



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

INDAGINI FINANZIARIE: LA PRESUNZIONE DI MAGGIOR REDDITO A CARICO DEI PROFESSIONISTI PER I PRELIEVI INGIUSTIFICATI È INCOSTITUZIONALE*

di *Andrea Marone**

ABSTRACT

This job analyze recent judgment of “Corte Costituzionale” that declared unlawful art. 32, c. 1, d.p.R. n.600/1973.

Specifically the job analyze the main legal institutes and the main legal reasons underpinning the judgment of “Corte Costituzionale”. In particular analyze the differences of law, economics and accounting between the self-employed and/ or professional freelance and entrepreneur

For logical iter of Corte Costituzionale explane the reasons that led the same Court to affirm that the withdraw from bank account without explanation, by professional freelance and self employed, can't do black earnings.

Il presente lavoro analizza la recente sentenza della Corte Costituzionale che ha dichiarato incostituzionale l'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, d.P.R. 600/1973.

Premessi alcuni brevi cenni normativi e processuali, il lavoro analizza i principali istituti giuridici trattati e le ragioni giuridiche sottese alla decisione della suprema Corte. In particolare si pone l'accento sulle principali differenze giuridiche, economiche e contabili esistenti tra il lavoratore autonomo e/o professionista e l'imprenditore.

Seguendo l'iter logico svolto dalla Corte Costituzionale si spiegano le ragioni che hanno indotto la medesima Corte ad affermare l'assunto secondo cui i prelievi dal conto corrente bancario senza giustificazione, da parte di professionisti e lavoratori autonomi, non possono costituire autonomamente compensi in nero.

* Articolo sottoposto a revisione

* Dottorando di Istituzioni e politiche finanziarie e tributarie all'Università degli Studi di Napoli “Federico II”

CORTE COSTITUZIONALE - Sentenza N. 228 – del 24 - settembre 2014

La Corte Costituzionale -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 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 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.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. I caratteri distintivi delle attività di lavoro autonomo rispetto all'imprenditore – 2.1. Professioni liberali e imprese due realtà diverse – 2.2. L'intuitu personae come elemento distintivo del lavoro autonomo – 3. Il diverso regime contabile dei lavoratori autonomi e dei professionisti – 4. Conclusioni

1. Premessa

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 228/2014, ha posto fine ad una questione di cui si è discusso molto e che ha colpito, in maniera determinante, lavoratori autonomi e liberi professionisti, affermando l'assunto secondo cui i prelievi dal conto corrente bancario senza giustificazione, da parte di professionisti e lavoratori autonomi, non costituiscono autonomamente compensi in nero.

Al fine di chiarire meglio la vicenda che ha impegnato la Corte Costituzionale occorre partire dal dato normativo e, in particolare, dalla modifiche legislative introdotte con la legge finanziaria del 2004.

Più precisamente, l'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, d.P.R. 29.9.1973 n. 600, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), l. 30.12.2004, n. 311 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), disponeva che: «Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono:

1) procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo art. 33;

2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7), ovvero rilevati a norma 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. 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 articoli 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. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza

deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale».

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 228/2014, a seguito della questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, ha dichiarato incostituzionale l'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, d.P.R. 600/1973, limitatamente alla parola «o compenso».

Sino alla recente pronuncia della Corte Costituzionale, tramite un'interpretazione assolutamente restrittiva di tale precetto normativo, qualunque prelievo dal conto corrente bancario di un professionista o lavoratore autonomo veniva considerato compenso in nero, salvo non venisse fornita prova contraria.

In considerazione di ciò venivano posti sullo stesso piano, da un punto di visto economico-contabile, la figura del lavoratore autonomo e/o professionista e dell'imprenditore.

Tale interpretazione pro-Fisco fondava, in particolar modo, su una pronuncia sempre della medesima Corte Costituzionale dell'8.6.2005 n. 225 secondo cui: *«Così interpretata la norma si sottrae a censura di violazione dell'art. 53 della Costituzione, risolvendosi, quanto alla destinazione dei prelievi non risultanti dalle scritture contabili, in una presunzione di ricavi ius tantum suscettibile, cioè, di prova contraria attraverso la indicazione del beneficiario dei prelievi».*

Una presunzione siffatta non appare, poi, lesiva del canone di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione, non essendo manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività di impresa e siano, quindi, in definitiva, detratti i relativi costi, considerati in termini di reddito imponibile».

Il ragionamento della Corte Costituzionale, però, riguarda gli imprenditori per cui, ovviamente, non prendeva in considerazione le differenze giuridico-economico-contabili che caratterizzano l'imprenditore rispetto al professionista o al lavoratore autonomo, cui invece il legislatore, con la norma oggi dichiarata incostituzionale, aveva esteso l'applicazione.

Occorre, inoltre, ricordare che uno dei principali scogli all'accoglimento della questione di legittimità costituzionale era rappresentato dal fatto che, in relazione alla medesima norma censurata¹, la Consulta aveva già recentemente espresso il suo parere e questo era stato di segno contrario.

Si è, pertanto, allungo dibattito in dottrina ed in giurisprudenza, oscillando molto tra

¹ Corte Cost., Ord. 23 Novembre 2011, n. 318.

posizioni positive² e negative³, in merito alla possibilità della Corte di superare il suo stesso orientamento.

Inoltre, nell'ordinanza d'inammissibilità⁴, la questione di costituzionalità proposta dal rimettente⁵ non veniva affrontata con riferimento a motivi attinenti alla formulazione o per insufficiente motivazione della rilevanza. Pertanto, l'Ordinanza della Commissione Tributaria di Roma è stata molto abile a rimettere la questione di legittimità costituzionale secondo un giudizio prognostico, circostanziato e completo, in grado di aggirare i limiti di motivazione delle recente Ordinanza di rimessione in merito alla stessa questione.

2. I caratteri distintivi delle attività di lavoro autonomo rispetto all'imprenditore

Fatta tale premessa, occorre brevemente individuare quelli che sono alcuni elementi connotanti il lavoratore autonomo ed il libero professionista.

Il lavoratore autonomo, ai sensi dell'art. 2222 c.c. è il soggetto che, in virtù di un contratto d'opera, si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalente e proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente.

Ciò che contraddistingue tale tipologia di lavoro da quello subordinato è l'assenza del vincolo di soggezione personale del lavoratore. Sul punto una recente sentenza della Corte di Cassazione, confermando una giurisprudenza consolidata, ha chiarito che: *«L'elemento che contraddistingue il rapporto di lavoro subordinato rispetto al rapporto di lavoro autonomo, assumendo la funzione di parametro normativo d'individuazione della natura subordinata del rapporto stesso, è il vincolo di soggezione personale del lavoratore - che necessita della prova di idonei indici rivelatori, incombente allo stesso lavoratore - al potere organizzativo, direttivo e disciplinare del datore di lavoro, con conseguente limitazione della sua autonomia ed inserimento nell'organizzazione aziendale. Pertanto, gli altri elementi, quali l'assenza di rischio, la continuità della prestazione, l'osservanza di un orario e la forma della retribuzione, ed eventuali altri, pur avendo natura meramente sussidiaria e non decisiva, possono costituire gli indici rivelatori, complessivamente considerati e tali da prevalere sull'eventuale volontà contraria manifestata dalle parti, attraverso i quali diviene evidente nel caso concreto l'essenza del rapporto, e cioè la subordinazione, mediante la*

² In questi termini, E. Artuso, "Presunzioni legali relative e retroattività". A proposito di prelevamenti bancati "nota a Comm. Trib. Reg. Laz., Sez. XXIV, Ord. N. 27 del 2013", in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, vol. XXIII, 2013, pagg. 394-412; F. d'Ayala Valva, "Dubbi di costituzionalità del prelevometro", Riv. Giur. Cost. n. 8-9/2013, pagg. 689-708; A. Marcheselli, "presunzioni bancarie e accertamento dei professionisti: un pasticciaccio brutto tra illegittimità costituzionale e illecito comunitario dello Stato", in Dir. prat. Trib., n. 5/2013, pag. 2-761.

³ G. Franson, "Ancora La Consulta la presunzione sui prelevamenti bancari", nota a Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. XXIV, Ord. N. 27 del 2013, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8. Vol. XXIII, 2013, pagg. 386-393.

⁴ Corte Cost., Ord. N. 318 del 2011, cit.

⁵ Comm. Trib. Prov. Di Pescara, Ord. 14 dicembre 2010, nn. 156 e 157.

valutazione non atomistica ma complessiva delle risultanze processuali. La relativa valutazione di fatto di tali elementi è rimessa al giudice del merito, con la conseguenza che essa, se risulta immune da vizi giuridici ed adeguatamente motivata, è insindacabile in sede di legittimità, ove, invece, è censurabile soltanto la determinazione dei criteri generali ed astratti da applicare al caso concreto⁶».

2.1. Professioni liberali e impresa: due realtà diverse

Ancor più differente, rispetto all'attività d'impresa, è il lavoro professionale che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2229 e 2230 c.c., viene inteso quale prestazione d'opera intellettuale svolta da un professionista iscritto in appositi albi o elenchi.

Per tali professioni si intendono quelle connotate dall'intrinseca libertà o liberalità dell'attività che ne forma oggetto: ciò non sta a significare tanto lo stato di indipendenza, che caratterizza ogni forma di lavoro autonomo, ma principalmente l'impegno della capacità e competenza del professionista, in cui trova realizzazione la sua libertà di giudizio, per soddisfare i bisogni di altri uomini strettamente pertinenti alla realizzazione della loro personalità e dunque della stessa libertà, che costituisce un dato inseparabile della natura umana⁷.

Le professioni intellettuali vengono individuate, oltre che secondo un criterio formale (l'iscrizione ad un albo, anche se non mancano professioni esercitabili liberamente⁸), anche

⁶ Cfr. Cassazione Civile, sez. lav., 24.2.2006 n. 4171

⁷ In questi termini R. Scognamiglio, Personalità umane e tutela costituzione delle libere professioni, in Dir. Fam., 1973, pag. 803 che osserva come l'espressione professioni intellettuale appaia empirica, approssimativa e per molti versi ambigua.

⁸ Nel medesimo senso del testo, si veda: A. Perulli, Il lavoro autonomo, in Tratt. Dir. cic. e comm., diretto da Cicu e Messineo, continuato da Mengoni, Milano, 1996, p. 377, secondo cui le norme del codice civile in tema di professioni intellettuali si applicano pure ad attività il cui svolgimento è completamente libero, non connettendosi alla presenza di albi o elenchi di tipo pubblicistico e alla necessità, per i singoli professionisti di esservi iscritti. Si tratta, in sostanza, di prestatori d'opera intellettuale che, privi di disciplina relativa ai requisiti soggettivi, sono comunque inquadrabili, dal punto di vista della normativa applicabile, nel capo II del titolo III; F. Santoro Passarelli, voce Professioni Intellettuali, in Novis Dig. It., vol. XIV, Milano Torino, 1980, p. 24; G. Giacobbe, voce professioni intellettuali, in Enc. Dir., vol. XXXVI, Milano, 1987, pag. 1067. Contra C. Lega, Le libere professioni intellettuali nelle leggi e nella giurisprudenza, Milano, 1974, pag. 105, secondo cui l'iscrizione a un albo rappresenta il solo elemento caratterizzante sicuro per una professione liberale.

In proposito per la giurisprudenza, fra le altre, cfr.: Cass. 1993 n. 9019, in rep. Foro.it, 1993, voce professioni intellettuali, n. 38; Cass. 10 aprile 1980, n. 2305, in Mass. Giur. It, 1980, c. 578; Cass. 25.7.1975 n. 3726 in Rep. Foro it., voce professioni intellettuali, n. 24; Cass. 5.5.1967 n. 859, in Giur. It. 1968, I, 1, c. 349; T.A.R. Piemonte, sez. I, 19.10.1985, n. 393, in Trib. Amm. Reg. 1985, I, p. 4132.

In tema di attività professionali libere (non protette), si veda: Trib. Piacenza, 14 marzo 2000 in foro pad. 2000, I, c. 95, con nota Battisti, secondo cui il fatto che l'esercizio di una determinata professione non sia condizionato dall'iscrizione in appositi albi o elenchi, come accade per l'esercizio della professione di investigatore privato che necessita, ai sensi dell'art. 134 r.d. 18 giugno 1931, n. 773 (t.u.l.p.s.) di una licenza prefettizia e non già dell'inserimento in apposito albo, non osta alla qualifica dell'investigatore privato quale professionista intellettuale; Pret. Monza, 21 aprile 1994 in Contratti, 1994 pag. 567, circa i contratti di consulenza manageriale e di assistenza agli imprenditori in fase di ristrutturazione aziendale; Pret. Torino, 5 aprile, 1990 in Foro Pad.,

secondo un criterio sostanziale: intendendosi per professionalità la continuità e la relativa stabilità dell'attività e, soprattutto, la particolare competenza e preparazione richiesta.

Proprio l'essenzialità di tali elementi (competenza e preparazione), propriamente personali, pone su un piano totalmente differente il professionista rispetto all'imprenditore (in cui ciò che rileva, principalmente, è l'organizzazione d'impresa).

Ciò è avvalorato anche dalla normativa e giurisprudenza comunitaria⁹, secondo cui le libere professioni, il cui esercizio si contraddistingue per la rilevanza peculiare dell'elemento personale e per la notevole autonomia nel compimento degli atti professionali, sono attività che, fra l'altro, presentano un pronunziato carattere intellettuale e richiedono una qualificazione di livello elevato¹⁰.

Si è osservato che il carattere distintivo delle professioni in esame consiste nell'estrinsecarsi in un'attività che si qualifica libera o liberale, poiché "non serve ad altro scopo che non sia la dedizione a sollevare gli uomini dalle situazioni in cui abbisognano di consiglio ed assistenza; scopo per la cui realizzazione l'attività si fa anche doverosa e si sottopone al rispetto di criteri e regole di comportamento" deontologiche, mentre non dovrebbe incontrare altri limiti, se non quelli costruiti dalla non eliminabile insufficienza delle forze e cognizioni umane.

Quindi, "libertà di essenza e di fini di un'attività destinata ad altri, e socialmente rilevante", che implica, però trascendendoli, i caratteri coessenziali e tuttavia parziali dell'intellettualità, della competenza e della discrezionalità¹¹.

1991, I, c. 252, che qualifica come contratto d'opera intellettuale quello stipulato da un'impresa con un'agenzia pubblicitaria per ciò che riguarda l'ideazione e la progettazione di una campagna pubblicitaria.

⁹ In particolar modo si veda l'art. 3 dir. n. 2005/36/CE sul riconoscimento delle qualifiche professionali. L'attuazione della dir. n. 2005/36/CE è stata contemplata dalla l. 25 gennaio 2006, n. 2, così detta legge comunitaria 2005. In ogni caso, la direttiva è entrata, per le norme di immediata applicabilità, in vigore il 20 ottobre 2007, poco prima del provvedimenti che l'ha recepita. La direttiva de qua è stata modificata dal reg. CE, 5 dicembre 2007, n. 1430.

¹⁰ Per la giurisprudenza comunitaria circa la definizione di professione liberale, cfr. Corte Giust. CEE, 11 ottobre 2001, in causa C-267/99, in *Racc.*, p. I-7467.

¹¹ In questi termini si esprime R. Scognamiglio, *Personalità umane tutela costituzionale delle libere professioni*, cit. pag. 807, il quale osserva come la nozione di liberalità come ora descritta consente di distinguere le professioni in esame sia dalle attività materiali o economiche del lavoratore autonomo, dell'artigiano o dell'imprenditore, sia dalle attività di pura ricreazione e ispirate a fini di diletto.

Anche se alcuni autori comprendono quella dei ministri di culto fra le attività professionali, il sacerdozio non appare allo stato della normativa vigente una professione intellettuale ex art. 2229 ss. In proposito, per le diverse opinioni che sono state espresse, si rimanda a G. Cattaneo, *La responsabilità del professionista*, Milano, 1958, p. 19; J. Savatier, *La professione liberale*, Paris, 1947, p. 50 s.; L. Barassi, *Il contratto di lavoro*, vol. 1, Milano, 1915, pag. 250 e ss; e in giurisprudenza Cons. Stato, 17.3.2934, in *Foro.it*, 1934, c. 267, secondo cui il sacerdozio non può dirsi esercizio di discipline che abbiano per oggetto "la cultura della mente: esso è qualcosa di diverso e di più alto".

2.2 L' *intuitu personae* come elemento distintivo del lavoro autonomo

Ulteriore elemento che contraddistingue il lavoratore autonomo e/o professionista dall'imprenditore è data dal fatto che il contratto d'opera intellettuale si caratterizza dall'*intuitu personae*, non solo nell'ipotesi in cui venga richiesta, ai sensi dell'art. 2229, l'iscrizione in appositi albi o elenchi, ma in tutte le situazione nelle quali il negozio abbia per oggetto la prestazione di attività liberale.

Il contratto, infatti, tra un lavoratore autonomo ed il "cliente" è prevalentemente riferito al lavoro del prestatore, dando, a differenza dell'impresa (anche piccola impresa), carattere collaterale e non necessario alla circostanza che il prestatore stesso si avvalga della collaborazione di terze persone.

Tale situazione acquista particolare rilievo per i contratti avente ad oggetto una prestazione d'opera intellettuale, tanto che l'art. 2232 c.c. stabilisce che il professionista deve esigere personalmente l'incarico assunto, così individuando il punto centrale e caratteristico dell'esecuzione dell'opera liberale nella personalità della prestazione, per la quale si ritiene legittimo parlare di obbligazione di *facere infungibile*¹².

Il carattere personale e infungibile della prestazione d'opera intellettuale, oltre a qualificare il rapporto in esame, differenziandolo all'interno del *genus* contratto d'opera/lavoro autonomo, influenza la disciplina del negozio, facendo sì che l'errore che cade sull'identità della persona sia essenziale.

3. Il carattere personale del lavoro autonomo

Fatte tali essenziali precisazioni circa la figura del lavoratore autonomo – professionista, si può facilmente desumere come la differenza rilevante tra l'attività imprenditoriale e lo svolgimento della libera professione consiste nel fatto che la prima è caratterizzata prevalentemente da un'organizzazione finalizzata alla produzione di beni e servizi e la seconda dalla presenza "umana" del professionista, molto più essenziale ai fini dello svolgimento

¹² Su tale aspetto si veda: L. Riva Sanseverino, del lavoro autonomo, cit. p. 222 s.; A. Perulli, Il lavoro autonomo, cit., p. 513; C. Assanti, Le professioni intellettuali e il contratto d'opera, cit., p. 1488; F. Messineo, Manuale di diritto civile e commerciale, 8 ed., riv. vol. II, p. 2, Milano, 1952, p. 221; G. Giacobbe-D. Giacobbe, Il lavoro autonomo, cit. p. 14; G. Giacobbe, voce Professioni intellettuali, cit. 1074; F. Santoro Passarelli, voce Professioni intellettuali, cit. 1074;

Commiss. Trib. Reg. Emilia-Romagna, 13 marzo 2003, in comm. Trib., 2003 p. 1718, e Vita not. 2003, p. 348, e Riv. Not. P. 1205, ha giudicato che il requisito qualificante dell'attività di un libero professionista abilitato all'esercizio di una professione così detta protetta – previa iscrizione al relativo albo professionale – è da ravvisare nel fattore della necessaria presenza personale costante del professionista per l'effettivo svolgimento dell'attività medesima e non nel profilo organizzativo dell'attività professionale, che è di per sé inidoneo a supplire all'assenza di tale fattore.

dell'attività medesima rispetto al mero profilo organizzativo.

Sul punto si cita una pronuncia della Commissione Tributaria secondo cui «*il requisito qualificante dell'attività di un libero professionista abilitato all'esercizio di una professione così detta protetta – previa iscrizione al relativo albo professionale – è da ravvisare nel fattore della necessaria presenza personale costante del professionista per l'effettivo svolgimento dell'attività medesima e non nel profilo organizzativo dell'attività professionale, che è di per sé inidoneo a supplire all'assenza di tale fattore¹³*».

Pertanto, mentre nell'attività d'impresa qualunque somma di denaro, contabilizzata o meno, si presume che venga utilizzata per l'acquisizione di fattori produttivi che, a loro volta, generano produzione di ulteriori beni e servizi in vista di futuri ricavi, viceversa, nell'ambito del lavoro autonomo/libera professione, essendo rilevante l'attività intellettuale del professionista, non tutti i prelievi devono necessariamente essere utilizzati per l'attività organizzativa dello studio.

Alla luce di tali considerazioni si può comprendere meglio la *ratio* della scelta della suprema Corte Costituzionale che, sottolineando, con riferimento al lavoro autonomo/professione, la centralità dell'apporto del lavoro proprio rispetto alla marginalità dell'apparato organizzativo, ha inteso escludere, per tali categorie, che qualunque somma prelevata potesse servire per l'acquisizione di fattori produttivi a loro volta in grado di produrre beni e servizi.

Però, la Consulta nell'affermare la non assimilabilità del reddito professionale al reddito d'impresa e, di conseguenza, l'irrazionalità della presunzione di equivalenza tra prelevamenti e compensi professionali, non esplicita le ragioni della rilevanza della questione di costituzionalità.

In particolare non emerge una presa di posizione circa la natura “sostanziale” o “meramente procedimentale” della norma censurata, laddove, nella prima ipotesi risulta palese che per essere rilevante la questione, la Consulta deve

4. Il diverso regime contabile di lavoratori autonomi e professionisti

Vi è un'ulteriore differenza determinante che distingue l'imprenditore dal professionista e che, giustamente, è stata presa in considerazione dalla sentenza in oggetto: il regime di contabilità.

Gli imprenditori, infatti, ai sensi dell'art. 18 d.P.R. 600/1973, possono applicare il regime

¹³ Cfr. Commiss. Trib. Reg. Emilia-Romagna, 13 marzo 2003.

di contabilità semplificata qualora esercitino attività commerciali con ricavi, conseguiti nell'anno precedente, non superiori a € 400.000, se esercenti attività di prestazione di servizi, e a € 700.000, se esercenti attività di cessione di beni. La contabilità semplificata, essendo una possibilità offerta dalla normativa fiscale, deve essere opzionata in sede di presentazione della prima dichiarazione annuale Iva. Nel silenzio si presuppone scelta la contabilità ordinaria. Infatti, la contabilità semplificata può essere considerata una possibilità squisitamente fiscale, in quanto le norme del codice civile impongono la contabilità ordinaria a chiunque eserciti una qualsiasi attività d'impresa.

Viceversa per quanto concerne i professionisti, la contabilità semplificata è il regime naturale indipendentemente dall'ammontare dei compensi percepiti. Pertanto, esso si intende adottato se il professionista non ha optato per il regime di contabilità ordinario (in tal caso questa potrebbe essere l'altra opzione).

Per i professionisti in contabilità semplificata, ai sensi dell'art. art. 19 commi 1 e 2 d.P.R. 600/73 e dell'art. 3 comma 1 d.P.R. 695/96 sono obbligatorie le seguenti scritture: registri degli incassi e dei pagamenti, registri Iva, libri e registri previsti dalla normativa sul lavoro. I professionisti in contabilità semplificata, qualsiasi sia il volume d'affari, possono eliminare il registro Irpef incassi e pagamenti e utilizzare solo i registri Iva se vi annotano separatamente, in apposite sezioni, le operazioni non soggette ad Iva e rilevanti solo ai fini Irpef.

È necessario, inoltre, annotare, a fine esercizio, l'ammontare globale delle somme non incassate e di quelle non pagate: le corrispondenti operazioni andranno registrate nell'anno di effettivo incasso o pagamento (art. 3, comma 1, d.P.R. 695/1996).

Pertanto, da tale regime fiscale derivano una serie di vantaggi che consistono, principalmente, nella maggiore semplificazione nella registrazione delle operazioni, nel minor costo per la tenuta e nella non necessaria conoscenza di particolari nozioni contabili. Ma, al contempo, non mancano alcuni svantaggi per il professionista: gli scarsi elementi informativi per il controllo di gestione, la difficoltà nella predisposizione di bilanci periodici e l'assoggettamento all'accertamento presuntivo del reddito (sulla base di parametri e studi di settore).

Da tale assetto contabile può derivare una fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali, da cui, secondo quanto chiarito dalla sentenza in oggetto della Corte Costituzionale, non si può far dipendere la presunzione che tutti i prelievi senza giustificazione costituiscano compensi in nero.

5. Conclusioni

In conclusione, la Corte Costituzionale, alla luce delle suesposte considerazioni, ha ritenuto di censurare l'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, d.P.R. 600/1973, limitatamente ai compensi dei professionisti-lavoratori autonomi, ritenendo tale disposizione normativa, non solo in contrasto con il principio di capacità contributiva, ma anche inadeguata e incongruente rispetto al fine perseguito dal legislatore.

In particolare, la disposizione legislativa è stata ritenuta contraddittoria ed in violazione del principio di ragionevolezza che deve ispirare i precetti normativi e, quindi, in violazione dell'art. 3 della Costituzione.

La Corte, quindi, ed è del tutto da condividere, ha cassato dall'ordinamento una parificazione tra soggetti giuridici del tutto diversi ed ha riportato l'imposizione tributaria e il conseguente accertamento nei limiti del rispetto dell'ordinamento che, sulla base del codice civile, distingue con chiarezza l'imprenditore dal professionista o lavoratore autonomo, ma ancora di più distingue le diverse funzioni delle relative scritture contabili.