

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Pietro FERRARO

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della SICILIA

Prima di entrare nello specifico argomento di cui ora ci occuperemo, “La redazione della sentenza”, consentitemi di fare qualche breve notazione proprio **sulla sentenza**. Che cosa è la sentenza? Essa è, sì, l’atto finale del processo, l’atto con cui si pone fine ad una controversia, l’atto col quale il giudice – ordinario o amministrativo, monocratico o collegiale – dichiara l’esistenza o l’inesistenza della norma di legge pretesa. Ma quel che mi preme ora rilevare è che essa si pone come il momento **più alto** dell’attività giurisdizionale, quello, appunto, in cui, l’organo previsto dalla legge, quasi in maniera sacrale, “**jus dicit**”, regolando i rapporti fra i soggetti del diritto, ed attuando in concreto l’astratto comando della legge, sotto il cui impero riposa ogni convivenza civile. Ricordiamo il detto: “*Servi legom sumus ut liberi esse possimus*”. Onde l’importanza dell’argomento oggetto, ora, della nostra attenzione.

Nella trattatistica più moderna la sentenza, in quanto concorre alla formazione della giurisprudenza, a volte qualificata addirittura come **diritto vivente**, è giustamente annoverata, quanto meno di fatto, tra le fonti, sia pure indirette, del diritto, e trova il suo fondamento, prima ancora che nelle leggi ordinarie, nel titolo IV (artt. 101-113) della nostra Carta Costituzionale, che regola l’ordinamento giurisdizionale, e che, fra l’altro, ha tra i suoi basilari principi – è bene tenerlo presente – la soggezione dei giudici, e quindi anche dei giudici tributari, nell’esercizio delle loro funzioni, soltanto alla legge. Regolamenti, circolari, istruzioni ed atti simili quindi – in osservanza del criterio di ripartizione di attribuzioni tra gli organi di giurisdizione e gli organi di amministrazione – possono trovare applicazione, od essere punti di riferimento, solo se non in contrasto con norme di legge, altrimenti, com’è ben noto, debbono essere, dal giudice non presi in considerazione, o dichiaratamente disapplicati, ciò che del resto è detto esplicitamente all’art. 7 ult. comma del D.L.vo n. 546 del 1992, che fa salva, peraltro, l’impugnazione di tali atti nella diversa sede competente.

Sia dal punto di vista formale, che dal punto di vista sostanziale, la sentenza del giudice tributario, salvo alcuni peculiari aspetti, non differisce, di regola, dall’ordinaria sentenza civile. Essa, dopo la discussione della contro-

versia in pubblica udienza, o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore al collegio (se si tratta di sentenza collegiale), è deliberata in segreto nella camera di consiglio. Solo se ne ricorrono precisi motivi, la deliberazione può essere rinviata ad altra camera di consiglio, non oltre trenta giorni dopo. Tali motivi possono essere individuati o nella necessità di approfondire lo studio dei documenti e degli atti processuali, qualora, come talvolta accade, essi siano numerosi; o nella difficoltà delle questioni trattate, e quindi nella necessità di effettuare migliori ricerche di leggi o di giurisprudenza; ovvero, perché no?, nella necessità di meditare sulle argomentazioni prospettate dalle parti in sede di discussione della controversia, se discussione vi sia stata, e di cui tener conto, poi, nella redazione della sentenza, per condividerle o per confutarle, o, ancora, per dichiararle irrilevanti o non pertinenti.

Abbiamo detto che la sentenza è deliberata "in segreto", nella camera di consiglio: ciò vuol dire che alla sua deliberazione, non deve esser presente, fra l'altro, il segretario che ha assistito il giudice, e che ha redatto il relativo verbale.

L'art. 35 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 dispone che alle deliberazioni del collegio si applicano le disposizioni degli artt. 276 e seguenti del codice di procedura civile (esclusa, come si dirà meglio in seguito, la pronuncia di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande) il che val quanto dire:

- che alla deliberazione possono partecipare soltanto i giudici che hanno assistito alla discussione;

- che il collegio, se si tratta di decisione collegiale, sotto la direzione del presidente, decide gradatamente le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio, e quindi il merito della causa;

- che la decisione è, ovviamente, presa a maggioranza di voti: il primo a votare è il relatore, quindi l'altro giudice ed infine il presidente, e ciò su ognuna delle soluzioni prospettate, se siano plurime, sino alle due finali, tra le quali scegliere;

- che, chiusa la votazione, il presidente scrive e sottoscrive il dispositivo, mentre la motivazione è stesa poi dal relatore, a meno che il presidente non ritenga di stenderla egli stesso o di affidarla all'altro giudice. Sia detto qui per inciso, nulla vieta, ovviamente che la sentenza sia scritta a quattro od anche a sei mani, voglio dire che sia il frutto della collaborazione di tutti e tre i componenti del collegio, se si tratti di sentenza collegiale, salvo, si capisce, per la sottoscrizione, che deve essere sempre e solo del presidente e del relatore.

Quali siano gli elementi “formali” della sentenza del giudice tributario è indicato nell’art. 36 del D.L.vo 546/92: essa, come tutte le sentenze, è intestata alla Repubblica Italiana, è pronunciata in nome del popolo italiano, deve contenere l’indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori, la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto, ed infine il dispositivo, la data della deliberazione e, come si è detto, la sottoscrizione del presidente e del relatore.

Ovviamente è opportuno, dico meglio, è necessario, che, se vi sia stata riunione di procedimenti ai sensi dell’art. 29 del D L.vo 546/92, o, in appello, ai sensi dell’art. 335 cod. proc. civ., lo si evidenzi già nell’epigrafe, con l’indicazione delle parti e dei difensori anche della controversia “riunita”. Altrimenti, l’epigrafe sarebbe incompleta.

Come ben sappiamo, in genere è la segreteria del giudice che appronta degli stampati e predispose l’epigrafe della sentenza, ma è bene che il giudice controlli i dati che vi sono apposti, ed eventualmente li corregga o li integri. Compito del pari della segreteria è poi, com’è noto, quello della pubblicazione della sentenza, e degli adempimenti successivi.

Come si scrive una sentenza?

Intanto direi – e scusate la banalità dell’affermazione – preferibilmente a macchina o col computer, per evitare i notevoli sforzi che talora occorre fare per leggerla, quando l’estensore ha una grafia non chiara.

Verrebbe da dire poi – e di nuovo chiedo scusa per l’affermazione – che la sentenza dev’essere scritta in italiano, possibilmente un italiano corretto. Con ciò non intendo dire che debba essere un italiano da “grandi scrittori”, che si debba necessariamente usare una lingua elegante e forbita: la sentenza, è ovvio, non è un’opera letteraria, non deve concorrere al premio Strega od al premio Bancarella. Intendo dire, tanto per cominciare, che non vi si debbono usare termini dialettali di uso non generale, di difficile od impossibile comprensione per chi non conosca quel dialetto, e se proprio li si debba per necessità usare, che se ne indichi subito, tra parentesi, l’equivalente termine italiano, o, in caso di termine o espressione intraducibile alla lettera, che si usi poi una perifrasi che faccia capire quel che si è inteso dire. Ricordo che molti anni fa un collega parecchio più anziano di me ed a suo tempo molto noto – il fu presidente Luigi Bianchi d’Espinosa, presidente di sezione della Corte di Cassazione, e che fu poi anche Presidente della Corte di appello di Milano – mi raccontò di un processo per il furto di un “chiantullo”, processo giunto in Cassazione senza che nessuno dei giudici di merito si fosse preoccupato di chiarire di che cosa si trattasse, sicchè.....il “chiantullo”, pur menzionato in una sentenza resa “In nome del popolo italiano”, restò per quei giudici di legittimità, sempre, un mistero. Evidentemente, nessuno dei componenti di quel

collegio della Cassazione proveniva dalla regione in cui veniva usato quel termine.

Si debbono evitare, poi, espressioni retoriche, reboanti, immaginifiche – diverse, cioè, senza necessità, da quelle semplici: se dobbiamo dire “Roma”, diciamo “Roma”, e non “la Capitale d’Italia”, “la Città Eterna”, e simili. Ammessi, ovviamente, sono i termini tecnici propri della materia che trattiamo: le parole “accise”, “litisconsorzio”, “revocazione”, “sgravio” (per quanto brutta, questa, fa pensare ad una partoriente), ecc ..., hanno naturalmente diritto di asilo nelle nostre sentenze ancorché non siano di immediata comprensione. D’altra parte tutte le scienze (ed il diritto una scienza è anche se a volte è ...la scienza dell’opinabile), tutte le scienze, dicevo, hanno la loro terminologia non accessibile a “quisque de populo”, e basti all’uopo pensare alla medicina, alla fisica ecc. ..., e non è vero, come qualcuno dice, che tutti, ma proprio tutti, dovrebbero essere in grado di capire non solo il senso e la portata, ma anche ogni parola di una sentenza, altrimenti, in certo modo, non ci sarebbe bisogno di avvocati e difensori tecnici in genere.

Accuratamente da evitare, sempre a proposito di stile della sentenza, sono i periodi lunghi o lunghissimi, involuti o infarciti di frasi incidentali, nei quali è facile “avvitarsi”, con grosse difficoltà per l’estensore, poi, per uscirne, e con altrettante difficoltà, per il lettore, di seguirne e capirne il senso; ovvero i periodi tronchi, interrotti a mezzo, che ovviamente lasciano, per così dire, in aria il pensiero dell’estensore, e non ne fanno capire il senso. E da evitare come la peste, infine, gli anacoluti, del tipo, per intenderci, “io speriamo che me la cavo”....., i solecismi di ogni genere, e le espressioni ampollose od inutilmente enfatiche, che non si addicono ad un documento essenzialmente **razionale** quale deve essere una sentenza, e che richiede, solamente, proprietà di linguaggio.

Questo per quanto riguarda lo stile.

Quanto deve essere lunga una sentenza?

Come abbiamo visto sopra, l’art. 36 del D.L.vo 546/92 dice che essa deve contenere “la **concisa** esposizione dello svolgimento del processo” e la “**succinta** esposizione dei motivi in fatto e in diritto”. Concisa...succinta...sono gli aggettivi usati. Ciò corrisponde, grosso modo, al dettato dell’art. 118 disp. attuaz. cod. proc. civ, che, a proposito della motivazione, dice che essa consiste nella “esposizione dei fatti **rilevanti** della causa, e delle ragioni giuridiche della decisione”, e prosegue con l’affermare: “Debbono essere esposte **concisamente**, e in ordine, le questioni discusse e decise dal collegio ed indicati le norme di legge e i principi di diritto applicati”. Il richiamo alla **concisione**, insomma, è reiterato, ciò che ben si spiega con la natura dell’atto “**sentenza**”, che non deve **mai** essere inteso come un elaborato nel quale

fare vano sfoggio di sapienza dottrinarica o peggio ancora discutere dei massimi sistemi: chi vuole e ne ha il talento può ben esprimersi su determinati argomenti scrivendo libri, monografie, articoli da pubblicare in giornali o in riviste giuridiche ecc...., ma non è autorizzato a valersi della sentenza quasi come un suo privato strumento: con la sentenza si deve rendere giustizia, e non erudire, o prevalentemente erudire, l'utente della giurisdizione, il cui unico interesse è quello di ottenere il riconoscimento dei propri diritti.

Di contro, le norme che abbiamo citato indicano che **tutto** ciò che è rilevante – ma lo diremo meglio fra poco – deve trovare spazio nella sentenza, la quale non deve presentare lacune rispetto alle questioni oggetto delle controversie. In conclusione, la sentenza deve essere un elaborato **sobrio**, ma completo, tale da rendere pienamente edotte le parti delle ragioni dell'esito della causa.

Andiamo più propriamente ai contenuti generali, con la notazione, sostanzialmente già sopra adombrata, che la sentenza, oltre all'epigrafe, consta – com'è ben noto – essenzialmente di tre parti che formano, però un tutt'uno. Esse – ben lo sapete – sono:

lo svolgimento del processo;

la motivazione (e non **le motivazioni**, come stucchevolmente usano dire i giornalisti, dato che per motivazione deve intendersi, appunto, il complesso **dei motivi**);

ed il dispositivo con la sottoscrizione.

Nulla vieta che le prime due siano, per così dire, “accorpate o fuse”, sotto la vetusta ed usuale frase “in fatto e in diritto”, ma se le si distingue (indicando: svolgimento del processo, e poi, motivi della decisione) ne guadagna un po' la struttura grafica, col risultato di una maggior chiarezza visiva. Ma, ripeto, si tratta di questione quasi di nessun conto, perché quel che più rileva è, senza ombra di dubbio, il contenuto.

Nella prima parte il giudice esporrà i fatti di causa. Poiché l'ordine cronologico è, a mio parere, quasi sempre ordine logico, e poiché in primo grado la parte attrice, il ricorrente, è sempre il contribuente – persona fisica, società di fatto o persona giuridica – che impugnano un avviso di accertamento, un avviso di liquidazione, una cartella esattoriale conseguente ad una iscrizione a ruolo..... o altro atto comunque impositivo, ovvero, ancora, si dolgono del silenzio della Pubblica Amministrazione, in riferimento, ad esempio, ad una istanza di rimborso d'imposta, il giudice anzitutto – verificata la regolare notificazione del ricorso introduttivo e la regolare costituzione in giudizio del ricorrente – esporrà le ragioni poste dal contribuente a sostegno della sua impugnazione (e questa è la “causa petendi” della domanda), unitamente alle sue richieste (ad esempio, annullamento o modifica dell'atto, condanna della P.A. al pagamento di una somma di denaro, insomma il così detto “pe-

titum”), nonché, se l’Ufficio si sia regolarmente costituito, le ragioni che questo eventualmente opponga a quelle del ricorrente, e le eccezioni non rilevabili d’ufficio.

Seguirà, naturalmente, una sintetica esposizione delle ulteriori vicende processuali, nella quale, nei congrui casi, si darà conto:

– anzitutto, dell’avvenuta regolare notificazione dell’avviso di trattazione per l’udienza fissata, alle parti costituite (ricorrente, e Amministrazione finanziaria, Ente locale o Concessionario del servizio di riscossione), con l’osservanza del termine dilatorio di cui all’art. 31 del D.L.vo 546/192. Poiché è ben possibile che prima della trattazione della controversia vi sia stata costituzione in giudizio di un terzo, sia esso litisconsorte necessario o facoltativo, o comunque costituzione in giudizio di un terzo anch’egli destinatario dell’atto impugnato o comunque parte del rapporto tributario controverso, che intervenga volontariamente, l’avviso di trattazione deve essere stato regolarmente notificato anche a lui.

Quanto sopra è della massima importanza, perché attiene ai presupposti necessari per la valida costituzione ed il valido sviluppo del contraddittorio, sicché, se detti presupposti siano viziati o carenti, di nient’altro può poi discutersi, in motivazione, se non, anzitutto, delle relative conseguenze.

Considerato che l’art. 14 del D.L.vo 546/92 dispone che se l’oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi debbono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno di essi (litisconsorzio necessario) è ben possibile che poi, nel corso del processo, sia stata disposta l’integrazione del contraddittorio nei confronti del terzo interessato. In tal caso il giudice ne farà menzione, spiegherà le ragioni del disposto intervento in causa, dirà se l’ordinanza d’intervento è stata eseguita nel termine perentorio assegnato, se il terzo si è costituito, e quale posizione difensiva egli abbia a sua volta assunto. Analogamente, se vi sia stato un successivo intervento volontario di un terzo interessato;

– in secondo luogo, si dirà della riunione di cause per connessione, eventualmente disposta, dal presidente di sezione o dallo stesso collegio, ai sensi dell’art. 29 del D.L.vo 546 del 1992.

– ancora, dell’eventuale deposito di documenti ulteriori, di memorie e di repliche, ai sensi dell’art. 32 del D.L.vo citato, con l’indicazione della loro tempestività o intempestività. Nel caso di deposito di alcuno di tali atti fuori dai termini (liberi) per ognuno di essi indicati nell’art. 32, è ovvio che non possa tenersene conto, per la verificatasi decadenza della parte. Altrettanto ovvio è che memorie e repliche data la natura di tali atti – non possano contenere domande nuove, né eccezioni che non siano rilevabili d’ufficio, pena, altrimenti, la loro inammissibilità.

Si darà conto poi, sempre nello svolgimento del processo:

– dell'eventuale sospensione **dell'atto** impugnato (o, in appello, delle sole sanzioni), sospensioni concesse ai sensi degli artt. 47 del D.L.vo 546/92, o dell'art. 19, comma 2°, del D.L.vo n. 472 del 1997;

– inoltre, delle eventuali sospensione od interruzione **del processo**, precedentemente verificatesi, per alcuno dei motivi previsti dagli artt. 39 e 40 del citato D.L.vo, e cioè se sia stata presentata querela di falso, se sia sorta e sia stata decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone (diversa da quella di stare in giudizio) – ed in tali casi, evidentemente, il processo è stato sospeso, perché si tratta di questioni che sono di esclusiva competenza del giudice ordinario – ovvero – ed in siffatta evenienza è stata dichiarata l'interruzione del processo – se si sia verificato alcuno degli accidenti elencati nel citato art. 40 (morte o perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti private o del suo legale rappresentante, o la cessazione di tale rappresentanza, oppure la morte, la radiazione o la sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 19).

Da notare che tutte le superiori ipotesi, di sospensione od interruzione del processo, ricalcano le medesime ipotesi formulate nel codice di rito per l'ordinario processo civile (artt. 295 e ss.), con la variante che – nel processo tributario – non è però prevista la sospensione per mera istanza (concorde) di tutte le parti, sia pure per il solo periodo di quattro mesi, ciò che trova agevole spiegazione nella natura degl'interessi coinvolti, discutendosi di tributi, e nell'interesse della Finanza ad una sollecita definizione della controversia.

Identici a quelli del rito ordinario sono gli effetti della sospensione e dell'interruzione (durante le quali non possono essere compiuti atti del processo, e si verifica l'interruzione dei termini), e grosso modo analogo è il meccanismo di ripresa del processo sospeso o interrotto, per il che dispone l'art. 43 del D.L.vo 546/92.

Si farà menzione, poi, dell'istruzione della causa, eventualmente compiuta, e dell'istanza di trattazione di essa in pubblica udienza, che sia stata presentata da una delle parti o da entrambe.

A proposito della prima, qui è appena il caso di rilevare che essa – ai sensi dell'art. 7 del D.L.vo che regola il processo tributario – può esser consistita, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, nell'accesso, nella richiesta di dati, d'informazioni e chiarimenti agli uffici tributari ed all'ente locale impositore, nonché allo stesso contribuente-ricorrente. Il giudice farà menzione, altresì, delle relazioni eventualmente chieste ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compreso il Corpo della Guardia di Finanza, nonché dei documenti di cui abbia disposto il deposito, perché ritenuti necessari ai fini della decisione della controversia, e, ancora, della consulenza

tecnica eventualmente ordinata. Com'è noto, nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

A proposito della seconda, e cioè dell'istanza di trattazione della causa in pubblica udienza, è da ricordare che essa deve essere stata proposta e notificata all'altra parte nel termine decadenziale di cui all'art. 32 comma 2° del D.L.vo, richiamato dal successivo art. 33 (fino a dieci giorni liberi prima della data di trattazione), sicchè, se tale termine non sia stato osservato ed il giudice abbia rilevato la decadenza e non ammesso la parte alla discussione, l'estensore della sentenza confermerà, appunto con tale motivazione, l'avvenuto rigetto della relativa istanza.

Seguiranno, infine, le conclusioni e richieste – eventualmente anche istruttorie – delle parti costituite.

Va da sé che l'estensore della sentenza non è obbligato a seguire strettamente, nell'esposizione delle vicende processuali, lo stesso ordine da me fin qui indicato, al quale potrà apportare le varianti che riterrà opportune, ovvero quelle suggerite dal particolare “*iter*” della causa, salvo, si capisce, a non anteporre in modo illogico l'esposizione di fatti o atti che debbono necessariamente essere indicati dopo, o, viceversa, incoerentemente posporli.

Tutto quanto sopra detto vale per la sentenza di primo grado, ma a grandi linee e con le opportune varianti, vale anche per quella di appello. Ben s'intende, infatti, che in questo secondo caso si potranno omettere, ovvero esporre molto sinteticamente, alcuni “passaggi” dell' “*iter*” di primo grado, epperò si dovranno:

- esporre l'esito della causa in prime cure, e le ragioni – in fatto e/o in diritto – poste dalla Commissione Provinciale a sostegno della sua decisione;
- indicare la parte o le parti appellanti, ed i motivi d'impugnazione;
- illustrare la posizione difensiva assunta dalla parte appellata, se costituitasi, e l'eventuale appello incidentale dalla stessa proposto;
- dire poi delle vicende processuali del giudizio di secondo grado, e indicare le conclusioni in questa sede prese dalle parti.

Nella seconda parte della sentenza, vale a dire nella motivazione, il giudice dà conto delle ragioni che lo hanno convinto ad adottare la sua decisione. Ricordiamo che è lo stesso art. 111 della Costituzione a **prevedere** che tutti i provvedimenti giurisdizionali debbano essere motivati, ciò che rivela l'importanza della motivazione. Certo, questa è la parte più **qualificante** della sentenza, ed insieme quella che si presta, o più si presta, alle censure delle parti, siano esse totalmente o parzialmente soccombenti, ed a volte anche (e non sempre a torto) delle parti vittoriose. Qui assumono grandissima rilevanza, non nell'ordine: la chiarezza, la completezza, l'interpretazione dei fatti e la

valutazione delle prove, quella che potrebbe definirsi “la sistematica logica”, e la rispondenza col dispositivo.

Oltre che **essenziale**, infatti, la motivazione, dev’essere “**chiara**” tale che lasci facilmente intendere quali siano le ragioni che hanno indotto il giudice a decidere la causa in un modo piuttosto che in un altro. Preferibilmente, le argomentazioni debbono essere **semplici** – non nel senso della banalità o propriamente della elementarità – sebbene in quello della “**linearità**”. Debbono, inoltre, essere scevre da ambiguità, ed avere il requisito della massima **coerenza**, sicchè vanno evitate affermazioni il cui senso deponga o possa essere inteso (o frainteso) per una soluzione diversa da quella in realtà adottata.

La **completezza**: debbo dire che purtroppo avviene con una certa frequenza di leggere sentenze di giudici tributari molto, troppo sbrigative, nelle quali a mala pena si capisce di che cosa si tratta, e sentenze, sia di primo che di secondo grado, nelle quali non vengono comunque prese in esame **tutte** le doglianze del contribuente-ricorrente, ovvero dell’appellante e della parte appellata. È ben vero che spesso molti motivi d’impugnazione dell’atto amministrativo, ovvero di gravame della sentenza appellata, sono palesemente pretestuosi o infondati, ma ciò non vuol dire che non debbano perciò essere presi in considerazione e correttamente – se pur sinteticamente – confutati, pena, altrimenti, il rischio d’incappare nel vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia prospettato dalle parti, di cui all’art. 360 n. 5 cod. proc. civ., che rende la sentenza di appello censurabile in Cassazione.

Valga per tutti un esempio: spesso i ricorrenti denunciano in primo grado il difetto di motivazione dell’atto impositivo loro notificato (un avviso di accertamento, un avviso di rettifica ecc...), ed in secondo grado, poi, il difetto di motivazione della sentenza che non ha esaminato tale punto, chiedendone addirittura la declaratoria di nullità per tale ragione. Or, mentre è da dire che una siffatta richiesta non può essere accolta, per il noto principio, sancito dall’art. 161, comma 1°, cod. proc. civ., secondo cui i motivi di nullità delle sentenze soggette ad appello o a ricorso per cassazione, in applicazione del criterio di assorbimento dell’invalidità nell’impugnazione, si convertono in motivi di gravame, sicchè il giudice di appello che è anch’esso giudice di merito – nel nostro caso la Commissione tributaria regionale – può ben sopperire alla lacuna della sentenza appellata, integrandone la motivazione, va poi soggiunto che il difetto denunciato è quasi sempre di facile valutazione, sussistendo oltretutto un’ampia e pressochè univoca giurisprudenza della Corte di Cassazione in proposito, sicchè non si giustifica davvero l’omissione del suo esame, che quasi sempre può tradursi in poche righe di sentenza.

Nella mia esperienza di giudice tributario di appello ho notato, inoltre, che spesso, in primo grado, non vengono presi in esame i motivi **subordina-**

ti d'impugnazione dell'atto amministrativo, formulati dai ricorrenti, come quando, ad esempio, il contribuente impugna un avviso di accertamento chiedendone il totale annullamento, e, **in subordine**, chiede almeno l'esclusione o la riduzione delle sanzioni inflittele. Ora ciò si pone in contrasto col principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 cod. proc. civ., secondo il quale "il giudice deve pronunciare su **tutta** la domanda", pena, altrimenti, il vizio di "omessa pronuncia". "En passant", è da notare tuttavia che tale vizio non è configurabile, sia in primo grado che in appello, in riferimento a motivi integrativi, od a domande, che il giudice non era tenuto a prendere in esame, in quanto proposti, rispettivamente, oltre il termine di cui all'art. 24 del D.L.vo, ovvero in violazione del divieto di domande nuove, di cui al successivo art. 57, nonché in riferimento al mancato esame di un'istanza istruttoria, che può dar luogo al diverso vizio di omesso esame di un punto decisivo, ai sensi dell'art. 360 n.5 cod. proc. civ.

Del pari da non approvare, sempre a proposito di completezza della motivazione, è la c.d. "motivazione apparente", ossia quella che reca affermazioni puramente apodittiche, oppure – nel caso di sentenza di appello – quella che si limita a recepire acriticamente la motivazione della sentenza impugnata, senza tenere nel dovuto conto le censure contro di essa esposte dagli appellanti. Ammessa è invece la motivazione di appello "per relationem", quando il giudice di secondo grado richiami, sì, nella sua pronuncia, gli elementi essenziali della motivazione della sentenza impugnata, epperò non si limiti a farli propri, ma confuti le censure contro di essa formulate con i motivi di gravame. In caso contrario la pronuncia è nulla, come anche recentemente ha giudicato la Corte di Cassazione, con la sentenza n.741 del 23 marzo u.s.

Peraltro, una cosa è la completezza, ed altre cose sono l'ultrapetizione e l'extrapetizione – due degli altri vizi da cui può essere affetta una sentenza – e che si verificano quando il giudice, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., pronuncia oltre la domanda, o su domande non proposte. Mi è occorso proprio da recente, in appello, di leggere una sentenza con la quale la Commissione Provinciale, dopo avere giudicato della debenza di un'imposta di successione a carico di due fratelli, aveva poi anche disposto – oltretutto senza che vi fosse domanda – la quantificazione delle quote d'imposta a carico di ciascuno di essi, nel rapporto interno fra loro, materia, questa, che esula dalla giurisdizione-competenza del giudice tributario, essendo invece di esclusiva competenza del giudice civile.

Sempre a proposito di completezza della sentenza – e per terminare sul punto, ma molto ci sarebbe ancora da dire – è qui opportuno ricordare che nel processo tributario, ai sensi dell'art. 35, ultimo comma del D.L.vo, non sono ammesse le sentenze "non definitive" di cui all'art. 279 del codice di proce-

dura civile (quelle che nel precedente codice processuale venivano chiamate “sentenze parziali”), sicchè il giudice tributario, con unica pronuncia, deve decidere su **tutte** le domande proposte e su **tutte** le eccezioni, senza poter rimettere al prosieguo, con ordinanza, la decisione sulle questioni residue. Come ha notato un commentatore, la riforma ha inteso così eliminare ogni **ramificazione** del procedimento suscettibile delle complicazioni rappresentate, appunto, dalle sentenze parziali, dalle riserve d’impugnazione e dalle impugnazioni immediate o differite dei provvedimenti non definitivi. E neppure è consentita la separazione della pronuncia sull’“an debeatur” da quella sul “quantum”, con eventuale condanna al pagamento di una somma a titolo di anticipazione posto che anche in tal caso si avrebbe violazione del divieto di sentenze non definitive, nel contenzioso tributario. Insomma nel processo tributario non è ammessa la decisione **progressiva** per tappe successive, della controversia.

La **valutazione dei fatti e delle prove poi** – ai sensi dell’art. 116 cod. proc. civ., e salvo che la legge disponga altrimenti, – è rimessa al prudente apprezzamento del giudice, che, sul punto, ha modo di dimostrare la propria saggezza ed il proprio equilibrio. Anche qui ci sarebbe moltissimo da dire. Mi limito a rilevare, un po’ alla rinfusa:

– che il giudice, ai sensi dell’art. 115 cod. proc. civ., può, senza bisogno di prova, porre a fondamento della sua decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza;

– che in motivazione, quando entrambe le parti siano costituite, si possono dare per provati i fatti non contestati;

– che la consulenza tecnica, quando non sia volta all’accertamento di fatti materiali, ma consista in una indagine essenzialmente critica e valutativa, non costituisce un vero e proprio mezzo di prova, ma serve solo a fornire al giudice argomento alle proprie valutazioni, che rimangono però autonome, sicchè egli può ben discostarsi dal parere del consulente, purchè lo faccia avvedutamente e, soprattutto, motivatamente.

Andiamo a questo punto ai contenuti più **specifici** della motivazione, ed a quella che ho chiamato sopra la “**sistematica logica**”. Poiché la sentenza non è un documento “a tesi” – non si propone cioè, programmaticamente, la dimostrazione di alcunchè, ma ha la sola funzione di rendere giustizia in modo obiettivo, “juxta alligata et probata”, come si dice – il criterio che deve presiedere alla sua redazione non può che essere quello dell’applicazione della legge (e nei casi esplicitamente previsti, dell’equità), e la motivazione deve seguire un filo **essenziale, razionale e logico**.

Dico essenziale, perché nella sentenza non deve **mai** essere contenuto nulla che non sia necessario. A volte può essere opportuno, sì, fare la così det-

ta “doppia motivazione”, quando, cioè, un’argomentazione, pur ritenuta dal giudice, da sola, “valida” e “decisiva”, presenta comunque un qualche aspetto di dubbio, di debolezza o di opinabilità, e vi siano anche ragioni del tutto diverse che consentono, però, di giungere alla medesima conclusione, di accoglimento o di rigetto della domanda. Ma questa, in genere, è l’eccezione, e non la regola, mentre, per altro verso, del tutto regolare è che una serie di motivi, tutti del medesimo segno o di analoga valenza, concorrano alla medesima conclusione.

I requisiti della razionalità e della logica poi, in sintonia col criterio già detto dell’essenzialità, comportano che il giudice debba in primo luogo occuparsi, nella motivazione, delle questioni che possono definire il giudizio senza l’esame del merito, o senza l’ulteriore esame del merito, vale a dire delle questioni pregiudiziali c.d. di rito, e delle questioni preliminari di merito.

Così, il giudice esaminerà per prime, anche d’ufficio, le questioni di giurisdizione, quelle che Redenti chiamava di giurisdizione-competenza, e se riterrà che la controversia innanzi a lui introdotta esula da quelle elencate all’art. 2 del D.L.vo 546/92, dichiarerà senz’altro il proprio difetto di giurisdizione, legittimamente omettendo (anzi, **doverosamente** omettendo) ogni esame del merito. Poiché la materia della giurisdizione è sottratta alla disponibilità delle parti, il difetto di giurisdizione può essere da queste sollevato, e può essere rilevato d’ufficio, in ogni stato e grado del processo.

In secondo luogo esaminerà le questioni di competenza – di competenza per territorio, l’unica di cui può discutersi nel processo tributario – la quale, ai sensi dell’art. 5 del D.L.vo, è inderogabile dalle parti. Da notare che l’eccezione d’incompetenza è proponibile, e l’incompetenza per territorio è rilevabile anche d’ufficio, soltanto nel grado al quale si riferisce il vizio. Di **competenza funzionale** od in senso “verticale” si parla invece, in dottrina, a proposito del giudice competente per territorio a conoscere della controversia in secondo grado, ed anche questa è, ovviamente, inderogabile e rilevabile d’ufficio, non essendo concepibile che la Commissione tributaria regionale di una regione conosca dell’appello proposto da una delle parti avverso la sentenza emessa dalla Commissione provinciale di una regione diversa.

Da notare ancora che il difetto di giurisdizione erroneamente dichiarato, e la competenza per territorio del pari erroneamente negata, dal primo giudice, costituiscono due dei pochi casi in cui la Commissione tributaria regionale, ai sensi dell’art. 59, 1° comma, del D.L.vo 546/92, può rimettere la causa alla Commissione tributaria provinciale.

Debbo dire, peraltro, che la legge che regola il processo tributario si occupa delle questioni di giurisdizione e di competenza, e delle relative eccezioni sollevabili d’ufficio o rilevabili dalle parti, perché, evidentemente, non poteva farne a meno, per la completezza del sistema, ma le norme in propo-

sito, sono, una volta tanto, così chiare, che è davvero difficile che le parti possano sbagliare, ed adire un giudice tributario non competente per territorio, o privo di giurisdizione in riferimento al tributo di cui si discute. Nella mia pluriennale esperienza di giudice tributario mi è occorso solo un paio di volte di dichiarare il difetto di giurisdizione, una volta, se non ricordo male, per un ricorso in materia d'imposta di bollo, che com'è noto non è compresa nell'elencazione di cui all'art. 2 del D.L.vo, ed un'altra volta, come ho detto prima, in riferimento ad una controversia tra privati in materia d'imposta di successione. E mai mi è occorso di trattare questioni di competenza per territorio. A puro titolo di cronaca ricordo qui al cortese uditorio che è in corso fra i giudici tributari un vivo dibattito – che ha avuto ampia eco nel I° Congresso dell'Associazione magistrati tributari svoltosi negli ultimi giorni dello scorso mese di ottobre ad Ancona – circa l'opportunità dell'ampliamento della giurisdizione-competenza delle Commissioni tributarie, con l'estensione di essa a tutte o quasi tutte le imposte e tasse, comprese quelle doganali ed automobilistiche. E ciò non solo per ricondurre almeno ad una tendenziale unità la materia del relativo contenzioso, ma anche per scongiurare il pericolo che molti paventano in riferimento al recente notevole calo del contenzioso stesso, e cioè il pericolo della soppressione delle Commissioni tributarie e della devoluzione di tutta la materia al giudice ordinario, come sembra sarebbe nelle intenzioni di alcune forze politiche, o meglio di alcuni componenti di forze politiche, le quali in proposito avrebbero un orientamento c.d.transversale. Ma ciò esula dall'argomento di cui oggi parliamo, e.....più non ne narro.

Molto frequenti invece – per tornare al nostro tema della “redazione della sentenza” – sono i casi di pronunzie d'inammissibilità, che, anch'essi, impediscono l'esame del merito della causa, sicchè il giudice deve limitarsi a rilevarli. Cito, a solo titolo di esempio, quello della inottemperanza all'ordine, dato alla parte, di munirsi del difensore tecnico, di cui all'art. 12 ultimo comma del D.L.vo, quello della tardività od inammissibilità del ricorso, per mancata osservanza del termine di proposizione di cui all'art. 21, o del termine di costituzione in giudizio del ricorrente, di cui al successivo art. 22; e, nel giudizio di appello, quello della tardività dell'impugnazione per la mancata osservanza del termine breve di cui all'art. 51 (sessanta giorni, decorrenti dalla notificazione della sentenza), o del termine lungo di cui all'art. 327 cod. proc. civ. richiamato dall'art. 38, comma terzo del D.L.vo, in caso di mancata notificazione della sentenza (e cioè un anno e quarantasei giorni).

Da ricordare ancora, per quel che riguarda il processo di secondo grado, che in materia di impugnazioni vige – com'è naturale – il principio devolutivo (art. 56 del D.L.vo), sicchè la Commissione tributaria regionale deve occuparsi solo delle questioni ed eccezioni riproposte in appello – essendosi, sulle altre, eventualmente, formato il c.d. “giudicato interno” – e che, in ap-

pello, non possono proporsi domande nuove, o sollevarsi nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio (art. 57), sicchè, d'ufficio, esse vanno dichiarate inammissibili.

Impedisce l'esame del merito della causa, infine, la rinuncia al ricorso, od all'appello, che, se accettata (quando deve esserlo, il che non si verifica sempre), e se ritenuta regolare, conduce alla declaratoria di estinzione del giudizio, ai sensi dell'art. 44 del D.L.vo 546/92.

Se non ricorre alcuna delle ipotesi di cui si è detto, il giudice passerà all'esame delle altre questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito (per chi accetta questa distinzione, pur codificata), questioni che inibiscono parzialmente l'esame del merito, come quelle relative all'applicazione della prescrizione, o della decadenza in cui sia incorsa una delle parti. Sarebbe infatti del tutto inutile l'esame dell'ulteriore merito della causa, se poi deve applicarsi la prescrizione, che è causa di estinzione del diritto (o dell'azione, come sostiene parte della dottrina), e lo stesso dicasi se, ad esempio, il ricorrente deduca la decadenza dell'azione della Finanza, ed il giudice ritenga fondata la deduzione.

Nei rimanenti casi il giudice passerà, in motivazione, ad esaminare "in-tus" il merito della causa, prendendo in considerazione le varie questioni nel loro ordine logico, ed illustrando le ragioni poste a fondamento della decisione. Da rilevare – com'è noto – che, a differenza delle sentenze emesse nelle controversie di lavoro, e delle sentenze penali, nel processo tributario non vi è pronuncia del dispositivo all'udienza, e ciò comporta che parti decisorie possano essere contenute in motivazione (ad esempio il rigetto di determinate eccezioni), onde l'importanza, anche sotto questo profilo della motivazione stessa. Infatti per sentenza s'intende, in realtà, tanto il dispositivo quanto la motivazione.

In motivazione, infine, il giudice liquiderà le spese della consulenza tecnica eventualmente disposta, che dovranno essere poste a carico della parte soccombente, ma potranno esserlo, nei congrui casi, in parte anche a carico di ciascuno dei contendenti, nonché le spese del giudizio, ponendole a carico della parte rimasta soccombente. Da notare che la pronuncia sulle spese non richiede domanda, va fatta cioè d'ufficio, ed il giudice può ometterla solo se vi sia stata espressa rinuncia della parte cui il rimborso delle spese competerebbe. È ammessa, com'è noto, la compensazione, totale o parziale, delle spese fra le parti, ed in proposito, quando essa non sia dovuta alla soccombenza reciproca, è opportuna una sia pur sintetica motivazione, che non sia quella puramente assertiva della ricorrenza di giusti motivi, senza specificare quali essi siano. Quel che non è assolutamente ammesso, in materia di spese del giudizio, è che esse vengano poste, anche solo in parte, a carico della parte totalmente vittoriosa.

Un tipo particolare di sentenza è, poi, quella di revocazione di altra sentenza. Com'è noto, nel rito dell'ordinario processo civile, revocabili sono le sentenze pronunziate in grado di appello o in unico grado, il che val quanto dire che non lo sono sia le sentenze pronunziate in primo grado ed ancora appellabili, sia, per ciò che concerne la revocazione **ordinaria** quelle pronunziate in primo grado, non appellate, e per le quali è scaduto il termine dell'appello, a meno che la parte contumace dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della citazione o della notificazione di essa, e per nullità della notificazione degli atti di cui all'art. 292 cod. proc. civ. Queste sentenze di primo grado, per le quali è scaduto il termine per l'appello, possono essere impugnate, invece, per revocazione straordinaria, purchè la scoperta del dolo o della falsità o il recupero dei documenti o la pronunzia della sentenza di cui al n. 6 dell'art. 395 cod. proc. civ. siano avvenuti dopo la scadenza del termine suddetto; e se detti fatti avvengono durante il corso del termine per l'appello, il termine stesso è prorogato dal giorno dell'avvenimento in modo da raggiungere i trenta giorni da esso. Da quanto sopra si ricava che l'appello, in quanto mezzo **ordinario** d'impugnazione, deve avere in ogni caso la prevalenza sulla revocazione. Questa, avendo ad oggetto una sentenza ormai passata in giudicato, deve restare circoscritta alle tassative ipotesi in cui non solo non sono stati utilizzati mezzi d'impugnazione **ordinari**, ma neppure sarebbe stato possibile farne uso tempestivo.

Nel processo tributario la revocazione è disciplinata dall'art. 51 per i termini, e, per il resto, dagli artt. 64-67 del D.L.vo 546/92, che si riportano nella sostanza al contenuto degli artt. 395 e 396 cod. proc. civ., ed è possibile solo per le sentenze che involgono accertamenti di fatto. Essa dunque non è prevista in relazione a pronunce che risolvono esclusivamente questioni di diritto. Contro le sentenze della Commissione tributaria regionale risulta ammissibile la revocazione **ordinaria**, che ricomprende tutte le ipotesi di cui all'art. 395 cod. proc. civ.

Di tutto quanto sopra deve tenersi il dovuto conto, in motivazione, prima ancora di passare all'esame delle doglianze espresse dalla parte che chiede la revocazione. Si tenga ben presente, ripeto, che la revocazione di una sentenza è un fatto eccezionale; che i motivi di revocazione elencati all'art. 395 cod. proc. civ. sono di stretta interpretazione; e che – a mio parere giustamente – rigorosa è in proposito la giurisprudenza della Corte di Cassazione, cioè nel vaglio della ricorrenza dei su menzionati motivi.

Il dispositivo. In proposito è da dire, anzitutto, che esso deve essere in perfetta sintonia con la motivazione. Non avviene di rado, infatti, che questa sintonia non vi sia, che manchi, cioè il necessario rapporto di **conseguenzialità** fra motivazione e dispositivo.

Se vi sia stata riunione di ricorsi aventi lo stesso oggetto, ovvero di ri-

corsi connessi, nel dispositivo si darà atto che la pronuncia viene emessa relativamente ai ricorsi riuniti.

La sentenza di primo grado sarà di accoglimento, di parziale accoglimento o di rigetto del ricorso nel merito, ovvero, come si è detto, d'inammissibilità, ovvero, ancora, di estinzione del giudizio nei casi previsti dalla legge, e cioè per rinuncia al ricorso (ed in tal caso il ricorrente deve rimborsare le spese del processo alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro), ovvero per inattività delle parti (se quelle cui spetta di proseguire, riassumere od integrare il giudizio non vi abbiano provveduto nel termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice), oppure per cessazione della materia del contendere (se vi sia stata definizione extragiudiziale del contesto, come nel caso del pagamento spontaneo ed incondizionato del tributo preteso, o di applicazione di un condono). In tali ultimi due casi le spese del giudizio estinto restano a carico delle parti che le hanno anticipate.

Peculiare è il disposto dell'art. 8 del D.L.vo 546/92, che faculta il giudice a dichiarare non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce. In tal caso il giudice escluderà, appunto, dette sanzioni, ma sempre su esplicita domanda del ricorrente, e certo mai d'ufficio.

Il dispositivo della sentenza di appello sarà di conferma, ovvero di riforma (parziale o integrale) della sentenza impugnata, ed in questo secondo caso la Commissione tributaria regionale regolerà distintamente le spese del primo grado del giudizio, e quelle del giudizio di appello. La stessa Commissione potrà anche rimettere la causa alla Commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata, ma solo nei casi di cui all'art. 59 del D.L.vo, la cui elencazione, al pari di quella prevista dagli art. 353 e 354 del codice di rito per il giudizio civile ordinario, deve intendersi come assolutamente tassativa. Anche tale sentenza, la sentenza di rimessione, deve recare il regolamento delle spese, ma in proposito è da dire che la giurisprudenza del Supremo Collegio non è concorde sul punto se il regolamento debba riguardare le spese di entrambi i gradi, ovvero solo quelle del giudizio di appello.

La sentenza di revocazione, se accoglierà l'istanza, disporrà la revocazione, appunto, della sentenza denunciata, e deciderà il merito della causa, dettando gli altri provvedimenti conseguenziali, in essi compresa una nuova pronuncia sulle spese.

Al dispositivo seguono – com'è ovvio – la data e la sottoscrizione del presidente e del relatore, o solo del primo se egli stesso sia il relatore. Per i casi d'impossibilità della sottoscrizione da parte del presidente o del relatore, provvede l'art. 132 ultimo comma cod. proc. civ.: se l'impossibilità riguarda il presidente la sentenza va sottoscritta, al suo posto, dal componente più an-

ziano del collegio, se riguarda il relatore è sufficiente la sottoscrizione del solo presidente, ed in entrambe le ipotesi si farà la previa menzione dell'impedimento. Da notare che il difetto di sottoscrizione costituisce un vizio di nullità assoluta e insanabile della sentenza, sicchè questo è uno di quei pochi casi di rimessione della causa alla Commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata, cui abbiamo accennato sopra.

La pubblicazione della sentenza è di competenza della segreteria del giudice che l'ha emessa. Dopo la pubblicazione la sentenza è perfetta come atto giuridico e il giudice non può più modificarla, se non nel caso in cui contenga omissioni od errori materiali o di calcolo, ed essa non sia stata appellata. In tal caso, alla correzione od all'integrazione si provvederà con ordinanza collegiale, osservato il procedimento di cui all'art. 288 cod. proc. civ. Se, invece, la sentenza è stata appellata, alla correzione od integrazione provvederà il giudice superiore, in applicazione dell'effetto devolutivo del gravame, e quindi sempre su istanza di parte. Sia chiaro, per quanto riguarda le "omissioni" che esse non possono riguardare le vere e proprie omissioni di pronuncia, ma solo quelle che si risolvono nel difetto di un'indicazione o di un elemento formale richiesti dalla legge. Così, ad esempio, non si può applicare il procedimento di correzione alla mancata statuizione sulle spese od alla mancata pronuncia sulla distrazione di esse, chiesta dal difensore tecnico della parte vittoriosa, perché tali casi integrano una vera e propria omissione di pronuncia, mentre si può ricorrere ad esso in caso di omessa **liquidazione** delle spese, o di errore causato da inesatta applicazione di una tariffa.

Mi piace concludere questa breve relazione con una duplice riflessione, dettata dall'esperienza, e di cui sono consapevoli tutti i giudici:

1) – è nel momento della redazione della sentenza che, di solito, vengo-
no al pettine i nodi di una decisione adottata ed eventualmente errata o non
condivisa, perché è in quel momento che occorre tradurre per iscritto le con-
siderazioni in precedenza fatte nella camera di consiglio. Nulla vieta però al-
l'estensore – e tanto meno il fatto che sia stato già redatto il dispositivo, dato
che questo ha valore di puro atto interno e quindi è sempre modificabile – di
riparlare della decisione agli altri componenti del collegio, e, eventualmente,
di modificarla, o di adottare altra motivazione;

2) – nel momento della redazione della sentenza l'estensore è "**solo**", ve-
ramente solo, alle prese col suo compito. Compito a volte difficile, faticoso:
ma è quello che più **qualifica** il giudice, che più lo impegna, e più deve ren-
derlo consapevole dell'importanza delle sue alte funzioni.