

Cass., civ. sez. V, del 26 settembre 2018, n. 22931

- in particolare, con un unico motivo, articolato in due sub motivi, autonomamente argomentati, il ricorrente deduce, da un lato, la erronea applicazione della presunzione legale ex art. 32 cit. ai prelevamenti risultanti- come nella specie- dalle scritture contabili e, dall'altro, la contraddittoria motivazione per avere il giudice di appello ritenuto corretto l'operato dell'Ufficio ancorché avesse richiamato il principio secondo cui "i prelevamenti sono posti come ricavi o compensi a base delle rettifiche e degli accertamenti, se il contribuente non ne indica i soggetti beneficiari e sempreché non risultino dalle scritture contabili

- questa Corte ha affermato che «anche con riferimento al testo dell'art. 32 d.P.R. n. 600/73 antecedente l'entrata in vigore della novella del 2004 è del tutto pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che la norma in questione e la presunzione in essa contenuta seppure letteralmente riferibile ai soli "ricavi", sia da intendersi applicabile anche al reddito da lavoro autonomo e non solo al reddito di impresa » (Cass. n. 802 del 2011; n. 11750 e n. 430 del 2008; Cass. n. 4601 del 2002);

- ne consegue, nei limiti della operatività nei confronti dei lavoratori autonomi della presunzione legale di cui all'art. 32 cit. con riguardo ai soli "versamenti" non giustificati, la applicabilità retroattiva della norma agli anni di imposta precedenti all'entrata in vigore della legge n. 311 del 2004;

- il primo sub motivo, incentrato sulla denuncia della violazione o falsa applicazione del citato art. 32, comma 1, n. 2, involge la necessaria preliminare verifica della applicabilità della detta presunzione legale nei confronti del contribuente lavoratore autonomo ed è fondato nei sensi di cui in motivazione;

- chiamata a pronunciarsi sulla legittimità della presunzione posta dall'ultima parte dell'art. 32, comma 1, n. 2 e dell'inversione dell'onere probatorio che ne discende, la Corte costituzionale con sentenza 24 settembre 2014, n. 228 ha rilevato la contrarietà della medesima al principio di ragionevolezza e di capacità contributiva, ritenendo «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», dichiarando, quindi, l'illegittimità costituzionale della sopra riportata disposizione «limitatamente alle parole "o compensi"»;

- osserva il Collegio che nella citata sentenza del Giudice delle leggi sembrerebbe essere rinvenibile una discrasia tra motivazione e dispositivo, nella prima avendo fatto chiaramente riferimento ai soli prelevamenti dai conti bancari e nella seconda, invece, avendo sancito in maniera perentoria l'illegittimità costituzionale della disposizione censurata (art. 32, comma 1, num. 2, secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, come modificato dall'art. 1, comma 402, lett. a), num. 1, legge 30 dicembre 2004 n. 311), «limitatamente alle parole "o compensi"», che nell'architettura della citata disposizione è posta con riferimento ai prelevamenti, ma anche agli «importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni», che potrebbero far pensare ai versamenti;

- tanto ha rilevato anche un'attenta dottrina che ha, altresì, precisato che dalla lettura isolata della parte conclusiva della motivazione della sentenza della Corte costituzionale e del suo dispositivo, si potrebbe essere indotti a credere che la pronuncia di incostituzionalità si riferisca, con riguardo ai

lavoratori autonomi, ad entrambe le presunzioni, ovvero sia a quella relativa ai prelevamenti che ai versamenti;

-orbene, ancorché alcune pronunce di questa Corte (Cass. Sez. 5[^], sent. n. 23041 del 2015, n. 16440, n. 12779 e n. 12781 del 2016; Sez. 6-5, ord. n. 24862 e n. 19970 del 2016) abbiano, più o meno esplicitamente, interpretato in tal modo il citato pronunciamento del Giudice delle leggi e, quindi, ritenuto essere venuta meno la presunzione di imputazione ai «compensi» dei lavoratori autonomi o dei professionisti intellettuali sia dei prelevamenti che dei versamenti operati sui conti bancari, ritiene il Collegio che vada invece seguito e ribadito il diverso orientamento secondo cui «In tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti» (Cass., sez. 5, n. 16697 del 2016; in senso analogo, Cass. sez. 5, n. 18065, n. 18066, n. 18067, n. 16686, n. 16699, n. 11776, n. 6093 del 2016; n. 23575 del 2015 nonché, più recentemente, n. 19806 del 2017; n. 5152 e n. 5153 del 2017; sez. 6-5, ord. n. 7453, n. 9078 e n. 19029 del 2016; Cass. sez. 5, n. 18126, n. 18125, n. 16929, n. 13470, n. 12021 del 2015);

-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. lav., 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;

- ciò precisato e venendo, quindi, al motivo di ricorso in esame, indiscussa l'efficacia retroattiva della sentenza della Corte costituzionale di accoglimento della questione di legittimità costituzionale (Cass. n. 10958 del 2010), in quanto il mutamento normativo prodotto da una tale pronuncia si configura come ius superveniens, che «impone, anche nella fase di cassazione, la disapplicazione della norma dichiarata illegittima e l'applicazione della disciplina risultante dalla decisione anzidetta» (Cass. n. 4349 del 1995 e Cass. n. 12779 del 2016), salvo il limite del giudicato (nella specie non sussistente), osserva il Collegio che, al caso in esame, ben si attaglia la predetta decisione, avendo il contribuente denunciato la violazione e falsa applicazione della presunzione di cui al citato art. 32, comma 1, n. 2;

- nella specie, il giudice a quo, nel ritenere operante nei confronti del libero professionista la presunzione legale di cui all'art. 32, comma 1, n. 2 del d.P.R. n. 300 del 1973, quanto ai prelevamenti, non si è attenuto ai suddetti principi, mentre quanto ai versamenti, rimanendo invariata la detta presunzione legale, ha fatto correttamente applicazione dell'inversione probatoria a carico del contribuente;