

Cass., sez. V-trib., sentenza 20 gennaio 2016, n. 955

### Ritenuto in fatto

1. L'Agenzia delle Entrate notificava a S. C. in data 6/12/2002 avviso di accertamento per il recupero a tassazione, per l'anno d'imposta 1996, di costi riferiti ad operazioni ritenute inesistenti per complessivi euro 489.001,53, oltre interessi e relative sanzioni. Il ricorso proposto dal contribuente veniva accolto dalla C.T.P. di Messina a motivo della mancata produzione in giudizio, da parte dell'amministrazione, del processo verbale di constatazione richiamato a fondamento dell'avviso medesimo.

In accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, che lamentava il mancato esercizio da parte dell'adito giudice tributario del potere istruttorio di acquisizione documentale ad esso attribuito dall'art. 7, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la C.T.R. Sicilia, sezione distaccata di Messina, con sentenza depositata il 10/4/2009, dichiarava la legittimità dell'avviso di accertamento, compensando le spese di giudizio. Secondo la C.T.R., infatti, il potere istruttorio del giudice di ordinare alla parte la presentazione di documenti che presentino incisiva rilevanza ai fini della decisione configura un dovere del giudice, il cui mancato assolvimento rende illegittima la sentenza.

Soggiungeva che, peraltro, il giudice di primo grado aveva ritenuto che l'accertamento opposto, redatto sulla base del processo verbale di constatazione, era sufficientemente motivato e che tale assunto non era stato contestato dal contribuente, non costituitosi nel giudizio d'appello.

2. Avverso tale sentenza S. C. propone ricorso per cassazione sulla base di due motivi.

Resiste l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

In data 19/10/2015 è stata depositata in cancelleria «memoria costitutiva di nuovo difensore» sottoscritta dall'Avv. A. T. e recante in calce procura speciale alle liti conferita allo stesso da A. C., figlio ed unico erede di S. C., deceduto nelle more del presente giudizio. In pari data il predetto ha depositato altresì memoria difensiva, ex art. 378 cod. proc. civ..

In udienza tale nuova costituzione è stata dichiarata inammissibile.

### Considerato in diritto

3. Va preliminarmente ribadita l'irritualità del conferimento dell'incarico al nuovo difensore da parte del successore del ricorrente, avvenuto attraverso il rilascio di procura speciale (non già nelle forme dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, ma) in calce di «memoria costitutiva di nuovo difensore». Trattandosi di giudizio nella specie già pendente alla data di entrata in vigore della legge 18 giugno 2009, n. 69 (v. art. 58, comma 1), non può trovare applicazione il nuovo disposto dell'art. 83 c.p.c., comma 3, (come modificato dalla legge n. 69 del 2009, art. 45, comma 9), che ora ammette (integrando, sul punto, la precedente versione della medesima norma) la costituzione in giudizio della parte anche mediante il conferimento della procura speciale con apposizione in calce o a margine «della memoria di nomina del nuovo difensore, in aggiunta o in sostituzione del difensore originariamente designato». Pertanto, nel caso in esame, ricadente sotto la previgente disciplina del citato art. 83 c.p.p., comma 3, per la nomina del nuovo difensore sarebbe stato necessario osservare, in via esclusiva, le forme prescritte dal comma 2 dello stesso art. 83 del codice di rito, non essendo ammesse altre modalità (v. ex *aliis* Cass. Civ., Sez. 2, n. 24632 del 21/11/2011; Sez. 2 n. 3187 del 09/02/2011).

4. Con il primo motivo di ricorso il C. deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360 comma primo n. 3 cod. proc. civ.

Rileva che la portata di tale norma, che attribuiva alle commissioni tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia, anche prima della sua abrogazione per effetto dell'art. 3-bis, comma 5, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, è stata reiteratamente interpretata dalla giurisprudenza di legittimità alla luce del principio di terzietà del giudice e del giusto processo sancito dall'art. 111 Cost., nonché del principio dispositivo di cui all'art. 115 c.p.c., avendo avuto più volte la cassazione modo di puntualizzare che l'esercizio dei poteri di acquisizione d'ufficio da parte del giudice tributario non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova che grava comunque sulle parti in base all'art. 2697 del codice civile e che pertanto si tratta di un potere meramente integrativo, non esonerativo, dell'onere probatorio principale da esercitare solo per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra: condizione certamente insussistente nel caso di specie trattandosi di documenti in possesso dell'Agenzia delle entrate. Formula conferente quesito di diritto.

5. Con il secondo motivo il ricorrente deduce omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione della sentenza impugnata su un fatto controverso del giudizio, ai sensi dell'art. 360 comma primo n. 5 cod. proc. civ.

Rileva che, contraddittoriamente, la C.T.R., pur avendo ritenuto illegittima la mancata attivazione dei poteri istruttori da parte della C.T.P., si è astenuta anch'essa poi dal procedere all'acquisizione del processo verbale di constatazione richiamato nell'avviso di accertamento, nonostante ne avesse essa stessa affermato poco prima l'indispensabilità ai fini della decisione.

Soggiunge che pertanto, altrettanto contraddittoriamente, in tale contesto, la C.T.R. è pervenuta alla conclusione di ritenere legittimo l'accertamento opposto pur in assenza di un documento ritenuto indispensabile, la cui mancata acquisizione aveva per l'appunto costituito il presupposto della censura della sentenza di primo grado.

Deduce che illogicamente il giudice a quo ha poi ritenuto che la commissione tributaria provinciale avesse comunque dato atto che l'avviso di accertamento opposto risultasse sufficientemente motivato, evidentemente confondendo il rilievo della validità formale di un accertamento motivato per relationem attraverso il richiamo al processo verbale di constatazione, con la prova della fondatezza della pretesa sostanziale, che nel caso di specie il giudice di primo grado aveva ritenuto, per le ragioni dette, mancante.

6. È fondato il primo motivo di ricorso.

È ormai *jus receptum* nella giurisprudenza di questa Corte che, anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'art. 2697 c.c. e che, pertanto, in applicazione della stessa, l'amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa, essendosi ormai da tempo chiarito che la c.d. presunzione di legittimità degli atti amministrativi (un tempo evocata per giustificare la loro idoneità ad incidere unilateralmente nella sfera giuridica altrui) non opera nei confronti del giudice ordinario (v. *ex multis* Cass. Civ., Sez. 5, n. 1946 del 10/02/2012; Sez. 5, n. 13665 del 05/11/2001; Sez. 1, n. 2990 del 23/05/1979, Rv. 399324).

Discendono da tale premessa due corollari, con riferimento ai presupposti ed ai limiti di operatività dei poteri istruttori conferiti al giudice tributario dall'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Anzitutto, come questa Corte ha avuto modo di chiarire, l'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, laddove attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, e dunque anche nell'ora abrogato terzo comma (che attribuiva «alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di

documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia»), dev'essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma gli attribuisce solamente un potere istruttorio in funzione integrativa, e non integralmente sostitutiva, degli elementi di giudizio (Cass. Civ., Sez. 5, n. 673 del 15/01/2007). Tale potere, pertanto, può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine di integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia (cfr. Cass. Civ., Sez. 5, n. 24464 del 17/11/2006, Rv. 594275; n. 14960 del 22/06/2010, Rv. 613988) e sempre che la parte su cui ricade l'onere della prova non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita ma questa risulti piuttosto ostacolata dall'essere i documenti in possesso dell'altra parte o di terzi (v. Cass. Civ., Sez. 5, n. 7078 del 24/03/2010; Sez. 5, n. 10970 del 14/05/2007).

In secondo luogo i poteri in questione non sono arbitrari ma discrezionali ed il loro esercizio, così come il loro mancato esercizio, deve essere adeguatamente motivato (v. Cass. Civ., Sez. 5, n. 673 del 2007, cit.).

Nel caso di specie, non può revocarsi in dubbio che a fronte di un avviso di rettifica da parte dell'amministrazione che richiamava espressamente elementi di indagine ricavati dagli accertamenti operati dalla Guardia di Finanza ed a fronte delle contestazioni mosse dal contribuente circa la legittimità della verifica operata dalla Guardia di Finanza e l'attendibilità dei relativi esiti, l'onere di dimostrare la legittimità della pretesa fiscale ricadeva in capo all'amministrazione finanziaria e non poteva prescindere dalla produzione del p.v.c.

Ciò posto non si conforma a una corretta interpretazione dell'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quale compendiata nei principi sopra enunciati, circa i poteri istruttori attribuiti alle commissioni tributarie, l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata secondo cui sarebbe sempre consentito ad esse «ordinare alla parte la presentazione di documenti che presentino incisiva rilevanza ai fini della decisione» e costituirebbe per converso dovere del giudice in tale situazione l'esercizio di tale potere.

Alla luce delle considerazioni sopra svolte, una tale incondizionata declinazione dei poteri istruttori del giudice tributario non può essere condivisa e tanto più la stessa deve ritenersi erronea nel caso di specie, nel quale la mancata attivazione di tali poteri da parte del primo giudice risultava anche giustificata dal fatto che, come pacifico in atti, lo stesso aveva espressamente invitato l'amministrazione alla produzione del p.v.c., a tal fine anche accordando un rinvio della trattazione, rimasto però infruttuoso, essendo anche alla successiva udienza la parte rimasta inerte senza addurre - a quanto consta - alcuna idonea giustificazione.

7. È fondato anche il secondo motivo.

Questo - giova rimarcare - investe l'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui, in buona sostanza, l'accertamento opposto, redatto sulla base del processo verbale di constatazione, indipendentemente dalla mancata acquisizione del p.v.c. al quale esso faceva rimando, era sufficientemente motivato, secondo quanto ritenuto nella sentenza di primo grado non fatta segno sul punto di censura alcuna.

Affermazione costituente *ratio decidendi* alternativa e anche assorbente posto che ad essa la C.T.R. territoriale evidentemente attribuisce importanza tale da giustificare la decisione nel merito della controversia con il rigetto del ricorso introduttivo proposto dal contribuente: esito che invece la *regula iuris* adottata in relazione al primo motivo d'appello non avrebbe di per sé potuto giustificare, potendo essa semmai solo condurre ad una riapertura dell'istruzione.

7.1. Ciò precisato, mette conto anzitutto evidenziare che la formulazione del motivo rispetta la prescrizione di cui all'art. 366-bis c.p.c. — da osservarsi nel caso di specie ai sensi della disciplina transitoria di cui alla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 58, comma 5, essendo stata la sentenza impugnata depositata il 10/4/2009 — essendo

presente ed enucleata nel testo un'illustrazione contenente «la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione».

Tale in particolare deve ritenersi l'enunciato, condensato nel penultimo capoverso di pag. 10 del ricorso, secondo cui «dinanzi all'esame dell'accertamento motivato per relationem (attraverso il richiamo al p.v.c. del 430/5/2002) la commissione di secondo grado (ha) confuso la "validità formale" del provvedimento impositivo con la "fondatezza della pretesa sostanziale" in esso contenuta».

Al di là della collocazione di tale enunciazione nella parte centrale del ricorso e non al termine dello stesso (di per sé non dirimente, sia perché una diversa scelta espositiva non è imposta dalla norma, sia e soprattutto perché a seguito dell'avvenuta abrogazione da parte del legislatore dell'articolo 366-bis appare ragionevole abbandonare - anche con riferimento a fattispecie alle quali l'art. 366-bis continua ad applicarsi *ratione temporis* - il carattere formalistico che l'interpretazione della norma appare aver assunto in alcune pronunzie, specie in quelle che richiedevano al riguardo particolari requisiti grafici e topografici: v. in tal senso Sez. 5, n. 16322 del 17/07/2014), quel che importa rilevare è che la stessa vale ad assolvere la funzione di individuare la questione posta alla Corte, in una parte apposita del ricorso, in quanto idonea a sintetizzare in modo chiaro e univoco le ragioni per cui (si sostiene che) la motivazione è inidonea a sorreggere la decisione (v. ex multis Cass. Civ., Sez. 3, n. 16002 del 18/07/2007, Rv. 598712).

7.2. La denuncia di vizio motivazionale, poi, nel merito, coglie nel segno.

È evidente, infatti, il cortocircuito logico in cui incorre la sentenza impugnata, laddove confonde — come esattamente dedotto in ricorso — l'adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo con la prova dei fatti posti a fondamento dello stesso.

Non può infatti dubitarsi che l'esistenza di una adeguata motivazione del primo non implica anche la prova dei fatti sui quali essa si regge: diverse ed entrambe essenziali essendo le funzioni che l'una (motivazione dell'atto) e l'altra (prova dei fatti che ne sono posti a fondamento) sono dirette ad assolvere.

Mentre infatti la motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dall'art. 7 della legge 27 luglio 2002, n. 212, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'*an* ed il *quantum* della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze; la prova attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicché in definitiva tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo (cfr. Cass. Civ., Sez. 5, n. 9810 del 07/05/2014, Rv. 630679).

Nel caso di specie, in mancanza del p.v.c. più volte richiamato — secondo quanto viene pacificamente riferito — dall'avviso di accertamento e indicato come indispensabile nella sentenza di primo grado, non si poteva ritenere raggiunta la prova dei fatti costitutivi.

In questo senso la decisione impugnata si appalesa *in parte qua* illogica, non potendo la sola motivazione dell'avviso di accertamento, in mancanza di prova dei fatti affermati, valere a superare le contestazioni mosse dal contribuente che afferivano proprio all'esistenza e alla idoneità di quei fatti a giustificare il ragionamento inferenziale che da essi ha condotto alla presunzione di un maggior reddito imponibile.

8. In accoglimento del ricorso, deve pertanto pronunciarsi la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla C.T.R. della Sicilia, Sezione distaccata di Messina, per nuovo esame della questione posta dal primo motivo d'appello proposto dall'A.E. alla luce dei principi sopra enunciati circa la corretta interpretazione dei poteri

istruttori attribuiti alle commissioni tributarie dall'art. 7 d.lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, e anche per il regolamento delle spese del presente giudizio.

**P.Q.M.**

5 La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. Sicilia, Sezione distaccata di Messina, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.  
Così deciso il 29/10/2015.