

## In tema di motivazione dell'avviso di accertamento e onere della prova

Amatucci Arnaldo

GT - Rivista di giurisprudenza tributaria N. 5/1999, Pag. 395

Commento alla Cassazione, Sez. I, 12 novembre 1998, n. 11420

La sentenza in commento tratta sostanzialmente due temi: quello della motivazione dell'avviso di accertamento o rettifica e quello della estensibilità al processo tributario degli artt. 115 e 116, c.p.c.

### Motivazione dell'avviso di accertamento

Il primo argomento non è certamente una novità, essendo oggetto di numerosissime decisioni ed altrettanti commenti. La sentenza, tuttavia, presentando qualche particolarità, suscita anche sotto questo profilo indubbio interesse.

Va fatta una premessa. Il tema della motivazione, importante in quanto correlato alla nullità dell'atto, ha dato luogo a non poche incertezze, tradottesi in diversità nelle risposte giurisprudenziali. Tuttavia, nel corso della sua elaborazione, sono stati fatti passi rilevanti, a seguito dei quali può dirsi ora fortemente decongestionato [\(1\)](#).

In primo luogo, si è escluso il valore della motivazione in sé, tesi questa che prospettava necessariamente il concetto di pienezza e quindi il forte rischio del vizio della motivazione. In proposito, si è autorevolmente sostenuto che "...l'accertamento tributario non costituisce una decisione su contrastanti valutazioni di fatti e norme giuridiche da adottarsi nel rispetto del contraddittorio, né esprime un apprezzamento critico in ordine a dati noti ad entrambe le parti". Si è anche aggiunto che l'accertamento "... si esaurisce nel provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria" [\(2\)](#). Ciò nella constatazione che l'avviso è la sintesi di un procedimento che gli organi finanziari attuano in modo unilaterale, senza il confronto con il contribuente e quindi in assenza di contraddittorio.

In secondo luogo, e conseguentemente, si è osservato che la motivazione è in funzione del diritto alla difesa proprio del contribuente. L'avviso dell'Ufficio deve dunque fornire a tale soggetto le notizie necessarie affinché questi possa fare valido esercizio di tale suo diritto. Questa seconda proposizione lasciava però sostanzialmente intatto il quadro precedente. Assunto, infatti, il concetto di difesa in senso pieno, l'assolvimento dell'obbligo della motivazione si traduceva in un impegno ugualmente gravoso per l'Ufficio, obbligandolo ad una esposizione tale da consentire al contribuente la contestazione dei fatti e delle ragioni poste alla base della pretesa tributaria. Si riproponeva, pertanto, il problema della motivazione piena e quindi le incertezze insite su tale nozione, con le conseguenti difficoltà pratiche.

Il terzo passo compiuto dal Supremo Collegio è consistito proprio nell'attribuire alla nozione di difesa un significato particolare, diverso da quello usualmente inteso. Si è precisato, infatti, che con tale termine deve intendersi semplicemente la possibilità per il contribuente di scegliere se impugnare l'avviso ovvero rimanere acquiescente. Si tratta di una puntualizzazione di enorme rilievo, poiché esclude dal ragionamento di tale soggetto i contenuti della difesa in senso proprio: basta che questi sia in grado di capire la fattispecie prospettata dall'Ufficio e di rendersi conto dei suoi caratteri fondamentali. Alla base di questa costruzione c'è l'idea che il tema della prova, e quindi l'esercizio della stessa, siano fuori da questa prima fase: l'Ufficio non ha nessun obbligo di provare la sua pretesa in sede di formulazione dell'avviso, potendo esercitare pienamente tale suo diritto nel corso del processo. A sua volta, il contribuente non ha vincoli sotto questo profilo, nel senso che può arricchire la sua motivazione iniziale, sia sotto il profilo della motivazione, che su quello della prova, durante la fase processuale.

La precisazione di questo quadro ha veramente ridotto la possibilità di contestare il vizio della motivazione nell'atto dell'Ufficio, riducendone la presenza ai soli casi, certamente non frequenti, nei quali non risulti quel minimo che è necessario per individuare la pretesa tributaria e le ragioni essenziali sulle quali la stessa si fonda.

Dunque, si sono fatti passi notevoli e si è giunti ad importanti conclusioni.

Va aggiunto, però, che sulla motivazione non sono mancate voci discordi [\(3\)](#). Si è sostenuto, infatti, che tale elemento, unitamente alle esigenze della difesa del contribuente, deve assolvere ad una funzione diversa, propria dell'atto stesso, dovendo ogni atto amministrativo, e quindi lo stesso atto tributario, riflettere il requisito della imparzialità. La motivazione, dunque, deve consentire la verifica di tale elemento, oltre che soddisfare le esigenze del contribuente. Questa diversa tesi pare tutt'altro che peregrina, inquadrandosi nella disciplina dell'atto amministrativo in quanto tale; ma, ove accolta, darebbe luogo a nuove, non facili problematiche. In particolare occorrerebbe verificare se le due esigenze possono essere semplicemente cumulate, ovvero se tra di loro possono rivelarsi incompatibilità o comunque diversità, con l'effetto di movimentare e complicare il quadro complessivo della motivazione.

### La sentenza della Suprema Corte

La sentenza in commento dichiara di iscriversi nel corrente orientamento giurisprudenziale, ma, ad una osservazione attenta, pare introdurre rilievi aggiuntivi, qui quali occorre riflettere.

Innanzitutto, quando rapporta la motivazione alla difesa del contribuente, richiama questo termine in modo generico, omettendo la puntualizzazione di cui si è prima detto. Il che fa sorgere un dubbio: se quest'ultimo significato sia sottinteso, ovvero se la sentenza abbia voluto disattenderlo, intendendo richiamare la nozione di difesa in senso pieno.

L'interrogativo non è di poco conto, perché, come si è osservato, il concetto di difesa come scelta è la chiave che ha dato origine

all'orientamento corrente.

Sotto altro profilo, la sentenza attribuisce alla motivazione una ulteriore funzione. Si precisa, infatti, che attraverso il quadro da essa disegnato si determinano i confini non superabili dall'Ufficio nell'esercizio della prova in sede processuale. Si prospetterebbe pertanto sul piano oggettivo una sostanziale diversità: mentre, infatti, per il rispetto delle esigenze del contribuente, bastano contenuti essenziali e forse minimali, per l'esigenza della prova dell'Ufficio si rende necessario, quantomeno prudenzialmente, uno spazio ampio e quindi una motivazione diffusa, al fine di evitare conseguenze pregiudizievoli nell'iter processuale.

Anche in questo caso, pertanto, sembrano riproporsi le difficoltà sopra prospettate in presenza della duplicità delle finalità perseguite. Si tratta di difficoltà per l'Ufficio, che dovrebbe attendere ad ambedue gli scopi e quindi soddisfare idoneamente le condizioni che questi pretendono sul piano della motivazione, con la conseguenza di forti imbarazzi laddove la conciliazione tra gli stessi non sia possibile o comunque agevole. Le differenze che si prospettano non sono infatti, per così dire, semplicemente "spaziali", ma soprattutto qualitative per la sensibile diversità tra le finalità richiamate, sicché non è affatto scontato che possa realizzarsi una motivazione in via cumulativa e comunque in modo armonioso.

D'altra parte, il vincolo tra motivazione e prova non è del tutto convincente, una volta ritenuto che l'avviso assolva alla provocatio ad opponendum e che il contraddittorio tra le parti si svolga sulle ragioni prospettate dalle stesse in sede processuale, con gli arricchimenti che la procedura tributaria consente.

#### Valutazione e onere della prova

Interessante è l'argomento della prova nel processo tributario e della sua utilizzazione da parte della Commissione.

Qui si sono scontrate due interpretazioni forti, rispettivamente sostenute dalla Commissione tributaria centrale e, appunto, dalla sentenza in commento.

La prima aveva sostenuto che, ritenuto l'onere della prova in capo all'Ufficio, il compito del giudice è solo quello di verificare se detto onere sia stato assolto e quindi se l'Ufficio abbia dimostrato la validità, sotto tale profilo, del proprio atto e, di conseguenza, la sua conservabilità.

Essenziale in questo ragionamento era la nozione di onere della prova, intesa dalla Commissione centrale in modo letterale, con stretto riferimento alle prove esclusivamente prodotte dall'Ufficio.

La sentenza in commento nega questa impostazione sulla scorta di un orientamento del Supremo Collegio ormai consolidato, che trae origine dalla applicazione degli artt. 115 e 116, c.p.c. Si è sostenuto, infatti, che, assunto il principio del libero convincimento, il giudice deve considerare, ai fini dell'esame della fattispecie a lui prospettata, l'insieme delle prove raccolte, come è espressamente dettato all'art. 115, c.p.c., indipendentemente dalla loro provenienza (4). Sicché nel processo civile, e in quello tributario, non ostandovi alcuna ragione contraria, la prima indagine consiste nel rilevare se il quadro probatorio complessivamente considerato sia o meno carente ai fini della decisione. La regola dell'onere della prova entra in gioco successivamente, nella ipotesi di detta carenza, al fine sussidiario di riscontrare a chi il mancato assolvimento dello stesso debba essere attribuito: se all'Ufficio, in ragione dell'onere di validare il proprio atto; se al ricorrente, in ragione della necessità di sostenere i fatti impeditivi o estintivi da lui sostenuti.

La sentenza della Suprema Corte ha invalidato quella della Commissione tributaria centrale su questa precisa critica, rimettendo la causa ad altro giudice di merito, affinché si adegui al principio da essa sostenuto, attingendo dunque per il proprio convincimento anche agli elementi di prova provenienti dalla ricorrente.

Non pare che il richiamo agli artt. 115 e 116, c.p.c. sia censurabile. Non v'è nella disciplina del processo tributario alcuna norma che regoli diversamente il rapporto tra il giudice e la prova, né vi sono ragioni di principio per ritenere che detto processo debba essere in questo punto diversamente improntato. Si può aggiungere un'ultima considerazione a conforto: nel processo tributario, la prova è trilaterale, nel senso che è, oltreché facoltà delle parti, consentita alla stessa Commissione, la quale, come è disposto all'art. 7, ha facoltà di indagine e di acquisizione delle prove nel limite dei "fatti dedotti dalle parti". Può accadere, pertanto, che la Commissione riconosca validità all'avviso dell'Ufficio sulla base di prove integrate di propria iniziativa, con il che verrebbe a disconoscersi il concetto di onere della prova sostenuto dalla Commissione tributaria centrale, che limitava il riscontro del suo assolvimento alle sole prove prodotte dallo stesso Ufficio.

Sotto altro profilo, l'integrabilità della prova da parte della Commissione configurabile anche come vera e propria surrogazione totale, pone in crisi l'idea sostenuta dalla sentenza in commento, secondo cui la motivazione contenuta nell'avviso segna il limite della prova consentita all'Ufficio. Sarebbe sterile la risposta che il vincolo è posto a carico di quest'ultimo e non della Commissione, tenuto conto che, a prescindere da ogni altra considerazione, ambedue gli apporti concorrono ad un medesimo risultato e, d'altra parte, non potrebbe sostenersi la coincidenza tra il limite posto all'art. 7 e quello, del tutto elastico, determinato attraverso i contenuti liberamente espressi dall'Ufficio attraverso la motivazione del proprio atto. Indubbiamente, si tratta di un interrogativo serio, meritevole di riflessione.

Per concludere, dalla sentenza in commento si traggono suggerimenti utili, non solo per la riaffermazione di risultati già rappresentati in sede giurisprudenziale, ma per nuovi interrogativi, necessari alla esplorazione del rapporto tra processo tributario e processo civile, non sufficientemente approfondito.

Note:

(1) In punto di motivazione, tra le numerosissime sentenze della Suprema Corte, possono richiamarsi quelle del 17 gennaio 1997, n. 459, in Corr. Trib. n. 20/1997, pag. 1486; 4 dicembre 1996, n. 10824, in I QuattroCodici della Riforma Tributaria, Cd-rom, IPSOA; 26 luglio 1995, n. 8173 in questa Rivista n. 4/1996, pag. 353 e in Corr.Trib. n. 4/1996, pag. 354; 4 dicembre 1993, n. 8, emessa dalle SS.UU.; 21 ottobre 1990, n. 12141.

(2) Ambedue i riferimenti sono tratti dalla sentenza della Corte di cassazione 4 dicembre 1996, n. 10812, in Corr. Trib. n. 22/1997, pag.

1648.

(3) Cfr. V. E. Falsitta, "Elementi teorici per una riflessione sul contenuto della motivazione dell'accertamento tributario", in Riv. dir. trib., 1998, n. 6, parte I, pag. 687 ss.

(4) "Il principio dell'onere della prova, come regola residuale di giudizio, in virtù della quale, qualora le risultanze istruttorie non offrano elementi idonei all'accertamento della sussistenza del diritto in contestazione, si determina la soccombenza della parte onerata alla dimostrazione dei relativi fatti costitutivi, non implica affatto che tale dimostrazione debba ricavarsi esclusivamente dalle prove offerte da colui che è gravato dal relativo onere, senza potere utilizzare quelle espletate o comunque acquisite ad istanza e per iniziativa della controparte. Infatti, nel nostro ordinamento processuale vige il principio di acquisizione, secondo il quale, le risultanze istruttorie, comunque ottenute e quale che sia la parte ad iniziativa o ad istanza della quale si sono formate, concorrono tutte, indistintamente, alla formazione del convincimento del giudice (Cass. 24 giugno 1995, n. 7201, in I Quattro Codici della Riforma Tributaria, Cd-rom, IPSOA), senza che la diversa provenienza possa condizionare tale formazione in un senso o nell'altro e, quindi, senza che possa escludersi l'utilizzazione della prova fornita da una parte per trarne elementi favorevoli alla controparte" (Cass. 16 giugno 1998, n. 5980).