

INDAGINI ED ACCERTAMENTI BANCARI NEI CONFRONTI DEI PROFESSIONISTI

Contrasti giurisprudenziali della Corte di Cassazione

Modifiche legislative con effetti retroattivi

(HABENT SUA SIDERA LITES)

In merito alle indagini ed agli accertamenti bancari nei confronti dei lavoratori autonomi, negli ultimi tre anni, stiamo assistendo ad un contrasto giurisprudenziale all'interno della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria -, soprattutto dopo l'intervento della Corte Costituzionale con la sentenza n. 228 del 24 settembre 2014 (in G.U. n. 42 dell'08-10-2014).

Questa situazione non contribuisce a dare serenità e certezze ai professionisti ed ai difensori tributari, soprattutto quando oggi bisogna decidere sull'opportunità o meno di utilizzare la definizione agevolata delle liti pendenti, ai sensi e per gli effetti dell'art. 11 Decreto Legge n. 50 del 24-04-2017, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 96 del 21-06-2017 (vedi anche la circolare n. 22/E del 28-07-2017 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Affari Legali, Contenzioso e Riscossione), le cui domande devono essere presentate entro lunedì 02 ottobre 2017.

Il contrasto giurisprudenziale si incentra soprattutto sulla interpretazione da dare all'incostituzionalità o meno degli accertamenti basati sui movimenti bancari dei professionisti in entrata (**versamenti**), tenuto conto che tutti sono concordi che, in ogni caso, l'incostituzionalità ha senz'altro travolto i recuperi fiscali basati sui prelevamenti bancari.

Personalmente, sono dell'avviso che la succitata sentenza della Corte Costituzionale riguarda sia i versamenti che i prelevamenti, come scritto in un precedente articolo del 16 agosto 2016 pubblicato sul mio sito www.studiotributariovillani.it.

Infatti, l'attività dei professionisti si caratterizza e si differenzia dall'attività degli imprenditori per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio, per la marginalità dell'apparato strutturale ed organizzativo (per esempio, in tema di ILOR, sentenza n. 42/1980 della Corte Costituzionale, ed in tema di IRAP, sentenza n. 156/2003 della Corte Costituzionale), per la differente disciplina fiscale (regime di cassa diverso dal regime di competenza dell'imprenditore) ed infine per un generale sistema di contabilità semplificata da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali, per cui, ai fini degli accertamenti bancari, non solo è giustificata la distinzione con gli imprenditori ma, soprattutto, all'interno della categoria dei lavoratori autonomi i prelevamenti ed i versamenti devono avere un'unica disciplina normativa, senza alcuna distinzione che altrimenti sarebbe ingiustificata, irrazionale ed incostituzionale, come opportunamente rilevato dalla Corte Costituzionale e modificato dal legislatore dal 24 ottobre 2016 (vedi successiva lettera E) del presente articolo).

Infatti, non è proponibile "l'equiparazione logica" tra attività d'impresa e attività professionale (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenza n. 23041/2015; n. 12781/2016 ed ordinanza n. 24862/2016) sia per i versamenti che per i prelevamenti.

Questi tratti distintivi tra il lavoratore autonomo e l'imprenditore sono stati opportunamente rilevati dalla succitata sentenza della Corte Costituzionale ai paragrafi 4 e 4.1.

In ogni caso, per cercare di fare chiarezza sull'argomento è necessario sia tracciare la storia della normativa fiscale sia analizzare tutte le sentenze della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – che sino ad oggi hanno deciso la questione giuridica in argomento (**in totale n. 46**), soprattutto

dopo la relazione della Corte dei Conti del 23 agosto 2017 che invita gli uffici fiscali ad usare maggiormente le indagini bancarie.

NORMATIVA FISCALE

A) NORMATIVA FISCALE IMPOSTE DIRETTE DAL 24-07-1982 SINO AL 31-12-2004

L'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, DPR n. 600 del 29.09.1973 così disponeva:

*“i singoli dati ed elementi risultanti dai conti 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** a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, i **prelevamenti annotati negli stessi conti e non risultanti dalle scritture contabili**”
(numero sostituito e modificato dall'art. 1, primo comma, DPR n. 463 del 15 luglio 1982 e dall'art. 18, primo comma, lettera a), legge n. 413 del 30 dicembre 1991).*

Come può notarsi, il legislatore, **nel secondo periodo**, faceva riferimento soltanto ai **ricavi** ed ai **prelevamenti**, per cui in quel periodo sorse il problema se la normativa doveva applicarsi solo agli imprenditori, in quanto titolari di ricavi, oppure poteva estendersi genericamente anche ai lavoratori autonomi, ma sempre limitatamente ai **prelevamenti**, come presunzione legale.

La Corte di Cassazione, dopo un'iniziale periodo di contrasto giurisprudenziale, ha ritenuto l'applicabilità del succitato articolo anche nei confronti dei professionisti (Cassazione – Sezione Tributaria, con le seguenti pronunce: n. 4601/2002; n. 430/2008; n. 11750/2008; n. 802/2011; n. 23041/2015; n. 7453/2016; n. 5153/2017; n. 18801/2017; n. 10249/2017; n. 10250/2017; n. 10251/2017).

Inoltre, si fa presente che la Corte Costituzionale, con l'importante sentenza n. 225 dell'08 giugno 2005, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del succitato articolo perché, in caso di accertamento induttivo, si deve sempre tenere conto in ossequio al principio di capacità contributiva non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, sempre detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati.

Infatti, la Corte Costituzionale ha così statuito:

*“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”.*

Come può notarsi, la Corte Costituzionale ha precisato che la normativa in questione si riferisce soltanto agli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi, contrariamente a quanto deliberato dalla Corte di Cassazione con le succitate sentenze.

Questa normativa prevede un'ipotesi di "sanzione impropria" (norma incomprensibile ed anacronistica, soprattutto dopo l'abolizione del segreto bancario) in quanto parifica i costi ai ricavi. Inoltre, soltanto la seconda parte del secondo periodo citato è sempre stata considerata dalla costante giurisprudenza della Corte di Cassazione una "presunzione legale iuris tantum" a favore del fisco con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con le seguenti pronunce: n. 1739/2007; n. 9573/2007; n. 21125/2010; n. 21132/2011; n. 18125/2015; n. 18126/2015; n. 20668/2014; n.21303/2013; n. 2894/2013; n. 15857/2016; n.4829/2015; n. 18065/2016; n. 19029/2016; n. 9078/2016; n. 18081/2010; n. 22179/2008; n. 26018/2014; n.7766/2008; n. 18018/2010; n. 16650/2011; n. 13036/2012; n.16896/2014; n. 27326/2014; n.13470/2015; n.6237/2015; n. 9721/2015; n. 12021/2015; n. 20981/2015; n. 25949/2015; n. 22922/2014; n. 7453/2016; n. 11776/2016; n.7694/2016; n. 7500/2016; n. 3101/2016; n. 16686/2016; n. 16697/2016; n. 16699/2016; n.19029/2016; n. 3628/2017; n. 4087/2017; n. 6947/2017; n. 10249/2017; n. 10250/2017; n. 10251/2017; n. 5152/2017 e n.5153/2017).

Il ricorso alle presunzioni legali produce un'evidente compressione della sfera di libertà economica individuale e dei diritti proprietari poiché limita la capacità di far valere l'effettiva situazione patrimoniale ed economica del contribuente da porre a base della prestazione tributaria; quindi, si pone come una limitazione della capacità contributiva espressa dall'attività economicamente rilevante del singolo individuo e, di conseguenza, se non è irrazionale deve essere interpretata in senso restrittivo.

Ecco perché nel secondo periodo citato bisogna distinguere:

- la prima parte prevede una presunzione semplice, con onere della prova da parte dell'ufficio fiscale;
- la seconda parte, invece, prevede per i soli titolari di scritture contabili (imprenditori e, secondo la Cassazione, professionisti) una presunzione legale relativa (iuris tantum) per i soli prelevamenti ("sono, altresì, posti come ricavi", come testualmente dispone la norma).

Questa costante interpretazione della Corte di Cassazione, sia in materia di imposte dirette che in materia di IVA, varrà anche per le successive modifiche legislative, tanto è vero che le succitate sentenze spaziano dal 2008 al 2017, salvo quanto si dirà in seguito alla sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale (lettere C) e D) del presente articolo) ed alle modifiche legislative di cui alla successiva lettera E).

In particolare, la Corte di Cassazione ha precisato che l'applicabilità dell'art. 32 citato ha portata generale, riguardando la rettifica delle dichiarazioni dei redditi di qualsiasi contribuente, quale che sia la natura dell'attività svolta e dalla quale quei redditi provengano (secondo periodo, prima parte):

"Né può inferirsi l'applicabilità dell'art. 32 citato ai soli soggetti che esercitino attività di impresa o di lavoro autonomo per via del riferimento testuale della disposizione ai "RICAVI" ed alle "SCRITTURE CONTABILI", in quanto il dato letterale risulta limitativo

unicamente della possibilità per l'Ufficio di desumere reddito dai "PRELEVAMENTI", giacché non può presumersi in via generale e per qualsiasi contribuente la produzione di un reddito da una spesa, a differenza che per gli imprenditori o lavoratori autonomi, per i quali, invece, le spese non giustificate possono ragionevolmente ritenersi costitutive di investimenti".

(Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 18125/2015 e n. 18126/2016).

Come vedremo, la Corte Costituzionale con la citata sentenza n. 228/2014 ha corretto il suddetto ragionamento per quanto riguarda soltanto i professionisti (lettere C) e D).

B) NORMATIVA FISCALE IMPOSTE DIRETTE DALL'01-01-2005 AL 23-09-2014

L'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, DPR n. 600 del 29.09.1973 così disponeva:

*"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 numero 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 semprechè non risultino dalle scritture contabili, i **prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni"**.*

(articolo così modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1, Legge n. 311 del 30 dicembre 2004).

Con la succitata modifica, il legislatore per evitare problemi interpretativi ha aggiunto **NELLA SECONDA PARTE** il termine "COMPENSI", con ciò intendendo espressamente estendere la normativa anche ai lavoratori autonomi, appunto titolari di compensi e non di ricavi.

Inoltre, il legislatore per la prima volta fa riferimento sia ai prelevamenti che agli importi riscossi, ai fini della presunzione legale valida solo per gli imprenditori e professionisti (vedi lettera A).

C) SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 228 DEL 24 SETTEMBRE 2014

La Corte Costituzionale con l'importante e condivisibile sentenza n. 228 del 24 settembre 2014 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, n.2), secondo periodo, **seconda parte**, del DPR 29-09-1973, n.600, come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), n.1), della Legge n. 311 del 30-12-2004 (Legge finanziaria 2005), **limitatamente alle parole "o compensi"** (in G.U. n. 42 dell'08-10-2014).

La questione di costituzionalità era stata sollevata d'ufficio dalla Commissione Tributaria Regionale per il Lazio con ordinanza del 10 giugno 2013 (In G.U. n. 45, prima serie speciale, del 06-11-2013).

In particolare, i giudici tributari, dovendosi pronunciare sul recupero a tassazione di compensi professionali a seguito di prelevamenti in contanti effettuati da uno studio legale, in parte non giustificati ed in parte giustificati con la sola indicazione del beneficiario dei prelevamenti, sollevavano la questione di costituzionalità del succitato art. 32 per violazione degli artt. 3, 24, 53 e 111 della Costituzione.

La Corte, nell'accogliere la questione di incostituzionalità in riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione, con conseguente assorbimento delle eccezioni relative agli artt. 24 e 11 della Costituzione, ha testualmente motivato nel modo seguente:

“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".

Di conseguenza, la Corte Costituzionale, con la succitata sentenza n. 228/2014, ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 32 citato precisando che:

- l'art 1 della Legge n. 311/2004, inserendo nel corpo dell'art. 32 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 (cioè, gli importi riscossi, inseriti per la prima volta nel succitato articolo), costituiscono compensi assoggettabili a tassazione, se non sono annotate nelle scritture contabili e se non sono indicati i soggetti beneficiari dei pagamenti;
- 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 di trattamento censurata;
- la non ragionevolezza della presunzione si inserisce, peraltro, in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria dei professionisti, che adottano spesso un assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali;
- oltretutto, l'esigenza di combattere l'evasione fiscale nel settore professionale trova una risposta nella recente produzione normativa sulla tracciabilità dei movimenti finanziari (Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 24 gennaio 2014).

Di conseguenza, la Corte Costituzionale ha censurato il succitato art. 32 limitatamente alle parole (secondo periodo, seconda parte).

"o compensi" senza alcuna distinzione tra prelevamenti e versamenti.

Infatti, la Corte se avesse voluto limitare la censura di incostituzionalità solo ai prelevamenti e non anche ai versamenti lo avrebbe scritto in modo chiaro ed indiscutibile. E' vero che il fatto storico rimesso alla Corte d'ufficio dalla CTR del Lazio riguardava solo i prelevamenti, ma la Corte Costituzionale, pur se interessata dallo specifico "casus belli", non ha ritenuto opportuno limitare la questione solo ai prelevamenti ma ha allargato il giudizio anche ai versamenti, tanto è vero che nel commento dell'art. 1 della legge n. 311 del 2004 ha fatto presente l'ambito operativo della presunzione sia per i **prelevamenti** che per i **versamenti**, che costituiscono compensi assoggettabili a tassazione, se non sono annotati nelle scritture contabili e se non sono indicati i soggetti beneficiari dei pagamenti.

Di conseguenza, una volta appurata la netta distinzione tra professionista ed imprenditore:

- non ci può essere un'unica disciplina fiscale, tanto è vero che il professionista è tassato per cassa e l'imprenditore per competenza;

- l'ufficio fiscale non può recuperare "ricavi" al professionista, poiché sono venute meno le parole "o compensi", come sopra esposto;
- non ci può essere, in merito ad un accertamento fiscale al professionista, una presunzione legale per i versamenti (art. 32, secondo periodo, seconda parte, citato) ed una presunzione semplice (art. 32, secondo periodo, prima parte, citato) per i prelievi, pena l'irrazionalità del sistema che proprio la Corte Costituzionale, con la succitata sentenza, ha voluto stigmatizzare (vedi Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 23041/2015, n. 16440/2016, ordinanze n. 19770/2016 e n. 24862/2016, che saranno commentate alla lettera G) del presente articolo).

La succitata sentenza della Corte Costituzionale ha effetto retroattivo, in quanto il mutamento normativo prodotto si configura come *ius superveniens*, che per tutti i processi tributari in corso impone la disapplicazione della norma dichiarata illegittima e l'applicazione della disciplina risultante dalla sentenza di incostituzionalità (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n. 23041/2015; n. 16440/2016; n. 12781/2016; n.24862/2016; n.10958/2010 e n. 12779/2016), salvo il limite del giudicato.

D) NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART.32 CITATO, A SEGUITO DELLA SENTENZA N.228/2014 DELLA CORTE COSTITUZIONALE, DAL 24-09-2014 AL 23 OTTOBRE 2016

A seguito della succitata sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale, il nuovo art. 32, comma 1, n.2), secondo periodo, seconda parte, del DPR n. 600/73 è il seguente:

"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 D.Lgs 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 a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempre che non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni".

Dalla chiara lettura di cui sopra risulta evidente che il succitato art. 32 è tornato alla vecchia formulazione riferita solo agli imprenditori e non anche ai professionisti, in quanto si fa riferimento ai soli "ricavi" e non anche ai "compensi", che invece erano stati aggiunti dalla Legge n. 311/2004 ed oggi cancellati dalla Corte Costituzionale (vedi lettera A).

Invece, se la Corte Costituzionale avesse voluto limitare la presunzione ai versamenti e non anche ai prelevamenti, lo avrebbe scritto espressamente e nella nuova formulazione

dell'art. 32 si sarebbe dovuta leggere la frase "o compensi limitati ai versamenti" che invece non si legge assolutamente.

E) NUOVA NORMATIVA FISCALE IMPOSTE DIRETTE DAL 24 OTTOBRE 2016

L'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, seconda parte, DPR n. 600 del 29.09.1973 così oggi dispone:

*"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 numero 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** a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili".*
(articolo così modificato dall'art. 7 – quater, comma 1, decreto legge n. 193 del 22 ottobre 2016, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225 del 01 dicembre 2016, in Gazzetta Ufficiale n. 249 del 24 ottobre 2016 e Gazzetta Ufficiale n. 282 del 02 dicembre 2016).

In questo modo, il legislatore si è adeguato alla succitata sentenza della Corte Costituzionale n. 228/2014, escludendo il termine "COMPENSI" e lasciando il solo termine "RICAVI", come nella precedente formulazione legislativa di cui alla lettera A) del presente articolo, riferito soltanto agli imprenditori e non ai liberi professionisti.

Infatti, come risulta dagli atti parlamentari (Disposizioni in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili – Senato della Repubblica e Camera dei deputati – A.C. 4110-A):

"ARTICOLO 7 – QUATER – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SEMPLIFICAZIONE FISCALE – LA NORMA RECA DISPOSIZIONI ETEROGENEE DI SEMPLIFICAZIONE FISCALE. IL COMMA 1 ELIMINA LA PRESUNZIONE LEGALE RELATIVA AI COMPENSI DEI PROFESSIONISTI IN RIFERIMENTO AI RAPPORTI BANCARI, ANCHE CON RIGUARDO AI VERSAMENTI".

QUOD LEX VOLUIT DIXIT.

IN CLARIS NON FIT INTERPRETATIO.

Per i pareri espressi e per il testo approvato nel corso dell'esame in sede referente anteriormente al rinvio deliberato dall'Assemblea si veda lo stampato n. 4110-A della Camera dei Deputati.

Quanto sopra dimostra la volontà del legislatore di eliminare per i professionisti la presunzione legale anche per quanto riguarda i versamenti; per cui si rientra nella presunzione semplice della prima parte, con obbligo dell'ufficio fiscale dell'onere della prova (vedi lettera A).

La succitata norma ha carattere procedimentale, così come affermato dall'Agenzia delle Entrate e dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 10958/2010) sull'articolo 1, commi 402 e 403, della Legge n. 311/2004, che aveva inserito il riferimento ai "compensi" (vedi lettera B) del presente articolo), e quindi applicabile anche per gli accertamenti dei redditi relativi agli anni precedenti alla sua entrata in vigore, con effetto sul contenzioso in essere, purché non sia intervenuto un giudicato (interno o esterno).

Le norme sull'onere della prova hanno natura "procedimentale"; questa tesi è stata ribadita e confermata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con la sentenza n. 10598 del 19 luglio 2002, ritenendosi talvolta consentita l'applicazione della disciplina persino ai dati bancari rilevati anteriormente all'entrata in vigore (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 3128/2001; n. 10598/2002; n. 7344/2003; n. 518/2002; n. 4601/2002; n. 21580/2005).

Infatti, in tema di accertamento, la disciplina in materia di accesso ai dati bancari non interferisce sul rapporto tributario, non introduce infrazioni o sanzioni prima non previste, né tocca l'onere dell'amministrazione finanziaria di provare la pretesa impositiva, ma ha natura meramente procedimentale e si occupa soltanto dell'attività di indagine ed accertamento; ne consegue che tale disciplina deve ritenersi pienamente applicabile anche alle iniziative ispettive che, posteriori alla sua entrata in vigore, siano tuttavia relative a periodi d'imposta anteriori (Cass. sentenza n. 10598/2002 sopra citata).

Di conseguenza, la seconda modifica riguarda solo le imprese ed introduce un parametro quantitativo oltre il quale scatta la presunzione legale di evasione per i prelievi o i versamenti di importo superiore a 1.000 euro giornalieri ed a 5.000 euro mensili, come testualmente chiarito dai succitati atti parlamentari.

Infatti, il legislatore ha voluto limitare il parametro quantitativo solo alle imprese e non anche ai professionisti, per i quali le presunzioni legali sia per i versamenti che per i prelievi sono stati totalmente abolite.

A titolo puramente indicativo, si fa presente che la presunzione legale di cui sopra (che resta anche dopo la modifica legislativa), riferita alle sole imprese e non ai professionisti, opera limitatamente all'eccedenza dei prelievi e versamenti non giustificati.

Infine, la suddetta modifica legislativa relativa alle imprese riprende quanto era stato previsto dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 04-08-2006 e n. 32/E del 19-

10-2006, che avevano affermato che non va fornita la prova contraria per i prelevamenti che, “avuto riguardo all’entità del relativo importo ed alle normali esigenze personali e familiari, possono essere ragionevolmente ricondotti nella gestione extra professionale, in ragione della loro esiguità ed occasionalità e, comunque, per la loro coerenza con il tenore di vita rapportato al volume d’affari”.

Questi due interventi legislativi pongono rimedio alla marcia indietro operata con l’approvazione del decreto legislativo n. 158/2015 in tema di sanzioni amministrative.

Infatti, lo schema del suddetto decreto all’inizio aveva previsto l’eliminazione della presunzione relativa ai versamenti sui conti correnti dei professionisti e di quella relativa ai prelevamenti bancari delle imprese.

La richiesta delle Commissioni Parlamentari di eliminare la nuova sanzione che si sarebbe dovuta applicare in caso di mancata o inesatta indicazione, da parte delle imprese, del soggetto beneficiario delle somme prelevate aveva, però, provocato il mantenimento, nella stesura definitiva del decreto, della normativa vigente e ciò anche per i professionisti, che non sarebbero stati comunque interessati dall’applicazione di tale sanzione.

Come vedremo, questa chiara e precisa voluntas legis (art. 12 delle preleggi) di escludere le presunzioni legali per i professionisti sia per i versamenti che per i prelevamenti non è stata minimamente presa in considerazione dalle ultime sentenze della Corte di Cassazione depositate dopo il 24 ottobre 2016, data di entrata in vigore della succitata modifica legislativa, come meglio sarà precisato in seguito alla lettera H).

Infatti, nella interpretazione della legge, si deve tenere conto sia della c.d. interpretazione letterale (c.d. vox iuris), volta ad attribuire alla norma il significato che si evince immediatamente dalle parole utilizzate, sia della c.d. interpretazione logica che, superando il significato immediato della disposizione, mira a stabilire il suo vero contenuto ossia lo scopo che il legislatore ha inteso realizzare, emanandola, come nella situazione attuale riscontrabile dagli atti parlamentari succitati.

F) NORMATIVA IVA

In tema di IVA, l’art. 51, comma 2, numero 2, secondo periodo, D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 e successive modifiche ed integrazioni, dispone quanto segue, diversamente dalla succitata normativa in materia di imposte dirette:

“I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7 e dell’articolo 52, ultimo comma, o dell’articolo 63, primo comma, o acquisiti ai sensi dell’art. 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, numero 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articolo 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili; sia le operazioni imponibili sia gli acquisti si considerano effettuati all’aliquota in prevalenza rispettivamente applicata o che avrebbe dovuto essere applicata”.

In merito al succitato articolo, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - con le sentenze n. 5152 e 5153 depositate il 28 febbraio 2017 ha stabilito che, in ambito IVA, gli importi accreditati sono considerati vendite ovvero prestazioni in nero, mentre quelli prelevati sono sempre equiparati ad acquisti e pagamenti senza fattura.

“Vi è identità di vedute sul fatto che le suddette norme prevedono una presunzione legale di imponibilità, valida fino a prova contraria, che può essere fornita dal contribuente, non solo in sede di contraddittorio (eventuale) con l’organo accertatore ma, soprattutto, in sede contenziosa” (sentenze sopra citate).

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21303/2013 ha ribadito, anche in materia di IVA, il valore della presunzione legale con inversione dell’onere della prova (vedi precedente lettera A).

In materia di IVA, non c’è stato alcun intervento della Corte Costituzionale né alcun intervento legislativo, per cui la normativa non ha subito modifiche ma, secondo me, deve d’ora in poi essere interpretata per i professionisti come per le imposte dirette per coerenza legislativa, pena l’incostituzionalità per evidente irrazionalità tra IVA ed imposte dirette per il medesimo istituto giuridico degli accertamenti fiscali.

GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

G) GIURISPRUDENZA FAVOREVOLE AI PROFESSIONISTI (N. 10 PRONUNCE)

La giurisprudenza favorevole ai professionisti si articola nelle seguenti sentenze della Corte di Cassazione - Sezione Tributaria Civile – oggi, purtroppo, minoritaria:

- 1) sentenza n. 20251 del 20 aprile 2015, depositata in cancelleria il 09 ottobre 2015, che rigetta il ricorso dell’Agenzia delle Entrate e conferma che i prelevamenti ed i versamenti non erano indicativi dei compensi di un avvocato;
- 2) sentenza n. 23041 del 14 ottobre 2015, depositata in cancelleria l’11 novembre 2015, che testualmente precisa: “La decisione della Corte Costituzionale n. 228 del 2014 ha posto fine alla presunzione legale in base alla quale le somme prelevate o versate su conti e depositi riconducibili ad esercenti attività professionale costituiscono di per sé stessi ulteriori compensi assoggettabili a tassazione se non sono annotati contabilmente”. Oltretutto, questa importante sentenza viene persino citata dalla sentenza contraria n.3628/2017, che commenteremo alla lettera H) del presente articolo!!
La novella dell’art. 32 DPR n. 600/73 è stata dichiarata costituzionalmente illegittima, non reggendo sul piano economico e giuridico la correlazione logico – presuntiva tra costi, ricavi e movimenti bancari che è tipica, invece, del reddito d’impresa.
Pertanto, non solo è venuta meno la modifica dell’art. 32 operata dalla “finanziaria 2005”, ma non è più proponibile l’equiparazione logica tra attività d’impresa e attività professionale fatta, ai fini della presunzione posta dall’art. 32, dalla giurisprudenza di legittimità per le annualità anteriori”; questa sentenza sarà spesso citata nelle successive

sentenze della Corte di Cassazione per l'importanza e la correttezza giuridica dei principi esposti, in ossequio alla sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale; sarà persino citata nella contraria sentenza n. 16697/2016 (vedi n. 10 della successiva lettera H);

- 3) sentenza n. 12779 dell'01 giugno 2016, depositata il 21 giugno 2016, che accoglie il ricorso del professionista in ossequio al principio di diritto secondo cui l'ufficio fiscale non poteva adottare, a supporto della ripresa a tassazione, le sole risultanze bancarie, dovendole verificare sulla base di ulteriori elementi probatori, alla luce della sentenza n. 228 del 2014 della Corte Costituzionale;
- 4) sentenza n. 12781 dell'01 giugno 2016, depositata in cancelleria il 21 giugno 2016, che ribadisce che gli accertamenti nei confronti dei professionisti devono essere “depurati dall'operare delle presunzioni escluse, per i professionisti, dalla pronuncia della Corte Costituzionale n. 228/2014”;
- 5) sentenza n. 15859 del 20 giugno 2016, depositata in cancelleria il 29 luglio 2016, che condanna l'Agenzia delle Entrate e richiama correttamente la condivisibile sentenza n. 23041/2015, di cui al precedente n. 2;
- 6) sentenza n. 15860 del 20 giugno 2016, depositata in cancelleria il 29 luglio 2016, che condanna l'Agenzia delle Entrate e richiama correttamente la condivisibile sentenza n. 23041/2015, di cui al precedente n. 2;
- 7) infine, sentenza n. 16440 dell' 01 marzo 2016, depositata in cancelleria il 05 agosto 2016, che accoglie il ricorso di un avvocato precisando che “è definitivamente venuta meno la presunzione di imputazione sia dei prelevamenti sia dei versamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale che la citata disposizione poneva”; anche questa sentenza richiama sempre la condivisibile e corretta sentenza n. 23041/2015, di cui al precedente n.2, ed inoltre, in ossequio alla sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale, estende gli effetti a tutti i giudizi pendenti con effetto retroattivo, come stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 10958 del 2010.

A puro titolo informativo, si fa presente che il collegio giudicante di questa sentenza era il seguente:

- Presidente Dott. Stefano Bielli (presente anche nella sentenza contraria n.16697/2016);
- Consigliere Dott. Enrico Scoditti;
- Consigliere Dott. Marco Marulli;
- Consigliere Dott.ssa Laura Tricomi (peraltro già presente nelle sentenze n. 23041/15, 12779/16 e 12781/16);
- Cons. Rel. Dott. Lucio Luciotti (peraltro presente nelle sentenze n. 12779/16 e

n. 12781/2016, e che vedremo, però, relatore anche nella sentenza contraria n.16697/2016).

In definitiva, con le succitate sentenze la Corte di Cassazione ha ben interpretato il nuovo art. 32 come corretto dalla più volte citata sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale, per cui si sposta sempre sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ed i versamenti corrispondano ad importi riscossi nell'ambito dell'attività prettamente professionale (PRESUNZIONI SEMPLICI).

Ultimamente, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – ha confermato la suddetta favorevole giurisprudenza con le seguenti pronunce:

- a) sentenza n. 16686, depositata il 09 agosto 2016, che ha interpretato correttamente l'incostituzionalità con riferimento ai compensi dei lavoratori autonomi, senza fare distinzioni tra versamenti e prelevamenti (Presidente Dott. Stefano Bielli e relatore Dott. Lucio Luciotti, che erroneamente è stata citata nella sentenza n. 19806/2017 tra le contrarie ai professionisti; infatti, nella citata sentenza, a pagina 3, si fa riferimento ai versamenti ed ai prelievi effettuati da un imprenditore “(cui, pertanto, non si applica l'esclusione operata dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 228/2014, con riferimento ai compensi dei lavoratori autonomi)”; quindi, l'esclusione è fatta sia per i versamenti che per i prelevamenti;
- b) ordinanza n. 19970, depositata il 05 ottobre 2016, che ha testualmente precisato: “LA DECISIONE DELLA CORTE COSTITUZIONALE HA POSTO DUNQUE FINE ALLA PRESUNZIONE LEGALE IN BASE ALLA QUALE LE SOMME PRELEVATE O VERSATE SU CONTI E DEPOSITI RICONDUCEBILI AD ESERCENTI ATTIVITA' PROFESSIONALE COSTITUISCONO DI PER SÉ STESSI ULTERIORI COMPENSI ASSOGETTABILI A TASSAZIONE SE NON SONO ANNOTATI CONTABILMENTE (CASS. 23041/2015)”; a tal proposito, bisogna rilevare, purtroppo, che QUATTRO componenti del collegio, invece, in altre occasioni hanno dato un'interpretazione contraria, nelle sentenze n. 7453/16, n. 11776/16 e n. 4087/17, che commenteremo nella lettera successiva; HABENT SUA SIDERA LITES!!!;
- c) ordinanza n. 24862, depositata il 05 dicembre 2016, che ha testualmente disposto: “QUESTA CORTE HA INFATTI GIA' REITERATAMENTE AFFERMATO CHE “IN TEMA DI ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI, LA PRESUNZIONE DI CUI ALL'ART. 32 DEL d.P.R. N. 600 DEL 1973, SECONDO CUI SIA I PRELEVAMENTI SIA I VERSAMENTI OPERATI SUI CONTI CORRENTI BANCARI, NON ANNOTATI CONTABILMENTE, VANNO IMPUTATI AI RICAVI CONSEGUITI, NELLA PROPRIA ATTIVITA', DAL CONTRIBUENTE CHE NON NE DIMOSTRI L'INCLUSIONE NELLA BASE IMPONIBILE OPPURE L'ESTRANEITA' ALLA PRODUZIONE DEL REDDITO, SI RIFERISCE AI SOLI IMPRENDITORI E NON ANCHE AI LAVORATORI AUTONOMI O PROFESSIONISTI INTELLETTUALI, ESSENDO VENUTA MENO, A SEGUITO DELLA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 228 DEL 2014, LA MODIFICA DELLA CITATA DISPOSIZIONE, APPORTATA DALL'ART. 1, COMMA 402, DELLA LEGGE N. 311 DEL 2004, SICCHE' NON

E' PIU' SOSTENIBILE L'EQUIPARAZIONE, AI FINI DELLA PRESUNZIONE, TRA ATTIVITA' D'IMPRESA E PROFESSIONALE PER GLI ANNI ANTERIORI (SEZIONE 5, N. 23041 DEL 2015 E N. 12781 DEL 2016)".

Sempre con la succitata ordinanza n. 24862/2016, la Corte di Cassazione ha chiarito quanto segue:

"RISULTA INFATTI SICURAMENTE APPLICABILE QUALE IUS SUPERVENIENS LA DICHIARAZIONE DI INCOSTITUZIONALITA' DELL'ART. 32, PRIMO COMMA, NUMERO 2, d.P.R. 600/1973 NELLA PARTE IN CUI PREVEDEVA UNA PRESUNZIONE LEGALE RELATIVA DI REDDITO IN RELAZIONE ALLE MOVIMENTAZIONI BANCARIE DEI LAVORATORI AUTONOMI".

Proprio alla luce delle corrette interpretazioni di cui sopra e per evitare equivoci interpretativi, il legislatore è intervenuto per modificare l'art. 32 più volte citato e per adeguarlo alla sentenza n. 228 del 2014 della Corte Costituzionale, come precisato alla lettera E) del presente articolo.

Oltretutto, non bisogna dimenticare che la circolare n. 16/E del 28-04-2016 dell'Agenzia delle Entrate ha ricordato agli uffici fiscali come l'utilizzo delle indagini bancarie "è da preferirsi solo a valle di una attenta analisi del rischio dalla quale possano emergere significative anomalie dichiarative e, quando è già in corso un'attività istruttoria d'ufficio, deve essere appropriato e finalizzato ad attuare ricostruzioni CREDIBILI e REALISTICHE".

H) GIURISPRUDENZA CONTRARIA AI PROFESSIONISTI (N. 36 PRONUNCE)

A questo punto, è opportuno commentare e criticare la seguente giurisprudenza contraria della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile -, oggi, purtroppo, maggioritaria, che spesso viene citata:

1. sentenze numeri 22179 del 17 giugno 2008, depositata in cancelleria il 03 settembre 2008, e 18081 del 04 agosto 2010, che non fanno testo perché pronunciate prima della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 24 settembre 2014;
2. sentenze numeri 26018 del 12 novembre 2014, depositata in cancelleria il 10 dicembre 2014, e 6237 del 24 febbraio 2015, depositata in cancelleria il 27 marzo 2015, che ignorano totalmente la sentenza della Corte Costituzionale, tanto è vero che non viene mai citata;
3. sentenza n. 1008 del 25 novembre 2014, depositata in cancelleria il 21 gennaio 2015, che non riguarda assolutamente la presente questione giuridica, in quanto censura una sentenza della CTR motivata per relationem mediante mera adesione alla sentenza dei primi giudici;
4. sentenza n. 25295 del 06 novembre 2014, depositata in cancelleria il 28 novembre 2014, che non prende posizione sulla questione perché il ricorso dell'Agenzia delle Entrate ha reso inammissibile il controllo sulla motivazione esposta dai giudici di merito a sostegno della ritenuta fondatezza delle giustificazioni adottate dal contribuente professionista per superare la presunzione evocata dall'ufficio fiscale;

5. sentenza n. 4585 del 15 gennaio 2015, depositata in cancelleria il 06 marzo 2015, peraltro riferita ad un conto corrente cointestato, che si limita genericamente a richiamare la sentenza n. 21420/2012, precedente alla più volte citata sentenza della Corte Costituzionale;
6. sentenza n. 9721 del 12 febbraio 2015, depositata in cancelleria il 13 maggio 2015, che interpreta restrittivamente la sentenza della Corte Costituzionale, ritenendo valide le presunzioni sui versamenti, senza però operare una dettagliata motivazione, limitandosi a riferimenti puramente letterari;
7. sentenza n. 12021 del 10 aprile 2015, depositata in cancelleria il 10 giugno 2015, che, anche in questo caso, interpreta restrittivamente la sentenza della Corte Costituzionale perché “deve essere osservato che ciò che è stato cancellato è proprio la presunzione sulla quale era fondato l’avviso di accertamento e cioè quella per cui i prelievi ingiustificati dei lavoratori autonomi erano presunti generatori di reddito non dichiarato”, quando, invece, la Corte Costituzionale ha riscritto e corretto l’art. 32 senza alcuna distinzione tra versamenti e prelevamenti, come esposto alla lettera C) del presente articolo;
8. sentenza n. 6093 del 16 dicembre 2015, depositata in cancelleria il 30 marzo 2016, che anche in questo caso interpreta restrittivamente la sentenza della Corte Costituzionale senza alcuna motivazione, se non i generici riferimenti letterali e senza, peraltro, spiegare la nuova e corretta riformulazione del più volte citato art. 32 (vedi lettera D) del presente articolo);
9. sentenza n. 9078 del 16 marzo 2016, depositata in cancelleria il 05 maggio 2016, che si limita a citare la sentenza n. 9721/2015, già criticata al precedente n. 6;
10. sentenza n. 16697 del 14 marzo 2016, depositata in cancelleria il 09 agosto 2016, che, in accoglimento del ricorso dell’Agenzia delle Entrate, limita la presunzione ai soli prelevamenti **citando, però, stranamente, la sentenza n. 23041 del 2015 favorevole ai professionisti, come precisato alla precedente lettera G), n. 2, del presente articolo.** Inoltre, la citata sentenza si limita genericamente a richiamare le precedenti sentenze numeri 6237/2015, 9078/2016, 18081/2010, 22179/2008 e 26018/2014, citate e criticate nei precedenti numeri.

A tal proposito, a puro titolo informativo, si fa presente che il collegio della sentenza n. 16697/2016 era così composto:

- **Presidente Dott. Stefano Bielli (presente anche nella sentenza favorevole n. 16440/2016);**
- **Consigliere Dott. Enrico Scoditti (presente anche nelle sentenze numeri 1008/15 e 6237/2015);**
- **Consigliere Dott. Marco Marulli (presente anche nelle sentenze numeri 1008/15 e 6237/2015);**
- **Consigliere Dott.ssa Paola Vella (al posto della Dott.ssa Laura Tricomi);**
- **Cons. Rel. Dott. Lucio Luciotti (relatore anche della sentenza favorevole n. 16440/16).**

Come può notarsi, ad eccezione della Consigliera Dott.ssa Paola Vella, il suddetto collegio giudicante è lo stesso, con lo stesso relatore, della favorevole sentenza n. 16440/2016, di cui al n. 7 della lettera G) del presente articolo.

HABENT SUA SIDERA LITES!!!!

Alla suddetta giurisprudenza negativa, nel corso degli anni, si sono aggiunte le seguenti pronunce della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria:

a) con affermazioni apodittiche, che richiamano altre sentenze:

n. 15050/2014; n. 19692/2011; n. 15708/2011; n. 3628/2017; n. 12021/2015; n.13470/2015; n. 23575/2015; **n. 7453/2016; n. 11776/2016;** n.16699/2016; n.18065/2016; n. 18066/2016; n. 18067/2016; n. 19029/2016; n.3628/2017; **n.4087/2017;** n. 5152/2017; n. 5153/2017; n. 6947/2017; n. 10249/2017; 10250/2017 e n. 10251/2017, queste ultime tre depositate il 26 aprile 2017 (si fa presente che non esiste la sentenza n. 16999/2016 erroneamente citata a pagina 3 della sentenza n.18801/1017); **a tal proposito, si fa presente che nelle ordinanze n. 7453/2016 e n. 11776/2016 nel collegio erano presenti TRE componenti che facevano parte anche dell’ordinanza favorevole n. 19970/2016, mentre nell’ordinanza n. 4087/2017 erano QUATTRO i componenti presenti nella favorevole ordinanza n. 19970/2016 (vedi lettera G), lettera b, del presente articolo); nella sentenza n. 5152/2017 il termine “condivisibilmente” è stato aggiunto a penna senza alcuna motivazione;**
HABENT SUA SIDERA LITES!!!;

TUTTE LE SUCCITATE SENTENZE DELLA CORTE DI CASSAZIONE SONO STATE DEPOSITATE PRIMA DELLA LEGGE N. 225/2016, ENTRATA IN VIGORE DAL 24 OTTOBRE 2016, COME CHIARITO ALLA LETTERA E) DEL PRESENTE ARTICOLO;

b) ordinanza n. 18801, depositata il 28 luglio 2017, in cui i Giudici non solo non tengono conto dell’intervenuta modifica legislativa dal 24 ottobre 2016 (vedi lettera E) del presente articolo) ma cadono anche in un’evidente contraddizione quando scrivono testualmente:

“CIO’ PERCHE’ PER UN VERSO L’ATTIVITA’ SVOLTA DAI LAVORATORI AUTONOMI SI CARATTERIZZA PER LA PREMINENZA DELL’APPORTO DEL LAVORO PROPRIO E LA MARGINALITA’ DELL’APPARATO ORGANIZZATIVO E, PER ALTRO VERSO, GLI EVENTUALI PRELEVAMENTI (CHE PERALTRO DOVREBBERO ESSERE ANOMALI RISPETTO AL TENORE DI VITA SECONDO GLI INDIRIZZI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE) VANNO AD INSERIRSI IN UN SISTEMA DI CONTABILITA’ SEMPLIFICATA DI CUI GENERALMENTE E LEGITTIMAMENTE SI AVVALE LA CATEGORIA, DA CUI DERIVA LA FISIOLOGICA PROMISCUITA’ DELLE ENTRATE E DELLE SPESE PROFESSIONALI E PERSONALI”.

In sostanza, i Giudici di legittimità non solo riconoscono la diversità strutturale e organizzativa dei lavoratori autonomi rispetto agli imprenditori ma riconoscono anche che il sistema di contabilità semplificata dei lavoratori autonomi fa derivare la

fisiologica promiscuità sia delle **entrate** che delle **uscite**, per cui i prelevamenti ed i versamenti devono avere un'uniforme disciplina tributaria in fase di accertamento fiscale, contrariamente alle conclusioni cui giunge la succitata ordinanza n. 18801/2017;

infine, si fa presente che la succitata sentenza n. 18801/2017, a pagina 3, cita erroneamente la sentenza n. 16999 del 09 agosto 2016 che non esiste;

LA SUCCITATA ORDINANZA NON HA TENUTO CONTO DELLA LEGGE N. 225/2016, ENTRATA IN VIGORE DAL 24 OTTOBRE 2016, COME CHIARITO ALLA LETTERA E) DEL PRESENTE ARTICOLO;

- c) sentenza n. 19806, depositata il 09 agosto 2017, (con lo stesso Presidente e Relatore delle favorevoli sentenze n. 16440/2016; n. 12779/2016; 12781/2016 e n. 16686/2016 già citate alla precedente lettera G) del presente articolo), che, in maniera organica, prende atto sia dei contrasti dottrinali che giurisprudenziali della stessa Cassazione nonché dei dubbi che potrebbero sorgere dalla lettura della più volte citata sentenza della Corte Costituzionale, e che testualmente dispone:

“La maggior coerenza di tale orientamento con la sentenza della Corte costituzionale discende dalla considerazione che la sopra rilevata discrasia tra motivazione e dispositivo della stessa non si traduce in un vero e proprio contrasto tra le due parti della pronuncia, il che comporta che la sua portata precettiva debba essere individuata integrando il dispositivo con la motivazione (arg. da Cass. Sez. L, N. 12841 del 2016). Ed in questa è chiaramente desumibile, anche alla stregua della questione di costituzionalità sollevata dal giudice remittente, che la Corte costituzionale ha inteso escludere l’operatività della presunzione legale basata sugli accertamenti bancari, nei confronti dei lavoratori autonomi, solo ed esclusivamente ai prelevamenti. E lo si ricava dalle argomentazioni svolte dal Giudice delle leggi nel corpo motivazionale della pronuncia (punti 4, 4.1 e 4.2) e dalla conclusione tratta al punto 5, ove si afferma che “Pertanto nel caso di specie la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell’ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito”, nessun accenno venendo fatto in tali sviluppi argomentativi ai “versamenti” in conto”.

Personalmente, non sono d’accordo con la suddetta interpretazione sia per tutti i motivi esposti in precedenza nel presente articolo sia perché, soprattutto, la succitata sentenza ignora totalmente la modifica legislativa intervenuta dal 24 ottobre 2016 e valida per tutti i giudizi in corso non coperti da giudicato (vedi precedente lettera E) del presente articolo, nonché l’insegnamento della Corte di Cassazione con le sentenze n.10958/2010; n. 12779/2016; n. 23041/2015; n. 16440/2016; n. 12781/2016; n.24862/2016).

Oltretutto, non è vero che c'è un vero contrasto tra dispositivo e motivazione nella sentenza della Corte Costituzionale n. 228/2014 in quanto, in linea generale, la stessa Corte ha rilevato, correttamente, una diversità strutturale ed organizzativa tra il professionista e l'imprenditore, con le dovute conseguenze fiscali.

Infatti, la stessa sentenza n. 19806/2017 usa il verbo al condizionale:

“Osserva il Collegio che nella citata sentenza del Giudice delle leggi SEMBREREBBE essere rinvenibile una discrasia tra motivazione e dispositivo...”

Di conseguenza, in assenza di un vero e proprio contrasto tra dispositivo e motivazione, è da ritenere prevalente la statuizione contenuta in una di tali parti del provvedimento che va, quindi, interpretato in base all'unica statuizione che, in realtà, esso contiene (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 15585/2007 e n. 16699/2016; cioè si deve tenere conto, nel caso di specie, soltanto dell'eliminazione delle parole “O COMPENSI” contenuta nel dispositivo della succitata sentenza costituzionale.

LA SUCCITATA SENTENZA NON HA TENUTO CONTO DELLA LEGGE N. 225/2016, ENTRATA IN VIGORE DAL 24 OTTOBRE 2016, COME CHIARITO ALLA LETTERA E) DEL PRESENTE ARTICOLO;

I) COME SI DEVONO DIFENDERE I PROFESSIONISTI

Quale che sia la spiegazione del vivace ed insanabile contrasto giurisprudenziale all'interno della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, come sopra esposto ed evidenziato, resta la spiacevole impressione di una funzione nomofilattica assai deteriorata e di un giudizio tributario i cui esiti finali appaiono, purtroppo, sempre più imprevedibili e molto lontani dalle legittime aspettative degli attori in gioco (professionisti, difensori tributari e la stessa Amministrazione Finanziaria).

A titolo puramente informativo, si fa presente che anche sulla delicata questione di competenza processuale in merito all'impugnazione del provvedimento di iscrizione ipotecaria (art. 77 D.P.R. n.602/1973), si è assistito ad un notevole contrasto, a distanza di una sola settimana, all'interno della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione tra la sentenza n. 4802/2007 e la n.5430/2017, entrambe scritte dallo stesso relatore!!!

HABENT SUA SIDERA LITES!!!

Con la speranza che la questione giuridica del presente articolo sia quanto prima risolta definitivamente, soprattutto alla luce delle modifiche legislative intervenute, secondo me, i professionisti, in sede contenziosa, devono continuare a sollevare sempre e tempestivamente le seguenti eccezioni di diritto e di merito.

DECALOGO DELLE STRATEGIE PROCESSUALI

- 1) **Eccepire sempre, sin dal primo grado, che il più volte citato art. 32, secondo periodo, seconda parte, non si applica né ai prelievi né ai versamenti, come precisato e**

documentato nel presente articolo, per cui non sussiste alcuna inversione dell'onere della prova che, invece, spetta unicamente all'Amministrazione Finanziaria (PRESUNZIONE SEMPLICE); infatti, per essere valida, l'eccezione deve essere sollevata tempestivamente in primo grado e, per il principio di autosufficienza, deve essere riportata nel ricorso per Cassazione (Cass. n. 2196/2015; n. 1540/2007; n.7453/2016; n. 303/2010; n. 13934/2011; n. 22726/2011; n. 14784/2015; n.21686/2010; n. 27413/2016; n. 19806/2017; n. 22662/2014; n. 9356/16; n.19029/2016; n.8312/2013; n. 11982/2011; n. 15867/2004, n. 17810/2016; n.23575/2015); a titolo puramente informativo, si precisa che quando il termine scade di sabato lo stesso è prorogato di diritto al successivo lunedì, ai sensi e per gli effetti dell'art. 155, commi 4 e 5, c.p.c. (Cassazione – Sezione Tributaria – ordinanza n. 20303, depositata il 23 agosto 2017); in ogni caso, proporre sempre tempestivo appello in caso di rigetto dell'eccezione. È opportuno far presente che il ricorso per cassazione non deve essere prolisso, come ultimamente ribadito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 18962 del 31 luglio 2017.

- 2) Instaurare sempre un preventivo **contraddittorio** con l'Agenzia delle Entrate competente per dimostrare la propria tesi difensiva con valida documentazione bancaria e contabile, suffragata **anche con presunzioni gravi, precise e concordanti nonché con la possibilità di esibire e depositare anche atti notori** (sentenze n. 18065/2016; n. 11776/2016; n.5018/2015; n. 11785/2010; n. 20028/2011; n. 8987/2013; n. 18125/2015; n.18126/2015; n.18081/2010; n. 16440/2016; n. 17810/16; n. 16896/2014; n.12021/2015; n.22179/2008; n. 26018/2014; n. 16697/2016; n. 22502/2011; n.4585/2015; n.16929/2015; n. 9721/2015; n. 5152/2017 e n. 5153/2017); infatti, la Corte di Cassazione con le succitate sentenze ha precisato che il contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso **presunzioni semplici**, da contrapporre alle presunzioni semplici dell'ufficio fiscale, e da sottoporre comunque ad attenta verifica **da parte del giudice**, il quale è tenuto ad individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio, **purché grave, preciso e concordante**, ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, **senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative**. La giurisprudenza della Cassazione ha riconosciuto, inoltre, la possibilità di **introdurre dichiarazioni rese da terzi** per dare concreta attuazione ai principi del giusto processo, come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, e **per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa** (Cassazione . Sezione Tributaria – n. 11776/2016; n.5018/2015; n. 11785/2010; n.20028/2011; n. 8987/2013; n. 18065/2016; n.18066/2016; n. 18067/2016); **il giudice tributario deve sempre procedere ad un esame, se non analitico per ciascuna operazione, quanto meno per gruppi di operazioni omogenee delle giustificazioni addotte dal professionista** (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 5152/2017 e n. 5153/2017); **per gli studi di settore** dei professionisti bisogna tenere conto degli appositi correttivi del decreto ministeriale del 22 dicembre 2016, così come chiarito con la circolare del 13

luglio 2017, n. 20/E, dell' Agenzia delle Entrate. **Il professionista, in sede contenziosa, può sempre chiedere la nomina di un C.T.U.**, che è uno strumento di valutazione della prova già acquisita (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 22535/2012; n. 27247/2008; n. 15219/2007; n. 13470/2015); **infatti, la C.T.U. può essere disposta discrezionalmente dal giudice tributario non per supplire alle carenze istruttorie di una delle parti ma per valutare tecnicamente i dati oggettivi, bancari e contabili già acquisiti agli atti di causa**; la legittimità dell' utilizzo dei dati, desunti dalla verifica operata dall' ufficio fiscale sui conti correnti bancari del professionista non è condizionata, però, dalla previa instaurazione del **contraddittorio** con lo stesso professionista; infatti, tale attività preventiva costituisce una mera **facoltà** per l' ufficio fiscale, e non certo un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n.14675/2006; n. 4601/2006; n. 25142/2009; n. 25770/2015; n. 446/2013; n.10249/2017; n. 10250/2017; n. 10251/2017; n. 5152/2017; n. 5153/2017).

- 3) Per quanto in particolare riguarda la necessità del **contraddittorio** già in fase di acquisizione e del valore probatorio delle movimentazioni bancarie in genere, la Corte di Cassazione ha sempre affermato il seguente principio di diritto:
“la legittimità della utilizzazione, da parte dell' amministrazione finanziaria, dei movimenti dei conti correnti bancari non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell' accertamento, atteso che il citato articolo 32 **prevede il contraddittorio come oggetto di una mera facoltà dell' amministrazione tributaria, non di un obbligo**” (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 4601/2002; n. 15857/2016; n. 5152/2017 e n. 5153/2017); in ogni caso, oggi è dato acquisito che tutti gli accessi finalizzati alla raccolta di documentazione devono sempre essere seguiti dalla redazione di apposito processo di chiusura delle operazioni, da rilasciare in copia al contribuente (Cassazione – Sezione Tributaria – n.7843/2015 e n.20770/2013).
- 4) In caso di accertamento induttivo, fondato sulle risultanze di movimenti bancari, si deve sempre tenere conto, in ossequio al principio di capacità contributiva, non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi, che vanno comunque detratti dall' ammontare dei prelievi non giustificati (Corte Costituzionale sentenze n.225/2005 e 228/2014, già citate, nonché Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - n.16929/2015; n. 12021/2015; n. 16896/2014).
- 5) Per i conti cointestati o riferiti al nucleo familiare bisogna dimostrare l' estraneità delle movimentazioni bancarie dei suddetti conti rispetto a quelli del contribuente ricorrente (Cass. n. 16929/2015; n. 3628/2017); con riferimento alla questione della cointestazione al coniuge del contribuente dei rapporti bancari oggetto di accertamento, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - ha costantemente affermato: “l' operatività della suddetta presunzione legale a carattere relativo, e la conseguente inversione dell' onere della prova, si applicano non solo in caso di

cointestazione ma addirittura nell'ipotesi di intestazione dei rapporti bancari a terzi che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente (Cass. n. 27032/2007; n. 21454/2009); ipotesi, questa, che la giurisprudenza più recente, qui condivisa (Cass. n. 18869/2007; n. 27947/2009; n. 18083/2010), valorizzando, a fini probatori, la relazione di parentela, ha ravvisato nel rapporto familiare, affermando la riferibilità al contribuente medesimo, delle operazioni riscontrate su conti correnti bancari degli indicati soggetti, salva, **ovviamente, la prova contraria da parte dello stesso**" (in termini, Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 16096/2011; n. 6232/2003; n. 11145/2011 e n. 6947/2017; n. 18370/2015; n.11776/2016; n. 1898/2016; n. 20981/2015; n. 7957/2017; n. 18065/2016; n. 26173/2011; n. 4585/2015).

- 6) **Tutta la documentazione deve essere depositata entro il termine perentorio di 20 giorni prima dell'udienza e deve essere attentamente valutata dai giudici tributari, altrimenti, può essere motivo di appello** (Cass. n. 16440/2016; n. 9721/2015; n. 12021/2015; n.11776/2016; n. 4929/2015; n. 6237/2015; n. 9078/2016; 18081/2010; 22179/2008; n.26018/2014); il termine di venti giorni liberi è sempre stato considerato dalla Corte di Cassazione termine **perentorio** e non ordinatorio (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 11249/2015; n. 3661/2015; 655/2014; n. 20109/2012; n. 13110/2012; n.1906/2008; n. 17810/2016). A tal proposito, occorre precisare che la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria –, **con l'ordinanza n. 15021 del 16-06-2017**, confermando un costante indirizzo giurisprudenziale, ha rilevato che il divieto di utilizzare i documenti scatta non solo nell'ipotesi di rifiuto doloso dell'esibizione ma anche nei casi in cui il contribuente, **su specifica richiesta**, dichiara, contrariamente al vero, per errore non scusabile di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa, di non possedere i documenti (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n. 5152/2017; n. 5153/2017; n. 18081/2010; n. 22179/2008; n. 26018/2014); **è interesse, quindi, del professionista depositare tutta la documentazione necessaria per contrastare gli accertamenti fiscali** (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 1739/2007; n. 9573/2007; n. 21125/2010; n.21132/2011).
- 7) L'autorizzazione alle indagini bancarie, secondo la Cassazione, ha una semplice funzione organizzativa, incidente esclusivamente nei rapporti tra uffici e, avendo natura di atto meramente preparatorio, inserito nella fase di iniziativa del procedimento amministrativo di accertamento, non è nemmeno qualificabile come provvedimento o atto amministrativo (Cass. n. 14026/2012; n. 5849/2013; n. 3628/2017); in ogni caso, l'omessa autorizzazione o l'immotivata autorizzazione può essere contestata con il ricorso avverso l'avviso di accertamento e questo può essere **un motivo di c.d. illegittimità derivata, come più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione (Sezioni Unite, sentenza n. 11082/2010)**.

- 8) **Sempre in tema di indagini bancarie, ultimamente, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria -, con l’ordinanza n.20303, depositata il 23 agosto 2017, richiamando una consolidata giurisprudenza di legittimità, ha stabilito e precisato quanto segue:**

*“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l’onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d’impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del D.P.R. n. 597 del 1973 e del D.P.R. n. 598 del 1973, che del D.P.R. n.917 del 1986, incombe al contribuente; inoltre, poiché nei poteri dell’amministrazione finanziaria in sede di accertamento rientra la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte **di un costo sproporzionato** ai ricavi o all’oggetto dell’impresa, l’onere della prova dell’inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi (Cass. 25 febbraio 2010, n. 4554; 30 dicembre 2010, n. 26480” (ex plurimis, v. anche Cass., sez V, n. 11881/17; 19537/16, che ha cassato la sentenza con la quale il giudice tributario si era limitato a “fondare l’inerenza del costo sul mero collegamento all’attività produttiva (i costi sarebbero rilevanti per il sol fatto di risultare dai verbali del consiglio di amministrazione della contribuente”, cfr. Cass. n. 25317/14 e n. 20679/14);*

I suddetti principi sono applicabili anche ai professionisti.

- 9) **Una volta che il professionista ha contestato le ragioni del fisco, il giudice tributario deve apprezzare il materiale probatorio nei tempi, nell’ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n. 7694/2016; n. 25502/2011; n.25365/2007; n. 16896/2014; n. 2781/2015).**

La Corte di Cassazione ha più volte precisato che il sindacato di legittimità sulla motivazione deve intendersi ridotto al “minimo costituzionale”, nel senso che:

“è denunciabile in Cassazione solo l’anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all’esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali”, con la precisazione che “tale anomalia si esaurisce nella “mancanza assoluta di motivi sotto l’aspetto materiale e grafico”, nella “motivazione apparente”, nel “contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili” e nella “motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile”, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di “sufficienza” della motivazione” (Cassazione – Sezioni Unite – n. 8053/2014; n. 9032/2014; n. 20112/2009; n. 22232/2016).

- 10) **Si fa presente che, nel processo tributario, non è ammesso il giudizio di equità (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n. 13035/2012; n. 2958/2006; n.1050/2008; n. 25707/2015; n. 4442/2010; n. 24520/2009; n. 16686/2016).**

J) CONCLUSIONI

Con la riscrittura e correzione del più volte citato art. 32, per i soli professionisti, la Corte Costituzionale ed il legislatore non hanno fatto alcuna distinzione tra i prelevamenti ed i versamenti, spostando l'onere della prova sempre e solo sull'Agenzia delle Entrate, come correttamente interpretato dalle sentenze della Corte di Cassazione citate alla lettera G) del presente articolo (PRESUNZIONI SEMPLICI).

Di conseguenza, se non si vogliono avere ulteriori sorprese e confusioni giurisprudenziali, bisogna seguire le seguenti strategie processuali, sempre tenendo conto dell'importante modifica legislativa di cui alla lettera E) del presente articolo:

- chiedere ai giudici di legittimità di rimettere gli atti alle Sezioni Unite della Cassazione (art.374, comma 2, c.p.c.) per sanare l'attuale contrasto giurisprudenziale e, soprattutto, per chiarire l'effetto dello ius superveniens e la sua applicabilità immediata a tutti i giudizi oggi pendenti, anche se relativi a fatti verificatisi sotto l'imperio della legge precedente (si rinvia alla lettera E) del presente articolo);
- chiedere ai giudici tributari di merito o ai giudici di legittimità di inviare nuovamente, anche d'ufficio, gli atti alla Corte Costituzionale per l'interpretazione autentica e, in ogni caso, se fosse vera la tesi contraria al presente articolo, sollevare la questione di incostituzionalità per contrasto con gli articoli 3, 24, 53 e 111 della Costituzione per la diversità di trattamento giuridico tra i versamenti ed i prelevamenti dei professionisti, in tema di valutazione delle presunzioni (legali per i versamenti e semplici per i prelevamenti); cosa assurda ed irrazionale.

A questo punto, per evitare di lasciare i professionisti nell'incertezza giuridica e processuale, è consigliabile coltivare il contenzioso tributario seguendo le indicazioni delle favorevoli sentenze della Cassazione citate alla lettera G) del presente articolo, indipendentemente da quanto esposto dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 16/E del 28/04/2016.

Il contrasto giurisprudenziale e la confusione all'interno della Corte di Cassazione testimonia quanto giustificata fosse l'impetosa analisi del Primo Presidente della Corte di Cassazione, svolta in occasione dell'Assemblea Generale della Suprema Corte del 25 giugno 2015, in cui testualmente si affermava che:

“è amaro dover constatare che il nostro organo di legittimità, nel suo insieme e in ogni suo singolo componente, non è in grado, allo stato, di assicurare quella stabile e unitaria interpretazione e applicazione delle leggi nazionali, da cui dovrebbe derivare un risultato deflattivo delle impugnazioni infondate e, quindi, una consistente riduzione del contenzioso accumulatosi anche nelle fasi precedenti, grazie all'effetto dissuasivo che una giurisprudenza in linea con la sua essenziale dimensione istituzionale è capace di determinare anche nei giudici di merito” (Cfr. G. SANTACROCE, Assemblea Generale della Corte Suprema di Cassazione: funzioni, tempi e risorse della giurisdizione di legittimità, Roma 25 giugno 2015).

Dopo tre modifiche legislative, una sentenza della Corte Costituzionale e ben 46 pronunce sino ad oggi della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – , il professionista ha diritto di conoscere la verità processuale, senza contraddizioni e ripensamenti e senza dover sperare di essere giudicato da un collegio rispetto ad un altro.

K) QUADRO SINOTTICO IN ALLEGATO

Alla luce di tutto quanto sopra esposto e documentato, allego il quadro sinottico che sintetizza tutte le questioni giuridiche sull'argomento oggetto del presente articolo.

Lecce, 28 agosto 2017

Avv. Maurizio Villani

Dott. Alessandro Villani

AVV. MAURIZIO VILLANI Avvocato Tributarista in Lecce Patrocinante in Cassazione www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it
 DOTT. ALESSANDRO VILLANI – e-mail: sandrovillani@libero.it
 Studio Legale Tributario
 Via Cavour, 56 Lecce
 Telefono e Fax: 0832-247510
 Cell: 338-2326547
www.studiotributariovillani.it
avvocato@studiotributariovillani.it
avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it

ALLEGATO

- QUADRO SINOTTICO –

AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

| PERIODO | ATTIVITA' | OPERAZIONE | PRESUNZIONE | LETTERE ARTICOLO |
|----------------------------------|-----------------|------------|---------------------|--------------------------|
| Dal 24-07-1982 AL 31-12-2004 | LAVORO AUTONOMO | PRELIEVO | LEGALE (CASSAZIONE) | VEDI LETT. A) |
| | | VERSAMENTO | SEMPLICE | |
| | IMPRESA | PRELIEVO | LEGALE | |
| | | VERSAMENTO | SEMPLICE | |
| DALL'01-01-2005 AL 23-09-2014 | LAVORO AUTONOMO | PRELIEVO | LEGALE | VEDI LETT. B) |
| | | VERSAMENTO | LEGALE | |
| | IMPRESA | PRELIEVO | LEGALE | |
| | | VERSAMENTO | LEGALE | |
| CORTE COSTITUZIONALE | LAVORO AUTONOMO | PRELIEVO | SEMPLICE | VEDI LETTERE C), D) e G) |
| | | VERSAMENTO | SEMPLICE | |

| | | | | |
|--|----------------------------|------------|---------------------------|---------------|
| SENT. N. 228/14 DAL 24-09-2014 AL 23-10-2016 | IMPRESA | PRELIEVO | LEGALE | VEDI LETT. E) |
| | | VERSAMENTO | LEGALE | |
| DAL 24-10-2016 (LEGGE N. 225/2016) | LAVORO AUTONOMO | PRELIEVO | SEMPLICE | |
| | | VERSAMENTO | SEMPLICE | |
| | IMPRESA | PRELIEVO | LEGALE (OLTRE IMPORTI) | |
| | | VERSAMENTO | LEGALE (OLTRE IMPORTI) | |

Lecce, 28 agosto 2017

Avv. Maurizio Villani

Dott. Alessandro Villani

AVV. MAURIZIO VILLANI Avvocato Tributarista in Lecce Patrocinante in Cassazione www.studiotributariovillani.it - e-mail
avvocato@studiotributariovillani.it

DOTT. ALESSANDRO VILLANI – e-mail: sandrovillani@libero.it

Studio Legale Tributario

Via Cavour, 56 Lecce

Telefono e Fax: 0832-247510

Cell: 338-2326547

www.studiotributariovillani.it

avvocato@studiotributariovillani.it

avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it