

**CONTENZIOSO**

---

***L'onere probatorio nel processo tributario***

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 955** emessa il **20 gennaio 2016**, la Corte di Cassazione si è pronunciata in tema di **onere della prova**, statuendo che, anche nel processo tributario, vige la regola generale prevista dall'art. 2697 cod. civ., secondo cui l'**Amministrazione finanziaria** che vanta un credito nei confronti del privato è tenuta a fornire la **prova** dei fatti costitutivi della propria pretesa.

Nel caso che ci occupa, la **CTP di Messina** aveva accolto il ricorso di un contribuente che aveva impugnato un **avviso di accertamento** relativo al recupero a tassazione di costi riferiti ad operazioni ritenute inesistenti rilevando la **mancata produzione in giudizio**, da parte dell'Amministrazione, del **PVC** a fondamento dell'avviso medesimo. In secondo grado, la CTR Sicilia aveva invece **accolto l'appello** proposto dall'Agenzia delle entrate la quale aveva lamentato il mancato esercizio da parte del giudice di prime cure del **potere istruttorio di acquisizione documentale** previsto dall'**art. 7, co. 3, del D.Lgs. n. 546/92**.

Investita della questione, la Suprema Corte ha analizzato la portata di tale norma (ora **abrogata** dal D.L. n.203/05, convertito in L. n.248/05), avente ad oggetto i **poteri istruttori** integrativi delle commissioni tributarie.

Poiché, in tema di distribuzione dell'**onere della prova**, anche nel processo tributario vale la regola generale dettata dall'**art. 2697 cod. civ.** 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”* (ex multis Cass. n. 1946/2012, n. 13665/2001 e n. 2990/1979), i giudici di legittimità hanno osservato come i poteri istruttori conferiti al giudice tributario ai sensi del richiamato art. 7 soggiacciono ad una serie di **limiti operativi**.

Innanzitutto, tale norma, che attribuiva al giudice il **potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova**, deve essere interpretata alla luce del **principio di terzietà** sancito dall'**art. 111 della Costituzione**, che non consente al **giudice** di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, ma gli **attribuisce** solamente un potere istruttorio in **funzione integrativa**, e **non integralmente sostitutiva**, degli elementi di giudizio (Cass. n. 673/07). In secondo luogo, i poteri anzidetti non sono arbitrari ed il loro effettivo - o mancato - esercizio doveva essere **adeguatamente motivato** (cit. Cass. n. 673/07).

Poiché, nel caso di specie, l'Agenzia aveva notificato un avviso al contribuente **richiamando espressamente elementi di indagine** ricavati dagli accertamenti operati dalla G.d.F. e il medesimo aveva conseguentemente **mosso delle contestazioni** sulla **correttezza della verifica**

**operata e sull'attendibilità dei relativi esiti**, è evidente che l'**onere** di dimostrare la legittimità della pretesa fiscale ricadesse proprio in capo all'Amministrazione finanziaria, **non potendo di certo prescindere dalla produzione del PVC**.

La Corte ha poi sottolineato la differenza tra “adeguatezza della motivazione” dell’atto impositivo e “**prova dei fatti**” posti a fondamento dello stesso, sottolineando come “*l'esistenza di una adeguata motivazione del primo non implica anche la prova dei fatti sui quali essa si regge*”, essendo “**diverse ed entrambe essenziali** 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** degli atti dell’Amministrazione finanziaria di cui all’ art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/00) è finalizzata a **rendere edotto il contribuente sull'an e sul quantum della pretesa tributaria**, consentendogli così di approntare sulla stessa un’idonea difesa (“*sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze*”), la **prova** “*attiene invece al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso*”.

Nel caso di specie, **in mancanza del PVC** più volte richiamato dall'avviso di accertamento e indicato come **indispensabile** nella sentenza di primo grado, **non si poteva certamente ritenere raggiunta la prova dei fatti costitutivi**.

Pertanto, **non potendo la sola motivazione dell'avviso di accertamento** - senza prova dei fatti affermati - valere a **superare le contestazioni mosse dal contribuente** aventi ad oggetto proprio l'esistenza e l'idoneità di quei fatti atti a giustificare il ragionamento effettuato dall'Amministrazione finanziaria, la Corte ha **accolto il ricorso** del contribuente e cassato la sentenza impugnata.