

procedere ad un accertamento sintetico o ad un analitico induttivo, se il contribuente non confuta le dichiarazioni.

E sul piano del processo si giungerebbe a far diventare ciò che fino ad adesso era configurato come mero indizio, valutabile liberamente dal giudice, una presunzione legale relativa. Ma appare, particolarmente difficile che sulla base di elementi considerati indiziari, in assenza di difese del contribuente, il giudice possa giungere a ritenere assolto l'onere della prova posto a carico dell'amministrazione e quindi fondato un accertamento. In proposito a me pare che, in primo luogo, debba essere salvato il principio, ribadito anche da Cass. 18429 del 16/09/2005, secondo cui la prova liberatoria che incombe sul contribuente presuppone l'accertamento di elementi e circostanze di fatto certi a suo carico, (e tali elementi potrebbero tutt'al più essere riscontrati nelle risultanze dei conti bancari). In assenza di questa certezza (che non può essere data soltanto dalla dichiarazione di terzi) appare impossibile immaginare un'inversione dell'onere della prova.

In secondo luogo, occorre procedere ad una interpretazione sistematica delle disposizioni degli artt. 32 e 51, citt. (e di quelle in esse richiamate).

Ora, l'art. 32 si riferisce a dati ed elementi (ora attinenti più ampiamente ai rapporti ed alle operazioni) rilevati ai sensi del 33. E questa disposizione riguarda la possibilità di accedere presso gli enti indicati al n. 5 del 32 e rilevare direttamente gli stessi dati e le notizie previsti in tale disposizione; nonché il potere di rilevare i dati e le notizie relative ai conti richieste ex n. 7 dell'art. 32 allorché gli enti ivi previsti non li abbiano trasmessi o l'ufficio abbia fondati sospetti sulla completezza ed esattezza dei dati trasmessi e notizie contenute nella copia dei conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con l'istituto di credito (in tal modo ai fini della presunzione rilevano sia i dati raccolti ai sensi del n. 7 che quelli ai sensi del n. 5). Da questa breve ricostruzione risulta evidente che è certamente più ampio il quadro delle fonti da cui è possibile recuperare dati per sostenere la pretesa dell'Erario, e quindi anche la quantità di dati rilevabili. Ma ciò su cui bisogna porre attenzione è che non sono mutate, e non potrebbe essere altrimenti, le caratteristiche dei dati che assumono rilevanza.

Siccome il riferimento non è più ai conti, ma più ampiamente ai rapporti ed alle operazioni è evidente che non si può più fare riferimento ai dati ed elementi risultanti dai primi ma a tutti i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni. Ma ciò non significa che non deve trattarsi di dati ed elementi, sia pure rilevati in maniera più ampia, comunque risultanti in maniera certa e diretta dai rapporti e dalle operazioni. In tale novero non mi pare possano rientrare le dichiarazioni anche raccolte in sede di indagine penale. Quindi, potrebbe ammettersi un ampliamento della presunzione alle risultanze delle indagini penali correttamente transitate nell'attività amministrativa tributaria, ma soltanto con riferimento a dati certi e diretti. In questa prospettiva non mi pare possa esservi spazio per ritenere che vi sia un'inversione dell'onere della prova in presenza di dichiarazioni di terzi, siano esse rilevate in sede di verifica amministrativa, siano raccolte nello svolgimento di compiti di polizia giudiziaria.