

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Alberto ROSSI

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale
del FRIULI VENEZIA GIULIA

PREMESSA – *Natura del giudizio tributario – Limiti oggettivi del giudizio.*

La redazione della sentenza tributaria costituisce una attività multiforme complessa, la cui corretta esplicazione presuppone la conoscenza di quali siano la natura, l'oggetto ed i limiti del giudizio tributario, essendo la sentenza funzionale a definire tale giudizio ed essendo quindi anche il suo contenuto vincolato a questa esigenza.

In questo più ampio contesto è essenziale tenere preliminarmente ben presenti due fondamentali principi, con i corollari che ne derivano, che possono essere sempre adottati quale utile criterio informatore nella decisione della causa e che conseguentemente fungono da griglia ermeneutica per la redazione della sentenza tributaria.

Natura del giudizio – Il primo principio è che il processo tributario non si configura come un giudizio di “impugnazione – annullamento” ma come un giudizio di “impugnazione – merito”, in quanto non è diretto puramente e semplicemente all'eliminazione dell'atto impositivo impugnato ma è destinato a sfociare nella pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio (1). Il giudizio tributario è cioè formalmente costruito come giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, ma l'impugnazione di tale atto costituisce solo il “veicolo di accesso” ad un giudizio di merito che ha ad oggetto l'accertamento del rapporto sostanziale (2).

Questa particolare configurazione del giudizio tributario comporta la conseguenza che il giudice non possa limitarsi a verificare la mera legittimità formale dell'atto impositivo impugnato, ma una volta accertata tale legittimità debba scendere ad esaminare la fondatezza della pretesa impositiva alla stregua di tutti gli elementi introdotti nel giudizio stesso, adottando una pro-

(1) In questo senso espressamente, da ultimo, Cass. sez. tributaria 23 marzo 2001 n. 4280.

(2) Così Cass. sez. I 20 marzo 1998 n 2943.

nuncia che accerti e determini la sussistenza ed entità della pretesa con tutti i relativi accessori.

Così il giudice, il quale ravvisi l'infondatezza solo parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve, scendendo nel merito, quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal "*petitum*" delle parti (3).

Al contrario, qualora sia accertata la presenza di vizi formali dell'atto, il giudice tributario non potrebbe scendere nel merito per affermare comunque la fondatezza sostanziale della pretesa impositiva pur se espressa in atto illegittimo, ma deve limitarsi ad annullare tale atto arrestandosi alla relativa pronuncia, rimanendo in tal guisa pienamente e correttamente esercitata la giurisdizione attribuitagli (4).

Limiti oggettivi del giudizio – Il secondo fondamentale principio da tenere sempre presente è che il giudizio tributario si svolge nei limiti precisi segnati dagli atti dalle parti, ed in particolare nei limiti dei motivi esposti nell'atto impositivo dell'ufficio e nel ricorso introduttivo del contribuente.

Occorre in proposito ricordare che l'atto impositivo si configura come una semplice "*provocatio ad opponendum*" (5), la cui funzione cioè è semplicemente quella di porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di poterne contestare *an e quantum*, delimitando nel contempo l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa.

Non è pertanto necessario, in rapporto a questa limitata funzione, che nell'atto di accertamento sia esposta una analitica descrizione ed una complessa motivazione comparativa e valutativa di tutti gli elementi favorevoli e sfavorevoli rilevanti ai fini dell'accertamento, non è cioè necessario che vi sia contenuta la prova argomentativa della fondatezza della pretesa. È invece sufficiente che l'atto contenga l'indicazione degli elementi considerati dall'Ufficio e dei parametri adottati, ovvero degli elementi astrattamente giustificativi della pretesa, anche mediante rinvio per *relationem* ad altri atti conosciuti dal contribuente (come imposto ora anche dallo Statuto dei diritti del contribuente), ponendo il contribuente stesso in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"*an e il quantum debeatur*" nella successiva fase contenziosa (6).

(3) In termini Cass. sez. tributaria 23 marzo 2001 n. 4280.

(4) Fra le molte v. Cass. sez. tributaria 18 novembre 2000 n. 14918; Cass. sez. I, 12.11.1998 n. 11420; Cass. sez. I 20.3.1998 n. 2943; Cass. sez. I 4.12.1996 n. 10824.

(5) Espressamente, per tutte, Cass. sez. I 4 febbraio 2000 n. 1209.

(6) Cfr. Cass. sez. I, 4 febbraio 2000 n. 1209; Cass. sez. I, 21 gennaio 2000 n. 658.

La prova dei fatti dedotti a sostegno della pretesa tributaria, che non è richiesta come elemento costitutivo dell'atto di accertamento, dovrà invece essere fornita dall'amministrazione finanziaria in sede processuale, quando, a seguito dell'opposizione del contribuente, si proceda alla verifica della fondatezza sostanziale della maggior pretesa tributaria, con la conseguenza – in caso di mancato assolvimento dell'onere da parte dell'Ufficio gravato – del rigetto della pretesa tributaria, ma non della nullità dell'accertamento (7).

In sede contenziosa la prova potrà tuttavia essere data dall'Ufficio onerato solo nell'ambito dei parametri di giudizio esposti nell'atto di accertamento, e non fuori da questi, proprio in quanto “il giudizio tributario, nonostante si svolga sul rapporto, è segnato dai limiti posti con quell'atto, sicchè non è consentito introdurre nel processo nuovi temi d'indagine che alterino l'oggetto sostanziale dell'azione e della controversia” (8).

Così ad esempio se vi è stato un accertamento sintetico, né l'ufficio finanziario né il giudice potranno in sede contenziosa affermare fondata la pretesa ritenendola provata alla stregua di una determinazione analitica del reddito, non essendo consentito cambiare i parametri indicati nell'accertamento impugnato o sanare eventuali vizi dell'atto in sede giurisdizionale (9).

Per il profilo contrario, il giudice tributario non potrà decidere fondando la sentenza su motivi diversi da quelli dedotti dal contribuente nel ricorso o nei motivi aggiunti, non rilevabili di ufficio (10).

(7) Cass. sez. I, 2 settembre 1996 n. 7991.

(8) In termini Cass. sez. tributaria 23 dicembre 2000 n. 16171, nonché Cass. sez. tributaria 22 giugno 2001 n. 8569.

(9) Per Cass. 22.6.2001 cit. in “tema di contenzioso tributario, l'Ufficio non può sostituire nella fase contenziosa il parametro prescelto con l'atto impositivo notificato, perchè il giudizio tributario, nonostante si svolga sul rapporto, è segnato dai limiti posti con quell'atto, sicchè non è consentito introdurre nel processo nuovi temi d'indagine che alterino l'oggetto sostanziale dell'azione e della controversia”. Si deve ricordare che l'art. 21 del D.P.R. 636/72 prevedeva espressamente il divieto di rinnovare l'atto impugnato per sanare vizi di motivazione, ed anche l'art. 43 comma III del D.P.R. 600/73 consente l'integrazione dell'accertamento solo in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, da indicarsi a pena di nullità. Il divieto di rinnovazione dell'atto impositivo per modificare o adeguare la motivazione non opera tuttavia nell'ipotesi in cui la amministrazione finanziaria, nell'esercizio del proprio potere di autotutela, proceda d'ufficio all'annullamento dell'atto che difetti di motivazione e, prima che siano scaduti i termini per l'accertamento, provveda ad emettere un avviso sostitutivo del precedente: cfr. Cass. sez. I, 23 luglio 1999 n. 7964.

(10) Cfr. Cass. sez. I, 20 settembre 1996 n. 8387, secondo cui “in tema di contenzioso tributario, i motivi dell'opposizione al provvedimento impositivo si configurano come “*causae petendi*” della correlata domanda di annullamento, con la conseguenza che incorre nel vizio di extra o ultrapetizione il giudice adito che fondi la propria decisione su motivi non dedotti o – il che è lo stesso – dedotti sotto profili diversi da quelli che costituiscono la “*ratio decidendi*”.

Non potrebbe pertanto il giudice, ad esempio, annullare l'accertamento illegittimo in quanto emanato oltre i termini di decadenza qualora la decadenza stessa – che in campo tributario non è rilevabile d'ufficio – non sia stata tempestivamente fatta eccepita dal contribuente entro i termini processuali ricordati.

Il contenuto della sentenza. Disposizioni normative ed interpretazione – Esaurita questa importante premessa ed entrando direttamente nell'argomento, gli elementi che definiscono il contenuto della sentenza tributaria e che devono essere considerati nella redazione di questa sono espressamente indicati dall'art. 36 del D.L.vo 546/92, secondo una previsione che ricalca nella sostanza quella stabilita dall'art. 132 del codice di procedura civile come integrata anche dall'art. 118 disp. attuazione del codice di rito.

Alla problematica concernente la redazione della sentenza tributaria potranno quindi essere applicate in via generale le disposizioni e le interpretazioni enucleate nell'ambito della procedura civile ordinaria, sia per la sostanziale equipollenza delle previsioni normative, sia per il rinvio materiale alle norme del codice di rito in quanto compatibili contenuto nell'art. 1 comma secondo del decreto sul contenzioso (11).

La sentenza, pronunciata in nome del popolo italiano ed intestata alla Repubblica italiana, deve in particolare contenere l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori; la concisa esposizione dello svolgimento del processo, con le richieste delle parti; la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto; il dispositivo, con la sottoscrizione del presidente e dell'estensore e la data della deliberazione.

I singoli elementi. I primi di questi elementi che devono comparire nella redazione della sentenza sono di natura formale.

L'indicazione della composizione del collegio, ovvero dei singoli giudici che hanno partecipato alla deliberazione collegiale ed il ruolo rivestito (presidente, relatore, giudice), è disposta per consentire il controllo sulla legittimità della costituzione del giudice, che rappresenta una condizione prescritta a pena di nullità assoluta ed insanabile ai sensi dell'art. 158 c.p.c.. La man-

(11) Espressamente per Cass. sez. tributaria 12 febbraio 2001 n. 1944 “il principio desumibile dalle norme di cui agli artt. 132 comma secondo n. 4 cod. proc. civ. e 118 disp. att. stesso codice ... è applicabile anche al nuovo rito tributario si' come disciplinato dal D.Lgs. 546/1992, in forza del generale rinvio materiale alle norme del codice di rito compatibili (e, dunque, anche alle sue disposizioni di attuazione) contenuto nell'art. 1 comma secondo del citato decreto”.

canza o l'insufficienza della indicazione in questione determina quindi la nullità della sentenza, salvo che la indicazione mancante possa comunque essere tratta dal contesto della sentenza stessa (come la sottoscrizione) o quantomeno dal verbale di udienza (12).

Anche il requisito dell'indicazione delle parti e dei loro difensori, richiesto a pena di nullità, può essere tratto dal contesto della sentenza e può comunque ritenersi soddisfatto ogni qualvolta dal contenuto degli atti processuali o dei provvedimenti richiamati nella sentenza sia individuabile la parte pretermessa, pur quando tale indicazione manchi nell'intestazione, nel dispositivo o comunque nel corpo della sentenza. In questi casi si è in presenza di una mera irregolarità che può essere emendata con la procedura di correzione degli errori materiali *ex art. 287 c.p.c.*, verificandosi una ipotesi di nullità solo nel caso in cui vi sia impossibilità assoluta di individuazione di questi elementi, con violazione reale del principio del contraddittorio e del diritto di difesa (13).

L'esposizione dello svolgimento del processo e delle richieste delle par-

(12) Secondo Cass. sez. tributaria 27 agosto 2001 n. 11269 "il principio, desumibile dalla disciplina del processo civile, secondo il quale la sentenza di un giudice collegiale è nulla allorché la partecipazione del terzo giudice, oltre al presidente e al relatore, non sia desumibile in alcun modo dalla sentenza stessa e dal verbale di udienza, è applicabile anche al nuovo processo tributario, con la conseguenza che la impossibilità di individuare dal contenuto della sentenza della commissione tributaria e dal processo verbale di udienza il terzo componente del collegio giudicante, determina, ove ritualmente dedotta come motivo di impugnazione, la nullità insanabile della sentenza medesima per vizio di costituzione del giudice". Tuttavia anche nel procedimento tributario la mancata indicazione, in sentenza, per errore o caso fortuito, di un componente il Collegio giudicante, non incide sulla giuridica esistenza e validità della sentenza stessa, la quale risulta solo affetta da mero errore materiale eliminabile – come tale – con il ricorso alla procedura della correzione contemplata dagli artt. 287 e 288 cod. proc. civ.: cfr., testualmente, Cass. sez. tributaria 16 gennaio 2001 n. 546.

(13) Per Cass. sez. tributaria 27 giugno 2001 n. 8782 "in tema di contenzioso tributario, qualora non vi sia stata una reale violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa, l'omessa indicazione nell'epigrafe della sentenza della commissione tributaria del nome del difensore del contribuente non costituisce motivo di nullità della sentenza stessa". Più in generale, nel rito ordinario, per Cass. sez. II, 28.5.2001 n. 7242 "l'omessa o inesatta indicazione, nell'intestazione della sentenza, del nome di alcuna delle parti in tanto produce nullità della sentenza stessa in quanto riveli che il contraddittorio non si è regolarmente costituito a norma dell'art. 101 cod. proc. civ., o generi incertezza circa i soggetti ai quali la decisione si riferisce; mentre l'irregolarità formale o l'incompletezza della intestazione o addirittura l'omessa menzione, in essa, del nome di una delle parti non è motivo di nullità se dal contesto della sentenza risulti con sufficiente chiarezza l'identificazione di tutte le parti. In tal caso, infatti, la sentenza è idonea a raggiungere, nei confronti di tutte le parti, i fini a cui essa tende, e l'omissione va considerata come un mero errore materiale, che può essere corretto con la procedura prevista dagli artt. 287 e 288 cod. proc. civ."

ti, che vale a definire i limiti del giudizio ed a consentire il controllo sulla legittimità della decisione, si concreta nella narrazione riassuntiva dei fatti rilevanti della causa e degli elementi atti a giustificare le ragioni del decidere, con indicazioni delle conclusioni formulate dalle parti.

La descrizione in sentenza dei fatti di causa non deve necessariamente tradursi nella narrazione completa ed analitica dello svolgimento del processo ed in un particolareggiato resoconto delle deduzioni delle parti. È comunque necessario che essa quantomeno riassuma concisamente il contenuto sostanziale della controversia con l'indicazione, che può risultare tanto dall'esposizione del fatto che dalla parte motiva, degli elementi rilevanti per la decisione e degli altri elementi necessari per consentire il controllo sull'osservanza delle forme indispensabili poste dall'ordinamento a garanzia del regolare svolgimento della giurisdizione (14).

Anche per le richieste delle parti è sufficiente che esse risultino dal contesto della sentenza, verificandosi una ipotesi di nullità solo nel caso in cui l'omissione relativa abbia in concreto inciso sull'attività del giudice, determinando o una mancata pronuncia sulle domande o sulle eccezioni oppure un difetto di motivazione in ordine a punti decisivi prospettati (15).

La motivazione – motivazione effettiva e sufficiente – La motivazione vera e propria della sentenza è data dalla esposizione delle ragioni in fatto ed in diritto della decisione, rappresentando l'iter logico-intellettivo seguito dal giudice per pervenire alla decisione adottata.

L'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione è causa di nullità della sentenza, secondo la previsione ricavabile dall'art. 360 comma I n. 5 c.p.c., quando concerne un punto decisivo della controversia prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio, cioè quando attenga ad un elemento la cui considerazione avrebbe determinato una decisione diversa da quella concretamente adottata dal giudice.

Non risponde quindi ai requisiti richiesti dalla legge una motivazione che sia solo apparente, in quanto apodittica o talmente generica o sommaria da non consentire l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento della decisione (16); ed altrettanto deve dirsi per la motivazione illogica o contraddittoria, che cioè non dia giustificazione logicamente consequenziale ed internamente coerente della decisione o che risulti in contrasto con il dispositivo adottato.

(14) Cfr. Cass. sez. III, 6 aprile 2001 n. 5146.

(15) V. Cass. sez. II, 12 settembre 2000 n. 12036.

(16) In tema di contenzioso v. Cass. sez. trib. 12.2.2001 n. 1944.

Focalizzando l'attenzione nell'ambito tributario e concentrando l'esame su alcune questioni ricorrenti, si deve rilevare che nella prassi del contenzioso, soprattutto in relazione a quella instaurata sotto il regime previgente, non sono rare pronunce che si limitano ad accogliere o rigettare il ricorso con formule motivazionali generiche ed autoconfermative, come "si ritiene fondato l'accertamento dell'ufficio" o "non vi sono ragioni per disattendere l'operato dell'amministrazione", oppure "si ritiene congruo il valore dichiarato" (17).

Si tratta in tutti questi casi di motivazioni sostanzialmente inesistenti, in quanto non contengono minimamente l'esposizione del percorso logico-argomentativo seguito per giungere a tali decisioni.

Una motivazione effettiva e sufficiente non richiede necessariamente che siano esaminate tutte le questioni o le allegazioni prospettate dalle parti (attività non indispensabile se ad esempio l'accoglimento di una questione preliminare assorbe tutte le altre o quando una determinata argomentazione rende logicamente incompatibili soluzioni alternative), ma impone comunque che sia operata – pur sinteticamente – la ricostruzione dei fatti rilevanti alla stregua degli elementi probatori acquisiti nel corso del processo e valutati nel loro complesso, che sia individuata la normativa che regola tale fattispecie concreta e che siano coerentemente tratte le conseguenze giuridiche derivanti dall'applicazione della norma di legge alla situazione così ricostruita.

Motivazione per relationem. Molto frequenti nel contenzioso tributario sono le sentenze che motivano richiamando il contenuto di altre sentenze o anche solo le statuizioni di queste ultime.

Si pensi ai casi abbastanza comuni in cui sia intervenuta sentenza sull'accertamento ai fini ILOR nei confronti di società di persone ed il giudice abbia deciso in ordine all'accertamento automaticamente conseguente a carico dei relativi soci, od al caso in cui sentenziato in tema di imposta di registro statuisca sull'INVIM, od ancora al caso in cui l'evasione contestata abbia formato oggetto di sentenza penale per il corrispondente reato tributario. In queste situazioni si verifica spesso che il giudice tributario si limiti nella motivazione a prendere atto della precedente sentenza intervenuta sul medesimo og-

(17) "Deve ritenersi affetta da nullità assoluta la sentenza del giudice di merito (nella specie, Commissione tributaria regionale) che risulti del tutto priva della esposizione dei motivi, in fatto ed in diritto, sui quali la decisione si fonda, non potendo essere legittimamente considerata "motivazione" la mera adesione acritica alla tesi prospettata da una delle parti (in particolare, quando, come nella specie, tale tesi non venga nemmeno enunciata nel provvedimento): così Cass. sez. trib. 15 ottobre 2001 n. 12542.

getto ed a conformarsi alle relative conclusioni, senza sviluppare una propria autonoma argomentazione di merito.

Secondo un orientamento della Cassazione questo modo di motivare potrebbe essere consentito quando il giudice tributario si trovi a pronunciare su una controversia legata a quella precedentemente decisa da vincolo di consequenzialità necessaria, posto che in tal caso non si avrebbe tanto la motivazione di una sentenza “*per relationem*”, cioè mediante rinvio agli argomenti contenuti in altra sentenza, ma piuttosto la constatazione che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta necessariamente la identica conclusione per l'altra (18).

Questo orientamento deve tuttavia essere considerato con molta prudenza, anche alla luce dei successivi interventi della stessa Cassazione circa la possibilità per la parte di svolgere piene contestazioni nel merito nel processo pregiudicato e circa i limiti soggettivi del giudicato esterno (19).

Quello che si può affermare, più in generale, è che anche nel giudizio tributario può ritenersi consentita una motivazione per *relationem* a condizione che il giudice dimostri di aver valutato criticamente la motivazione richiama-

(18) Così testualmente Cass. sez. I, 21 ottobre 1998 n. 10410. Nella specie la Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia-Giulia, rilevato che con altra sentenza aveva dichiarata illegittima la rettifica del reddito di una società di fatto per un determinato periodo di imposta, per gli stessi motivi aveva dichiarato illegittima la rettifica del reddito di partecipazione societaria di un socio della stessa per lo stesso periodo di imposta, osservando di non poter che consequenzialmente uniformarsi all'esito della vertenza principale, essendo l'accertamento nei confronti del socio un effetto automatico della rettifica del reddito complessivo dichiarato, ai fini ILOR, dalla società. In senso analogo v. Cass. sez. tributaria 27 novembre 2000 n. 1526.

(19) V. Cass. sez. tributaria 27 gennaio 2001 n. 1184 e 12 febbraio 2001 n. 1946 (ud. 7 luglio 2000), in cui ha statuito che “deve ritenersi sempre consentita al socio, allorché gli sia notificato l'avviso di rettifica del suo reddito personale, la possibilità di tutelare i propri diritti nel modo più pieno e, quindi, anche contestando nel merito l'accertamento del suo reddito di partecipazione, a nulla rilevando che nel frattempo l'accertamento del reddito societario sia divenuto definitivo”. Cfr. anche Corte Costituzionale ordinanza 9 marzo 1998 n. 55 e ordinanza n. 31/1998. Analogamente, da ultimo, Cass. sez. trib. 15 ottobre 2001 n. 12545 secondo cui “in tema di giudicato, il principio secondo il quale, qualora due giudizi abbiano riferimento ad uno stesso rapporto giuridico, ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento, così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, preclude il riesame dello stesso punto, non trova applicazione allorché tra i due giudizi non vi sia identità di parti, essendo l'efficacia soggettiva del giudicato circoscritta, ai sensi dell'art. 2909 cod. civ., ai soggetti posti in condizione di intervenire nel processo, e a coloro che ad essi subentrano per successione o per atto tra vivi (fattispecie in tema di impugnazione dell'accertamento dei redditi derivanti dalla partecipazione a società di persone proposta dai soci, che avevano dedotto che l'impugnazione a sua volta proposta dalla società stessa nei confronti dell'accertamento a proprio carico era stata riconosciuta fondata)”.

ta, condividendone autonomamente l'*iter* argomentativo e le conclusioni, anche attraverso il vaglio di tutti gli elementi ulteriori o diversi che siano stati introdotti nel giudizio di cui è direttamente investito.

Motivazione e rapporti con la sentenza penale. Una trattazione particolare, per la frequenza dei casi che si riscontrano nella prassi, merita il rapporto della motivazione con la sentenza penale che abbia giudicato sugli stessi fatti materiali oggetto del contenzioso.

Allo stato normativo attuale l'efficacia di giudicato nel contenzioso tributario della sentenza penale in relazione ai fatti accertati in tale giudizio è in concreto limitatissima. In pratica sussiste solo nei casi previsti dall'art. 654 c.p.p., cioè quando la sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione (e non di mero proscioglimento) sia stata pronunciata in dibattimento (escluso quindi il rito abbreviato o il proscioglimento istruttorio, oltre che il patteggiamento) nei confronti dei soggetti che abbiano in concreto partecipato al processo penale assumendo effettivamente la qualità di imputato, parte civile costituita o responsabile civile costituito od intervenuto (non è quindi più sufficiente, per l'esplicazione degli effetti del giudicato penale, il mero fatto di essere stati posti in condizione di partecipare al relativo processo) (20), e sempre che la normativa tributaria non ponga limitazioni alla prova del diritto controverso (21).

(20) La specifica previsione di limiti soggettivi all'efficacia extrapenale del giudicato comporta in ambito tributario che se – ad esempio – il contribuente accertato è una società, nessun effetto vincolante nei suoi confronti potrà esplicare la sentenza penale irrevocabile di condanna del suo amministratore o di un suo socio emessa per gli stessi fatti posti a fondamento della pretesa impositiva fatta valere contro di essa, salvo che la società stessa sia intervenuta nel processo penale quale responsabile civile a fronte dell'Amministrazione finanziaria parte civile, atteso che la società ha propria soggettività giuridica, autonoma e distinta da quella della persona fisica dell'amministratore o da quella dei soci che hanno partecipato quali imputati al processo penale; ed altrettanto risulterà inopponibile all'Amministrazione finanziaria non costituita parte civile il giudicato assolutorio ottenuto in sede penale dal legale rappresentante della società ricorrente in sede tributaria. Operando la fattispecie come attribuzione nei diversi giudizi di efficacia vincolante all'accertamento dei fatti materiali contenuto nella sentenza penale in confronto di chi sia stato parte del relativo processo, ovvero come possibilità riconosciuta al soggetto che vi abbia interesse di opporre a questi l'efficacia preclusiva sul punto della sentenza ivi intervenuta, l'Amministrazione finanziaria potrà comunque invocare a suo favore il giudicato di condanna emesso nei confronti del ricorrente in sede tributaria, ancorché sia rimasta estranea al giudizio penale (ed analogamente, ad esempio, la società contribuente non intervenuta nel giudizio penale potrà far valere in confronto del Fisco già parte civile il giudicato assolutorio ottenuto dal suo amministratore imputato).

(21) Correttamente intesa, tale condizione deve ritenersi riferita ai divieti o limiti di natura sostanziale, e non a quelli di origine meramente processuale (in cui le restrizioni probatorie sono dettate da esigenze attinenti alla struttura o svolgimento del processo), e deve essere

In tutti i casi in cui, per difetto delle varie condizioni fissate dall'art. 654 c.p.p., non possa riconoscersi alla pronuncia definitiva del processo penale efficacia di giudicato esterno nel contenzioso tributario, lo stesso giudice tributario potrà tuttavia legittimamente operare la ricostruzione del fatto storico sulla scorta delle medesime circostanze già oggetto di esame nella sentenza penale, nonché sulla base degli stessi atti e delle stesse prove acquisite nel procedimento penale, quali che fossero le parti di tale processo, ritualmente prodotte dai soggetti interessati, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori così formati (22).

In questo senso è possibile affermare che la sentenza penale non costituisce in sé prova dei fatti materiali controversi in essa ricostruiti ed accertati, ma

verificata non già astrattamente con riguardo ai limiti probatori generali connessi alla tipologia del processo ma in concreto, con riferimento agli specifici limiti che si pongono rispetto alla fattispecie controversa. Per questo profilo può quindi ritenersi che l'esclusione della efficacia preclusiva del giudicato penale comprenda, oltre i casi in cui la mancanza della forma prescritta implica difetto di un elemento costitutivo della fattispecie considerata, quei rapporti giuridici per i quali la legge ammette soltanto un determinato o determinati mezzi di prova, ma non si riferisca invece alle restrizioni della prova aventi carattere di relatività, quali quelle poste dagli artt. 2721-2724 del codice civile. Così, ad esempio, l'efficacia del giudicato penale non potrà operare nel contenzioso tributario in tutti i casi in cui la normativa fiscale ponga delle presunzioni assolute in relazione a determinati elementi della specifica fattispecie impositiva (e molteplici sono invero le disposizioni tributarie che impongono positivamente la prova di determinati elementi costitutivi o impeditivi della fattispecie rilevante ai fini impositivi esclusivamente attraverso una certa forma o documento, ovvero che presumono tali elementi in via assoluta). Diversamente opinando, nessuna questione di efficacia vincolante del giudicato penale nel contenzioso tributario potrebbe mai porsi, attesi i limiti probatori generali presenti in questo tipo di processo (come del resto avviene anche nel processo civile ed in quello amministrativo rispetto, ad esempio, alla prova testimoniale) che mai consentirebbero l'esplicazione nel suo ambito di tale effetto vincolante. Costituisce ormai giurisprudenza consolidata ritenere che nel contenzioso tributario l'esclusione della prova per testimoni sia dettata da mere esigenze di speditezza, cfr. Cass. sez. I, 22 agosto 1997 n. 7867; Cass. sez. I, 19 dicembre 1997 n. 12854. Incongrua appare quindi, se generalizzata, l'affermazione contenuta nella massima di Cass. sez. I, 21 ottobre 1998 n. 10411 secondo cui "avendo l'art. 654 c.p.p. abrogato l'art. 12 del D.L. 10 luglio 1982 n. 429, la sentenza di proscioglimento per un reato tributario, ancorché l'Amministrazione finanziaria si sia costituita parte civile nel processo penale, non fa stato nel processo tributario, poiché in esso vigono limitazioni della prova", mentre molteplici sentenze fra quelle in precedenza citate riconoscono implicitamente l'efficacia del giudicato penale nel contenzioso tributario, salve le specifiche limitazioni probatorie inerenti le singole fattispecie impositive: cfr. per tutte Cass. sez. I, 10 giugno 1998 n. 5730.

(22) In termini, con riferimento al contenzioso tributario, v. Cass. sez. V, 22 settembre 2000 n. 12577; rispetto al giudizio civile in generale v. Cass. sez. III, 22 settembre 2000 n. 12524. Il giudice tributario potrà quindi esaminare direttamente il contenuto delle prove acquisite nel processo penale, ovvero potrà ricavarlo dagli atti di tale procedimento prodotti in giudizio o dalla stessa sentenza penale.

configura comunque un documento (23) rappresentativo dell'esistenza e del contenuto di determinate prove assunte in sede penale dal quale il giudice tributario può trarre elementi di giudizio – sia pure non vincolanti – che debbono essere assoggettati a vaglio critico pieno ed autonomo rispetto all'interpretazione data nella decisione penale (anche mediante il riscontro ed il confronto con gli elementi di prova raccolti nel processo tributario), pur potendo ripercorrere lo stesso *iter* argomentativo e giungere alle medesime conclusioni (24). Questo dovrebbe valere anche per la sentenza di patteggiamento, la quale per sua natura e per il preciso disposto normativo “non comporta un accertamento positivo e costitutivo di responsabilità, non potendo farsi discendere dalla sentenza emessa ai sensi dell'art. 444 c.p.p. la prova dell'ammissione di responsabilità da parte dell'imputato e ritenere che detta prova sia utilizzabile in diverso procedimento” (25). Occorre tuttavia segnalare che l'orientamento prevalente della Cassazione tributaria si muove in direzione opposta, affermandosi che tale sentenza “costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione; detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuzione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento” (26).

Motivazione e rapporti con prove formate aliunde. Per altro profilo è importante chiarire che la motivazione deve essere fondata e deve argomentare sugli elementi di prova che siano stati effettivamente introdotti ed acquisiti nel giudizio, e non soltanto allegati o menzionati dalle parti (27).

Accade con frequenza nel contenzioso tributario che le parti, soprattutto l'Ufficio finanziario, richiamino a dimostrazione della fondatezza della loro pretesa elementi di prova formati fuori dal processo tributario ma non introdotti poi in questo.

(23) Cfr. Cass. sez. I, 28 agosto 1999 n. 9070.

(24) V. Cass. sez. III, 10 maggio 2000 n. 5945.

(25) Così Cass. sez. VI, penale 5 settembre 1995 n. 9332.

(26) Cass. sez. trib. 24 febbraio 2001 n. 2724.

(27) Cfr. Cass. sez. tributaria 4 agosto 2000 n. 10277 secondo cui “in tema di accertamenti tributari, mentre la documentazione di indagini o di verifiche, compiute dallo stesso ufficio procedente o da altri uffici ben può fornire un diretto supporto motivazionale all'accertamento tributario e costituire fonte di prova a favore del Fisco, alla semplice enunciazione della pretesa fiscale non può attribuirsi tale valore, sicchè il relativo onere probatorio incombe all'amministrazione”.

Sempre per esemplificare, spesso l'Ufficio fonda l'accertamento sui rilievi e sulle prove raccolte e documentate nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza che non viene poi prodotto in giudizio, od anche, nel caso di imposta di registro, sulla stima dell'UTE e su contratti simili che parimenti non vengono prodotti in causa.

In tali situazioni tutti questi elementi probatori rimangono estranei al processo tributario e non possono quindi essere oggetto di valutazione ai fini della decisione e della motivazione della sentenza, con la conseguenza che la parte onerata di fornire la prova della propria pretesa o richiesta, in assenza di altri idonei elementi a sostegno di questa, dovrà ritenersi soccombente (28).

Invero l'art. 7 del D.Lvo 546/92 consente alle commissioni tributarie di disporre anche d'ufficio e senza preclusioni temporali integrazioni istruttorie, come la CTU o la richiesta di documenti alle parti.

Trattasi tuttavia di uno strumento meramente integrativo che da un lato non libera la parte onerata dal fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa e dall'altro costituisce esercizio di una facoltà discrezionale, e perciò insindacabile, delle Commissioni tributarie (29).

Gli elementi di prova possono essere comunque introdotti dalle parti nel contenzioso tributario ed utilizzati dalla Commissione in motivazione della sentenza anche se formati in un altro processo, sia esso tributario o meno (co-

(28) Cfr. Cass. sez. I, 2 settembre 1996 n. 7991. Per Cass. sez. tributaria 23 dicembre 2000 n. 16171 "in sede di contenzioso tributario, sussiste l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del "quantum" accertato nel quadro dei parametri prescelti, non sussistendo in materia tributaria alcuna presunzione di legittimità dell'avviso di accertamento". Analogamente secondo Cass. sez. tributaria 2 agosto 2000 n. 10148 "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria l'onere della prova della esistenza di fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, e solo quando essa abbia fornito indizi sufficienti al riguardo, scatta l'onere del contribuente di proporre elementi in senso contrario".

(29) V. Cass. sez. tributaria 24 novembre 2000 n. 15214: "In tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 7 del D.L.vo 546/92, che assegna alle Commissioni tributarie ampi poteri istruttori, i giudici tributari di merito possono acquisire "aliunde" gli elementi di decisione. Tuttavia, l'onere dell'ufficio di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale può solo essere integrato, ma non integralmente sostituito, mediante l'utilizzo di tali poteri, da detti giudici". Cass. sez. tributaria 23 dicembre 2000 n. 16171 "non sussiste nel nostro ordinamento giuridico un principio che imponga alla parte l'onere di contestare specificamente i fatti dedotti dalla controparte, e che l'esercizio della facoltà di disporre accertamenti istruttori ad integrazione delle prove offerte dalle parti costituisce una valutazione discrezionale (e perciò insindacabile) delle Commissioni tributarie". Ancora per Cass. sez. tributaria 7 febbraio 2001 n. 1701 "a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92, che sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale".

me un processo penale) ed anche se il diverso processo si sia svolto fra parti diverse da quelle del contenzioso (30), assumendo tali elementi di prova valore di indizio nel giudizio tributario.

Secondo l'orientamento ormai prevalente della Cassazione gli elementi di prova formati in un diverso giudizio o procedimento possono essere introdotti ed utilizzati nel contenzioso tributario anche se nel procedimento di origine non siano state rispettate le regole di procedura proprie di esso (31).

Motivazione – Onere probatorio e regola di giudizio. È sottinteso che l'onere della prova incombente sull'amministrazione finanziaria concerne i fatti costitutivi della pretesa impositiva (32) e che nel fornire la relativa prova l'ufficio finanziario potrà avvalersi anche in sede di contenzioso delle presunzioni legali – pur se esse siano solo relative – che in vari casi l'ordinamento tributario pone in favore del fisco e che limitano in concreto l'onere probatorio a carico dell'ufficio accertatore.

Così ad esempio nelle situazioni fattuali considerate dall'art. 38 del d.p.r. 600/72 la disponibilità di alcuni beni o la manifestazione di una certa capacità di spesa da parte del contribuente, crea, in favore del Fisco, una presunzione legale di esistenza di un maggiore reddito e consequenzialmente sposta totalmente sul contribuente l'onere di dimostrare che i presupposti per l'accertamento sintetico del reddito sono in realtà inesistenti o che la maggior capacità è costituita da redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta (33).

(30) V. Cass. sez. trib. 24 febbraio 2001 n. 2738.

(31) V. ad esempio Cass. sez. trib. 22 maggio 2001 n. 6939 secondo cui “poichè, la rilevanza penale degli accertamenti tributari non incide sul loro valore probatorio in sede civile e poichè le regole e le garanzie del processo penale hanno valore solo all'interno del medesimo, la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. (che impone il rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato) non fa venir meno il valore probatorio del processo verbale di constatazione, assistito da fede privilegiata ai sensi dell'art. 2700 cod. civ., quanto ai fatti in esso descritti”. Cfr. anche Cass. sez. trib. 16 marzo 2001 n. 3852: “La mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, prevista dall'art. 6, del D.P.R. 10 ottobre 1972, n. 633, per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un indagine o un processo penali a parte le conseguenze di ordine penale o disciplinare a carico del trasgressore, non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario”.

(32) Cfr. Cass. sez. tributaria 2 agosto 2000 n. 10148: “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria l'onere della prova della esistenza di fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, e solo quando essa abbia fornito indizi sufficienti al riguardo, scatta l'onere del contribuente di proporre elementi in senso contrario”.

(33) In questo senso Cass. sez. tributaria 15 novembre 2000 n. 14778. È importante segnalare come la previsione di regole presuntive, attenendo l'aspetto processuale della prova

Spetterà invece al contribuente provare i fatti impeditivi o modificativi della pretesa, con le relative conseguenze in caso di mancato assolvimento del relativo onere.

Per esemplificare, in tema di reddito d'impresa spetta all'ufficio finanziario provare le componenti attive del maggior imponibile determinato, ma spetta al contribuente – il quale intenda contestare tale determinazione sostenendo l'esistenza di costi maggiori di quelli considerati – documentare l'esistenza di tali costi e la loro inerenza all'esercizio cui l'accertamento si riferisce (34).

della pretesa e non l'aspetto sostanziale del rapporto impositivo, può operare anche con riferimento a periodi d'imposta anteriori alla disposizione presuntiva. Cfr. da ultimo, in relazione al redditometro, Cass. sez. tributaria 11 settembre 2001 n. 11611, secondo cui "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il potere dell'Ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo sulla scorta di indizi, in base all'art. 38, comma quarto del D.P.R. n. 600 del 1973, implica l'utilizzo di coefficienti presuntivi e, pertanto, legittima il riferimento a redditemetri anche se contenuti in decreti ministeriali successivi, vertendosi in materia non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di valutazione di pertinenza nel caso in esame, in mancanza di circostanze di segno contrario, di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione".

(34) Così testualmente Cass. sez. I, 11 ottobre 1997 n. 9894 ribadendo che "se è vero che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria – nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova – dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, è altrettanto vero – però – che il contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano". Analogamente per Cass. sez. I, 22 agosto 1997 n. 7867 "in tema di imposte sui redditi, ai fini della determinazione del reddito di impresa, è onere del contribuente e non dell'ufficio finanziario documentare l'esistenza dei costi deducibili, trattandosi di una componente negativa del reddito la cui effettività deve essere dimostrata dal contribuente tramite la contabilità di cui egli, e non l'ufficio, dispone. Una volta dimostrata l'esistenza della voce addotta come costo (e discorso analogo vale per le rimanenze o giacenze), spetterà all'ufficio – che intenda rettificare il reddito provando la diversità dei corrispettivi reali da quelli dichiarati – spiegare le ragioni per le quali quella voce debba considerarsi indeducibile, perchè, ad esempio, non di competenza dell'esercizio o non inerente l'attività di impresa". Ancora più rigorosa circa l'onere probatorio in capo al contribuente in relazione ai costi deducibili è Cass. sez. tributaria 8 ottobre 2001 n. 12330, secondo cui "in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'esistenza di una regolare contabilità impedisce soltanto il ricorso ad accertamento sintetico (art. 39 del D.P.R. n. 600/73), ma non impone all'Amministrazione finanziaria di riconoscere l'esistenza di costi registrati nelle scritture contabili o la loro inerenza, atteso che l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, ivi compresi i requisiti della inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi, non incombe all'amministrazione finanziaria, ma al contribuente che invoca la deducibilità". Di analogo tenore Cass. sez. trib. 30 ottobre 2001 n. 13478 secondo cui "in tema di accertamento delle imposte

Motivazione e prova indiziaria. Nell'ambito del contenzioso tributario risulta molto frequente il ricorso alla prova indiziaria, cioè quella basata su presunzioni derivanti da elementi gravi, precisi e concordanti.

Appare in proposito opportuno rimarcare il fatto che la valutazione dei vari indizi deve essere compiuta complessivamente, nella loro compresenza ed interazione reciproca, e non singolarmente gli uni isolati dagli altri. Occorre anche ricordare che si ritiene valida e sufficiente la presunzione semplice quando il fatto ignoto desunto si presenti come una conseguenza di quello noto accertato in giudizio secondo canoni di ragionevole probabilità, e non già di assoluta certezza, potendo quindi il relativo accertamento presentare qualche margine di opinabilità (35).

Il Dispositivo – Modificabilità. La parte precettiva della sentenza è costituita dal dispositivo.

A differenza di quanto stabilito dall'art. 20 del DPR 636/72, non è più previsto il deposito in segreteria del dispositivo sottoscritto subito dopo la deliberazione. Nell'attuale sistema quindi, analogamente a quanto avviene nel rito civile ordinario, il dispositivo redatto dopo la deliberazione e prima della pubblicazione della sentenza rimane atto interno, che come tale può essere

sui redditi, la prova della deducibilità dal reddito di impresa del costo relativo all'acquisto di beni normalmente non necessari né strumentali all'esercizio dell'azienda incombe sulla società contribuente, cui spetta di dimostrare l'inerenza dell'acquisto all'attività svolta dalla società (Nella specie trattavasi dell'acquisto di due fuoristrada)".

(35) Secondo Cass. sez. II, 14.9.1999 n. 9782 "perchè possa ritenersi correttamente desunta una presunzione semplice è sufficiente che i fatti sui quali essa si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignoto come una conseguenza del fatto noto, già accertato in giudizio, alla stregua di canoni di ragionevole probabilità, dovendosi cioè ravvisare una connessione fra la verifica del fatto già accertato e quella del fatto ancora ignoto secondo regole di esperienza che convincano il giudice circa la probabilità e verosimiglianza della verifica del secondo quale conseguenza del primo, potendo, dunque, il relativo accertamento presentare qualche margine di opinabilità, poichè il procedimento logico di deduzione non è quello rigido che è imposto, viceversa, in caso di presunzione legale". Esempiarmente Cass. sez. I, 22 marzo 2001 n. 4168 precisa che "in tema di presunzioni, il requisito della gravità si riferisce al grado di convincimento che le presunzioni sono idonee a produrre e a tal fine è sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica; il requisito della precisione impone che i fatti noti, da cui muove il ragionamento probabilistico, ed il percorso che essi seguono non siano vaghi ma ben determinati nella loro realtà storica; con il requisito della concordanza si prescrive che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto; la scelta dei fatti noti che costituiscono la base della presunzione e il giudizio logico con cui si deduce l'esistenza del fatto ignoto sono riservati al giudice di merito e sottratti al controllo di legittimità, in presenza di adeguata motivazione".

modificato nel testo della sentenza depositata qualora ricorrano giustificate ragioni, perché ad esempio sopravvenga una nuova normativa applicabile alla fattispecie o perché semplicemente ci si accorga di un errore precedentemente commesso in sede deliberativa.

Determinatezza. Nella prassi del contenzioso è frequente l'uso di formule dispositive generiche e scarse, del tipo "accoglie il ricorso" o "rigetta il ricorso", oppure "si conferma" o "si annulla l'accertamento impugnato".

Questo tipo di dispositivi può ritenersi sufficiente in caso di annullamento per illegittimità formale dell'atto impositivo, che travolge l'atto stesso, o in caso di totale convalidazione dell'operato dell'ufficio, ma si rivela inadeguato e fonte di ulteriori questioni nei casi di fondatezza solo parziale della pretesa tributaria contestata o di presenza di pretese accessorie di contenuto articolato e variabile.

Ricordando quanto detto in precedenza sulla natura di giudizio tributario, in tutti questi casi la sentenza dovrebbe nella stessa parte dispositiva procedere alla determinazione dell'imposta accertata come dovuta e dei relativi accessori, quali interessi e sanzioni, e non limitarsi ad un annullamento parziale dell'atto.

Questa operazione è altamente opportuna, se non necessaria, per consentire di dare una adeguata esecuzione alla sentenza stessa senza incorrere in nuove contestazioni originate dalla esigenza di determinare in concreto l'entità degli importi riconosciuti solo genericamente ed indirettamente con la sentenza.

Si consideri ad esempio che molte volte i ricorsi non sono puntuali nell'esposizione delle censure e delle conclusioni, spesso commiste fra loro o proposte in via alternativa o subordinata, sicché il rinvio al ricorso operato per *relationem* in dispositivo non consente una univoca determinazione di cosa e quanto eseguire in base alla sentenza.

Altre volte poi una formulazione generica del dispositivo di accoglimento parziale genera l'impossibilità di eseguire la sentenza.

Si pensi ad esempio al caso delle sanzioni, quando queste siano stabilite in modo proporzionale all'imposta evasa ma variabili fra un minimo ed un massimo edittale, dove l'accoglimento parziale del ricorso comportando una riduzione della imposta rispetto quella accertata dall'Ufficio comporta anche una riduzione della sanzione irrogata, che dovrà essere anche concretamente rideterminata con valutazione discrezionale nell'ambito della fascia edittale stabilita dalla legge.

La stessa situazione di incertezza in sede esecutiva conseguente ad un dispositivo generico si riscontra spesso nei casi di richiesta di rimborso da parte del contribuente, in cui molte volte si pongono problemi di quantificazione

e decorrenza degli interessi ovvero dei vari tipi di interessi – anche anatocistici – riconosciuti o di compensazioni già intervenute con l'erario.

Condanna alle spese. Un altro punto del dispositivo rispetto al quale si riscontra una diffusa negligenza da parte dei giudici tributari riguarda la condanna della parte soccombente alla rifusione delle spese, prevista nel nuovo contenzioso dall'art. 15 del D.L.vo 546/92 ma spesso ignorata o risolta apoditticamente con la compensazione fra le parti tanto da costituire una prassi più volte stigmatizzata dallo stesso Consiglio di presidenza della giustizia tributaria (36).

La condanna alle spese è consentita anche nei processi pendenti iniziati sotto il vecchio contenzioso, come precisato da una recente pronuncia della Cassazione (37).

È opportuno ricordare che la condanna al pagamento delle spese di lite può legittimamente essere emessa a carico della parte soccombente anche d'ufficio, in mancanza di un'esplicita richiesta della parte vittoriosa od in assenza del deposito della nota spese (38), salva sempre la possibilità di compensazione totale o parziale delle spese fra le parti in caso di soccombenza reciproca o in presenza di altri giusti motivi, come consentito dall'art. 92 c.p.c., cui rinvia l'art. 15 del D.L.vo 546/92.

Occorre in proposito sottolineare come costituisca principio pacifico in giurisprudenza il fatto che non integra il presupposto della soccombenza, neppure reciproca, la riduzione – anche sensibile – della somma oggetto della pretesa e che la resistenza alla pretesa di controparte perché eccessiva o solo in parte fondata, anche quando trovi successo nella statuizione giurisdizionale che la riconosca solo parzialmente, non per questo si trasforma in pretesa di natura riconvenzionale rispetto alla quale sia ravvisabile una posizione di

(36) La questione appare significativa e rilevante, tanto da aver dato luogo a reiterate osservazioni da parte dello stesso Consiglio di presidenza della giustizia tributaria nell'ambito delle periodiche relazioni al Ministro delle finanze. Si è infatti constatata “una diffusa riluttanza delle commissioni tributarie a condannare la parte soccombente al pagamento delle spese del giudizio, indipendentemente dalla circostanza che soccombente sia l'Amministrazione o il contribuente” riscontrandosi poi anche una confermata tendenza “alla compensazione delle spese processuali da parte delle commissioni, in particolare provinciali, non solo in ipotesi di incertezze interpretative ma persino quando una parte è del tutto soccombente” secondo una prassi che “non può essere condivisa, in quanto si risolve in una incentivazione del contenzioso”: cfr. Relazione del Consiglio di presidenza al Ministro delle finanze sull'andamento della giustizia tributaria per il periodo 1.4.1996- 31.12.1998 approvata nella seduta del 27.4.1999 e Relazione per il periodo 1.1.1999- 31.12.1999 approvata nella seduta del 19.9.2000.

(37) Cfr Cass. sez. tributaria 1 giugno 2001 n. 7420.

(38) Per tutte, pacificamente, Cass. Sez. Unite 10 ottobre 1997 n. 9859.

soccombenza reciproca (39), salva sempre la possibilità di disporre la compensazione ritenendosi con ciò integrato un “giusto motivo”.

In relazione alla particolare natura del giudizio tributario l'applicazione di tali principi al contenzioso in questione potrebbe risultare significativa nel caso, piuttosto frequente, di riduzione della pretesa impositiva come accertata in giudizio rispetto a quella indicata nell'atto di accertamento impugnato dal contribuente.

Come in precedenza esposto, il processo tributario non è infatti annoverabile tra quelli di “impugnazione – annullamento” ma tra quelli di “impugnazione – merito”, con la conseguenza che il giudice, il quale ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve, scendendo nel merito, quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal *petitum* delle parti. Ciò potrebbe comportare la conseguenza che qualora all'esito del contenzioso la pretesa tributaria avanzata dall'amministrazione risulti in qualche misura fondata, pur se in termini inferiori a quelli indicati nell'accertamento impugnato, essa non dovrebbe ritenersi soccombente ed essere condannata al pagamento delle spese, che dovrebbero invece gravare sulla controparte (salva compensazione per giusti motivi), essendo comunque stata accertata in giudizio la sussistenza di una fondata pretesa impositiva lasciata insoddisfatta dal contribuente (40). Ed identico argomento dovrebbe svolgersi in favore del contribuente nel caso in cui questo avanzi sostanzialmente una richiesta di rimborso, riconosciuta poi fondata dal giudice tributario anche se in grado minore rispetto a quanto preteso.

Per quanto concerne la compensazione delle spese per giusti motivi, la possibilità e la misura di tale forma di compensazione rientra nella valutazione affidata al potere discrezionale del giudice del merito, insindacabile in sede di legittimità salvo che tale giudice – il quale, peraltro, non è tenuto ad una specifica motivazione – abbia indicato motivi illogici o erronei (41).

(39) Cfr. da ultimo Cass. sez. I, 23 giugno 2000 n. 8532; Cass. sez. III, 3 marzo 1994 n. 2124; Cass. 2653/94 *cit.*

(40) Ciò esattamente si verifica nel giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo, situazione per molti profili simile a quella rappresentata. Secondo la unanime Cassazione, infatti, la parte opposta che in seguito al giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo risulti vittoriosa per effetto dell'accoglimento anche solo parziale della sua pretesa non può subire la condanna al pagamento delle spese processuali sostenute dalla controparte, restando il parziale accoglimento dell'opposizione rilevante solo agli effetti della compensazione per giusti motivi, cfr. per tutte Cass. 9 aprile 1986 n. 2493, Cass. 21 marzo 1983 n. 1977, Cass. 19 febbraio 1993 n. 2019.

(41) Per tutte Cass. 6 giugno 1996 n. 5275. Sono stati ritenuti illogici come motivi di compensazione, ad esempio, la mera generica giustificazione della “peculiarità della causa”, la circostanza di “non gravare eccessivamente la parte con le spese”, l'aver ritenuto la incertezza

Sottoscrizione. Ultimo requisito della sentenza è l'indicazione della data della deliberazione e la sua sottoscrizione da parte del presidente del collegio e dell'estensore, ovvero del solo presidente se costui risulti essere anche l'estensore della motivazione.

L'indicazione nella sentenza della data di deliberazione (che non è quella del deposito e pubblicazione, di natura essenziale in quanto segna il momento di acquisto di rilevanza esterna dell'atto) non è considerata elemento essenziale e la sua mancanza non integra gli estremi di alcuna ipotesi di nullità, configurandosi come mero errore materiale emendabile secondo la procedura prevista dagli artt. 287, 288 c.p.c. (42).

La sottoscrizione del presidente e dell'estensore è invece un requisito essenziale della sentenza, che solo con esso acquista giuridica esistenza e la cui mancanza – pur involontaria – rende di per sé nulla insanabilmente la sentenza medesima per difetto di un elemento costitutivo, senza che possa avviarsi né con il procedimento di correzione degli errori materiali né tantomeno con la rinnovazione della pubblicazione da parte dello stesso organo che – emessa la pronuncia – ha ormai esaurito la sua funzione giurisdizionale (43).

o controversia della questione che però non era stata dedotta come motivo di gravame. Per analogo profilo secondo Cass. sz trib. 23 agosto 2001 n. 11233 “pur dovendosi escludere che ad integrare un’obbiettiva incertezza sulla portata di una norma sia sufficiente di per sé una sua formulazione letterale in modo non assolutamente chiaro ovvero l’assenza nell’esegesi della medesima di un orientamento giurisprudenziale, al quale il destinatario del precetto possa conformare la propria condotta (ed infatti è in ogni caso onere dello stesso la ricerca dell’interpretazione più conforme alla lettera ed alla ratio legislativa), l’errore assume sicuramente rilievo, al fine della dichiarazione di non applicabilità da parte della commissione tributaria, ai sensi dell’art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, delle sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie, quando la disciplina normativa si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l’equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di confusione.

(42) Cfr. Cass. sez. II, 3.12.1999 n. 13505.

(43) Cass. sez. III, 29.5.2001 n. 7275.