



## ACCERTAMENTO

# **Limiti dell'accertamento induttivo e inversione dell'onere della prova**

di Angelo Ginex

Master di specializzazione

## Riforma Fiscale dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

Secondo quanto previsto dall'[articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973](#), nel caso di **omessa presentazione** della **dichiarazione fiscale** da parte del contribuente si verificano delle **conseguenze** molto importanti in termini accertativi.

Nello specifico, è previsto che l'Amministrazione finanziaria 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 gravità, precisione e concordanza** (cd. **accertamento induttivo**) quando dal verbale di ispezione fiscale risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle **scritture contabili** prescritte dalla legge, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore.

È bene precisare che tale tipologia di accertamento è **legittimato** non solo dall'omessa presentazione della dichiarazione, ma anche dalla:

- mancata indicazione del **reddito d'impresa in dichiarazione**;
- rilevazione, mediante verbale d'ispezione, di **omessa tenuta della contabilità**, di **sottrazione all'ispezione di una o più scritture contabili**, oppure di scritture contabili non disponibili per causa di forza maggiore;
- rilevazione, mediante verbale d'ispezione, della generale **inattendibilità della contabilità**;
- **inottemperanza** del contribuente agli **inviti** disposti dagli uffici;
- irregolarità dichiarative relative agli **studi di settore**.

Dunque, la disposizione citata consente all'amministrazione finanziaria, laddove ricorra una delle fattispecie sopra indicate, di procedere alla **ricostruzione del reddito** del contribuente **con minor rigore**. Evidentemente, tale rettifica è **potenzialmente più lesiva** dei diritti del contribuente rispetto ad altre tipologie di accertamento, ma è giustificata proprio dal



comportamento da questi tenuto.

Con una recente pronuncia intervenuta sul tema (**Cassazione n. 25809/2024**), la suprema Corte ha rammentato che: *“In materia di accertamento induttivo puro, non essendo disponibili le scritture contabili prescritte per cause (asseritamente) di forza maggiore, ... l’Amministrazione finanziaria ha la facoltà di procedere all’accertamento del reddito con metodo induttivo puro, mediante il ricorso a «presunzioni super semplici», prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall’articolo 38, comma 3, Tuir.”*

Poter utilizzare le cd. **presunzioni super semplici** significa poter porre a fondamento della rettifica **presunzioni** prive dei requisiti di gravità (**altamente indubbibili**), precisione (**non dotate di specificità e concretezza**) e **concordanza** (**anche se contrastanti tra di loro** e contraddette da altri elementi probatori caratterizzati da un elevato grado di certezza).

Inoltre, è importante notare che **anche un solo elemento** può essere sufficiente a fondare il ragionamento presuntivo e che l’Ufficio può fare ricorso a **qualsiasi elemento probatorio**.

Ciò detto, è bene precisare che, in ogni caso, la **determinazione** del reddito non è completamente rimessa al “libero arbitrio” dell’amministrazione finanziaria, ma deve avvenire sempre nel rispetto di taluni **parametri**.

Nella medesima pronuncia sopra indicata (**Cassazione n. 25809/2024**), infatti, si è rammentato che comunque resta ferma: *“la necessità, per l’amministrazione, di procedere alla determinazione del reddito nel rispetto di una ricostruzione operata secondo criteri di ragionevolezza e del parametro costituzionale della capacità contributiva, previa determinazione, sia pure induttivamente, dei costi relativi ai maggiori ricavi accertati, poiché, altrimenti, sarebbe oggetto di imposizione il profitto lordo in luogo di quello netto, in violazione dell’art. 53 Cost.”*

Questo significa che l’amministrazione finanziaria deve tenere conto dei **costi correlati ai maggiori ricavi accertati**, anche quando procede ad **accertamento induttivo puro**, altrimenti finisce per violare il principio della **capacità contributiva** di cui all’[articolo 53, Cost.](#) Trattasi di **principio consolidato** che, però, è sempre bene rammentare e di cui spesso ci si dimentica, soprattutto in sede di contenzioso tributario.

Infine, occorre precisare che, quando l’amministrazione finanziaria adotta il **metodo induttivo puro**, si determina **l’inversione dell’onere della prova a carico del contribuente**, sul quale incombe, a fronte di tale prova presuntiva, l’onere di dedurre e dimostrare i **fatti impeditivi, modificativi o estintivi** della pretesa tributaria, atti a provare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata induttivamente dall’amministrazione stessa.