Rivista di Diritto Tributario
supplemento online
Pacini Giuridica

Motivazione *per relationem*, onere della prova e poteri del Giudice: il deposito dell'«ambivalente» p.v.c.

(nota a Cass., sez. V-trib., sentenza 20 gennaio 2016, n. 955)

di *Costantino Scalinci*, 24 febbraio 2016

Con la sentenza 20 gennaio 2016, n. 955, la Cassazione si sofferma sulla differenza tra "motivazione" e "fondatezza" di un avviso di accertamento basato su un p.v.c. e ribadisce che l'Agenzia ha l'onere di depositare il p.v.c. necessario a provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale, escludendo che il giudice - chiamato ad accertare anche la fondatezza della pretesa - possa prescinderne o possa «sopperire» all'inadempimento istruttorio dell'Agenzia, ordinando il deposito del p.v.c. [ex (abrogato) comma 3 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992].

Il caso è particolarmente tortuoso e paradossale. Sebbene la ricostruzione dei fatti non sia del tutto chiara, sembrerebbe che i primi giudici avessero annullato l'accertamento in quanto *motivato ma non* anche *provato*, dal momento che l'Agenzia non aveva depositato il p.v.c., nonostante la CTP l'avesse "invitata" a farlo, rinviando proprio a tal fine la trattazione. La CTR avrebbe escluso che ciò valesse a "ordinare" quel deposito (considerato "incondizionatamente" un dovere istruttorio del primo giudice) ma non vi avrebbe provveduto essa stessa, ritenendo di poter e dover confermare l'accertamento perché i primi Giudici lo avevano considerato "sufficientemente motivato" e tale loro assunto non era stato contestato in appello dal contumace contribuente.

La Cassazione coglie il vero e proprio «cortocircuito logico» e l'errore di fondo in cui è incorsa la CTR, e sostiene che il giudice di appello ha confuso «la "validità formale" (riconosciuta dai primi giudici) del provvedimento impositivo» motivato *per relationem* al fantomatico p.v.c., con la «"fondatezza della pretesa sostanziale"» (esclusa dai primi giudici), non avvedendosi che «l'esistenza di un'adeguata motivazione non implica anche la prova dei fatti sui quali essa si regge»: soltanto così si può spiegare perché la CTR ha considerato dirimente il fatto che il contribuente appellato non avesse - a sua volta - impugnato la sentenza di primo grado nella parte in cui dichiarava l'avviso di accertamento «sufficientemente motivato».

Di qui, la Corte ricorda che «diverse ed entrambe essenziali» sono «le funzioni che l'una (la motivazione dell'atto) e l'altra (la prova dei fatti che ne sono posti a fondamento) sono dirette ad assolvere: se, infatti, ai fini della motivazione è sufficiente «l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze», «la prova, invece, attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso» [così, sent. n. 955/2016 cit.]. «In definitiva tra l'una (la motivazione) e l'altra (la prova) corre la stessa differenza concettuale che vi è tra *allegazione* di un fatto costituivo della pretesa fatta valere in giudizio e *prova* del fatto medesimo» [così, ancora, sent. n. 955/2016 cit.; e già sent. 7 maggio 2014, n. 9810].

Pertanto, «in mancanza del p.v.c. richiamato dall'avviso di accertamento», il giudice di merito «non poteva ritenere raggiunta la prova dei fatti costitutivi» e – d'altro canto – la mera "affermazione" o allegazione di tali fatti (nella motivazione dell'atto impositivo, come in giudizio) non poteva «valere a superare le contestazioni mosse dal contribuente, che afferivano proprio all'esistenza e all'idoneità di quei fatti a giustificare il ragionamento inferenziale che da essi» aveva «condotto alla presunzione di un maggior reddito imponibile».

V'è da aggiungere, però, che il p.v.c. richiamato *per relationem* è indispensabile anche qualora il contribuente eccepisca la sua «carenza esplicativa», ovvero neghi che il p.v.c. abbia contenuti (in concreto) utili "a motivare o integrare (essenzialmente) la motivazione" dell'avviso di accertamento, poiché anche in questo caso il giudice

deve poter esaminare il p.v.c. e, così, stabilire se tale atto "richiamato" per motivare l'accertamento abbia un contenuto effettivamente idoneo ad assolvere a tale fondamentale funzione.

Del resto - come ricorda la Cassazione - anche in materia tributaria non opera «la c.d. presunzione di legittimità degli atti amministrativi» [cfr., *ex multis*, Cass., sez. I civ., sent. 23 maggio 1979, n. 2990; e Id., sez. V-trib., sent. 10 febbraio 2012, n. 1946] e poiché «anche nel processo tributario vale la regola generale» di riparto dell'onere della prova (art. 2697 c.c.), l'amministrazione è tenuta a provare i fatti costitutivi della propria pretesa e - aggiungiamo noi - l'esistenza (se contestata) dei requisiti contenutistici essenziali dell'avviso di accertamento.

Infine, sostanzialmente per la medesima ragione di fondo la Suprema Corte "cassa l'affermazione di principio" (sterile e mero «enunciato» contenuto nella sentenza di appello) secondo la quale l'esercizio dei poteri istruttori officiosi del giudice tributario - ivi compreso quello di ordinare il deposito di documenti essenziali per la decisione - sarebbe "incondizionato".

Come in altra recente pronuncia [cfr., Cass., sez. V-trib., sentenza 13 gennaio 2016, n. 404, concernente i poteri ex articolo 7, comma 2, D.Lgs. 546/1992, in questo Supplemento con relativo commento], la Cassazione conferma che l'esercizio dei poteri istruttori officiosi è subordinato alla circostanza che l'ufficio impositore abbia assolto l'onere di provare il controverso fatto costitutivo della pretesa fiscale, naturalmente se e nei limiti in cui tale ufficio *disponga* dei mezzi di prova necessari ed «abbia esso stesso la possibilità» di provare o «integrare la prova già fornita» [così, sent. n. 955/2016 cit.; e Cass., sez. civ. V-trib., sentt. 24 marzo 2010, n. 7078 e 14 maggio 2007, n. 10970].

Segnaliamo che soltanto pochi giorni prima, la stessa sezione tributaria della Cassazione ha invece avallato l'operato di un giudice intervenuto *sostitutivamente*, in un caso di "insufficienza" delle prove offerte dalle parti perché in "obiettivo e insuperabile contrasto" fra loro [cfr., Cass., sez. V-trib., sentenza 15 gennaio 2016, n. 558, in questo Supplemento con relativo commento], sul presupposto che tale giudice avesse comunque il dovere di accertare la fondatezza della pretesa e di ricondurla alla corretta misura (impugnazione-merito).

Nella sentenza in commento la Corte torna, viceversa, a ribadire la funzione "integrativa" e non "sostitutiva" di quei poteri officiosi che l'articolo 7 del D.Lgs. n. 546/1992 - da interpretare «alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost.» - attribuisce al giudice (cfr., anche, Cass., sez. V-trib., sent. 15 gennaio 2007, n. 673); al quale, invece, non è consentito «sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori». Pertanto, il giudice può fare ricorso a quei poteri istruttori «soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza» e «al fine di integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti», «non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito» (o non acquisito) «agli atti imponga una determinata soluzione della controversia» [così, sent. n. 955/2016 cit.; e già, Cass., sez. V-trib., sentt. 17 novembre 2006, n. 24464, e 22 giugno 2010, n. 14960].

In definitiva, in questa come in altre sentenze la Corte riconosce al processo tributario una connotazione dispositiva: conferma che "*Iudex iuxta alligata et probata iudicare debet*" e "*actore non probante reus absolvitur*".