

## CONTENZIOSO

### **Processo tributario: il giudice non può supplire alle carenze istruttorie delle parti**

di Angelo Ginex



MASTER BREVE 365  
23<sup>a</sup> edizione

Inizia GRATIS la tua formazione!  
Iscriviti subito alla nuova edizione  
e frequenta gratuitamente i  
due incontri dei redditi di maggio!

Scopri l'offerta prova >

Nel processo tributario, retto dal **principio misto acquisitivo-dispositivo**, l'[articolo 7, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#) attribuisce alle commissioni tributarie, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, un **potere di “soccorso istruttorio”** che, ove compiutamente **motivato**, può essere esercitato **non per supplire** a carenze delle parti nell'assolvimento del rispettivo onere probatorio, ma solo **in funzione integrativa** degli elementi di giudizio già in atti o acquisiti in quanto non sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata.

È questo il principio di diritto ribadito dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 12383 depositata ieri 11 maggio**, la quale consolida l'orientamento nomofilattico in ossequio alle statuzioni della Corte Costituzionale circa la disciplina dell'[articolo 7, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#), ma enuncia anche **interessanti principi** circa **l'acquisizione di un PVC**.

Il caso sottoposto all'attenzione dei giudici di vertice trae origine dalla notifica ad una s.r.l. di un **avviso di accertamento** in materia di IVA ed imposte dirette. Tale atto veniva **impugnato** dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale, la quale **rigettava il ricorso**. Anche i **giudici di appello respingevano la dogliana relativa all'illegittimo utilizzo a fini probatori da parte dei giudici di primo grado** del PVC emesso a carico della società.

Pertanto, la contribuente proponeva **ricorso in Cassazione** deducendo la violazione del **principio dispositivo** di cui all'[articolo 7, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#), poiché la Commissione tributaria regionale aveva **errato** nel **ritenere corretto l'utilizzo a fini probatori** (da parte sua ed ancor prima da parte della CTP) **del PVC a carico della contribuente, ad essa notificato, richiamato nell'avviso di accertamento, ma prodotto in giudizio dall'Amministrazione Finanziaria solo dopo la richiesta provenuta dalla CTR**.

Ebbene, i giudici di vertice, ripercorrendo l'approdo ermeneutico di recenti sentenze sull'interpretazione del citato **articolo 7** e rammentando la **natura dispositiva** del processo tributario, hanno sottolineato innanzitutto che: «*il potere di indagine autonoma del Giudice tributario è esercitabile, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi di giudizio già in atti o acquisiti non siano sufficienti per pronunziare una sentenza ragionevolmente motivata*».

Sottolineando la necessità di **situazioni di oggettiva incertezza** affinché, nel corso del processo, il giudice tributario possa **disporre d'ufficio l'acquisizione di mezzi di prova**, la Cassazione ha puntualizzato si tratti di un potere istruttorio **“in funzione integrativa e non sostitutiva degli elementi di giudizio”**, che **non può sopperire alle carenze istruttorie delle parti** (cfr., [Cass. sent. 20.01.2016, n. 955](#)).

I giudici di vertice hanno affermato che **ogni situazione va distinta in base alle singole fattispecie concrete**.

In un caso analogo a quello di specie, la Corte ha ritenuto **legittimo l'ordine** da parte della CTR nei confronti dell'Amministrazione **di produrre il processo verbale**, affermando che, nel processo tributario, alle Commissioni tributarie è attribuito un potere di indagine da esercitare nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, qualora ritengano **non sufficienti gli elementi di giudizio risultanti dagli atti o già acquisiti** (cfr., [Cass. ord. 31.07.2020, n. 16476](#); [Cass. sent. 21.02.2014 n. 4161](#)).

È stato precisato, infatti, che «*qualora nel giudizio siano già presenti indizi sugli stessi fatti che una parte intende provare, l'ordine di integrazione probatoria da parte del Giudice di merito è possibile, a maggior ragione se il processo verbale sia già conosciuto al contribuente, perché in tal caso l'ordine del giudice non introduce nel processo alcun elemento nuovo*».

Riprendendo quanto affermato in alcune recenti pronunce, la Cassazione ha rammentato che **il potere di “soccorso istruttorio”**, costituendo una **deroga al principio dispositivo**, deve essere compiutamente **motivato**, previa delibazione della commissione tributaria, **non** potendo comunque **sopperire a carenze o inattività** delle parti (cfr., [Cass. sent. 23.12.2019, n. 34393](#)). In buona sostanza, il giudice deve limitarsi a ristabilire quell'**asimmetria fisiologica** propria del processo tributario che vede, da una parte, la **parte pubblica**, autrice e custode degli atti, e, dall'altra, la **parte privata**, sfornita di poteri autoritativi e incapace di produrre atti dotati di esecutorietà.

Infine, la Suprema Corte, con **specifico riferimento** all'esercizio del potere in esame in merito al **PVC**, ha ritenuto doversi **distinguere** innanzitutto l'ipotesi del **PVC non allegato, seppur richiamato** dal provvedimento impositivo: nel caso in cui siano **riportati alcuni elementi** la Commissione, con **onere motivazionale**, deve verificare se i detti elementi **integrino indizi**, ma non tali da condurre ad una decisione ragionata; mentre nel caso in cui **non** siano **riportate parti del PVC** dal provvedimento, il giudice dovrà verificare se il semplice richiamo abbia **integrato un indizio**.

Invece, nell'ipotesi di **PVC allegato** al provvedimento impositivo, ma **non prodotto in giudizio**, la Commissione **potrà disporre l'acquisizione** senza che ciò implichi esercizio dei poteri di integrazione probatoria di cui al citato **articolo 7, comma 1**, trattandosi di attività preordinata alla **completezza di un atto** (quello impositivo) **già agli atti processuali, nonché funzionale all'integrazione del contraddittorio** su esso e compatibile con la natura di impugnazione-merito propria del processo tributario.

Quanto al caso di specie, in cui vi era un **PVC richiamato** dall'avviso di accertamento, a parere della Cassazione, **i giudici di secondo grado non si sono attenuti a tali principi**.

Sulla base di tali argomentazioni, pertanto, la Corte di Cassazione ha **cassato la sentenza** in relazione ai motivi accolti, disponendo il **rinvio** alla Commissione tributaria regionale della Lombardia.