

Le presunzioni

Quando può scattare l'accertamento

CIRCOLARI 24 FISCO

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Le presunzioni

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

I titolari di reddito d'impresa

ABSTRACT

L'accertamento probabilmente meno "piacevole", se così ci si può esprimere, è quello induttivo puro in quanto, prescindendo dalle scritture contabili, fa arrivare l'Ufficio alla ricostruzione del reddito d'impresa anche attraverso presunzioni così dette semplicissime.

COMMENTO

L'accertamento induttivo è, probabilmente, l'accertamento **più "pericoloso"** per il contribuente, in quanto **ricostruisce il reddito** dello stesso **a prescindere dai risultati contabili** dell'accertato avvalendosi di presunzioni semplici anche se non gravi, precise e concordanti.

Il reddito di impresa delle persone fisiche e delle società commerciali, e il reddito di lavoro autonomo degli artisti e dei professionisti, in deroga al criterio dell'accertamento analitico, può essere determinato in via induttiva, in altre parole extracontabilmente, ai sensi e per gli effetti dell'[articolo 39, comma 2, Dpr 600/1973](#) il quale recita letteralmente: «*In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma (gravità, precisione e concordanza, ndA)*», nei casi che lo stesso articolo indica e che si riportano nella tabella che segue.

Casi in cui può scattare l'accertamento induttivo

- | | |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| a) | Il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione |
| b) | Lettera abrogata |
| c) | Dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dalla norma, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore |

-
- d)** Le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione
-
- d-bis)** Il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici, nei casi specifici previsti dalla norma
-
- d-ter)** In caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15%, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione

È bene far presente che, in generale, le presunzioni consistono in fatti o nozioni che, sebbene acquisiti o conosciuti, non sono in grado di dimostrare direttamente la sussistenza di determinate situazioni o accadimenti, ma permettono comunque di risalire a queste attraverso l'applicazione di un processo logico-consequenziale. L'istituto è regolato dall'[articolo 2727 codice civile](#), a norma del quale «*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*».

Da tale disposizione si ricava la **distinzione delle presunzioni in legali e semplici**: le prime sono infatti individuate **direttamente dalla legge**, mentre le presunzioni sono definite **semplici se ricavate e valutate dal giudice**.

A norma di quanto stabilisce l'[articolo 2729, comma 1, codice civile](#), le presunzioni semplici possono essere ammesse solo se gravi, precise e concordanti, mentre le presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza vengono definite semplicissime. Le presunzioni **legali**, a loro volta, si distinguono, in **assolute** (*iuris et de iure*) o **relative** (*iuris tantum*); le prime, a differenza delle seconde, non ammettono la prova contraria.

Le presunzioni legali **assolute** hanno quindi un **rilievo sostanziale**, in quanto integrano direttamente la fattispecie che, secondo la previsione normativa, produce un certo effetto giuridico; quelle **legali relative e quelle semplici**, invece, rilevano esclusivamente **sul piano probatorio**.

In altri termini, le presunzioni legali non rendono necessario esplicitare la capacità dimostrativa dell'elemento probatorio utilizzato rispetto al fatto ignoto che si intende dimostrare, dal momento che questo effetto è stabilito dalla legge stessa, che lo considera, in sostanza, elemento costitutivo della fattispecie.

Diverso è il caso delle presunzioni **non legali, vale a dire semplici o semplicissime**, non contemplate da alcuna disposizione fiscale e rappresentate da tutti quegli elementi o nozioni utilizzati in sede di controllo e accertamento in funzione di dimostrazione indiretta di fatti o situazioni e che, in sede contenziosa, sono inevitabilmente sottoposte al vaglio del giudice, cui spetta esprimersi, in definitiva, sulla relativa capacità probatoria.

Per dette tipologie di presunzioni, e soprattutto per quelle semplicissime, è necessario esplicitare in maniera puntuale, argomentata e logicamente consequenziale, le **ragioni per cui** si ritiene che gli elementi presuntivi utilizzati siano **idonei a comprovare i fatti o le situazioni che si intende dimostrare**.

La datata [circolare ministeriale n. 7/1977](#) chiarisce e definisce come una presunzione di questo tipo debba essere considerata rispetto a quelle individuate direttamente dal diritto positivo, evidenziando che «...*la legge ha qui formulato (per autorizzare l'Ufficio ad avvalersene) l'ipotesi di una presunzione che è un minus rispetto a quella semplice del c.c.; presunzione anche non grave, precisa e concordante*».

La Cassazione ha ulteriormente chiarito, con [sentenza n. 2605/2000](#), che «*le presunzioni poste a fondamento dell'accertamento devono pur sempre ottemperare alla regola - il cui rispetto è assoggettabile a controllo giurisdizionale - dell'inferenza (non già "necessaria", ma quantomeno "probabilistica" - orientamento costante: sentt. nn. 9961 del 1996 e 9782 del 1999) dei fatti costitutivi della pretesa tributaria "ignoti" (possesso di redditi) da quelli "noti" (dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte)*».

È bene far altresì presente che la differenza principale tra l'accertamento analitico-induttivo e l'accertamento induttivo puro o extracontabile sta nel fatto che in entrambi i casi – fermo restando che obiettivo degli uffici resta la ricostruzione di un reddito "effettivo" – si procede ad un accertamento basato su presunzioni, ma mentre nel primo caso si rettificano singole poste di "costi o ricavi" o di "spese o compensi" sostituendole a quelle indicate (per poi sommarle a tutte le altre voci positive o negative che costituiscono il bilancio), nel secondo caso, invece si rettificano i ricavi e i costi complessivi per poi giungere al reddito (inteso come differenza fra tutti i ricavi e tutti i costi).

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Quando può scattare l'accertamento

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

I titolari di reddito d'impresa

ABSTRACT

L'accertamento induttivo puro può essere utilizzato in presenza di tutta una serie di circostanze, tra cui, naturalmente, la mancata o irregolare tenuta delle scritture contabili obbligatorie. In tale caso, infatti, l'Amministrazione finanziaria non ha altra possibilità che la ricostruzione induttiva.

COMMENTO

Si è detto come l'accertamento induttivo puro tragga origine dalla conoscenza di un fatto sintomatico dal quale sia possibile far scaturire gli elementi che ragionevolmente portano alla determinazione, appunto, induttiva del reddito d'impresa.

Nell'**avviso di accertamento induttivo**, l'amministrazione finanziaria deve **indicare le ragioni** che hanno determinato il ricorso a tale metodo (c.d. motivazione) e nel susseguente processo tributario deve produrre la **documentazione a supporto della legittimità** del metodo di accertamento seguito e del debito induttivamente determinato «*in base ai dati ed alle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza*», o in base a presunzioni non gravi, precise e concordanti.

Questo tipo di accertamento può essere esperito dall'Ufficio solo nelle ipotesi tassativamente previste dal secondo comma dell'[articolo 39 Dpr 600/1973](#), già riportate nella prima parte della presente circolare, ma che vale la pena ripetere seppur in modo sintetico:

- mancata presentazione della dichiarazione dei redditi;
- mancata tenuta scritture contabili o sottrazione delle stesse all'ispezione;
- scritture contabili complessivamente inattendibili;
- mancata risposta al questionario o mancata trasmissione di documenti;
- scritture contabili indisponibili per cause di forza maggiore;
- indicazione di dati infedeli in sede di compilazione degli studi di settore.

Occorre ricordare che per **omessa presentazione della dichiarazione** dei redditi s'intende non solo la **mancata trasmissione** della dichiarazione, all'Amministrazione finanziaria, entro i termini stabiliti dalle norme vigenti, ma anche la fattispecie in cui la trasmissione stessa venga effettuata con **ritardo superiore a 90 giorni**.

L'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, come pure la mancata indicazione del reddito d'impresa, costituisce una delle cause di applicazione delle disposizioni riguardanti le **presunzioni semplicissime**, per la determinazione del reddito d'impresa, nell'ambito dell'accertamento induttivo-extracontabile.

La Cassazione, nell'ambito della [sentenza n. 2605 dell'8 marzo 2000](#), ha chiarito e affermato, rimarcando così gli strumenti accertativi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, che *«nelle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, la legge abilita l'ufficio delle imposte a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo ed anche utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti predetti (precisione, gravità e concordanza, ndA)»*.

Di contro, spetta al contribuente *«l'onere di dedurre e provare i fatti impeditivi, modificativi od estintivi della predetta pretesa»* ([Cassazione sentenza 2605/2000](#)).

Diversa è invece la fattispecie prevista alla [lettera c\)](#), per effetto della quale l'ufficio è legittimato alla effettuazione dell'accertamento induttivo-extracontabile *«quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'articolo 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'articolo 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore...»*.

Pertanto, nel caso di accessi, ispezioni e verifiche, ai sensi dell'[articolo 33 Dpr 600/1973](#), la **mancata tenuta delle scritture contabili** previste dall'[articolo 14 del medesimo decreto](#) o l'indisponibilità delle stesse per causa di forza maggiore costituisce uno dei fatti sintomatici per procedere con l'**accertamento induttivo "puro"** del reddito d'impresa.

Anche la **mancata tenuta del libro degli inventari** legittima, dunque, l'ufficio all'utilizzo dell'accertamento induttivo puro, in quanto la norma subordina l'applicazione di detta tecnica accertativa alla mancata tenuta di "una o più" delle scritture obbligatorie.

Proprio la Suprema Corte, infatti, nella [sentenza n. 6623 del 23 marzo 2011](#), si esprimeva sul punto affermando come *«... la mancata tenuta del libro degli inventari – prescritta dal succitato articolo 14 – legittima l'amministrazione erariale alla ricostruzione dell'imponibile in via induttiva anche sulla base di presunzioni semplici e con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ai sensi dell'articolo 3»*.

La via dell'accertamento induttivo, come dispone la norma, è percorribile anche nei casi in cui la mancanza delle scritture contabili obbligatorie è **dovuta a causa di forza maggiore**. In merito, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la *ratio* della norma si fonda sul fatto che la mancata esibizione della documentazione contabile rende di fatto **impraticabile la via dell'accertamento analitico** con la conseguenza che l'accertamento induttivo resta l'unico mezzo per consentire l'attività accertativa dell'ufficio.

L'accertamento induttivo puro scatta anche «quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo [32, primo comma, numeri 3\) e 4\)](#), del presente decreto o dell'[articolo 51, secondo comma, numeri 3\) e 4\)](#), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633», per effetto della disposizione contenuta nell'[articolo 39, comma 2, lettera d\)-bis, sempre del Dpr 600/1973](#).

[Articolo 32, comma 1, Dpr 600/1973](#)

3) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo articolo 34. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso

4) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati ...

In merito a tutte le richieste notificate dall'ufficio, ai sensi dell'[articolo 32, comma 1, del Dpr 600/1973](#), il successivo [comma 2](#) precisa che gli uffici attribuiscono un termine, al contribuente, per effettuare le connesse comunicazioni. Il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, non può essere inferiore a quindici giorni.

Continuando nell'analisi della norma, [il comma 3](#) della disposizione in argomento, stabilisce che «Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta».

Infine, è bene tenere presente che secondo [il comma 4](#), «Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile».

In ogni caso, occorre sottolineare che la **rettifica** operata dall'Amministrazione finanziaria **non deve essere arbitraria**, ma si deve **fondare su presunzioni, anche semplici**. Questo è l'orientamento della Cassazione che afferma che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il comportamento omissivo del contribuente, che trascuri di rispondere ai questionari previsti dall'articolo 32, n. 4, Dpr 29 settembre 1973, n. 600, autorizza l'Amministrazione a procedere ad accertamento muovendo dalla constatazione che i fatti esposti nelle richieste rispondano a verità o che i documenti richiesti non sussistono oppure impedisce al contribuente di esibire tardivamente gli atti che è stato invitato ad esibire; tale omissione, tuttavia, non consente all'Amministrazione di individuare il reddito a suo totale arbitrio, essendo comunque necessaria l'indicazione delle presunzioni, anche semplici, da cui ha tratto le somme contestate al contribuente». ([Cassazione, sentenza n. 17133 del 3 agosto 2007](#)).

SI RICORDA CHE

- L'accertamento induttivo puro permette all'Amministrazione finanziaria di utilizzare, nella determinazione del reddito, presunzioni semplicissime
- L'accertamento induttivo può scattare anche in caso di mancata esibizione delle scritture contabili obbligatorie per causa di forza maggiore

SCHEMI E TABELLE

L'accertamento induttivo – i punti salienti

La disposizione	Il reddito di impresa delle persone fisiche e delle società commerciali , ed il reddito di lavoro autonomo degli artisti e dei professionisti , in deroga al criterio dell'accertamento analitico, può essere determinato in via induttiva , in altre parole extracontabilmente, ai sensi e per gli effetti dell' articolo 39, comma 2, Dpr 600/1973 .
Le presunzioni	È bene far presente che, in generale, le presunzioni consistono in fatti o nozioni che, sebbene acquisiti o conosciuti, non sono in grado di dimostrare direttamente la sussistenza di determinate situazioni o accadimenti, ma permettono comunque di risalire a queste attraverso l'applicazione di un processo logico-consequenziale. L'istituto è regolato dall' articolo 2727 codice civile , a norma del quale « <i>le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato</i> ».
Il tipo di presunzioni	A norma di quanto stabilisce l' articolo 2729, comma 1, codice civile , le presunzioni semplici possono essere ammesse solo se gravi, precise e concordanti mentre le presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza vengono definite semplicissime . Le presunzioni legali , a loro volta, si distinguono, in assolute (<i>iusuris et de iure</i>) o relative (<i>iusuris tantum</i>); le prime, a differenza delle seconde, non ammettono la prova contraria. Le presunzioni legali assolute hanno quindi un rilievo sostanziale, in quanto integrano direttamente la fattispecie che, secondo la previsione normativa, produce un certo effetto giuridico; quelle legali relative e quelle semplici, invece, rilevano esclusivamente sul piano probatorio.
Quando può essere esperito l'accertamento induttivo	Questo tipo di accertamento può essere esperito dall'Ufficio solo nelle ipotesi tassativamente previste dal comma 2 dell'articolo 39 Dpr 600/1973 : <ul style="list-style-type: none"> - mancata presentazione della dichiarazione dei redditi; - mancata tenuta scritture contabili o sottrazione delle stesse all'ispezione; - scritture contabili complessivamente inattendibili; - mancata risposta al questionario o mancata trasmissione di documenti; - scritture contabili indisponibili per cause di forza maggiore; - indicazione di dati infedeli in sede di compilazione degli studi di settore.