

---

# Accertamenti induttivi e onere della prova: gravità, precisione e concordanza delle presunzioni

---

di [Massimo Conigliaro](#)

Pubblicato il 10 Maggio 2011

Approfondiamo il tema dell'onere della prova e del valore delle presunzioni a seguito degli accertamenti "induttivi", che sono sempre più usati dal Fisco per contrastare l'evasione.

L'amministrazione finanziaria utilizza in maniera sempre più diffusa gli accertamenti di tipo induttivo, basati su percentuali di ricarico applicate sui costi di diretta imputazione riscontrati nelle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti ovvero sul costo del venduto.

## Le presunzioni ex art. 2727 del Codice Civile

E' noto che l'art. 2727, c.c., definisce le presunzioni

*“le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato”.*

Le presunzioni possono essere classificate in tre categorie:

1. **le presunzioni legali assolute;**
2. **le presunzioni legali relative;**
3. **le presunzioni semplici.**

## Le presunzioni legali assolute e relative

Le **presunzioni legali assolute** sono quelle previste dal legislatore per le quali non è ammessa la prova contraria.

Anche le **presunzioni legali relative** sono previste dal legislatore ma, a differenza di quelle assolute, ammettono la prova contraria. L'art. 2728, c.c., afferma che le presunzioni relative "dispensano da qualsiasi prova coloro a favore dei quali esse sono state stabilite" così che il giudice, in assenza di prova contraria da parte del soggetto contro il quale esse sono stabilite, può decidere come se il fatto presunto sia vero.

## Le presunzioni semplici

Le [presunzioni semplici](#) sono degli strumenti conoscitivi utilizzati per l'accertamento di fatti ignoti o controversi, attraverso un processo logico che parte da fatti noti per giungere a dimostrare l'esistenza o l'inesistenza di fatti non noti.

**L'art. 2729, c.c., stabilisce che il giudice deve ammettere solo presunzioni semplici, purchè siano gravi, precise e concordanti.**

In **ambito tributario**, la tendenza legislativa degli ultimi anni è sempre stata orientata a spostare l'onere della prova in capo al contribuente, qualificando come relative le presunzioni in favore del fisco, così da costringere il contribuente a fornire la prova contraria.

## Precisione, gravità e concordanza

---

La “partita” con l’erario si “gioca” spesso sull’esistenza – o meno - dei ben noti requisiti di precisione, gravità e concordanza che consentono alle presunzioni semplici di assurgere al rango di prova.

La Corte di Cassazione (Sent. n. 26388 del 22 settembre 2005 dep. il 5 dicembre 2005) ha ribadito che è onere dell’Amministrazione provare la concreta esistenza di circostanze idonee, gravi ed afferenti, per ritenere accertata sia l’inattendibilità delle scritture contabili sia la rideterminazione quantitativa del reddito.



E’ noto che accertamento analitico del reddito costituisce la regola e quello induttivo l’eccezione, che è possibile utilizzare - in via eccezionale - in presenza di rigorose condizioni di legge.

Come già evidenziato, l’articolo 39 del D.P.R. 600/73 delinea il percorso della metodologia accertativa, indicando dapprima, la possibilità di disattendere una parte della contabilità ed accertando in via induttiva soltanto alcune poste ai sensi del 1° comma , lettera d; successivamente, in via residuale ed eccezionale, alla presenza di gravi circostanze la possibilità dell’accertamento induttivo puro.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riferimento all’accertamento analitico induttivo del reddito d’impresa – cioè alla tipologia che potremmo definire “meno grave”- la Corte di Cassazione, ai sensi dell’art. 39, c. 1, lett. d, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ha stabilito

*“che i valori percentuali medi del settore non rappresentano un “fatto noto” storicamente verificato, sul quale è possibile fondare una presunzione di reddito ex art. 2727 del codice civile, ma, piuttosto, il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa soltanto una regola di esperienza.*

*Pertanto tali valori, se non confortati da altre risultanze, sono inadeguati ad integrare i presupposti di cui all’art. 39 non costituendo presunzioni “gravi e precise”, in quanto indicano, diversamente dai risultati valutativi emergenti da medie elaborate con riferimento all’andamento economico della specifica impresa interessata, solo in via ipotetica la redditività dell’impresa” (così Cass. n. 10960/2007).*

E' vero che nell'ambito dell'esercizio del potere di accertamento, l'Amministrazione finanziaria dispone di ampie facoltà, ben potendo ricorrere a differenti tipologie di metodi accertativi (analitico, sintetico, induttivo), ma tale esercizio è governato dal principio della riserva di legge giusta il quale l'adozione dell'uno o dell'altro metodo è soggetta a precise condizioni normative che costituiscono condizione di validità dell'avviso di accertamento stesso (cfr. CTR Bari, sezione I , sentenza n. 63 del 17 aprile 2008, dep. il 15 maggio 2008).

Peraltro, costituisce ius receptum nella giurisprudenza di legittimità il principio in base al quale nella determinazione induttiva del reddito imponibile - ex art. 39, D.P.R. n. 600/1973 -

*“l'adozione delle percentuali di ricarico nella media del settore costituisce un valore di natura statistica e può assumere valenza di regola di esperienza.*

*Conseguentemente, dal punto di vista probatorio le stesse devono ritenersi alla stregua di indizio non potendo integrare un fatto noto né essere utilizzate per giustificare l'applicazione di presunzioni ed in assenza di altri elementi, le percentuali risultano perciò inidonee a fondare la rettifica” (cfr. Cassazione n. 18020/2009).*

La giurisprudenza di merito, ha ribadito che in caso di contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della presunta difformità dei prezzi e/o delle tariffe applicati dal contribuente rispetto a quelli mediamente riscontrabili nel settore di appartenenza soltanto se la difformità raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità.

Inoltre è legittimo l'avviso di accertamento che disattenda la contabilità (apparentemente) regolare dell'azienda sulla base di congrue percentuali di ricarico ricavate da studi di settore. Occorre però che l'Amministrazione provi la concreta esistenza di circostanze idonee, gravi ed afferenti, per ritenere accertata sia l'inattendibilità delle scritture contabili sia la rideterminazione quantitativa del reddito.

Diversamente, ove si consideri che il percorso di indagine seguito dai verificatori senza nemmeno il supporto di comparazioni con similari esercizi ovvero con indici elaborati su criteri statistici, non integra un fatto noto e certo e non è idoneo, da solo, ad integrare una prova per presunzioni, ma costituisce raccolta di presunzioni semplici non adeguatamente assistita dai requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; né le dichiarazioni del contribuente e la produzione di documentazione sottoscritta da terzi possono essere a priori del tutto disattese, salvo il caso di divergenze assolutamente abnormi o di risultati palesemente antieconomici o in contrasto con il senso comune (così Commissione Tributaria Regionale Sicilia, sezione n. 14, sentenza n. 50 del 18.3.2009).



Nella prova per presunzioni, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità.

Pertanto, in tema di accertamento presuntivo del reddito di impresa, ai sensi dell'art. 39, c. 1, lett. d, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione](#) sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati, pur dovendosi, del pari ragionevolmente, sottrarre dal totale i tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri e simili (cfr. Sent. n. 9884 del 1° marzo 2002 (dep. l'8 luglio 2002) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Paolini, Rel. Giuliani; Sent. n. 8869 del 5 marzo 2007 (dep. il 13 aprile 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Marigliano)

Il giudice può anche fondare il proprio convincimento su un unico elemento presuntivo<sup>1</sup>- benché l'art. 2729, c. 1, del codice civile e l'art. 38, c. 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 si esprimano al plurale - purché lo stesso appaia preciso e grave (Sent. n. 12671 del 5 aprile 2005 (dep. il 13 giugno 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. D'Alonzo).

L'accertamento ai sensi dell'art. 39, c. 1, lett. d del D.P.R. n. 600 del 1973, è consentito pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacchè la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata (Cassazione, Sentenza 05-10-2007, n. 20857).

L'adozione delle percentuali di ricarico nella media del settore costituisce un valore di natura statistica e può assumere valenza di regola di esperienza; conseguentemente, dal punto di vista probatorio le stesse devono ritenersi alla stregua di indizio non potendo integrare un fatto noto né essere utilizzate per giustificare l'applicazione di presunzioni ed in assenza di altri elementi, le percentuali risultano perciò inidonee a fondare la rettifica (Sent. n. 18020 del 6 agosto 2009 ud. del 12 maggio 2009 della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. e Rel. D'Alonso).

Laddove siano contestate al contribuente irregolarità contabili di gravità tale da rendere complessivamente inattendibili le scritture, l'Amministrazione finanziaria è ammessa alla determinazione del reddito imponibile con metodo induttivo anche prescindendo completamente dai dati ed elementi da queste desumibili. Parimenti l'applicazione del metodo induttivo non preclude all'Erario di potersi avvalere anche del metodo analitico (cfr. sent. n. 4013 del 19 febbraio 2010, ud. del 3 dicembre 2009 della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Plenteda, Rel. Bognanni).

## **Conclusioni**

In tutti i casi di accertamenti induttivi è sempre necessario porre preliminarmente in evidenza – e dunque eccepire nel ricorso introduttivo – la carenza dei presupposti previsti dalla legge per far assurgere una presunzione al rango di prova. Occorre quindi argomentare se, ed in quale misura, ricorrono le violazioni gravi, precise e concordanti che - unite ad altri elementi espressamente indicati nella parte motiva dell'avviso di accertamento – possono costituire una prova in favore dell'Amministrazione Finanziaria.

E' utile ricordare che si tratta pur sempre di presunzioni relative che, come tali, ammettono la prova contraria, il cui onere passa in questi casi in capo alla parte contribuente. Pur tuttavia, la preliminare analisi di tali circostanze risulta imprescindibile e qualora le eccezioni sollevate incontrino il favorevole

apprezzamento dell'organo giudicante, si avrebbe una pronuncia di accoglimento senza neanche entrare nel merito delle ricostruzioni induttive elaborate dall'ufficio impositore.

Leggi anche: [La valutazione equitativa non è ammessa nel giudizio tributario](#)

10 maggio 2011

Massimo Conigliaro

## NOTE

1Nel caso di specie, la Corte ha confermato la sentenza di merito che aveva ritenuto provato il reddito del contribuente attraverso la presunzione ricavabile dall'avvenuto acquisto di un esercizio commerciale). L'avvenuto acquisto di un esercizio commerciale, per un prezzo elevato, giustifica la deduzione presuntiva secondo cui il contribuente dispone di un reddito annuo pari ad un sesto del prezzo pagato; spetta al contribuente fornire la controprova, dimostrando di avere acquistato il bene o a titolo gratuito (nel caso di specie non è stato ritenuto sufficiente il fatto che il bene era stato venduto dalla madre del contribuente) o con somme non provenienti dal suo reddito (quale la vendita di altri beni) o congiuntamente a terzi (nel caso di specie, il contribuente asseriva di aver acquistato l'esercizio in società con la moglie, producendo a tal fine - solo in appello - una scrittura privata).