

Contrasto fra le prove offerte dalle parti e poteri istruttori del Giudice

(nota a Cass., sez. V-trib., sentenza 15 gennaio 2016, n. 558)

di *Costantino Scalinci*, 16 febbraio 2016

1 Con la sentenza 15 gennaio 2016, n. 558, la sezione tributaria della Cassazione ribadisce che, di fronte a «risultanze probatorie» «offerte dalle parti» «totalmente contraddittorie» e tali da non consentire «una motivata scelta razionale tra le contrapposte tesi», «l'esercizio dei poteri istruttori officiosi» è «consentito» e, persino, «*doveroso*» (art. 7, comma 1, D.lgs. n. 546/1992).

Nella fattispecie, entrambe le parti avevano operato per provare il valore del terreno oggetto di compravendita (l'onerata Agenzia, producendo un «certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune relativo alla edificabilità dell'intera area ed all'assenza di elettrodotti sul terreno oggetto di vendita»; i contribuenti, producendo una «perizia di parte in cui si affermava l'esistenza di un elettrodotto comportante la drastica riduzione della superficie edificabile») ma secondo la Cassazione si trattava di «risultanze probatorie» «totalmente contraddittorie» e di un contrasto «non risolvibile secondo le regole di ripartizione dell'onere probatorio di cui all'art. 2697 cod. civ.».

A dire della Corte, la CTR non avrebbe potuto rigettare la domanda per l'inadempimento all'onus probandi [da intendere «in senso oggettivo»: mancanza di prova in atti, anche proveniente dalla parte non onerata (cfr., ex plurimis, Cass., sez. I civ., sent. n. 11420/1998, in Riv. giur. trib., n. 5/1999, 393 ss., con nota di A. AMATUCCI, *In tema di motivazione dell'avviso di accertamento e onere della prova*, ibidem, 395 ss.; cfr., altresì, A. VIGNOLI, *Sull'illegittimità di una concezione soggettiva dell'onere della prova*, in Rass. Trib., n. 2/1999, 543 ss.)], essendo comunque tenuta a una *stima* «sostitutiva» (impugnazione-merito).

Come nel recente passato (cfr., Cass., sez. civ. V-trib., sentenza 8 luglio 2015, n. 14244), la Cassazione assimila il contrasto oggettivo tra le risultanze probatorie offerte dalle parti all'«*impossibilità di acquisire diversamente la prova*» e conclude che la CTR avrebbe potuto e «dovuto» ricercare la prova necessaria, avvalendosi dei suoi «ampi poteri istruttori officiosi» ex art. 7, comma 1, D.lgs. n. 546/1992: in specie, avvalendosi del potere di «*richiedere agli uffici pubblici competenti dati ed informazioni in ordine alla edificabilità totale o parziale dell'area e al fatto controverso della presenza dell'elettrodotto*».

A ben vedere, però, si tratta di un'assimilazione *impropria*, poiché l'onerata Agenzia aveva certamente quei poteri istruttori «conferiti agli uffici tributari da ciascuna legge d'imposta», che l'articolo 7, comma 1, D.lgs. 546/1992, riconosce anche (ma non soltanto) al giudice tributario; dunque, i mezzi di ricerca della prova erano senza dubbio «*nella disponibilità dell'onerata Agenzia*», così come al Giudice era possibile decidere ex artt. 2697, c.c., e 115, c.p.c., poiché l'«*insufficienza*» (la «mancanza in senso oggettivo») di prova è un *inadempimento all'onus probandi*.

La Cassazione, invece, considera *imperativa* una *decisione sostitutiva* al punto di imporre alla CTR di acquisire d'ufficio – «sostitutivamente» – le prove a ciò indispensabili e deroga alla regola propria di un modello processuale «dispositivo» – per così dire – «puro», secondo la quale per consolidata giurisprudenza di legittimità «*l'insufficienza della prova si riverbera in danno della parte sulla quale grava l'onere della prova*» e conduce al rigetto della domanda (cfr., Cass., sez. lav., sentenza 10 marzo 2015, n. 4773; e già id., sez. II civ., sentt. 15 febbraio 2010, n. 3468, 21 dicembre 2009, n. 26926 e 5 maggio 2003, n. 6760). E sebbene persino nei riti civili (per es. *nel rito del lavoro*: cfr., Cass., SS. UU., sent. 17 luglio 2004, n. 11353) troviamo analoga propensione a temperare quella regola di giudizio (ex artt. 2697 c.c. e 115, c.p.c.) e a considerare *residuale* la «assoluta

manca di prove” e preminente la ricerca della verità materiale per “decidere nel merito”, è pur vero che tale eccezione scaturisce essenzialmente dalla convinzione che nella relativa base normativa (artt. 421 e 437 c.p.c.) sia manifesta tale esigenza di temperamento, almeno in caso di «*semiplena probatio*» (cfr., Cass., sez. lav., sentt. 18410/2013 e 22305/2007).

2 In definitiva, anche secondo la sezione tributaria della Cassazione il giudice di merito non può limitarsi a una meccanica applicazione della regola formale di giudizio fondata sull’onere della prova, ma ha il potere-dovere di attivarsi “sostitutivamente” poiché, “diversamente”, non potrebbe ottemperare al dovere di accertare nel merito la «fondatezza della pretesa tributaria (impugnazione-*merito*)» e di ricondurla «*alla corretta misura*» (cfr., *ex plurimis*, Cass., sez. VI-trib., ord. 21 novembre 2013, n. 26157; e id., sez. V-trib., sentt. nn. 25317/2014 e 19750/2014).

Tuttavia, non è questa la natura e ampiezza dei poteri istruttori officiosi stabilita dall’articolo 7 del D.Lgs. n. 546/1992. È la parte onerata della prova a dover esercitare i poteri di cui dispone se sufficienti a mettere il giudice in condizione di decidere; e quest’ultimo non può sopperire al *deficit* di una prova ritenuta – semplicemente – *necessaria a decidere*, poiché ha una *funzione essenzialmente ausiliaria* delle parti onerate e, quindi, può e deve attivarsi soltanto quando queste siano concretamente *impossibilitate ad adempiere* da sé l’*onus probandi* [secondo TESAURO (cfr., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2006, 11 ss.) solo questa seconda impostazione sarebbe “compatibile con le regole del giusto processo”; con riferimento al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, cfr., altresì, id., *Sui principii generali dell’istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, II, 203)].

La Corte, invece, tempera il modello dispositivo con il metodo c.d. acquisitivo e fa “rivivere” quel potere di ordinare (alle parti, come ad altri possibili detentori della prova indispensabile) il deposito di documenti ritenuti essenziali alla decisione (art. 7, comma 3) – già considerato “norma eccezionale”, e non “sintomo positivo” della possibilità di sopperire all’inadempimento delle parti [cfr., Cass., sez. V-trib., sentt. nn. 8439/2004 e 7678/2002; cfr., altresì, Id. sentt. nn. 1134 /2006, n. 4589/2009] – che il legislatore del 2005 (art. 3-bis, co. 5, D.L. 203/2005, conv. con modif. in l. 248/2005) ha abrogato nell’intento “sistematico” opposto [cfr., Corte cost., sent. n. 109/2007; e Cass., sez. V-trib., sentt. nn. 13152/2014 e 20634/2009].

Oltretutto, l’orientamento della Cassazione appare, tuttora, altalenante, se persino un “principio di prova” impedisce l’intervento del giudice *in luogo* dell’onerata già in grado di «*integrare* da sé la prova fornita» (cfr., Cass., sez. V-trib., sent. 20 gennaio 2016, n. 955, in questo Supplemento), né è dato invocare o disporre indagini “tecniche” d’ufficio (art. 7, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992) non indispensabili, alla ricerca di dati non previamente allegati dalla parte onerata di provare (cfr., Cass., sez. V-trib., sent. 13 gennaio 2016, n. 404, in questo Supplemento), ma la sentenza in commento accentua il ruolo del giudice sino a imporgli di *supplire* con mezzi “*disponibili anche all’onerato*” ufficio impositore e a temperare o stemperare la regola delle regole di giudizio: “*actore non probante reus absolvitur*”.