



PEGASO

Università Telematica

“LE PRESUNZIONI”

PROF.SSA MARIA VILLANI

Indice

1	IL RUOLO DELLE PRESUNZIONI NELLA RICOSTRUZIONE DELL'IMPONIBILE -----	3
2	PRESUNZIONI LEGALI (O PRESUNZIONI LEGIS) -----	4
3	PRESUNZIONI SEMPLICI (O PRESUNZIONI HOMINIS)-----	6
4	LE DIFFERENZE TRA PRESUNZIONI SEMPLICI E PRESUNZIONI LEGALI -----	8
5	RAPPORTI TRA I TIPI DI ACCERTAMENTO -----	10
	BIBLIOGRAFIA -----	14



Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

1 Il ruolo delle presunzioni nella ricostruzione dell'imponibile

Nel 1912 Schumpeter sostenne che l'imprenditore è il motore dell'innovazione generando pr
Il legislatore tributario, non avendo previsto una definizione di presunzione, ha mutuato tale concetto dal codice civile. Secondo quanto disciplinato dall'art. 2727 che qualifica le presunzioni come *“le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”*.

La presunzione o “prova indiretta” viene comunemente definita come ogni argomento o congettura, attraverso cui, partendo da un fatto noto, si perviene a considerare provata un'altra circostanza, sfornita, quest'ultima, di prova diretta¹.



¹ Cfr., C. BUCCICO, in Il diritto tributario - a cura di Rosario Bianco e Clelia Buccico - 7 - Collana Diritto e economia , Giapeto editore, 2015.

2 Presunzioni legali (o presunzioni legis)

Le presunzioni c.d. legali sono quelle il cui valore probatorio è riconosciuto dalla legge e che da sole sono sufficienti a legittimare la rettifica del reddito imponibile.

Queste, come noto, a loro volta, possono essere **presunzioni legali relative** (o *iuris tantum*) o **presunzioni legali assolute** (o *iuris et de iure*).

Le presunzioni *iuris tantum* ammettono la prova contraria che dovrà essere fornita dalla parte contro cui vengono fatte valere.

Le presunzioni *iuris et de iure*, invece, non prevedono alcuna prova contraria (il giudice, accertato un fatto, deve affermare l'esistenza di un altro fatto).

Nell'ambito delle presunzioni legali assolute rientrano, ad esempio, 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.

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 invece per

quelle semplici, possono essere poste a base della decisione se il contribuente non fornisce una controprova talvolta specificamente indicata dallo stesso legislatore².



² RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2007, pag. 198.

3 Presunzioni semplici (o presunzioni hominis)

Le presunzioni semplici sono “liberamente apprezzabili dal giudice ”ed ammesse purché “gravi, precise e concordanti”, non esigono un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale tra fatto noto e quello ignoto, ma implicano la consequenzialità tra i due fatti in termini di ragionevole certezza.

- **Il requisito della gravità** si riferisce al grado di convincimento che le presunzioni sono idonee a produrre e a tal fine è sufficiente che l’esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica;
- **il requisito della precisione** impone che i fatti noti, da cui muove il ragionamento probabilistico, ed il percorso che essi seguono non siano vaghi ma ben determinati nella loro realtà storica;
- **il requisito della concordanza** prevede che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto; la scelta dei fatti noti che costituiscono la base della presunzione e il giudizio logico con cui si deduce l’esistenza del fatto ignoto sono riservati al giudice di merito e sottratti al controllo di legittimità in presenza di adeguata motivazione; diversamente, l’esistenza della base della presunzione e dei fatti noti, facendo parte della struttura normativa della presunzione, è sindacabile in cassazione.

Può, pertanto, affermarsi che **l’accertamento “presuntivo”** può avere quale proprio fondamento motivazionale un ragionamento inferenziale con caratteri di³:

- **gravità** (ovvero “ragionevole certezza, anche probabilistica”);
- **precisione** (ovvero fondatezza e determinatezza dei fatti noti posti a base del ragionamento);

³ RUSSO P., *op.ult.cit.*, pag. 212.

• **concordanza**(ovvero “convergenza” di più fatti noti verso la dimostrazione del fatto ignoto).

In campo tributario è stata espressamente riconosciuta

- in tema di imposte dirette (art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973,n. 600)
- in tema di Iva (artt. 54 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)
- al fine di “mitigare” l’onere probatorio ordinariamente posto in capo all’Amministrazione finanziaria nell’attività di accertamento, la possibilità di utilizzo delle presunzioni.



4 Le differenze tra presunzioni semplici e presunzioni legali

In concreto, 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 dal citato art. 2729 c.c.3; 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.

Ricapitolando:

1) nella presunzione semplice

- La prova del fatto ignoto (es. le percentuali medie di ricarico di un settore economico) e della validità del ragionamento presuntivo è in capo all'A.F.
- La presunzione semplice deve dunque tenere conto della singola fattispecie, delle peculiarità del caso concreto ed apparire così “convincente” per il giudice.
- Il contribuente potrà argomentare in termini negativi:

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

- sull'insufficienza del ragionamento inferenziale

- sulla erroneità della prova fornita dall'A.f.

- Oppure potrà:

- dare una spiegazione logica idonea a vincere l'argomentazione presuntiva dell'A.f.

- provare in termini documentali (la prova è essenzialmente negativa: prova di non aver conseguito il reddito, di non aver realizzato operazioni imponibili).

2) nelle presunzioni legali

- L'A.f. è invece dispensata dal provare la validità del proprio ragionamento presuntivo, non potendo questo essere messo in discussione dal giudice.

- La prova del fatto ignoto è infatti ritratta direttamente dalla legge. Il giudice non potrà giudicare della "tenuta" sul piano probatorio del ragionamento inferenziale.

- Si risolve dunque in un notevole alleggerimento probatorio e procedimentale per l'A.F.

- In un vincolo all'attività valutativa del giudice.

- In una forte compressione dei poteri di difesa del contribuente.

- Dove la presunzione semplice comporta una valutazione caso per caso della gravità, precisione, concordanza (da svolgersi secondo i criteri generali di rilevanza ed ammissibilità), la presunzione legale supera tale giudizio.

5 Rapporti tra i tipi di accertamento

L'utilizzo di presunzioni è ammesso nei diversi tipi di accertamento, pur con un diverso rilievo. La differenza è quella tra oggetto dell'accertamento, le singole voci o il reddito nel suo complesso e tra le garanzie del contribuente.

Nell'accertamento sintetico si avrà una presunzione legale relativa, in base alla quale, verificata la differenza tra quanto dichiarato e quanto calcolato mediante l'applicazione del **redditometro**, incombe sul contribuente stesso l'onere di provare come sia stato possibile avere una capacità di spesa particolarmente **elevata** rispetto al reddito **dichiarato**.

In sede di contraddittorio, con il supporto delle argomentazioni e degli elementi di prova prodotti dal contribuente, lo "schematismo" brutale degli indicatori di capacità contributiva può concorrere, con altri elementi, a una più verosimile ricostruzione della realtà economica indagata.

Nell'accertamento induttivo l'ufficio può determinare il reddito d'impresa e il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni in base a metodologie induttive sulla base:

- dei dati in suo possesso;
- delle notizie in suo possesso;
- prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili; e
- con facoltà di avvalersi di presunzioni semplici anche se non gravi, precise e concordanti.

L'accertamento può essere effettuato in modo ordinario su dati e notizie comunque raccolti:

- se il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- se dal verbale d'ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha sottratto all'ispezione una o più scritture che era obbligato a tenere o se le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

- se le irregolarità formali, le omissioni, falsità e inesattezze delle scritture risultanti dal verbale d'ispezione sono così gravi, ripetute e numerose da rendere inattendibili le scritture stesse nel loro complesso.

L'ufficio può ricorrere all'accertamento induttivo anche se il contribuente non ha risposto e non ha ottemperato agli inviti di esibire atti e documenti, compilare questionari o comparire di persona⁴.

In sostanza, al verificarsi dei presupposti legittimanti è consentito agli uffici di avvalersi di presunzioni semplici prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

L'indeterminatezza delle ipotesi considerate dall'art. 39, comma 2 (omessa dichiarazione del reddito d'impresa; omessa tenuta o sottrazione all'ispezione di scritture contabili; omissioni, false o inesatte indicazioni o irregolarità contabili gravi, numerose e ripetute; mancata risposta agli inviti degli uffici), comporta indubbiamente non poche difficoltà sul piano interpretativo ai fini dell'individuazione delle fattispecie alle quali si riferisce la norma.

Le presunzioni in esame ("semplicissime") possono trarre origine dalla conoscenza di un fatto sintomatico certo dal quale sia possibile far scaturire gli elementi che ragionevolmente conducono alla determinazione induttiva del reddito d'impresa, anche al di là delle ipotesi indicate nelle varie lettere del comma 2.

Nell'accertamento analitico-induttivo l'ufficio può, relativamente all'accertamento dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate, avvalersi di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

I principi della gravità, della precisione e della concordanza, richiesti dalla legge, devono essere ricavati in relazione al complesso degli indizi, soggetti ad una valutazione globale, e non con riferimento singolare a ciascuno di questi, senza, tuttavia, omettere un apprezzamento

⁴ D.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, art. 38, ultimo comma aggiunto dall'art. 25 della L. 18 febbraio 1999, n. 28.

frazionato volto a vagliare preventivamente la rilevanza dei vari indizi e di individuare quelli ritenuti significativi e perciò da valutare nel contesto globale⁵. La rettifica su base presuntiva è pure possibile nell'ambito dei controlli sulle dichiarazioni Iva, a norma degli artt. 54 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in termini sostanzialmente analoghi a quanto è previsto per le imposte sui redditi.

La possibilità di procedere secondo tale *modus operandi*, che individua il campo del c.d. accertamento analitico-induttivo, può essere innescata dal riscontro di inesattezze contabili gravi (in verità abbastanza difficili nel contesto attuale, soprattutto per le imprese più strutturate), ovvero da altre verifiche o dal rilevamento di situazioni di “infedeltà” in fatture, atti, documenti, eccetera, nonché da dati e notizie raccolti dall'ufficio fiscale.

In generale, guardando anche allo “schema” dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, relativo all'accertamento delle persone fisiche, emergono quali elementi rilevanti ai fini della rettifica le situazioni di:

- **incompletezza** (chiaramente imputabile sia a comportamenti consapevoli e “premeditati”, sia a semplici omissioni causate da dimenticanze, imperizia, eccetera);
- **inesattezza** (per la quale valgono le stesse considerazioni fatte sopra);
- **falsità** (che presuppone l'intenzione del dichiarante di fornire una rappresentazione non vera della propria situazione reddituale, e che potrebbe anche – nel contesto dei reati tributari previsti dal D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, al superamento delle prescritte soglie minime – comportare conseguenze penali sotto il profilo dell’“infedeltà” o della vera e propria frode).

⁵ Cassazione n. 13819 del 18 settembre 2003.

La metodologia di accertamento analitico-induttiva si caratterizza, in relazione ai presupposti, per la necessità che l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi risultanti in dichiarazione e nei suoi allegati emerga dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche eseguite in relazione all'art. 33 dello stesso D.P.R. n.600/1973 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili effettuato sulla scorta delle fatture e degli altri documenti relativi all'impresa, nonché dei dati e delle notizie raccolti dagli uffici in ossequio al disposto dell'art. 32 del medesimo D.P.R. n. 600/1973.

Verificati tali presupposti all'Amministrazione finanziaria è consentito desumere l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate, anche sulla scorta di

presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

Nell'accertamento d'ufficio, in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, l'A.F. potrà avvalersi di presunzioni anche se non qualificate (prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti).



Bibliografia

- Rosario Bianco e Clelia Buccico, Compendio di Diritto Tributario, Giapeto Editore
- Francesco Tesauro, Compendio di Diritto Tributario, Edizioni Utet
- Gaspare Falsitta, Corso Istituzionale di Diritto Tributario, Cedam
- Eugenio della Valle – Valerio Ficari – Giuseppe Marini, Il processo Tributario, Cedam
- Enrico De Mita, Principi di diritto tributario, editore Giuffrè



Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)