

-ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso cui è domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente-

per la cassazione della sentenza n. 1030/08/2020 della Commissione tributaria regionale per la Toscana, depositata in data 18 dicembre 2020, non notificata;

Lette le conclusioni scritte del P.G., in persona del sostituto procuratore generale dott. Alberto Cardino, il quale ha chiesto il rigetto del ricorso.

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 febbraio 2025 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

RILEVATO CHE

1. [REDACTED] s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale della Toscana aveva rigettato l'appello proposto nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, avverso la sentenza n. 250/01/2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Grosseto che aveva rigettato il ricorso proposto dalla suddetta società avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione, previo p.v.c. della G.d.F., aveva contestato nei confronti di quest'ultima, per l'anno 2009, a seguito di indagini finanziarie, maggiori ricavi non dichiarati, ai fini Ires, Irap e Iva, in relazione a motivazioni bancarie risultate ingiustificate riscontrate sui conti correnti intestati al legale rappresentante [REDACTED] alla sua convivente [REDACTED] e alla socia [REDACTED]

3. Resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.



CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 111, sesto comma, Cost., 36 del d.lgs. n. 546/1992 e 132 c.p.c., per avere la CTR – a fronte dell'appello con il quale la società aveva contestato la mancanza di prova da parte dell'Amministrazione finanziaria della fittizietà delle intestazioni a terzi dei conti correnti bancari verificati e della sostanziale riferibilità degli stessi alla società contribuente- rigettato l'appello con una motivazione apparente senza esplicitare le ragioni sottese a tale decisione in relazione alla asserita disponibilità da parte della società anche dei conti correnti intestati a soggetti diversi da quest'ultima.

1.1. Il primo motivo è infondato.

1.2. Per giurisprudenza di questa Corte una sentenza è inficiata da "*motivazione apparente*" allorquando la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio (*ex multis*: Cass., Sez. 5, 7 aprile 2017, n. 9105) e, quindi, tale da non attingere la soglia del "*minimo costituzionale*" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (*ex multis*: Cass., Sez. 1[^], 30 giugno 2020, n. 13248).

1.3. Nella sentenza impugnata la CTR – dopo avere premesso, nella parte in fatto, che la CTP aveva ritenuto correttamente estesa la presunzione legale ex art. artt. 32 del d.P.R. n. 600/73 e 51 del d.P.R. n. 633/72 anche ai conti correnti bancari intestati alla convivente del legale rappresentante della società contribuente e all'unica socia e che la contribuente aveva contestato nell'atto di appello la presuntiva ricostruzione di ricavi attraverso l'analisi dei conti correnti bancari intestati a soggetti diversi dalla società medesima verificata - ha osservato che, in ossequio a condivisibile orientamento della giurisprudenza di legittimità, "*spettava alla parte fornire rispetto agli importi rivenienti dall'indagine bancaria i necessari giustificativi*", essendo paradossale "*che al*



contribuente, comportatosi in modo non attendibile, fosse riconosciuta l'ulteriore tutela della necessità della prova a carico dell'Ufficio, secondo un modello di tipo penalistico, rispetto alla ricostruzione di operazioni obiettivamente opache proprio per fatto del contribuente medesimo". Trattasi di argomentazioni (al di là della loro fondatezza), per quanto stringate e concise, sufficienti ad illustrare delle ragioni sottese alla decisione, in relazione al motivo di appello proposto.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 32, primo comma, n. 2 del d.P.R. n. 600 del 1973, 51 n. 7 del d.P.R. n. 633 del 1972 per avere la CTR confermato la legittimità dell'avviso in questione con il quale erano stati ascritti alla società maggiori ricavi non dichiarati in relazione alle movimentazioni risultate ingiustificate sui conti correnti intestati, tra l'altro, alla convivente del legale rappresentante, alla socia, sebbene l'Amministrazione non avesse fornito la prova della fittizietà della intestazione dei suddetti conti e della sostanziale riferibilità degli stessi alla società.

2.1. Il secondo motivo è fondato nei termini di seguito indicati.

2.2. Costituisce insegnamento ricevuto quello a termini del quale, "in tema di accertamento del reddito d'impresa, gli artt. 32, n. 7, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 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, *sicché possono assumere rilievo ai fini delle indagini i conti correnti intestati all'amministratore unico e socio assoluto di maggioranza di una società a responsabilità limitata in ragione di movimentazioni sia in entrata che in uscita che non trovino corrispondenza alcuna nelle registrazioni contabili; né rileva che il medesimo soggetto sia legale rappresentante di una pluralità di persone giuridiche, essendo in tal caso sufficiente, in difetto della prova contraria circa una più corretta imputazione, ripartire i dati estratti dai conti correnti in proporzione al volume di affari di ciascun ente"* (Sez. 6-5, n. 1898 del 01/02/2016, Rv. 639236-01).



2.3. Questa Corte ha, altresì, affermato che in tema di accertamenti fiscali, tanto in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600/1973, quanto in materia di IVA, ex art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633/1972 le rispettive presunzioni ivi stabilite secondo cui le movimentazioni sui conti bancari risultanti dai dati acquisiti dall'Ufficio si presumono conseguenza di operazioni imponibili, operano anche in relazione alle società di capitali con riferimento alle somme di denaro movimentate sui conti intestati ai soci o ai loro congiunti, conti che debbono ritenersi riferibili alla società contribuente stessa, in presenza di alcuni elementi sintomatici, come *la ristretta compagine sociale ed il rapporto di stretta contiguità familiare tra l'amministratore, o i soci, ed i congiunti intestatari dei conti bancari soggetti a verifica*, risultando, in tal caso, particolarmente elevata la probabilità che le movimentazioni sui conti bancari dei soci e dei loro familiari debbano, in difetto di specifiche ed analitiche dimostrazioni di segno contrario, ascriversi allo stesso ente sottoposto a verifica (Cass. n. 22224 del 2018; Cass. sez. 6-5, ord. 14 ottobre 2016, n. 20851; Cass. sez. 5, 11 marzo 2016, n. 4788; Cass. sez. 5, 12 giugno 2015, n. 12276; Cass. sez. 5, 14 gennaio 2015, n. 428; Cass. sez. 5, 18 dicembre 2014, n. 26829; v. anche Cass. n. 33596 del 2019; v. nello stesso senso della riconducibilità delle movimentazioni dei c.c. dei soci alla società verificata nel caso di ristretta base azionaria, v. Cass. sez. 5, Ordinanza n. 35856 del 2023); "le indagini bancarie nei confronti di una società a responsabilità limitata possono essere estese ai conti correnti dei soci della stessa soltanto se" – ma in tal caso sicuramente – "sussistano elementi indiziari che inducano a ritenere che gli stessi siano stati utilizzati per occultare operazioni fiscalmente rilevanti" (Sez. 5, n. 33596 del 18/12/2019, Rv. 656410-02)

2.4. In particolare, quanto alla riferibilità al contribuente delle movimentazioni risultate ingiustificate riscontrate sui conti correnti dei suoi familiari, secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di accertamento dell'imposta sui redditi, le verifiche fiscali finalizzate a provare, per presunzioni, la condotta evasiva possono riguardare anche i conti bancari intestati *al coniuge o al familiare del contribuente*, potendo desumersi la riferibilità a quest'ultimo da elementi



sintomatici, quali: *il rapporto di stretta familiarità, l'ingiustificata capacità reddituale dei prossimi congiunti nel periodo di imposta considerato, l'infedeltà delle dichiarazioni e l'esercizio di attività da parte del contribuente compatibile con la produzione della maggiore redditività riferita a dette persone* (Cass. n. 546 del 15/01/2020); nel ribadire, anche recentemente, tale orientamento, questa Corte ha, tuttavia, precisato che la sussistenza dello *stretto vincolo familiare* fra il contribuente e il terzo non è un dato sufficiente per assurgere a prova presuntiva qualificata delle riferibilità, in tutto o in parte, al contribuente accertato delle movimentazioni del conto corrente intestato al familiare, occorrendo che *tale vincolo sia accompagnato dalla indicazioni di altri elementi, il cui onere di allegazione è a carico dell'Ufficio, idonei a dimostrare, in via logico-presuntiva, che la situazione reddituale del coniuge terzo intestatario del conto è incompatibile o comunque non può giustificare le movimentazioni riscontrate sul conto che, per tale ragione, può fondatamente ritenersi nella disponibilità effettuale del contribuente accertato* (Cass. 20 dicembre 2018, n. 32974; Cass. 12 dicembre 2023, n. 34747, Sez. 5, Ordinanza n. 20816 del 2024);

2.5. Nella sentenza impugnata, la CTR - a fronte della censura mossa dalla contribuente nell'atto di appello - riportato, nelle parti di interesse, in ricorso, in ossequio al principio di autosufficienza - concernente la mancata prova da parte dell'Amministrazione della fittizietà dell'intestazione a terzi (convivente del legale rappresentante e unica socia) dei conti correnti bancari verificati e, dunque, della sostanziale riferibilità alla società delle movimentazioni degli stessi risultate ingiustificate - ha affermato che *"sarebbe paradossale che al contribuente, comportatosi in modo non attendibile, fosse riconosciuta l'ulteriore tutela della necessità della prova a carico dell'Ufficio, secondo un modello di tipo penalistico, rispetto alla ricostruzione di operazioni obiettivamente opache proprio per fatto del contribuente medesimo"*, sostanzialmente confermando, nel rigettare l'appello della contribuente, la statuizione della CTP di estensibilità della indagine bancaria con riguardo alle movimentazioni dei conti correnti della convivente del legale rappresentante e dell'unica socia; invero, per quanto concerne l'estensione dell'indagine bancaria sul conto corrente dell'unica socia



della società contribuente a ristretta base sociale, la motivazione della sentenza impugnata, conforme a diritto nel dispositivo, va (parzialmente) corretta secondo i principi di diritto sopra richiamati (da ultimo, Cass., sez. 5, Ord. n. 35856 del 2023); diversamente, quanto alla estensibilità dell'indagine bancaria nei confronti del convivente del rappresentante legale della società, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi, avendo confermato la statuizione di estensibilità dell'accertamento bancario anche sul c.c. della convivente del legale rappresentante senza neanche verificare l'esistenza, nell'anno d'imposta al quale si riferisce l'accertamento, di uno stabile legame affettivo di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale tra questi ultimi (si veda, ora l'art. 1, comma 36, della l. 20 maggio 2016, n. 76) (v. Cass. sez. 5, Ordinanza n. 13505 del 2020) che potesse giustificare - unitamente ad altri elementi (Sez. 5, Ordinanza n. 20816 del 2024) - tale estensione.

3. In conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, rigettato il primo, con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al motivo come accolto - e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione;

P.Q. M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, rigetta il primo, cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo come accolto - e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione;

Così deciso in Roma il 28 febbraio 2025

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

