

IL PVC NON ALLEGATO – SE NECESSARIO - VA ASSUNTO DAL GIUDICE

di Roberta De Marchi

Se è vero che l'acquisizione *ex officio* di documenti necessari alla decisione costituisce facoltà discrezionale accordata al giudice tributario e non può essere invocata dalla parte per sopperire ad eventuali carenze in ordine all'assolvimento dell'onere della prova, ordinariamente posto a carico dell'Ente impositore, è pur vero che tale facoltà si trasforma in obbligo allorquando il giudice non sia posto in grado di rendere una pronuncia adeguatamente e congruamente motivata sulle domande delle parti.

E' questo il principio che emerge dalla sentenza n. 725 del 19 gennaio 2010 (ud. del 23 giugno 2009) della Corte di Cassazione.

Fatto e Diritto

Con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Caserta, il Fallimento della XXX s.n.c. impugnava l'accertamento ILOR 1991 con cui l'Ufficio delle Imposte Dirette di Aversa aveva accertato maggiori ricavi per L. 923 milioni.

Il ricorso veniva accolto nel merito. In sede di appello l'Ufficio deduceva, fra l'altro, che la Commissione Tributaria Regionale avrebbe dovuto acquisire il verbale con ordinanza.

La Commissione Tributaria Regionale rigettava l'appello in quanto il suddetto verbale, più volte citato dall'Ufficio sia nella costituzione in primo grado sia nell'atto di appello non risultava allegato agli atti, per cui diventava impossibile ogni riscontro.

Avverso la suddetta sentenza l'Amministrazione finanziaria ha proposto ricorso innanzi in Cassazione, eccependo la violazione dell'art. 112 c.p.c., e dell'art. 360 c.p.c., n. 5, in quanto alla ritenuta impossibilità di riscontro era possibile porre rimedio ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992, acquisendo il suddetto verbale.

Il ricorso delle Entrate è stato ritenuto fondato dagli Ermellini, in quanto come stabilito in precedenti pronunce: *"in tema di contenzioso tributario l'acquisizione d'ufficio dei documenti necessari per la decisione costituisce una facoltà discrezionale, attribuita alle commissioni tributarie dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 3 il cui esercizio, peraltro, non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova, il quale grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria. Tuttavia qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento, l'esercizio di tale potere si configura come un dovere, il cui mancato assolvimento deve essere compiutamente motivato, (in applicazione di tale principio la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, la quale aveva rigettato l'impugnazione di un avviso di accertamento motivato*

per relationem attraverso un processo verbale di constatazione, astenendosi immotivatamente dal disporre l'esibizione in giudizio di tale documento) (Cass. 18.01.2006 n. 905 Rv. 586722)".

Ebbene, nel caso di specie, per la Corte "non vi è dubbio alcuno che l'acquisizione del suddetto verbale era condizione indispensabile per pervenire ad una ragionevole decisione della controversia basata su dati oggettivi".

Analisi

La questione posta all'attenzione della Suprema Corte non è nuova, tant'è che con sentenza n. 3456 del 2009 la Corte di Cassazione¹ aveva addossato sul Fisco l'onere di produrre in giudizio il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, quando l'avviso di accertamento è motivato per relationem (in questo caso, secondo i giudici Supremi il contribuente ha solo l'onere di depositare l'atto impugnato che è l'avviso di accertamento. Ma non gli si può chiedere di produrre anche un atto del quale contesti l'idoneità a costituire supporto probatorio dell'avviso impugnato).

Secondo un certo indirizzo giurisprudenziale l'ipotesi sopra descritta andrebbe risolta in favore del contribuente proprio in ragione del mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

¹ Già da noi commentata su queste pagine, cfr. DE MARCHI, *Spetta all'ufficio produrre il P.V.C.: sul Fisco si abbatte la scure della Cassazione*, in www.ilcommercialistatelematico.com
www.commercialistatelematico.com

In tal senso si ha modo di annoverare la sentenza della Cassazione n. 10148 del 2 agosto 2000, secondo cui se l'atto cui si fa riferimento non viene messo a disposizione della controparte (o quanto meno del giudice) il giudice non è posto in grado di verificare la fondatezza nel merito dell'avviso di accertamento. Tali pronunciamenti della Corte di Cassazione deve far riflettere l'Amministrazione finanziaria delle Entrate², al di là della diversa posizione assunta da autorevole dottrina³ volta a salvare comunque l'avviso di accertamento.

Oggi, però, la Corte, nel caso in esame assume una posizione diversa: fermo restando che l'obbligo è a carico all'ufficio, se il giudice non è in grado di decidere, deve assumere il p.v.c..

In pratica entro in gioco l'art. 210 del C.p.c., norma che consente, *“negli stessi limiti entro i quali può essere ordinata a norma dell'art. 118 l'ispezione di cose in possesso di una parte o di un terzo, il giudice istruttore, su istanza di parte, può ordinare all'altra parte o ad un terzo*

² Nel corpo della circolare n. 10/E del 13/03/2006, a commento delle modifiche introdotte dall'art. 3-bis del D.L. 30/09/2005 n. 203, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 2 dicembre 2005, entrato in vigore il 03.12.2005, che ha eliminato il comma 3, dell'art. 7, del D.Lgs. n.546/92 che prevedeva la facoltà da parte delle commissioni tributarie *“di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia”*, l'A.F. rileva che *“...ciò deve indurre gli uffici a prestare la massima attenzione affinché gli atti, i fatti e i comportamenti assunti nel processo tributario siano debitamente documentati”*. Tuttavia, *“resta salva in ogni caso la facoltà, per ciascuna delle parti, di chiedere al giudice di ordinare il deposito di documenti non conosciuti in possesso della controparte. L'abrogazione del citato comma 3 dell'art. 7 delimita, invero, la portata dell'art.24, comma 2, del D.Lgs. n. 546, in base al quale l'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ... per ordine della commissione Tale disposizione va interpretata nel senso che il potere istruttorio di ordinare il deposito di documenti può essere esercitato dal giudice tributario soltanto a seguito della preventiva istanza di una delle parti processuali e non più, come in precedenza, di iniziativa della stessa Commissione”*.

³ Cfr. ANTICO-FARINA, *La mancata produzione in giudizio del processo verbale di constatazione: motivazione dell'atto e onere probatorio*, in *“ il fisco”*, n. 41/2007, pag. 5981



di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo...".

12 febbraio 2010

Roberta De Marchi