

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 18 aprile 2003, n. 6232

Svolgimento del processo

A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, l'Ufficio Iva di Cuneo emetteva nei confronti di D. G. avvisi di rettifica e irrogazione sanzioni relativamente agli anni 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993. Veniva contestata al ricorrente la movimentazione di alcuni conti correnti intestati o cointestati a suoi familiari e, non avendo il contribuente stesso fornito sufficienti giustificazioni in merito alle operazioni svolte, erano stati individuati volumi d'affari superiori a quelli denunciati.

Con ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Cuneo il contribuente lamentava: a) la violazione dell'art. 56 del DPR 633/72 per difetto di motivazione degli atti impugnati; b) l'illegittimità delle indagini bancarie svolte su conti correnti intestati a soggetti diversi da esso contribuente; c) l'irretroattività dell'art. 18 della L. 413/91, recante modifiche alla disciplina delle indagini bancarie; d) illegittimità delle indagini bancarie per mancata redazione di apposito processo verbale.

La Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo, previa riunione per connessione oggettiva e soggettiva, accoglieva parzialmente i ricorsi. In sostanza riconosceva valida la documentazione prodotta dal contribuente in sede contenziosa dichiarando, sulla base della stessa documentazione, l'insussistenza parziale degli addebiti relativi all'evasione d'imposta. Dichiarava altresì estinti, ex art. 19 bis del DL 41/96, i giudizi relativi alle bolle di accompagnamento.

Appellava il contribuente riproponendo le eccezioni già respinte in primo grado.

L'appello veniva respinto.

Ha proposto ricorso per cassazione il D. deducendo sei motivi di doglianza.

Resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria.

Entrambe le parti hanno depositato memorie.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso il contribuente lamenta la violazione dell'art. 112 cpc e di altre norme di legge, oltre all'omessa motivazione, poiché il giudice di secondo grado ha confermato la sentenza di primo grado laddove questa, riconoscendo giustificati i versamenti e/o i prelevamenti documentati da esso ricorrente in atti, mandava all'Ufficio di riliquidare le somme non giustificate ed inoltre - sempre il giudice di appello - nel ritenere applicabile la nuova normativa sulle sanzioni si è limitato a disporre: "sanzioni di conseguenza da calcolarsi in base alla vigente normativa. In entrambi i casi, secondo il ricorrente, il giudice di merito non avrebbe pronunciato sulle domande proposte.

Con il secondo motivo di ricorso si duole del fatto che la sentenza impugnata non ha rilevato la nullità degli avvisi di accertamento in quanto motivati "per relationem" ai processi verbali.

Con il terzo motivo contesta il vizio di violazione di legge e quello motivazionale per avere ritenuto la sentenza impugnata legittimi gli avvisi di accertamento basati anche sulla documentazione bancaria facente capo ad altri soggetti diversi da esso ricorrente.

Con il quarto motivo lamenta l'illegittima applicazione retroattiva ad anni anteriori al 1992 dell'art. 18 della legge 413/91, che consente indagini bancarie al di fuori dei vincoli imposti dalle precedenti norme.

Con il quinto motivo si duole della violazione dell'art. 51 comma 2° del DPR 633/72 per non avere l'ufficio invitato esso contribuente a fornire chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei suoi confronti.

Con il sesto motivo deduce il vizio di violazione di legge e di omessa motivazione perché, nel ritenere applicabile il nuovo regime sanzionatorio, non ha preso in considerazione gli anni d'imposta

1994 e 1995 nonché gli altri tributi accertati (irpef e ilor) ai fini dell'applicazione della continuazione.

Il primo motivo di ricorso è da accogliere parzialmente.

Lo stesso è inammissibile nella parte in cui lamenta che la sentenza di primo grado ha rinviato, in violazione dell'art. 112 cpc, all'amministrazione finanziaria per la riliquidazione delle somme non giustificate.

Tale doglianza non è stata infatti dedotta con i motivi d'appello, per cui la stessa non può essere proposta per la prima volta in sede di legittimità.

Il motivo è invece fondato nella parte in cui si duole che la sentenza impugnata, pur avendo ritenuta applicabile la nuova normativa sulle sanzioni di cui al d.lgs. 471 e 472/97, non ha proceduto alla rideterminazione di dette sanzioni limitandosi ad "affermare "sanzioni di conseguenza da calcolarsi in base alla vigente normativa".

Non è dubbio infatti che tale pronuncia costituisce violazione dell'art. 112 cpc che impone al giudice di pronunciarsi su tutta la domanda senza possibilità di emanare pronunce indeterminate o facenti rinvio per la determinazione del loro contenuto all'intervento di altri soggetti estranei all'ordine giudiziario.

In tal senso la doglianza merita accoglimento dovendo il giudice di rinvio provvedere a determinare l'ammontare delle sanzioni.

Il secondo motivo di ricorso è infondato.

Per quanto riguarda la motivazione "per relationem" va, in generale, rammentato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, deve ritenersi motivato correttamente un accertamento che faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della guardia di finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato (cfr. sent. 2943/1998 e 5506/1996). L'avviso di accertamento ha, infatti, carattere di "provocatio ad opponendum" e soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi dell'art. 42 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, ogni volta che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an e il "quantum debeatur". A tal fine il citato art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 prescrive che l'avviso di accertamento deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota applicata e dell'imposta liquidata, nonché delle norme giustificative dell'operato dell'ufficio e, solo con riferimento all'ipotesi della rettifica operata con metodo induttivo o sintetico, esige anche la specificazione degli elementi di fatto all'uopo valutati. La norma non prevede, perciò, che l'Amministrazione sia tenuta a includere nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, né di riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto. (Cass 10812/96; cass 8685/93).

L'accertamento tributario, infatti, per la sua natura e per la funzione che lo connota, non costituisce una decisione su contrastanti interpretazioni di fatti e di norme giuridiche, da adottarsi col rispetto del contraddittorio, né esprime un apprezzamento critico in ordine a dati noti a entrambe le parti, ma si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, instaurando così un procedimento nell'ambito del quale parte creditrice sarà tenuta a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del ricorrente, fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto. (Cass 10812/96; Cass 8685/93).

Alla luce di questi principi del tutto corretta appare, nel caso di specie, la motivazione "per relationem" adottata dagli avvisi impugnati, posto che i processi verbali di accertamento risultano comunicati al contribuente - come dagli stessi attestato - ed inoltre gli avvisi stessi riportano gli elementi risultanti dai processi verbali in questione che sono stati posti alla base dell'accertamento. Né può dirsi che l'Ufficio finanziario abbia delegato la propria attività alla Guardia di Finanza poiché è evidente che l'Ufficio in questione deve necessariamente porre a base del proprio operato quanto accertato in via di fatto e documentale nel corso dell'accesso effettuato dai militari e consacrato nel processo verbale di constatazione; accesso espressamente disciplinato dall'art. 33 del

dpr 600/73 che prevede che la Guardia di Finanza coopera con gli uffici delle imposte per il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi.

Il terzo motivo di ricorso è fondato.

Questa Corte infatti ha già avuto occasione di affermare che l'art. 51, secondo comma, nn. 2 e 7 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - che accorda all'ufficio il potere di richiedere agli istituti di credito notizie dei movimenti sui conti bancari intrattenuti dal contribuente e di presumere la loro inerenza ad operazioni imponibili, ove non si deduca e dimostri che i movimenti medesimi siano stati conteggiati nella dichiarazione annuale o siano ricollegabili ad atti non soggetti a tassazione - trova applicazione unicamente ai conti intestati o cointestati al contribuente (Cass 8457/01) mentre non trova applicazione con riguardo a conti bancari intestati esclusivamente a persone diverse, ancorché legate al contribuente da vincoli familiari o commerciali, salvo che l'ufficio opponga e poi provi in sede giudiziale che l'intestazione a terzi è fittizia o comunque è superata, in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie annotate sui conti (Cass 8826/01).

In virtù di tale principio il motivo va accolto in relazione a quella parte della sentenza che ha ritenuto la legittimità delle indagini bancarie effettuate su conti bancari intestati a soggetti diversi dal ricorrente, non essendo stata fornita alcuna motivazione in ordine alla natura fittizia delle intestazioni dei conti in questione ed alla effettiva imputabilità degli stessi al contribuente.

Il quarto motivo di ricorso è infondato.

Questa Corte ha già osservato che in tema di imposte sui redditi, non è precluso all'Amministrazione, per l'accertamento del reddito di un periodo d'imposta anteriore all'entrata in vigore della legge 30 dicembre 1991 n. 413, che all'art. 18 ha modificato gli artt. 32 e 33 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, utilizzare dati ed elementi risultanti da conti correnti bancari, e presumere ricavi non contabilizzati sulla base di prelevamenti dai conti non risultanti dalle scritture contabili, fermo restando che l'onere della prova liberatoria, per il contribuente, si commisura alla natura e alla consistenza degli elementi indiziari contrari utilizzati dall'Amministrazione (Cass 11778/01).

Anche il quinto motivo è infondato.

Questa Corte ha già osservato che in tema di imposta sul valore aggiunto, l'attività di accertamento della guardia di finanza e degli uffici finanziari, avendo natura amministrativa, pur dovendo svolgersi nel rispetto delle previste cautele per evitare arbitri e la violazione di fondamentali diritti del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio; deve pertanto escludersi che le risultanze emerse dall'attività di verifica, prodromica all'emissione dell'avviso di rettifica, non possano costituire valido supporto probatorio della pretesa impositiva a tale avviso sottesa per il solo fatto della mancata immediata contestazione al contribuente in sede di verifica. (Cass 3128/01; Cass 9946/00).

Nel caso specifico dedotto dal contribuente è possibile osservare in particolare che l'articolo 51 comma 2 del DPR 633/72 prevede che "per l'adempimento dei loro compiti gli uffici possono: ... 2) invitare i soggetti che esercitano imprese .. a comparire anche di persona .. per esibire documenti o scritture ... o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti anche relativamente alle operazioni annotate nei conti ..". Dalla dizione letterale della norma in esame invocata dal ricorrente risulta evidente che la convocazione dei contribuenti costituisce una mera facoltà per l'Ufficio finanziario al fine di acquisire elementi istruttori, e non già un obbligo.

Il sesto motivo è infondato.

È sufficiente osservare che il presente processo riguarda tributi afferenti agli anni dal 1989 al 1993. La richiesta di riconoscere l'istituto della continuazione per le sanzioni relativa agli anni 1994 e 1995 nonché per i giudizi relativi all'Irpef ed all'Ilor, per i quali tutti - a detta del ricorrente - vi sono altri giudizi in corso, non poteva comunque trovare accoglimento da parte del giudice di merito poiché può farsi applicazione della continuazione in relazione ai fatti oggetto di un dato processo ma non anche in relazione a quelli di altro giudizio che sia ancora in corso. Basti pensare che, se si applicasse detta continuazione, si verrebbe ad aumentare l'importo delle sanzioni quando ancora,

pendendo gli altri giudizi, vi sarebbe la possibilità che il giudice di questi ultimi riconosca l'imposta non dovuta oppure escluda l'applicazione delle sanzioni.

In altri termini, in presenza di diversi giudizi, l'istituto della continuazione trova applicazione, una volta che una pronuncia sia divenuta definitiva in ordine alle sanzioni, applicandosi nei giudizi successivi gli aumenti per continuazione alle sanzioni stabilite con il primo giudizio.

In conclusione dunque la sentenza impugnata va cassata in relazione alle censure accolte, con rinvio ad altra sezione della CTR Piemonte anche per le spese del presente giudizio.

P.q.m.

Pronunciando sul ricorso accoglie per quanto di ragione il primo motivo ed il terzo motivo, rigetta gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione alle censure accolte e rinvia anche per le spese ad altra sezione della CTR del Piemonte.