

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Dott. Oliviero DRIGANI

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale
del FRIULI VENEZIA GIULIA

Agli effetti dell'individuazione e dell'analisi dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie nel nuovo regime processuale di cui al D.Lgs. n. 546/1992 la norma base a cui fare riferimento è quella contenuta nell'articolo 7 di tale provvedimento legislativo. L'art. 7 rappresenta - ben più di quanto non fosse, nel previgente sistema contenzioso, per il corrispondente art. 35 del d.p.r. n. 636/1972 - uno degli assi portanti del processo tributario: ciò non soltanto in virtù delle nuove disposizioni in esso contenute, ma anche in considerazione delle implicazioni che da esso si traggono agli effetti della individuazione dei mezzi di prova che possono avere ingresso nel processo.

L'articolo, infatti, dev'essere strettamente collegato, nella sua interpretazione, al disposto dell'art. 1, comma 2, il cui richiamo all'applicabilità delle norme del codice di procedura trova qui peculiare ambito operativo.

Esso reca la rubrica "Poteri delle Commissioni tributarie" e si sviluppa su cinque commi.

Comma 1

La norma ricalca, nella sua struttura, quella precedentemente in vigore, ribadendo il potere delle Commissioni tributarie di avvalersi di tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite da ciascuna legge d'imposta sia agli Uffici tributari sia (quale logica conseguenza del dilatarsi della giurisdizione tributaria in forza delle previsioni dell'art. 2, lettere g) bis ed h)) agli Enti locali. Tali poteri debbono essere esercitati « ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti», espressione chiaramente diversa da quella previgente, secondo cui le predette facoltà erano attivabili semplicemente « al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione». La innovazione - di portata non solo terminologica - esprime la volontà del legislatore di connotare in modo più marcato il processo tributario come « processo di parti», valorizzandone la logica improntata al principio dispositivo ed attenuando, per converso, quella di tipo inquisitorio. Non a caso, del resto, il già ricordato articolo 1, comma 2, ha imboccato la via dell'integrale - seppure condizionato - recepimento delle norme del codice di procedura civile.

Le finalità istruttorie richiamate in questo comma (individuate ora nel loro profilo di esigenze *in procedendo* e nelle quali, peraltro, viene sostanzialmente ad identificarsi la precedente finalità di conoscere i fatti rilevanti per la decisione, che ne coglieva piuttosto il profilo di esigenze *in iudicando*) possono dunque essere perseguite - attraverso l'esercizio dei poteri che sono ad esse funzionali - soltanto "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti".

I fatti che le parti hanno enunciato nei loro atti e nelle loro memorie vengono a costituire, pertanto, gli argini entro i quali i predetti poteri debbono legittimamente esplicarsi, non essendo ammesse iniziative istruttorie della Commissione che esulino da tale ambito, dato che si tradurrebbero - nella sostanza - in una attività accertativa ultronea rispetto al *thema decidendum* proposto dalle parti¹.

Non solo, l'esclusione di qualsivoglia istruttoria al di là dei "fatti dedotti dalle parti", chiarisce l'esatta portata da attribuire alla prima indicazione, cioè quella che orienta i poteri delle commissioni "ai fini istruttori": le facoltà di accesso, richiesta dati, informazioni e chiarimenti, normativamente riconosciute agli uffici e dalla stessa legge attribuiti alle commissioni, sono da queste ultime esercitate solo per verificare la rispondenza al vero dei fatti dedotti in giudizio dalle parti.

La correttezza dell'agire istruttorio della Commissione, del resto, dovrà trovare riscontro non soltanto nella pur sintetica motivazione esternata nell'ordinanza con cui si dispone l'esercizio di tali poteri, ma soprattutto in sede di sentenza, nella quale, necessariamente, dovrà essere fissato l'iter logico-giuridico che ha orientato il procedere del giudicante: e proprio sotto tale profilo potrà censurarsi la decisione sia in sede di appello sia, specificamente, con il ricorso per cassazione, deducendo il vizio di cui all'art. 360, comma 1 n. 3, c.p.c. (la cui applicabilità è richiamata, come poi si vedrà, dall'art. 62, comma 1).

Circa l'individuazione delle facoltà di accesso e di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, si rileva la natura di rinvio recettizio che la norma del comma 1 realizza, attribuendo alle Commissioni tributarie poteri che, soprattutto relativamente agli accessi, risultano più incisivi di quelli ordinariamente riconosciuti al giudice civile dal codice di rito.

¹ Un esempio può essere fornito da una recente pronuncia della Suprema Corte (Cassaz., Sez. I, 29 marzo 1996, n. 2935, in "G.T.", 6/1997), secondo cui "il giudice investito del sindacato di legittimità di un accertamento tributario, può e deve verificare la sussistenza o meno dei presupposti idonei a legittimare il potere dell'Ufficio in concreto esercitato, valutando, a tal fine, le circostanze di fatto prospettate dalle parti nonché gli elementi a prova delle stesse offerti, ma non sostituirsi all'Ufficio nell'esercizio di un potere diverso (nella specie: potere di accertamento induttivo anziché analitico) spettante all'Amministrazione finanziaria."

L'art. 118 c.p.c., infatti, nel disciplinare l'ordine d'ispezione di persone e di cose (che il giudice può disporre nei confronti delle parti o di terzi) non prevede la possibilità di una sua esecuzione coattiva, posto che «..se la parte rifiuta di eseguire tale ordine senza giusto motivo, il giudice può da questo rifiuto desumere argomenti di prova (...); se rifiuta il terzo, il giudice lo condanna a una pena pecuniaria..» (peraltro di irrisoria consistenza).

In concreto, comunque, tali facoltà trovano fondamento principalmente, nelle seguenti norme:

- * artt. 32 e 33 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600 (accertamento imposte sui redditi);
- * art. 9 del D.P.R. 28.11.1980 n. 787 (poteri dei Centri di servizio);
- * art. 5, comma 7, del D.L. 28.6.1990 n. 167, convertito dalla legge 4.8.1990 n. 227, in relazione alle norme del titolo II, capi I e II, del D.P.R. 31.3.1988 n. 148 (poteri previsti in materia valutaria, quali richiamati, agli effetti dell'accertamento tributario, dalla legge concernente la rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori): in particolare, art. 25, comma 1 lettera c), e art. 28, comma 1, lettera a);
- * artt. 4, comma 5, ultima parte, e 15, comma 6, ultima parte del D.P.R. 4.9.1992 n. 395 (in relazione alle richieste rivolte ai sostituti di imposta ed ai centri autorizzati di assistenza fiscale di esibizione o trasmissione delle dichiarazioni e dei prospetti di liquidazione);
- * artt. 51 e 52 del D.P.R. 26.10.1972 n. 633 (I.V.A.);
- * art. 55 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (I.V.A. intracomunitaria);
- * art. 51, comma 4, e 63 del D.P.R. 26.4.1986 n. 131 (imposta di registro);
- * art. 47 del D.Lgs. 31.10.1990 n. 346 (imposte sulle successioni e donazioni);
- * art. 13, comma 1, del D.Lgs. 31.10.1990 n. 347 (imposte ipotecaria e catastale);
- * art. 35, comma 2, del D.P.R. 26.10.1972 n. 642 (imposta di bollo);
- * art. 73 del D.Lgs. 15.11.1993 n. 507 (tassa comunale per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni).

Va rilevato poi che non è stata riproposta, nel testo dell'art. 7, la previsione del comma 2 del previgente art. 35 del D.P.R. n. 636, secondo la quale la commissione poteva delegare l'esecuzione dei summenzionati adempimenti di accesso e di richiesta di dati ad uno dei suoi componenti, il quale vi procedeva con l'assistenza del Segretario e con l'eventuale intervento delle parti (ove

queste, tempestivamente avvertite, lo avessero ritenuto opportuno). Ci si può dunque chiedere se ciò stia a significare che tali attività istruttorie debbano essere necessariamente svolte dall'intero collegio e se, sotto altro profilo, il mancato riferimento all'avvertimento ed all'eventuale intervento delle parti consenta l'esecuzione di accessi «a sorpresa». In proposito può osservarsi che:

a) benché nel processo tributario manchi la figura del giudice «istruttore» nulla vieta, in base al generale principio di recepimento delle norme del codice di procedura civile, che possa farsi applicazione della disposizione dell'art. 202 c.p.c., la quale appunto individua nel giudice istruttore il soggetto che provvede alla assunzione dei mezzi di prova. Del resto, nel processo tributario esiste pur sempre un «relatore» (art. 30), figura in cui ben potrebbe identificarsi, sotto questo specifico profilo, il componente al quale la Commissione delega l'espletamento delle attività istruttorie deliberate a' sensi del comma 1: tanto più che, in buona sostanza, tale delega riguarderebbe essenzialmente il concreto esercizio della facoltà di accesso. Ciò non toglie, comunque, che la Commissione possa ritenere invece di espletare collegialmente tali adempimenti;

b) è indiscutibile che il riferimento alla facoltà di accesso legittima la Commissione tributaria ad avvalersi degli stessi poteri spettanti agli Uffici tributari ed all'Ente locale, e pertanto a procedere (ove ne sussistano i presupposti di fatto e la legittimazione normativa) in iniziative che sono certamente inibite invece al giudice civile (quali - a' sensi dell'art. 52, commi 3 e 11, del D.P.R. 633/1972 - l'effettuazione di perquisizioni personali, l'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, nonché l'esame di documenti e la richiesta di dati e notizie, anche in deroga al segreto professionale e bancario). Cionondimeno, deve necessariamente considerarsi che tali poteri vengono espliciti in un contesto giurisdizionale, in cui la Commissione agisce, sia pur in via istruttoria, quale giudice e non quale organo accertatore: pertanto, se da un lato è evidente che non si pone il problema della previa autorizzazione all'accesso da parte del Procuratore della Repubblica (proprio perché il connotato giurisdizionale della Commissione procedente assorbe ogni diversa esigenza di garanzia individuale), dall'altro pare doversi escludere la possibilità di un accesso «a sorpresa» che vanifichi la logica processuale del contraddittorio tra le parti.

Un tanto, del resto, discende proprio dalla premessa di piena applicabilità delle norme del codice di procedura civile, ossia - ai fini specifici - dal combinato disposto degli artt. 202, comma 1, e 206 c.p.c.: nel senso che, dunque, il potere di accesso potrà essere esercitato previa ordinanza collegiale che dispone in tal senso e con le garanzie procedurali di assistenza delle parti e di verbalizzazione delineate negli artt. 206 e 207, comma 1, c.p.c.

Comma 2

La norma ripete, nella sua prima parte, quella del previgente art. 35, comma 3, prevedendo che la Commissione, nel caso in cui occorra acquisire elementi conoscitivi di carattere tecnico particolarmente complessi, possa richiedere apposite relazioni ad organi tecnici della Pubblica amministrazione, tra questi compreso anche il Corpo della Guardia di Finanza. A tal riguardo, è significativo osservare che l'attuale disposizione, a differenza di quanto avveniva in quella precedente, prevede che alla Guardia di Finanza possa essere richiesta semplicemente la stesura di una relazione, ma non anche che possa esserne sollecitata la collaborazione. Ciò dovrebbe significare, se il dettato legislativo ha una sua coerenza letterale, che nel nuovo processo tributario la Guardia di Finanza non può essere utilizzata dalle Commissioni per lo svolgimento di «attività» istruttorie, pur essendo evidente che una attività di collaborazione operativa sarà necessariamente legittima nella misura in cui essa sia funzionale alla acquisizione di quei dati che debbano poi essere trasfusi nella relazione richiesta.² Del resto, questa lettura della norma appare in sintonia con il fatto che la nuova previsione valorizza la facoltà delle Commissioni di disporre consulenza tecnica, il cui espletamento non è più subordinato (come invece avveniva per l'art. 35 del D.P.R. 636) ad una richiesta di parte.

E' da rilevare, inoltre, come la nuova previsione estenda opportunamente l'ambito degli organi tecnici a cui richiedere apposite relazioni anche agli uffici tecnici di "altri enti pubblici" (ad es. per informazioni e chiarimenti in materia urbanistica agli uffici tecnici di Comuni, Province e Regioni).

La disciplina processuale che riguarda la nomina del consulente, i casi in cui ricorrono i presupposti per una sua astensione o ricusazione e lo svolgimento della sua attività è ovviamente mutuata dal codice di procedura civile (artt. da 191 a 197), così come parimenti compatibile risulta la disposizione dell'art. 201 c.p.c. per quel che concerne la figura del consulente tecnico di parte.

Bisogna inoltre osservare come al processo tributario sia coesistente la consulenza di tipo contabile, di cui tratta l'art. 198 c.p.c., in relazione a quello che è definito l'"esame contabile" (figura che pur rappresenta, *stricto sensu*, una attività tecnica di dimensioni più ridotte rispetto alla consulenza vera

² *Contra*, C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in "Dir. e prat. trib.", 1996, I, p. 1123; Id., nota a sent. Comm. Trib. Prov. Salerno, Sez. I, 5 febbraio 1997, n. 778/780, in "G.T.", 6/1997, secondo cui, oltre che di "apposite relazioni, ove occorra acquisire elementi conoscitivi tecnici di particolare complessità", la Guardia di Finanza può essere richiesta dalla Commissione di svolgere indagini istruttorie finalizzate alla raccolta di elementi precisi di fatto e di riscontri contabili necessari alla formulazione di un giudizio definitivo.

e propria). Ebbene, proprio con riferimento a tale istituto, si deve negare che il consulente nominato dalla Commissione possa (secondo quanto pur è previsto nell'art. 198, comma 1, e delineato poi dagli articoli 199 e 200 c.p.c.) tentare di realizzare una conciliazione tra le parti, in quanto la conciliazione giudiziale trova specifica ed assorbente disciplina nel processo tributario nella disposizione dell'art. 48 (rispetto alla quale, pertanto, ogni diversa norma risulta concettualmente e strutturalmente incompatibile). In questo senso si esprime anche la Circ. Min. 98 E/1996 più volte richiamata.

Devesi poi ricordare che la consulenza tecnica non è, alla luce della collocazione sistematica datavi nel codice di procedura civile, un mezzo di prova, bensì un mezzo ausiliario di integrazione delle conoscenze e attività del giudice. Ciò significa, in concreto, che essa non può essere concepita quale strumento che esonera le parti dall'onere della prova, dovendo piuttosto essere utilizzata come mezzo di illustrazione e di valutazione di fatti già probatoriamente introdotti dalla parte che ha interesse ad esternarli. Nel processo tributario, ove pur residuano numerosi profili di impronta « inquisitoria » (o, comunque, « officiosa »), tale caratteristica della consulenza tecnica incide in particolare nei confronti del contribuente ricorrente, il quale non potrà limitarsi a contestare l'avviso di accertamento invocando, ai fini istruttori, l'espletamento di una consulenza: egli dovrà invece proporre autonome argomentazioni o elementi di fatto di opposta valenza probatoria, dai quali poi poter trarre la necessità di meglio definire il materiale processuale attraverso una consulenza tecnica.

Il comma in esame fa poi riferimento, per quel che concerne la liquidazione dei compensi spettanti ai consulenti, alla legge 8 luglio 1980 n. 319, alla quale si accompagna, in ragione dell'adeguamento degli importi in essa contenuto, la successiva legge 27 luglio 1988 n. 352.

Può porsi, al riguardo, il problema dell'addebito delle spese della consulenza tecnica: nel silenzio della norma appaiono peraltro applicabili le disposizioni degli artt. 90 e 91 c.p.c., i quali prevedono rispettivamente che l'anticipazione delle spese per gli atti necessari al processo sia posta a carico di ciascuna delle parti, nonché la condanna, con la sentenza che chiude il processo, della parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra. A tali disposizioni si aggiunge poi (in termini di compatibilità) quella dell'art. 11, comma 4, della legge n. 319 /1980, secondo la quale il decreto di liquidazione costituisce titolo provvisoriamente esecutivo nei confronti della parte a carico della quale è posto il pagamento.

Comma 3

La norma rivela la posizione privilegiata della prova documentale, alla quale il processo tributario riserva - proprio in considerazione della sua

struttura e della logica che informa la valutazione dello stesso rapporto tributario - un accesso libero sotto il profilo cronologico («è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti»), nonché meno condizionato per quel che riguarda la portata intrinseca dei documenti medesimi, che devono essere genericamente ritenuti necessari per la decisione della controversia, senza alcun richiamo a quel concetto dei «limiti dei fatti dedotti dalle parti» di cui al comma 1³.

Di questo trattamento privilegiato a favore della prova rappresentata da documenti si trova del resto riscontro anche nelle disposizioni dell'art. 24, comma 2 (per quel che riguarda la eventualità che il loro deposito possa dar luogo ad una integrazione dei motivi di ricorso ad opera delle altre parti), dell'art. 32, comma 1 (in relazione alla possibilità di farne deposito fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione) e dell'art. 58, comma 2 (che, come si vedrà, fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche nel giudizio di appello).

Rispetto ai documenti si pone poi il problema della applicabilità al processo tributario delle norme di cui agli articoli da 214 a 227 c.p.c. concernenti il disconoscimento della scrittura privata, l'istanza di verifica della scrittura privata disconosciuta e la proposizione della querela di falso. Il giudizio sulla effettiva compatibilità di tali norme con il processo tributario presenta non poche incertezze interpretative: in questa sede appare comunque opportuno segnalare che una recente sentenza della Corte di Cassazione, che pur fa ovvio riferimento alla normativa previgente (sez. I, 10.2. - 20.6.1995 n. 6963, in "Corr. Trib." n. 1/1996, pag. 42), si è pronunciata in senso negativo, argomentando tra l'altro che tali norme non esprimono un principio generale del processo, comportando anzi «..il riferimento ad istituti non compatibili con il processo tributario».

³ *Contra* C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in "dir. e prat. trib.", 4/96, p. 1126, secondo cui non sembra che l'avverbio "sempre" possa ritenersi relazionato alla portata intrinseca dei documenti che, a differenza degli altri mezzi di prova, dovrebbero così essere ammessi, purchè ritenuti necessari per la decisione della controversia, anche se esorbitanti dai "limiti dei fatti dedotti dalle parti" di cui si parla al comma 1.

Va notato, tuttavia, come nel primo comma, la locuzione "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti" è stata interpretata dall'insigne autore come espressione di un generale "argine" ai poteri istruttori delle nuove commissioni; limite che, per contro, non esisteva nel "vecchio" contenzioso, il quale, all'art. 35, comma 1, si esprimeva in termini di "fatti rilevanti per la decisione". Ora, nel comma in esame, il Legislatore parla proprio di "documenti necessari per la decisione della controversia"; ne consegue che - se il dettato legislativo ha una sua coerenza (almeno all'interno di un medesimo articolo di legge) - il potere attribuito alle commissioni in tema di deposito di documenti ben dovrebbe poter trascendere i "limiti dei fatti dedotti dalle parti".

Nella Circ. 98 E/1996, il Ministero delle Finanze, a proposito di documenti, ha richiamato l'importanza delle scritture contabili precisando che il rifiuto di esibire i documenti richiesti può essere interpretato dal giudice in senso negativo alla parte, in applicazione dell'analogo principio dettato nelle norme del processo civile (articoli 116 e 118 c.p.c.).

Comma 4

Già si è detto della ribadita inammissibilità, nel processo tributario, del giuramento (decisorio, suppletorio o estimatorio che sia) e della prova testimoniale: ciò, da un lato, in ragione della esigenza di non vincolare il giudizio della Commissione con mezzi precostituiti di prova legale e, dall'altro, per la problematicità ed opinabilità della valutazione delle risultanze testimoniali, mentre il processo tributario esige elementi probatori di acquisizione diretta, di contenuto obiettivo e di prevalente consistenza documentale.

A tal proposito, peraltro, si può osservare come il divieto della prova testimoniale incida necessariamente anche al di là della testimonianza intesa nella sua tipicità di mezzo di prova, dovendosi verificare, cioè, se proprio nei documenti prodotti o proposti non si nasconda in realtà un portato testimoniale di cui il documento stesso è mero strumento di surrettizio ingresso. Il problema, dunque, è quello di valutare se i documenti siano effettivamente qualificabili come tali (e siano quindi ammissibili e pienamente valutabili nel loro contenuto), ovvero se essi siano soltanto il supporto cartaceo che contiene affermazioni sostanzialmente corrispondenti ad un verbale di testimonianza (ai quali dev'essere negata cittadinanza nel processo tributario). Sotto questo profilo, del resto, anche gli avvisi di accertamento emessi dagli Uffici possono dar luogo a perplessità di analoga natura, sol che si consideri - ad esempio - che con l'art. 18, comma 1, lettera d) della legge n. 413/1991 si è aggiunta, nel primo comma dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, la previsione di cui al numero 8 bis), in forza della quale gli uffici delle imposte possono invitare i terzi «...ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi». Orbene, non appaiono forse questi chiarimenti come una pur embrionale forma di testimonianza? E le risposte che i terzi forniscono attraverso i questionari, sempre con riferimento ai loro rapporti con il contribuente, non presentano una medesima consistenza? E come si concilia allora il divieto che quegli stessi soggetti che hanno fornito quei chiarimenti e quelle risposte possano poi rispondere alla Commissione in merito alle medesime circostanze?

Sono evidenti le delicate implicazioni processuali che derivano da tale assetto normativo, rispetto al quale si deve comunque affermare che in realtà

il materiale di derivazione *lato sensu* «testimoniale», raccolto ed utilizzato dagli uffici tributari ai fini dell'attività di accertamento, non può mai essere elevato al rango di prova, ma considerato alla stregua di elementi di carattere indiziario che richiedono necessariamente il conforto di altre acquisizioni dotate di obiettiva consistenza probatoria.

Comma 5

Questa norma richiama espressamente il principio della disapplicazione degli atti amministrativi illegittimi, introdotto, oltre un secolo fa, dall'art. 5 della legge 20.3.1865 n. 2248, allegato E, il quale, com'è ben noto, trova tuttora generale applicazione in sede giurisdizionale. Il legislatore delegato ha peraltro previsto la possibilità di una disapplicazione non soltanto in relazione ai singoli atti amministrativi ritenuti illegittimi, bensì anche ai regolamenti ed agli atti generali rilevanti ai fini della decisione (il contenuto dispositivo dei quali, cioè, è presupposto dell'atto di natura tributaria che forma oggetto del ricorso, ovvero che ne condiziona la legittimità...): tale disapplicazione esplica peraltro una efficacia limitata al caso deciso, impregiudicata ovviamente restando l'eventuale impugnazione di quegli atti nelle competenti sedi della giurisdizione amministrativa.

Sussistono poi, al di là del disposto dell'articolo 7 e delle norme del codice di procedura civile, altre situazioni rilevanti ai fini dell'esercizio dei poteri conoscitivi e valutativi delle Commissioni tributarie. Una trattazione a se stante, che pur si inquadra nel contesto dell'articolo 7 (quantomeno per quel che concerne i criteri di valutazione probatoria a cui le Commissioni debbono attenersi), meritano peraltro le fattispecie, tipiche del processo tributario che si ricollegano **alle presunzioni tributarie**.

Le **presunzioni**, secondo la definizione datane dall'art. 2727 del codice civile, sono « le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto».

Si distinguono in presunzioni legali (art. 2728 cod. civ.) allorché dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite, ed in presunzioni semplici (art. 2729 cod. civ.) se non sono stabilite dalla legge; nel qual caso sono lasciate alla prudente valutazione del giudice, il quale però può ammettere soltanto presunzioni gravi, precise e concordanti. La norma dell'art. 2729, comma 2, del codice civile aggiunge peraltro che le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.

All'interno delle presunzioni legali si distingue poi, anche in ambito tributario, tra presunzioni assolute e relative, a seconda cioè che esse non ammettano o ammettano prova contraria. Alle presunzioni assolute (che postula-

no, *juris et de jure*, l'esistenza di un fatto) viene in particolare riconosciuta una natura non già processuale quanto, piuttosto, sostanziale (anche se poi, per fatti concludenti, esse finiscono con il rivestire pure l'altro ruolo), ovvero quella di situazioni volte alla definizione della fattispecie impositiva e/o alla quantificazione della materia imponibile: la loro incidenza investe, in prevalenza, la materia dell'imposta sulle successioni e donazioni e quella dell'imposta di registro.

Nel diritto tributario le presunzioni hanno dunque largo accesso, ben al di là - per quel che concerne le presunzioni semplici - dei limiti di ammissibilità sanciti dal codice civile. A tal riguardo, in particolare, nonostante qualche iniziale resistenza della dottrina, si è ormai consolidato l'indirizzo giurisprudenziale che nega l'applicabilità dell'art. 2729, comma 2, cod. civ. alla materia tributaria (vedasi, tra le tante, Cassazione, sez., 3.12.1983 n. 7240, in Rep. Foro It. 1984, voce «Tributi in genere» n. 728): la piena legittimità dell'accertamento basato sulle presunzioni ha, del resto, positivamente superato anche il vaglio di costituzionalità (così Corte Costituzionale, sentenza 23.7.1987 n. 283, in Corriere Tributario n. 32/1987, pag. 2211), trovando poi riscontro giurisprudenziale fin al livello del cosiddetto « accertamento sintetico» ex art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 (si vedano, tra le più recenti, Cassazione, sez. I, 5.5. - 15.12.1995 n. 12842 e Cass., sez. I, 5.5.1995 - 5.1.1996 n. 33, in Corriere Tributario n. 15/1996, pag. 1215).

Le stesse norme tributarie confermano, infatti, la piena utilizzabilità delle presunzioni, financo di quelle sprovviste dei connotati della gravità, precisione e concordanza, come è dimostrato dalla disciplina dell'accertamento induttivo di cui all'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, che legittima gli Uffici delle imposte, in presenza di particolari presupposti, a determinare il reddito di impresa avvalendosi anche di presunzioni prive di tali requisiti.

In questo contesto di analisi, è opportuno rilevare come nella generale tematica delle presunzioni si stagli, con problematiche ed implicazioni sue proprie, lo specifico profilo delle presunzioni di maggior reddito attribuibile ai soci in conseguenza del maggior reddito accertato in capo alla società - di persone o di capitali che essa sia - a cui essi partecipano. La giurisprudenza, in particolare, ha progressivamente maturato la consapevolezza che l'utilizzo dello schema (e dello schermo) societario non può essere distorto per finalità dissimulatorie o comunque elusive (tale evoluzione si coglie con chiarezza soprattutto rispetto al fenomeno della c.d. interposizione fittizia) che ha trovato un esplicito, anche se ambiguo, riconoscimento legislativo nell'art. 37, u.c. D.P.R. 600/1973.

Si sono, così, andati affermando principi che mirano a cogliere la sostanziale riferibilità del reddito al socio, a prescindere dalla formale attribuzione

di esso alla società, facendo da ciò derivare le coerenti conclusioni anche sotto il profilo tributario sostanziale.

Di tale orientamento si coglie significativa espressione nella sentenza della Cassazione n. 11785 del 1990 (sez I civile, 19.2. - 11.12.1990 n. 11785, in *Corriere Tributario* n 9/1991, pag. 662), ove si evidenzia che «l'accertamento nei confronti di una società di capitali a ristretta base familiare di un utile tassabile superiore a quello portato in bilancio costituisce circostanza di fatto idonea a fare presumere che detto maggiore utile sia stato in effetti distribuito anche ai soci, in aggiunta a quanto da essi dichiarato alla stregua del bilancio, onde giustificata la determinazione dei relativi imponibili secondo il metodo sintetico, a norma dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600», anche se, in proposito, non mancano voci contrastanti sia in giurisprudenza (Commissione Centrale) che in dottrina.

Pieno riconoscimento di legittimità è stato, del resto, riconosciuto dalle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione - sotto il profilo tributario - alla presunzione posta dall'articolo 5 del D.P.R. n. 597/1973 (cui fa riscontro l'attuale art. 5 del D.P.R. n. 917/1986) relativamente al maggior reddito di partecipazione, ai fini dell'IRPEF e dell'IRPEG, attribuibile ai soci di una società a base personale, in quanto «in forza di tale normativa, che prevede la diretta imputazione al socio del reddito di partecipazione pro quota, indipendentemente dall'effettiva percezione, il socio risulta essere l'unico soggetto passivo dell'imposta personale, sebbene il presupposto dell'imposizione si verifichi unitariamente presso l'ente collettivo». Trattasi cioè «di una conseguenza logica immediata del principio, accolto dal legislatore tributario, della "immedesimazione" esistente tra società a base personale e singoli soci, tanto che, rispetto al Fisco, le società di persone si pongono dietro uno schermo, dietro il quale operano i soci, che hanno poteri di direzione, di gestione e di controllo, anche quando non ne sono amministratori» (Cassazione, Sez. Unite civili, 8.10.1992 - 8.1.1993, n. 128, in *Corriere Tributario* n. 5/1993, pag. 346). Ne consegue, secondo il principio di diritto fissato dalle Sezioni Unite, che «il reddito di partecipazione agli utili del socio di società di persone costituisce, ai fini dell'Irpef (o dell'Irpeg), reddito proprio del contribuente (al quale è imputato sulla base della presunzione di effettiva percezione) e non della società....».

Sempre nell'ottica della valorizzazione delle presunzioni ai fini tributari va segnalata l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, in relazione ai presupposti stessi di utilizzabilità, dell'accertamento sintetico: infatti, il superamento del precedente - più restrittivo - criterio applicativo dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 (che postulava la necessità di un collegamento univoco tra fatti - indice e reddito) ha portato la Corte di Cassazione ad affermare che «anche una sola operazione economica, quale fatto rivela-

tore di una fonte di produzione di cui il contribuente non sia in grado di fornire la prova contraria ai sensi del comma quinto dello stesso art. 38, può essere assunta quale presunzione semplice, purché grave, precisa e concordante, sulla cui base stabilire il reddito complessivo del contribuente, in quanto la relazione tra fatto noto e quello ignoto (l'esistenza del reddito) non deve avere carattere di necessità ma di mera probabilità» (così Cass. sez. I civile, 4.2 - 10.6.1987 n. 5052, in Corr. Trib. n. 27/1987, pag. 1849).

Analoghe considerazioni, sotto il profilo del riconoscimento processuale delle presunzioni, vanno svolte relativamente alle c.d. «percentuali di ricarico», la cui utilizzabilità è confermata da un indirizzo giurisprudenziale ormai consolidato (cfr., tra le tante, Cassazione, sez. I civile, 22.5.1989 - 10.8.1990 n. 8141, in Corr. Trib. n. 45/1990, pag. 3174; id., 12.2.1990 - 23.1.1991 n. 604, in Corr. trib. n. 12/1991, pag. 894; id., 15.11.1991 n. 12220, in Corr. Trib. n. 50/1991, pag. 3762). Si è aggiunto comunque, con specifico riferimento alle percentuali di ricarico ricavate da studi di settore, che il risultato di tali studi dev'essere correlato in concreto alla struttura ed alla capacità produttiva della singola azienda (in tal senso Cassazione, sez. I civile, 1.3.1991 - 7.2.1992 n. 1376, in Corr. Trib. n. 19/1992, pag. 1388).

Resta ferma, del resto, l'affermazione secondo cui non può riconoscersi legittimità all'utilizzo di una percentuale di ricarico calcolata con media aritmetica semplice e con riferimento ad un ristretto numero di articoli rispetto a quelli effettivamente commercializzati dal contribuente (così, ad esempio, Commissione Tributaria Centrale, sez. XVIII, 21.2. - 11.7.1992 n. 4529, in Corr. Trib. n. 50/1992, pag. 3638).