



**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®**

In questo numero



Mouse puntato su:

**SENTENZA CORTE COSTITUZIONALE
SULLA PRESUNZIONE DI COMPENSI
PER IMPORTI PRELEVATI DAL PROFESSIONISTA**



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM





**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®**

In questo numero



Indagini finanziarie “depotenziate”

di Nicola Forte

pagina

3

Indagini finanziarie valide anche senza contraddittorio

di Francesco Buetto

5

**Prelievi ingiustificati = Compensi in nero per il professionista : la Corte
Costituzionale dice di no!**

di Giuseppe Pagani

9

**La difesa del professionista alla luce dell'intervento della Consulta sulla
non equiparazione automatica dei prelevamenti non giustificati a
compensi non dichiarati**

di Ignazio Buscema

14

**La Corte Costituzionale boccia la presunzione di ricavi per i prelievi dei
professionisti**

di Valeria Nicoletti

23



La dichiarazione scartata

di Valeria Nicoletti

27



Voci dal Forum:

Accertamenti bancari

29



A quasi dieci anni dall'entrata in vigore dell'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 che portò all'introduzione nell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 della presunzione secondo cui i prelevamenti potessero essere considerati come compensi a base delle rettifiche e degli accertamenti (quindi assoggettabili a tassazione), se il contribuente non ne indicava i soggetti beneficiari, la Corte Costituzionale interviene dichiarando l'incostituzionalità di detta normativa per i professionisti.

La sentenza n. 228 depositata il 6 ottobre 2014 che dichiara incostituzionale il riferimento ai compensi nella citata normativa, è stata salutata con favore dalla dottrina, e si pone in contrasto anche con quella che fu, precedentemente al 2004, l'interpretazione data dalla Cassazione che estendeva ai compensi la presunzione ex art. 32 D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 ben prima dell'intervento legislativo della Legge 30 dicembre 2004, n. 311.

L'intervento della Corte, sicuramente di rottura con il passato (la norma era stata al vaglio della Consulta in altre occasioni) pone l'accento sulle differenze esistenti tra attività di impresa e attività professionale che hanno indotto a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata.

La redazione di Fiscus, stante la portata della pronuncia per l'intera categoria, ha ritenuto di dedicare all'argomento l'intero, raccogliendo gli interventi dei propri autori.

Indagini finanziarie “depotenziare”



di Nicola Forte

Il contribuente avrà maggiori possibilità di difesa nell'ipotesi di accertamento fondato sulle indagini finanziarie. La conseguenza deriva dalla sentenza della Corte costituzionale n. 228/2014 depositata il 6 ottobre scorso. La Consulta ha affermato l'incostituzionalità della disposizione in base alla quale i prelievi dei professionisti non giustificati si presumono compensi percepiti in nero. Non potrà quindi essere più applicata la presunzione di cui all'art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/1973.

La presunzione prevista dalla disposizione citata continuerà ad applicarsi nei confronti delle imprese. Infatti, la Corte costituzionale ne ha dichiarato l'illegittimità esclusivamente per gli esercenti arti e professioni. In buona sostanza l'Agenzia delle entrate potrà avvalersi della presunzione in discorso entro i limiti vigenti anteriormente all'approvazione della legge finanziaria del 2005 (L. n. 311/2004).

L'iter logico seguito dalla norma è molto semplice. In pratica i prelevamenti dai conti correnti bancari non giustificati (senza indicare un beneficiario) evidenziano acquisti di beni in nero successivamente rivenduti in nero. Pertanto la “concatenazione” degli eventi spiega l'accertamento dei maggiori ricavi. Il medesimo ragionamento (iter logico) non è ragionevolmente applicabile nei confronti degli esercenti arti e professioni. E' del tutto illogico ritenere che l'acquisto di un bene non fatturato (in nero) possa far conseguire un compenso sottratto a tassazione. In pratica, secondo la Consulta, viene completamente a mancare (per i professionisti) la correlazione tra costi e compensi.

Gli esercenti arti e professioni effettuano prestazioni di servizi fondate essenzialmente su un rapporto fiduciario con il cliente e in alcuni casi anche in mancanza di una specifica organizzazione di mezzi. Pertanto l'acquisto di un bene senza documentare il costo con la relativa fattura non costituisce, secondo la Corte, un elemento idoneo a presumere l'avvenuta prestazione di servizi con la percezione di un compenso non dichiarato.

Alla luce della sentenza le presunzioni applicabili nei confronti dei professionisti risultano “depotenziare” e ciò anche secondo le indicazioni fornite dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 25/E del 2014. In pratica, nell'ipotesi di accertamento sui conti bancari, il maggior reddito accertato può derivare esclusivamente dalla somma dei versamenti non giustificati. Sono del tutto irrilevanti (ai fini della determinazione del maggior reddito accertabile) i prelievi dal conto corrente non giustificati, cioè laddove il professionista non sia in grado di fornire l'indicazione del beneficiario delle somme.

La posizione del contribuente potrà essere meglio verificata e ricostruita anche dalla necessità del contraddittorio preventivo come ribadito da ultimo dalla citata circolare n. 25/E. D'altra parte, anche se non mancano pronunce della Corte di Cassazione di segno opposto (nel senso della mancanza dell'obbligatorietà del contraddittorio), l'Agenzia delle entrate ha interesse a svolgere un'attività di accertamento efficace e con risultati positivi. Il contraddittorio rappresenta quindi la sede dove le due parti possono comprendere realmente la propria posizione e cioè la validità delle argomentazioni sostenute. Se per effetto del confronto il contribuente riuscirà a dimostrare che i versamenti effettuati non sono compensi sottratti ad imposizione, l'Agenzia delle entrate avrà tutto l'interesse ad abbandonare un potenziale contenzioso che darà luogo solo a maggiori oneri per lo Stato.

Continua



A tal fine, indipendentemente dalla Sentenza della Corte Costituzionale, è opportuno che il contribuente/professionista istituisca due conti correnti separati. In questo modo le entrate aventi natura personale (quindi non fatturate) affluiranno esclusivamente sul conto personale ed il contribuente non avrà difficoltà a dimostrare le ragioni per cui le somme versate non sono state dichiarate quali compensi dello studio.

Inoltre, la separazione delle due gestioni consente anche di monitorare con maggiore attenzione l'andamento economico dell'attività con la conseguente determinazione ed il controllo costante degli incassi e delle spese dello studio.



Un'opportunità da non perdere!



**CIRCA
2.000 ARTICOLI**
l'anno riservati
agli utenti abbonati.



QUALITÀ
degli approfondimenti
e dei commenti
in materia fiscale,
garantita da autorevoli
esperti.



ACCESSO
alle discussioni
del FORUM riservato
agli abbonati.



CONSULTAZIONE
gratuita della rivista
on-line FISCUS.



CONVENZIONE
con S.B. Europe
Consulting Srl per la
consultazione gratuita
per tre mesi della
banca dati, in materia
di finanza agevolata,
contributi, ecc.

Indagini finanziarie valide anche senza contraddittorio



di Francesco Buetto

Con la sentenza n.20420 del 26 settembre 2014, ud. del 25 marzo 2014, la Corte di Cassazione ha confermato la validità degli elementi e dati acquisiti in sede di indagini finanziarie, pur in assenza di contraddittorio.

Il principio espresso

“ In tema di accertamento sia delle imposte sui redditi, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, che dell'IVA, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, i dati raccolti dall'Ufficio in sede di accesso ai conti correnti bancari di un imprenditore o di un professionista consentono, in virtù della presunzione contenuta nella detta normativa, di imputare gli elementi da essi risultanti direttamente ai ricavi dell'attività svolta dal medesimo, salva la possibilità per il contribuente di provare che determinati accrediti non costituiscono proventi della suddetta attività. Nè la legittimità dell'utilizzazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, dei movimenti dei conti correnti bancari è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, atteso che le norme succitate prevedono il contraddittorio come oggetto di una mera facoltà dell'amministrazione tributaria, non di un obbligo (cfr. Cass. 4601/02; 3115/06; 446/13). Ne discende, pertanto, che - nel caso di specie - la mancata instaurazione di un contraddittorio con il F., da parte dell'Amministrazione finanziaria, non ha privato quest'ultima della possibilità di avvalersi del materiale presuntivo desumibile dalle indagini bancarie espletate”.

Breve nota

Come è noto, l'Amministrazione finanziaria il 19 ottobre 2006 ha diramato la circolare n. 32 con la quale in ordine al contraddittorio ha evidenziato che, pur se il contraddittorio risulta *“essenziale nella fase prodromica dell'accertamento in quanto l'indagine - prima solamente di natura bancaria e ora più in generale finanziaria -, pur realizzando un'importante attività istruttoria, non costituisce uno strumento di applicazione automatica, atteso che i relativi esiti devono essere successivamente elaborati e valutati per assumere, non solo in sede amministrativa ma anche in quella giudiziaria, la valenza di elementi precisi e fondanti ai medesimi fini impositivi”.*

Infatti, il preventivo contraddittorio pur se *“opportuno per provocare la partecipazione del contribuente, finalizzata a consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa, potendo lo stesso fornire già in sede precontenziosa la prova contraria, e rispondente a esigenze di economia processuale, al fine di evitare l'emissione di avvisi di accertamento che potrebbero risultare immediatamente infondati alla luce delle prove di cui il contribuente potesse disporre”*, è solo una mera facoltà dell'ufficio, senza che rivesta carattere di obbligatorietà.

Pertanto, prosegue il documento, *“il mancato invito dell'ufficio medesimo non inficia la legittimità della rettifica, ove basate sulle presunzioni previste dalle norme in esame. Peraltro, detto orientamento sostiene che la mancata instaurazione del contraddittorio non degrada la prevista presunzione legale a presunzione semplice, fermo restando, quindi, l'onere probatorio contrario in capo al contribuente (da ultimo, Cassazione n.*

Continua



8253/2006 e n. 5365/2006)".

Il valore probatorio degli elementi raccolti, configurando una presunzione di natura juris tantum, potrà essere ribaltato dal contribuente in sede precontenziosa o meno, fornendo, le prove di volta in volta necessarie.

In ordine alla legittimità o meno del contraddittorio esperito da un organo diverso dall'ufficio competente, la stessa circolare n. 32/2006 osserva che "stante la diretta riconducibilità all'attività di accertamento della valutazione delle risposte e dei chiarimenti forniti dal contribuente, spetta esclusivamente all'ufficio locale - istituzionalmente e territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente soggetto a controllo - la decisione finale circa l'attitudine degli esiti acquisiti a costituire il presupposto da porre a base della rettifica o dell'accertamento, secondo lo schema legale della presunzione e del conseguente onere della prova liberatoria offerta dal contribuente".

Qualora il contraddittorio sia stato svolto dalla Guardia di finanza, *"il contributo offerto da tale contraddittorio, se ritenuto appagante per l'analisi dell'ufficio, esonera quest'ultimo dalla successiva ripetizione dell'esperimento, sempreché formalizzato in un processo verbale"*.

Atteso che titolare del potere di accertamento è solo l'ufficio locale e che le risultanze del contraddittorio formalizzate in un processo verbale costituiscono solo un atto istruttorio (sia se esperito dai verificatori degli uffici locali che dalla Guardia di Finanza) *"qualora gli esiti di tale contraddittorio non si rivelino coerenti con le risultanze istruttorie e le elaborazioni analitiche dell'ufficio, questo, al precipuo fine di utilizzare la presunzione legale di cui ai ripetuti numeri 2), provvederà ad approfondire direttamente le incongruenze o le esigenze successivamente evidenziate rispetto al contenuto del verbale pervenuto, tramite la ripetizione del contraddittorio già effettuato"*.

Né possiamo sostenere che questa è la posizione delle Entrate mentre la giurisprudenza è di segno opposto.

Infatti, la sentenza n. 2821 del 6 novembre 2007 (dep. il 7 febbraio 2008) aveva già evidenziato che non osta alla legittimità degli accertamenti bancari il mancato coinvolgimento del contribuente. La Cassazione, nella citata sentenza n. 2821/2008, in ordine alla questione posta, smantella la difesa di parte, richiamando quanto ha già avuto modo *"di ripetutamente affermare (Cass., trib., 23 giugno 2006 n. 14675, cit.; 27 giugno 2005 n. 13808; 17 maggio 2002 n. 7267; 29 marzo 2002 n. 4601; 26 febbraio 2002 n. 2814; 18 gennaio 2002 n. 518, tra le recenti) ...che va confermato in quanto nelle esposte argomentazioni della contribuente non si ravvisano convincenti argomentazioni per discostarsi dallo stesso:la legittimità della utilizzazione, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dei movimenti dei conti correnti bancari non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, atteso che l'art. 32 DPR 29 settembre 1973 n. 600, invocato dalla contribuente, prevede il contraddittorio come oggetto di una mera facoltà dell'amministrazione tributaria e non già di un obbligo per la stessa"*.

Pertanto, non possiamo che ritenere che il contraddittorio non è necessario per dare legittimità agli atti di accertamento, in quanto nessuna norma prevede la nullità dell'azione di accertamento nel caso in cui non venga instaurato il contraddittorio anticipato con il contribuente, al fine di consentirgli di fornire la prova contraria.

Il contraddittorio personale del contribuente con l'Ufficio non costituisce un presupposto dell'accertamento che intenda fondarsi sui dati risultanti dai conti bancari, né la presunzione di ricavi sia sui versamenti che sui prelevamenti, viene meno qualora non sia instaurato il contraddittorio tra ufficio e contribuente.

In pratica non è sostenibile la tesi secondo cui il contraddittorio preventivo costituisce presupposto delle presunzioni legali, né che costituisce un contrappeso della presunzione legale relativa di imponibilità dei movimenti bancari.

La Corte di Cassazione, sbriciola infatti il teorema di quanti sostengono che, una volta emesso l'accertamento,

Continua

in difetto di instaurazione del contraddittorio, sarebbe l'ufficio a dover fornire, sia pure utilizzando le norme sul valore probatorio di versamenti e prelevamenti, la prova della gravità, precisione e concordanza degli elementi ricavati dall'esame dei conti. La prova, invece, resta sempre a carico del contribuente.

E su questa lunghezza d'onda continua ad essere la Corte di Cassazione che con sentenza n. 6094 del 13 marzo 2009 ha ricordato il principio affermato da questa Corte, *“secondo il quale in tema di accertamento delle imposte sul reddito, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, nella parte in cui prevede l'invito al contribuente a fornire dati e notizie in ordine agli accertamenti bancari, non impone all'Ufficio l'obbligo di uno specifico e previo invito, ma gli attribuisce una mera facoltà, della quale può valersi in piena discrezionalità; il mancato esercizio di tale facoltà non può quindi determina l'illegittimità della verifica operata sulla base dei medesimi accertamenti, nè comporta la trasformazione della presunzione legale posta dalla norma in esame in presunzione semplice, con possibilità per il Giudice di valutarne liberamente la gravità, la precisione e la concordanza, e con il conseguente onere per il fisco di fornire ulteriori elementi di riscontro”*.

L'inesistenza di un obbligo di preventivo contraddittorio con il contribuente sulle movimentazioni bancarie/finanziarie è stata altresì riaffermata con sentenza n. 2753 del 5 febbraio 2009 (ud. del 28 ottobre 2008), la quale – richiamando diverse precedenti pronunce – (Cass., trib.: 7 febbraio 2008 n.2821; 7 settembre 2007 n.18868; 23 giugno 2006 n. 14675; 27 giugno 2005 n. 13808; 17 maggio 2002 n. 7267; 29 marzo 2002 n. 4601; 26 febbraio 2002 n. 2814; 18 gennaio 2002 n. 518, tra le recenti) ha confermato il principio per il quale *“la legittimità della utilizzazione, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dei movimenti dei conti correnti bancari non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, atteso che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, prevedono il contraddittorio come oggetto di una mera facoltà dell'amministrazione tributaria e non già di un obbligo per la stessa”*.

L'attività di accertamento degli uffici finanziari, infatti (Cass., trib.: 21 dicembre 2005 n. 28316; 10 dicembre 2003 n. 18851; 23 maggio 2003 n. 8143; 16 maggio 2003 n. 7666; 18 aprile 2003 n. 6232; 13 giugno 2002 n. 8422; 23 marzo 2001 n. 4273; 3 marzo 2001 n. 3128; 28 luglio 2000 n. 9946), avendo natura amministrativa, *“deve svolgersi nel rispetto delle previste cautele per evitare arbitrii e la violazione di fondamentali diritti del contribuente ma non è retta dal principio del contraddittorio per cui la previsione, nelle norme invocate, della convocazione del contribuente con l'invito al medesimo a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari, ha solo il fine di consentire all'Amministrazione di acquisire elementi istruttori e non impongono alla stessa un obbligo per cui le risultanze emerse dall'attività di verifica, prodromica all'emissione dell'avviso di rettifica, ben possono costituire valido supporto probatorio della pretesa impositiva a tale avviso sottesa anche in mancanza di immediata contestazione al contribuente in sede di verifica”*.

Ed ancora, con la sentenza n. 14026 del 3 agosto 2012 (ud 4 aprile 2012) la Corte di Cassazione ha confermato la legittimità delle indagini finanziarie, anche in assenza di contraddittorio nella fase procedimentale di acquisizione della documentazione. La Corte, pertanto, aderisce all'indirizzo giurisprudenziale pregresso secondo cui *“è legittima la utilizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dei movimenti dei conti correnti bancari e dei dati risultanti gli altri rapporti ed operazioni intrattenuti dalla banca con il contribuente, anche se questo non è stato preventivamente convocato per giustificare le operazioni bancarie oggetto di verifica, atteso che nessuna norma impone in via generale l'obbligo di previa convocazione del contribuente in sede amministrativa prima dell'accertamento, non subendo pregiudizio il diritto di difesa del contribuente che può essere esercitato, senza limitazioni, sia nella fase successiva all'accertamento - in sede di definizione con adesione e di attivazione dei poteri di autotutela della PA - sia nella sede contenziosa (cfr. Corte cass. 1 sez., 6.10.1999 n. 11094; id. 5 sez. 4.8.2000 n. 10278; id. 5 sez. 3.5.2002 n. 6335; id. 5 sez.*

Continua

5.11.2003 n. 16597; id. 5 sez. 14.5.2007 n. 10964; id. 5 sez. 23.7.2008 n. 20268; id. 5 sez. 21.7.2009 n. 16874)".

E con la sentenza n.1682 del 24 gennaio 2013 la Corte di Cassazione ha confermato la legittimità delle indagini finanziarie, anche senza contraddittorio. Infatti, *"in tema di I.V.A., la Guardia di finanza, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 63, ha l'obbligo di cooperare con gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento del tributo e per la repressione delle violazioni del medesimo decreto, e tale attività – la cui utilizzazione da parte dell'amministrazione finanziaria è legittima ai sensi dell'art. 51, comma 2, nn. 6 bis e 7, stesso D.P.R. – avendo natura amministrativa, non è retta dal principio del contraddittorio, sì che l'art. 51, comma 2, n. 2, del precitato D.P.R., nel prevedere la convocazione del soggetto che esercita l'impresa con l'invito al medesimo a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari, attribuisce all'Amministrazione una facoltà discrezionale e non un obbligo, con l'ulteriore conseguenza che il mancato esercizio di tale facoltà non trasforma in presunzione semplice la presunzione legale che riferisce i movimenti bancari all'attività svolta dal contribuente, su cui grava perciò l'onere della prova contraria in sede contenziosa, a norma del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 32" (Cass. n. 26293/2005)".*

E con la sentenza n. 1857 del 29 gennaio 2014 (ud 26 novembre 2013) la Corte di Cassazione ha confermato la legittimità delle indagini finanziarie, anche senza contraddittorio. Ed invero, *"come questa Corte ha più volte avuto modo di affermare, in tema di accertamento delle imposte sul reddito, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, nella parte in cui prevede l'invito al contribuente a fornire dati e notizie in ordine agli accertamenti bancari, attribuisce all'Ufficio una mera facoltà, il cui mancato esercizio non determina l'illegittimità della verifica operata sulla base dei medesimi accertamenti, nè comporta la trasformazione della presunzione legale posta dalla norma in presunzione semplice, con possibilità per il giudice di valutarne liberamente la gravità, la precisione e la concordanza e con il conseguente onere per il Fisco di fornire ulteriori elementi di riscontro. Il tenore letterale della disposizione ("per l'adempimento dei loro compiti gli Uffici possono invitare i contribuenti...") e la discrezionalità espressamente prevista al riguardo, infatti, non possono che indurre ad escludere che debba ritenersi obbligatoria la convocazione del contribuente in sede amministrativa prima dell'accertamento. Nè può sostenersi che siffatta discrezionalità violi il diritto di difesa, potendo l'Ufficio procedere al ritiro eventuale del provvedimento, nell'esercizio del potere di autotutela, in caso di osservazioni e/o giustificazioni proposte dall'interessato (cfr. Cass. 14675/06; 2821/08; 24055/09; 11624/13)".* Prosegue la sentenza: *"se addirittura l'omissione dell'invito al contribuente non può determinare - per il chiaro tenore letterale della disposizione succitata - l'invalidità dell'accertamento induttivo operato dall'Ufficio, a fortiori ciò è a dirsi in relazione all'ipotesi, ricorrente nella specie, in cui l'invito in questione presenti eventuali, lievi, difformità dal modello legale, in special modo laddove esso sia comunque idoneo a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Tale si palesa, senza alcun dubbio, l'invito notificato, nel caso concreto, all' A., dal momento che l'atto conteneva il chiaro invito al medesimo a produrre "la documentazione contabile ed amministrativa relativa all'anno di imposta 1995"; invito cui il contribuente è, peraltro, rimasto inadempiente anche nei diversi gradi del giudizio. Il che rende del tutto evidente la legittimità del ricorso, da parte dell'Ufficio, all'accertamento induttivo, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d bis)".* Inoltre, il ricorrente, *"sul quale incombeva il relativo onere - non ha neppure allegato in giudizio la sussistenza di un concreto vulnus del proprio diritto di difesa, che possa - in ipotesi - essere derivato dalle suddette irregolarità dell'invito notificatogli dall'Amministrazione finanziaria".*

E da ultimo, con la sentenza n. 10767 del 16 maggio 2014 (ud 7 aprile 2014) la Corte Suprema di Cassazione ha riconfermato che *"l'utilizzazione, da parte del fisco, dei movimenti bancari non è condizionata alla previa instaurazione di alcun contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, atteso che la legge tributaria prevede il contraddittorio come oggetto di una mera facoltà dell'amministrazione tributaria e non già di un obbligo (ex multis, da ultimo, Cass. 10 gennaio 2013, n. 446)".*

Prelievi ingiustificati = Compensi in nero per il professionista : la Corte Costituzionale dice di no!



di Giuseppe Pagani

Premessa

Sino ad oggi è stata comunemente riconosciuta all'amministrazione finanziaria la possibilità di assimilare i prelevamenti dal conto corrente di un lavoratore autonomo a compensi non dichiarati, laddove quest'ultimo non fosse in grado di evidenziarne il beneficiario, e l'irrelevanza ai fini della determinazione del proprio reddito. La Corte Costituzionale si è pronunciata in senso contrario con la sentenza n°228/2014, depositata in data di ieri. Cerchiamo di esaminare le conseguenze di tale pronuncia, ed i possibili riflessi in sede contenziosa.

Sintesi della tematica

Le indagini finanziarie, sin dai tempi della legge 311/2004 (Legge Finanziaria 2005), hanno visto estendere ai liberi professionisti le presunzioni applicate ai prelevamenti di conto corrente, non accompagnati dall'indicazione del beneficiario. Secondo la vigente versione del 1° comma, numero 2), dell'articolo 32, d.p.r. n°600/'73 (...come modificato proprio dalla predetta legge 311/2004...), *"...sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni."*

In sostanza, pertanto, la norma richiamata, denominata *"Poteri degli uffici"*, stabilisce inequivocabilmente che i **dati emergenti dalla documentazione bancaria riconducibile ad un contribuente, sono posti alla base degli accertamenti esperibili dall'amministrazione finanziaria sullo stesso soggetto, in base agli articoli da 38 a 41 del decreto sull'accertamento.**

Quanto precede, sempre che l'interessato non sia in grado di dimostrare alternativamente :

- ☒ di averne tenuto conto in sede di determinazione del proprio reddito;
- ☒ che gli stessi dati sono irrilevanti ai fini della predetta determinazione reddituale.

In modo del tutto simile, **i prelevamenti di conto corrente, vengono assimilati a compensi non dichiarati, qualora il lavoratore autonomo che li abbia effettuati :**

- ⊙ non ne indichi il beneficiario ;
- ⊙ non ne dimostri la risultanza dalle scritture contabili .

Con riferimento al valore probatorio degli elementi così raccolti, ci viene in aiuto la stessa Agenzia delle Entrate, con propria circolare n°32/E del 19.10.2006, laddove la stessa affermava quanto segue : *"Il valore probatorio degli elementi raccolti, ..., configurando una presunzione di natura juris tantum, esonera l'ufficio dal dimostrare, relativamente agli elementi medesimi, la sussistenza dei requisiti, ex art. 2729 c.c., delle presunzioni richieste come "gravi, precise e concordanti". Si tratta, come è noto..."*, prosegue la circolare, *"... del particolare regime probatorio ricadente nel sistema delle presunzioni legali "relative", di cui all'articolo precedente dello stesso codice civile, comportante per l'ufficio l'esonero dalla prova, che però è trasferita in senso negativo a carico del*

Continua



contribuente. Sistema, questo, diverso da quello delle presunzioni semplici, non stabilite dalla legge, la cui idoneità probatorio è rimessa invece alla “prudenza del giudice”. In altri termini, il contribuente sottoposto a controllo potrà, in sede precontenziosa o meno, fornire, a seconda dei diversi ambiti impositivi: la dimostrazione circa l'irrelevanza ai fini impositivi dei movimenti finanziari acquisiti o rilevati; l'indicazione dei soggetti effettivamente beneficiari dei prelevamenti; l'annotazione dei predetti movimenti nelle scritture contabili o in dichiarazione, ai fini della determinazione del reddito; in definitiva, l'indicazione di qualsivoglia ulteriore chiarimento ritenuto necessario dall'ufficio procedente per la valorizzazione dei dati e delle informazioni ai fini della loro presuntiva utilizzazione in sede di accertamento.”

Con riguardo all'**ambito di applicazione delle presunzione**, la stessa circolare dell'Agenzia delle Entrate n°32/E afferma che, almeno con riferimento ai versamenti, la stessa si applichi “...alla generalità dei soggetti passivi, e delle diverse categorie reddituali.”

Diversamente da quanto precede, in tema di presunzioni relative ai versamenti, “...*stante il riferimento normativo alle scritture contabili, tale ultima disposizione trova applicazione solo nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle stesse scritture, e quindi solo nel caso in cui sia configurabile un'attività economica, anche di natura professionale*”.

Nel corso di Telefisco 2014, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente chiarito che l'**operatività delle presunzioni in materia di prelevamenti opera nei confronti dei soggetti esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo**, ivi compresi quelli non obbligati alla tenuta di scritture, perchè aderenti al regime dei “minimi”, ovvero di quello delle nuove iniziative produttive, o di quello contabile agevolato come nel caso dei contribuenti che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, comma 3, del d.l. 98/2011. L'Agenzia delle Entrate ha evidentemente ritenuto, in questi casi che, malgrado il venir meno dell'obbligo di tenuta di scritture contabili, esista comunque a carico dei soggetti da ultimo citati, un obbligo di conservazione documentale, con riferimento ai documenti emessi ed a quelli ricevuti : documenti dai quali, evidentemente, gli stessi possano attingere per fornire prove contrarie alle presunzioni legate alle movimentazioni dei relativi conti bancari...

Circa la **natura delle contestazioni** che potranno scaturire dalle diverse movimentazioni finanziarie, la circolare afferma che “*I versamenti non giustificati potranno essere contestati come operazioni imponibili, cessioni o prestazioni non contabilizzate, mentre i prelevamenti potranno essere valorizzati come acquisti in nero*”.

Con riferimento ai prelevamenti, se questa disposizione potrebbe trovare una logica collocazione con riguardo alle imprese (.. ma anche lì, lo vedremo, in modo discutibile...), pare del tutto fuori luogo, ove riferita al mondo delle professioni, e del lavoro autonomo in generale.

Il rinvio alla Corte Costituzionale : carenze delle presunzioni e loro inapplicabilità al lavoro autonomo

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con propria Ordinanza 27/29/2013, depositata il 10 giugno 2013, aveva rimesso alla Consulta la questione di costituzionalità del 1° comma, numero 2), dell'articolo 32, d.p.r. n° 600/'73, già esaminato. Quanto precede, stante l'evidente “scricchiolio” della logica sottostante all'applicabilità della doppia presunzione :

- ✕ prelevamenti non giustificati = costi in nero
- ✕ costi in nero = compensi non dichiarati

La doppia presunzione di cui sopra, in verità, presenta aspetti critici di non poco conto, anche nella versione riservata agli esercenti attività d'impresa, in cui al posto dei “compensi” sono previsti i “ricavi” ...

Si pensi, a titolo esemplificativo, alle imprese individuali, nelle quali il titolare vede la propria sfera personale aderente a quella di imprenditore... Questi, per procurarsi il denaro necessario al sostegno proprio e della propria famiglia, deve ricorrere al prelievo di contanti dal conto dell'impresa...O, tutt'al più, bonificare da

quest'ultimo a un altro conto dello stesso titolare (...o del coniuge...) da usare per le spese personali e familiari : conto, quest'ultimo, da cui prelevare materialmente poi i contanti... Non è infatti possibile utilizzare esclusivamente carte di credito, come è a tutti ben noto!

In tali ipotesi, evidentemente, la prima delle due presunzioni sarebbe assurda, non configurando affatto, il normale sostentamento personale e familiare, un costo in nero! Ma anche laddove la prima presunzione fosse corretta, come afferma l'ordinanza della CTR del Lazio in esame, "...il binomio costi-ricavi..." risulterebbe "...interrotto alla stregua di un'interpretazione dell'art. 109 Tuir, ... , ad estensione del concetto di costo deducibile, quale quello sostenuto dall'impresa "per l'impresa", ..., non necessariamente correlato direttamente alla produzione di ricavi". Prosegue ulteriormente la stessa ordinanza dei giudici del gravame, affermando che **"La deduzione "prelevamenti = costi" è, dunque, inidonea a rappresentare una ulteriore deduzione "costi = ricavi", laddove anche la ragione dell'eventuale sostenimento di costi nell'ambito dell'impresa, ..., non comporta la necessaria ed automatica produzione di ricavi nell'anno di imposta e nella stessa misura del costo sostenuto, essendo plurime le componenti del reddito d'impresa"**.

In ogni caso, pur prendendo atto dell' applicazione ex lege delle predette presunzioni agli esercenti attività d'impresa, resta il fatto che l'impropria estensione di tali presunzioni anche ai lavoratori autonomi, a parere dei giudici del gravame laziali, sarebbe lesiva dei principi costituzionali tesi a garantire il diritto alla difesa (articolo 24) e la tassazione di ogni soggetto secondo la propria capacità contributiva (articolo 953) .

La sentenza n°228/2014 della Corte Costituzionale

Il giudizio della Corte Costituzionale, come si è avuto modo di precisare è stato innescato dall'ordinanza del 10 giugno 2013 emessa dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio . Con tale ordinanza, i giudici laziali hanno sollevato la questione di illegittimità costituzionale dell'articolo 32, 1° comma, numero 2), secondo periodo, del d.p.r. n°600/73. L'articolo 1 della legge n°311 del 2004, inserendo nel corpo della disposizione citata l'espressione "o compensi" ha esteso ai lavoratori autonomi l'ambito operativo della presunzione per cui *"...le somme prelevate dal conto corrente (così come quelle su questo versate) costituiscono compensi assoggettabili a tassazione, se non sono annotate nelle scritture contabili e se non sono indicati i soggetti beneficiari dei pagamenti"*. In merito, la Consulta ha concluso che *"anche se le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini nel diritto interno come nel diritto comunitario, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata, alla cui stregua anche per essa il prelevamento dal conto corrente bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo. Secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione, non contabilizzata o non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati."*

La Corte Costituzionale concludeva quindi affermando che **"pertanto nel caso di specie la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito"**.

Effetti sulle liti in corso

Pare di tutta evidenza come la sentenza di incostituzionalità emessa dalla Consulta sia suscettibile di effetti, sia sulle liti in corso, che sugli accertamenti che nel frattempo non siano divenuti definitivi.

Per quanto si è avuto modo di vedere nel corso di questi ultimi anni, le verifiche a carico di esercenti attività di lavoro autonomo si sono spesso avvalse del ricorso alle indagini bancarie : va detto in merito che, malgrado il

Continua

tenore letterale della norma di riferimento affermi che occorre indicare il beneficiario dei prelevamenti, gli organi ispettivi normalmente non lo hanno ritenuto sufficiente, pretendendo dimostrazioni documentali attinenti la giustificazione causale degli stessi prelievi... Giustificazioni e dimostrazioni aventi quasi sempre carattere “diabolico”, stante il fatto che i prelievi riguardano somme in contanti... Si potrà infatti indicare come beneficiario di un prelievo il proprio coniuge, adducendo come causale il “fabbisogno familiare”, ma non sarà possibile evidenziare come è stata spesa la somma ! D'ora in avanti, comunque, è di tutta evidenza che, a seguito della sentenza in esame, non sarà più possibile all'amministrazione finanziaria avanzare pretese fondate sul doppio automatismo “prelievi non giustificati = costi in nero” ; “costi in nero = compensi non dichiarati”...

Liti in corso

Con riferimento alle liti già in corso, derivanti da avvisi di accertamento già impugnati, dovrebbe essere lo stesso giudice tributario ad evidenziare la questione, decidendo conseguentemente per la non fondatezza della pretesa dell'amministrazione, se fondata sull'automatismo richiamato poc'anzi, e definito incostituzionale. In ogni caso, la parte interessata e/o chi la rappresenti in giudizio, dovranno agire perché il giudice stesso sia chiamato a pronunciarsi in merito, alla luce dell'intervenuta sentenza della Consulta. Quanto precede, con i mezzi a disposizione della difesa : se è possibile, inserendolo nell'atto di impugnazione (anche in fase di appello, se la sentenza sfavorevole fosse già intervenuta...), ovvero in una memoria da presentare tempestivamente, in vista dell'udienza.

Atti impositivi con impugnazione pendente

Laddove il contribuente fosse stato raggiunto da un avviso di accertamento, e fossero ancora pendenti i termini per la sua impugnazione, si potrà, prima della presentazione del ricorso, tentare di evidenziare le proprie ragioni in sede di istanza di autotutela, o in fase di accertamento con adesione, previa presentazione di apposita istanza a cura del contribuente.

Accertamenti per i quali non è ancora stato emesso atto impositivo

In tali circostanze, se la verifica è ancora in corso, la parte dovrà pretendere che sia dato atto dell'intervenuta sentenza della Corte Costituzionale, nel processo verbale di constatazione di chiusura delle operazioni, ed eventualmente, anche in uno di quelli giornalieri.

Se invece il processo verbale di constatazione di chiusura delle operazioni di controllo fosse già stato redatto, occorrerà farlo presente nelle “osservazioni e richieste”, che il contribuente può presentare nei 60 giorni che seguiranno alla sottoscrizione del predetto processo verbale⁽¹⁾.

Note

(1) Bibliografia : Gianfranco Ferranti, “Presunzione sui prelievi per tutti i regimi agevolati”, in “Il sole 24 ore” del 03 marzo 2014 ; Antonio Iorio, “Autonomi, stop al fisco sui prelievi”, in “Il sole 24 ore” del 07.20.2014



INFORMAZIONE:
APPROFONDIMENTI
NEWSLETTER SETTIMANALI
CIRCOLARI SETTIMANALI E MENSILI
E-BOOK

STRUMENTI:
SOFTWARE
FORMULARI & MODELLI
FORUM

SERVIZI PER LA TUA PROFESSIONE:
VETRINA CONSULENTI
RSS FISCALI PER IL TUO SITO
CONSULENZA
E-LEARNING ACCREDITATA PER LA F.P.O.

ED ANCORA:



La rivista di approfondimento mensile

La pubblicazione periodica di risposte alle
tematiche antiriciclaggio



Il caso del giorno a cura Dott. Nicola Forte

La Tua **Informazione** professionale **quotidiana**
La Tua **Formazione** professionale **continua**

La difesa del professionista alla luce dell'intervento della Consulta sulla non equiparazione automatica dei prelevamenti non giustificati a compensi non dichiarati



di Ignazio Buscema

Intervento della Consulta

I prelievi dal conto bancario da parte di professionisti e autonomi senza giustificazione non possono essere considerati **automaticamente** compensi in nero. I prelievi «non giustificati» (in termini contabili) dal conto corrente da parte di un lavoratore autonomo non possono radicare la presunzione per cui essi sono destinati ad un «investimento professionale» e dunque «produttivi di un reddito», sottoponibile ad un accertamento fiscale. Un simile ragionamento viola infatti il «principio di ragionevolezza» e di «capacità contributiva». Lo ha precisato la Corte costituzionale, sentenza n. 228/2014. La Consulta ha dichiarato così l'illegittimità parziale dell'articolo 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del Dpr 600/1973 nella parte in cui ha parificato lo stesso trattamento riservato per titolari di reddito di lavoro autonomo e reddito d'impresa. Essa ha dichiarato l'**illegittimità costituzionale** dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, **limitatamente alle parole «o compensi»**. La questione di incostituzionalità era stata sollevata dall'ordinanza 27/29/2013 della Ctr Lazio, che aveva sottolineato l'irrazionalità della presunzione a favore del Fisco che trasforma i prelievi bancari senza indicazione del beneficiario in compensi non dichiarati.

Capisaldi

L'iter logico giuridico adottato dalla citata sentenza ha evidenziato i seguenti capisaldi:

- Anche se le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini nel diritto interno come nel diritto comunitario esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata, alla cui stregua anche per essa il prelevamento dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo. Secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione, non contabilizzata o non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati» ⁽¹⁾.
- **Esistono specificità della categoria dei professionisti che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata**, alla cui stregua anche per essa il prelevamento dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo". Infatti, *"l'attività svolta dai lavoratori autonomi, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Tale marginalità assume poi differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi, sino a divenire quasi assenza nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali"*. Il fondamento economico-contabile di tale meccanismo era stato già ritenuto dalla sentenza 2225/2005 della Corte costituzionale *«congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, il quale è caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi»*. L'attività svolta dai lavoratori autonomi, al contrario, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo: tale marginalità assume poi differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi, sino a divenire quasi assenza nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali».

Continua



- La **non ragionevolezza** della presunzione che trasforma automaticamente in nero i prelievi in giustificati da autonomi e professionisti «è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti (che peraltro dovrebbero essere anomali rispetto al tenore di vita secondo gli indirizzi dell'agenzia delle Entrate) vengono ad inserirsi in un **sistema di contabilità semplificata** di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria; assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali». La non ragionevolezza della presunzione è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria; assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali. Pertanto, la presunzione applicata l'attività di lavoro autonomo è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito;
- L'esigenza di combattere un'evasione fiscale ritenuta rilevante nel settore trova una risposta nella recente produzione normativa sulla tracciabilità dei movimenti finanziari». Sussiste «l'obbligo – sia pure sprovvisto di sanzioni – di accettare pagamenti, di importo superiore a trenta euro, effettuati con carte di debito in favore di imprese e professionisti per l'acquisto di prodotti o per la prestazione di servizi».
- La tracciabilità del danaro, oltre ad essere uno strumento di lotta al riciclaggio di capitali di provenienza illecita, persegue il dichiarato fine di contrastare l'evasione o l'elusione fiscale attraverso la limitazione dei pagamenti effettuati in contanti che si possono prestare ad operazioni in nero.
- Ecco perché «la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito».

Ratio: non si può presumere un reddito non dichiarato solo perché il prelievo bancario non viene giustificato

La sentenza colpisce la sola parte della presunzione⁽²⁾ che concerne i **professionisti** e si fonda, essenzialmente sul fatto che le ragioni per cui una presunzione del genere sarebbe ragionevole nei confronti degli imprenditori, non ricorrono per i professionisti. Si tratta, in buona sostanza, di una decisione fondata sulla irragionevolezza della equiparazione di situazioni differenti, con conseguente violazione dell'art. 3 Cost., **cui consegue d'ora in poi l'inapplicabilità della presunzione ai professionisti**. Essa individua il fondamento della presunzione prelevamenti=proventi imponibili nella **naturale fruttuosità degli investimenti**. Il ragionamento della Corte è che è l'imprenditore, normalmente, a sostenere dei costi di investimento e non il professionista⁽³⁾, i cui compensi, secondo la Corte, dipendono prevalentemente dalla attività e non dal sostenimento di costi.

Effetti

Per quanto concerne gli effetti prodotti dalla citata sentenza della Corte Costituzionale, si sottolinea che le «*sentenze di accoglimento*» della Corte Costituzionale – in base al combinato disposto dell'art. 136 della Costituzione e dell'art. 30, terzo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87 – producono efficacia erga omnes ed ex tunc (vale a dire anche relativamente ai rapporti sorti anteriormente alla declaratoria di illegittimità). L'efficacia retroattiva delle «*sentenze di accoglimento*» trova un limite nei cosiddetti «*rapporti esauriti*», vale a dire in quei rapporti che sono stati definitivamente risolti a livello giudiziario o che non sono comunque più azionabili. Per «*rapporti esauriti*»⁽⁴⁾ si intendono sia quelle situazioni «*che sul piano processuale hanno trovato la loro definitiva e irretrattabile conclusione mediante sentenza passata in giudicato, i cui effetti non vengono intaccati dalla successiva pronuncia di incostituzionalità*» sia «*i rapporti rispetto ai quali sia decorso il termine di*

Continua

prescrizione o di decadenza stabilito dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi (così, ad esempio, nei casi in cui sia decorso il termine di impugnazione di un avviso di accertamento oppure il termine previsto per presentare istanza di rimborso di imposte versate)". In queste ultime ipotesi, ci si trova dinanzi a situazioni non più contestabili in giudizio. Per tutti i processi ancora "aperti" e regolati dalla legge precedente, i prelievi «non giustificati» (in termini contabili) dal conto corrente da parte di un lavoratore autonomo non possono radicare la presunzione legale. I giudici tributari non possono più pronunciare declaratoria di fondatezza della pretesa erariale sulla base della non più esistente presunzione che trasformava automaticamente in compensi in nero i prelievi in giustificati da autonomi e professionisti.

Onere dell'ufficio

L'avvenuta eliminazione della presunzione legale⁽⁵⁾ obbligherà l'Ufficio ad individuare ed offrire elementi di accertamento fondati su presunzioni gravi, precise e concordanti (rendendo in qualche misura più onerosa l'attività e la posizione dell'ente accertatore), dall'altro offrirà al contribuente, ammettendo lo stesso a fornire prova contraria, la possibilità di contraddire le risultanze degli accertamenti dell'Ufficio.

Natura giuridica

I prelevamenti⁽⁶⁾ sono, quindi, dopo l'intervento della Consulta, un mero elemento indiziario che necessita di ulteriori elementi di supporto, non potendosi più limitare, l'Ufficio, alla semplice constatazione del prelevamento non giustificato⁽⁷⁾. Essi sono ormai assimilabili alle comuni presunzioni hominis⁽⁸⁾, vale a dire supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice che come tali ammettono prova contraria da parte del contribuente.

Il mero prelevamento non giustificato è da ritenersi essere una presunzione semplice che, in assenza di ulteriori elementi, non legittima la pretesa impositiva di determinazione di maggiori compensi. Tale pretesa di determinazione di maggiori compensi può ritenersi tuttavia fondata quando la detta presunzione semplice sia munita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (ad es. qualora sussistano ulteriori elementi quali le dichiarazioni di terzi, documentazione extracontabile⁽⁹⁾ come brogliacci, contratti preliminari, precisi e documentati comportamenti anomali del professionista). E' cura dell'ufficio accertare se effettivamente sussistono, nella fattispecie, concreti elementi quali ad esempio lettere commerciali, ordinativi di commissioni ecc. dai quali si possano trarre indicazioni certe o tali da poter dar luogo a presunzioni semplici assistite da gravità, precisione e concordanza. Si ribadisce che in mancanza di riscontri oggettivi dell'ufficio non si può sostenere che tali movimenti finanziari, per il solo fatto che non sono stati registrati in contabilità, sono rappresentativi di compensi non dichiarati ed indicativi di una doppia contabilità di cui una in nero; l'assenza di ulteriori concreti elementi quali ad esempio lettere commerciali, fatture e documenti contabili non registrati, riferimenti ad altre operazioni di provata natura economica, comporta certamente il venir meno del presupposto di una contabilità in nero, non essendo sufficiente a provarla il prelevamento in un c/c bancario, che ha natura unicamente finanziaria.

Divieto di rigidi automatismi

L'Agenzia delle Entrate non può quindi basarsi esclusivamente su quelli che vengono a costituire "rigidi automatismi" (come nel caso in cui si adoperino presunzioni), essendo necessario acquisire ed allegare ulteriori elementi di prova⁽¹⁰⁾.

Mancando questo "adattamento" l'utilizzo del prelevamento per determinare maggiori compensi è da considerarsi illegittimo.

L'accertamento tributario deve essere accompagnato e rafforzato da altri, e più convincenti, elementi probatori.

E' evidente che in materia di accertamento sui prelevamenti dei professionisti, nel caso in cui l'unico elemento di

Continua

prova sia costituito dalla eliminata presunzione legale, gli Uffici dovranno abbandonare il contenzioso

L'eliminazione della presunzione legale ha effetto retroattivo, ripercuotendosi sul contenzioso in corso, che dovrà essere abbandonato dagli Uffici se gli atti impugnati non siano idonei a sorreggere la pretesa erariale fondata soltanto sul mero prelevamento non giustificato⁽¹¹⁾.

Motivi aggiunti

L'articolo 24 del D.Lgs. 546/1992 permette, in via eccezionale, i cd. motivi aggiunti⁽¹²⁾, da intendere come integrazione delle ragioni, in fatto e in diritto, delle censure già contenute nel ricorso introduttivo. È configurabile l'ammissibilità dei motivi aggiunti basati sulla sopravvenuta invalidità (si pensi alla norma sopravvenuta retroattiva, alla sentenza di accoglimento ex tunc della Consulta, alla pronuncia definitiva della CT caducante l'atto presupposto) dell'atto impugnato; viceversa, non rilevano fatti conosciuti (esempio: successiva conoscenza di norme) o circostanze sopravvenute (es. nuovo indirizzo giurisprudenziale) dopo la proposizione del ricorso. Il termine di 60 giorni, per la proposizione dei motivi aggiunti, decorre dalla notizia effettiva (vd. visione del fascicolo) o legale del deposito (data di deposito della sentenza di accoglimento della Consulta). La memoria integrativa va notificata, nelle identiche forme previste per la notificazione del ricorso, alla parte resistente anche non costituita, affinché questa ultima sia in grado di valutare l'opportunità di costituirsi in relazione all'ampliamento del *thema decidendum*. A seguito della notificazione, a tutte le parti in causa, la memoria integrativa va depositata, entro il termine perentorio di 30 giorni, in segreteria della CT Provinciale, la quale è obbligata ad annotarla nel registro generale ex articolo 25 del D.Lgs. 546/1992. La memoria integrativa può avere per oggetto solo ed esclusivamente l'atto impugnato; è inammissibile la sostituzione o integrazione dell'oggetto del *petitum* originario; la CT non può ammettere censure prospettate con la memoria integrativa, che si riferiscano ad atti dotati di autonoma lesività. Con la memoria integrativa non si possono impugnare atti diversi da quello impugnato con il ricorso introduttivo; l'atto contenente i motivi aggiunti deve limitarsi a reiterare o a ribadire il *petitum* del ricorso introduttivo. Il motivo aggiunto non equivale ad un ricorso autonomo; pertanto il *petitum* deve essere definito e precisato nell'atto introduttivo e non può essere ampliato mediante la proposizione dei motivi aggiunti la cui funzione è limitata ad arricchire la causa petendi. Non è configurabile la *mutatio* libelli consistente nell'ampliamento sostanziale del *petitum* (es. conversione della domanda d'annullamento totale in annullamento parziale; conversione della richiesta di annullamento dell'atto in richiesta di nullità).

Note

(1) Se il fornitore non viene individuato è perché dal costo nero il contribuente trae un compenso presumibilmente superiore allo stesso, poiché la mancata individuazione del percettore del costo sottende una preordinata convergenza evasiva di comune convenienza

(2) La presunzione in questione data la fonte legale non necessitava dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'articolo 2729 del c per le presunzioni semplici

(3) Esiste probabilmente una maggiore correlazione costi-proventi per l'impresa che non per il professionista, anche se non vi è dubbio che anche il professionista sostiene costi inerenti e produttivi di compensi (tanto è vero che, in un certo senso, sui costi si fonda l'accertamento mediante studi di settore, che si applica sia a professionisti che imprenditori).

(4) Ai sensi dell'articolo 136 della Costituzione, ribadito dall'articolo 30 della legge 11 marzo 1953, n. 87, la norma dichiarata incostituzionale cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione. In forza di un principio generale consolidato, la dichiarazione di incostituzionalità della norma produce effetti anche in relazione ai rapporti sorti anteriormente alla dichiarazione medesima, purché "non esauriti". Per rapporti esauriti si devono intendere tutte quelle situazioni giuridiche divenute consolidate ed intangibili per effetto di sentenze passate in giudicato o in conseguenza di atti amministrativi divenuti inoppugnabili ovvero, ancora, a seguito di altri atti o fatti, come la scadenza del termine di prescrizione o di decadenza per l'esercizio dei diritti ad essi relativi, di cui siano esauriti gli effetti e che siano rilevanti, sul piano sostanziale e processuale, nonostante l'inefficacia delle norme dichiarate incostituzionali. Gli effetti della deliberazione di accoglimento decorrono dal giorno successivo alla sua pubblicazione. Tali effetti si producono inoltre ex tunc, vale a dire anche relativamente ai rapporti sorti anteriormente alla declaratoria di illegittimità (efficacia c.d. retroattiva). Unico limite alla retroattività degli effetti della pronuncia è quello dei c.d. rapporti

esauriti. Vale a dire che la retroattività non opera nei confronti di quei rapporti che hanno trovato la loro definitiva e irretrattabile conclusione mediante sentenza passata in giudicato o per i quali sia decorso il termine di prescrizione o di decadenza stabilito dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi. L'efficacia delle sentenze dichiarative della illegittimità costituzionale di una norma incontra il limite dei rapporti esauriti in modo definitivo ed irrevocabile per avvenuta formazione del giudicato o per essersi comunque verificato altro evento cui l'ordinamento ricollega il consolidamento del rapporto, mentre si estende a tutti gli altri rapporti. Pertanto, la inoperatività della norma processuale dichiarata incostituzionale, a partire dal giorno successivo alla pubblicazione della relativa sentenza della Corte costituzionale nella Gazzetta Ufficiale, va affermata con riguardo sia ad atti processuali successivi, sia ad atti processuali compiuti in precedenza, ma la cui validità ed efficacia sia ancora oggetto di sindacato dopo la predetta sentenza. (Cass. civ. Sez. III, 20-04-2010, n. 9329)

(5) La natura di presunzione semplice comporta che per l'Ufficio non è sufficiente invocare il mero prelevamento non giustificato per fondare l'accertamento, essendo necessari ulteriori elementi. La capacità probatoria della presunzione semplice è quella di un indizio utilizzabile nel processo di formazione della pretesa tributaria soltanto se adeguatamente supportato da altri elementi indiziari (gravi, precisi e concordanti, o qualificati). Poiché ormai il mero prelevamento non giustificato è una presunzione semplice, l'Ufficio deve integrare la pretesa con ulteriori elementi di supporto, a pena di nullità; nel passato prima dell'intervento della Consulta era una presunzione legale relativa, essendo sufficiente il riscontro del prelevamento non giustificato per legittimare l'accertamento. Se l'amministrazione emette l'atto di accertamento, quest'ultimo deve tenere conto di tale personalizzazione, per cui non si è in presenza di un fatto noto stabilito dalla legge - prerogativa delle presunzioni legali - ma di una presunzione semplice. Il giudice, quindi, deve valutare se la personalizzazione effettuata dall'ufficio integra i requisiti di gravità, precisione e concordanza propri delle presunzioni semplici. Conseguentemente, l'onere probatorio incombe per primo sull'ufficio, il quale deve dare prova di questa personalizzazione.

(6) I prelevamenti esigui, occasionali e coerenti con il tenore di vita rapportabile al volume di affari dichiarato (si pensi, infatti, ai casi dei prelevamenti del professionista per fini di spese attinenti la sfera personale) non hanno rilevanza fiscale. Si pensi ai prelievi che, avuto riguardo all'entità del relativo importo ed alle normali esigenze personali o familiari, possono essere ragionevolmente ricondotte nella gestione extra-professionale. "(si pensi ai ticket sanitari, le bollette per le lampade votive nei cimiteri, l'acquisto on-line di biglietti per spettacoli o manifestazioni sportive).

(7) L'ufficio deve dimostrare il nesso eziologico tra prelevamenti non giustificati e compensi non dichiarati disponibili finanziarie.

(8) Occorre distinguere tra presunzioni semplici e presunzioni legali. Le presunzioni semplici (o *praesumptiones hominis*) sono quelle che la legge lascia al libero apprezzamento del giudice. Le presunzioni legali (o *praesumptiones iuris*) sono invece quelle il cui valore probatorio è riconosciuto una volta per tutte dalla legge, senza che il giudice le possa valutare liberamente. A loro volta le presunzioni legali si suddividono a seconda del grado di vincolo in presunzioni legali assolute (o *praesumptiones iuris et de iure*), contro cui non è ammessa la prova contraria, e presunzioni legali relative (o *praesumptiones iuris tantum*) contro cui è possibile fornire una prova contraria. Le presunzioni semplici sono quelle che la legge non stabilisce espressamente, rimettendole al libero apprezzamento del giudice. In tal senso si esprime il Codice civile del 1942 all'art. 2729 "Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice". Sono quelle che il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto. Gli stessi articoli aggiungono: "...il giudice non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Dunque non si tratta di una libertà di apprezzamento senza limiti. La legge esige infatti una particolare cautela nel lasciare entrare nel processo le regole di esperienza con le quali dedurre da fatti noti i fatti ignoti. Gravi e precise significa infatti che tali regole devono essere serie. Concordanti significa invece che si auspica un concorso di più indizi, non escludendo però che anche una sola presunzione possa bastare al convincimento del giudice. Presunzioni legali sono quelle presunzioni la cui efficacia, o il cui valore, non sono rimesse al libero apprezzamento del giudice, ma alla legge. Sono quelle conseguenze che la legge trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto.

(9) La documentazione extracontabile è ordinariamente rappresentata da appunti e annotazioni in agende, brogliacci, dalla quale sia ragionevole desumere operazioni occultate alla dichiarazione ovvero attività economiche fiscalmente rilevanti non dichiarate. Anche il materiale extracontabile reperito presso terzi può costituire idonea prova presuntiva contro il contribuente accertato e, quindi, può essere sufficiente a legittimare la pretesa impositiva. A tal fine occorre, però, che il materiale probatorio sia tale da far emergere una presunzione qualificata, e l'onere di ciò grava direttamente sull'Amministrazione finanziaria (cfr Cassazione, n. 11694/1997, n. 9100/2001, n. 6311/2008).

(10) E' del tutto evidente, che, dichiarando l'illegittimità della norma in riferimento al prelievo non giustificato che può divenire compenso, si mette in campo un onere probatorio ben più forte a carico dell'amministrazione finanziaria. Questo non significa, ovviamente, che nessun prelievo ingiustificato non potrà diventare compenso ma che il prelievo in questione dovrà trovare una rigorosa motivazione nel momento in cui lo stesso vorrà essere utilizzato ai fini della rettifica dei compensi. Ritenere che le mancate giustificazioni, i prelievi soprattutto, nella loro pienezza causale siano poi ritenuti, sic e simpliciter, ricavi sottratti a imposizione è un automatismo che deve essere eliminato.

(11) La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 25/E del 6 agosto 2014, nel ribadire che scopo delle indagini finanziarie è quello di ricostruire l'effettiva disponibilità reddituale del soggetto sottoposto a controllo, sottolinea come le presunzioni fissate... a salvaguardia della pretesa erariale devono essere applicate dall'Ufficio «secondo logiche di proporzione e ragionevolezza avulse da un acritico meccanismo...». La rettifica non può sconfinare nell'arbitrarietà o irrazionalità e deve essere ancorata alla concretezza dei fatti tralasciando di affidarsi a quegli automatismi sconosciuti dalla sentenza della Consulta.

(12) Secondo un preciso orientamento è opportuno che sia lo stesso contribuente e chi lo rappresenta in giudizio, a sottolineare al giudice la decisione della Consulta e quindi l'infondatezza della pretesa erariale di maggior compenso. Se non è possibile evidenziarlo nel ricorso o nell'appello (in quanto già presentato), è opportuno predisporre una memoria illustrativa prima dell'udienza. Qualora, invece, vi sia già stata una pronuncia sfavorevole al contribuente, occorrerà impugnarla eccependo la decisione della Consulta e la sua rilevanza per la contestazione. Quando, invece, i termini per proporre ricorso non sono ancora scaduti, è opportuno in sede di adesione, o presentando un'istanza di autotutela, evidenziare l'incostituzionalità

Continua

della presunzione e quindi chiedere la revisione dell'accertamento già emanato. Infine, se l'atto dell'ufficio non è stato ancora emesso (anche se pendente il Pvc) e quindi anche per tutti i controlli futuri, dovrà essere la stessa amministrazione a non contestare più i maggiori compensi a seguito di prelevamenti di somme ritenuti non giustificati. Anche in queste ipotesi è prudentiale che il contribuente, e chi lo rappresenta, si facciano parte diligente perché, analogamente a quanto avvenuto in passato, in casi di incostituzionalità di norme su cui si fondavano numerosi accertamenti, non è detto che le unità operative della Guardia di Finanza e dell'agenzia delle Entrate si adeguino prontamente. Di conseguenza diventerà necessario dare evidenza della pronuncia della Corte e delle sue conseguenze sin dalla fase della redazione del Pvc. Secondo diverso orientamento deve ritenersi che la CT anche in mancanza di specifica doglianza della parte ricorrente, possa rilevare d'ufficio il vizio anche sopravvenuto del provvedimento amministrativo impugnato che sia stato adottato in forza della norma di legge dichiarata incostituzionale, trovando ciò fondamento nell'interesse generale di impedire che norme dichiarate incostituzionali trovino ancora applicazione da parte del giudice.

SENTENZA N. 228

ANNO 2014

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Sabino CASSESE; Giudici : Giuseppe TESAURO, Paolo NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Alessandro CRISCUOLO, Paolo GROSSI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Sergio MATTARELLA, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2005), promosso dalla Commissione tributaria regionale per il Lazio nel procedimento vertente tra D.R. ed altra, in proprio e nella qualità di associati dello “Studio legale Delfino” e l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Viterbo, con ordinanza del 10 giugno 2013, iscritta al n. 238 del registro ordinanze 2013 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 45, prima serie speciale, dell'anno 2013.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio dell'11 giugno 2014 il Giudice relatore Giancarlo Coraggio.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 10 giugno 2013 la Commissione tributaria regionale per il Lazio ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2005).

Oggetto del giudizio sono tre avvisi di accertamento emessi in relazione all'anno d'imposta 2004, in relazione ai quali vi è l'accertamento del maggiore imponibile ai fini IRPEF e IRAP basato sulla disposizione di cui all'art. 32, comma 1, numero 2), del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo risultante dopo le modificazioni introdotte dall'art. 1 della legge n. 311 del 2004.

La disposizione censurata così recita: «I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, 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; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi 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».

2.– Le censure del giudice rimettente investono la seconda parte della norma.

Rileva il giudice a quo che l'art. 1 della legge n. 311 del 2004, inserendo nel corpo di tale parte della disposizione le parole «o compensi», ha esteso ai lavoratori autonomi l'ambito operativo della presunzione in base alla quale le somme prelevate dal conto corrente (così come quelle su questo versate) costituiscono compensi assoggettabili a tassazione, se non sono annotate nelle scritture contabili e se non sono indicati i soggetti beneficiari dei pagamenti.

La disposizione censurata, se applicata agli anni d'imposta in corso o anteriori alla novella legislativa, comporterebbe per i contribuenti professionisti un onere probatorio imprevedibile e impossibile da assolvere, in contrasto con l'art. 24 della Costituzione e con il principio di tutela dell'affidamento richiamato dall'art. 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente).

Essa violerebbe, altresì, l'art. 3 Cost., alla luce di entrambe le letture di cui la norma è passibile: la prova contraria che incombe sul contribuente o richiederebbe necessariamente anche la giustificazione causale dei prelevamenti, così imponendo «un adempimento aggiuntivo rispetto a quello rappresentabile sulla base di una lettura piana del testo normativa»; oppure dovrebbe ritenersi soddisfatta «con la mera indicazione del beneficiario, divenendo, però, tanto irrazionale quanto inutile sul piano dell'accertamento dei maggiori redditi».

La disposizione, se applicata a prelevamenti anteriori alla data di entrata in vigore della legge n. 311 del 2004, lederebbe, inoltre, l'art. 111

Continua

Cost., in quanto con la legge del 2004 sarebbero stati introdotti effetti «a sorpresa» a vantaggio dell'Agenzia delle entrate e a danno dei contribuenti, con violazione del principio di parità delle parti.

Infine, la presunzione in base alla quale le somme prelevate dal conto corrente costituiscono compensi assoggettabili a tassazione violerebbe il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., oltre che l'art. 3 Cost., e ciò in quanto per il reddito da lavoro autonomo non varrebbero le correlazioni logico-presuntive tra costi e ricavi tipiche del reddito d'impresa e il prelevamento sarebbe un «fatto oggettivamente estraneo all'attività di produzione del reddito professionale».

3.– Si è costituito in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, instando per la declaratoria di manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale.

La disposizione impugnata, in primo luogo, non lederebbe il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

L'art. 1 della legge n. 311 del 2004, con riferimento all'art. 32, comma 1, numero 2), del d.P.R. n. 600 del 1973, si sarebbe, infatti, limitato a chiarire un dato già insito nella precedente formulazione della norma, espressamente sancendo che la presunzione di imponibilità delle operazioni di addebito/prelevamenti si applica anche ai lavoratori autonomi. D'altro canto, tale presunzione sarebbe ispirata dalla volontà del legislatore di valorizzare l'analisi, da parte dell'ufficio accertatore, della maggiore capacità di spesa, comunque manifestata e non giustificata dal lavoratore autonomo, e di correlare tale maggiore capacità con le ulteriori operazioni attive anch'esse effettuate presuntivamente «in nero», nell'ambito della specifica attività esercitata.

Contrariamente a quanto ritenuto dal giudice rimettente, inoltre, il fondamento economico-contabile sotteso al meccanismo presuntivo, che si basa per le imprese prevalentemente sull'acquisto e vendita di beni, sarebbe configurabile anche per i lavoratori autonomi. Infatti, anche per esercitare attività professionali sarebbe necessario l'acquisto di beni o comunque di servizi per rendere prestazioni, anche di natura complessa. Sussisterebbero, quindi, entrambi i presupposti di legittimità costituzionale delle presunzioni in materia fiscale, e cioè che l'indice noto da cui si desume il fatto ignoto sia «concretamente rivelatore di ricchezza» (sentenza n. 283 del 1987) e che il «nesso inferenziale risponda a regole di comune esperienza» (sentenza n. 109 del 1967).

Secondo la difesa dello Stato, peraltro, la norma potrebbe – e dovrebbe – essere interpretata nel senso che soltanto movimentazioni di un certo importo possono assumere valenza presuntiva, come confermato dalla prassi applicativa dell'Amministrazione finanziaria e, in particolare, dalla circolare 19 ottobre 2006, n. 32/E dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale accertamento. Del resto, la presunzione de qua avrebbe una ragionevole funzione deterrente mirando a indurre i professionisti, al pari degli imprenditori, a prestare particolare attenzione a una coerente rispondenza tra movimenti bancari, compresi i prelievi in conto corrente, e registrazioni contabili.

Non sussisterebbe, inoltre, il denunciato contrasto con l'art. 24 Cost. e con il principio di tutela dell'affidamento. E ciò in considerazione del «diritto vivente» consolidato in anni successivi all'entrata in vigore della disposizione de qua, secondo cui la tesi contraria all'applicabilità della presunzione de qua ai redditi da lavoro autonomo prima della modifica introdotta dalla legge n. 311 del 2004 – pur essendo in astratto sostenibile, facendo leva sul termine «ricavi» – avrebbe dato adito a forti sospetti di incostituzionalità.

Proprio alla luce di tale consolidata giurisprudenza sarebbe, infine, da escludere la denunciata violazione dell'art. 111 Cost., tenuto conto dell'applicabilità della presunzione in esame ai percettori di reddito da lavoro autonomo già in epoca anteriore alla modifica di cui alla legge n. 311 del 2004. Non sarebbe quindi ravvisabile un «ribaltamento dell'onere della prova, avvenuto con legge successiva [...] idoneo a provocare degli effetti «a sorpresa»», come erroneamente paventato dal giudice a quo.

4.– In data 21 maggio 2014 il Presidente del Consiglio dei ministri ha depositato memoria, sostanzialmente ribadendo le proprie argomentazioni ed insistendo sulla giustificazione della presunzione in esame, la quale mirerebbe a reprimere l'evasione tanto del professionista che acquista beni o servizi in nero e quanto del fornitore del professionista stesso.

Considerato in diritto

1.– Con ordinanza del 10 giugno 2013 la Commissione tributaria regionale per il Lazio ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2005).

La norma dispone che i dati ed elementi trasmessi su richiesta (ex art. 32, comma 1, numero 7, del d.P.R. n. 600 del 1973), rilevati direttamente (ex art. 33, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 600 del 1973) ovvero nei controlli relativi alle imposte sulla produzione o consumo [ex art. 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative)] sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 del medesimo d.P.R. n. 600 del 1973, salvo che il contribuente dimostri che ne ha tenuto conto nella determinazione dei redditi o che essi non hanno rilevanza a tal fine. Prevede, poi, che i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito delle predette operazioni sono posti come ricavi o compensi a base delle rettifiche e degli accertamenti (e sono quindi assoggettabili a tassazione), se il contribuente non ne indica i soggetti beneficiari e sempreché non risultino dalle scritture contabili.

La presunzione disciplinata da tale ultima parte della norma nella sua originaria formulazione (limitata ai «ricavi») interessava unicamente gli imprenditori, l'art. 1 della legge n. 311 del 2004 (inserendo anche i «compensi») ne ha poi esteso l'ambito operativo ai lavoratori autonomi.

1.1.– La questione sollevata si articola in due gruppi di censure: uno – comprensivo della seconda (artt. 3 e 24 della Costituzione) e della quarta censura (artt. 3 e 53 Cost.) – avente ad oggetto l'estensione della inversione della prova e della presunzione de qua ai compensi dei lavoratori autonomi; l'altro – comprensivo della prima (art. 24 Cost.) e della terza censura (art. 111 Cost.) – avente ad oggetto l'applicazione retroattiva della norma agli anni di imposta precedenti all'entrata in vigore della legge n. 311 del 2004.

Con riferimento al primo gruppo di censure, il giudice rimettente argomenta la violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53

Cost., oltre che dell'art. 3 Cost., rilevando che per il reddito da lavoro autonomo non varrebbero le correlazioni logico-presuntive tra costi e ricavi tipiche del reddito d'impresa e il prelevamento sarebbe un «fatto oggettivamente estraneo all'attività di produzione del reddito professionale», idoneo a costituire un «mero indice generale di spesa». Inoltre, la norma censurata sarebbe «irrazionale» qualunque sia la lettura ad essa data tra quelle possibili: o la prova contraria che incombe al contribuente potrebbe ritenersi soddisfatta «con la mera indicazione del beneficiario, divenendo, però, tanto irrazionale quanto inutile sul piano dell'accertamento dei maggiori redditi» oppure – seguendo quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria – richiederebbe necessariamente anche la giustificazione causale dei prelevamenti, così imponendo «un adempimento aggiuntivo rispetto a quello rappresentabile sulla base di una lettura piana del testo normativo».

Con riferimento al secondo gruppo di censure, il giudice rimettente sostiene che la disposizione impugnata, se applicata agli anni d'imposta in corso o anteriori alla novella legislativa, comporterebbe per i contribuenti professionisti un onere probatorio imprevedibile e impossibile da assolvere, in contrasto con l'art. 24 Cost. e con il principio di tutela dell'affidamento, richiamato anche nell'art. 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), nonché con l'art. 111 Cost. per violazione del principio di parità delle parti.

1.2.– A parere del Presidente del Consiglio dei ministri sussisterebbero entrambi i presupposti di legittimità costituzionale delle presunzioni in materia fiscale richiesti dalla giurisprudenza di questa Corte, e cioè che l'indice noto da cui si desume il fatto ignoto sia «concretamente rivelatore di ricchezza» (sentenza n. 283 del 1987) e che il nesso inferenziale risponda a regole di comune esperienza (sentenza n. 109 del 1967). Del resto, il fondamento economico-contabile sotteso al meccanismo presuntivo sarebbe configurabile anche per i lavoratori autonomi, posto che anche per esercitare attività professionali sarebbe necessario l'acquisto di beni o di servizi, al fine di rendere prestazioni, anche di natura complessa.

Non sussisterebbe, poi, il denunciato contrasto con l'art. 24 Cost. e con il principio di tutela dell'affidamento o con l'art. 111 Cost., in considerazione del «diritto vivente» consolidato in anni successivi all'entrata in vigore della disposizione de qua, secondo cui l'applicabilità della presunzione in esame ai percettori di reddito da lavoro autonomo derivava, già anteriormente alla modifica di cui alla legge n. 311 del 2004, da un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione censurata.

2.– In via preliminare, va rilevata la inammissibilità della seconda censura, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., alla luce del carattere alternativo e ancipite della sua formulazione.

Il giudice rimettente ha infatti sostenuto la natura irrazionale della norma e la sua portata lesiva del diritto di difesa basandosi sulla doppia e alternativa interpretazione che della disposizione può essere data, senza sciogliere tale alternativa e senza porre le due interpretazioni in rapporto di subordinazione logica. L'omissione conferisce carattere ancipite alla prospettazione della censura, oltre a rendere perplessa la motivazione sulla rilevanza, così determinando l'inammissibilità della questione sollevata, sulla base della costante giurisprudenza di questa Corte (ex multis, sentenze n. 280 del 2011 e n. 355 del 2010).

3.– Nel merito la questione è fondata in riferimento alle censure di cui agli artt. 3 e 53 Cost., con conseguente assorbimento di quelle relative agli artt. 24 e 111 Cost.

4.– Anche se le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini nel diritto interno come nel diritto comunitario, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata, alla cui stregua anche per essa il prelevamento dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo. Secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione, non contabilizzata o non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati.

Il fondamento economico-contabile di tale meccanismo è stato ritenuto da questa Corte (sentenza n. 225 del 2005) congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, il quale è caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi.

L'attività svolta dai lavoratori autonomi, al contrario, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Tale marginalità assume poi differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi, sino a divenire quasi assenza nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali.

4.1.– Si aggiunga che la non ragionevolezza della presunzione è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti (che peraltro dovrebbero essere anomali rispetto al tenore di vita secondo gli indirizzi dell'Agenzia delle entrate) vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria; assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali.

4.2.– Peraltro, l'esigenza di combattere un'evasione fiscale ritenuta rilevante nel settore trova una risposta nella recente produzione normativa sulla tracciabilità dei movimenti finanziari. Si pensi, da ultimo, al decreto del Ministro dello sviluppo economico 24 gennaio 2014 (Definizioni e ambito di applicazione dei pagamenti mediante carte di debito), che ha dato attuazione all'art. 15, comma 4, del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179 (Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, della legge 17 dicembre 2012, n. 221, alla cui stregua dal 1° gennaio 2014 vi è l'obbligo – sia pure sprovvisto di sanzioni – di accettare pagamenti, di importo superiore a trenta euro, effettuati con carte di debito in favore di imprese e professionisti per l'acquisto di prodotti o per la prestazione di servizi.

La tracciabilità del danaro, oltre ad essere uno strumento di lotta al riciclaggio di capitali di provenienza illecita, persegue il dichiarato fine di contrastare l'evasione o l'elusione fiscale attraverso la limitazione dei pagamenti effettuati in contanti che si possono prestare ad operazioni «in nero».

5.– Pertanto nel caso di specie la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario

Continua

ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito.

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2005), limitatamente alle parole «o compensi».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 settembre 2014.

F.to:

Sabino CASSESE, Presidente

Giancarlo CORAGGIO, Redattore

Gabriella Paola MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 6 ottobre 2014.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Gabriella Paola MELATTI

VIDEOCONFERENZE DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO



**PACCHETTO FORMATIVO
E-LEARNING**

**8 CREDITI FORMATIVI
(DI CUI 3 IN MATERIA DI DEONTOLOGIA PROFESSIONALE)**

3/12 – MAURIZIO VILLANI : "I CASI PIÙ FREQUENTI DI CONTROVERSIE CON IL FISCO";
10/12 – NICOLA FORTE : "IL DECRETO SEMPLIFICAZIONI E LE ULTIME NOVITÀ FISCALI";
17/12 – MARIO CATAROZZO : "COMUNICAZIONE E MARKETING PER LO STUDIO PROFESSIONALE"

AD UN PREZZO SCONTATISSIMO

**Scopri l'offerta del pacchetto
formativo di dicembre 2014**

La Corte Costituzionale boccia la presunzione di ricavi per i prelievi dei professionisti



di Valeria Nicoletti

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 228 depositata il 6 ottobre 2014 ha dichiarato l'illegittimità Costituzionale dell'art. 32, c. 1, n. 2, per. 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come modificato dall'art. 1, c. 402, lett. a, n. 1, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, limitatamente alle parole «o compensi».

La norma disponeva che i dati ed elementi trasmessi su richiesta (ex art. 32, c. 1, n. 7, del d.P.R. n. 600 del 1973), rilevati direttamente (ex art. 33, cc. 1 e 2, del d.P.R. n. 600 del 1973) ovvero nei controlli relativi alle imposte sulla produzione o consumo (ex art. 18, c. 3, lett. b, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 - Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative) sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 sempre del D.P.R. n. 600 del 1973, salvo che il contribuente dimostrasse di averne tenuto conto nella determinazione dei redditi o che essi non avessero rilevanza a tal fine.

Inoltre, Essa prevedeva che i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito delle predette operazioni fossero posti come ricavi o compensi a base delle rettifiche e degli accertamenti (quindi assoggettabili a tassazione), se il contribuente non ne indicasse i soggetti beneficiari e sempreché non risultassero dalle scritture contabili.

Nella sua formulazione originaria, la norma prevedeva quest'ultima presunzione solo in relazione ai ricavi, l'art. 1, c. 402, lett. a, n. 1, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, portò alla modifica ed all'estensione della normativa ai lavoratori autonomi, arrivando così alla formulazione oggi parzialmente censurata.

La norma era stata già posta al vaglio della Consulta, che aveva respinto le eccezioni di incostituzionalità nel 2005 e nel 2011⁽¹⁾, ma era stata soprattutto la Corte di Cassazione a sostenere l'interpretazione retroattiva della norma⁽²⁾, poiché secondo essa la presunzione che assisteva i prelevamenti poteva trovare applicazione per i professionisti anche prima della modifica operata dalla Legge n. 311 del 30 dicembre 2004, atteso che il Legislatore, nel prevedere che le movimentazioni finanziarie non giustificate e non contabilizzate integrano "ricavi", secondo il testo previgente, aveva inteso designare con tale termine non solo i redditi d'impresa, ma anche i "compensi" professionali e di lavoratore autonomo.

La Giurisprudenza di merito, al contrario, soprattutto recentemente, dimostrava una sensibilità diversa, ponendosi in chiave più critica sul tema⁽³⁾.

La sentenza n. 228 del 6 ottobre 2014 nasce a seguito dell'eccezione di incostituzionalità sollevata dalla Commissione regionale del Lazio, sez. 29, con l'ordinanza n. 27 deposita il 10 giugno 2013.

La Commissione Regionale aveva sollevato l'eccezione di incostituzionalità sotto quattro diversi profili:

- ✕ violazione dell'articolo 24. della Costituzione;
- ✕ violazione degli articoli 3 e 24 della Costituzione;
- ✕ violazione dell'articolo 111 della Costituzione;
- ✕ violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Le eccezioni sono divisibili in due gruppi: il primo, relativo alla seconda e quarta censura, riguardante

Continua

l'estensione dell'inversione della prova e la presunzione relativa ai compensi dei lavoratori autonomi, ed il secondo, relativo al primo ed al quarto motivo, afferente l'applicazione retroattiva della norma.

In merito al primo motivo la Commissione remittente evidenziava come nell'anno 2004, il periodo accertato, i contribuenti non avevano alcun obbligo di monitorare i prelevamenti in contanti, non immaginando che dall'anno successivo avrebbe dato luogo alla presunzione di compensi in nero.

La norma, infatti, poneva precisi limiti a carico del solo imprenditore.

Da qui, come rilevava la Commissione, *"l'impossibilità per i ricorrenti, di procurarsi, alla notifica degli accertamenti nel 2010, la prova della giustificazione causale di quei prelevamenti, mai precostituita al tempo dei fatti, in relazione ad una norma che, né ammetteva una presunzione di "compensi" dai prelevamenti in contanti, né – di conseguenza - richiedeva, ai contribuenti, la precostituzione di appositi mezzi di prova per comprovare la legittimità del comportamento tenuto e, quindi, la giustificazione causale dei prelevamenti."*

La Commissione, inoltre, si poneva in chiave estremamente critica nei riguardi dell'ordinanza di inammissibilità n. 318 del 21 novembre 2011 e del concetto di *"diritto vivente"* ivi esposto, sposato dalla Cassazione in merito all'interpretazione del termine *"ricavi"* da intendersi comunque anche come *"compensi"*, relativamente alla normativa ante 2005.

La Commissione Regionale, infatti, non mancava di osservare come la consolidata interpretazione adeguatrice della Suprema Corte, così come indicata dalla Consulta, era *"comunque successiva al comportamento posto in essere dai contribuenti nell'anno 2004, a sanatoria dell'applicazione di una norma atta ad interessare la rettifica di anni d'imposta precedenti la modifica normativa"*.

Quindi, quand'anche si fosse formata una Giurisprudenza della Suprema Corte, successiva all'entrata in vigore della Legge 30 dicembre 2004 n. 311, ad interpretazione *"normativa"* di fatti pregressi, la stessa poteva, e *"doveva"* essere sottoposta ugualmente alla Consulta, alla quale spetta il compito di valutare la legittimità costituzionale della raggiunta deriva interpretativa.

Secondo i remittenti, inoltre, era ravvisabile una violazione degli articoli 3 e 24 della Costituzione, nei casi in cui, come quello esaminato dal Collegio capitolino, venivano indicati i beneficiari.

La norma risultava irrazionale sotto un duplice profilo: o la stessa era sufficiente, come formulata, con la mera indicazione del beneficiario, divenendo, però, irrazionale ed inutile sul piano accertativi, oppure imponeva comunque un obbligo probatorio non scritto e non previsto dalla norma di precostituzione della prova relativa alla giustificazione causale prelievo.

Nel censurare l'articolo 32, comma 1, numero 2, periodo 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per violazione dell'art. 111 della Costituzione i Giudici di merito sottolineavano come, con riferimento all'anno 2004, l'avvicendamento normativo con effetti *ex tunc* si ripercuoteva automaticamente in giudizio, sulle prerogative di difesa del singolo e sulla posizione paritaria delle parti nel processo, laddove l'una (il contribuente) per affidamento nella norma previgente, si trovava in una posizione deteriore rispetto ad un'altra (l'Amministrazione Finanziaria), invece avvantaggiata, grazie alla modifica normativa con effetti immediati sulle prerogative di difesa del contribuente in relazione a fatti passati.

È il quarto motivo, tuttavia, che la Corte costituzionale accoglie nella declaratoria di incostituzionalità, ritenendo il primo ed il quarto assorbiti, mentre il secondo viene dichiarato inammissibile per la sua formulazione alternativa.

La Commissione Regionale remittente nel formulare la censura, in primis, dimostrava di ben conoscere la sentenza n. 225 del 6 giugno 2005, infatti, nell'Ordinanza di remissione affermava di proporre l'eccezione in riferimento alla violazione dell'art. 53 e 3 della Costituzione sotto profili diversi da quelli esaminati nella citata

[Continua](#)

sentenza.

Questo per evitare facili assimilazioni che avrebbero potuto portare a non esaminare la censura.

La Commissione sosteneva che per il reddito di lavoro autonomo non possono valere le considerazioni presuntive circa il binomio “costi-ricavi”.

L'attività di lavoro autonomo è svincolato dal detto principio bilancistico, quindi, la doppia presunzione “prelevamenti=costi”, “costi=compensi” non può sussistere

È questo il principio che la Consulta accoglie in sentenza.

Infatti, la Corte Costituzionale in sentenza che *“Anche se le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini nel diritto interno come nel diritto comunitario, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata, alla cui stregua anche per essa il prelevamento dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo...”* (sentenza n. 228 depositata il 6 ottobre 2014).

Se è “normale” per l'imprenditore sostenere i costi di investimento per ottenere ricavi, essendo ciò fisiologico all'attività di impresa, non così è per il professionista, i cui compensi dipendono dall'attività propria e non dai costi sostenuti.

L'apparato organizzativo, infatti come si evince dalla stessa sentenza n. 228 depositata il 6 ottobre 2014, assume un carattere marginale con differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi, sino a divenire quasi assente nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali.

Se si considera poi che l'apparato contabile previsto per questi soggetti è di tipo semplificato, con frequenti commistioni di entrate e spese tra sfera privata e professionale, è evidente “la non ragionevolezza della presunzione” per cui i prelievi ingiustificati dai conti correnti di un lavoratore autonomo possano essere considerati dal Fisco come investimenti nell'ambito professionale da cui derivi un reddito⁽⁴⁾.

Sulla base di questi assunti, la Corte Costituzionale statuisce che *“la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito.”*

Secondo alcuni commentatori, trattandosi della censura di una norma in tema di accertamento, e soprattutto relativa all'onere della prova, più che l'art. 53 della Costituzione, che disciplina la sostanza del rapporto tributario, a risultare violato sarebbe direttamente il diritto di difesa, oltre all'art. 3 della Costituzione in termini di ragionevolezza⁽⁵⁾.

Tuttavia, è proprio l'aver inquadrato nell'ambito del principio di capacità contributiva e di irragionevolezza le peculiarità dei lavoratori autonomi che consentono alla Consulta una **declaratoria di incostituzionalità relativamente ai “compensi” che non è limitata all'applicazione retroattiva della norma agli anni di imposta precedenti all'entrata in vigore della Legge 30 dicembre 2004, n. 311.**

Questo stravolge completamente l'assetto degli accertamenti finanziari in capo ai lavoratori autonomi e va ad incidere pesantemente sugli accertamenti e sui contenziosi in atto.

L'Agenzia, infatti, dovrà prendere posizione sulla resistenza in Giudizio e sulla posizione da assumere in mediazione, valutando non solo la possibilità di condanna alle spese, ma la possibile responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c..

La presunzione, tuttavia, rimane valida per “i ricavi”, dove, però, non si potrà in essi comprendere anche “i

Continua

compensi” secondo l’interpretazione cara alla Corte di Cassazione, precedentemente richiamata, a meno di non voler scientemente vanificare la decisione della Consulta.

Anche la Suprema Corte, sul punto, si ritiene dovrà rivedere la propria posizione alla luce di un’interpretazione più costituzionalmente orientata.

Dall’ordinanza di remissione, la n. 27 deposita il 10 giugno 2013, forse potranno trarsi ulteriori spunti per censurare la legittimità della norma come ora risultante posto la Commissione Regionale del Lazio si poneva in chiave critica verso la correlazione “*prelevamenti-costi-ricavi*” anche in merito al reddito di impresa.

In questo il Collegio si riporta all’interpretazione dell’art. 109 del Tuir e del costo inteso come costo sostenuto dall’impresa “per l’impresa”, e non per esigenze personali, ma non necessariamente correlato direttamente alla produzione di ricavi.

La deduzione “*prelevamenti = costi*” diviene, quindi, inidonea a rappresentare l’ulteriore deduzione “*costi = ricavi*”, laddove, anche secondo l’*id quod plerumque accidit*, il sostenimento di costi nell’ambito di impresa non comporta necessariamente ed automaticamente un aumento dei ricavi nella misura del costo sostenuto, essendo plurime le componenti del reddito di impresa.

Probabilmente, appare prematuro pensare a simili sviluppi, tuttavia, la questione appare tutt’altro che conclusa anche per la presunzione relativa “ricavi” ed al reddito di impresa.

Note

- (1) Corte Costituzionale sentenza n. 225 del 6 giugno 2005 e Ordinanza di inammissibilità n. 318 del 21 novembre 2011.
- (2) Suprema Corte di Cassazione sentenze n. 19692, n. 14041, n. 10577, n. 10576, n. 10574 e n. 802 del 2011; n. 4560 del 2010; n. 23852 e n. 6618 del 2009; n. 11750 e n. 430 del 2008; n. 13819, n. 12290, n. 11221 e n. 2437 del 2007; n. 19330 del 2006.
- (3) C.T.R. Milano sentenza n. 10 gennaio 2013 n. 1/32/13.
- (4) Sul punto, per onestà intellettuale, occorre evidenziare che la stessa Agenzia delle Entrate era intervenuta con le Circolari n. 28 del 4 agosto 2006, n. 32/E del 19 ottobre 2006, e n. 25 del 6 agosto 2014 per evitare irrigidimenti in sede di verifica per importi di lieve entità.
- (5) A. Marcheselli, Indagini finanziarie: cade la presunzione a carico dei professionisti, in Ipsoa del 7 ottobre 2014.

**Il Commercialista Telematico
per i propri utenti
si è fatto in 3**



La dichiarazione scartata



di Valeria Nicoletti

All'approssimarsi delle scadenze per gli invii telematici, il professionista si dibatte tra clienti spesso latitanti nel consegnare i documenti e aggiornamenti dei moduli di controllo.

In questo clima, si aggira, furtivo e silenzioso, lo spettro delle dichiarazioni scartate, dove il termine dichiarazione va inteso in senso ampio come documento inviato, poiché lo scarto può riguardare tanto uno dei modelli dichiarativi quanto la richiesta di rimborso Iva trimestrale.

E' vero, la dichiarazione scartata può essere ripresentata nel termine di 5 giorni dalla comunicazione di scarto, senza alcuna sanzione, ma cosa accade se questo non avviene?

In primo luogo, occorre precisare che, come chiarito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 13432 del 27 luglio 2012, anche per gli invii telematici, in analogia a quanto accade per le notifiche, si deve assistere alla scissione degli effetti rispetto alle parti allorquando vi è in gioco il rispetto di un termine.

Infatti, secondo un'interpretazione sistematica e coerente, la dichiarazione è tempestivamente inviata quando il file è inviato entro il termine dall'intermediario, come da ricevuta con protocollo di invio corredata di data e ora, prescindendo, quindi, dal fatto che successivamente il sistema dell'Amministrazione Finanziaria lo acquisisca a termine scaduto (magari pochi minuti dopo la mezzanotte del giorno di scadenza).

La ricevuta rilasciata dal sistema informatico dell'Amministrazione Finanziaria può essere, quindi, equiparata alla ricevuta di ritorno di una lettera raccomandata, dove se vi è "lo scarto" è lapalissiano non solo che la dichiarazione è stata ricevuta, ma anche che vi è stato anche un esame della stessa, la quale non può, a maggior ragione, considerarsi omessa.

Questo, induce a fare un ulteriore passo in avanti.

Se si esamina l'art. 1 del DPR 22 luglio 1998 n. 322 si osserva che il Legislatore disciplina le ipotesi di nullità della dichiarazione, mentre all'art. 3 vengono disciplinate *"le modalità di presentazione e gli obblighi di conservazione delle dichiarazioni"*.

Al comma 11 dell'art. 3 del DPR 22 luglio 1998 n. 322 viene statuito che *"Le modalità tecniche di trasmissione delle dichiarazioni sono stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale."*

Orbene, da questo si evince che all'Amministrazione Finanziaria è stato demandato di stabilire solo le modalità tecniche di trasmissione, non anche le modalità di controllo dei calcoli o degli elementi relativi alla stessa.

Tra le modalità tecniche di trasmissione rientrano le modalità di connessione ed il tracciato del file da spedire, ma sicuramente **non vi rientra la correttezza del contenuto** (e dei calcoli) della dichiarazione spedita.

Infatti, **l'equazione dichiarazione scartata, non ripresentata nei 5 giorni successivi, uguale dichiarazione omessa discende unicamente dalla prassi ministeriale, non trova alcun riscontro normativo**, come si evince dalla sentenza n. 389/6/14 del 17 settembre 2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Venezia.

Continua



L'equiparazione, infatti, si rinviene unicamente nella Circolare n. 195 del 24 settembre 1999 del Dipartimento delle Entrate e nella Circolare n. 6 del 25 gennaio 2002 dell'Agenzia Entrate.

A tal proposito, piace ricordare che, come statuito nella sentenza della Suprema Corte, a sezioni Unite, n. 23031 del 2 novembre 2007, le circolari amministrative, sono *“destinate esclusivamente ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, senza poter incidere sul rapporto tributario, tenuto anche conto che la materia tributaria è regolata soltanto dalla legge, con esclusione di qualunque potere o facoltà discrezionale dell'amministrazione finanziaria”⁽¹⁾*, pertanto, le stesse sono inidonee, in ogni caso, a “trasformare” una dichiarazione presentata in termini in omessa.

Le Corti di Merito, non sono nuove a bacchettare l'Amministrazione Finanziaria sul punto, anche la Commissione Tributaria di Treviso con la sentenza n. 125/9/12 del 6 novembre 2012 ha censurato l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate che partiva dall'erroneo presupposto che la dichiarazione fosse stata omessa, quando, in realtà, essa era stata solamente scartata.

In tutto ciò, si deve far presente che, mentre a volte l'errore per cui viene scartata la dichiarazione è banale, un classico è l'errore nella digitazione del codice fiscale, altre non è assolutamente agevole capire per l'intermediario le motivazioni dello scarto, che viene praticamente “imposto” dall'Amministrazione Finanziaria in un'ottica contraria ai principi dello Statuto del contribuente.

Per gli atti impositivi generatisi a seguito di errori materiali del contribuente facilmente riconoscibile dall'Amministrazione, tra l'altro, ai sensi dell'art. 2, comma 1 lett. h) del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, l'Agenzia dovrebbe provvedere addirittura all'annullamento in via di autotutela; il che contrasta con gli automatismi innescati dallo scarto della dichiarazione.

Tutto questo, sia chiaro, non esime gli intermediari dall'utilizzare l'opportuna diligenza nella trasmissione della dichiarazione, tuttavia, si vuol far riflettere, in primis, sulle reali competenze che furono demandate dal Legislatore all'Amministrazione Finanziaria, oltre che sui suoi *modus procedendi*.

Questo perché pesanti sono le conseguenze in caso di dichiarazione omessa perché scartata, prima fra tutte, la legittimazione dell'Agenzia a procedere ad un accertamento d'ufficio ai sensi dell'articolo 41 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600.

In questo contesto, piace pensar che, in prossimo futuro, vi sarà uso migliore degli strumenti deflativi del contenzioso, in un'ottica di recupero del rapporto tra Fisco e contribuente, immolato, troppo spesso sull'altare dell'evasione fiscale, ma qualora così non fosse e proseguiranno i contenziosi generati dalle dichiarazioni scartate, piace ricordar, che anche nel processo tributario vale il richiamo all'art. 101, comma 2, della Costituzione *“I giudici sono soggetti soltanto alla legge”*.

Note

(1) In questa prospettiva cfr. Cass., Sez. I, 25 marzo 1983, n. 2092 e 17 novembre 1995, n. 11931; Cass. Sez. V, 10 novembre 2000, n. 14619 e del 14 luglio 2003 n. 11011.



VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Accertamenti bancari

kascialon

Uno studio associato di professionisti ha un accertamento bancario dall'agenzia delle entrate. Uno dei soci ha pagato alcune fatture ed incassato altre fatture direttamente sul suo conto personale, bypassando il conto di studio. Sia le spese che gli incassi sono stati regolarmente fatturati dallo studio associato. I verificatori ora contestano queste operazioni considerandole imponente non dichiarato perché le prove portate in contraddittorio (le fatture intestate allo studio) non sono idonee a vincere la presunzione in quanto non c'è riconducibilità tra la fatture e le movimentazioni transitate sul conto personale del singolo professionista. Come impostereste la difesa in merito a questo punto?

danilo

Il primo comandamento è quello di sconfessare le deduzioni dell'agenzia.
Se c'è identità di importi tra ft e incassi nei conti personali, non è possibile affermare - senza prova - che non siano riconducibili.

kascialon

La loro motivazione a base del rigetto é la seguente: (il cliente a fronte dell'accredito aveva portato la fattura il cui netto era lo stesso importo-data accredito=data fattura): "non è stata documentata la correlazione tra l'operazione indagata ed il titolo di credito versato-non è stato chiarito il motivo per cui la fattura sarebbe stata incassata direttamente dal socio sul suo conto personale piuttosto che sul c/c dell'associazione professionale che l'ha emessa

danilo

Avrebbero potuto fare di meglio....

**continua a seguire la discussione sul
forum del Commercialista telematico**

FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico



Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno V

Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl

e.mail: info@commercialistatelematico.com

domicilio: via Tripoli 86 Rimini

telefono 0541/780083

fax 0541/780655

p.iva 03273690408

capitale sociale euro 20.000,00 i.v.

R.E.A. 285198

periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004

Direttore Responsabile: Roberto Pasquini