

04870 15

SENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

IRPEG,
ILOR

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

composta dagli ill.mi sigg.ri magistrati:

dott. Carlo	Piccininni	Presidente	R.G.N. 26040/2008
dott. Stefano	Bielli relatore	Consigliere	Cron. 4870
dott. Ettore	Cirillo	Consigliere	Rep.
dott. Stefano	Olivieri	Consigliere	Ud. 6/2/2015
dott. Paola	Vella	Consigliere	

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

s.r.l con sede ad (TP), contrada , strada
statale 113, km. 323,500, in persona del legale rappresentante
elettivamente domiciliata in Roma, piazza presso lo
studio dell'avvocato professor che, unitamente
all'avvocato professor lo rappresenta e difende, anche
disgiuntamente, giusta procura speciale dell'8 luglio 2008, autenticata
dal notaio in avvocato (n. rep. 25.095)

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,
domiciliata in Roma, via presso l'Avvocatura
generale dello Stato, che la rappresenta e difende.

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 25/29/07 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, depositata il 26 luglio 2007, non notificata;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 6 febbraio 2015 dal consigliere dottor Stefano Bielli;
udito, per la parte ricorrente, l'avvocato che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;
udito, per la controricorrente, l'avvocato dello Stato che ha chiesto il rigetto del ricorso;
udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore generale dottoressa Paola Mastroberardino, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Ritenuto in fatto

1.- Con sentenza n. 25/29/07, depositata il 26 luglio 2007 e non notificata, la Commissione tributaria regionale della Sicilia (*hinc*: «CTR») accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della s.r.l. avverso la sentenza n. 174/03/2004 della Commissione tributaria provinciale di Trapani (*hinc*: «CTP») e compensava le spese di lite di entrambi i gradi, per la difficoltà della materia e la non sempre pacifica soluzione delle questioni.

Il giudice di appello premetteva che: a) a seguito di una verifica effettuata dalla Guardia di finanza, l'Agenzia delle entrate di Trapani, con avviso di accertamento notificato nel 2002 ai fini dell'IRPEG e dell'ILOR del 1997, aveva contestato l'infedele dichiarazione dei redditi della s.r.l. per detto anno, con mancata contabilizzazione di ricavi per lire 364.385.000 e con maggiori costi per lire 169.675.000; b) la CTP aveva accolto l'impugnazione proposta dalla società, ritenendo illegittimo (con riguardo all'art. 39, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972) l'accertamento, in quanto basato sulle risultanze delle indagini bancarie effettuate nei confronti del socio privo di rappresentanza societaria e non riferibili alla s.r.l. in difetto di riscontri con altri conti bancari della società o di altri soci; c) l'Agenzia delle entrate aveva appellato deducendo sia la novità delle domande della contribuente contenute in memorie successive al ricorso (ed in assenza delle condizioni per la prospettazione di motivi aggiunti), sia

l'effettuazione di indagini sui conti postali e bancari della società, dei soci ed
nonché di a fronte delle quali la società aveva addotto giustificazioni
prive di fondamento; d) la contribuente, riproponendo le censure prospettate con il ricorso
introduttivo, aveva ribadito, in particolare, il difetto di motivazione ed il difetto dei presupposti
dell'accertamento.

Su queste premesse, la CTR – pur rilevando che non sussisteva la eccepita novità della
domanda, perché la società aveva solo illustrato motivi già dedotti nel ricorso, contestando la
«violazione, da parte dell'ufficio, di una disposizione di legge, contenuta in seno all'atto
impugnato» – accoglieva nel merito l'appello dell'Agenzia delle entrate, osservando, per quanto qui
interessa, che: a) l'art. 32, comma 1, numero 7, del d.P.R. n. 600 del 1973 (per le imposte sui
redditi) e l'art. 51, comma 2, numero 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 (per l'IVA), nella loro nuova
formulazione, consentivano di richiedere, previa autorizzazione del Comando regionale della
Guardia di finanza, copia dei conti intrattenuti con il contribuente e di imputare presuntivamente a
ricavi gli importi riscontrati con gli assegni bancari incassati, salva la prova contraria del
contribuente medesimo (come riconosciuto da Cass. n. 518 del 2002 e, sia pure in relazione ad altra
ipotesi, da Corte cost. n. 225 del 2005); b) l'ufficio tributario può procedere anche all'esame dei
conti intestati a soggetti diversi dal contribuente, purché dimostri «prima» il collegamento esistente
tra il contribuente e detti soggetti; c) tale collegamento è *in re ipsa* nel caso in cui tra la società di
capitali contribuente ed i terzi sussista un «rapporto organico», come per i «rapporti amministratori
– società o diversamente anche soci – società», poiché i soci, pur potendosi considerare terzi (non
contribuenti), non sono estranei alla società; d) l'autorizzazione ad estendere le indagini a terzi,
tuttavia, non presuppone presunzioni gravi, precise e concordanti circa l'esistenza di tale
collegamento; e) dette presunzioni qualificate, invece, debbono sussistere con riguardo alle
risultanze bancarie già acquisite, al fine di riferire al contribuente le operazioni bancarie poste in
essere dai soggetti «collegati»; f) nella specie, le indagini sui conti bancari dei soci si giustificavano
in base al rapporto societario, nonché in base ad «altri elementi, indiziari, ma precisi e concordanti,
tali da indurre gli accertatori a prefigurare operazioni effettuate in evasione» (magazzini della
società con materiali non denunciati; differenze, sia pure riferite ad un diverso anno d'imposta, tra
giacenze effettive e documentate); g) dalle operazioni bancarie dei soci della s.r.l.
scaturivano presunzioni gravi, precise e concordanti nel senso della riferibilità dei conti alla società
mediante interposizione fittizia e non erano state fornite convincenti spiegazioni dei movimenti
accertati; h) la menzione, nell'avviso di accertamento, del processo verbale di constatazione redatto
dalla Guardia di finanza costituiva una sufficiente motivazione *per relationem*, perché l'atto era
stato portato integralmente a conoscenza e messo a disposizione della società, nel rispetto dell'art.

SM

3, comma 3, della legge n. 241 del 1990.

2.- Avverso la sentenza di appello la s.r.l. dichiarando un valore di € 109.929,40 ai fini del contributo unificato, ha proposto ricorso per cassazione affidato a 4 motivi e notificato il 24 - 25 ottobre 2008.

3.- L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso notificato il 22 - 24 novembre 2008.

Considerato in diritto

1.- Con il primo motivo del ricorso, la s.r.l. denuncia - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973. La ricorrente, secondo quanto indicato nel quesito di diritto proposto, chiede se la disposizione evocata - nel prevedere che a base delle rettifiche e degli accertamenti sono posti sia i dati e gli elementi attinenti ai rapporti desunti dalle indagini bancarie, «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», sia i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei medesimi rapporti od operazioni, imputati come ricavi o compensi, sempreché non risultino dalle scritture contabili, «se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario» - si riferisce anche ai versamenti e prelevamenti effettuati da un soggetto terzo rispetto al contribuente sottoposto a verifica bancaria, nel caso in cui, «com'è quello di specie», «non sia in alcun modo provato, con presunzioni gravi, precise e concordanti, che le movimentazioni bancarie dei soggetti "terzi" siano riferibili al soggetto sottoposto a verifica».

1.1.- Il motivo è inammissibile, perché non coglie la *ratio decidendi* della sentenza della CTR, la quale, contrariamente a quanto dedotto dalla ricorrente, non afferma, in punto di diritto, che la presunzione di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, a carico del contribuente e derivante da movimentazioni bancarie ingiustificate, si applica anche con riguardo a conti intestati a terzi ed in relazione ai quali non v'è prova di riferibilità al contribuente. Al contrario, la CTR afferma espressamente, in punto di valutazione del fatto (eventualmente censurabile solo sotto il profilo motivazionale), che, nella specie, sussistono presunzioni gravi, precise e concordanti in base alle quali il conto bancario intestato al socio è riferibile (per «interposizione fittizia») alla s.r.l. e che non erano state fornite convincenti spiegazioni dei movimenti accertati su tale conto. La censura non è rivolta a questa motivazione e, dunque, non è pertinente.

La sopra accertata inammissibilità assorbe ogni altro rilievo e, in particolare, quello sull'inesattezza dell'assunto della ricorrente (peraltro solo adombrato nel motivo), secondo cui la piena prova (anche per presunzioni gravi, precise e concordanti) della riferibilità alla società del conto bancario del socio (per interposizione fittizia) deve precedere l'indagine bancaria sul socio e, quindi non può basarsi sulle risultanze di tale indagine. È qui sufficiente rilevare che la tesi della

ricorrente è disattesa dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte, in base alla quale l'art. 32, n. 7, del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 51 del d.P.R. n. 633 del 1972 autorizzano l'ufficio finanziario a procedere all'accertamento fiscale anche attraverso indagini su conti correnti bancari formalmente intestati a terzi, ma che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente, acquisendo dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi a tali conti, sulla base di elementi indiziari o quando comunque l'ufficio abbia motivo di ritenere, in base agli elementi indiziari raccolti, che i conti siano stati utilizzati per occultare operazioni commerciali, ovvero per imbastire una vera e propria gestione extra-contabile, a scopo di evasione fiscale: la questione della prova della interposizione fittizia o fiduciaria nella intestazione dei conti o depositi o comunque della prova della pertinenza delle movimentazioni bancarie ad operazioni commerciali o finanziarie riconducibili alla attività di impresa svolta dalla società viene in rilievo, pertanto, soltanto nella fase valutativa dell'accertamento, successiva alle indagini (per tutte, Cass. n. 27509 del 2014 ed i precedenti, in detta sentenza citati; v. anche Cass. n. 443 del 2015).

2.- Con il secondo motivo del ricorso, corredato da un momento di sintesi, viene denunciata - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. - l'omessa motivazione in ordine al fatto decisivo e controverso della sufficienza della prova offerta dalla contribuente con il ricorso introduttivo (pagine 7, 8 e 9), contraria alla presunzione di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e costituita dall'elenco dei beneficiari dei prelevamenti dei soci. La ricorrente premette che la prova contraria alla suddetta presunzione consiste appunto, in caso di prelievi, nell'indicazione dei soggetti beneficiari o «nella prova della totale estraneità di dette partite finanziarie rispetto all'attività d'impresa». Posta tale premessa, lamenta che, pur avendo fornito sin dal ricorso introduttivo (nelle pagine 7, 8 e 9) un dettagliato elenco dei beneficiari delle operazioni di prelievo effettuate sul conto corrente bancario del socio (elenco menzionato anche dalla CTP), il giudice di appello non ha preso in considerazione il punto.

2.1.- Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza, in quanto la ricorrente ha ommesso di trascrivere i passi salienti sia del ricorso in primo grado nella parte in cui elenca i beneficiari del conto corrente; sia degli scritti difensivi di appello nei quali ripropone tale difesa (mostrando così di aver rispettato il disposto dell'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992). Va poi notato che l'esame del preciso contenuto della prova contraria offerta dal contribuente è particolarmente importante ai fini della decisività del fatto dedotto, dato l'orientamento di questa Corte secondo cui è insufficiente, ai fini del raggiungimento della indicata prova contraria, la mera indicazione dei beneficiari dei prelievi (Cass. n. 17250 del 2013), posto che la suddetta prova liberatoria deve commisurarsi alla natura ed alla consistenza degli elementi indiziari impiegati dall'amministrazione (Cass. n. 7329 del 2003; n. 22922 del 2014) e la conclusione della dimostrazione è riservata alla

valutazione fattuale del giudice di merito (Cass. n. 16650 del 2011).

3.- Con il terzo motivo del ricorso viene denunciata – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. – l'omessa motivazione in ordine al fatto decisivo e controverso della dedotta mancata considerazione dell'incidenza dei costi sui ricavi presuntivamente calcolati dall'ufficio tributario. La ricorrente muove dal rilievo che, nel suo ricorso alla CTP (pagg. 5 e 6), aveva richiesto (sia pure in via subordinata) che fossero considerati "ricavi" i versamenti bancari e "costi" i prelevamenti per i quali non fossero stati indicati i beneficiari. La richiesta era rimasta assorbita dall'accoglimento delle domande principali del ricorso da parte della CTP, ma – prosegue la ricorrente – la CTR avrebbe dovuto esaminare la questione, posto che in appello erano state ribadite «tutte le eccezioni e deduzioni esposte nel precedente grado di giudizio» (pag. 13 del ricorso per cassazione).

3.1.- Il motivo è inammissibile per una pluralità di ragioni tra loro indipendenti. In primo luogo, il momento di ricapitolazione e sintesi (tra l'altro, non specificamente evidenziato nel corpo del motivo) è generico e astratto, privo di riferimenti alla fattispecie di causa (pag. 42 del ricorso per cassazione: «omessa motivazione [...] sul fatto controverso e decisivo dell'incidenza dei costi su presunti ricavi derivanti dall'accertamento bancario»). In secondo luogo, il motivo è privo di autosufficienza, perché non vengono trascritti i passi salienti da cui risulta la riproposizione in appello della questione, ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992. In terzo luogo, in base alla stessa formulazione del motivo, la questione appare nuova. Come riferito dalla ricorrente, infatti, nel ricorso introduttivo era stata prospettata (in via subordinata) l'illegittimità dell'avviso di accertamento, in quanto l'ufficio tributario non aveva imputato i prelevamenti a costi ed i versamenti a ricavi. Tale originaria deduzione (palesamente in contrasto con la lettera dell'art. 32, comma 1, lettera 2, secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, in forza del quale sono posti a base degli accertamenti e delle rettifiche, come ricavi, anche «i prelevamenti»: da ultimo, Cass. n. 16896 del 2014) si basa su una (erronea) interpretazione della legge ed è diversa da quella prospettata nel ricorso per cassazione. Il motivo in esame, infatti, fa leva non più sull'interpretazione dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 (violazione di legge), ma sulla omessa motivazione della sentenza di appello in ordine alla richiesta della contribuente di applicare una detrazione (presuntiva) a titolo di costi all'importo dei ricavi attribuiti in via presuntiva. Appare, perciò, evidente la novità della richiesta in esame, sia se prospettata per la prima volta nel giudizio per cassazione; sia se avanzata in appello, in violazione dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.

È appena il caso di ricordare che, comunque, anche nell'ipotesi di presunzione di elementi positivi di reddito, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, l'indicazione e prova di oneri e costi deducibili costituisce onere a carico del contribuente (*ex plurimis*, Cass. n.

18016 del 2005 e n. 16896 del 2014); onere che, nella specie, non risulta soddisfatto. Solo nel caso (non ricorrente nella specie) di applicazione del metodo di accertamento induttivo cosiddetto "puro" l'ufficio ha l'obbligo di determinare (sempre induttivamente) i costi.

4.- Con il quarto ed ultimo motivo del ricorso, viene denunciata – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. – l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa il punto decisivo e controverso della riferibilità alla società dei movimenti bancari sul conto corrente del socio. Secondo la ricorrente, la CTR avrebbe motivato su tale riferibilità richiamando in modo inconferente «altri elementi, indiziari, ma precisi e concordanti, tali da indurre gli accertatori a prefigurare operazioni effettuate in evasione» (magazzini della società con materiali non denunciati; differenze tra giacenze effettive e documentate): infatti tali elementi non solo sono inconsistenti (in quanto la merce trovata in magazzino era stata regolarmente fatturata), ma riguardano l'evasione fiscale e non attengono – sempre ad avviso della ricorrente – alla prova che i prelievi del socio integrano ricavi della società, poiché non si riferiscono né all'ingerenza del socio nella gestione societaria né al collegamento tra i flussi finanziari del socio e i ricavi della società né (come ammesso, del resto, dalla stessa sentenza della CTR) all'anno d'imposta 1997 (concernendo, invece, l'anno 1999).

4.1.- Il motivo è inammissibile per diverse ed indipendenti ragioni. In primo luogo, perché è privo del necessario momento di ricapitolazione e sintesi, non potendosi ritenere idonea la seguente generica ed astratta formulazione: «insufficienza della motivazione della sentenza impugnata per aver ritenuto sussistere sufficienti elementi indiziari tali da giustificare "le indagini sui conti dei soci della società"». In secondo luogo, il medesimo motivo è inammissibile (anche) per l'erronea e parziale interpretazione data dalla ricorrente alla sentenza impugnata. La CTR, infatti, richiama i sopra indicati elementi indiziari al solo fine di giustificare, in combinazione con l'esistenza del rapporto societario, l'estensione delle indagini bancarie ai soci della s.r.l. ; non per giustificare la riferibilità alla s.r.l. delle operazioni bancarie poste in essere dai soci, quali soggetti ad essa "collegati". La sentenza, in proposito, precisa che detta riferibilità (per «interposizione fittizia») deriva da presunzioni gravi, precise e concordanti basate sulle operazioni bancarie effettuate dai soci e sul fatto che non erano state fornite convincenti spiegazioni di tali operazioni. La ricorrente dunque, da un lato, non individua il pertinente passo motivazionale della decisione di primo grado e, dall'altro, riporta in modo incompleto la (non pertinente) parte della sentenza che intende censurare (omettendo così di rilevare che la CTR ha giustificato l'estensione delle indagini a anche con la sussistenza del rapporto societario).

Non è necessario, pertanto, entrare nel merito dell'adeguatezza logica della valutazione complessiva effettuata dalla CTR in ordine agli elementi forniti a suo tempo per tale riferibilità (al

riguardo, la controricorrente ha precisato di aver dedotto, anche in appello, varie circostanze risultanti dal processo verbale di constatazione, tra cui le seguenti: 1) la s.r.l. era gestita da tre soci appartenenti allo stesso nucleo familiare; 2) due di detti soci erano dipendenti della società e non disponevano di fonti di reddito diverse da quelle derivanti dal rapporto di dipendenza; 3) il socio (compreso tra i soci sopra indicati) aveva dichiarato nel 1997 un reddito di € 12.080,00, pur avendo movimentato il suo conto con prelevamenti di € 87.676,00 e versamenti per € 100.513,00).

5.- Le spese di lite seguono la soccombenza della ricorrente.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili i motivi di ricorso; condanna la ricorrente a rimborsare alla resistente Agenzia delle entrate le spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi € 5.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile, il 6 febbraio 2015

Il consigliere estensore

John Bulli, estensore

Il Presidente

Carlo P.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 11 MAR. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

Antonella Frezza

Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

Antonella Frezza