REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI ROMA

VENTINOVESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

PICOZZA PAOLO Presidente e Relatore

BELLONI LUIGI Giudice

MATTEOCCI ADELMO Giudice

ha emesso la seguente

ORDINANZA

- sull'appello n. Omissis depositato il Omissis

- avverso la sentenza n. Omissis

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di VITERBO

proposto dall'ufficio:

Omissis

controparti:

STUDIO LEGALE (Omissis)

VIA (...)

Omissis

VIA (...)

Omissis

VIA (...)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) ED ALTRI IRPEF - ALTRO 2004

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) ED ALTRI IVA - ALTRO 2004

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) ED ALTRI IRAP 2004

- sull'appello n. Omissis depositato il Omissis

- avverso la sentenza n. Omissis

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di VITERBO contro:

Omissis

proposto dai ricorrenti:

STUDIO LEGALE (Omissis)

VIA (...)

difeso da:

Omissis

VIA (...)

Omissis

VIA (...)

Omissis

VIA (...)

Omissis

VIA (...)

difeso da:

Omissis

VIA (...)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) ED ALTRI IRPEF - ALTRO 2004

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) ED ALTRI IVA - ALTRO 2004

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) ED ALTRI IRAP 2004

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. - Con avvisi di accertamento nn. (...), notificati nel 2010, relativi all'anno d'imposta 2004, l'Omissis di Omissis contestava allo "Omissis" ed agli Avv.ti Omissis e Omissis, in proprio e quali associati, movimenti bancari in entrata (versamenti) ed in uscita (prelevamenti), rinvenuti su tre conti corrente intestati, rispettivamente, uno allo "Studio legale" e gli altri due all'Avv. Omissis.

Il totale ammontare tra prelevamenti e versamenti di Euro 95.143,27 veniva, quindi, recuperato a tassazione, ai fini delle II.DD., Irap ed Iva, in capo agli stessi, quali compensi professionali non dichiarati.

2. - L'avviso di accertamento de quo veniva impugnato, con tre distinti ricorsi, dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo.

3. - Come enucleato nella sentenza n. Omissis, depositata da quest'ultima in data Omissis, "il Ricorrente, in via pregiudiziale, eccepiva la illegittima applicazione della retroattività delle norme prese a base degli accertamenti di cui alla legge n. 311 del 30.12.2004, che estende anche ai lavoratori autonomi la presunzione legale che autorizza il fisco a considerare come reddito evaso anche i prelevamenti.

In via principale contestavano la arbitrarietà delle conclusioni in relazione alla tipologia di reddito e alla considerazione tout court dei prelevamenti quali compensi omessi, senza porre in essere ulteriori indagini, specialmente nel caso in cui il conseguimento del reddito avviene per cassa e manca una specifica correlazione fra compensi e spese.

In via ulteriormente principale contestavano la mancata riferibilità delle operazioni non giustificate a redditi di lavoro autonomo conseguiti dallo studio e sulla verifica delle condizioni poste dall'art. 32 del Dpr 600/1973, nella corrispondenza di alcuni versamenti riconducibili all'attività professionale e fatturato dichiarato".

4. - La Commissione Tributaria Provinciale, previa riunione dei ricorsi dello Omissis e degli Avvocati associati, li accoglieva parzialmente "determinando i maggiori ricavi in Euro 42.685, imposte e sanzioni di conseguenza".

5. - Il Giudice di primo grado motivava il decisum come segue: "Osserva che, pur rilevando che sussiste una certa coerenza tra movimentazioni finanziarie complessive ed ammontare dei redditi dichiarati, solo per una parte di esse di Euro 52.458 è stata provata una corrispondenza certa con le fatture emesse, mediante la produzione di un elenco della loro destinazione e relativi beneficiari, mentre, come lo stesso ricorrente ammette anche nelle memorie prodotte, per la parte rimanente delle movimentazioni non si è data contezza della loro destinazione e/o provenienza e per queste il Collegio non è stato messo nelle condizioni di vagliare l'inconsistenza delle risultanze impositive e di suffragare totalmente la legittimità delle doglianze sollevate".

6. - Avverso detta sentenza proponevano, ricorrevano in appello, per la relativa parte di soccombenza, gli Avvocati Omissis, in proprio e quali Associati dello "Omissis", censurando la sentenza di primo grado (app. Omissis depositato il Omissis):

6.a). - Per mancanza di pronunzia del Collegio di prime cure sulla questione della modifica

normativa apportata dalla L. 311/2004, in vigore dal 01 gennaio 2005, al secondo periodo del primo comma n. 2 dell'art. 32 Dpr 600/1973 (concernente i "prelevamenti"), e sui relativi effetti applicativi in ordine all'accertamento di maggiori compensi professionali dell'anno d'imposta 2004;

6.b) Per quanto riguarda sempre i "prelevamenti", in ogni caso, la sentenza impugnata veniva censurata per errore. di giudizio. Gli appellanti rilevavano che, per "un totale di prelevamenti che i verificatori asseriscono non giustificati e pari ad Euro 35.035,00, per ben Euro 31.381,25 risultano documentalmente provato il beneficiario. Appare quindi che l'onere della prova che deve sostenere il contribuente, nel caso di prelevamenti, riguardi l'indicazione del beneficiario del prelevamento effettuato dal conto corrente". Gli stessi precisavano che "non vi erano specifiche per prelevamenti per un importo di Euro 3.653,75, ma ulteriormente ribadiva che "l'entità dei prelevamenti non giustificati assume un importo talmente irrisorio ... che è da imputare alle esigenze private del contribuente".

1 - L'appellante chiedeva, dunque, l'annullamento integrale dell'accertamento.

8. - La sentenza veniva, altresì, censurata dall'Omissis con atto di appello n Omissis depositato il Omissis

9.a) - La stessa rilevava che "l'accertamento (fosse) stato posto in essere in attuazione del comma 402, lettera a), numero 1.1 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004 n. 311, con riferimento all'art. 32, primo comma, punto 2) del Dpr 600 del 1973, che aveva esteso ai lavoratori autonomi la presunzione di "compensi" ai prelevamenti e agli importi riscossi per i quali non siano stati indicati i beneficiare.

9.b) - La sentenza veniva censurata, dunque, laddove "I giudici di primo grado (avevano) ritenuto assolto l'onere probatorio incombente sulle parti private sulla base della allegazione di un mero schema riassuntivo nel quale venivano indicati i beneficiari delle movimentazioni ... In particolare, con riferimento alla richiesta di considerare giustificati e, di conseguenza, non recuperabili a tassazione i prelevamenti per i quali veniva data la sola indicazione del beneficiario, si evidenzia che l'art. 32 del Dpr. 600/1973, al comma 2, dopo aver disciplinato il recupero dei versamenti afferma che alle "stesse condizioni" (mancata considerazione in dichiarazione e rilevanza fiscale), i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito di tali rapporti od operazioni e non risultanti dalle scritture contabili, nel caso in cui il soggetto controllato non ne indichi l'effettivo beneficiario, sono considerati ricavi o compensi e accertati in capo allo stesso soggetto. ... Il fatto che il contribuente specifichi il beneficiario della operazione passiva contestata è finalizzato a qualificare l'inerenza dell'operazione contestata, ma ciò non significa certo che sia sufficiente indicare il destinatario del prelevamento per escludere la recuperabilità dell'operazione. Solo quando dall'indicazione del beneficiario si evince che il prelevamento non ha concorso al reddito di impresa lo stesso potrà non essere considerato ..".

11. - L'Omissis chiedeva, dunque, la riforma della sentenza e l'accertamento della piena ed integrale legittimità degli accertamenti.

La Commissione, all'udienza del Omissis, all'esito della discussione richiesta dalle parti, riuniti i ricorsi, trattandosi di appelli avverso la stessa sentenza emessa dalla Commissione tributaria Provinciale di Viterbo, Sez. Prima (n. Omissis del Omissis depositata il giorno Omissis), si riservava la decisione.

IN DIRITTO

Il Collegio, ritenuta rilevante e determinante ai fini della decisione, la questione di costituzionalità relativa all'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, Dpr 600/1973, di cui alla L. 311/2004, ai fini della decisione del presente giudizio, provvede a sollevarla d'ufficio, come segue:

1. - Sulla rilevanza della questione.

Ritiene il Collegio che, nella specie, l'indagine di costituzionalità dell'art. 32, comma 1, n. 2 secondo periodo, nella versione modificativa di cui alla L. n. 311/2004, sia rilevante e determinante ai fini della risoluzione del caso concreto.

Come si evince dalla ricostruzione dei fatti di causa e dello svolgimento del processo, questo Collegio è, difatti, chiamato a pronunziarsi sulla legittimità di atti impositivi (quali quelli in contestazione), fondati esclusivamente sulle risultanze di una indagine bancaria condotta nei confronti di uno Studio Legale e degli Avvocati Associati, ai sensi della norma predetta.

In particolare, la questione su cui lo stesso è chiamato a pronunziarsi riguarda gli effetti che la Legge n. 311/2004, modificativa dell'art. 32, comma 1, n. 2, seconda parte, ha prodotto su accertamenti riguardanti anni d'imposta precedenti (nella specie anno 2004) quello di entrata in vigore della legge medesima (01 gennaio 2005).

La Commissione dovrà, quindi, decidere della legittimità di accertamenti d'imposta fondati sul recupero a tassazione, quali compensi professionali, dei prelevamenti in contanti, effettuati dallo Studio legale e dagli Associati nell'anno d'imposta 2004, in parte non giustificati, in parte giustificati con la sola indicazione del beneficiario dei prelevamenti.

2. - Dubbio di costituzionalità.

Il dubbio di costituzionalità nasce dalla lettura "a fronte" del testo dell'art. 32, comma 1, n. 2, - seconda parte, Dpr 600/1973, quale integrato dalla L. 311/2004, laddove alla parola "ricavi" è stato aggiunto il riferimento ai "compensi", cosicché "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".

A differenza della precedente formulazione, quindi, ove vi era il riferimento ai soli "ricavi" atti ad evocare esclusivamente il concetto di reddito d'impresa; nella nuova formulazione è stato dal Legislatore aggiunto il riferimento ai "compensi", integrando la norma de qua, al fine di estendere la rettifica dei redditi ai prelevamenti su conti correnti riferibili a lavoratori autonomi.

La natura innovativa della norma, d'altra parte, si evince nel rapporto tra la prima e la seconda parte dell'art. 32, comma 1, n. 2 Dpr 600/1973, laddove, mentre nella prima parte il Legislatore non ha mai inteso fare sub - distinzioni, tra "ricavi" e "compensi" riferendosi genericamente ai "dati ed elementi risultanti dai conti", quale base di una rettifica mossa nei confronti del "contribuente" ai sensi degli artt. 38, 39, 40 e 41 Dpr 600/1973; nella seconda parte, riguardante i prelevamenti, il Legislatore aveva ristretto il campo d'azione della norma ai soli "ricavi", con ciò dando espressa mostra di voler conferire all'A.F. il potere di ricostruire, alla stregua dei prelevamenti non giustificati, i soli redditi d'impresa.

Da qui, il rapporto di genere a specie tra le due norme (parte I e parte II), contenute nel n. 2 del comma 1 dell'art. 32 cit.: l'una a disciplina della rettifica dei redditi (intesi in senso lato), sulla base dei versamenti non giustificabili dall'A.F. sulla base di una attento esame dei dati in suo possesso (presunzione iuris tantum) e non giustificati dal contribuente con prova atta a vincere la presunzione relativa di legge; l'altra volta a stringere il campo alla rettifica dei soli redditi d'impresa, quali generati da "ricavi", presunti "da" e nella misura dei prelevamenti non giustificati.

Da qui la successiva voluntas legis di procedere con Vaddendum, allargando la rettifica ai redditi di lavoro autonomo, quali generati dai "compensi" presunti da prelevamenti non giustificati.

Trattandosi, quindi, nel caso di specie di un accertamento relativo all'anno 2004, effettuato su compensi professionali, ai sensi e per gli effetti dell'art. 32 cit., precedente - quindi - l'entrata in vigore dell'addendum normativo de quo, vi è da chiedersi quali risvolti negativi possa avere avuto il riferimento nuovo ai "compensi ", in relazione a comportamenti del contribuente già posti in essere prima dell'entrata in vigore della modifica normativa ex L. 311/2004 e, quindi, perfettamente irrilevanti sulla base di una lettura plana della nonna vigente all'epoca dei fatti.

3. - Violazione dell'art. 24 della Costituzione.

In particolare, il dubbio di costituzionalità emerge, in primis, in relazione all'art. 24 della Costituzione.

Gli Avvocati contribuenti, difatti, sulla base della norma vigente nell'anno in cui sono avvenuti i prelevamenti in contanti, non erano tenuti a sapere o a prevedere che, quel comportamento dagli stessi tenuto (prelevamenti in contante), l'anno successivo avrebbe automaticamente dato luogo ad una presunzione di compensi a nero.

Un comportamento assolutamente irrilevante sulla base della norma vigente' all'epoca dei fatti è divenuto invece - sotto la lente deformante dall'aggiunta normativa di cui alla L. 311/2004, sulla presunzione di compensi derivante dai prelevamenti in contante su conto corrente - un comportamento fiscale stigmatizzabile, perché atto a far presupporre direttamente attività in "nero", tanto da introdurre una inedita inversione dell'onere della prova a carico dei contribuenti medesimi.

Circa quest'ultimo onere, però, occorre rilevare come lo stesso, nella logica dell'addendum normativo, diventi a dir poco impossibile.

I contribuenti si trovano, difatti, ad essere caricati di provare la destinazione dei prelevamenti su c/c, nonostante che, all'epoca, tale onere non fosse previsto né prevedibile.

La non prevedibilità di un tale adempimento derivava proprio dalla stabilità nel tempo della previsione della limitazione dello stesso a carico del solo imprenditore, ad una lettura piana della norma.

Da qui la impossibilità per gli stessi, di procurarsi, al tempo della notifica degli accertamenti d'imposta, (effettuata, nella specie, nel 2010), la prova della giustificazione causale di quei prelevamenti, mai precostituita al tempo del fatto (nel corso dell'anno 2004), in relazione ad una norma che, né ammetteva una presunzione di "compensi" dai prelevamenti in contanti, né - di conseguenza - richiedeva, ai contribuenti, la precostituzione di appositi mezzi di prova per comprovare la legittimità del comportamento tenuto e, quindi, la giustificazione causale dei

prelevamenti.

Rimangono, così scoperti ad un accertamento d'imposta, senza possibilità di opporre la prova contraria, tutti quei prelevamenti (come nella specie contestati), effettuati prima dell'entrata in vigore dell'addendum normativo di cui alla L. 311/2004, in relazione ai quali i contribuenti non erano tenuti a precostituirsi la prova, conservando scontrini fiscali e prove di pagamento di ogni genere e specie.

Rimangono, altresì, scoperti, (come nella specie anche contestati), tutti quei prelevamenti per i quali i contribuenti, pur in grado di indicare il beneficiario, alla stregua della formulazione normativa, secondo cui "sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario (...)", non abbiano comunque mantenuto la prova della giustificazione causale.

D'altra parte, occorre osservare che la mancata tracciabilità in capo al beneficiario del trasferimento è assolutamente in linea con la natura contante del trasferimento.

Anzi, proprio la natura contante del prelievo fa presupporre, secondo l'id quod plerumque accidit, che lo stesso sia stato utilizzato come tale dal beneficiario dello stesso.

Né, d'altra parte, è pensabile che il diritto alla difesa ed alla prova dei contribuenti sia rimesso alla libera scelta del beneficiario di riversare le somme ricevute in contanti sul conto corrente o utilizzarle direttamente.

Si tratta, all'evidenza, di una norma, che con riferimento alla indicazione del beneficiario, dissimula comunque un "vicolo cieco" per i contribuenti, i quali si trovano nell'impossibilità di dimostrare, a posteriori, la legittimità del prelievo, non avendo precostituito la prova della giustificazione causale dello stesso, a prescindere dall'uso che il beneficiario abbia potuto fare del contante.

Vuoi nell'ipotesi di indicazione del beneficiario, vuoi nell'ipotesi di impossibilità anche soltanto di ricondurre la spesa alla sua ragione causale, si tratta, quindi, di menomare gravemente il diritto alla difesa, con richieste probatorie ex post non giustificabili, invece, all'epoca dei fatti (anno 2004), sulla scorta di un comportamento legittimo e consuetudinario, alla stregua del portato dell'art. 32, comma 1, n. 2, parte seconda, vigente ratione temporis, prima dell'entrata in vigore, dal 01 gennaio 2005, della L. 311/2004.

In tal senso, d'altra parte, deve essere letto lo Statuto del contribuente ed i principi enucleati nell'articolo 3, comma 2 dello stesso, laddove, a sunto di quanto esplicato sin ora, il Legislatore ha inteso che "In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente prevista".

Si tratta, in specie, della valorizzazione della tutela dell'affidamento del contribuente nella' legge in vigore al tempo dei fatti, cosicché non possano essere richiesti allo stesso adempimenti ex post, neanche pensabili sulla scorta della norma previgente, tanto da lasciare spiazzato il contribuente dinanzi a pretese fiscali, in relazione alle quali lo stesso non si sia precostituito alcuna prova, confidando in buona fede nella legittimità del proprio comportamento.

Il Collegio rimettente, infine, non ignora, in proposito, l'ordinanza di inammissibilità n. 0318/2011,

laddove l'Ecc.ma Consulta affermava quanto segue: "sotto un secondo profilo ... il rimettente non indica le ragioni poste a fondamento della prima delle sopra indicate premesse interpretative da cui muove, secondo cui la presunzione a carico degli esercenti arti o professioni è stata introdotta dalla disposizione denunciata; che, al riguardo il giudice a quo non precisa perché ritiene di dover disattendere, sul punto, il diritto vivente, secondo cui, invece, una identica presunzione era operante già prima del 01 gennaio 2005 ed era applicabile sia agli imprenditori che agli esercenti arti o professioni; che in particolare, tale diritto vivente ha sempre ritenuto che, nelle previgenti formulazioni dell'art. 32 del Dpr 600/1973, il legislatore, nel prevedere che le movimentazioni finanziarie non giustificate e non contabilizzate integrano "ricavi", ha inteso designare con tale termine non solo i redditi d'impresa, ma anche i compensi professionali e di lavoratore autonomo (ex plurimis, le sentenze della Suprema Corte di Cassazione n. 19692 n. 14041, n. 10577, n. 10576, ". 10574 e n. 802 del 2011; n. 4560 del 2010; n. 23852 e n. 6618 del 2009; n. 11750 e n. 430 del 2008; n. 13819, n. 12290, n. 11221 e n. 2437 del 2007; n. 19330 del 2006".

Resta fermo, innanzitutto, quanto detto nella sezione relativa al "dubbio di costituzionalità" dell'art. 32, comma 1, n. 2, seconda parte Dpr. 600/1973, formulazione ex lege 311/2004, con riferimento alla presunzione di compensi, relativa a prelevamenti effettuati dal contribuente in anni d'imposta (2004), precedenti la entrata in vigore della legge (01 gennaio 2005), e del rapporto tra la previsione di rettifica erga omnes in relazione ai "versamenti", di cui alla prima parte dell'art. 32, comma 1, n. 2, Dpr 600/1973, e quella di rettifica nei confronti dei soli imprenditori (redditi d'impresa) in relazione ai prelevamenti, di cui alla seconda parte dell'art. 32, comma 1, n. 2, Dpr 600/1973.

Se deve dirsi formato un "diritto vivente", a parere del Rimettente, lo stesso attiene all'utilizzo delle indagini bancarie, quale presunzione iuris tantum di reddito anche nei confronti dei lavoratori autonomi.

Ciò, però, è principio generale valevole, fatta salva la specificità della seconda parte dell'art. 32 cit., che, prima dell'entrata in vigore dell'addendum normativo di cui alla L. 311/2004, era applicabile ai soli imprenditori.

In ogni caso, anche a voler estendere il concetto di "diritto vivente" al riferimento normativo ai "compensi", di cui all'art. 32 cit., primo comma, seconda parte, di cui alla L. 311/2004, occorre osservare come il "diritto vivente", ovverosia il consolidarsi dell'interpretazione adeguatrice della Suprema Corte, così come indicata dalla Consulta, è comunque successiva al comportamento posto in essere dai contribuenti nell'anno 2004, a sanatoria dell'applicazione di una norma atta ad interessare la rettifica di anni d'imposta precedenti la modifica normativa.

Sembra opportuno osservare che, anche da ultimo, la Corte Costituzionale e la Suprema Corte hanno mostrato una spiccata sensibilità per la tutela dell'affidamento del singolo nella formulazione della norma "scritta" pregressa, in relazione a tutte quelle fattispecie in cui, a seguito del carattere "normativo" dell'intervento interpretativo, idoneo comunque ad essere applicato a fattispecie sostanziali e processuali pregresse, le prerogative di difesa e tutela processuale dei diritti potesse subire irrevocabili pregiudizi (c.d. overruling: Corte Cost. n. 525/2000; S.U. 15144/2011).

A parere del Rimettente nulla toglie che, quand'anche si sia formata una giurisprudenza della Suprema Corte, successiva all'entrata in vigore della L. 311/2004, ad interpretazione "normativa" di fatti pregressi, la stessa debba essere sottoposta alla Consulta, alla quale spetta il compito di valutare la legittimità costituzionale della raggiunta deriva interpretativa.

Pertanto, è evidente la rilevanza e determinanza della questione ai fini della soluzione del caso di specie, in relazione al parametro costituzionale di cui all'art. 24 Cost., non potendo il Collegio decidere, se non a seguito di una indagine circa la legittimità dell'accertamento di compensi, in relazione ai prelevamenti effettuati nell'anno 2004, alla stregua della formulazione di cui alla L. 311/2004.

4. - Violazione dell'art. 3 e 24 della Costituzione.

Il dubbio di costituzionalità dell'art. 32, comma 1, n. 2, seconda parte, Dpr 600/1973 attiene, sotto altro e diverso profilo anche alla formulazione della norma, estesa ai "compensi" dalla. L. 311/2004, laddove è previsto che "sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario (...)".

La questione è rilevante e determinante, atteso che, nella specie, per parte dei prelevamenti sub iudice, i contribuenti hanno provveduto alla sola indicazione del beneficiario, sulla scorta del testo normativo.

A giudizio del Rimettente, la norma non sembra corrispondere al parametro costituzionale della razionalità, ex art. 3 Costituzione, laddove viene a posteriori richiesto ai contribuenti un quid pluris rispetto al dato normativo, ovverosia, oltre alla indicazione del beneficiario, anche la giustificazione causale dei prelevamenti.

D'altra parte, qualora si ipotizzi che la mera indicazione del beneficiario sia prova contraria rispetto alla presunzione iuris tantum di reddito professionale, la nonna non avrebbe alcuna giustificazione razionale, essendone vanificata la sua stessa funzione.

Qualora, poi, si ipotizzi che l'indicazione del beneficiario sia strumento operativo dell'Amministrazione finanziaria, atto a permettere una verifica del percorso causale del prelievo in capo al beneficiario, al problema della razionalità si aggiungerebbe quello del diritto alla difesa dei contribuenti.

Laddove, difatti, l'A.F. non identifichi la giustificazione causale del prelievo, - perché non tracciato dal beneficiario in ragione della natura contante della dazione, ai contribuenti sarebbe comunque richiesto, di rimpallo, un adempimento aggiuntivo rispetto a quello rappresentabile sulla base di una lettura plana del testo normativo, ovvero quella giustificazione causale non rintracciata dagli accertatori in capo al beneficiario.

La norma, quindi, anche sotto tale altro profilo, risulta insufficiente ed irrazionale, laddove richiederebbe per implicito e su base non scritta ai contribuenti un quid pluris probatorio; divenendo altrimenti essa stessa, per littera, un incaglio per la difesa.

La stessa è dunque irrazionale sotto il doppio profilo analizzato:

- o la stessa è sufficiente, così come formulata, con la mera "indicazione del beneficiario", a giustificare il prelievo in contanti, divenendo, però, tanto irrazionale quanto inutile sul piano dell'accertamento dei maggiori redditi;

- o impone, comunque, un obbligo probatorio aggiuntivo, non scritto e non previsto sulla base della formulazione normativa, di precostituzione della prova della giustificazione causale del

prelevamento.

In entrambi i casi, la ratio normativa sottesa alla richiesta di "indicazione del beneficiario" è idonea a provocare, quindi, una censura della disposizione "scritta" sotto il profilo della razionalità, ma anche della sufficienza e della trasparenza, qualora gli obblighi reali imposti ai contribuenti non corrispondano con quelli invece descritti nella disposizione alla quale unicamente gli stessi sono tenuti ad attenersi.

La questione è, dunque, rilevante e determinante, trattandosi di giudicare, nella specie, anche di prelevamenti, per i quali i contribuenti hanno indicato i rispettivi beneficiari, senza ulteriore prova documentale.

La stessa non può essere risolta diversamente, alla stregua di una interpretazione costituzionale, rinvenendosi nel testo scrutinato una irrazionalità intrinseca non riconducibile altrimenti a coerenza.

5. - Violazione dell'art. 111 Costituzione.

Sotto diverso ulteriore profilo, si ritiene, inoltre, che l'art. 32, comma 1, n. 2, seconda parte, sulla presunzione di compensi professionali, applicato a prelevamenti di Avvocati avvenuti nell'anno 2004, ovverosia prima dell'entrata in vigore della L. 311/2004, leda altresì l'art. 111 Costituzione.

Il ribaltamento dell'onere della prova, avvenuto con legge successiva è, difatti, idoneo a provocare degli effetti a "sorpresa": a favore dell'Omissis, la quale si trova in una posizione di vantaggio per fatti pregressi, in relazione ai quali, in vigenza della versione normativa dell'art. 32 cit. applicabile ratione temporis, avrebbe dovuto provare il fondamento della pretesa fiscale avanzata;

specularmente, ad irrevocabile svantaggio del contribuente, il quale si trovi a dover fornire prove sulla giustificazione causale dei "prelevamenti" che, sulla scorta della norma applicabile ratione temporis, lo stesso non era comunque tenuto a precostituire, raccogliere e conservare.

E' evidente che, in tale ipotesi, l'avvicendamento normativo con effetti ex tunc si ripercuote automaticamente in giudizio, sulle prerogative di difesa del singolo e sulla posizione paritaria delle parti nel processo, laddove l'una, per affidamento nella norma previgente, si trova in una posizione deteriore rispetto ad un'altra, invece avvantaggiata "a sorpresa", grazie alla modifica normativa con effetti immediati sulle prerogative di difesa del contribuente in relazione a fatti passati.

Ugualmente a dirsi, il processo rischia di trasformarsi un una "farsa" ad esito scontato, laddove, pur avendo i contribuenti indicato i beneficiari dei prelevamenti in contanti, gli stessi, sulla scorta di una lettura piana della norma, non siano in grado di dimostrare, attraverso una produzione documentale, il loro assunto.

In tal caso, il giudice, salva la rimessione dell'indagine della razionalità della norma, non può che avallare l'operato di un Ufficio, che si limiti a negare la sussistenza di riscontri presso terzi del mero assunto dei contribuenti.

La norma, quindi, è insuscettibile di un effettivo sindacato giudiziale, con evidente sproporzione delle parti in giudizio e parzialità dell'esito definitivo.

6. - Violazione dell'art. 3 e 53 Costituzione.

Sotto ulteriore diverso profilo, l'art. 32, comma 1, n. 2, seconda parte, Dpr. 600/1973, deve essere portato all'attenzione della Consulta anche con riferimento al parametro della ragionevolezza e del rispetto del principio della capacità contributiva, laddove l'applicazione, anche combinata della prima e della seconda parte, rispettivamente correlata alla presunzione di compensi da versamenti ed alla presunzione di compensi da prelevamenti, sembra giungere ad un risultato oltre che irrazionale, altresì, non rispettoso del principio di necessaria tassazione della effettiva capacità contributiva.

Questo Collegio non ignora che la norma è stata già portata alla Consulta per violazione del principio della capacità contributiva (sentenza n. 225/2005).

In quel contesto, la Corte Costituzionale ha rigettato la questione di costituzionalità, rappresentata come segue: "La norma sarebbe - ad avviso del rimettente - lesiva del principio di uguaglianza in danno dei titolari dei rapporti bancari, assoggettandoli alla irragionevole doppia presunzione che i prelevamenti non giustificati siano acquisti e che dagli acquisti derivino ricavi, costituenti imponibile per l'intero, stante l'impossibilità di dedurre i costi da siffatti ricavi meramente presunti. Con violazione, perciò, del principio di capacità contributiva".

Con riferimento alla questione così proposta, la Consulta chiariva che "l'assunto della Rimettente relativo alla indeducibilità delle componenti negative del maggior reddito d'impresa accertato in base alla norma impugnata, non solo è apodittico, ma risulta altresì smentito dalla più recente giurisprudenza di legittimità, secondo cui, in caso di accertamento induttivo, si deve tener conto ~ in ossequio al principio di capacità contributiva - non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati. ...".

Orbene, a parere del Collegio la questione ha, dunque, investito la razionalità della norma ed il rispetto del principio della capacità contributiva, sotto il profilo della tassazione definitiva dei soli ricavi presunti, difatti risolta dalla Consulta con il riferimento mitigante alla necessità del riconoscimento di costi in misura percentualizzata.

Il Rimettente intende, però, proporre il dubbio di costituzionalità sotto un duplice profilo di insufficienza e comunque estraneità della sentenza della Consulta all'indagine precipua della norma, in relazione alle seguenti questioni:

- Innanzitutto, per quanto concerne il reddito da lavoro autonomo non possono valere le considerazioni presuntive, circa il binomio "costi - ricavi", tipiche del reddito d'impresa.

L'attività di lavoro autonomo è, difatti, completamente svincolata dal principio bilancistico de quo, cosicché alcuna doppia presunzione 1) "prelevamenti = costi"; "costi = compensi professionali" può sussistere in parte qua.

La norma, quindi, oltre che irrazionale, deve dirsi irrispettosa del principio della capacità contributiva del lavoratore autonomo, nella misura in cui, neanche il riconoscimento di costi percentualizzati possa dirsi ragionevole ristoro, dinanzi alla rettifica di maggiori compensi fondata su una presunzione di legge non valida e, comunque, irrazionale.

Secondo l'id quod plerumque accidit, difatti, il professionista si trova a sostenere dei costi atti a concorrere alla formazione del reddito di lavoro autonomo, senza che agli stessi seguano compensi, tantomeno in pari misura.

E' evidente, dunque, che l'aggiunta normativa di cui alla L. 311/2004 non ha tenuto in debita considerazione le differenze tra le due tipologie di reddito (rispettivamente d'impresa e di lavoro autonomo), giungendo a risultati abnormi nella ricostruzione del reddito professionale.

Va ricordato, difatti, che l'imprenditore è il soggetto che organizza il capitale ed il lavoro, nella c.d. organizzazione d'impresa, ove, quindi, sono rilevanti anche i movimenti finanziari.

Il reddito di lavoro autonomo, invece, è quello che deriva dall'esercizio di un'arte o professione ed è determinato dalla differenza tra l'ammontare di compensi in danaro o in natura e quello delle spese sostenute nell'esercizio della stessa arte o professione.

I prelevamenti dai conti correnti, pertanto, non rientrano nel presupposto della tipologia del reddito professionale.

L'aver identificato un fatto oggettivamente estraneo all'attività di produzione del reddito professionale viola il disposto dell'art. 53 Cost., identificando un elemento di capacità contributiva, estraneo oggettivamente alla tipologia del reddito in esame.

Sotto questo profilo, non può essere confuso un indice generale di spesa, quale ipotizzabile in un prelevamento, ma giustificabile solo in relazione ad un accertamento induttivo e non invece in relazione ad un reddito professionale, così come è qualificato dagli artt. 53 e 54 Tuir.

- In ogni caso, anche a voler estendere la correlazione "costi - ricavi" anche ai redditi di lavoro autonomo, occorre - comunque - osservare la inidoneità della presunzione 1) "prelevamenti - costi" a rappresentare in via presuntiva anche la sussistenza di un reddito d'impresa.

In proposito, occorre osservare come, anche in tema di redditi d'impresa, il costo si sia completamente affrancato dal classico binomio bilancistico con i ricavi, essendo oramai ius receptum la riconducibilità di tutti i costi sostenuti dall'impresa, e che siano utili anche in via mediata ed indiretta alla stessa, al reddito d'impresa, a prescindere dal legame diretto ed immediato con la produzione di ricavi.

Ne consegue che il binomio "costi - ricavi" sia interrotto alla stregua di una interpretazione dell'art. 109 Tuir, successiva alla emanata sentenza della Consulta, ad estensione del concetto di costo deducibile, quale quello sostenuto dall'impresa "per l'impresa" e non per esigenze personali dell'imprenditore, ma non necessariamente correlato direttamente alla produzione dei ricavi, tantomeno secondo il principio della competenza (ex plurimis, Cass. sez. V n. 18826/2007. In Dottrina M.Le., le Imposte sui redditi nel testo unico, Tomo II, c.d. agg. al 10 maggio 2010, sub art. 109 Tuir, p. 1991 e p. 2056).

La deduzione "prelevamenti = costi" è, dunque, inidonea a rappresentare altresì una ulteriore deduzione "costi = ricavi", laddove anche la ragione dell'eventuale sostenimento di costi nell'ambito dell'impresa, secondo l'id quod plerumque accidit, non comporta la necessaria ed automatica produzione di ricavi nell'anno d'imposta nella stessa misura del costo sostenuto, essendo plurime le componenti del reddito d'impresa.

Alla stregua di siffatte considerazioni, di doppia natura, questo Collegio ritiene, pertanto, che la presunzione di legge di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, seconda parte cit., applicata alla rettifica dei redditi professionali, si poggi su un binomio presuntivo "costi - compensi" (per quanto di interesse ai fini del presente giudizio) dai connotati troppo vaghi, come tali non idonei a sorreggere e giustificare, sotto il profilo tecnico - giuridico, una rettifica dei redditi, attesa la intrinseca irrazionalità di una presunzione di legge che, invece, dovrebbe giustificare la razionalità della norma e la piena rispondenza al principio di necessaria tassazione dei redditi effettivi.

Di conseguenza, è facile concludere sulla eccessiva sproporzione tra lo strumento di indagine affidato all'Amministrazione finanziaria, a fini accertativi, rispetto alle esigenze fiscali di individuazione e tassazione di redditi non dichiarati.

La: questione non è suscettibile di alcuna interpretazione adeguatrice, stante la intrinseca irrazionalità della norma, laddove la stessa, con l'aggiunta normativa di cui alla L. 311/2004, ha inteso esplicitamente fondare una presunzione di legge di maggiori compensi professionali sui meri prelevamenti.

P.Q.M.

Il Collegio, a scioglimento della riserva, dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, Dpr 600/1973, così come modificato dalla L. 311/2004, in relazione agli articoli 3, 24, 53, 101 della Costituzione, così come descritto in motivazione.

Sospende pertanto il processo e dispone che, a cura della Segreteria della Commissione, siano trasmessi gli atti alla Corte Costituzionale. Ordina alla Segreteria, ai sensi ai sensi dell'articolo 23 della legge n. 87/1953, che sia notificata l'ordinanza alle parti in causa, nonché al Presidente del Consiglio dei Ministri ed ai Presidenti delle due Camere del Parlamento.

Così deciso in Roma il 5 giugno 2013.

Depositata in Segreteria il 10 giugno 2013.