

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 induttibili**), 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.