

Le presunzioni semplici

La determinazione dell'imponibile

CIRCOLARI 24 FISCO

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Le presunzioni semplici

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Tra gli accertamenti che possono essere utilizzati dall'amministrazione finanziaria, vi è l'accertamento analitico-induttivo, detto anche presuntivo, che si basa su presunzioni semplici, ossia dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza

COMMENTO

Le tipologie di accertamenti che il Fisco può utilizzare per verificare la lealtà fiscale del contribuente o, in genere, la presenza di eventuali errori nell'applicazione di norme tributarie, sono più di una.

Con riferimento alle imprese nonché agli esercenti arti e professioni, si possono annoverare gli **accertamenti analitici**, quelli **analitico-induttivi**, detti anche presuntivi, e gli **induttivi puri**.

Concentrando l'attenzione proprio sulla seconda tipologia di accertamento, ossia sull'**analitico-induttivo**, detto anche presuntivo, esso è disciplinato dall'[articolo 39, primo comma, lettera d\), del Dpr 600/1973](#).

La caratteristica principale di tale forma di controllo che l'Amministrazione finanziaria può porre in essere risiede nel fatto che **può esulare, in parte, dalle scritture contabili** anche se esse possono essere considerate attendibili. È necessario, però, che gli accertatori ricorrano a quelle che vengono definite delle "**presunzioni qualificate**", ossia che abbiano i requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Si tratta, dunque, di presunzioni semplici, ossia che da sole non possono portare alla rettifica del reddito dichiarato dal contribuente, in quanto **necessitano di ulteriori elementi indiziari** a sostegno dell'evasione. In altre parole, a differenza di quanto avviene nell'accertamento induttivo puro ove le presunzioni sono dette semplicissime, in quanto non necessitano di essere fornite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, nell'accertamento presuntivo **tutti e tre tali requisiti** devono essere presenti e dimostrati.

Per la verità, con riferimento al requisito della **concordanza**, esso deve essere presente solo qualora le **presunzioni siano più di una**, mentre, in caso contrario, ossia in presenza di un'unica presunzione, naturalmente non sarà necessario.

Premettendo che, attraverso la presunzione, l'Amministrazione finanziaria giunge ad un fatto ignoto partendo da un fatto noto, per **gravità** della presunzione stessa si intende che essa deve essere dotata di un grado di convincimento sufficiente al fine di far sì che il fatto ignoto sia desunto con "**ragionevole certezza**".

Per quanto concerne, invece, il requisito della **precisione**, si intende che il fatto noto, da cui muove la presunzione, sia **ben determinato**, anche sotto il profilo temporale, e non dotato, quindi, di vaghezza o poco fondamento.

Il requisito della **concordanza**, come già si è avuto modo di dire, deve essere presente nel momento in cui vengano usate, da parte degli accertatori, **più presunzioni**. La pluralità di fatti noti debbono, infatti, essere convergenti ossia "puntare" sulla dimostrazione del medesimo fatto ignoto.

In tema di presunzioni, è il caso di evidenziare che le presunzioni così dette **di secondo grado sono vietate**. Per presunzioni di secondo grado si intende che al fatto ignoto si arrivi attraverso una doppia (o anche maggiore) presunzione. In altre parole, **non è permesso** basare una **presunzione su un'altra presunzione** semplice, in quanto la prima presunzione non costituisce un fatto noto.

I requisiti delle presunzioni semplici

Gravità	La presunzione deve essere dotata di un grado di convincimento sufficiente al fine di far sì che il fatto ignoto sia desunto con "ragionevole certezza".
Precisione	Il fatto noto, da cui muove la presunzione, sia ben determinato, anche sotto il profilo temporale, e non dotato, quindi, di vaghezza o poco fondamento.
Concordanza	La pluralità di fatti noti, ove presenti, debbono essere convergenti ossia "puntare" sulla dimostrazione del medesimo fatto ignoto.

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

La determinazione dell'imponibile

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

La determinazione del maggior reddito (o minore perdita), attraverso l'accertamento analitico-induttivo, può derivare da una serie di presunzioni tra cui l'applicazione di ricarichi ritenuti troppo esigui e l'anti-economicità del sostenimento di alcuni costi.

COMMENTO

L'accertamento analitico-induttivo è usato, dall'Amministrazione finanziaria, più di quanto si possa pensare. Esso, infatti, basa la propria natura sull'utilizzo, come si è detto nella prima parte della presente circolare, di presunzioni semplici, ossia dotate dei requisiti di precisione, gravità e concordanza.

Molto spesso l'organo accertatore, dopo aver analizzato la contabilità del contribuente che, comunque, risulta attendibile, muove delle considerazioni da alcune presunzioni che riesca ad individuare grazie proprio all'azione accertatrice. Si pensi all'ormai noto e classico caso dell'accertamento nei confronti di un soggetto che gestisce un'**attività di ristorazione**. La determinazione dei ricavi potrebbe avvenire attraverso il conteggio di quanti tovaglioli vengono mandati in lavanderia (così detto **tovagliometro**). Il fatto noto è dato, appunto, da quanti tovaglioli nel periodo oggetto di accertamento, sono stati lavati dalla lavanderia, mentre il fatto ignoto, a cui si arriva, è il **numero di coperti** e, quindi, di clienti sono stati serviti. Lo stesso ragionamento vale, giusto per citare un altro esempio, per le pizzerie da asporto: il controllo sulle quantità di pizze vendute potrebbe basarsi sul fatto noto di quante scatole sono state utilizzate.

Attraverso, quindi, tali presunzioni, ossia partendo dal fatto noto, l'Amministrazione finanziaria arriva al fatto sconosciuto che è dato **dal fatturato che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare**. Naturalmente, a differenza di quanto avviene nell'accertamento induttivo puro, l'ente accertatore è tenuto a riconoscere i costi sostenuti dal contribuente a meno che, naturalmente, non venga provato, anche con riferimento ad essi, che si tratta di costi inesistenti (a questo punto, però, la contabilità diverrebbe inattendibile e, quindi, vi potrebbe essere la possibilità di utilizzare l'accertamento induttivo puro).

Un altro motivo, spesso alla base dell'accertamento analitico-induttivo, è quello della verifica dell'utilizzo di **percentuali di ricarico basse**, da parte dell'impresa. Si tratta, anche per l'Amministrazione finanziaria, di una dimostrazione non facile tenuto in considerazione anche che la [sentenza n. 7645 /2014](#) della Corte di Cassazione ha affermato che *«in tema di accertamento induttivo nell'ipotesi in cui risulti una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente, soltanto quando raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza (...)»*.

La Suprema Corte parla, dunque, di **"abnormità ed irragionevolezza"**, pertanto non è sufficiente basare i propri assunti solo sul non rispetto di ricarichi "medi di settore", molte volte determinati da studi e da ricerche poste in essere dalla stessa Amministrazione finanziaria, e le cui fonti restano sconosciute al soggetto accertato.

Un ulteriore motivo che fa propendere l'Amministrazione ad utilizzare l'accertamento in commento, è l'**antieconomicità** del comportamento tenuto dall'impresa o dall'imprenditore. Il tema non è semplice, visto che dovrebbero essere comunque insindacabili le scelte imprenditoriali.

L'Amministrazione finanziaria è portata spesso a leggere, nel comportamento antieconomico, la **volontà di evadere** e, pertanto, arriva a disconoscere il costo o i costi in questione recuperando, così, base imponibile. A proposito della deducibilità del costo reputato antieconomico, la Cassazione, con [sentenza n. 3198/2015](#), ha affermato che **tale costo** può essere considerato **deducibile** qualora sia inerente all'attività svolta, come stabilito dall'[articolo 109 del Dpr 917/1986](#).

Di recente, con la [sentenza n. 21405/2017](#), la Suprema Corte ha affermato, proprio in tema di accertamento basato su costi antieconomici, che *«Questa Suprema Corte, in numerose pronunce ha affermato la **non inerenza degli atti "manifestamente antieconomici"** che determinano costi del tutto sproporzionati rispetto ai ricavi dell'impresa. Questo orientamento è fondato sul principio di economicità dell'azione imprenditoriale che dovrebbe ispirare tutti gli atti dell'impresa»*.

Non solo. Con la [sentenza n. 23635/2008](#), sempre la Cassazione ha affermato che *«I comportamenti che si pongono in contrasto con le regole del buon senso e dell'id quod plerumque accidit, uniti alla mancanza di una giustificazione razionale (che non sia quella di eludere il precetto tributario), assurgono al rango di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti che legittimano il recupero a tassazione dei relativi costi»*.

La Cassazione ha però altresì affermato che l'Amministrazione finanziaria **non può spingersi sino alla « verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa la opportunità (sia pure secondo una valutazione condotta con riguardo all'epoca della stipula del contratto) di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività»**. In altre parole, l'Amministrazione finanziaria **non può entrare nelle valutazioni di strategia commerciale** che sono riservate all'imprenditore.

Tale concetto viene ribadito proprio nella recente sentenza della Cassazione n. 21405 già sopra richiamata, ove viene affermato che «*il controllo del Fisco non può spingersi fino al punto di sindacare scelte di questo tipo (nella fattispecie specifica ed in estrema sintesi, rescindere da un contratto di marketing più vantaggioso per passare al sostenimento di costi più elevati, ndA), che riflettono "valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore"*».

È utile, infine, sottolineare che, a fronte del disconoscimento di costi considerati antieconomici, l'Amministrazione finanziaria **disconosce anche l'attendibilità della contabilità** per passare, quindi, ad un accertamento induttivo puro.

SI RICORDA CHE

- L'accertamento analitico-induttivo è detto anche presuntivo in quanto si basa su presunzioni semplici.
- La doppia presunzione non è ammessa. Essa consiste nell'arrivare ad un fatto ignoto da una conseguenza di fatti noti, uno collegato all'altro.

SCHEMI E TABELLE

L'accertamento analitico-induttivo – i punti salienti

I tipi di accertamento	Le tipologie di accertamenti che il Fisco può utilizzare per verificare la lealtà fiscale del contribuente o, in genere, la presenza di eventuali errori nell'applicazione di norme tributarie, sono più di una. Con riferimento alle imprese nonché agli esercenti arti e professioni, si possono annoverare gli accertamenti analitici , quelli analitico-induttivi , detti anche presuntivi, e gli induttivi puri .
L'accertamento analitico-induttivo	L'accertamento analitico-induttivo, detto anche presuntivo, è disciplinato dall' articolo 39, primo comma, lettera d), del Dpr 600/1973 . La caratteristica principale di tale forma di controllo risiede nel fatto che può esulare, in parte, dalle scritture contabili anche se esse possono essere considerate attendibili. È necessario, però, che gli accertatori ricorrano a quelle che vengono definite delle " presunzioni qualificate ", ossia che abbiano i requisiti della gravità, precisione e concordanza.
Le presunzioni qualificate	Il requisito della gravità implica che la presunzione deve essere fondata di un grado di convincimento tale che il fatto ignoto sia desunto con "ragionevole certezza", la precisione che il fatto noto sia ben determinato, anche sotto il profilo temporale, la concordanza che la pluralità di fatti noti, ove presenti, debbano essere convergenti.
L'iter	Attraverso le presunzioni qualificate, l'Amministrazione finanziaria partendo dal fatto noto arriva al fatto sconosciuto, che è dato, solitamente, dal fatturato che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare. Naturalmente, a differenza di quanto avviene nell'accertamento induttivo puro, l'ente accertatore è tenuto a riconoscere i costi sostenuti dal contribuente a meno che, naturalmente, non venga provato, anche con riferimento ad essi, che si tratta di costi inesistenti (a questo punto, però, la contabilità diverrebbe inattendibile e, quindi, vi potrebbe essere la possibilità di utilizzare l'accertamento induttivo puro).