

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

15

16 aprile 2018

Presunzioni derivanti dalle **indagini finanziarie**
e prova contraria del contribuente

Rettifiche in diminuzione derivanti dal **transfer pricing**

Recupero dell'IVA in caso di mancato pagamento

Imposta sulle **successioni e donazioni**: valorizzazione
degli strumenti finanziari

TIA: affidamento del servizio a terzi e accertamento

Valenza catastale delle **costruzioni-impianto**:
il caso delle torri eoliche

Confisca per equivalente dei beni della società
per reati commessi dagli amministratori

Contrasto ai paradisi fiscali: nuove modifiche
alla **black list europea**

OIC 29: fatti successivi che devono essere recepiti in bilancio
Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

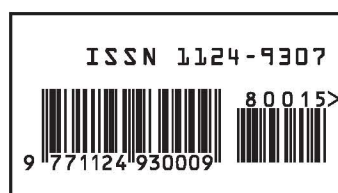


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



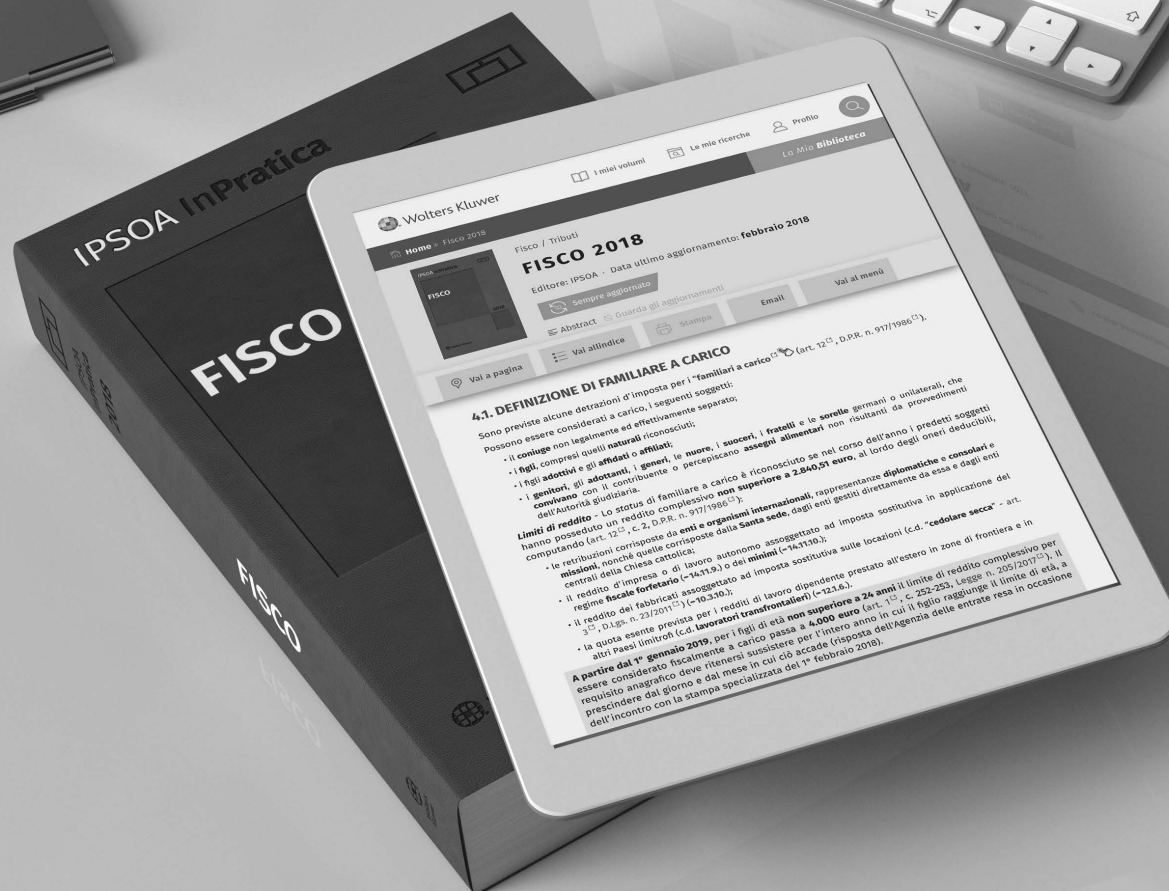
Cod. 231797

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

IPSOA InPratica FISCO è già on line

EDIZIONE 2018



Y49GABN

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con One|FISCALE per approfondire



Wolters Kluwer

ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 **Wolters Kluwer**

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.A. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Accertamento

Le presunzioni derivanti dalle indagini finanziarie e la prova contraria del contribuente	
di Gianfranco Ferranti	1407

Rettifiche in diminuzione derivanti dal <i>transfer pricing</i>	
di Duilio Liburdi e Massimiliano Sironi	1414

IVA

Il recupero dell'IVA in caso di mancato pagamento	
di Barbara Rossi e Maurizio Bancalari	1419

Imposta sulle successioni e donazioni

Valorizzazione degli strumenti finanziari ai fini dell'imposta sulle successioni	
di Enzo Mignarri	1424

Tributi locali

TIA: affidamento del servizio a terzi e accertamento	
di Saverio Capolupo	1430

Catasto

Valenza catastale delle costruzioni-impianto: il caso delle torri eoliche	
di Giampiero Guarnerio	1439

Reati tributari

Confisca per equivalente dei beni della società per reati commessi dagli amministratori	
di Elisa Manoni	1447

Fiscalità internazionale

Contrasto ai paradisi fiscali: nuove modifiche alla <i>black list</i> europea	
di Antonella Della Rovere e Francesca Pecorari	1456

Bilancio

Fatti successivi alla chiusura d'esercizio: aggiornamento dei valori di bilancio già esistenti alla data di chiusura	
di Flavio Dezzani	1461

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA - Rimborso - Fatturazione e versamento avvenuti diversi anni dopo la cessione dei beni - Diritto al rimborso - Termine di decadenza - Decorrenza - Dalla data della consegna dei beni - Incompatibilità con il diritto unionale - Sussistenza	
(CORTE DI GIUSTIZIA UE, Sez. II, Pres. Ilešič, Rel. Jarašiūnas - Sent. causa C-533/16 del 21 marzo 2018) (stralcio) con commento di Marco Peirolo	1465

Corte di Cassazione

Statuto dei diritti del contribuente - Tutela dell'affidamento e della buona fede - Norme di chiara interpretazione - Circolari o risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria - Irrilevanza	
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Fasano - Sent. n. 2223 del 21 settembre 2017, dep. il 30 gennaio 2018) con commento di Pierluigi Antonini	1470

Reati tributari - Omesso versamento di ritenute dovute o certificate - Innalzamento delle soglie di punibilità - Abrogazione parziale della precedente fattispecie in relazione a somme inferiori - Conseguenze - Revoca in sede esecutiva delle condanne emesse nel vigore della precedente disciplina

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Ramacci, Est. Galterio - Sent. n. 10810 del 28 novembre 2017, dep. il 12 marzo 2018) con commento di **Ciro Santoriello**

1474

Accertamento - Disposizioni antielusive - Interposizione - Donazione di un terreno edificabile dal padre ai figli e successiva vendita ad un terzo - Condotta elusiva - Insussistenza - Libera pianificazione della successione del genitore - Rilevanza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Greco, Est. La Torre - Ord. n. 6276 del 24 ottobre 2017, dep. il 14 marzo 2018) con commento di **Alessandro Borgoglio**

1477

Accertamento - Avviso di accertamento - Notificazione - Temporanea assenza del destinatario - Deposito presso la casa comunale - Raccomandata "informativa" - Prova della avvenuta ricezione - Estratto del servizio di monitoraggio *on line* della corrispondenza - Inidoneità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Mondini - Ord. n. 6524 del 22 febbraio 2018, dep. il 16 marzo 2018) con commento di **Massimo Cancedda**

1480

Accertamento - Accertamento induttivo - Prova per presunzioni - Dichiarazioni di terzi a favore del Fisco - Ammissibilità - Dichiarazioni di terzi a favore del contribuente - Ammissibilità

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Cirillo, Est. Napolitano - Ord. n. 6616 dell'11 gennaio 2018, dep. il 16 marzo 2018) con commento di **Alessandro Borgoglio**

1484

Commissioni tributarie

Processo tributario - Esecuzione delle sentenze - Sentenze di condanna in favore del contribuente - Immediata esecutività disposta dal D.Lgs. n. 156/2015 - Sentenze depositate prima del 1° giugno 2016 - Momento qualificante per l'applicazione della nuova disciplina - Proposizione del ricorso per ottemperanza - Rilevanza

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Venezia, Sez. VII, Pres. ed Est. Scarano - Ord. n. 18 del 5 dicembre 2017, dep. il 16 gennaio 2018) con commento di **Fabio Gallio**

1487

Dichiarazioni - Imposte sui redditi - Dichiarazione integrativa a favore del contribuente - Termine - Termini ordinari di accertamento - Applicabilità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. I, Pres. Chindemi, Est. Labruna - Sent. n. 407 del 22 gennaio 2018, dep. il 30 gennaio 2018) con commento di **Marco Denaro**

1490

Rassegna della settimana

a cura di **Alessandro Borgoglio**

1494

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE

causa C-533/16 del 21.03.2018 (Sez. II)

1465

Corte di Cassazione

n. 2223 del 21.09.2017, dep. il 30.01.2018 (Sez. trib.)

1470

n. 10810 del 28.11.2017, dep. il 12.03.2018 (Sez. III pen.)

1474

n. 6276 del 24.10.2017, dep. il 14.03.2018 (Sez. trib.) (Ord.)

1477

n. 6524 del 22.02.2018, dep. il 16.03.2018 (Sez. trib.) (Ord.)

1480

n. 6616 dell'11.01.2018, dep. il 16.03.2018 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)

1484

Commissioni tributarie

Venezia, n. 18 del 5.12.2017, dep. il 16.01.2018 (Sez. VII)

1487

Milano, n. 407 del 22.01.2018, dep. il 30.01.2018 (Sez. I)

1490

Le presunzioni derivanti dalle indagini finanziarie e la prova contraria del contribuente

di Gianfranco Ferranti (*)

La circolare n. 1/2018 del Comando generale della Guardia di Finanza ha affrontato la problematica concernente l'onere della prova contraria avverso le presunzioni stabilite, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, a seguito delle indagini finanziarie. La Corte di cassazione ha stabilito che tale onere incombe sul contribuente e nella circolare è stato opportunamente sottolineato che occorre tenere conto delle difficoltà che lo stesso potrebbe a tal fine incontrare e considerare, quindi, tutti gli elementi forniti, anche diversi dai documenti provenienti dalla Pubblica amministrazione e da soggetti aventi pubblica fede.

1. Premessa

Il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella circolare n. 1/2018 (1), ha esaminato, tra le altre, le questioni riguardanti le **presunzioni relative ai versamenti e ai prelevamenti** effettuate in occasione delle indagini finanziarie nonché l'onere della prova, che secondo la Corte di cassazione incombe sul contribuente.

Si ricorda che, come rilevato dalla Corte dei conti nella relazione sul rendiconto generale dello Stato per il 2016 (2), il ricorso alle indagini finanziarie si presenta in netta riduzione, risultando ridotti quasi della metà (3) i controlli effettuati dall'Agenzia delle entrate avvalendosi di tali indagini ed in fase di decremento anche quelli operati dalla Guardia di Finanza (4).

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

(1) Emanata il 27 novembre 2017 e recante il nuovo "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", con il quale sono state aggiornate le direttive concernenti l'esecuzione delle verifiche, dei controlli fiscali e delle indagini di polizia economico-finanziaria finalizzate al contrasto dell'evasione, dell'elusione e delle frodi fiscali, precedentemente contenute nella circolare n. 1/2008.

(2) Si veda G. Ferranti, "I controlli basati sulle indagini finanziarie: il parere della Corte dei conti", in *il fisco*, n. 39/2017, pag. 3707.

(3) Avendo registrato una diminuzione del 43,9% (e addirittura dell'86,7% rispetto al 2012). Anche la maggiore imposta accertata risulta "in rilevante diminuzione", scendendo a 178 milioni, a fronte degli 1,201 miliardi nel 2012, degli 1,134 miliardi nel 2013, di 1,078 miliardi nel 2014 e dei 409 milioni nel 2015.

(4) Con riguardo alle indagini finanziarie effettuate dalla

Guardia di Finanza è stato evidenziato che il ricorso alle stesse "appare limitato e in decremento rispetto all'anno precedente", anche se "nel 2016 si è registrato un incremento degli imponibili determinati a seguito di tali indagini". In particolare, nel 2016 sono stati sottoposti ad indagine 2.639 contribuenti (erano stati 2.753 nel 2015 e 2.923 nel 2014), sono stati coinvolti anche 1.850 soggetti (erano stati 4.038 nel 2015 e 3.899 nel 2014), sono state completate 4.489 indagini finanziarie (erano state 6.791 nel 2015 e 6.822 nel 2014) e sono stati contestati maggiori imponibili pari a 6.837 milioni (erano stati 5.771 nel 2015 e 6.557 nel 2014). Ciò a fronte di un aumento delle "verifiche e controlli", che sono passate, rispetto all'anno precedente, da 85.373 a 94.016 (+10%), e dei "controlli strumentali", che sono passati da 514.308 a 525.567 (+2%). La Corte ha, pertanto, osservato che, "in termini quantitativi ne deriva complessivamente una relativa stabilità, nel corso dell'ultimo quinquennio, del volume di produzione destinato al contrasto dell'evasione".

Approfondimento Accertamento

La Sezione Centrale di controllo della Corte ha, inoltre, rilevato, nella deliberazione del 26 luglio 2017, che in riferimento alle modalità di utilizzo dell'**Anagrafe dei rapporti finanziari** non sono state mai elaborate le liste selettive previste dalla legge né, conseguentemente, le analisi del rischio evasione né riferiti alle Camere i risultati conseguiti nella lotta all'evasione a seguito dell'utilizzo della detta Anagrafe. Le informazioni contenute nella stessa sarebbero, inoltre, incomplete e tali da rendere "concreta la possibilità che i dati relativi ai soggetti più a rischio non siano inclusi tra quelli da valutare ... per le analisi di rischio evasione". È stato, di conseguenza, auspicato che venga migliorata la qualità e completezza dei dati e che gli stessi siano utilizzati per effettuare "efficaci analisi del rischio di evasione".

Nel frattempo la giurisprudenza della Cassazione sta confermando che la presunzione relativa ai versamenti sui conti resta applicabile nei riguardi - oltre che delle imprese e dei contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili (5) - anche degli esercenti arti e professioni e che la prova contraria deve essere analitica e non generica.

Questi ultimi aspetti sono stati, come detto, presi in esame anche nella circolare n. 1/2018 e nel presente intervento si analizzano, in particolare, le questioni relative alla prova contraria che deve essere fornita dai contribuenti interessati dalle indagini finanziarie. Tra queste assumono particolare rilievo quelle concernenti la rilevanza delle scritture private non autenticate, delle dichiarazioni di terzi, delle presunzioni operate dai contribuenti e degli accrediti di criptovalute ed extra-conto.

2. La prova contraria secondo la Cassazione

La Corte di cassazione ha più volte affermato che "qualora l'accertamento effettuato dall'Uffi-

cio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, attraverso i dati e gli **elementi risultanti dai conti** predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente" (6). Tale principio è stato ritenuto valido anche ai fini dell'IVA, ai fini della "presunzione di imponibilità delle operazioni confluite nelle movimentazioni bancarie poste a carico del contribuente dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2" (7).

Si tratta, quindi, di "una **presunzione legale juris tantum**", che "può essere vinta dal contribuente soltanto se offre la prova liberatoria che dei movimenti sui conti bancari egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, o che gli accrediti e gli addebiti registrati sui conti non si riferiscono ad operazioni imponibili, occorrendo all'uopo che vengano indicati e dimostrati dal contribuente la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti attivi e passivi, quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti e dei prelievi" (8).

La costante giurisprudenza di legittimità ritiene, infatti, che la **prova contraria** che deve fornire il contribuente avverso le presunzioni scaturenti dalle indagini finanziarie non possa essere generica bensì **specificata**, con riferimento alle **singole operazioni** risultanti dalla documentazione finanziaria (9).

Nella ordinanza del 7 marzo 2018, n. 5346, la Suprema Corte ha precisato che il contribuente è tenuto a "dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili, dovendo poi il giudice verificare in modo rigoroso l'efficacia dimostrativa delle prove fornite a giustificazione di ogni singola movimentazione accertata, rifuggendo da qualsiasi valutazione di irragionevolezza ed inverosimiglianza dei risultati restituiti dal riscontro delle movimentazioni bancarie" (10).

(5) Come ribadito dalla Corte di cassazione, da ultimo, nella ordinanza del 23 marzo 2018, n. 7277.

(6) Così, da ultimo, la sentenza del 9 marzo 2018, n. 5758 (nella quale sono state richiamate le precedenti sentenze n. 711/2017, n. 15857/2016 e n. 4829/2015), nonché quelle del 12 gennaio 2018, n. 623, e del 6 dicembre 2017, n. 29261.

(7) Cfr. la sentenza citata nella nota precedente, che ha richiamato, al riguardo, la precedente pronuncia n. 21303/2013.

(8) Così la ordinanza del 7 marzo 2018, n. 5346, che ha richiamato le precedenti pronunce n. 26111/2015 e n. 21800/2017.

(9) La necessità che la prova fornita dal contribuente non sia generica ma analitica per ogni versamento bancario - oc-

correndo dimostrare che gli stessi non sono riferibili ad operazioni imponibili - ha trovato, da ultimo, conferma nelle pronunce del: 9 marzo 2018, n. 5758; 19 febbraio 2018, n. 4003; 12 gennaio 2018, n. 623; 6 dicembre 2017, n. 29261; 27 settembre 2017, n. 22637; 26 settembre 2017, nn. 22395 e 22440; 20 settembre 2017, n. 21800; 7 giugno 2017, n. 14088; 24 maggio 2017, nn. 13075 e 13076; 5 maggio 2017, n. 11102; 14 aprile 2017, n. 9657; 22 marzo 2017, n. 7259; 29 luglio 2016, n. 15857.

(10) Nella ordinanza è stato ritenuto che la Commissione di merito avesse fatto scorretta applicazione di tali principi, "ritenendo che i movimenti in entrata sui conti correnti del contribuente non potessero rappresentare elemento presuntivo di

Peraltro il contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso **presunzioni semplici**, rientrando le stesse a pieno titolo tra le prove tipiche disponibili per il giudice. Tali presunzioni vanno, però, sottoposte ad un'attenta verifica da parte dello stesso giudice, il quale è tenuto ad individuare analiticamente i fatti noti evidenziati dal contribuente, dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio grave, preciso e concordante ai movimenti bancari contestati (11).

Nella sentenza n. 7259/2017 è stato, in particolare, affermato che per i versamenti giustificati dal contribuente come sostanziali **"giroconti"** la differenza tra l'importo prelevato e quello versato in misura inferiore al primo può essere giustificata in ragione delle ordinarie esigenze di vita del nucleo familiare, ma occorre tenere in considerazione il lasso temporale intercorso tra le due operazioni.

Nella successiva sentenza n. 9657/2017 è stato poi sancito, sempre in merito ai **"giroconti"**, che le presunzioni normative non possono applicarsi qualora uno dei due conti non abbia formato oggetto di controllo (12), gravando sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare che gli importi versati sul conto corrente personale al quale non è stato esteso l'accertamento "costituivano compensi **riceducibili all'attività professionale** del contribuente e che quest'ultimo li aveva sottratti all'imposizione fiscale facendoli transitare su diversi conti correnti". Nella sentenza n. 7259 era stato esaminato, invece, il caso di due conti intestati al contribuente ed entrambi oggetto di controllo.

Nella ordinanza n. 11102/2017 è stato precisato che la prova contraria, avente i caratteri della specificità e analiticità, incombe anche sugli imprenditori in contabilità semplificata.

Nella sentenza n. 14088/2017 è stato chiarito che la circostanza che le operazioni di accredito

contestate siano transitate sul conto corrente tramite bonifici bancari non comporta l'assolvimento dell'onere probatorio gravante sul contribuente.

Nelle sentenze nn. 13075/2017 e 13076/2017 è stato affrontato il caso del contribuente che aveva giustificato le movimentazioni del proprio conto corrente sostenendo che fossero anche connesse alla sua **attività di amministratore condominiale**. La Corte ha, al riguardo, richiamato la motivazione della precedente sentenza del 4 agosto 2010, n. 18081, nella quale era stato affermato che il contribuente "deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili".

In applicazione del principio era stata cassata la sentenza di merito che aveva ritenuto sufficiente la "generica giustificazione fornita dal contribuente, svolgente l'attività di amministratore di condominio, che i versamenti sui propri conti correnti fossero ricollegabili al pagamento da parte dei condomini degli oneri di gestione condominiale".

In senso analogo si erano, peraltro, già espresse le sentenze del 19 marzo 2009, n. 6617, e del 13 giugno 2007, nn. 13818 e 13819, nelle quali era stato affermato che la circostanza che tali soggetti ricevano sul proprio conto corrente rimesse altrui non è di per sé idonea ad escludere la totale imputabilità di tutte le movimentazioni bancarie direttamente agli intestatari dei conti correnti, ma è necessario fornire la **prova analitica della inerenza all'attività** di maneggio di denaro altrui di ogni singola movimentazione del conto (13).

Nella ordinanza del 6 dicembre 2017, n. 29261, è stata affermata la insufficienza della formula-

reddito non dichiarato per il solo fatto che rientrassero nel volume di affari accertato" e non assolvendo, quindi, "l'obbligo di verificare che i movimenti in entrata si riferissero a redditi regolarmente dichiarati e trovassero conferma nella contabilità del contribuente. Inoltre, il giudice di merito ha ancora erroneamente valorizzato la tenuta regolare della contabilità e la circostanza che alcuni pagamenti potessero essere parziali secondo 'logica' parimenti ritenendo, in modo non conforme a legge, che non fosse necessaria la dimostrazione della corrispondenza ad ogni fattura di un pagamento di eguale importo".

(11) Si vedano, al riguardo, le sentenze del: 27 luglio 2012, n. 13500 - che ha richiamato la precedente sentenza n.

25502/2011 - e del 12 luglio 2013, n. 17250. Si sono, invece, espresse in passato per la tesi più rigorosa, secondo cui il contribuente, nel fornire la prova contraria, non può ricorrere a presunzioni, le pronunce della stessa Corte del 24 luglio 2012, n. 13035, del 6 ottobre 2010, n. 20735, e del 5 dicembre 2007, n. 25365.

(12) Il caso esaminato riguardava una movimentazione tra il conto corrente cointestato tra il contribuente e la convivente, non oggetto di verifica, e quello utilizzato per la professione, sottoposto invece a controllo.

(13) Lo stesso principio era stato affermato nella sentenza del 5 giugno 2008, n. 14847, riguardante il caso di un professionista che svolgeva anche attività politica.

Approfondimento

Accertamento

zione, da parte del contribuente, di “considerazioni di carattere generale sulla natura delle anticipazioni dietro presentazione di ricevute bancarie o fatture su conto affidato”.

In merito alle tipologie di prove che possono essere fornite dal contribuente la Corte ha affermato che:

- la prova contraria può consistere nella dimostrazione che si tratti “di **acquisti ereditari**, di operazioni ‘bilanciate’, di redditi per cui già sono state pagate le imposte, ecc.” (14);

- risulta legittima la motivazione della sentenza di merito, che aveva ritenuto che il contribuente (un architetto) avesse dimostrato che i più importanti movimenti finanziari rilevati dai conti correnti non avevano attinenza con l’attività professionale ma riguardavano “**operazioni di disinvestimento**” (15);

- i giudici di merito avrebbero dovuto valutare le prove documentali dalle quali emergeva che i prelievi e i versamenti inerivano, almeno in parte, “a **compravendite di titoli** (CCT), ripetute nel tempo, originate da investimenti compiuti in anni antecedenti a quelli oggetto di accertamento” (16);

- qualora il contribuente sostenga che le somme depositate sui suoi conti bancari provengano da **vincite provenienti da giocate** effettuate presso le ricevitorie del lotto, la prova contraria può considerarsi validamente resa soltanto in presenza di un accertamento puntuale e specifico circa la identificazione del giocatore e delle vincite, dell’effettivo incasso di queste ultime e del versamento delle stesse sui conti correnti oggetto di controllo (17).

3. ... e secondo la Guardia di Finanza

Nella circolare n. 1/2018 il Comando Generale della Guardia di Finanza ha preso in esame la tipologia degli strumenti probatori a disposizione del contribuente per superare la presunzione legale di imponibilità e la loro attendibilità.

Al riguardo è stata richiamata la posizione della giurisprudenza di legittimità sopra illustrata, secondo la quale l’onere della prova, in sede di **contraddittorio**, incombe sempre sul contribuente, essendo illegittimo “accollare all’Amministrazione - pretendendo che questa corroborasse i dati e gli elementi presuntivi emersi dalle indagini bancarie nei confronti del contribuente

con ulteriori mezzi di prova - un onere probatorio aggiuntivo non previsto dalla legge, in ragione dell’efficacia probatoria privilegiata ascritta alle investigazioni bancarie, sollevando in tal modo il contribuente dall’onere probatorio contrario al cui adempimento egli sarebbe stato invece tenuto per effetto della presunzione *iuris tantum* gravante a suo carico” (18).

È stato, altresì, ricordato che lo stesso contribuente, “proprio per effetto del descritto meccanismo di inversione, è tenuto a dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili ... mediante una prova non generica, ma analitica per ogni versamento bancario”.

È stato precisato che “tale rigore metodologico esplica, naturalmente, effetti immediati nell’ipotesi in cui il contribuente non fornisca alcuna giustificazione” ma, potendo il contraddittorio aver luogo in una fase successiva rispetto a quella della constatazione, è stato opportunamente raccomandato ai militari operanti, ove possibile, di acquisire e fornire comunque all’Ufficio finanziario ogni eventuale ulteriore elemento per motivare la pretesa impositiva.

L’Agenzia delle entrate, nella circolare del 19 ottobre 2006, n. 32/E, ha affermato che, “in linea di principio, possono assumere valida valenza giustificativa - soprattutto in caso di discordanza tra i dati bancari e finanziari e le rilevazioni contabili - gli atti e i **documenti che provengono dalla Pubblica amministrazione**, da soggetti aventi pubblica fede (notai, pubblici ufficiali, ecc.), da soggetti terzi in qualità di ‘parte’ di rapporti contrattuali di diversa natura, così come nel caso di rimborsi, risarcimenti, mutui, prestiti, ecc.”.

Il Comando generale ha, al riguardo, sottolineato che, pertanto, “una **scrittura privata** non appare formalmente idonea a soddisfare l’*onus probandi*. Tuttavia, nell’interpretare la valenza delle presunzioni legali, sempre suscettibili di prova contraria, occorre aver riguardo al fondamento probabilistico alla base delle stesse, tenuto conto che la finalità per cui il regime normativo di imponibilità è stato concepito è fondamentalmente quello alla base di qualsiasi presunzione di legge ed è ravvisabile nella necessità di controbilanciare la posizione di inferiorità conoscitiva dei verificatori rispetto ai fatti da dimostrare. Conseguentemente, la corretta utiliz-

(14) Sent. n. 23852/2009.

(15) Sent. n. 12440/2012.

(16) Sent. n. 12624/2012.

(17) Sent. n. 2752/2009.

(18) Così la sentenza del 13 maggio 2015, n. 9721.