

# BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

## in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

**Le presunzioni semplici in materia tributaria**  
(Avv. Giuseppe Falcone) pag. 813

**L'accertamento con adesione: ieri, oggi e domani**  
(Avv. Valdo Azzoni) pag. 822

**Is there (in Italy) a PE (permanent establishment)?**  
(Dott. Siegfried Mayr) pag. 826

**La verifica della qualifica di "holding" nell'ambito dei conferimenti ex art. 177, comma 2-bis, del TUIR**  
(Dott. Edoardo Milani) pag. 834

**Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali**  
(D.L. 8 aprile 2020, n. 23, coordinato con la legge di conversione 5 giugno 2020, n. 40) pag. 848

**Attuazione della Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea**  
(D.Lgs. 10 giugno 2020, n. 49) pag. 838

**Imposte e tasse - Agevolazioni tributarie - Credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda - Attribuzione di un credito d'imposta, al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione - Art. 28 del D.L. n. 34/2020 - Primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo agli Uffici dell'Agenzia delle entrate**  
(Circolare 6 giugno 2020, n. 14/E) pag. 872

**Accertamento imposte sui redditi - Accertamento - Accertamento bancario fondato sulle risultanze dei conti correnti - Art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 - Applicabilità alla generalità dei contribuenti - Sussiste - Onere del contribuente di provare che tali redditi sono esenti - Conseguenze**  
(Corte di Cassazione 23 marzo 2018, n. 7281) pag. 883

**IRPEF - Redditi di impresa - Impresa familiare - Imputazione proporzionale ai componenti dell'impresa dei maggiori redditi derivanti da accertamento ex art. 5 del TUIR - Applicabilità del regime familiare - Limiti e condizioni**  
(Corte di Cassazione 18 dicembre 2018, n. 32717) pag. 886

11

15 - 6 - 2020

anno ottantasettesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b  
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

# sommario

	Pag.
<b>indice analitico</b>	
<b>Dottrina</b> — L'accertamento con adesione: ieri, oggi e domani (Azzoni Valdo).....	822
— Le presunzioni semplici in materia tributaria (Falcone Giuseppe).....	813
— Is there (in Italy) a PE (permanent establishment)? (Mayr Siegfried).....	826
— La verifica della qualifica di "holding" nell'ambito dei conferimenti ex art. 177, comma 2-bis, del TUIR (Milani Edoardo).....	834
<b>Procedimento</b> — Contenzioso - Disposizioni in materia di processo tributario e notifica degli atti sanzionatori relativi al contributo unificato e attività del contenzioso degli enti impostori - Conv. in legge con modif. dell'art. 29 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Contenzioso - Termini processuali in materia di giustizia civile, penale, amministrativa, contabile, tributaria e militare - Conv. in legge con modif. dell'art. 36 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
<b>Imposte e tasse</b> — Agevolazioni tributarie - Credito d'imposta di cui all'art. 49 del D.L. n. 34/2019 - Spetta, per l'anno 2020, anche per le spese sostenute dalle imprese per la partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali all'estero che siano state disdette in ragione dell'emergenza legata alla situazione epidemiologica in atto - Conv. in legge con modif. del D.L. n. 23/2020, con aggiunta dell'art. 12-bis (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Agevolazioni tributarie - Credito di imposta - Attribuzione di un credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura di contenimento del contagio del virus COVID-19, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione per il periodo d'imposta 2020, nella misura del 50% delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro sostenute e documentate fino ad un massimo di 20.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo massimo di 50 milioni di euro per l'anno 2020 - Art. 64 del D.L. n. 18/2020 - Modalità di applicazione - Conv. in legge dell'art. 30 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Agevolazioni tributarie - Credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda - Attribuzione di un credito d'imposta, al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo - Art. 28 del D.L. n. 34/2020 - Primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo agli Uffici dell'Agenzia delle entrate (Circ. 6.6.2020, n. 14/E).....	872
— Agevolazioni tributarie - Misure temporanee per il sostegno alla liquidità delle imprese con sede in Italia, colpite dall'epidemia COVID-19, diverse dalle banche e da altri soggetti autorizzati all'esercizio del credito, fino al 31 dicembre 2020 - Modalità di applicazione - Conv. in legge con modif. dell'art. 1 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Agevolazioni tributarie - Misure temporanee per il sostegno alla liquidità delle imprese con sede in Italia, colpite dall'epidemia COVID-19, diverse dalle banche e da altri soggetti autorizzati all'esercizio del credito, fino al 31 dicembre 2020 - Dichiarazione sostitutiva per le richieste di nuovi finanziamenti effettuati ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 23/2020 - Modalità - Conv. in legge con modif. del D.L. n. 23/2020, con aggiunta dell'art. 1-bis (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Agevolazioni tributarie - PMI - Fondo centrale di garanzia PMI - Modalità di applicazione - Conv. in legge con modif. dell'art. 13 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Agevolazioni tributarie - Sace s.p.a.- Misure per il sostegno all'esportazione, all'internazionalizzazione e agli investimenti delle imprese - Modifiche all'art. 6 del D.L. n. 269/2003 - Conv. in legge con modif. dell'art. 2 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Agevolazioni tributarie - Sace s.p.a. - Disposizioni applicative - Conv. in legge dell'art. 3 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Anagrafe tributaria - Trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate da parte dei soggetti terzi dei dati relativi a oneri e spese sostenuti dai contribuenti nell'anno precedente e alle spese sanitarie rimborsate di cui all'art. 78, commi 25 e 25-bis, della legge n. 413/1991, nonché dei dati relativi alle spese individuate dai DD.MM. emanati ai sensi dell'art. 3, c. 4, del D.Lgs. n. 175/2014, con scadenza al 28 febbraio - Per l'anno 2020 è effettuata entro il termine del 31 marzo - Art. 1, c. 5, del D.L. n. 9/2020 (Comunic. mancata conv. legge).....	872
— Centri autorizzati di assistenza fiscale - Dichiarazione - Presentazione - Modalità e termini - Sostituzione delle parole "1° gennaio 2021" con "1° gennaio 2020" all'art. 16-bis, c. 5, del D.L. n. 124/2019 - Art. 1, c. 1, del D.L. n. 9/2020 (Comunic. mancata conv. legge).....	872
— Centri autorizzati di assistenza fiscale - Dichiarazione - Presentazione - Modalità e termini - Termine del 16 marzo di cui all'art. 16, c. 4-bis, lett. b), quarto periodo, del D.M. n. 164/1999	

- Per l'anno 2020 è prorogato al 31 marzo - Art. 1, c. 2, del D.L. n. 9/2020 (Comunic. mancata conv. legge).....	872
— Convenzioni internazionali - Controversie in materia fiscale nell'Unione europea - Attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione di tali controversie (D.Lgs. 10.6.2020, n. 49).....	838
— Riscossione - Concessionari - Carichi affidati agli agenti della riscossione - Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione - Sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dal 21 febbraio al 30 aprile 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli artt. 29 e 30 del D.L. n. 78/2010 con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie e nei confronti delle persone fisiche che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei Comuni individuati nell'allegato 1 al D.P.C.M. 1° marzo 2020, e dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, alla stessa data del 21 febbraio 2020, avevano nei medesimi Comuni la sede legale o la sede operativa - I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione - Applicabilità di tali disposizioni anche agli atti di cui all'art. 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del D.L. n. 16/2012, e alle ingiunzioni di cui al regio decreto n. 639/1910, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all'art. 1, comma 792, della legge n. 160/2019 - Differimento al 31 maggio 2020 del termine di versamento del 28 febbraio 2020 di cui all'art. 3, commi 2, lett. b), e 23, e all'art. 5, c. 1, lett. d), del D.L. n. 119/2018, nonché all'art. 16-bis, c. 1, lett. b), n. 2, del D.L. n. 34/2019, e quello del 31 marzo 2020 di cui all'art. 1, comma 190, della legge n. 145/2018 - Art. 2 del D.L. n. 9/2020 (Comunic. mancata conv. legge).....	872
— Riscossione - Procedure concorsuali - Concordato preventivo - Differimento dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. n. 14/2019 - Conv. in legge con modif. dell'art. 5 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Riscossione - Procedure concorsuali - Concordato preventivo e accordi di ristrutturazione - Proroga di sei mese dei termini di adempimento dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione omologati aventi scadenza nel periodo tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2021 - Modalità - Conv. in legge con modif. dell'art. 9 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Riscossione - Procedure concorsuali - Fallimento - Disposizioni temporanee in materia di ricorsi e richieste per la dichiarazione di fallimento e dello stato di insolvenza - Conv. in legge con modif. dell'art. 10 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Riscossione - Sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti tributari - Proroga sospensione ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni inerenti rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a euro 400.000 nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del 17 marzo 2020 - Modalità - Conv. in legge dell'art. 19 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Riscossione - Sospensione di versamenti tributari e contributivi - Modalità - Conv. in legge con modif. dell'art. 18 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Riscossione - Versamenti di acconto dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP - Metodo previsionale per la determinazione degli acconti da versare nel mese di giugno - Conv. in legge dell'art. 20 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Riscossione - Versamenti nei confronti delle pubbliche Amministrazioni, inclusi quelli relativi ai contributi previdenziali ed assistenziali ed ai premi per l'assicurazione obbligatoria, in scadenza il 16 marzo 2020 di cui all'art. 60 del D.L. n. 18/2020 - Sono considerati tempestivi se effettuati entro il 16 aprile 2020 - Conv. in legge dell'art. 21 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Uffici - Potenziamiento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli - Conv. in legge con modif. dell'art. 31 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
<b>Accertamento imposte sui redditi</b>	
— Accertamento - Accertamento bancario fondato sulle risultanze dei conti correnti - Art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 - Applicabilità alla generalità dei contribuenti - Sussiste - Onere del contribuente di provare che tali redditi sono esenti - Conseguie (Corte Cass. 23.3.2018, n. 7281).....	883
— Accertamento con adesione del contribuente ved. articolo di Azzoni Valdo, "L'accertamento con adesione: ieri, oggi e domani".....	822
— Accertamento sintetico - Reddito metro ved. articolo di Falcone Giuseppe, "Le presunzioni semplici in materia tributaria".....	813
— Assistenza fiscale a distanza - Soppressione della disposizione che prevedeva la possibilità, con riferimento al periodo d'imposta 2019, al fine di superare le difficoltà determinate dall'emergenza sanitaria e considerate le restrizioni volte a contrastare l'epidemia da COVID-19, fino alla cessazione dello stato di emergenza sanitaria, per i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati indicati all'art. 34, c. 4, del D.Lgs. n. 241/1997, di inviare in via telematica ai CAF e ai professionisti abilitati la copia per immagine della delega all'accesso alla dichiarazione precompilata sottoscritta e la copia della documentazione necessaria, unitamente alla copia del documento di identità - In caso di necessità il contribuente può inviare al CAF o al professionista abilitato, in via telematica, copia per immagine di un'apposita autorizzazione predisposta in forma libera e sottoscritta - Conv. in legge con modif. dell'art. 25 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Certificazioni - L'Agenzia delle entrate, esclusivamente nell'area autenticata del proprio sito internet, rende disponibili agli interessati i dati delle certificazioni pervenute ai sensi dell'art. 4, c. 6-quinquies, del D.P.R. n. 322/1998 - Disposizioni di cui all'art. 4, c. 6-sexies, del D.P.R. n. 322/1998	

	Pag.
- Si applicano a decorrere dal 2021 - Art. 1, c. 6, del D.L. n. 9/2020 (Comunic. mancata conv. legge).....	872
— Certificazioni - Presentazione - Modalità e termini - Termini del 16 marzo di cui all'art. 4, commi 6-quater e 6-quinquies, del D.P.R. n. 322/1998 - Per l'anno 2020 sono prorogati al 31 marzo - Art. 1, c. 3, del D.L. n. 9/2020 (Comunic. mancata conv. legge).....	872
— Dichiarazione - Dichiarazione dei redditi precompilata - Presentazione - Modalità e termini - Termine del 30 aprile di cui all'art. 1, c. 1, del D.Lgs. n. 175/2014 - Per l'anno 2020 è prorogato al 5 maggio - Art. 1, c. 4, del D.L. n. 9/2020 (Comunic. mancata conv. legge)....	872
— Dichiarazioni - Certificazioni - Certificazione unica 2020 - Termini di consegna e di trasmissione telematica - Termine di cui all'art. 4, c. 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998 - Per l'anno 2020 è prorogato al 30 aprile - Sanzione per la tardiva trasmissione delle certificazioni uniche di cui all'art. 4, c. 6-quinquies, del D.P.R. n. 322/1998 - Per l'anno 2020, non si applica se le certificazioni uniche di cui al c. 6-ter del medesimo art. 4 sono trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate entro il 30 aprile - Conv. in legge dell'art. 22 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Dichiarazioni - Schede - Mod. 730 - Criteri per l'individuazione degli elementi di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2020 con esito a rimborso finalizzati ai controlli preventivi - Art. 5, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 175/2014 (Prov. 5.6.2020, n. 225347).....	870
— Ritenuta sui dividendi - Utili distribuiti a società semplici dalle società e dagli enti residenti di cui all'art. 73, c. 1, lett. a), b), c), e d), del TUIR - Sono soggetti a tassazione con applicazione della ritenuta di cui all'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973, con la stessa aliquota e alle stesse condizioni previste nel medesimo art. 27 - Modifiche all'art. 32-quater del D.L. n. 124/2019 - Conv. in legge con modif. dell'art. 28 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Ritenute d'acconto - Soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a euro 400.000 nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto - Ricavi e compensi percepiti nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del presente decreto e il 31 marzo 2020 - Abrogazione della disposizione che prevede l'inassoggettabilità alle ritenute d'acconto di cui agli artt. 25 e 25-bis del D.P.R. n. 600/1973 da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato - Abrogazione dell'art. 62, c. 7, del D.L. n. 18/2020 - Conv. in legge dell'art. 19, c. 2, del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera - Certificati di cui all'art. 17-bis, c. 5, del D.Lgs. n. 241/1997, emessi entro il 29 febbraio 2020 - Conservano la loro validità fino al 30 giugno 2020 - Conv. in legge dell'art. 23 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40)...	847
<b>IRPEF</b> — Redditi di impresa - Impresa familiare - Imputazione proporzionale ai componenti dell'impresa dei maggiori redditi derivanti da accertamento ex art. 5 del TUIR - Applicabilità del regime familiare - Limiti e condizioni (Corte Cass. 18.12.2018, n. 32717) .....	886
— Redditi di lavoro dipendente e assimilati - Rendite vitalizie - Imponibilità e assimilazione ai redditi da lavoro dipendente - Sussistono (Corte Cass. 23.3.2018, n. 7281).....	883
<b>IRES</b> — Redditi di impresa - Ricavi - Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole - Non opera la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 441/1997 - Tali farmaci non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85, c. 2, del TUIR - Conv. in legge dell'art. 27 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Redditi di impresa - Rivalutazione dei beni - Disposizioni per il sostegno dei settori alberghiero e termale - Soggetti indicati nell'art. 73, c. 1, lett. a) e b), del TUIR, operanti nei settori alberghiero e termale che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio - Possibilità, anche in deroga all'art. 2426 c.c. e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge n. 342/2000 ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 - Modalità - Conv. in legge con modif. del D.L. n. 23/2020, con aggiunta dell'art. 6-bis (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Redditi di impresa - Rivalutazione dei beni - Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge n. 342/2000 con il versamento di un'imposta sostitutiva da parte dei soggetti indicati nell'art. 73, c. 1, lett. a) e b), del TUIR, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2018 - Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni di cui all'art. 1, commi 696 e segg., della legge n. 160/2019 - Può essere effettuata nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021 - Limitatamente ai beni immobili, i maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi dell'art. 14 della legge n. 342/2000 si considerano riconosciuti, rispettivamente, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° dicembre 2022, del 1° dicembre 2023 o del 1° dicembre 2024 - Modalità applicative - Conv. in legge con modif. del D.L. n. 23/2020, con aggiunta dell'art. 12-ter (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
— Redditi di impresa - Stabile organizzazione ved. articolo di Mayr Siegfried, "Is there (in Italy) a PE (permanent establishment)?" .....	826
— Scambi di partecipazioni mediante conferimento - La verifica della qualifica di "holding" nell'ambito dei conferimenti ex art. 177, comma 2-bis, del TUIR ved. articolo di Milani	

	Edoardo.....	834
	— Società e associazioni sportive dilettantistiche - Finanziamenti erogati dall'Istituto per il Credito Sportivo per le esigenze di liquidità e concessione di contributi in conto interessi sui finanziamenti - Art. 90, c. 12, della legge n. 289/2002 - Conv. in legge con modif. dell'art. 14 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
<b>IVA</b>	— Comunità europea - Vendita di beni tramite piattaforme digitali - Termini e modalità di trasmissione dei dati relativi alle vendite a distanza di beni che avvengono mediante l'uso di una interfaccia elettronica - Chiarimenti (Circ. 1.6.2020, n. 13/E).....	877
	— Detrazione dell'imposta - Acquisti dei beni ceduti a titolo di erogazione liberale in natura ai sensi dei commi 1 e 2 del presente articolo - Si considerano effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione ai fini della detrazione di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 - Aggiunta del c. 3-bis all'art. 66 del D.L. n. 18/2020 - Conv. in legge con modif. del D.L. n. 23/2020, con aggiunta dell'art. 12-quater (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
	— Modificazioni - D.P.R. n. 633/1972: art. 7-sexies: soppressione delle lett. f) e g) del c. 1; art. 7-octies: aggiunta (Art. 1, D.Lgs. 1.6.2020, n. 45).....	870
	— Modificazioni - D.P.R. n. 633/1972: art. 74-quinquies: soppressione di parole al c. 1, sostituzione del c. 2 e sostituzione della lett. d) del c. 3 (Art. 2, D.Lgs. 1.6.2020, n. 45).....	870
	— Pagamento - Sospensione di versamenti tributari e contributivi - Modalità - Conv. in legge con modif. dell'art. 18 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
	— Servizi resi tramite i mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità o da committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta - Soppressione di parole al c. 1, sostituzione del c. 2 e sostituzione della lett. d) del c. 3 dell'art. 74-quinquies (Art. 2, D.Lgs. 1.6.2020, n. 45)..	870
	— Territorialità - Prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici rese a committenti non soggetti passivi - Modalità - Aggiunta dell'art. 7-octies al D.P.R. n. 633/1972 (Art. 1, c. 1, lett. b), D.Lgs. 1.6.2020, n. 45).....	870
	— Territorialità - Prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi - Soppressione delle lett. f) e g) del c. 1 dell'art. 7-sexies del D.P.R. n. 633/1972 (Art. 1, c. 1, lett. a), D.Lgs. 1.6.2020, n. 45).....	870
<b>Imposta di bollo</b>	— Fatturazione - Imposta di bollo virtuale sulle fatture elettroniche - Semplificazioni relativamente all'obbligo di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche che può essere assolto, senza applicazione di interessi e sanzioni, con due versamenti semestrali - Sostituzione dell'art. 17, c. 1-bis, del D.L. n. 124/2019 - Modalità - Conv. in legge dell'art. 26 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
<b>Imposta di registro</b>	— Edilizia - Agevolazioni per l'acquisto della prima casa - Termini agevolazioni prima casa - Termini previsti dalla nota II-bis all'art. 1 della Tar., parte I, all. al D.P.R. n. 131/1986, nonché il termine previsto dall'art. 7 della legge n. 448/1998 ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa - Sono sospesi nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020 - Conv. in legge dell'art. 24 del D.L. n. 23/2020 (Legge 5.6.2020, n. 40).....	847
<b>IMU</b>	— Pagamento - Modalità di versamento dell'imposta municipale propria di cui all'art. 1, commi da 739 a 783, della legge n. 160/2019 (Prov. 26.5.2020, n. 214429).....	871
<b>IRAP</b>	— Versamento del saldo dell'IRAP relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 - Chiarimenti in ordine all'applicazione dell'art. 24 del D.L. n. 34/2020, con specifico riferimento ai soggetti che esercitano la propria attività in periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare (Ris. 29.5.2020, n. 28/E).....	881
	<b>— indice numerico</b>	
<b>Legislazione</b>	— D.L. 2 marzo 2020 n. 9 (comunic. mancata conv. legge).....	872
	D.L. 8 aprile 2020 n. 23 (coord. con legge conv. 5 giugno 2020 n. 40).....	848
	Prov. 26 maggio 2020 n. 214429.....	871
	D.Lgs. 1 giugno 2020 n. 45.....	870
	Prov. 5 giugno 2020 n. 225347.....	870
	Legge 5 giugno 2020 n. 40.....	847
	D.Lgs. 10 giugno 2020 n. 49.....	838
<b>Documenti di prassi</b>	— 29 maggio 2020 n. 28/E (ris.).....	881
	1 giugno 2020 n. 13/E (circ.).....	877
	6 giugno 2020 n. 14/E (circ.).....	872
<b>Giurisprudenza</b>	— Corte Cass. 23 marzo 2018 n. 7281.....	883
	Corte Cass. 18 dicembre 2018 n. 32717.....	886

## LE PRESUNZIONI SEMPLICI IN MATERIA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. *Le presunzioni semplici in materia tributaria* – 2. *La fase dell'istruzione primaria nel procedimento* – 3. *La fase dell'istruzione secondaria nel processo* – 4. *Il ruolo del Giudice nella ammissione delle presunzioni semplici* – 5. *Ipotesi di particolari presunzioni semplici* – 6. *Conclusioni*.

### 1. *Le presunzioni semplici in materia tributaria*

L'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (che disciplina la rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche), al terzo comma prevede che *l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione* possono essere desunte anche sulla base di «*presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti*». Il successivo articolo 39 (dedicato ai redditi determinati in base alle scritture contabili), al primo comma, lettera *d*), stabilisce che *l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate* è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. Un concetto analogo si trova espresso anche in materia IVA nell'art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (che contiene la disciplina della rettifica delle dichiarazioni), nella parte in cui al secondo comma autorizza l'Amministrazione finanziaria ad utilizzare questo tipo di presunzioni per dimostrare *le omissioni e le false o inesatte indicazioni* contenute nella dichiarazione.

Nei primi dieci anni di vita della riforma tributaria degli anni settanta è prevalsa nella legislazione e nella attività dell'Amministrazione finanziaria la tendenza alla ricostruzione analitica del reddito, con una scarsa utilizzazione delle presunzioni semplici, essendo stato il nuovo sistema incentrato sul valore delle scritture contabili. A partire dagli anni ottanta, però, negli interventi normativi, e quindi poi di riflesso anche nella prassi, è prevalso un sostanziale svilimento del valore delle scritture ed un uso massiccio delle presunzioni, che sono diventate sempre più presenti nel sistema. Oggi, in moltissimi casi, l'attuazione delle pretese tributarie è ormai affidata alle presunzioni, e questo accade spesso negli accertamenti che riguardano la piccola e media impresa, nonché i lavoratori autonomi.

L'effetto principale prodotto dalle presunzioni è quello dell'inversione dell'onere della prova dal momento che l'Amministrazione finanziaria, allegando determinati fatti, e attraverso un ragionamento inferenziale, tenta di spostare nel processo sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria alle ricostruzioni che propone. Negli altri tipi di processo, chi vuole fare valere un diritto raramente ha a sua disposizione presunzioni, sicché deve fornire una prova documentale o testimoniale, sicuramente più difficile e più aleatoria. Proprio per questo, allora, nel sistema processuale tributario attuale, a causa della grande quantità di presunzioni che il fisco può

utilizzare ed utilizza, si crea un vero e proprio squilibrio nelle posizioni delle parti. Questo fenomeno, per la sua intensità elevata, di recente è stato colto ed avvertito anche da alcuni esponenti politici di primissimo piano che hanno sostenuto esplicitamente che sarebbe auspicabile che il fisco desse la prova della sua pretesa basata su una violazione delle regole, e non che sia il contribuente a dovere fornire la prova che egli ha rispettato la legge. È tempo, allora, di interrogarsi se il sistema che in tutti questi quaranta anni è stato creato dalle norme e dalla prassi è servito innanzitutto a ridurre il fenomeno dell'evasione che esso voleva combattere, se è compatibile o meno con i principi del giusto processo previsti dalla nuova formulazione dell'art. 111 della Costituzione operata nel 1999, se ha aiutato o ha danneggiato la crescita economica. Il momento, poi, appare favorevole per fare una riflessione sul fenomeno delle presunzioni soprattutto perché gli studi di settore da poco sono stati abrogati dopo 18 anni di vita non molto gloriosa, mentre il redditometro è stato posto in condizioni di non nuocere dopo appena sette anni di vita travagliata, e gli indici sintetici di affidabilità, di cui non si è capito molto al loro apparire sulla scena, non hanno avuto un impatto iniziale molto felice e rischiano di peggiorare il clima che c'è tra contribuenti e fisco. Resta, però, il fatto oggettivo che nonostante gli sforzi immani che quotidianamente vengono fatti dai giudici e dalla struttura della Corte di Cassazione pendono ormai da anni presso il Supremo Collegio circa 50.000 cause in materia tributaria. Questa pendenza costituisce una sicura anomalia che non è a lungo oggettivamente sostenibile e che rappresenta un evidente malessere non solo del processo tributario, ma di tutto l'impianto accertativo, che è stato basato nella gran parte dei casi proprio sulle presunzioni semplici.

La disciplina delle presunzioni si trova nel codice civile negli articoli 2727, 2728 e 2729. Il primo contiene la nozione di presunzione (intesa come la conseguenza che la legge o il Giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato). Legale è la presunzione indicata dalla legge, sia in relazione al fatto, che in relazione agli effetti che da tale fatto derivano. Semplice è quella che il legislatore ha lasciato «*alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti*». L'articolo 2728 c.c. riguarda la prova contraria che la parte colpita dalla presunzione deve fornire se vuole vincere la presunzione.

In verità i due tipi di presunzione di cui si parla

in queste norme (quella legale e quella semplice), pur avendo un fondamento identico (costituito dalla relazione di probabilità tra fatto noto e fatto ignoto), operano tuttavia in maniera molto diversa nella produzione del risultato più rilevante, che è quello della inversione dell'onere della prova. E infatti, nel caso della *presunzione legale*, chi vuole avvantaggiarsene (nel nostro caso l'Ufficio finanziario) prova solo l'esistenza del fatto noto (prova che deriva normalmente dai documenti che vengono acquisiti nella fase della istruzione procedimentale). L'inversione dell'onere della prova si verifica automaticamente con la conseguenza che – in mancanza di una prova contraria da parte del contribuente – gli effetti previsti dalla norma (in relazione al fatto ignoto) sono vincolanti anche per il Giudice. In questi casi si è parlato anche di una forma di prova legale che difficilmente può essere messa in dubbio. Esempio classico è quello che avviene quando l'accertamento è basato sulle movimentazioni bancarie e quando è basato sulla presenza o sulla assenza della merce in magazzino (ex art. 53 D.P.R. n. 633/1972). Gli effetti che derivano dalla presunzione legale trovano fondamento nella valutazione che il legislatore ha fatto una volta per tutte, nel momento in cui ha individuato un fatto noto ritenuto importante e significativo.

Nel caso delle *presunzioni semplici*, invece, il presunto creditore (l'Amministrazione finanziaria) quando emana l'accertamento analitico-induttivo (che ormai costituisce il tipo di accertamento più praticato perché più semplice e meno rischioso) ha la possibilità di prospettare l'esistenza di una presunzione a suo favore, mentre il compito di ammetterla o meno è affidato alla *"prudenza"* del Giudice, al quale il legislatore ha dato un metro di valutazione che è costituito dalla *"gravità, precisione e concordanza"* degli elementi sottoposti al suo esame. L'inversione dell'onere della prova, in questi casi, si verifica solo se il Giudice ammette la presunzione prospettata dall'Amministrazione finanziaria. La lettera dell'articolo 2929 c.c. non è molto felice poiché le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza non si riferiscono (come è scritto nella norma) alle *"presunzioni"* (che costituiscono il risultato del ragionamento del Giudice), ma si riferiscono ai *"fatti"* o comunque agli elementi che vengono esaminati ed utilizzati nel ragionamento probatorio. Se la presunzione non viene ammessa perché il Giudice ritiene che quelle caratteristiche non ci sono, l'inversione dell'onere della prova non si verifica. Si comprende, allora, la grande responsabilità che la legge ha affidato al Giudice poiché in molti casi la pretesa è basata solo su presunzioni semplici. Si può ritenere che la presunzione legale, anche se ha un effetto automatico sull'inversione dell'onere della prova, è la meglio garantita in concreto poiché di essa (come di tutte le norme) si è in condizioni di conoscere gli elementi costitutivi e di prevederne le conseguenze, mentre la presunzione semplice viene costruita sui fatti più strani ed è totalmente imprevedibile negli effetti. Nell'applicazione delle norme qui richiamate si sono verificati inoltre alcuni fenomeni che meritano di essere esaminati.

La Corte di Cassazione da sempre ritiene che il requisito della *"concordanza"* di cui parla l'art. 2729

c.c. non è un elemento essenziale del procedimento logico da cui consegue la presunzione, bensì soltanto un requisito eventuale *"poiché è ben frequente il caso che l'indizio sui cui fondarsi sia uno solo"* (1). Da questo orientamento è derivato che anche in materia tributaria un solo fatto (si aggiunge di particolare gravità), è stato ritenuto idoneo a legittimare la pretesa (2). Ad esempio, anche di recente, la Corte di Cassazione ha affermato che *"Lo stesso art. 2729 cod. civ. si cura di precisare come debba manifestarsi la "prudenza" del giudice, stabilendo che il decidente deve ammettere solo presunzioni che siano "gravi, precise e concordanti"; laddove il requisito della "precisione" va riferito al fatto noto (indizio) che costituisce il punto di partenza dell'inferenza e postula che esso non sia vago ma ben determinato nella sua realtà storica; il requisito della "gravità" va riferito al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto che, sulla base della regola d'esperienza adottata, è possibile desumere dal fatto noto; mentre il requisito della "concordanza" richiede che il fatto ignoto sia – di regola – desunto da una pluralità di indizi gravi e precisi, univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza (cfr. Sez. L, Sentenza n. 11906 del 06/08/2003, Rv. 565726), anche se il requisito della "concordanza" deve ritenersi menzionato dalla legge solo per il caso di un eventuale ma non necessario concorso di più elementi presuntivi (Sez. 5, sentenza n. 17574 del 29/07/2009, Rv. 609153)"* (3).

In effetti l'articolo 2729 del codice civile non è molto chiaro sicché la conclusione cui perviene la Suprema Corte ha un suo fondamento su un piano generale, ma presenta forti criticità in materia tributaria se rapportata al fatto che a partire dagli anni ottanta sono stati creati normativamente strumenti presuntivi *standard* e di massa che si basano su *molteplici elementi di fatto*, proprio per la considerazione che la determinazione di componenti positive e negative del reddito non è un compito facile. Pensiamo ad esempio a quanti elementi di base sono stati previsti dai coefficienti presuntivi di reddito e di ricavi, dai parametri, dagli stessi studi di settore, dal redditometro. Allora, se questo è vero, bisogna porsi il problema se – per determinare un reddito – sia possibile oggi continuare a sostenere la sufficienza probatoria basata ad esempio su una semplice percentuale di ricarico o comunque su un fatto singolo (come spesso è accaduto prendendo a base della presunzione semplice i tovaglioli, o il vino, o l'acqua minerale, o la carne e il pesce utilizzati dai ristoratori, la valutazione OMI per le case) o se, invece, in una ricostruzione più aderente alla realtà economica sempre più complessa non si debba concludere che per potere parlare di *"concordanza"* bisogna esaminare necessariamente più fatti noti (proprio come sembrano significare le espressioni inserite negli articoli

(1) Come si legge nella sentenza di Cass., sez. lav., 4 febbraio 1993, n. 1377, in *Boll. Trib. On-line*, e come poi è stato sempre ripetuto.

(2) Cfr. Cass., sez. I, 11 settembre 2007, n. 19088; e Cass., sez. trib., 21 ottobre 2003, n. 15723; entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(3) Così Cass., sez. VI, 29 gennaio 2019, n. 2482, in *Boll. Trib. On-line*.

38 e 39 del D.P.R. n. 600/1973 prima citate). Sarebbe auspicabile, quindi, che queste norme vengano lette e applicate in una maniera più compatibile con le esigenze che la materia tributaria esprime.

Con riferimento ai profili della “gravità e precisione” delle presunzioni ci sembra necessario segnalare un elemento a nostro avviso di estrema importanza (che forse non è stato adeguatamente ancora sottolineato) proveniente dalla Corte di Giustizia UE (4), con la quale è stato sostanzialmente legittimato l’uso degli studi di settore. Al punto 41 la Corte europea ha scritto che «Per quanto attiene al principio di proporzionalità, tale principio non osta a che una normativa nazionale preveda che solamente a fronte di rilevanti divergenze tra l’importo del volume d'affari dichiarato dal contribuente e quello determinato in base al metodo induttivo, sulla scorta del volume d'affari realizzato da soggetti esercenti la stessa attività del contribuente, possa avviarsi il procedimento di rettifica fiscale». Epperò, in tutti questi anni, si è constatato che spesso anche scostamenti non rilevanti hanno provocato l’emissione di molti accertamenti, redatti ed applicati come se la presunzione fosse uno strumento di precisione svizzera. Il che ha creato diffidenza reciproca e non ha di sicuro migliorato la qualità dei rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria. È stato sottovalutato un po’ da tutti che la prova presuntiva che riguarda la quantità dei fenomeni è per sua natura approssimativa. Il dato dello scostamento del 20% previsto per l’accertamento da redditometro potrebbe costituire fondatamente un parametro di riferimento generale per supportare ogni tipo di presunzione semplice.

Un altro profilo importante riguarda il fatto che nel secondo comma dell’art. 2729 c.c. è previsto che le presunzioni semplici non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni. Riteniamo che questa norma non sia inutile sul piano dei principi e che essa serva a fornire a chi subisce una presunzione semplice la possibilità di avere a disposizione un contrappeso idoneo a contrastare con la prova testimoniale l’esistenza e soprattutto le caratteristiche del fatto noto utilizzato dalla controparte. Orbene, nel momento in cui sono entrati in vigore gli articoli 38 e 39 del D.P.R. n. 600/1973, e 54 del D.P.R. n. 633/1972 (che prevedono le presunzioni semplici) la prova testimoniale nel processo tributario era comunemente ammessa sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza, tranne che non vi fosse un divieto espresso, come accadeva con la previsione contenuta nell’art. 15 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, in tema di imposta di registro (5). Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario è poi stato introdotto per la prima volta con l’art. 23 del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739 (che ha sostituito l’originario art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), senza che la nuova norma sia stata coordinata con la previsione del codice civile (che per la sua portata ha un valore di principio generale). È stata creata una deroga senza verosimil-

(4) Il riferimento è a Corte Giust. UE, sez. IV, 21 novembre 2018, causa C-648/16, in *Boll. Trib. On-line*.

(5) Cfr. per tutti B. COCIVERA, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Milano, 1974, 129.

mente valutare gli effetti negativi che essa avrebbe creato sul piano dell’aumento del contenzioso per la mancanza di un contrappeso. Il problema è, quindi, quello di rendere effettivo – anche nel diritto tributario – il diritto di difesa reintroducendo un tale contrappeso eliminato ingiustamente nel 1981. Lo squilibrio è duplice: da una parte si riconosce all’Ufficio finanziario la possibilità di usare tutte le presunzioni semplici che vuole, e dall’altra si impedisce al contribuente di contrastare tali presunzioni con la prova testimoniale. Il divieto della prova testimoniale è stato introdotto nel 1981, proprio nel periodo in cui è incominciata in Italia una inversione di tendenza nell’uso delle presunzioni semplici [il sistema dei forfetari della Visentini *ter* (6) è dei primi anni ottanta, il primo redditometro (7) risale al 1983, poi ci sono stati i coefficienti presuntivi di reddito e di ricavi (8), poi i parametri (9), quindi la *minimum tax* (10), gli studi di settore (11), l’OMI (12), e così via].

Nel 1992, quando è stato emanato il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che ha confermato il divieto della prova testimoniale, il nuovo art. 111 della Costituzione non aveva ancora visto la luce, sicché in quegli anni ancora il problema della parità delle parti nella formazione della prova non era forse molto avvertita (e l’art. 111 è stato riformulato soprattutto per riequilibrare le parti nel processo penale nel momento della formazione della prova, soprattutto quando essa era indiziaria). È così accaduto che attraverso il meccanismo delle presunzioni semplici il principio dell’onere della prova (che dovrebbe valere come paradigma per ogni processo e che ogni cittadino costretto a difendersi davanti ad un Giudice vorrebbe applicato nella propria causa) è stato nella sostanza sterilizzato nel processo tributario nella quasi totale indifferenza. Per concludere sul punto c’è da auspicare che in una eventuale riforma che dovesse confermare, come è molto probabile, la presenza di presunzioni semplici, venga reintrodotta la prova testimoniale proprio al fine di creare un processo equilibrato.

## 2. La fase dell’istruzione primaria nel procedimento

L’istruzione primaria si svolge nella fase amministrativa nella quale l’Ufficio finanziario ha il potere di acquisire gli elementi utili anche per prospettare le presunzioni semplici su cui poi basare gli accertamenti. Anche in questa fase ci sono due fenomeni che appare opportuno considerare.

Il primo riguarda il problema della enunciazione in maniera chiara nel provvedimento impositivo e/o sanzionatorio della prova utilizzata.

(6) D.L. 19 dicembre 1984, n. 853 (convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17).

(7) Cfr. D.M. 21 luglio 1983.

(8) Cfr. D.L. 2 marzo 1989, n. 69 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154).

(9) Cfr. art. 3, commi da 179 a 189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

(10) Istituita dal D.L. 19 settembre 1992, n. 384 (convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 1992, n. 438), e poi soppressa dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

(11) Introdotti dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427).

(12) Osservatorio dei valori immobiliari del dipartimento del territorio istituito con D.M. 23 dicembre 1992.



Mentre l'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, stabilisce che la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione finanziaria, in relazione alle risultanze dell'istruttoria, l'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*) prevede che nella motivazione devono essere indicati «i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione». Il riferimento alle «risultanze dell'istruttoria» nella norma non c'è, per cui nell'accertamento spesso si ritrovano indicate le ragioni di fatto e di diritto che lo hanno determinato, ma non si ritrovano esplicitate in maniera chiara «le risultanze dell'istruttoria» (in particolare ci riferiamo ai fatti noti specifici che sono stati utilizzati per le presunzioni semplici ed al ragionamento probatorio). Un tale obbligo di specificazione non è previsto dall'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, mentre è previsto dall'art. 56, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 in tema di IVA nella parte in cui è scritto che «Per le omissioni e le inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione», ed è previsto anche dall'art. 16, secondo comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, laddove l'atto di contestazione di sanzioni deve contenere – a pena di nullità – anche «gli elementi probatori» utilizzati. È innegabile che storicamente, da parte di molti, si è sempre data importanza alla motivazione di un accertamento e si è trascurata l'esigenza di indicare le prove. Capita spesso che il limite tra motivazione e prova non sia molto chiaro e che la prova confluisca nella motivazione (cosa che normalmente accade in tema di presunzioni semplici). Eppure la prova ha un suo ruolo autonomo, tanto che si può sostenere che essa costituisce in concreto il fondamento ed il limite di ogni potere. Sarebbe quindi opportuno che già nell'accertamento vengano enunciati i fatti noti specifici che sono posti a base della pretesa (come correttamente statuisce l'art. 56 del D.P.R. n. 633/1972), poiché è sulla valenza di tali fatti che si gioca la possibilità di costruire le presunzioni semplici. Il ragionamento probatorio è senz'altro importante, ma ciò che conta di più a nostro avviso è il fatto noto su cui si fonda una pretesa. Per l'ipotesi di una riforma sarebbe necessario inserire da una parte l'obbligo di indicazione delle prove negli accertamenti, e dall'altra l'obbligo di contrastare tali prove nel ricorso del contribuente. La causa inizierebbe su un binario più chiaro, come avviene nel processo civile.

Una seconda anomalia riguarda la partecipazione del privato all'accertamento attraverso il contraddittorio anticipato. Questa partecipazione è prevista dalle norme per gli studi di settore, per l'accertamento sintetico e per i casi di elusione, ma non è prevista negli altri casi. Ormai è prevalso l'orientamento delle Sezioni Unite (13) espresso nel 2015, che ha esclu-

(13) Cfr. Cass., sez. VI, 14 gennaio 2015, n. 527 (in *Boll. Trib.*, 2015, 137, con nota di A. VOGLINO, *La necessità espansione del diritto al contraddittorio a tutti i procedimenti tributari di ogni genere e specie*) che ha rimesso alle Sezioni Unite l'esame della problematica riguardante il contraddittorio precontenzioso nei procedimenti tributari, le quali si sono espresse con la sentenza 9 dicembre 2015,

so un obbligo generale di contraddittorio anticipato, per cui normalmente le presunzioni semplici (al di fuori dei casi degli studi di settore, redditometro ed elusione) vengono pensate e configurate dall'Ufficio a prescindere dal contribuente che potrebbe fornire il contribuente.

A questo proposito vale la pena di riferire quanto nel 2018 ha scritto la Corte di Giustizia UE nella sentenza già citata al punto 43: «In tale contesto si deve rilevare che il diritto di difesa del soggetto passivo dev'essere garantito durante tutto il corso del procedimento di rettifica fiscale, il che implica, in particolare, che ogniqualevolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo per il medesimo, questi dev'essere posto in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intenda fondare la propria decisione (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU: C2014:2041, punto 30)» (14).

Ciononostante, molto di recente è stato ritenuto invece che «In base alla normativa attualmente vigente, nel caso non di accertamento da studio di settore "puro", bensì "misto", ossia in cui lo scostamento dagli indici parametrici è soltanto uno degli elementi probatori che basano la pretesa creditoria fiscale, la quale risulti altresì fondata sull'antieconomicità della gestione aziendale protratta per più anni di imposta e non adeguatamente giustificata dal contribuente, non sono applicabili le norme in materia di accertamento da studi di settore e neppure il relativo principio del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio elaborato dalla giurisprudenza di legittimità» (15). Emerge da qui ancora una volta la scarsa considerazione di cui gode il contraddittorio anche in una vicenda nella quale la pretesa trovava verosimilmente il fondamento quantitativo innanzitutto (anche se non solo) negli studi di settore.

L'anno scorso, poi, il legislatore ha avuto l'occasione per migliorare la situazione allorché ha emanato l'art. 4-octies del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (16), intitolato «obbligo di invito al contraddittorio», che riguarda gli accertamenti che saranno emessi dal 1° luglio 2020. La nuova norma, però, non risolve il problema per i numerosi paletti che essa contiene. L'invito al contraddittorio viene fatto dopo che l'accertamento è stato redatto ai fini dell'accertamento con adesione, e non riguarda gli accertamenti parziali (che ormai sono la maggior parte degli accertamenti). Il contraddittorio preventivo serve, invece, soprattutto nella fase istruttoria perché è in questa fase che il contribuente «dev'essere posto in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione in-

n. 24823 (in *Boll. Trib.*, 2016, 222, con nota di B. AIUDI, *Il contraddittorio? Non ce lo possiamo permettere!*). Cfr. M. CICALA, *Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle Sezioni Unite*, in *Boll. Trib.*, 2015, 86.

(14) Così Corte Giust. UE causa C-648/16/2018 cit.

(15) In questi esatti termini Cass., sez. trib., 30 marzo 2020, n. 7584, in *Boll. Trib. On-line*.

(16) Convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

tenda fondare la propria decisione» (come ha scritto la Corte di Giustizia nel 2018).

### 3. La fase dell'istruzione secondaria nel processo

Nell'ambito del processo non vi è una vera e propria fase istruttoria. Intanto l'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992 non prevede per il ricorrente l'obbligo di indicare nel ricorso le prove di cui intende avvalersi (e forse questo è la conseguenza di quello che accade nella prassi dal momento che la motivazione nell'accertamento costituisce un elemento indefettibile, mentre l'enunciazione delle prove è un *optional*). L'art. 23 dello stesso decreto stabilisce poi che l'Ufficio finanziario indica le prove di cui intende valersi nella memoria di costituzione (quando ormai il ricorrente ha già redatto, notificato e depositato il suo ricorso). Da questo impianto dovrebbe derivare che la fase nella quale il ricorrente dovrebbe contestare le prove dell'Amministrazione finanziaria e fornire la prova contraria è la fase successiva alla costituzione dell'Ufficio, fase nella quale è prevista la produzione di documenti da depositare venti giorni prima dell'udienza e la presentazione di una memoria da depositare dieci giorni prima. Tutto questo rende la fase istruttoria del processo molto approssimativa e molto scarna. Spesso, comunque, accade che già nel ricorso il contribuente tende a contrastare le presunzioni semplici utilizzate dall'Ufficio (anche se spesso gli elementi costitutivi di esse non sono state indicati in maniera puntuale), e tende anche a fornire elementi che possano costituire una prova contraria per l'ipotesi in cui alla fine della causa il Giudice ammetterà quelle presunzioni. L'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 assegna alla Commissione, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, il potere istruttorio che ha l'Ufficio, nonché il potere di disporre una CTU. Questi poteri istruttori di solito non vengono utilizzati molto. Per quanto riguarda la consulenza tecnica d'ufficio, c'è da dire che essa potrebbe costituire uno strumento idoneo a fornire elementi utili per comprendere la realtà aziendale o professionale nella quale la presunzione semplice affonda le sue radici, per cui potrebbe offrire al Giudice elementi utili per formulare quella valutazione di gravità, precisione e concordanza, che altrimenti rischia di restare nel vago e nel generico. Peccato, però, che non c'è la prassi di avvalersi di tale strumento.

### 4. Il ruolo del Giudice nella ammissione delle presunzioni semplici

Di solito la causa viene decisa nella prima ed unica udienza (pubblica o in camera di consiglio), sulla base del ricorso del contribuente, delle controdeduzioni dell'Ufficio, dei documenti e delle memorie eventualmente esibiti. In siffatto contesto il compito della Commissione è sicuramente molto delicato soprattutto quando la causa è incentrata su presunzioni semplici, sulle quali è facile appiattirsi anche perché dagli atti difficilmente risultano le situazioni di fatto nelle quali l'attività economica o professionale viene svolta. Gli elementi di fatto che si ritrovano esposti *hic et inde* sono di solito molto scarsi, per cui spesso il Giudice è nella impossibilità oggettiva di conoscere i fatti specifici che vengono utilizzati,

per cui il ragionamento rischia di restare nel generico. In tema di ammissione delle presunzioni semplici la Corte di Cassazione segue un orientamento abbastanza univoco secondo cui «*In tema di prove per presunzioni, il giudice, posto che deve esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno a alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziarica, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento» (17). Posto che queste attività descritte dalla Corte di Cassazione sono effettivamente necessarie per formulare un giudizio di ammissione delle presunzioni semplici, viene spontaneo rilevare che questi elementi spesso non emergono a sufficienza se il fatto noto è uno solo (come avviene nel caso delle percentuali di ricarico, o dell'incidenza del costo del lavoro, o dell'uso dei tovaglioli, etc.). Se il Giudice ritiene che sussistano tutti gli elementi per configurare una presunzione semplice la ammette e passa a verificare se il contribuente ha offerto o meno la prova contraria. La prova contraria può essere data anche con un'altra presunzione semplice e può vertere o sull'esistenza del fatto o dei fatti noti utilizzati dall'Ufficio finanziario, o sull'esistenza di altri fatti significativi di segno diverso e contrario adottati dal contribuente, o sulla significatività e affidabilità del ragionamento probatorio. Anche qui è necessario richiamare la sentenza già citata emessa dalla Corte di Giustizia UE in tema di studi di settore poiché al punto 64, ultimo periodo, è stato scritto significativamente che «*Laddove l'applicazione di uno studio di settore implichi per il soggetto passivo medesimo di dover eventualmente provare fatti negativi, il principio di proporzionalità esige che il livello di prova richiesto non sia eccessivamente elevato» (18).**

Con riferimento alle caratteristiche del «fatto noto» su cui poggiare la presunzione semplice deve rilevarsi che la lettera della norma e la logica ad essa

(17) In questi termini Cass., sez. trib., 29 luglio 2016, n. 15830, in *Boll. Trib. On-line*. Conformi Cass., sez. II, 22 luglio 2014, n. 16691; Cass., sez. trib., 6 giugno 2012, n. 9108; Cass., sez. I, 13 ottobre 2005, n. 19894; e Cass., sez. un., 11 gennaio 2008, n. 584; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(18) Così Corte Giust. UE causa C-648/16/2018 cit.

sottesa inducono a ritenere che si deve trattare di un fatto-evento, conosciuto dal Giudice in quanto pacifico tra le parti, o perché notorio. Spesso da parte di molti si è parlato di *un divieto delle doppie presunzioni* (o presunzioni di secondo grado o presunzioni a catena), che si verifica quando su un fatto noto si costruisce una prima presunzione, e sul risultato di questa presunzione (che è pur sempre il frutto di un ragionamento) si costruisce una seconda presunzione. In una situazione di questo tipo a molti è sembrato che la seconda presunzione possa mancare di quella base di certezza che è costituita dalla esistenza di un fatto nella sua naturalità. Anche di recente la Suprema Corte ha ribadito l'inammissibilità di una doppia presunzione (19).

Spesso poi in materia tributaria il Supremo Collegio ha ritenuto non violato il divieto di una doppia presunzione del caso degli utili accertati in via presuntiva ad una società a ristretta base azionaria e poi ritenuti distribuiti ai soci. In questi casi si è evidenziato che il *"fatto noto"* alla base del ragionamento presuntivo non è da individuarsi nella produzione dei maggiori redditi accertati inductivamente ma nella ristretta base sociale della società e nel suo carattere familiare. In questo modo la Corte di Cassazione ha riconosciuto, sia pure implicitamente, l'esistenza del principio del divieto della doppia presunzione. In altre occasioni la Corte ha ritenuto che questo divieto non opera se la seconda presunzione (semplice) deriva da una prima presunzione legale. La Sezione Tributaria ha altresì sostenuto che il principio del divieto della doppia presunzione «è, in realtà, inesistente, non essendo riconducibile agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento, sia perché, anche qualora lo si volesse considerare esistente, esso atterrebbe esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice, ma non con una presunzione legale (Cass. sez. n. 5, n. 15003 del 16.06.2017)» (20). Orbene, se è vero che non c'è alcuna norma dell'ordinamento che stabilisce il divieto della doppia presunzione, è vero anche che ogni presunzione semplice – per potere esistere – deve poggiarsi su un fatto noto che viene riconosciuto e prende valore solo con la pubblicazione della sentenza con la quale quel Giudice si spoglia della questione, per cui egli in quel giudizio non ha più il potere di configurare una seconda presunzione che dipende dalla prima. Fino a quando la sentenza non viene pubblicata essa è un documento privato che non ha valore di sentenza, per cui solo con la pubblicazione la presunzione viene ammessa in quel giudizio. In verità Andrioli (21) aveva escluso che il Giudice possa porre a base del ragionamento inferenziale fatti la cui conoscenza è il risultato di un ragionamento presuntivo per l'esigenza di rispettare il contraddittorio, consentendo alle parti un maggiore controllo sull'utilizzazione da parte del Giudice del procedimento presuntivo. È condivisibile, invece,

(19) Cfr. Cass., sez. III, 18 gennaio 2019, n. 1278, in *Boll. Trib. On-line*.

(20) Così Cass., sez. trib., 27 maggio 2020, n. 9903, in *Boll. Trib. On-line*.

(21) Ved. v. ANDRIOLI, *Presunzioni*, in *Noviss. dig. it.*, XIII, Torino, 1957, 770.

l'orientamento che esclude che si possa parlare di divieto della doppia presunzione quando la prima è costituita da una presunzione legale (in questo caso, infatti, l'effetto della presunzione discende dalla legge e non dalla valutazione del Giudice). Per tornare al problema della presunzione degli utili nelle società a ristretta base azionaria, c'è da rilevare che l'accertamento dei maggiori utili si pone come pregiudiziale indefettibile per potere distribuire quegli utili ai soci e per tassarli, per cui è molto difficile negare che c'è una presunzione a catena. Epperò se c'è un unico giudizio (che riguarda la società e che riguarda anche la distribuzione degli utili ai soci) c'è da rilevare che nel momento in cui il Giudice ammette la presunzione semplice dei maggiori utili e pubblica la sentenza, si spoglia della causa e non ha più il potere di configurare la seconda presunzione di distribuzione degli utili. Se poi la distribuzione degli utili costituisce oggetto di un diverso giudizio (rispetto a quello dove i maggiori utili sono stati accertati) si tratta di stabilire se l'accertamento fatto in un processo possa essere utilizzato in un altro processo. Il problema va risolto sul piano degli effetti del giudicato, giudicato che non può essere opposto né utilizzato nei confronti dei soci che non sono stati presenti nel giudizio svolto nei confronti della società. In conclusione, a nostro avviso il principio del divieto della doppia presunzione merita di essere riaffermato sia perché il fatto che viene accertato con una prima presunzione non ha oggettivamente le caratteristiche di un *"fatto noto"*, non trattandosi di un fatto determinato nella sua realtà storica (essendo esso il risultato di un ragionamento inevitabilmente soggettivo), e sia perché quando si crea contestualmente una seconda presunzione si pone sempre un problema di rispetto del contraddittorio, come acutamente ha rilevato tanti anni fa Andrioli.

Un aspetto che merita di essere esaminato è anche quello che riguarda il potere del Giudice tributario di configurare una presunzione semplice di sua iniziativa (in assenza di una prospettazione da parte dell'Ufficio finanziario). Una prima considerazione, allora, riguarda il fatto che tra i poteri istruttori officiosi indicati nell'art. 7 non c'è alcun riferimento a questo tipo di prova (che deve pertanto ritenersi esclusa), e una seconda considerazione riguarda la tendenziale natura dispositiva (e non più inquisitoria) del processo tributario attualmente in vigore, assimilato ormai al processo civile ordinario, nel quale il Giudice tendenzialmente non ha poteri istruttori che può esercitare di sua iniziativa. Egli deve decidere secondo l'art. 115 c.p.c. *iuxta alligata et probata*. A questo proposito è opportuno richiamare la fondamentale pronuncia della Corte Costituzionale (22) con la quale, a proposito dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, è stata ribadita la natura dispositiva del nuovo processo tributario. A questo deve aggiungersi che il principio della terzietà del Giudice e quello della parità delle parti per come formulati nel nuovo articolo 111 della Costituzione impongono di escludere ogni attività di iniziativa officiosa che riguardi la configurazione di

(22) Il riferimento è a Corte Cost. 23 marzo 2007, n. 107, in *Boll. Trib.*, 2007, 743.

una presunzione semplice non dedotta o non allegata dalle parti, o dedotta male o in maniera inadeguata. La credibilità del Giudice è strettamente legata alla sua terzietà.

##### 5. Ipotesi di particolari presunzioni semplici

Esaminando alcune delle presunzioni semplici più diffuse rileviamo che vi sono ancora molte perplessità in relazione alla loro natura ed alla loro operatività.

Le presunzioni derivanti dagli *studi di settore* sono state ritenute presunzioni semplici dalla migliore dottrina (23) fin dal 2004. Ma non è stato così per tutti fino a che non sono intervenute le Sezioni Unite (24). Da allora la Corte di Cassazione ha sempre parlato di presunzioni semplici. Di recente, però, a settembre 2019, la Sezione Tributaria ha scritto invece che «*Esigenze di chiarezza suggeriscono allora di indicare, in materia, il seguente principio di diritto: "Il calcolo del reddito effettuato mediante lo studio di settore, a seguito, dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, è idoneo ad integrare presunzioni legali che sono, anche da sole, sufficienti ad assicurare valido fondamento all'accertamento tributario, ferma restando la possibilità, per l'accertato, di fornire la prova contraria, in fase predibattimentale ed anche in sede contenziosa"*» (25). Orbene, poiché dalla qualificazione del Giudice deriva verosimilmente l'esito della causa, nel senso che in presenza di una presunzione legale l'inversione dell'onere della prova è automatica anche per il Giudice, c'è da verificare se si è trattato di una presa di posizione singolare ed isolata, o se essa inizia un nuovo corso. Per ora questa posizione non risulta essere stata seguita (la stessa Sezione (26) è tornata a parlare di presunzioni semplici).

Il dibattito con riferimento alle *presunzioni da redditometro*, invece, è ancora in corso e – anche se ormai il redditometro non è più molto utilizzato per le critiche che esso ha subito a diversi livelli – c'è da rilevare che l'orientamento giurisprudenziale (27) che ha parlato di presunzioni semplici sembra superato perché negli ultimi tempi la Cassazione è tornata a ribadire la natura di presunzione legale (28).

(23) Cfr. per tutti A. MARCHESELLI, *Costituzionalità del redditometro e difesa contro gli studi di settore*, in *Riv. giur. trib.*, 2004, 11, 1018.

(24) Cfr. Cass., sez. un., 18 dicembre 2009, sent. nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, in *Boll. Trib.*, 2010, 302, con nota di M. PROIETTI, *Presunzioni semplici quelle di parametri e studi di settore: la lettura costituzionalmente orientata delle Sezioni Unite*, *ibidem*, 307.

(25) Così Cass., sez. trib., 18 settembre 2019, n. 23252, in *Boll. Trib. On-line*.

(26) Cfr. Cass., sez. trib., 19 settembre 2019, n. 23357; e Cass., sez. trib., 21 novembre 2019, n. 30377; entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(27) Parlano di presunzioni semplici in riferimento al redditometro Cass., sez. VI, 29 gennaio 2014, n. 2015; e Cass., sez. VI, 6 febbraio 2013, n. 2806; entrambe in *Boll. Trib. On-line*; Cass., sez. trib., 20 dicembre 2012, n. 23554, in *Boll. Trib.*, 2013, 299; Cass., sez. trib., 17 giugno 2011, n. 13289, in *Boll. Trib.*, 2012, 215, con nota di V. AZZONI, *Brevi note sul divieto di utilizzazione giudiziale dei documenti sottratti all'accertamento e sul divieto di richiedere documenti già in possesso dell'Amministrazione finanziaria*.

(28) Cfr. per tutte Cass., sez. VI, 29 aprile 2020, n. 8289,

A noi sembra che non ci siano le condizioni sistematiche e ordinamentali per potere parlare di presunzioni legali (con tutto ciò che questo comporta) poiché nella legge non ci sono né il fatto noto, né gli effetti che a quel fatto noto occorre assegnare. Si tratta di un accertamento standardizzato che immeritabilmente è stato posto su un piedistallo superiore rispetto a quello degli studi di settore e dei coefficienti presuntivi di reddito e di ricavi, senza che ve ne fossero le ragioni. Non si poteva parlare di presunzioni legali con la normativa del redditometro precedente, né questo è possibile fare con il nuovo redditometro poiché alla base non c'è una legge, ma semplicemente un atto amministrativo, così come atto amministrativo era quello che veniva redatto e pubblicato in relazione agli studi di settore. Non è assolutamente pensabile che il potere esecutivo ponga regole che hanno conseguenze rigide e vincolanti sul piano della prova anche per il Giudice, che gode del principio del libero convincimento. Il vincolo può configurarsi solo se la presunzione è contenuta in una legge. Né si può accettare che una delle parti in causa costruisca uno strumento probatorio che vincola il Giudice in tutte le sue componenti. Le vicissitudini alle quali il nuovo redditometro è andato incontro a nostro avviso erano inevitabili proprio perché vi è stata una esagerazione nell'uso delle presunzioni e anche nella qualificazione di esse, che inevitabilmente ha creato una reazione di rigetto in molti e qualificati ambienti ed ha neutralizzato uno strumento che – usato con intelligenza e flessibilità – avrebbe potuto rendere un servizio molto importante. C'è quindi da auspicare che se questo tipo di accertamento dovesse essere usato nuovamente, si creino le condizioni culturali per tornare a parlare (come è avvenuto negli anni 2011-2014) di presunzioni semplici. Nel caso di spese sostenute per incrementi patrimoniali si parla correttamente di presunzione legale poiché qui ci sono dei fatti inoppugnabili, sui quali occorre fornire una prova contraria.

Un altro problema si pone per qualificare la presunzione relativa alla *distribuzione degli utili in una società di capitali a ristretta base azionaria*, posto che non è affatto chiaro se questa presunzione di origine giurisprudenziale debba essere configurata come una presunzione legale o come una presunzione semplice. In verità, la presunzione non ha uno specifico riferimento normativo, per cui dovrebbe essere qualificata sicuramente come presunzione semplice da verificare caso per caso. Il problema è che – per superare il divieto della doppia presunzione – si è sostenuto che la seconda presunzione (quella che riguarda la distribuzione degli utili ai soci) non deriva dall'accertamento dei maggiori redditi societari operato in via presuntiva, ma deriva dalla ristrettezza della base sociale e familiare e quindi da un altissimo grado di partecipazione alla gestione della società con reciproco controllo tra i soci. Orbene questa seconda presunzione è presente in ogni fattispecie nella quale viene applicata questa presunzione, come se si trattasse di una previsione di legge. Quindi formalmente si tratta di una presunzione semplice ma sostanzialmente essa viene trattata come una presunzione le-

in *Boll. Trib. On-line*.

gale con una forma di quasi automatismo in quanto la gravità, la precisione e la concordanza si ritengono sempre presenti senza ulteriori elementi desumibili dal caso concreto. Sarebbe anche qui auspicabile che si recuperasse la sostanza della presunzione semplice e si richiedesse caso per caso la presenza di quelle caratteristiche che la legge prevede specificamente per questo tipo di presunzione, poiché si rischia di assegnare valore legale ad un fenomeno che la legge non prevede. Anzi la legge prevede l'imputazione diretta degli utili ai soci nelle società di persone, mentre richiede per le società di capitali che gli utili siano stati percepiti.

Da alcuni anni viene spesso utilizzata dalla Amministrazione finanziaria, e quindi dal Giudice, la categoria della *antieconomicità* per sindacare specifici elementi positivi o negativi di reddito, anche se documentati, in quanto ritenuti eccessivamente bassi o eccessivamente alti sulla base di comportamenti del contribuente, oppure per sindacare il risultato dell'attività di impresa nel suo complesso, perché ad esempio rappresentativo di perdite sistematiche. A nostro avviso il problema dovrebbe essere ricondotto esclusivamente all'accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973, ed alla utilizzazione, quindi, delle presunzioni semplici a supporto di una maggiore pretesa fondata o sulla esistenza di attività non dichiarate o sulla inesistenza di passività dichiarate, potendo la c.d. *antieconomicità* costituire solo la spia di una situazione anomala. È noto che l'accertamento analitico-induttivo può essere effettuato anche in presenza di una contabilità regolarmente tenuta. Il problema, però, è quello di capire se al di fuori delle presunzioni previste dalla norma testé citata l'*antieconomicità* possa svolgere un ruolo su altri piani, uno dei quali potrebbe essere quello della inerenza. C'è sempre il rischio che vengano formulate pretese che possano entrare in conflitto con il diritto dell'imprenditore ad organizzare la sua attività garantito dall'art. 41 della Costituzione, anche perché non è così facile valutare cosa risponde ai principi di economicità di una gestione e cosa invece diventa antieconomico. Non ci sono in verità regole certe in economia e di riflesso nell'ordinamento giuridico per fare valutazioni sicure soprattutto quando il discorso si sposta sul piano della libertà economica. In questi ultimi tempi si sta confermando l'orientamento secondo il quale l'inerenza è qualitativa e non quantitativa per cui l'*antieconomicità* non dovrebbe potere avere alcun ruolo significativo autonomo, e tutto dovrebbe essere ricondotto alla previsione del citato articolo 39, primo comma, lett. d).

Di recente la Corte di Cassazione ha affermato che «questa Corte ha chiarito che nel giudizio tributario, una volta contestata dall'erario l'*antieconomicità* di una operazione posta in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, perché basata su contabilità complessivamente inattendibile in quanto contrastante con i criteri di ragionevolezza, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione ed il Giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea (Cass. n.2484 del 2011, tra le medesime, parti in relazione a questione similare;

Cass. n. 7144 del 2007). Infatti è consentito al fisco dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere minori costi, utilizzando presunzioni semplici e obiettivi parametri di riferimento, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, che deve dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata *antieconomicità* (Cass. n. 25257 del 2017; Cass., n. 14941 del 2013); anche con riguardo all'IVA, l'*antieconomicità* può costituire indubbiamente un indice di inesistenza delle operazioni» (29).

In altre occasioni è stato deciso che in materia di IVA, a causa del principio di neutralità (che non consente in linea di massima limitazioni alla detrazione), le contestazioni derivanti da una pretesa *antieconomicità* non potrebbero essere sollevate (30).

Qualche giorno fa è stato ribadito che «Secondo il costante e condivisibile orientamento di questa Corte, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'*antieconomicità* del comportamento del contribuente, può desumere, in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, secondo e terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incumbendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni (Cass. n. 26036 del 30/12/2015)» (31).

La conclusione che si può trarre su questo nuovo fenomeno che sembra accompagnare molti accertamenti è che le contestazioni devono potere essere fatte solo attraverso fatti che rappresentano attività non dichiarate o passività inesistenti. L'*antieconomicità* di per sé è solo espressione di un giudizio di valore che non sembra avere fondamento normativo e che non può, quindi, produrre effetti autonomi, soprattutto perché manca il metro con il quale essa dovrebbe essere misurata.

## 6. Conclusioni

Per concludere, si può prevedere che probabilmente in un futuro non lontano il diritto tributario è destinato a cambiare sia sul piano sostanziale che processuale. Da molti anni si parla di *compliance*, come di un fenomeno necessario nell'interesse generale, anche se negli ultimi tempi sta prevalendo l'opinione opposta basata sulla minaccia di sanzioni penali più elevate e sulle confische allargate. Se si dovesse fare una valutazione basata sul piano storico dovrebbe rilevarsi che l'irrigidimento del sistema,

(29) Così Cass., sez. III, 13 settembre 2019, n. 22879, in *Boll. Trib. On-line*.

(30) Cfr. Cass., sez. trib., 27 settembre 2013, n. 22130; e Cass., sez. VI, 8 maggio 2014, n. 10041; entrambe in *Boll. Trib. On-line*; nonché Cass., sez. trib., 3 febbraio 2017, n. 2875, in *Boll. Trib.*, 2017, 650, con nota di B. AIUDI, *La neutralità dell'IVA e l'utilità del contraddittorio anticipato*.

(31) Così Cass., sez. trib., 27 maggio 2020, n. 9901, in *Boll. Trib. On-line*.

soprattutto se ci sono risvolti economici, difficilmente ha prodotto effetti positivi, e che invece esso ha portato spesso a situazioni di maggiore inerzia e di stallo, e quindi di impoverimento collettivo. La *compliance* difficilmente si può creare con la minaccia delle sanzioni e con l'applicazione delle presunzioni semplici esagerate. Certo, per come è strutturato il nostro sistema economico, che non è basato sulla grande impresa, è molto difficile che si possa fare a meno delle presunzioni. È, però, preferibile che, laddove è possibile, vengano create presunzioni legali perché esse sono sicuramente più garantiste in quanto sono facilmente conoscibili da tutti in anticipo, e quindi prevedibili da tutti nei loro effetti. Dove ciò non è possibile, però, è da auspicare che le presunzioni semplici (che probabilmente non saranno *standard* a causa dell'abrogazione degli studi di settore e del declino del redditometro) vengano configurate con la prudenza di cui parla la legge e vengano utilizzate se i fatti che le determinano siano più di uno, poiché solo così diventano credibili ed affidabili e possono servire a migliorare i rapporti e a ridurre il contenzioso che, quando è così alto, è sicuramente un segno di malessere del sistema. Sarebbe forse il caso che i tre principi evidenziati dalla Corte di Giustizia UE (32) in tema di studi di

(32) Cfr. Corte Giust. UE causa C-648/16/2018, cit.

settore vengano recepiti per ogni tipo di presunzione semplice poiché è ragionevole pensare che:

a) per potere applicare la prova presuntiva ci deve essere una "*divergenza rilevante*" tra il dichiarato e l'accertato induttivamente;

b) il contribuente, prima che l'accertamento presuntivo venga emesso, ha il diritto di rappresentare "*utilmente*" il proprio punto di vista «*in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione*»;

c) se il contribuente deve provare in giudizio "*fatti negativi*" il livello di prova non deve essere "*eccessivamente elevato*".

Questi principi dovrebbero essere patrimonio comune e diffuso anche se negli ultimi tempi qui da noi in molti hanno pensato di poterne fare a meno nella convinzione che fosse meglio irrigidire il sistema in mille modi. L'effetto dell'irrigidimento è stato che l'evasione non è affatto diminuita e che il clima di *compliance* non si è fino ad ora verificato. Epperò negli ultimi venti anni c'è stata una crescita zero. Verrebbe da dire che questi tre principi non li ha enunciati un burocrate qualsiasi, ma li ha enunciati un anno e mezzo fa il Giudice più alto a livello comunitario, le cui sentenze dovrebbero essere applicate da tutti per una scelta di partecipazione fatta dal nostro Paese tanti anni fa, scelta che forse soprattutto oggi si sta confermando giusta ed irreversibile.

**Avv. Giuseppe Falcone**