Sentenza del 23/12/2019 n. 34397 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Il contribuente esercita l'attività di allevamento ovini e caprini nell'agrigentino ed era attinto da avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2001, notificatogli in data 3 luglio 2006 a seguito di pvc redatto dalla G.d.F. in data 22 marzo 2006 e ritualmente notificato al contribuente, ove i militari constatavano che non era stato esposto il reddito di impresa maturato, donde procedevano alla relativa quantificazione con metodo induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. a), riferendosi a studi di settore sulla redditività di latte ed agnelli elaborato dalla stessa G.d.F., altro analogo studio di settore elaborato dal Consorzio provinciale allevatori ed altri ancora sviluppati da enti esponenziali di operatori del settore.

Le ragioni del contribuente respinte dal primo giudice trovavano invece apprezzamento in grado d'appello, con annullamento integrale dell'atto impositivo, donde ricorre l'Avvocatura generale dello Stato proponendo cinque motivi, cui replica con tempestivo controricorso il contribuente.

Motivi della decisione

1. Vengono proposti sei motivi di ricorso:

1) violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 3, perchè la CTR avrebbe ritenuto viziato l'accertamento motivato per relationem al pvc non allegato, mentre la giurisprudenza della sezione è attestata nel ritenere sufficiente la motivazione con riferimento ad altro atto nella disponibilità del contribuente, quale nel caso era il pvc, pacificamente notificato al contribuente, che però ne contesta l'incompletezza, in quanto a sua volta il pvc richiama atti che non sono allegati: ed è su tale profilo che argomenta la sentenza nel ritenere essenziale la necessità che siano nella disponibilità della parte contribuente tutti i documenti su cui si fonda l'accertamento.

2) Violàzione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, per illogica e contraddittoria motivazione su fatto decisivo, ove la sentenza impugnata non rileva che il pvc è stato allegato alle difese di primo grado depositate dall'Ufficio.

3) Violazione dell'art. 360, nn. 3 e 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1, 2 e 7, art. 112, 210 e 213 c.p.c., laddove si lamenta che i giudici abbiano ritenuto necessario ai fini del decidere l'esame del pvc e dei relativi allegati con le tabelle di ricostruzione induttiva del reddito e, preso atto della loro mancanza agli atti (pag. 4, I e II capoverso della sentenza impugnata), non ne abbia ordinata la produzione, secondo il potere/dovere attribuito dalla legge al giudice

tributario in simili casi, anche ai fini di rendere una pronuncia sul rapporto, rimodulando l'obbligazione tributaria, secondo il paradigma impugnatorio - accertatorio proprio del processo tributario.

4) Violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., nonchè art. 2697 c.c., ove la CTR ha dato per provato ciò che sarebbe semplice assunto del contribuente in ordine al mancato superamento del limite del reddito agrario, per aver gerito il proprio allevamento con almeno un quarto del mangime ottenuto da terreni agricoli da lui condotti.

5) Violazione dell'art. 360, n. 5, per omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo, in ordine alla circostanza di cui sopra, relativa alla prova del rispetto delle condizioni per rimanere nel limite del reddito agricolo, piuttosto che in quello d'impresa.

2. La sentenza presenta tre autonome rationes decidendi: a) difetto di motivazione dell'avviso; b) nessuna prova sul superamento del limite di cui all'art. 29 TUIR, sicchè non sarebbe possibile accertare produzione di reddito di impresa in capo al contribuente; c) inattendibilità delle ricostruzioni induttive di reddito operate dall'Ufficio, rispetto le controdeduzioni opposte dal contribuente, su dati specifici dell'allevamento rispetto alle (fisiologiche) genericità di una ricostruzione statistico induttiva.

3. In ossequio al principio della ragione più liquida, devono essere esaminate preliminarmente le censure alla seconda ratio decidendi, contenute nei motivi secondo e terzo, poichè il loro rigetto rende inammissibili gli altri motivi.

Il secondo motivo è inammissibile, ove formulato secondo il n. 5 dell'art. 360 c.p.c., non più applicabile alla sentenza impugnata che risulta depositata dopo il 11 settembre 2012.

La questione posta col terzo motivo richiede un approfondimento sulle peculiarità dell'istruttoria nel processo tributario, retta dal principio dispositivo-acquisitivo e sui conseguenti poteri officiosi del giudice.

3.1. Dall'asimmetria nella posizione delle parti, il contenzioso tributario -specie nel testo originario di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 3 - ha importato i principi probatori elaborati per il processo amministrativo. La presenza processuale di una parte pubblica, autrice e custode degli atti principali che disciplinano il rapporto Stato - contribuente, e di una parte privata (spesso, ma non sempre) meno strutturata, comunque sfornita di poteri autoritativi ed incapace di produrre atti dotati di esecutorietà, è sembrata richiedere una funzione di riequilibrio della parità delle parti. Questa funzione rettificatrice a garanzia e presidio del contraddittorio, cioè della condizione stessa perchè si possa parlare di processo -anche dopo la soppressione dell'art. 7, comma 3, e quindi in un'ottica di maggior avvicinamento al processo civile ordinario- è logicamente e fisiologicamente affidata al giudice che, proprio in ragione della peculiarità delle parti, è chiamato ad adottare provvedimenti per riequilibrare il rapporto processuale, avendo come assi cartesiani in quest'operazione la posizione di partenza di ciascuna parte (pubblica o privata, fisica o giuridica, strutturata o meno) e l'oggetto del giudizio espresso nei limiti della domanda.

3.2. Questa funzione di riequilibrio e garanzia del contraddittorio si esplica principalmente intervenendo nella fase istruttoria, dove alla parte privata può essere chiesta non la produzione della prova, allorquando esuli dalla propria disponibilità, ma solo il principio di prova, cioè l'indicazione del mezzo, la cui acquisizione resta rimessa alla valutazione del giudice, secondo un sistema che è detto, appunto, misto dispositivo - acquisitivo. Nell'esercitare questo potere il giudice è tenuto a prendere in considerazione per prima cosa la natura del processo tributario, mista oggettiva e soggettiva. La cognizione, infatti, riguarda l'atto impositivo (e gli atti a questo presupposti), nonchè gli altri atti comunque immediatamente lesivi, considerati sia per vizi procedimentali, sia per violazioni di norma o per travisamento dei fatti che integrano la falsa rappresentazione della realtà; ma riguarda altresì il rapporto fra contribuente ed amministrazione finanziaria, in un legame di diritto/dovere, secondo posizioni giuridiche soggettive piene e non affievolite. Sicchè, in ragione di quanto viene chiesto al giudice, di chi lo chiede e del perchè lo chiede, la commissione tributaria è tenuta a svolgere una delibazione sull'esercizio del potere acquisitivo in deroga al principio dispositivo, all'intervento in soccorso istruttorio a garanzia del contraddittorio.

3.3. Proprio perchè si tratta di un potere del giudice (talvolta definito impropriamente facoltà), che incide -come detto-sull'elemento essenziale del processo qual è il contraddittorio, il suo esercizio vuole -specie quando espressamente richiesto- una motivazione che rappresenti la ponderazione delle diverse ragioni che hanno condotto a disporre o a non disporre l'acquisizione documentale, tenendo presente che in ogni caso il potere officioso è sempre deroga al principio generale dispositivo, sicchè vanno individuate le circostanze di squilibrio del contraddittorio cui si è voluto porre rimedio, valutando anche la congruità del rimedio approntato in ragione dell'esigenza individuata.

3.4. La giurisprudenza di questa Corte si è già espressa in passato in questi termini, ricordando specificamente come in tema di contenzioso tributario l'acquisizione d'ufficio dei documenti necessari per la decisione costituisce una facoltà discrezionale, attribuita alle commissioni tributarie D.Lgs. n. 546 del 1992 cit., ex art. 7, il cui esercizio peraltro non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova, che grava sull'amministrazione finanziaria quale attrice in senso sostanziale, trasferendosi a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria. Tuttavia, quando la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento, l'esercizio di tale potere si configura come un dovere, il cui mancato assolvimento dev'essere compiutamente motivato (cfr., in termini, Cass. V, n. 905/2006, n. 725/2010, n. 25769/2014).

3.5. Deve allora essere ribadito il seguente principio di diritto:

In tema di soccorso istruttorio nel processo tributario, il potere di acquisizione documentale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, è funzionale al riequilibrio delle parti processuali nella tutela del contraddittorio; ne consegue che l'istituto non può sopperire a carenze o inattività delle parti e che -entro questi termini- detto potere si esercita con valutazione di opportunità del giudice di merito che, ove adeguatamente motivata, non è soggetta a scrutinio di legittimità (Cass. V. n. 905/2006 e n. 19593/2006).

4. Nel caso di specie, con apprezzamento di merito sostenuto da motivazione non sindacabile in questa sede, la commissione territoriale ha ritenuto che le parti -pur nella disponibilità dei documenti de quibus necessari al fine del decidere- non li abbiano prodotti, non assolvendo quindi ad un onere dispositivo che sulle parti sostanziali e processuali grava. Legittimamente quindi la CTR ha giudicato iusta alligata et probata, sicchè non può trovare accoglimento la censura di mancato esercizio di un suo potere di cui ha motivatamente ritenuto non dover fare esercizio.

Il terzo motivo è quindi infondato e dev'essere rigettato.

Ne segue che la seconda ratio decidendi regge autonomamente la gravata sentenza e rende inammissibili i restanti motivi di gravame.

In definitiva, il ricorso è infondato e dev'essere rigettato.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, la Corte dà atto della non sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna alla rifusione delle spese del grado di giudizio a favore della parte contribuente che liquida in Euro.quattromilacento/00, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15%, iva e cpa come per legge.

Così deciso in Roma, il 10 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 23 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza