



I presupposti per l'esercizio dei poteri istruttori assegnati alla Commissione tributaria

di **Arnaldo Amatucci**
e **Marco Amatucci**
Avvocati in Arezzo

La materia dei poteri istruttori della Commissione tributaria (1), disciplinata all'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, presenta ancora difficoltà ed incertezze interpretative, che inducono a dare attenzione particolare alle risposte della giurisprudenza al riguardo. La ragione per cui permane la situazione anzidetta è che si è unanimemente ritenuto inaccettabile la mera interpretazione letterale, la quale avrebbe consentito una risposta immediata e chiara; il ricordato art. 7 invero, posta la limitazione costituita dai "fatti dedotti dalle parti", precisa che le Commissioni tributarie "esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta". Non con minore precisione, d'altra parte, i commi successivi specificano ed integrano il quadro delle facoltà istrutorie concesse a quelle Commissioni, così da far ritenere, dalla semplice lettura del testo, l'inesistenza di difficoltà interpretative.

Il problema si è posto perché, attribuendo alla Commissione tributaria i poteri indicati nella norma senza correttivo o limitazione alcuna, si sarebbe dovuti addivenire alla conclusione che il processo tributario ha natura essenzialmente inquisitoria, rovesciando in tal modo la tesi, peraltro fondata solidamente sul piano normativo, secondo cui alla base quel processo ha carattere dispositivo,

(1) La materia è abbondantemente trattata in dottrina, peraltro da parte degli Autori di maggior rilievo. Per brevità se ne omette il riferimento, anche perché questo scritto è utile all'esame della sola giurisprudenza.

essendo la prova rimessa nelle mani delle parti, con le conseguenze che a carico o a vantaggio delle stesse sono previste nel mutuo processo civile.

Essendo stata, come si è detto, accettata, la prevalenza del carattere dispositivo, si sono affermate in dottrina e giurisprudenza le seguenti conclusioni:

1) la funzione istruttoria delle Commissioni non può essere quella di sostituire la parte nell'assolvimento dell'onere della prova, ma semplicemente quella di integrare od approfondire l'apporto di quest'ultima. *A latere*, si è chiarito, dopo un iniziale contrario orientamento (Cass. n. 15214/2000), che l'esercizio dei poteri assegnati alla Commissione non è ad esclusivo vantaggio dell'Amministrazione finanziaria e quindi non ha la finalità di implementare od agevolare l'assolvimento dell'onere probatorio che fa carico a quest'ultima, riguardando invece ambedue le parti del processo;

2) le parti anzidette non possono condizionare la Commissione nell'esercizio degli accennati poteri e più particolarmente pretenderne l'attuazione, essendo questi rimessi alla discrezionalità dell'organo giudicante.

Anche su questo punto si è addivenuti a chiarimenti importanti. Non si tratta infatti di un esercizio libero attuabile *ad libitum* da parte della Commissione, anche perché, come è noto, in campo amministrativo la discrezionalità si traduce in potere-dovere. Conseguentemente, l'uso dei poteri istruttori deve intendersi regolato sulla base dei presupposti che si richiedono per la sua attuazione, sui quali la giurisprudenza più recente ha particolarmente insistito. Anche l'affermazione che le parti del processo non possono influire sull'anzidetto esercizio va intesa nel senso che la Commissione non è tenuta ad assentire alle sollecitazioni in tal senso, ma non consente di affermare che

questo organo possa liberamente atteggiarsi, essendo la sua scelta censurabile sotto il profilo del merito e della stessa legittimità (Cass. n. 8568/1993).

Il fatto che quell'esercizio sia collegato alla presenza di particolari presupposti comporta infatti l'obbligatorietà per la Commissione di attivarsi quando si riscontri l'esistenza nonché l'obbligo della stessa di motivare nel caso opposto. Le pronunce del Supremo Collegio che in prosieguo verranno richiamate rispondono in questi termini a fronte di situazioni nelle quali la sollecitazione della parte ovvero la censura dalla stessa obbligava o meno la Commissione tributaria nel senso sopra specificato. In quanto segue, si intende commentare in termini sintetici l'orientamento attuale del Supremo Collegio su quest'ultimo aspetto.

Illuminante a tale riguardo è la sentenza della Corte di Cassazione 25 maggio 2002, n. 7678 (in "il fisco" n. 23/2002, fascicolo n. 1, pag. 3751), che tratta specificamente il tema dei poteri istruttori del giudice tributario. Il suo dispositivo così testualmente recita: "In tema di contenzioso tributario, l'esercizio del potere di acquisizione dei documenti necessari per la decisione, attribuito alle Commissioni tributarie dall'art. 7, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1942, n. 546, costituisce una facoltà discrezionale del giudice e non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti, salvo che la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione di ufficio di un documento".

Nella motivazione, affrontando espressamente il problema, si illustra da un lato la ragione per cui la Commissione deve intervenire e dall'altro la situazione che la sostanzia.

Sotto il primo profilo, si spiega che il giudice tributario ha necessità, nel formulare la propria decisione, di assumere una "ragionevole motivazione" e quindi abbisogna degli elementi di fatto che a tale fine si rendono necessari. Questa condizione deve essere ritenuta presente quando nel processo tributario si verifichi uno "stallo probatorio" ovvero quando risulti bloccata l'iniziativa istruttoria da parte dei contendenti. Questa sentenza richiama in proposito una precedente pronuncia (Cass. n. 2390/2001), riguardante una controversia in cui, vertendosi sul pagamento dell'Ici, mentre il contribuente dichiarava di avervi adempiuto, l'Amministrazione finanziaria negava di aver ricevuto qualsiasi pagamento, in conseguenza di che era venuto a realizzarsi l'accennato stallo probatorio, "tale da non poter essere superato se non mediante l'utilizzo dei poteri istruttori dell'ufficio". Approfondendo questa tesi, la sentenza spiega ulteriormente che l'intervento della Commissione è ristretto ai soli casi in cui "l'onere probatorio sia impossibile o sommamente difficile da esercitarsi". A questo proposito si richiama un'ulteriore decisione riguardante una controversia tributaria in materia

di opposizione a cartella esattoriale (Cass. n. 14624 del 10 novembre 2000, in "il fisco" n. 5/2001, pag. 1591), nella quale il contribuente aveva dichiarato di non aver ricevuto l'avviso di accertamento che, di contro, l'Amministrazione finanziaria affermava di aver notificato regolarmente. Anche in questo caso, ravvisato lo stallo probatorio, il giudice di appello aveva legittimamente ordinato agli uffici tributari l'esibizione di quell'avviso considerando che per il ricorrente era impossibile in questo caso assolvere a quella produzione.

Il caso trattato nella sentenza inizialmente richiamata riguardava una controversia, portata in sede di legittimità a seguito di ricorso dell'Amministrazione finanziaria, nella quale in grado di appello non era stato rinvenuto agli atti il verbale di constatazione prodotto da quest'ultima in primo grado. Si era dunque determinata, anche in questo caso, una situazione di stallo, in conseguenza della quale quel giudice di appello non avrebbe potuto emettere una decisione ragionevolmente motivata, avendo necessità di acquisire quel verbale per poter decidere correttamente sul merito della controversia. Da qui l'iniziativa di richiedere alla Amministrazione finanziaria la nuova produzione di quel documento, trascurando le ragioni per cui lo stesso, già presente in primo grado, non era stato più reperito. Anche in questo caso il Supremo Collegio ha ravvisato la necessità e quindi la legittimità di quell'intervento sulla base della difficoltà che la sua mancanza avrebbe indotto nella decisione che il giudice di appello era chiamato ad assumere.

Il commento alla tesi esposta nelle richiamate pronunce, mentre consente di prendere atto, ancora una volta, che i poteri *de quibus* non sollevano la parte dall'assolvimento dell'onere della prova, rimediando la sola situazione di difficoltà o di impossibilità in cui la stessa versa, non è invece convincente nella parte in cui introduce, a spiegazione dell'intervento istruttorio della Commissione, la necessità della corretta motivazione ovvero quella di una giusta pronuncia nel merito.

In proposito va innanzitutto sottolineato che le ragioni riferibili alla parte non possono ritenersi congiunte e quindi unitariamente prospettabili con quelle che attengono alla pronuncia giudiziale ovvero alla motivazione di questa, trattandosi evidentemente di aspetti nettamente distinti.

In merito alle ragioni che attengono alla decisione della controversia va poi considerato che la distribuzione dell'onere della prova tra le parti del processo secondo i noti canoni del processo civile, validi anche in quello tributario, non può indurre difficoltà nella formulazione della decisione giudiziale, poiché la mancanza o l'insufficienza della prova, quale ne sia l'origine non induce né ad una pronuncia "monca", come detto nella sentenza in commento, né alla irragionevolezza della motivazione.

Non sembra pertanto che la ragione dell'integra-

zione della prova possa essere rinvenuta nella necessità di addivenire ad una sentenza giuridicamente corretta, non eccepibile dal giudice superiore.

Convincente invece è il riferimento alla situazione delle parti in rapporto all'onere della prova, essendo questo basato sul presupposto della inesistenza dell'impossibilità o della grave difficoltà del suo esercizio.

Si tratta di esigenza che si pone direttamente in correlazione con il noto principio "delle parità delle armi", certamente non rispettata allorquando una delle parti versi nella situazione anzidetta, per cui è condivisibile che la Commissione tributaria intervenga ad impedire od eliminare questa disparità e quindi a normalizzare il contraddittorio tra le stesse. È questo, del resto, un risvolto del principio secondo cui l'iniziativa della Commissione non può sopperire alle esigenze e quindi alle insufficienze probatorie addebitabili alle parti, costituendo una prosecuzione logica: così come è ingiusto che la stessa intervenga quando l'insufficienza probatoria dipenda da comportamento colposo da queste ultime, è necessario e corretto che questa si attivi in favore di chi versi nell'impossibilità o nella grave difficoltà di esercitare la propria difesa e quindi di far valere le sue ragioni.

Intesa in questo senso, la sentenza appare del tutto convincente, tracciando una regola che si armonizza perfettamente con il carattere dispositivo del processo tributario, risolvendo il suo difficile connubio con il principio inquisitorio dettato all'art. 7.

il fisco

Il tutto si può riassumere con la seguente proposizione: il processo tributario si struttura come quello civilistico sul principio dell'allegazione e della prova, presupponendo però che il loro esercizio da parte dei contendenti sia possibile e paritetico. Laddove queste condizioni non possano essere rispettate per cause non attribuibili alle parti, è potere-dovere della Commissione intervenire mediante supplementi istruttori al fine di recuperare la situazione di normalità e quindi l'equilibrio del contraddittorio. Questa conclusione si pone in contrasto con due posizioni interpretative della Suprema Corte: quella che attribuisce alla Commissione poteri di indagine ai fini della ricerca della verità e quindi in funzione meramente inquisitoria; e quella che nega la piena sostituibilità della parte nell'assolvimento dell'onere probatorio che la riguarda. Nei confronti della prima interpretazione il contrasto è radicale in quanto nega l'accennata finalità; nei riguardi della seconda, il contrasto si sostanzia nel fatto che, dato rilievo allo stato di impossibilità o grave difficoltà, poiché questo può costituire impedimento in senso totale, dovrebbe ammettersi non solo la possibilità della integrazione della prova fornita dalla parte, ma il suo completo assolvimento.

All'interno del quadro giurisprudenziale, permangono dunque ancora aspetti necessitanti di approfondimento e chiarificazione.

