

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Giuseppe FALCONE

Consigliere della Corte di Cassazione

1. La Normativa di riferimento

Quando si parla di “redazione della sentenza” occorre fare riferimento a tre momenti del processo, due dei quali sono indefettibili, mentre il terzo è solo eventuale.

Non possono mai mancare la fase che riguarda la deliberazione assunta dal collegio giudicante, e la fase successiva relativa alla redazione della sentenza o meglio relativa alla motivazione e alla stesura vera e propria della sentenza. La fase della correzione degli errori materiali è puramente eventuale.

Il decreto legislativo n. 546/92 contiene due norme, l'articolo 35 dedicato alle deliberazioni del collegio giudicante, e l'articolo 36 dedicato al contenuto della sentenza. E qui si coglie subito la differenza con la normativa precedente, (quella del D.P.R. n. 636/72) che parlava di decisione.

In virtù, poi, del principio generale espresso nell'articolo 1 del citato decreto, si possono applicare tutte le norme del codice di procedura civile che non sono incompatibili con quelle del contenzioso tributario, e che servono ad integrare la disciplina speciale. Possono così trovare applicazione nel settore tributario gli articoli 131 e 132 del codice di procedura civile (quest'ultimo per quanto di ragione), dedicati rispettivamente alla forma dei provvedimenti in generale e al contenuto della sentenza nonché gli articoli 118 e 119 delle disposizioni di attuazione (relativi alla motivazione e alla redazione della sentenza), gli articoli 276, 277 e 279 (quest'ultimo in parte), contenenti le regole necessarie per la deliberazione vera e propria, e quelle per i vari tipi di pronunce. Infine, vi sono gli articoli 287 e 288 che disciplinano il procedimento di correzione degli errori materiali.

Il panorama normativo previsto per la formazione di un solo ed unico atto (quale la sentenza) è in definitiva abbastanza ampio, e ciò significa che il legislatore ha dedicato grande attenzione a questo problema (che forse per il giudice è il più esaltante), sia attraverso una puntuale e dettagliata regolamentazione delle regole da seguire, e sia attraverso una tipicità di contenuti abbastanza accentuata. Una prima conclusione che può allora trarsi è questa: l'interprete nella materia che stiamo esaminando non ha alcuna discreziona-

lità poiché deve seguire un percorso tipico e rigoroso previsto verosimilmente per spingere verso la più corretta applicazione delle regole del diritto. Si potrebbe osservare, senza tema di essere smentiti, che spesso le norme in esame però non vengono rispettate puntualmente e scrupolosamente, tanto che le impugnazioni nel nostro paese sono molto numerose, e comunque al di là di ogni ragionevole previsione, anche se la maggior parte di esse denunciano *errores in iudicando*.

2. Tipologia delle sentenze tributarie

Una prima considerazione riguarda l'esclusione nel rito tributario delle sentenze parziali. Il dato è sicuro e discende da una chiara disposizione contenuta nell'ultimo periodo del terzo comma dell'articolo 35 del D.Lgs. n. 546/92, secondo il quale "Non sono tuttavia ammesse sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande". Si tratta di una scelta legislativa che a mio avviso merita di essere condivisa poiché nel processo civile ordinario le sentenze parziali non hanno svolto un ruolo significativo e sono servite spesso ad appesantire inutilmente l'iter processuale. Può allora rilevarsi che una caratteristica fondamentale della sentenza tributaria è quella della sua idoneità a definire tutto il giudizio pendente in quel momento. Il giudice deve essere molto attento ad individuare tutte le domande delle parti, perché a tutte le domande egli deve dare risposta nel momento in cui redige una sentenza, se vuole evitare il vizio di omessa pronuncia di cui all'art. 112 c.p.c. (vizio purtroppo spesso denunciato in sede di legittimità).

La sentenza è l'atto con il quale il giudice si spoglia del processo, per cui presenta il carattere della definitività per chi l'ha emanata (tanto che quel giudice non ha il potere di revocarla o di modificarla, ma può solo correggerla nei suoi eventuali errori materiali).

La sentenza può riguardare il rito e può riguardare il merito.

Se riguarda il rito, può contenere la declaratoria del difetto di giurisdizione o di incompetenza, può dichiarare l'estinzione del giudizio o l'inammissibilità del ricorso.

Più spesso, però, la sentenza riguarda il merito, e serve ad individuare la norma di diritto sostanziale da applicare nel caso concreto. Qui, però, non è sufficiente che la norma sostanziale sia individuata correttamente; è necessario anche che la sentenza sia autosufficiente.

La sentenza è autosufficiente quando vengono rispettati i parametri indicati dal legislatore, quando è idonea a rappresentare per chi legge lo svolgimento del processo (con tutto ciò che di rilevante e significativo è avvenuto), nonché le ragioni della decisione, quando non contiene rinvii ad elementi

esterni (Cass. sent. nn. 9614/99, 990/00). Questo è un punto molto importante sul quale è opportuno insistere. La sentenza, infatti, è il documento di sintesi di tutto un percorso ed è destinata ad essere letta anche da soggetti che non hanno partecipato al processo e che devono essere messi in condizioni di capire ciò che è successo. Ecco perché la sentenza deve essere autosufficiente e deve contenere necessariamente, a pena di nullità, determinati elementi individuati dal legislatore in maniera molto precisa e dettagliata.

La sentenza ha natura costitutiva quando annulla un provvedimento impugnato e crea una nuova situazione giuridica a favore o a sfavore di una delle parti. Qui, nel caso di annullamento totale dell'atto amministrativo impugnato, non c'è bisogno di dire altro; se, invece, c'è un annullamento parziale e la pretesa dell'Amministrazione viene ridotta, è necessario che il giudice indichi i termini esatti della nuova situazione giuridica creata in conseguenza dell'annullamento parziale, sia sul piano delle imposte determinate, che delle sanzioni applicate in concreto.

La sentenza è di condanna quando c'è l'accertamento di un diritto e quando emerge l'esigenza della sua ulteriore tutela mediante l'esecuzione forzata. Questo tipo di sentenza persegue lo scopo di assicurare l'ulteriore attuazione della legge. Essa deve contenere la condanna ad adempiere. Esempio: la sentenza che condanna al rimborso di somme o quella che condanna il soccombente al pagamento delle spese del processo. Qui è necessario il massimo della chiarezza e della precisione sia in ordine alle somme capitali, che agli accessori.

La sentenza è dichiarativa quando accerta una situazione giuridica o un effetto che discende direttamente dalla legge (esempio: riconoscimento di agevolazioni o esenzioni, declaratoria di nullità di un atto).

La sentenza può anche disapplicare, in via incidentale, un atto amministrativo generale allorchè venga accertato un vizio che ne evidenzia la illegittimità. Qui è opportuno puntualizzare per bene gli effetti che sull'atto impugnato discendono dalla disapplicazione dell'atto generale.

Una sentenza un po' particolare è quella che deve essere emessa in sede di ottemperanza ai sensi dell'articolo 70, comma 7, del D.Lgs. n. 546/92. Con essa si constata la mancata attuazione della sentenza passata in giudicato e si danno "i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio ... e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge". Anche qui, emerge con grande evidenza la tipicità dei contenuti della sentenza allorchè il giudice si deve sostituire alla Amministrazione renitente ed emanare gli atti necessari per fare raggiungere al giudicato i suoi effetti. Egli non può emanare qualunque atto, ma soltanto quelli che avrebbe dovuto emanare l'Amministrazione.

Da tutto ciò emerge con sufficiente chiarezza la necessità per il giudice

di inquadrare esattamente nella sua mente il tipo di pronuncia che nel caso concreto si pone come necessaria, al fine di indirizzare i suoi sforzi verso quella direzione tipica, eliminando così in radice la possibilità di incertezze da parte del lettore della sentenza.

3. *La formazione del decism*

La sentenza è un atto del collegio che va adottato in segreto, in camera di consiglio, subito dopo la discussione orale o l'esposizione del relatore. Partecipano alla deliberazione soltanto i giudici che hanno assistito alla discussione (se discussione vi è stata). La mancata corrispondenza tra i componenti che hanno partecipato alla discussione o alla trattazione camerale e quelli che hanno deliberato comporta una nullità *ex art. 161, comma 2, c.p.c.*, che può essere fatta valere anche in via autonoma, indipendentemente dall'impugnazione, con *actio nullitatis* (cfr. Cass. sent. n. 4025/92 nonché CAMPEIS-DE PAULI in *Il manuale del processo tributario*, Cedam, 1996, 227).

Sul piano procedurale si applica sicuramente l'articolo 276 c.p.c. in virtù del richiamo espresso fatto all'articolo 35 del DLgs. n. 546/92, per cui vanno decise prima le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio, e poi le questioni di merito. Vota per primo il relatore e per ultimo il presidente. Si applica la disciplina del dissenso sicchè se un componente dissenziente lo chiede, va stilato un verbale che va inserito in un plico sigillato conservato nella segreteria. Una volta formulata la decisione, viene stilato il dispositivo, che viene sottoscritto dal presidente. Si ritiene comunemente che il dispositivo è un atto meramente interno e provvisorio, che potrebbe essere cambiato o per applicare un *ius superveniens* entrato in vigore prima del deposito della sentenza nella sua interezza, o per modificare il contenuto della decisione. È ovvio che ogni modifica può essere presa dagli stessi giudici persone fisiche che hanno adottato la decisione originaria e sempre previa loro riconvocazione. Diversa era la conclusione sotto la vigenza del D.P.R. n. 636/72 dal momento che allora il dispositivo aveva una efficacia esterna, essendo portato subito a conoscenza delle parti e diventando così non modificabile.

Quindi, il presidente sceglie l'estensore della sentenza, normalmente nella persona del relatore. Ai sensi dell'articolo 118, comma 4, disp. att. c.p.c., la scelta dell'estensore è fatta dal presidente "tra i componenti il collegio che hanno espresso voto conforme alla decisione". Nulla vieta che il presidente si autoassegni la stesura della sentenza; di sicuro non può imporre la stesura al componente che è rimasto in minoranza. È stato ritenuto che non è necessario che vengano esternati i motivi che hanno indotto il presidente a sostituir-

si al relatore nella posizione di estensore (Cons. Stato, VI, 28 maggio 1997/794).

L'articolo 35 prevede infine che la deliberazione, quando ne ricorrono i motivi, può essere rinviata di non oltre trenta giorni.

4.1. *La redazione della sentenza*

Una volta formato il dispositivo e scelto l'estensore, si passa alla fase ulteriore della stesura della sentenza nella sua integralità. L'estensore sottoscrive e consegna la sentenza al presidente che, ai sensi dell'articolo 119 delle disp. att. c.p.c., prima di sottoscrivere può anche dare lettura del documento al collegio. Si applicano le previsioni contenute nell'ultimo comma dell'articolo 132 c.p.c. in tema di impedimento a sottoscrivere del presidente o dell'estensore.

Giova evidenziare che di recente è stato deciso che “vale anche per il processo tributario il principio secondo il quale l'omessa sottoscrizione della sentenza da parte del giudice o, nel caso di sentenza emessa da un giudice collegiale, da parte di uno dei magistrati tenuti a sottoscriverla, determina (nel caso in cui non risulti l'impedimento del magistrato ai sensi dell'art. 132, comma 3 c.p.c.) la nullità insanabile della sentenza stessa, restando esclusa l'applicabilità del procedimento di correzione degli errori materiali e la possibilità di distinguere tra omissione intenzionale e omissione involontaria, provocata da errore o da dimenticanza. La nullità è deducibile, ai sensi dell'art. 161, comma 2, c.p.c., fuori dai limiti e dalle regole dei mezzi d'impugnazione, sicché non è coperta da giudicato formale e va rilevata anche d'ufficio, e comporta che, anche in esito al giudizio di cassazione, la causa debba essere rimessa allo stesso giudice, che ha emesso la sentenza carente di sottoscrizione” (Cass. sent. n. 12363/99, con nota di GLENDI in *Riv. giur. trib.* 2000, 707).

4.2. *Il contenuto della sentenza*

A questo punto occorre individuare il contenuto della sentenza, giusta quanto previsto sul punto nell'articolo 36 del D.Lgs. n. 546/92.

Innanzitutto la sentenza deve contenere l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori, se vi sono.

Una eventuale erronea indicazione di un componente del collegio, purchè si riesca a stabilire con certezza la provenienza dell'atto e a stabilire la perfetta coincidenza tra chi ha partecipato alla discussione e alla camera di consiglio e chi ha partecipato alla deliberazione, può dare luogo alla procedura di correzione dell'errore materiale, dovendosi fare prevalere la sostanza sulla forma (Cass. sent. n. 8976/1992). Vi è però altra giurisprudenza rigoro-

sa che afferma che “costituisce nullità insanabile concernente la costituzione del giudice, e non errore materiale emendabile con la procedura di cui agli artt. 287 e segg. c.p.c., l’omessa indicazione, nella intestazione della sentenza, del nome di uno dei componenti del collegio che ha partecipato alla deliberazione del provvedimento, ove la sua partecipazione non sia desumibile dalla sentenza medesima, ai sensi dell’art. 132, comma 2, n.1 c.p.c. senza che rilevino le indicazioni del verbale di udienza di discussione” (Cass. sent. nn. 3365/91 e 2253/84).

Vanno indicati il ricorrente, il resistente (ufficio o concessionario), i litisconsorti, gli intervenienti, i difensori, con la specificazione se sono domiciliatari (in questo caso sarebbe auspicabile che venisse indicato l’atto in base al quale c’è stata l’elezione di domicilio, al fine di consentire un controllo più agevole nei gradi successivi di giudizio sulla ritualità delle notifiche dei vari atti). È stato ritenuto che gli eventuali errori od omissioni nella indicazione delle parti e dei difensori possono essere emendati con la procedura di correzione degli errori materiali, purchè la sentenza permetta nel suo contesto di individuare comunque i soggetti del rapporto processuale (Cass. sent. nn.114/93 e 13011/93).

Va formulata una concisa esposizione dello svolgimento del processo, con l’indicazione dei fatti rilevanti e significativi verificatisi, sia per effetto di comportamenti tenuti dalle parti, che in virtù di provvedimenti del giudice. Un primo dato importante è costituito dalla individuazione esatta del provvedimento impugnato. Un dato ulteriore è quello relativo all’attività istruttoria compiuta, posto che la prova è al centro di ogni processo. Occorre poi fare riferimento a eventuali procedimenti cautelari, alla richiesta di pubblica udienza, a problemi di sospensione, interruzione, riunione, separazione di processi, al fine di consentire al lettore di conoscere cosa è successo nel corso del processo.

Vanno indicate le richieste delle parti. Anche se esse non emergono espressamente dalla sentenza (e la mancata indicazione non è causa di nullità), è però necessario che il giudice dimostri di averne tenuto conto, altrimenti c’è il vizio di omessa pronuncia (Cass. sent nn. 8047/90 e 1769/86). Chiaramente, vanno esplicitate per bene non solo le richieste del ricorrente ma anche quelle del resistente e delle altre parti eventuali, possibilmente con le argomentazioni giuridiche formulate a sostegno delle richieste medesime.

4.3. Il problema della motivazione

Va formulata una “succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto”

La motivazione “non può essere ridotta a mera clausola di stile, dalla quale non possa trarsi la correlazione con la decisione di merito, ma anzi dal-

la motivazione deve derivare, con consequenzialità logica necessaria, la soluzione adottata, al fine di consentire al soggetto interessato una adeguata difesa” (così Comm. trib. centr. n. 6918/1999).

Non è certamente necessario un esame particolareggiato di tutte le questioni sollevate dalle parti o di tutte le argomentazioni addotte a sostegno delle tesi che il giudice intende respingere, ma è sufficiente una motivazione breve purchè completa ed idonea a rappresentare l'*iter* logico seguito dal giudice e la *ratio decidendi* adottata nel caso concreto.

Una assenza totale di motivazione è causa di nullità della sentenza.

Allo stesso modo, produce la nullità una motivazione apparente, fittizia, basata su affermazioni apodittiche o su annotazioni generiche o contrastanti tra loro, in modo tale che non si riesca ad individuare il percorso logico seguito dal giudice.

Inoltre, non è ammissibile e produce una nullità una motivazione per *relationem* ricollegata ad un'altra decisione, propria o di un altro organo giudicante. Nel caso di rinvio alla decisione di un altro giudice (che avrebbe dovuto decidere in futuro del reddito della società), la Cassazione con sentenza n. 13353/00 ha ritenuto la nullità della sentenza che doveva pronunziarsi sul reddito del socio, per carenza di contenuto decisorio. A questo proposito occorre richiamare l'orientamento assunto dalla Cassazione, sulla base anche di una pronuncia della Corte Costituzionale, in ordine alla possibilità che il socio ha di contestare autonomamente l'accertamento formulato nei suoi riguardi, anche in costanza di un accertamento ormai divenuto definitivo nei confronti della società. Tale orientamento (meritevole di condivisione) è basato sulla necessità di garantire ad ogni soggetto giuridico un effettivo diritto di difesa. Chiaramente, se il socio non adduce contestazioni specifiche relative alla sua posizione, è ammissibile che il giudice possa rinviare alle argomentazioni svolte in altra sentenza, e cioè in quella che ha deciso il reddito della società, posto che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta normalmente l'identica conclusione per l'altra (in questi sensi Cass. sent. nn. 15260/00 e 10410/98).

Inoltre, la Cassazione ha ritenuto nulla una sentenza che rinviava alle risultanze della Guardia di Finanza (Cass. sent. n. 990/00), nonché quella che faceva un generico rinvio al verbale della Guardia di Finanza (Cass. sent. n. 580/1999).

Né è ammissibile che il giudice di appello faccia riferimento alla motivazione del giudice di primo grado, limitandosi a dire che la condivide (Cass. sent. n. 4510/00). Il giudice di appello, in particolare, deve essere molto attento ad esaminare le doglianze che la parte ha formulato nei confronti della sentenza di primo grado e a confutarle in maniera specifica (e comunque sufficiente), ove non le condivide. Purtroppo, spesso si trovano molte sentenze

emesse in grado di appello che presentano due errori: da una parte, esse non rilevano con il dovuto rigore l'inammissibilità dell'appello perché formulato con motivi estremamente generici, e dall'altra, forse a causa di questa situazione anomala, poi si limitano a richiamare le motivazioni esposte dal giudice di primo grado (che spesso vengono censurate solo fittiziamente, senza doglianze puntuali), ed offrono così il fianco alla censura di omessa motivazione. Ormai è dato acquisito in giurisprudenza che occorre spiegare con l'atto di appello (pur se sommariamente) le ragioni dell'impugnazione (Cass. per tutte sent. n. 12054/1997), non essendo sufficiente il semplice assunto che la sentenza è errata, o la mera richiesta di riforma, o il generico richiamo alle difese svolte in primo grado (Cass. sent. n. 7505/1997), e non potendo essere successivamente ampliato il *thema decidendum* (Cass. sent. n. 5147/1997).

Oggi, in verità, prima con l'art. 3 della L. n. 241/90 e poi con l'art. 7 della legge n. 212/2000 (meglio conosciuta come Statuto del contribuente) l'interprete è stato aiutato dal legislatore, che ha formulato un dato normativo molto importante cui fare riferimento in tema di motivazione. È vero che le norme si riferiscono all'attività dell'Amministrazione e all'atto amministrativo che viene posto in essere, ma nessuno può seriamente dubitare che anche il giudice debba attenersi a quel parametro. Anzi, forse, il giudice per la sua terzietà addirittura più che l'Amministrazione deve offrire al lettore della sua sentenza gli elementi che consentono di capire perché egli ha adottato quella tale decisione. L'espressione normativa che si ritrova nella legge 241/90 è più felice e più completa rispetto a quella dello Statuto poiché il legislatore ha previsto che "la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria". Ebbene, i dati indefettibili per ogni buona motivazione devono essere tre:

a) i presupposti di fatto (dal momento che dal fatto nasce il diritto);

b) le risultanze istruttorie (posto che i fatti non provati non possono costituire il fondamento di nessun diritto). A questo proposito il giudice deve indicare le fonti di prova e la loro valutazione, con la specificazione del perché una prova viene ritenuta attendibile o meno. Questo è un punto molto importante soprattutto in tema di presunzioni non legali, ossia di presunzioni semplici (che devono presentare a volta i requisiti di precisione, gravità e concordanza). È chiaro che più presunzioni vengono utilizzate e più sorge l'esigenza di giustificare il loro grado di attendibilità probatoria attraverso l'esplicitazione del ragionamento seguito. L'indicazione del criterio di valutazione è infatti necessaria per consentire al giudice della legittimità il controllo di congruità sull'*iter* utilizzato (Cass. sent. n. 9614/99).

c) le ragioni giuridiche (dovendosi fare sempre un riferimento chiaro e

preciso alla norma che contempla il fatto dedotto e accertato, o alla quale tale fatto va ricondotto).

Va infine evidenziato che l'omessa o insufficiente motivazione, prevista dall'art. 360 n. 5 c.p.c., deve attenersi a un "punto decisivo" della controversia e non ad uno dei tanti e spesso numerosi punti controversi. In particolare l'omessa o insufficiente motivazione deve riguardare la risoluzione di una *quaestio facti*, relativa al rapporto sostanziale dedotto in causa. Più specificamente, al giudice di legittimità non è consentito il riesame del merito, ma solo il controllo di legalità sul modo e sui mezzi usati dal giudice nel momento della decisione ed esplicitati nella motivazione. Il giudice della legittimità non può così valutare l'eventuale ingiustizia in fatto della sentenza, ma solo la sussistenza di un mero sintomo di ingiustizia (dovuto al fatto che il giudice ha omesso di motivare su un punto decisivo o non ha sufficientemente motivato).

Va ricordato che ai sensi dell'articolo 118, comma 3, disp. att. c.p.c., in ogni caso deve essere omessa ogni citazione di autori giuridici e che va indicata la data della pronuncia della sentenza.

5. La correzione degli errori materiali

Gli articoli 287 e 288 disciplinano i presupposti per la correzione degli errori materiali e di calcolo e il procedimento da seguire per compiere l'atto di correzione. In questa sede è senz'altro sufficiente rilevare che l'errore materiale è quello che interviene non nella formazione del giudizio, ma nella semplice formazione del documento. L'errore materiale non dà mai luogo alla nullità della sentenza e, proprio per questo, può essere corretto in ogni tempo posto che non riguarda la sostanza del giudizio, ma solo la formazione dell'atto o del documento. Più in particolare, manca la corrispondenza tra l'ideazione e la sua rappresentazione grafica.

Allo stesso modo, l'omissione correggibile consiste nella mancanza di un elemento del provvedimento dovuto ad un difetto di documentazione. Esempi sicuri sono l'omissione della data di deliberazione della sentenza, la mancanza dell'intestazione – "Repubblica italiana – In nome del popolo italiano", l'omessa indicazione di una parte nell'intestazione della sentenza.