

## *La prova presuntiva nel processo tributario* di Angela Monti

Il tema delle presunzioni in materia tributaria si rivela di particolare attualità in considerazione del fatto che in un momento in cui risulta politicamente improponibile un innalzamento delle aliquote d'imposta un forte ausilio alle sempre più voraci esigenze di cassa dell'erario viene dall'ampliamento delle basi imponibili realizzato, per l'appunto, tramite il meccanismo delle presunzioni.

La tecnica normativa utilizzata è quella dell'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente di fatti che, facendo parte degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, dovrebbero altrimenti essere a carico dell'Amministrazione delle finanze.

Le esemplificazioni più recenti di questo fenomeno si rinvencono nei recenti provvedimenti normativi in tema di investimenti esteri non dichiarati, di CFC e di redditometro, mentre i casi giurisprudenziali più interessanti riguardano l'applicazione in concreto della presunzione della natura reddituale di prelievi e versamenti nonché la presunzione di natura giurisprudenziale di distribuzione di dividendi nelle società di capitali a ristretta base azionaria.

Gli ultimi interventi legislativi, ma anche alcune recenti prese di posizione della giurisprudenza di legittimità, hanno comportato un vero e proprio "scardinamento" della distinzione tra presunzioni semplici e presunzioni legali tramutando l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente da eccezione a regola del sistema tributario.

Le presunzioni semplici sono quelle che di per sé sole non possono essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria per rettificare il reddito imponibile di un contribuente ma necessitano di essere corroborate da ulteriori elementi indiziari della presunta evasione.

L'Ufficio è tenuto a dimostrare la sussistenza di ulteriori elementi che possano servire a conferire il carattere della gravità, precisione e concordanza alla presunzione di maggior imponibile.

Le presunzioni c.d. legali sono invece quelle il cui valore probatorio è riconosciuto dalla legge e che da sole sono sufficienti a legittimare la rettifica del reddito imponibile addossando l'onere della prova contraria a carico del contribuente.

Queste, come noto, a loro volta, possono essere "assolute" per le quali non è ammessa prova contraria, o "relative" per le quali è consentito al contribuente accertato di dimostrare l'insussistenza della pretesa impositiva.

La peculiarità e la forza di alcune presunzioni legali nel processo tributario emerge chiaramente dal fatto che esse, pur non essendo volte al convincimento del giudice come quelle semplici, possono

essere poste a base della decisione se il contribuente non fornisce una controprova talvolta specificamente indicata dallo stesso legislatore<sup>1</sup>.

Nel nostro sistema tributario vi sono numerose norme che ricorrono alle presunzioni sia semplici che legali.

Appartiene alla categoria delle **presunzioni semplici**, ad esempio, la disciplina sugli studi di settore.

La collocazione degli studi di settore nell'ambito dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/1973 che, come noto, fa riferimento alle presunzioni gravi, precise e concordanti nell'ambito dell'accertamento analitico-induttivo, ha portato la giurisprudenza e la dottrina maggioritaria ad affermare la loro natura di presunzioni semplici in grado di non operare automaticamente in fase di accertamento.

La stessa Agenzia delle Entrate, che dapprima ha sostenuto la valenza di presunzione legale degli studi di settore, con la circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008 è ritornata sui suoi passi affermando che gli studi di settore hanno valore di "presunzione semplice" e che, pertanto, gli Uffici sono chiamati a verificare di volta in volta "l'idoneità dello studio a cogliere l'effettiva situazione produttiva del contribuente".

La natura di presunzione semplice degli studi di settore è stata confermata anche nella recente presa di posizione della Corte di Cassazione che ha individuato negli studi di settore un metodo autonomo di accertamento affermando che *"tale sistema affianca la (e non si colloca all'interno della) procedura di accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, in quanto la procedura di accertamento standardizzato è indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, nè validamente prova contro, e la cui irregolarità, per i contribuenti in contabilità ordinaria, costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata. Si tratta, poi, di un sistema, che diversamente da quello di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, trova il suo punto centrale nell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, che consente l'adeguamento degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla fase statica (gli standard come frutto dell'elaborazione statistica) alla fase dinamica dell'accertamento (l'applicazione degli standard al singolo destinatario dell'attività accertativa)"*. (Sent. SS.UU. 26635/2009, 26636/2009, 26637/2009, 26638/2009).

---

<sup>1</sup> In tal senso si veda F. Amatucci, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in Giustizia Tributaria n. 2/2008, 214.

Nonostante tale importante riconoscimento, la sezione tributaria della Corte di Cassazione di recente contraddittoriamente ha stabilito che spetta tuttavia al contribuente fornire la prova contraria in caso di accertamenti basati sugli studi di settore (cfr. Cass. Sez. Trib. Sent. n. 14313 del 15 giugno 2010).

Analogo principio è stato ancor più di recente affermato in materia di accertamenti basati sui c.d. “parametri” (cfr. Cass. Sez. Trib. Ord. n. 22793 del 9 novembre 2010).

Nell’ambito delle presunzioni legali ed in particolare delle **presunzioni legali assolute** rientrano alcune delle disposizioni dettate in materia di residenza fiscale.

Ci si riferisce all’art. 2, comma 2, TUIR che per le persone fisiche sancisce che “ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile” e all’art. 73, comma 3, TUIR che per le persone giuridiche prevede che “ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d’imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello stato”.

Si tratta di ipotesi nelle quali il contribuente non può in alcun modo dimostrare il contrario<sup>2</sup>.

Tra le norme contenenti **presunzioni legali relative** per le quali è ammessa la prova contraria merita in primo luogo di essere annoverata la norma dettata in materia di accertamenti bancari.

L’art. 32 del DPR n. 600/1973, come è senz’altro noto, prevede una presunzione di redditività delle movimentazioni bancarie prevedendo che “*i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell’art. 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell’art. 18, comma 3, lett. b), del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell’ambito dei predetti rapporti od operazioni*”.

---

<sup>2</sup> Si segnalano due recenti ordinanze della Corte di Cassazione ove correttamente la presunzione assoluta è stata superata attraverso una diversa valutazione, ad opera dei giudici tributari, dei fatti individuati dall’Ufficio come fatti costitutivi della presunzione legale (nella specie l’affidamento dei figli è stato ritenuto non idoneo ad individuare il domicilio in Italia non richiedendosi per l’esercizio della potestà genitoriale una presenza costante sul territorio italiano) (cfr. Cass. Sez. Trib. Ord. n. 23249 e n. 23250 del 17 novembre 2010).

L'estensione ai professionisti della presunzione di redditività delle operazioni di prelievo in contanti operata dalla legge finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004 n. 311) ha suscitato un vivace dibattito in dottrina e giurisprudenza in merito alla applicazione retroattiva della nuova disposizione.

La giurisprudenza ha avallato la tesi sostenuta della Agenzia delle Entrate nella circolare n. 32/E del 19 ottobre 2006 nella quale viene precisato che trattasi di norma procedurale e dunque applicabile anche per periodi d'imposta ancora aperti alla data di entrata in vigore della nuova disposizione<sup>3</sup>.

Non si può tuttavia non rilevare come tale interpretazione si ponga in palese violazione dei principi generali che governano i rapporti tra fisco e contribuente laddove si richiede al professionista-contribuente di fornire la prova della presunta evasione per movimentazioni per le quali potrebbe risultare difficile la ricostruzione a distanza di tanti anni (trattandosi di operazioni per le quali riteneva di non essere onerato di dover acquisire e conservare elementi di prova).

Con specifico riferimento alla prova contraria merita di essere segnalato quell'orientamento giurisprudenziale che ha ritenuto che alla presunzione legale relativa basata sui prelievi e versamenti bancari va contrapposta una prova e non una presunzione semplice ovvero una mera affermazione di carattere generale (cfr. Cass. Sent. n. 18016 del 9 agosto 2005)<sup>4</sup>.

Sempre nell'ambito delle presunzioni legali rientra la disposizione dettata in tema di redditometro, norma che è stata di recente modificata dal D.L. 78/2010 con la previsione di nuovi indici di capacità contributiva "differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza".

Le modifiche si sono rese necessarie per l'inadeguatezza della vecchia norma a misurare l'effettiva capacità contributiva dei soggetti verificati che in alcune ipotesi ha portato a risultati paradossali (si pensi ad esempio alla differenza che può esserci tra i immobili ubicati in una grande città e immobili ubicati in uno sperduto paesino di campagna).

Anche nella nuova formulazione è stata inserita la possibilità di prova contraria come nel testo precedente: al comma 4 leggesi testualmente che "... *salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti*

---

<sup>3</sup>Invero la giurisprudenza di legittimità ha affermato il principio della utilizzabilità delle rilevazioni bancarie, in particolare delle operazioni di prelievo, nei confronti dei professionisti sotto il vigore della vecchia disposizione: in tal senso si veda Cass. Sez. Trib. Sent. n. 11750 del 12 maggio 2008 ove si afferma che "*l'uso della parola "ricavi", nella seconda parte della norma in esame, non è sufficiente per concludere che la presunzione legale ricavabile tanto dai versamenti quanto dai prelevamenti - si riferisca solo al reddito d'impresa, non a quella di lavoro autonomo*".

<sup>4</sup> Nello stesso senso si vedano anche Cass. Sent. n. 13818 del 13 giugno 2007 e Cass. Sent. n. 1739 del 26 gennaio 2007 ove si legge che "*la prova che il contribuente è tenuto a dare della non riferibilità ad operazioni imponibili deve essere specifica e riguardare analiticamente i singoli movimenti bancari, tale cioè da dimostrare che ciascuna delle operazioni effettuate è estranea a fatti imponibili*". Si veda anche Cass. Sez. trib. Sent. n. 9146 del 16 aprile 2010 e recentemente Cass. Sez. Trib. Ord. n. 23873 del 24 novembre 2010 nella quale si legge che a fronte della presunzione di maggiori ricavi prevista dalla norma il contribuente non può offrire come prova contraria un'altra presunzione.

*o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile”.*

A riguardo pare opportuno evidenziare che un conto è fornire la prova della capacità di poter sostenere le spese che hanno portato alla determinazione del reddito presuntivo (ad esempio che la spesa è stata sostenuta con redditi prodotti in altri anni o che si sono ricevute delle donazioni) un conto è contestare la validità degli indici presuntivi ad esempio chiedendo la disapplicazione dei decreti ministeriali.

Merita tuttavia essere rilevato che il rigore legale della presunzione recata da tale disposizione sembra essere stata attenuata dalla novella legislativa che ha introdotto la obbligatorietà del contraddittorio preventivo con il contribuente.

Sempre nell'ambito delle presunzioni legali relative rientrano alcune disposizioni dettate in tema di residenza fiscale ma che a differenza di quelle già indicate possono essere superate fornendo la prova contraria.

L'art. 2, comma 2-bis, TUIR prevede infatti che, salvo prova contraria, si considerano fiscalmente residenti i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in stati o territori a fiscalità privilegiata.

Analogamente, l'art. 73, comma 3 per le persone giuridiche statuisce che si considerano residenti a fini fiscali, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi caratteristiche analoghe aventi sede in stati o territori a fiscalità privilegiata in cui almeno uno dei disponenti o dei beneficiari del trust sia fiscalmente residente.

Nel novero delle presunzioni relative rientra altresì la norma di recente introduzione concernente la presunzione di evasione per gli investimenti esteri non dichiarati di cui all'art. 12 del D.L. 78/2009.

Tale norma ha stabilito che, ai soli fini fiscali, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di dichiarazione previsti dalla normativa sul monitoraggio fiscale, si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione salvo prova contraria fornita dal contribuente.

Trattandosi di norma di recente introduzione non vi sono ancora prese di posizione della giurisprudenza in merito a quale potrebbe essere la prova idonea a contrastare tale presunzione.

Merita infine di essere ricordata la presunzione di distribuzione degli utili ai soci di società a ristretta base azionaria di fonte giurisprudenziale.

Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità *“nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione per essere stati*

*invece accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti*” (da ultimo Cass. Sez. Trib. Sent. n. 20721 del 6 ottobre 2010).

Si ritiene che tale presunzione rientri nella categoria delle presunzioni semplici e che pertanto la prova contraria (volta a dimostrare che le maggiori somme sono state accantonate o reinvestite dalla società o che la distribuzione degli utili non è stata effettuata pro quota o ancora che il socio non ha mai avuto poteri di gestione della società) può essere rappresentata da elementi anche soltanto presuntivi aventi il medesimo valore di quelli usati dall’Ufficio.

Alla luce di quanto illustrato, la differenza tra presunzioni semplici e presunzioni legali (relative) rileva in termini di ripartizione dell’onere della prova: nel primo caso l’amministrazione finanziaria dovrà dimostrare che la presunzione soddisfi i requisiti della gravità, precisione e concordanza e, quindi, la sussistenza di fatti costitutivi della pretesa impositiva; nel secondo caso le presunzioni assurgono a fatti costitutivi della pretesa tributaria senza ulteriori oneri per l’amministrazione finanziaria che potrà fondare l’avviso di accertamento sulla base delle sole presunzioni con inversione dell’onere della prova a carico del contribuente al quale spetterà la dimostrazione della inefficacia della ricostruzione reddituale presuntiva sulla base di fatti modificativi o estintivi.

In altri termini ciò sta a significare che i fatti posti a base dell’avviso di accertamento possono essere valutati in maniera differente in sede processuale: nel caso di presunzioni semplici il giudice può valutare gli elementi presuntivi secondo il suo libero apprezzamento ai sensi dell’art. 116 c.p.c., salvo che la legge disponga altrimenti, nei limiti di ammissibilità specificamente previsti dall’art. 2729 c.c.<sup>5</sup>; nelle ipotesi di presunzioni legali invece al giudice non è consentito di modificare il valore probatorio attribuito dalla legge ai fatti costituenti la presunzione ma solo di valutare la prova contraria offerta dal contribuente in termini di idoneità a superare la prova legale.

Tale principio è stato affermato dalla giurisprudenza di legittimità che, chiamata a pronunciarsi su un accertamento redditometrico, ha affermato che *“la disponibilità di beni previsti dalla disposizione di cui all’art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 costituisce una presunzione legale di capacità contributiva - ai sensi dell’art. 2728 del codice civile - in quanto è la legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità l’esistenza di una capacità contributiva. Conseguentemente, il giudice non ha facoltà di diminuire l’efficacia probatoria attribuita a tali elementi ma può soltanto valutare la prova contraria offerta dal contribuente in ordine alla provenienza non reddituale degli incrementi patrimoniali”* (cfr. Cass. Sez. Trib. Sent. n. 2297 del 30.10.2007).

---

<sup>5</sup> La medesima efficacia probatoria è stata attribuita alle dichiarazioni di terzi: la giurisprudenza ha affermato che nel processo tributario hanno il valore di elementi indiziari che possono concorrere a formare il convincimento del giudice alla stregua di presunzioni semplici ex art. 2729 c.c.: devono, pertanto, essere confortate da altri elementi di prova caratterizzati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza (cfr. Cass. Sent. n. 12447 del 19.05.2010).

Accanto alle norme a carattere presuntivo summenzionate una particolare attenzione meritano alcune disposizioni che rappresentano un *tertium genus* rispetto alle due categorie sopraelencate in quanto, pur supponendo l'esistenza di una presunzione legale assoluta, lasciano spazio al contribuente per provare la sussistenza dei presupposti per disattenderne l'applicazione.

Ci si riferisce in particolare a quelle norme aventi "finalità antielusiva" che prevedono un particolare procedimento attraverso il quale può essere dimostrata la sussistenza di cause di inapplicabilità al caso concreto della disciplina tributaria generale per effetto della quale viene negata la possibilità di ottenere deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario<sup>6</sup>.

L'unica possibilità offerta al contribuente di disancorarsi dalla applicazione di tali disposizioni è quella di munirsi, previa istanza, di un atto del direttore regionale competente che lo autorizzi, con riferimento allo specifico caso concreto, a derogare alla regola generale.

Il comma 8 dell'art. 37- bis del DPR n. 600/1973 dispone infatti che *"le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui si chiede la disapplicazione"*.

Tra le norme in discussione rientra sicuramente la disposizione dettata in tema di società di comodo di cui all'art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724.

Tale disposizione sancisce una presunzione di reddito minimo per i soggetti non operativi che può essere superata solo mediante presentazione di istanza di disapplicazione preventiva.

Altra disposizione che merita di essere considerata è quella concernente la disciplina delle imprese estere controllate.

Come è senz'altro noto, la normativa antielusiva contenuta nell'art. 167 TUIR è stata modificata dall'art. 13 del D.L. n. 78/2009 che ne ha esteso l'ambito di applicazione anche ai soggetti non localizzati in stati o territori a fiscalità privilegiata.

Tale norma consente all'Amministrazione finanziaria di imputare al soggetto residente che detiene, direttamente o indirettamente, il controllo di un'impresa, una società o altro ente residente o

---

<sup>6</sup> Si segnala che l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 190/E del 27 luglio 2007, resa in risposta alla richiesta di disapplicazione formulata da un professionista, ha negato la disapplicazione dell'art. 164 Tuir – che limita forfettariamente la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi agli autoveicoli utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni- affermando che trattasi di "norma di sistema" e non di disposizione antielusiva.

localizzato in stati o territori a fiscalità privilegiata, i redditi da questi conseguiti nel periodo d'imposta oggetto di accertamento.

Come per le società di comodo anche in tale ipotesi il contribuente può fornire la prova per ottenere la disapplicazione: mentre per le società di comodo il contribuente può fornire qualsiasi prova, l'art. 167 limita tale possibilità circoscrivendo i tipi di prova contraria ammessi alle sole circostanze esimenti in esso elencate.

Il comma 5 della citata disposizione prevede infatti che le norme non si applicano se il contribuente residente riesce a dimostrare alternativamente:

- a) che la società o l'ente non residente svolga una effettiva attività industriale o commerciale, come sua attività principale, nel mercato dello stato o territorio di insediamento (per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello stato o territorio di insediamento) ;
- b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiate.

Tale dimostrazione deve essere oggetto di una preventiva istanza di interpello: il comma 5 prevede infatti che *“il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente”*.

L'interpello preventivo è richiesto anche per ottenere la disapplicazione dalla nuova disposizione introdotta dal DL. 78/2010 in base alla quale le società controllate residenti in paesi non *black list* sono in astratto sottoposte alla disciplina CFC quando ricorrano i seguenti presupposti:

- a) il soggetto residente in Italia esercita un controllo diretto o indiretto (non rileva il rapporto di collegamento);
- b) il soggetto controllato è assoggettato a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato soggetto ove residente in Italia
- c) i proventi del soggetto controllato sono composti per più del 50% da *passive income* o da proventi derivanti dalla prestazione di servizi *intercompany*.

Secondo quanto stabilito dal nuovo co. 8-ter del'art. 167 la disciplina in oggetto non trova applicazione qualora il soggetto controllante residente riesca a dimostrare che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Il ricorso al concetto di costruzione artificiosa pone diversi problemi qualora venga interpretato alla luce dei principi fissati dalle recenti pronunce della Corte di Cassazione in materia di abuso del diritto (cfr. Cass. Sez. Trib. Sent. n. 8772 del 4 aprile 2008, nello stesso senso vedasi anche Cass.



Sez. Trib. n. 21221/2006; Cass. Sez. Trib. Sent. n. 20398/2005) ovvero di quelli fissati dalla Corte di Giustizia Europea con la sentenza *Cadbury Schweppes* C-196/2004.

In effetti, qualora il concetto in esame venga inquadrato nell'ottica dei principi fissati dalla Cassazione, la dimostrazione che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa deve realizzarsi nella prova che il comportamento non appare oggettivamente idoneo a giustificare il risparmio fiscale, a nulla rilevando l'intenzionalità soggettiva di chi lo ha realizzato; intenzionalità soggettiva che, invece, diviene essenziale qualora la norma sia interpretata alla luce della sentenza della Corte di Giustizia.

Sulla base della lettera delle norme citate emerge che il legislatore utilizza il procedimento dell'interpello di cui all'art. 11 dello Statuto del contribuente non allo scopo di consentire al contribuente di avere preventiva contezza dell'interpretazione che l'amministrazione faccia propria con riferimento all'applicazione a un caso concreto di una norma ma allo scopo di far conseguire al soggetto passivo d'imposta un provvedimento senza il quale non potrebbe legittimamente accedere alle modalità di tassazione ordinaria.

L'interpello appare pertanto un atto autorizzativo in senso stretto, ossia di un provvedimento volto a rimuovere un impedimento imposto dalla legge alla piena fruibilità del diritto soggettivo del contribuente: senza tale provvedimento il soggetto passivo d'imposta non potrebbe legittimamente accedere alle modalità di tassazione ordinaria.

Si ritiene che debba essere prestata adesione a quella opinione dottrinale<sup>7</sup> che ricostruisce detto atto come provvedimento frutto di un potere vincolato di natura autorizzatoria in quanto destinato a rimuovere con riguardo alla specifica posizione di fatto del contribuente la piena efficacia di una norma di legge che, fissando una presunzione assoluta, limiterebbe irragionevolmente un diritto soggettivo del medesimo.

Vertendosi indubitabilmente in materia di diritti soggettivi del contribuente, pare potersi concludere per la immediata ricorribilità avanti le Commissioni tributarie del provvedimento di diniego della disapplicazione.

Di diverso avviso è l'Agenzia delle Entrate che nella circolare n. 32/2010 relativa alla normativa CFC ha affermato che il provvedimento adottato in esito all'interpello non è impugnabile precisando che *“l'obbligatorietà dell'istanza (...) non preclude all'istante la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio”*.

---

<sup>7</sup> Si veda E. De Mita, *Attenti fisco, non è tutta elusione*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 agosto 1998, che afferma l'impugnabilità dell'atto di diniego avanti le Commissioni tributarie. Nel senso della impugnabilità del provvedimento di diniego avanti al t.a.r. si veda R. Lupi, *Sull'antielusione il Fisco sceglie la strada della ragione*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 agosto 1998; P. Fabbrocini, *Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: possibili rimedi giurisdizionali*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 2/2005, 31 e ss.

Tale principio era già stato affermato nella circ. n. 14/E del 15 marzo 2007 concernente la disciplina delle società non operative nella quale viene espressamente affermato che il provvedimento di diniego “*non può essere impugnato immediatamente in quanto non rientra tra gli atti impugnabili di cui all’art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*” e che “*il contribuente potrà far valere le proprie ragioni davanti alla competente commissione tributaria, mediante impugnazione dell’eventuale avviso di accertamento notificato a seguito del provvedimento di rigetto del Direttore regionale*”.

Tale prospettiva appare invece condivisibile con riferimento agli interpelli facoltativi finalizzati a conoscere preventivamente, in una situazione di obiettiva condizione di incertezza interpretativa, la fattispecie astratta tributaria che, secondo l’amministrazione finanziaria, è applicabile al caso concreto prospettato ma non in ipotesi di interpelli obbligatori, come quelli di cui si discute, finalizzati ad evitare l’applicazione della norma generale.

Nelle ipotesi di interpelli facoltativi al contribuente è lasciato l’onere di avvalersene al fine di ottenere gli effetti previsti dalla norma. Non trattandosi di un obbligo, si ritiene dai più – a nostro avviso correttamente – che, in caso di parere dell’amministrazione non conforme ai *desiderata* del contribuente, il relativo provvedimento non possa essere autonomamente impugnato<sup>8</sup>.

In tal senso si sono espresse la Corte di Cassazione con la Sent. n. 23031 del 2 novembre 2007 e la Corte Costituzionale con la Sent. n. 191 del 14 giugno 2007: in tale ultima pronuncia viene affermato che “*la risposta all’interpello di cui all’art. 11 della L. n. 212/2000 deve considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente*”.

Sia che il contribuente si adegui o non al parere dell’amministrazione, si renderà comunque impugnabile il successivo atto di imposizione con cui la medesima contesti l’errata applicazione delle disposizioni tributarie. La richiesta di parere avrà quindi in queste ipotesi una serie di conseguenze e, in particolare, ove il contribuente si sia adeguato all’interpello, la disapplicazione delle sanzioni per «obiettiva incertezza» avendo il parere dell’amministrazione consolidato semmai la «certezza» della correttezza dell’operato del contribuente e, solo per quanto concerne l’interpello previsto dallo Statuto del contribuente, la nullità dell’atto emesso dall’amministrazione in contrasto con la precedente risposta all’interpello.

Ad analoghe conclusioni si può pervenire con riferimento all’ipotesi di cui all’art. 110, 11 comma, T.U.I.R. in tema di ineducibilità dei costi connessi a rapporti con soggetti residenti in paradisi fiscali.

---

<sup>8</sup> F. Tesaro, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giustizia tributaria*, n. 1/2007, 15; conforme in giurisprudenza Cass., 24 febbraio 1987, n. 1948.

Trattasi infatti di una particolare fase dell'istruttoria amministrativa che conduce all'emanazione di un provvedimento in cui vengano contestati i costi in parola che obbligatoriamente deve realizzarsi *su iniziativa dell'Amministrazione finanziaria che deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità (non l'obbligo) di fornire le prove* della effettività delle operazioni intercorse.

L'istituto attiene alla prova in sede di istruttoria procedimentale ed ha come effetto di imporre all'amministrazione di indicare nella motivazione dell'avviso di accertamento le valutazioni operate in merito agli elementi forniti dal contribuente. Questi potrà pertanto dolersi del mancato rispetto delle disposizioni in parola solo in sede di impugnativa dello stesso avviso di accertamento.

Concludendo la breve carrellata di ipotesi tratte dalla disciplina normativa e dagli orientamenti giurisprudenziali in materia di presunzioni e di inversione di onere della prova, è possibile affermare che in diritto tributario il tema presenta delle peculiarità assolutamente specifiche della materia.

Se da un lato è comprensibile, per esigenze di semplificazione della lotta all'evasione, specie nei confronti della miriade di piccole imprese che caratterizzano l'economia italiana, la scelta di onerare il contribuente della prova di non trovarsi nella situazione tipica della categoria a cui appartiene, c'è da auspicare che l'inversione dell'onere della prova non si traduca troppo spesso in un meccanismo perverso di creazione di erronee basi imponibili, in spregio ai principi costituzionali della giustizia fiscale.

D'altro canto, se è da salutare positivamente l'introduzione di istituti di "compliance" che rendano più agevole la soluzione preventiva di potenziali divergenze tra fisco e contribuente nell'applicazione delle norme, lo strumento dell'interpello non può, a nostro avviso, tradursi in un ulteriore aggravio burocratico per le imprese a dispetto della tanto auspicata ma non realizzata esigenza di semplificazione.

