

ABSTRACT

“LE PRESUNZIONI SEMPLICI IN MATERIA TRIBUTARIA”

Avv. Giuseppe Falcone

Bollettino tributario d'informazioni – 15/06/2020

Le presunzioni semplici, disciplinate ex art. 2729 c.c., sono attualmente primario strumento tributario nell'attività dell'Amministrazione finanziaria, andando a sostituire in parte lo strumento delle scritture contabili – storicamente centrali nel processo accertativo. Tale passaggio determina tuttavia delle problematiche di sistema: *in primis*, il rapporto tra le parti – debitore e Amministrazione – e, *in secundis*, il conseguente numero di pendenze presentate alla Corte di Cassazione.

L'effetto principale prodotto dall'uso delle presunzioni è quello dell'inversione dell'onere della prova, in quanto il ragionamento inferenziale promosso dall'Amministrazione finanziaria fa ricadere sul contribuente l'onere di fornire la prova (di “innocenza”) contraria alle ricostruzioni proposte (di “colpevolezza”).

Ad esso si aggiunge l'inevitabile squilibrio dei poteri a vantaggio dell'Amministrazione, dato dalla grande quantità di presunzioni che il fisco può utilizzare ed utilizza*, generando altresì un crescente numero di cause pendenti in materia tributaria.

Va da sé che, per avviare il processo tributario e quindi l'onere della prova, è imprescindibile l'accertamento da parte del Giudice della correttezza della presunzione espressa dall'Amministrazione finanziaria, in virtù dei principi di “gravità, precisione e concordanza” degli elementi, sottoposti alla “prudenza” del Giudice stesso. Il parametro valutativo sopra elencato e riferito a tutte le fattispecie in cui si possono applicare le presunzioni, presenta forti criticità in materia tributaria, negli interventi normativi e nella prassi, in virtù della complessità probatoria della realtà economica.

Un altro profilo importante riguarda la questione del contrappeso della prova testimoniale. Sebbene l'art. 2729 II comma c.c. preveda l'impossibilità di ammettere le presunzioni semplici laddove sia esclusa dalla legge la prova testimoniale, il processo tributario, pur prevedendo l'uso delle presunzioni semplici, esclude la prova per testimoni (D.P.R. 3 novembre 1981 n. 739, confermato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546) eliminando pertanto il contrappeso testimoniale e dando luogo ad un aumento del contenzioso tra le parti. Ne deriva che, attraverso il meccanismo delle presunzioni semplici, il principio dell'onere della prova nel processo tributario è sostanzialmente sterilizzato.

La fase amministrativa che determina l'istruzione primaria e, quindi, l'acquisizione da parte dell'Ufficio finanziario degli elementi utili per l'accertamento, nonché per il ricorso alle eventuali presunzioni semplici, ha anch'essa delle anomalie: i problemi della chiara enunciazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche del provvedimento impositivo e/o sanzionatorio del ragionamento probatorio (quindi il rapporto tra motivazione e prova), nonché quello della partecipazione del privato nell'accertamento, attraverso il contraddittorio anticipato.

In merito, anche la fase secondaria del processo – nella quale il ricorrente dovrebbe confrontarsi con l'Amministrazione finanziaria – dà luogo a perplessità, in special modo per quanto concerne il (mancato) utilizzo dello strumento della Consulenza tecnica d'ufficio, la quale potrebbe, altresì fornire elementi utili al Giudice per comprendere la realtà professionale in oggetto e, di conseguenza, per compiere idonee ammissioni in merito ai tre principali parametri valutativi delle presunzioni semplici presentate dall'Amministrazione finanziaria**.

In conclusione, gli aspetti descritti rivelano anomalie del processo tributario e, in generale, dell'impianto accertativo, basato nella gran parte dei casi sulle presunzioni semplici, sicuramente non sostenibili nel tempo, oltre a molteplici elementi di imprecisione procedurale e di squilibrio tra le parti.

* Negli altri tipi di processo, chi vuole far valere un diritto (in questo caso l'Amministrazione) raramente ha a sua disposizione presunzioni, sicché deve fornire una prova documentale o testimoniale, sicuramente più difficile e aleatoria.

**Data la natura dispositiva del processo tributario, il Giudice non ha poteri istruttori. Egli deve decidere nel rispetto della *iuxta alligata et probata*, ex art. 115 c.p.c., e del principio della terzietà del Giudice e della parità delle parti, ex art. 111 Cost.