

News » Presunzioni legali

15-6-2022

Accesso della GdF: i dati raccolti sono posti a base di una presunzione legale relativa

Nell'ordinanza n. 18100la Sesta Sezione della Corte di Cassazione ribadisce la natura di presunzione legale relativa da attribuire all'art. 32, comma 1, n. 2), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 anche nella parte in cui afferma che le risultanze degli accessi "sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41": in realtà, se con riferimento alle movimentazioni bancarie è pianamente riconoscibile il meccanismo della presunzione legale relativa, con riguardo alle risultanze degli accessi pare preferibile la ricostruzione in termini di presunzione semplice, per l'eterogeneità dei dati rilevati e delle metodologie accertative richiamate.

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Orientamenti giurisprudenziali	
Conformi	Cass. civ. sez. trib., 26 settembre 2018, n. 22931
	Cass. civ. sez. trib., 30 dicembre 2015, n. 26111
	Cass. civ. sez. trib., 4 agosto 2020, n. 18081
Difformi	Non si rinvencono precedenti in termini

A quanto è dato comprendere dalla criptica narrativa dei fatti, l'Amministrazione finanziaria emette un avviso di accertamento con il quale rettifica l'Irpef dichiarata da parte di un **amministratore di condominio** nei periodi di imposta 2008 e 2009. L'Ufficio procedente utilizza le risultanze di un **processo verbale di constatazione** redatto dalla Guardia di Finanza a seguito di un accesso presso i locali del contribuente: i dati, poi raccolti in un prospetto riepilogativo, sono estratti dalle **fatture emesse** e dai **verbali assembleari** e riguardano i compensi per la gestione ordinaria dei singoli condomini amministrati.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale ritiene fondate le doglianze del contribuente, mentre la Commissione Tributari Regionale accoglie l'appello dell'Amministrazione finanziaria negando che la documentazione contabile e il prospetto riepilogativo prodotti in giudizio ex adverso costituiscano **prova contraria** idonea a superare le contestazioni contenute nel processo verbale di contestazione redatto dalla Guardia di Finanza con la dimostrazione dell'avvenuta contabilizzazione ovvero con la spiegazione dei motivi dell'omessa contabilizzazione.

Nell'*ordinanza n. 18100 del 2022* la Sesta Sezione della Corte di Cassazione rigetta il ricorso del contribuente, sostenendo che grava sul contribuente l'**onere** di dimostrare – con una prova non generica ma analitica – che i dati raccolti dalla Guardia di Finanza non sono riferibili a operazioni fiscalmente rilevanti.

In motivazione la Suprema Corte richiama i principi di diritto che la giurisprudenza di legittimità ha consolidato nel tempo con riferimento all'**art. 32, comma 1, n. 2, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600**.

Secondo il primo principio di diritto, espressamente riferibile ai soli accertamenti fondati sui dati bancari, con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili (cfr. *Cass. sez. trib., 26 settembre 2018, n. 22931*).

In base al secondo principio di diritto richiamato, l'*art. 32, comma 1, n. 2, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600* cristallizza una **presunzione legale relativa**, con conseguente **inversione dell'onere della prova** a carico del contribuente con riferimento alla natura non imponibile dell'operazione (cfr. *Cass., sez. trib., 30 dicembre 2015, n. 26111*): a tal fine il contribuente deve fornire non una prova generica, ma una **prova analitica**, in modo da dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (Cass., sez. trib., 4 agosto 2020, n. 18081); a sua volta il **giudice di merito** è tenuto alla rigorosa verifica dell'efficacia dimostrativa delle prove fornite a giustificazione di ogni singola operazione accertata, rifuggendo da qualsiasi valutazione di irragionevolezza ed inverosimiglianza dei risultati restituiti dal riscontro delle operazioni, in quanto il giudizio di ragionevolezza dell'inferenza dal fatto certo a quello incerto è già stato stabilito dallo stesso Legislatore con la previsione, in tale specifica materia, della **presunzione legale** (*Cass. sez. trib., 20 settembre 2017, n. 21800*).

Tali principi di matrice pretoria si fondano su una **lettura unitaria** dell'*art. 32, comma 1, n. 2, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600*: com'è noto, tale norma prevede, da un lato, che i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni bancarie e finanziarie trasmessi su richiesta e i dati rilevati direttamente mediante accesso di impiegati degli Uffici o della Guardia di finanza "sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli *artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra* che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine", e, dall'altro, che "sono [...] posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, **se il contribuente non ne indica** il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili".

Dalla disposizione *de qua* sono tuttavia enucleabili due diverse norme riferite a due diverse fattispecie astratte.

Se con riferimento alle movimentazioni bancarie è pianamente riconoscibile il meccanismo della presunzione legale relativa, con riguardo alle **risultanze degli accessi** pare preferibile la ricostruzione in termini di **presunzione semplice**: infatti, nonostante il fraseggio della clausola di salvezza della prova contraria da parte del contribuente presenti assonanze con la presunzione iuris tantum, è evidente che l'**eterogeneità** dei dati che possono essere "posti a base delle rettifiche" e delle metodologie accertative richiamate impone all'Ufficio procedente di valutarne volta per volta la forza probante. Diversamente opinando, si determinerebbero conseguenze del tutto **irragionevoli**: infatti, mentre la prova contraria deve essere – almeno secondo la granitica giurisprudenza di legittimità supra menzionata – non generica ma analitica, il fatto noto e il fatto ignoto non sarebbero determinati dalla legge con precisione sufficiente a integrare una presunzione legale relativa.

Viene poi da chiedersi in quale sede il contribuente possa - prima - fornire utilmente la prova contraria per far sì che le risultanze degli accessi siano -

successivamente - "posti a base delle rettifiche": è evidente che la condotta collaborativa del contribuente non può che essere attuata in sede istruttoria in occasione del c.d. "**contraddittorio endoprocedimentale**".

Riferimenti normativi:

Art. 32, comma 1, n. 2, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600

Cassazione civile, Sez. VI-T, ordinanza 6 giugno 2022, n. 18100

Copyright © 2015 Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Versione online realizzata in esclusiva per il " Sistema Leggi d'Italia Studio Legale" - Tutti i diritti riservati