



Rivista di diritto amministrativo

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Diretta da

Gennaro Terracciano, Stefano Toschei,
Mauro Orefice e Domenico Mutino

Direttore Responsabile

Marco Cardilli

Coordinamento

L. Ferrara, F. Rota, V. Sarcone

FASCICOLO N. 5-6/2015

estratto

Registrata nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009

ISSN 2036-7821

Comitato scientifico

Salvatore Bonfiglio, Enrico Carloni, Francesco Castiello, Salvatore Cimini, Caterina Cittadino, Gianfranco D'Alessio, Ruggiero Di Pace, Francesca Gagliarducci, Gianluca Gardini, Stefano Gattamelata, Maurizio Greco, Giancarlo Laurini, Angelo Mari, Francesco Saverio Marini, Gerardo Mastrandrea, Pierluigi Matera, Francesco Merloni, Riccardo Nobile, Luca Palamara, Giuseppe Palma, Germana Panzironi, Simonetta Pasqua, Filippo Patroni Griffi, Angelo Piazza, Alessandra Pioggia, Helene Puliati, Umberto Realfonzo, Vincenzo Schioppa, Michel Sciascia, Raffaello Sestini, Leonardo Spagnoletti, Giuseppe Staglianò, Alfredo Storto, Federico Titomanlio, Alessandro Tomassetti, Antonio Uricchio, Italo Volpe.

Comitato editoriale

Laura Albano, Daniela Bolognino, Caterina Bova, Silvia Carosini, Sergio Contessa, Marco Coviello, Ambrogio De Siano, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Concetta Giunta, Filippo Lacava, Massimo Pellingra, Carlo Rizzo, Stenio Salzano, Ferruccio Sbarbaro, Francesco Soluri, Marco Tartaglione, Stefania Terracciano, Angelo Vitale, Virginio Vitullo.

**La declaratoria di incostituzionalità della presunzione di
equivalenza dei prelevamenti non giustificati del profes-
sionista dal conto corrente bancario quali compensi [Note
a margine della sentenza della Corte costituzionale n.
288/2014]**

di Laura Letizia

Sommario

1. - La sentenza in rassegna; 2. - Le indagini in materia creditizia e finanziaria; 3. - La natura delle presunzioni connesse ai movimenti bancari; 4. - Il lavoro autonomo e l'attività d'impresa: differente disciplina civilistica e diversa qualificazione del reddito; 5. - Conclusioni.

1. La sentenza in rassegna

Nella sentenza in commento, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità - limitatamente alle parole «o compensi» - dell'art. 32, co. 1, n. 2), del d.P.R. n. 600/1973, così come modificato dalla "legge finanziaria 2005"¹ per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., con conseguente assorbimento di quelle poste sugli artt. 24 e 111 Cost.

La parte della disposizione censurata, rimessa al suo sindacato da un'ordinanza della Commissione tributaria regionale per il Lazio², aveva esteso le presunzioni sui prelevamenti dai conti correnti bancari privi dell'indicazione del beneficiario - e previste, prima della novella legislativa solo nei confronti degli imprenditori - anche ai lavoratori autonomi.

A tanto conseguiva da parte dell'Amministrazione finanziaria l'automatica equiparazione delle dette movimentazioni ad elementi positivi di reddito ed operazioni imponibili IVA del professionista in virtù del fondamento economico-contabile reputato sotteso: l'essere destinate ad investimenti nell'ambito dell'attività svolta.

La Corte è pervenuta al *decisum* rilevando che, pur se la categoria dei lavoratori autonomi e quella degli imprenditori sono per molti versi affini sia nel diritto interno sia nel diritto dell'Unione europea, non possono richiamarsi per la prima le correlazioni logico-presuntive che tipicamente presiedono il reddito d'impresa³.

Mentre l'attività imprenditoriale, infatti, è caratterizzata da «continui investimenti in beni e

servizi in vista di futuri ricavi»⁴, l'attività del lavoratore autonomo si contraddistingue per la marginalità dell'apparato organizzativo e la prevalenza dell'apporto personale. Quest'ultimo, ancora, si manifesta con «differenti gradazioni» a seconda della tipologia della prestazione sino a divenire «quasi assenza nelle professioni liberali» caratterizzate da uno spiccato apporto intellettuale ove il prelievo è «un fatto oggettivamente estraneo all'attività di produzione del reddito» ed idoneo, piuttosto, a rappresentare «un mero indice generale di spesa».

Nell'*iter* argomentativo sviluppato sulla non ragionevolezza della presunzione in questione la Consulta ha sostenuto, altresì, che i prelevamenti - peraltro "anomali" rispetto al tenore di vita secondo gli indirizzi dell'Agenzia delle Entrate - s'inseriscono, come i versamenti, in un sistema contabile semplificato di cui si avvalgono generalmente i professionisti con «fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese» anche personali.

La parte della norma sottoposta al giudizio di legittimità, infine, non è giustificabile a giudizio della Corte neppure per la finalità di contrastare eventuali fenomeni di evasione/elusione fiscale del settore poiché i pagamenti "in nero" attraverso l'uso di contanti sono stati resi particolarmente "complicati" dalla disciplina in materia di tracciabilità delle movimentazioni finanziarie⁵.

La presunzione che equipara i prelevamenti non giustificati dei conti correnti bancari a compensi imponibili del professionista, individuata dalla novella legislativa nella naturale fruttuosità degli investimenti, è pertanto irrazionale, non ragionevolmente estensibile e si

¹ Art. 1, co. 402, lett. a), n. 1.

² Ord. 10 giugno 2013, n. 27.

³ Invero, già prima di questa decisione, l'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 25/E/2014 aveva provveduto ad esortare gli Uffici ad applicare la presunzione in questione «secondo logiche di proporzione e ragionevolezza avulse da ogni acritico automatismo».

⁴ Sul punto la Corte richiama la sua precedente sentenza n. 225/2005 che, però, riguardava l'operatività della presunzione in capo agli imprenditori.

⁵ D.m. 24 gennaio 2014, attuativo del co. 4, art. 15, d.l. n. 179/2012, conv. con mod. dall'art. 1, l. n. 221/2012.

pone in violazione del principio costituzionale della capacità contributiva.

2. Le indagini in materia creditizia e finanziaria

Prima di entrare *in media res*, appare opportuno segnalare come nei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente il diritto alla riservatezza di quest'ultimo sui suoi conti correnti⁶, anche in ragione dell'ormai superato "segreto bancario"⁷, non possa ormai precludere verifiche di accertamento fiscale.

Si tratta, infatti, di "meri interessi patrimoniali"⁸ derogabili in funzione dell'interesse generale sebbene sottoposti, in ossequio al principio di legalità, a vincoli e limiti dettagliati che ricevono disciplina, ai fini delle imposte dirette, dalla norma presa in esame dalla sentenza in glossa⁹.

A sua volta, il co. 1, rubricato "Poteri degli Uffici", consente l'esplicazione del "potere ispettivo finanziario" per individuare e sanzionare ogni condotta in violazione delle disposizioni in materia da applicare agli accertamenti disciplinati dagli artt. 38, 39, 40 e 41 del medesimo d.P.R. n. 600/1973.

Gli strumenti relativi alle indagini creditizie e, più in generale, finanziarie, per ricostruire le operazioni dei soggetti passivi a fini antielusivi e per un più efficace conseguimento del gettito erariale sono stati, pertanto, notevolmente ampliati con semplificazione delle relative procedure.

Sul versante oggettivo, del resto, le stesse possono riguardare qualsiasi rapporto intrattenuto o qualunque operazione effettuata, inclusi i servizi prestati dagli intermediari con i propri

clienti, non sussistendo più i limiti del "conto" e del "contribuente".

Loro finalità, in definitiva, è acquisire copia dei conti dei singoli rapporti o delle operazioni intrattenuti dal cliente per ricostruirne l'effettiva disponibilità reddituale ovvero il volume delle operazioni imponibili e degli acquisti effettuati per eventualmente rettificarne le dichiarazioni.

I verificatori facenti capo all'Agenzia delle Entrate oppure alla Guardia di Finanza riscontrano così le movimentazioni attive e passive e ne valutano la coerenza con la contabilità o la non imponibilità od irrilevanza per determinare il reddito nonché la compatibilità con la complessiva capacità contributiva in ragione di una maggior pretesa tributaria.

L'accertamento che da tanto consegue può essere analitico, induttivo o sintetico ed esperito, oltre che nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili estendendosi all'IVA ed al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, anche nei confronti di soggetti "possessori" di redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente oppure autonomo non determinato su base contabile e, sin'anche, ai titolari di "redditi diversi".

L'Agenzia delle Entrate ha definito, tra l'altro, le indagini in questione "un'autonoma attività istruttoria", esercitabile indipendentemente da precedenti controlli pur se, in ragione dell'invasività nella sfera patrimoniale del contribuente, vanno innestate sulla base di un'attività già avviata anche solo in funzione selettiva¹⁰. Secondo un consolidato orientamento di Cassazione¹¹, in aggiunta, se non è possibile attribuire ad esse immediata rilevanza e concludenza ai fini dell'accertamento, l'Ufficio precedente può discrezionalmente azionare un interpello preventivo nei confronti del soggetto sottoposto a controllo.

⁶ In tema FRANSONI, "Indagini finanziarie", diritto alla riservatezza e garanzie "procedimentali", in *Corr. trib.*, 2009, XLIV, p. 3587 ss..

⁷ Art. 18, l. n. 413/1991.

⁸ Corte cost., sent. n. 51/1992.

⁹ In materia IVA occorre considerare, invece, l'art. 51 del d.P.R. n. 633/1972.

¹⁰ Circ. n. 32/E/2006.

¹¹ Cfr., *ex multis*, sent. nn. 5051 e 1817 del 2010; 13516/2008; 18429/2005.

Si tratterebbe, dunque, di una “mera facoltà” e non di un “obbligo” ricadendo nell’ambito delle attività di natura amministrativa non sorrette dal principio del contraddittorio. Pur tuttavia, l’Amministrazione finanziaria ne ha rilevato “l’opportunità” in quanto gli esiti relativi non sono strumento da applicare “in via automatica” necessitando della rielaborazione dei dati considerati¹².

Il carattere essenziale del preventivo contraddittorio, invero, appare emergere dalla disciplina indicata nella prima parte della norma che è stata presa in esame dalla Corte nella sentenza di cui si argomenta. Gli avvisi di accertamento e rettifica, infatti, possono essere assunti “a base” delle movimentazioni finanziarie solo qualora il contribuente non dimostri che i dati e gli elementi desunti da essi e reputati rilevanti ai fini dell’accertamento sono stati dallo stesso già “considerati” oppure non hanno rilevanza impositiva.

Anteriormente all’emissione di un qualsiasi atto d’imposizione basato su verifiche di tal tipo dovrebbe, così, sempre essergli riconosciuta la possibilità di fornire elementi di prova a suo favore con atti che integrano, in sostanza, proprio il predetto contraddittorio¹³.

3. La natura delle presunzioni connesse ai movimenti nei conti correnti

La finalità delle presunzioni in materia tributaria è, come noto, di attribuire certezza e semplificare il rapporto sottostante affinché possano riscuotersi rapidamente e regolarmente i tributi. Tuttavia, l’interesse fiscale non può contrastare con le disposizioni primarie ed, *in primis*, con il principio della capacità contributiva. Ne conse-

gue, così, che le esse devono essere supportate da specifici elementi positivi che le giustifichino in via razionale e che sono stati individuati dal Giudice delle leggi “negli indici concretamente rivelatori di ricchezza” da cui possa dedursi l’idoneità soggettiva all’assolvimento dell’obbligazione tributaria¹⁴.

Con specifico riferimento alle presunzioni “di maggior reddito” operanti nell’ambito degli accertamenti bancari e, più in generale, dei rapporti finanziari, nei confronti dei titolari di redditi d’impresa (i percipienti “ricavi”) e, prima della decisione in esame, anche nei confronti dei titolari di reddito di lavoro autonomo (i percipienti “compensi”), la dottrina si è largamente espressa nel senso che trattasi di presunzioni legali *iuris tantum* a favore dell’Amministrazione finanziaria in ragione della possibilità riconosciuta al contribuente di potervi opporre la prova contraria¹⁵.

¹⁴ Corte cost., *ex pluribus*, sent. nn. 42/1980, 283/1987, 103/1991. Gli “indici” riguardano, comunque, la definizione del presupposto mentre le presunzioni la sua prova di cui possono essere conseguenza logica ed attendibile. Tanto significa che il debito d’imposta va collegato ad un presupposto certo, provato e non solo probabile. Così DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2000, p. 344.

¹⁵ Cfr., in specie, FANTOZZI, *I rapporti Fisco-Contribuente nella prospettiva del nuovo accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, p. 231 ss.. Sulla stessa linea BORIA, *Il bilanciamento tra capacità contributiva e interesse fiscale*, in Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, IV, Milano, 2012, p. 100 ss.. La composizione tra interesse fiscale e capacità contributiva per le presunzioni in questione è da ricercare, secondo l’Autore, in base a tecniche di ragionevolezza che consentano di mediare ed attenuare le conflittualità dei due distinti valori costituzionali in gioco. Il carattere di presunzioni a carattere relativo appare, pertanto, funzionale a consentire la ricostruzione della fattispecie impositiva in modo compatibile con il loro bilanciamento poiché sia l’interesse generale alla definizione semplificata ed efficiente delle prestazioni tributarie sia l’effettiva attitudine del contribuente a concorrere alle spese pubbliche ricevono soddisfazione.

¹² Circ. 32/E cit. In questo senso anche Cass., sent. n. 19163/2003.

¹³ MARCHESELLI, *Contraddittorio e parità delle armi per un “giusto processo” tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 4/ 2006, p. 695 ss. che, tra l’altro, ha precisato che un avviso di accertamento fondato su dati bancari emesso senza previa attuazione del contraddittorio ne determina la nullità.

Su tale natura si è pronunciata anche la giurisprudenza di legittimità affermando che i dati emergenti da siffatti accertamenti possono essere valutati anche in carenza degli elementi propri delle presunzioni semplici, fatta salva la suddetta prova contraria¹⁶.

Sull'Amministrazione non ricade, quindi, l'onere di dimostrare l'effettiva inerenza delle movimentazioni bancarie dell'accertato al presupposto impositivo essendo sufficiente che provi di non aver ricevuto da lui esaurienti chiarimenti. I movimenti bancari costituiscono, in definitiva, la base oggettiva per l'accertamento e, se non collimanti con i dati esposti in contabilità o nella dichiarazione del contribuente e da questi non giustificati, devono essere automaticamente imputati quali entrate "in nero".

La prova contraria deve essere, peraltro, "specifica"; non si può, infatti, contrapporre ad una presunzione legale un'affermazione generica ed il contribuente dovrà dimostrare che ciascuna delle operazioni effettuate sul suo conto corrente è estranea a fatti imponibili e, se per qualsiasi ragione non può utilizzare le scritture contabili per sottrarsi all'onere della prova, può anche ricorrere a prove testimoniali¹⁷.

La norma presa in esame dalla Consulta - se considerata nella sua integralità - vincola, dunque, l'Ufficio ad assumere che i movimenti bancari effettuati sui conti correnti intestati al contribuente siano allo stesso imputabili senza la necessità di analizzarne le singole operazioni che è attività, semmai, posta a carico del primo¹⁸. Ancora, la disposizione ha attribuito rilievo a livello normativo (presunzione legale relativa) alla valutazione secondo la quale le rimes-

se in un conto corrente di un contribuente discendono usualmente dalla sua attività.

Ricondotta la movimentazione bancaria all'accertato la legge pone, pertanto, a suo carico l'onere probatorio di dimostrare che la situazione concreta non è quella delineata nella ricostruzione operata dalla norma¹⁹ e, pertanto, l'Ufficio precedente, una volta ricevuta la preventiva "autorizzazione" dell'organo gerarchicamente superiore, procede ad accertamento rilevando *sic et simpliciter* le movimentazioni bancarie e pone in essere le relative rettifiche²⁰.

La conferma della natura legale relativa delle presunzioni in materia è pervenuta dalla stessa giurisprudenza costituzionale sebbene su una questione postale in modo generico poiché l'aspetto fondamentale del problema affrontato nella decisione in commento non lo è stato pienamente sviluppato²¹.

Tuttavia a tutto quanto ora detto non si conforma un'altra interpretazione dottrinale che, differenziando tra il primo ed il secondo periodo dell'art. 32, co. 1, p. 2, cit., ha negato che la prima parte indicasse una presunzione legale *iuris tantum* di ricavi, compensi o corrispettivi sul presupposto che il "porre a base" dell'accertamento non è elemento per automaticamente individuare componenti positivi di reddito o, addirittura, imponibili²².

Quanto alla seconda parte che si applica, come si è detto, solo ai possessori di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, la presunzione è stata definita "strana" ed "asimmetrica" poiché trasforma un indizio di un "costo" in una

¹⁶ Cass., sent. n. 11750/2008, 26692/2005, 518/2002.

¹⁷ Cass., ord. n. 587/2010. In linea, recentemente, C.T.R. Bari, sent. n. 1555/22/2014 con specifico riferimento all'onere della prova a carico del professionista.

¹⁸ Cass. n. 23852/2009.

¹⁹ A solo titolo di esempio, perché trattasi di acquisti ereditari, redditi per cui sono già state pagate le imposte. V. Cass., sent. n. 23852/2009.

²⁰ Cass., sent. n. 25984/2013. In senso contrario C.T.P. Rieti, sent. n. 139/2013.

²¹ Cfr. Corte cost., ord. n. 260/2000, nonché la già citata sent. n. 225/2005.

²² Così LUNELLI, *Indagini finanziarie e accertamento tributario*, in *NEQTEPA*, n. 2/2012, p. 15.

presunzione legale di un ricavo o di un provento assumendo rilievo solo ai fini delle imposte sui redditi²³. In sostanza, non si tratterebbe di presunzioni ma di “valutazioni” che l’Amministrazione finanziaria compie rispetto al caso concreto per verificarne l’effettiva portata probatoria.

L’ordinamento non potrebbe, infatti, prevedere una presunzione legale così generica, “in bianco” poiché qualsiasi “illazione” potrebbe esser posta a fondamento dell’accertamento a meno che il contribuente non dimostri che le risultanze bancarie non sono collegate ad operazioni e proventi imponibili²⁴.

La disposizione, quindi, “autorizza” gli Uffici e “minaccia” i contribuenti circa il fatto che dai loro dati bancari possono trarsi presunzioni semplici, argomentate secondo un prudente apprezzamento, fondanti l’accertamento.

Nondimeno, altri Autori hanno messo in rilievo che - sia per l’eterogeneità degli elementi che possono desumersi dai conti correnti sia per la genericità della norma riguardo al fatto presunto - occorre valutare specificamente le movimentazioni del professionista.

Si è affermato, ad esempio, anticipando una delle considerazioni compiute dalla Corte in questa decisione, che i prelevamenti che egli effettua provengono, talvolta, anche da proventi non correlati direttamente a costi afferenti la sua attività come accade, al contrario, per l’imprenditore, oppure che trattasi di movimenti derivanti da somme di spettanza dei clienti²⁵. Ancora, che può parlarsi di presunzioni legali relative solo se sganciate da fattispecie sintoma-

tiche di evasione poiché, in caso contrario, porrebbero sul contribuente un “effetto vessatorio”²⁶.

A tanto un’ulteriore precisazione, sempre rispetto al prelevamento, ha ritenuto sussistente una “doppia presunzione”²⁷ convergendo con la segnalazione operata della Consulta in questa sentenza quando fa esplicito riferimento alla “doppia correlazione” contenuta nella seconda parte del novellato art. 32, co. 1, cit.. Ivi, infatti, il prelevamento del professionista è stato inteso come corrispondente ad un costo e questo, a sua volta, corrispondente ad un compenso con la possibile individuazione di due diversi momenti.

In un primo, infatti, il prelievo di una somma ha presunto un’acquisizione non contabilizzata e non fatturata di elementi inerenti la produzione del reddito; in un secondo, che questi ultimi erano compensi, parimenti non contabilizzati e non fatturati.

La peculiarità della presunzione si manifestava, altresì, nella circostanza che la prova contraria era data dell’indicazione del beneficiario su cui, diversamente dai versamenti, il professionista non doveva fornire prova formale²⁸.

²³ LUNELLI, ult. cit., p. 16.

²⁴ MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008, *passim*.

²⁵ In questo senso TESAURO, *Nota a Corte cost.*, 9 giugno 2005, in *Giur. it.*, 2005, p. 2429. Sulla stessa linea anche BRUZZONE, *Per i professionisti opera la presunzione legale “prelevamenti-compensi”?*, in *Corr. trib.*, n. 43/2012/2013, p. 3446 ss.

²⁶ LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 437. Dello stesso A. v., anche, *Prelevamenti uguale ricavi: l’assurdità di una presunzione contro natura*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 520 ss..

²⁷ LUPI, *La doppia presunzione è vietata... solo quando non convincente!* in *Rass. trib.*, 1994, II, p. 168 ss..

²⁸ AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, II ed., Torino, 2013, p. 217. In argomento ARTUSO, *I prelevamenti bancari effettuati dai professionisti e la nuova presunzione di compensi tra principi di civiltà giuridica, divieto di retroattività e ambigue classificazioni delle norme sulle prove*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 3 ss..

4. - Il lavoro autonomo e l'attività d'impresa: differente disciplina civilistica e diversa qualificazione del reddito

Nella decisione *de qua* la Corte ha attribuito un particolare rilievo alla differenza di disciplina che presiede l'attività del lavoratore autonomo rispetto a quella dell'imprenditore²⁹ ed, infatti, mentre il fondamento civilistico del lavoro del primo, caratterizzato dall'auto-organizzazione³⁰, è rinvenibile nel contratto di prestazione d'opera intellettuale ex art. 2230 c.c., quello del secondo nell'art. 2082 c.c..

Il professionista, più specificamente, deve eseguire personalmente l'incarico assunto pur potendosi avvalere, sotto la propria direzione e responsabilità, di sostituti ed ausiliari quando consentito dal contratto o dagli usi e non incompatibile con l'oggetto della sua prestazione (art. 2232 c.c.). Occorre, ancora, che egli svolga la prestazione in modo discrezionale, abituale e, talora, anche esclusivo, ponendo in essere atti a contenuto economico finalizzati ad un progetto, appunto, di natura professionale³¹ avulso dal conseguimento di un risultato e purché la predetta sia diversa dalle variegate articolazioni in cui solitamente si esplica l'attività d'impresa.

L'apparato organizzativo che coadiuva e supporta il professionista, di conseguenza, è uno strumento ausiliario e non un fattore produttivo dell'attività³².

Per il corrispettivo dell'opera del prestatore d'opera intellettuale è necessario, poi, far riferimento all'art. 2233 c.c. rubricato "compenso" che - se non convenuto dalle parti e non determinabile in base alle tariffe oppure gli usi - è

fissato dal giudice sentito il parere dell'associazione professionale cui appartiene ed "adeguatamente misurato" all'importanza dell'opera ed al decoro della professione.

Gli elementi caratterizzanti l'attività del professionista sono, in definitiva: *l'intuitus personae*, la natura prettamente personale dell'opera svolta ed un collegamento irrinunciabile tra la prestazione ed il compenso che ad essa consegue non condizionato dalle spese sostenute.

Sulla scorta di tanto, il Giudice delle leggi ha così precisato che la parte della norma rimessa in via incidentale risulta assolutamente "irrazionale" ponendo un «legame inferenziale tra il fatto noto del prelevamento dal conto corrente ed il fatto ignoto del maggior compenso».

Quanto all'imprenditore, tenendo presente la relativa definizione civilistica³³, l'attività è caratterizzata dalla presenza di elementi prevalentemente rivolti «all'acquisto di fattori produttivi impiegati nella produzione di beni e servizi»³⁴; pertanto, in ragione del differente regime indicato nel codice civile con l'altra categoria di cui si tratta, occorre far riferimento a distinte fonti di produzione dei redditi, a loro volta regolate

³³ L'art. 2082 c.c. richiama, per un verso, la disciplina dettata nel capo I, titolo II, del libro V c.c., per un altro, in quanto compatibili, le disposizioni relative al contratto d'opera. Quest'ultimo ed il lavoro intellettuale si configurano, pertanto, come due *species* del medesimo *genus* rappresentato, appunto, dalla categoria del lavoro autonomo nel cui ambito l'articolazione nelle dette fattispecie è data dagli elementi di differenziazione indicati negli artt. 2229 ss. del codice.

³⁴ Sul punto la Corte ha richiamato, come già anticipato, la sua decisione del 2005 che segnalava la stretta correlazione presuntiva della destinazione di somme non giustificate all'esercizio dell'attività d'impresa rispetto all'attività dell'imprenditore nonché il legittimo diritto alla detrazione delle somme per le quali egli fornisce la prova quali costi di impresa; dunque, il principio di naturale produttività degli elementi propri dell'impresa: capitale e lavoro.

²⁹ D'AYALA VALVA, *I prelievi bancari dei professionisti non equivalgono a compensi tassabili*, in *G.T.- Riv. giur. trib.*, n. 12/2014, p. 934.

³⁰ FANTOZZI, *Imprenditore ed impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1984, p. 19.

³¹ SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo. Nozione e disciplina tributaria*, Milano, 1984, p. 296.

³² MICCINESI, *voce Reddito delle persone fisiche (imposte sul)*, in *Dig. IV, Disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1996, p. 190.

in distinte disposizioni del TUIR: l'art. 53 e l'art. 55 con sussistente "congruenza" del nesso costiricavi esclusivamente nell'esercizio ordinario dell'attività d'impresa.

Solo per i redditi di quest'ultima, infatti, intervengono le previsioni di cui alla sez. I, capo II, titolo II, TUIR, applicandosi il regime di tassazione per competenza ove vanno annotate tutte le movimentazioni in entrata ed in uscita.

Gli obblighi di tenuta contabile del professionista, invece, sono semplificati³⁵ ed egli deve registrare i soli dati afferenti la professione, emergendo l'elemento personale dell'attività precisato dalla Consulta nella «fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese» sia professionali sia personali con evidente emersione di una "forzatura" legislativa che estendeva una norma prevista per accertare i ricavi del solo imprenditore anche ai compensi del prestatore d'opera intellettuale le cui spese personali non possono e non devono essere desunte dalla contabilità semplificata.

5. Conclusioni

La decisione che si è annotata ha evidenziato, ancora una volta, la differenza di disciplina dell'attività svolta dal lavoratore autonomo e dall'imprenditore, nonché le peculiarità del lavoro intellettuale ove la prestazione personale emerge rispetto ad ogni altro elemento. Da talché discendono differenti tipologie di reddito con conseguente declaratoria della Corte costituzionale dell'irragionevole equiparazione di situazioni disuguali su importi risultanti da contabilità diverse.

Qui, come in molti altri casi riguardanti l'operatività delle presunzioni in materia tributaria, il legislatore era apparso, invero, più orientato alla "ragione fiscale" che alla tutela delle posizioni giuridiche del contribuente sul fronte dell'inversione dell'onere della prova, ma il *favor fisci* non può contrastare con gli spe-

cifici principi indicati nelle singole leggi d'imposta e, tanto meno, con principi generali dell'ordinamento³⁶, primi fra tutti i valori costituzionali.

Resta, tuttavia, aperta una "questione" e, nel contempo, si profila una probabile apertura del *decisum* ad un più ampio contesto che necessita, però, di trovare la sua composizione sistematica nel quadro della determinazione complessiva della ricchezza ai fini tributari³⁷.

Riguardo alla "questione", ci si riferisce all'argomentazione che la Consulta ha fornito per dichiarare parzialmente illegittima la norma di cui si è trattato per violazione dell'art. 53 Cost.. Probabilmente, ne ha "sopravalutato" la portata applicativa; infatti, se la disposizione attiene ad una norma relativa all'accertamento e, quindi, alla prova, non si comprende come potesse porsi in contrasto con il principio della capacità contributiva e, cioè, con un parametro costituzionale che disciplina la "sostanza" del rapporto tributario.

In effetti, una presunzione irragionevole indirettamente produce un risultato contrario alla norma costituzionale indicata e viola, invece, immediatamente gli artt. 3 e 24 Cost. in termini di ragionevolezza³⁸.

Quanto all'ampliamento ad altre ipotesi, potrebbe profilarsi l'illegittimità della presunzione non solo rispetto ai professionisti; se, infatti, è "contro natura" sul piano dei tributi, ovvero della ricchezza, potrebbe esser considerata nello stesso senso "per tutti"³⁹.

³⁶ BUSCEMA - LUPI, *Le irragionevoli disposizioni sul valore presuntivo dei prelevamenti bancari*, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 4/2005, p. 518.

LUPI, *Prelevamenti bancari, "presunzioni contronatura" e "insegnamento della Corte Costituzionale"*, in *Ipsos Quotidiano*, 7 febbraio 2015.

³⁸ MARCHESELLI, *Indagini finanziarie: cade la presunzione a carico dei professionisti*, in *Ipsos Quotidiano*, 7 ottobre 2014,

³⁹ LUPI, *Illegittima costituzionalmente l'equiparazione dei prelievi a reddito, ma perché solo per i professionisti?*, in *Fondazionestudtributari.com*, 6 ottobre 2014.

³⁵ Art. 19, d.P.R. n. 600/1973.

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 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 logicopresuntive 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 logicopresuntive 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 meccani-

simo 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 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.