

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

**Dott. BIELLI Stefano - Presidente -**

**Dott. VALITUTTI Antonio - rel. Consigliere -**

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso 21843/2009 proposto da:

**MINISTERO ECONOMIA E FINANZE, AGENZIA DELLE ENTRATE**

- *ricorrente* -

contro

**SRL IN LIQUIDAZIONE VOLONTARIA**

- *intimato* -

avverso la sentenza n. omissis/2008 della COMM.TRIB.REG. della Basilicata, depositata il 07/07/2008.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Bari del 20.12.1996, veniva notificato alla s.r.l. (ora s.r.l. in liquidazione), in data 13.3.1997, un avviso di rettifica, con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione l'IVA non dichiarata e non versata, nell'anno di imposta 1993, per effetto di una serie di violazioni riscontrate dai verbalizzanti all'esito dell'esame della contabilità aziendale, e sulla base del riscontro da parte dei verbalizzanti, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, di movimentazioni non giustificate sui conti bancari dell'amministratore della società e dei suoi familiari.
2. L'atto impositivo veniva impugnato dalla contribuente dinanzi alla CTP di Potenza, che accoglieva parzialmente il ricorso, dichiarando non dovute le sanzioni e gli interessi per il mancato versamento dell'IVA risultante dalle liquidazioni trimestrali, ed annullando, nel resto, l'avviso di rettifica impugnato.
3. L'appello avverso tale pronuncia, proposto dall'Agenzia delle Entrate, veniva dichiarato improcedibile dalla CTR della Basilicata, con sentenza n. omissis/5/2000, depositata il 30.10.2000 nei confronti della quale

L'Amministrazione finanziaria proponeva ricorso per cassazione, veniva accolto da questa Corte, con rinvio ad altra sezione della CTR competente per territorio.

4. Riassunto il giudizio dall'Agenzia delle Entrate, la CTR della Basilicata, con sentenza n. omissis/2008, depositata il 7.7.2008, rigettava l'appello dell'Ufficio, ritenendo che le movimentazioni riscontrate dai verbalizzanti, sui conti bancari intestati all'amministratore della s.r.l. ed ai suoi familiari, non fossero sufficienti a consentire all'Amministrazione finanziaria di imputare alla società l'imposta evasa. Restava, di conseguenza, assorbita la domanda subordinata, riproposta dalla società nel giudizio di secondo grado, diretta ad ottenere la rideterminazione delle sanzioni irrogate, in base al principio del favor rei ed in applicazione del cumulo giuridico, ai sensi del D. Lgs. n. 472 del 1997, art. 12.

5. Per la cassazione della sentenza n. omissis/2008 hanno proposto, quindi, ricorso, nei confronti della OMP s.r.l. in liquidazione, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, affidato a due motivi. L'intimata non ha svolto attività difensiva.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In via pregiudiziale, rileva la Corte che il ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze deve essere dichiarato inammissibile, per difetto di legittimazione attiva dell'amministrazione ricorrente. Ed invero, va osservato che, qualora - come nel caso di specie - al giudizio di appello abbia partecipato solo l'Agenzia delle Entrate - succeduta a titolo particolare nel diritto controverso al Ministero delle Finanze nel giudizio di primo grado, ossia in epoca successiva all'1.1.01, data nella quale le Agenzie sono divenute operative in forza del d.lgs. n. 300/99 - e il contribuente abbia accettato il contraddittorio nei confronti del solo nuovo soggetto processuale, deve ritenersi verificata, ancorché per implicito, l'estromissione del Ministero delle Finanze dal giudizio. Ne consegue che l'unico soggetto legittimato a proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale è l'Agenzia delle Entrate; per cui il ricorso proposto dal Ministero deve essere dichiarato inammissibile per difetto di legittimazione attiva (cfr., tra le tante, Cass. 24245/2004, 6591/2008).

2. Premesso quanto precede, va rilevato che, con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

2.1. Avrebbe, invero errato la CTR nel ritenere che le movimentazioni riscontrate dai verbalizzanti, sui conti bancari intestati all'amministratore della s.r.l. ed ai suoi familiari, non fossero idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria di imputare alla società l'imposta evasa, trattandosi di soggetti distinti dalla contribuente. Osserva, per contro, la ricorrente che l'estensione delle indagini bancarie a soggetti diversi dalla società, ma ad essi legate da un rapporto di immedesimazione organica, come l'amministratore, sarebbe da ritenersi pienamente legittima. Tanto più che la ristretta compagine sociale della s.r.l., facente capo ad un unico, ristretto, gruppo familiare, legittimerebbe di per sé la presunzione -in difetto di elementi di prova di segno contrario - di riferibilità delle risultanze dei conti bancari intestati all'amministratore o ai soci, ed anche ai loro stretti congiunti, alla stessa società sottoposta a verifica fiscale.

2.2. Il motivo è fondato.

2.2.1. Deve, invero, osservarsi, al riguardo, che la presunzione, stabilita dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2, secondo la quale i singoli dati ed elementi risultanti dai conti bancari sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dai successivi artt. 54 e 55, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili, ha un contenuto

complesso, consentendo di riferire i movimenti bancari all'attività svolta in regime IVA e di qualificare gli accrediti come ricavi e gli addebiti come corrispettivi degli acquisti. La presunzione in virtù della quale le movimentazioni bancarie di denaro, risultanti dai dati acquisiti dall'Ufficio, si presumono conseguenza di operazioni imponibili, può essere, pertanto, vinta dal contribuente solo qualora il medesimo offra la prova liberatoria che dei movimenti egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, ovvero che questi non si riferiscono ad operazioni imponibili (Cass. 9573/2007; 21132/2011; 1418/2013). E tuttavia, a tal fine non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sui conti correnti, essendo, per contro, necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero della loro estraneità alla sua attività, con conseguente non rilevanza fiscale delle stesse (Cass. 1739/2007; 13818/2007; 9146/2010; 21303/2013).

2.2.2. Tanto chiarito sul piano dell'efficacia probatoria di dette acquisizioni bancarie, va, però, soggiunto che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 7, (nel testo vigente "*ratione temporis*"), secondo cui gli Uffici finanziari e la Guardia di Finanza, previa autorizzazione degli organi a ciò deputati, possono richiedere copia dei conti intrattenuti con il contribuente, non prevede alcuna limitazione all'attività di indagine volta al contrasto dell'evasione fiscale, nel senso di circoscrivere l'analisi ai soli conti correnti bancari e postali o ai libretti di deposito intestati esclusivamente al titolare dell'azienda individuale o alla società. L'accesso ai conti intestati formalmente a terzi, le verifiche finalizzate a provare per presunzioni la condotta evasiva e la riferibilità alla società contribuente delle somme movimentate sui conti intestati ai soci, o anche ai loro congiunti, ben possono, invero, essere giustificate da alcuni elementi sintomatici come il rapporto di stretta contiguità familiare, l'ingiustificata capacità reddituale dei prossimi congiunti nel periodo di imposta, l'infedeltà della dichiarazione e l'attività di impresa compatibile con la produzione di utili, incombando in ogni caso sulla società contribuente la prova che le ingenti somme rinvenute sui conti dei soci o dei loro familiari non siano ad essa riferibili (Cass. 374/2009; 26173/2011; 5849/2012; 20668/2014; 26829/2014).

2.2.3. A tal fine, non può certo dubitarsi del fatto che un elemento fortemente presuntivo in tal senso sia costituito dall'essere la società di capitali, sottoposta a verifica, connotata - come nella fattispecie in esame è dato desumere dagli atti del giudizio - da una ristretta compagine sociale. In tal caso, infatti, per intuibili ragioni, è particolarmente elevata la probabilità che le movimentazioni sui conti bancari dei soci, e perfino dei loro familiari, debbano - in difetto di specifiche ed analitiche dimostrazioni di segno contrario - ascriversi allo stesso ente sottoposto a verifica (cfr. Cass. 18083/2010; 12624/2012; 12625/2012; 26829/2014).

2.2.4. Tutto ciò premesso in via di principio, va rilevato che, nel caso di specie, la CTR ha accertato, in punto di fatto, che l'addebito alla società della maggiore IVA accertata con l'atto impositivo in discussione è stata operata dall'Ufficio sulla scorta delle indagini effettuate dall'Amministrazione finanziaria sui conti bancari personali dell'amministratore della Osella s.r.l. e dei suoi familiari, da ritenersi legittimate dalla ristretta compagine sociale della società. Deve, pertanto, reputarsi legittima l'imputazione alla medesima delle movimentazioni bancarie, per cifre ingenti, riscontrate sui conti dell'amministratore e dei suoi familiari, non risultando forniti da questi ultimi elementi di prova di segno contrario, idonei a superare la presunzione legale suindicata.

2.3. La censura va, pertanto, accolta.

3. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

3.1. Si duole la ricorrente del fatto che la CTR abbia "*omesso l'esame del motivo di appello riguardante l'istanza per la sanatoria delle irregolarità formali ai sensi della L. n. 85 del 1995, art. 19 bis*".

3.2. il motivo è inammissibile per un duplice ordine di ragioni.

3.2.1. Sotto un primo profilo, va osservato, infatti, che l'Amministrazione ricorrente ha del tutto omesso di formulare un'indicazione riassuntiva e sintetica, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., comma 2, (applicabile alla fattispecie ratione temporis), a tenore del quale la formulazione della censura ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, deve contenere un "*momento di sintesi*" omologo del quesito di diritto, che costituisca un quid pluris rispetto all'illustrazione del motivo operata dalla parte ricorrente (cfr., ex plurimis, Cass. 8897/08; 2652/08; Cass. S.U. 11652/08; 16528/08). E ciò anche quando l'indicazione del fatto decisivo controverso sia rilevabile dal complesso della formulata censura, o dalle sue conclusioni, attesa la "*ratio*" che sottende la disposizione indicata, associata alle esigenze deflative del filtro di accesso alla Suprema Corte, la quale deve essere posta in condizione di comprendere, dalla lettura del solo quesito, quale sia l'errore commesso dal giudice di merito (Cass. n. 24255/2011). Nel caso di specie, manca - per contro - una sintesi finale nella quale sia chiaramente indicato il fatto decisivo controverso e le ragioni per le quali la motivazione censurata sia omessa o insufficiente.

3.2.2. Il motivo di ricorso, inoltre, - così come articolato - men che tradursi in una contestazione del procedimento logico seguito dal giudice di appello, si risolve piuttosto nella denuncia di un'omessa pronuncia, come si evince dal riferimento all'"*omesso esame del motivo di appello*" concernente la sanatoria suindicata. Peraltro, nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte, sebbene non sia indispensabile che il medesimo faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, con riguardo all'art. 112 c.p.c., è pur sempre necessario che il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorché sostenga che la motivazione sia mancante o insufficiente o si limiti ad argomentare sulla violazione di legge (Cass.S.U. 17931/2013; Cass. 24553/2013).

3.3. La censura va, pertanto, dichiarata inammissibile.

4. L'accoglimento del primo motivo di ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR della Basilicata, che dovrà procedere a nuovo esame della controversia, pronunciandosi anche sulla domanda subordinata della contribuente, concernente la rideterminazione delle sanzioni, rimasta assorbita dalla decisione cassata. Il giudice di appello si atterrà ai seguenti principi di diritto: "*la presunzione, sancita dall'art. 51, comma 2, n. 7, in virtù della quale le movimentazioni bancarie di denaro, risultanti dai dati acquisiti dall'Ufficio, si presumono conseguenza di operazioni imponibili, può essere vinta dal contribuente solo qualora il medesimo offra la prova liberatoria che dei movimenti egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, ovvero che questi non si riferiscono ad operazioni imponibili, fornendo, al riguardo, la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero della loro estraneità alla sua attività, con conseguente non rilevanza fiscale delle stesse*"; "*la riferibilità alla società contribuente delle somme movimentate sui conti intestati ai soci, o anche ai loro congiunti, ben può essere giustificata da 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 sottoposti a verifica*".

5. Il giudice di rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte Suprema di Cassazione;

dichiara inammissibile il ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze; accoglie il primo motivo di ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate e dichiara inammissibile il secondo; cassa l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 9 marzo 2015.

Depositato in Cancelleria il 12 giugno 2015

*\*Il presente provvedimento è stato modificato nell'aspetto grafico, con l'eliminazione di qualsivoglia riferimento a dati personali, nel rispetto della normativa sulla Privacy*