

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Amedeo URBANO

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Regionale della PUGLIA

L'art. 36 del D.Lvo n. 546/1992, in sintonia con il carattere propriamente giurisdizionale del contenzioso tributario, qualifica "sentenza" la decisione della controversia e indica rigorosamente gli elementi che la stessa deve contenere, con una norma che ricalca la formulazione dell'art. 132 c.p.c., le cui parti non richiamate sono comunque applicabili in base all'art. 1 comma 2 del DL.vo, che fissa il principio generale dall'applicazione al processo tributario delle norme del c.p.c., per quanto non disposto e in quanto compatibili.

La sentenza è pronunciata "in nome del popolo italiano" ed è intesta alla "Repubblica Italiana" in conformità al principio costituzionale posto dall'art. 101 della Costituzione, secondo cui la giustizia è amministrata in nome del popolo.

Tuttavia il difetto di tale intestazione non è causa di nullità della sentenza, ma dà luogo soltanto ad una irregolarità formale, che può essere eliminata attraverso il procedimento di correzione di errore materiale previsto dall'art. 287 c.p.c..

Il secondo comma dell'art. 36 citato al n. 1 prescrive che la sentenza deve contenere "l'indicazione della composizione del Collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono".

Va osservato, al riguardo, che in caso di incompleta indicazione dei membri del Collegio, vale l'indicazione riportata dal verbale di udienza; l'incertezza circa la composizione del Collegio dà luogo alla nullità della sentenza, mentre la mancanza o incompletezza della indicazione degli altri soggetti configura soltanto errore materiale, ove dagli atti processuali tali soggetti siano comunque individuali.

Il n. 2 del comma 2 dell'art. 36 prescrive che la sentenza deve contenere "la concisa esposizione dello svolgimento del processo".

Trattasi dell'esposizione succinta di quello che altrimenti viene qualificato il "fatto" della sentenza (distinto dal "Diritto"), costituito dalla sintetica esposizione dei fatti idonei ad individuare l'oggetto preciso della controversia da decidere, nonché le attività processuali svolte nell'iter processuale, sia dalle parti che dal giudice.

L'incompleta esposizione del "fatto" non è causa di invalidità della sentenza, risultando il fatto comunque dal fascicolo processuale, a meno che l'e-

sposizione non sia del tutto idonea alla esatta individuazione dell'oggetto del giudizio.

Il n. 3 del comma 2 dell'art. 36 prescrive che la sentenza deve contenere l'indicazione delle "richieste della parti".

Tale prescrizione è rilevante ai fini della verifica della sufficienza e adeguatezza della motivazione in diritto della sentenza, essendo il giudice tenuto ad esaminare tutte le "domande" delle parti; tuttavia, l'incompleta o omessa indicazione delle richieste delle parti non dà luogo all'invalidità della decisione, ove il giudice abbia comunque esaminato e si sia pronunciato sulle istanze di parte, in ossequio al principio della strumentalità delle forme degli atti processuali stabilita dall'art. 156 c.p.c., secondo cui il difetto di prescritti requisiti formali è irrilevante, ove sia raggiunto lo scopo per cui sono previsti.

Il n. 4 del comma 2 dell'art. 36 prescrive che la sentenza deve contenere "la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto"; è la seconda parte della sentenza, denominato anche "Diritto".

Trattasi del requisito fondamentale del provvedimento giurisdizionale, prescritto in generale dall'art. 111 della Costituzione a norma del quale "tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati".

La sentenza deve contenere l'esposizione delle ragioni giuridiche idonee a giustificare la pronuncia, con riferimento alle domande proposte dalla parte attrice e alle eccezioni sollevate dal convenuto, salvo che il giudice non le ritenga legittimamente assorbite per ragioni logico – giuridiche individuabili dal contesto della sentenza.

In sostanza, pur non richiedendosi una meticolosa esposizione delle ragioni di diritto, deve essere ben ricostruibile l'iter logico e il quadro normativo su cui si basa la sentenza, sicché la pronuncia deve porsi quale conclusione di un ragionamento sillogistico impostato e risolto dal giudice.

Non possono, perciò, ritenersi motivate le sentenze che si limitino alla enunciazione di principi generali, senza essere calati in concreto e applicati alla fattispecie da decidere, né sono sufficienti semplici richiami di precedenti giurisprudenziali privi di riferimento al caso concreto; né ovviamente soddisfa l'obbligo di motivazione l'affermazione di espressioni assiomatiche, non dimostrate, che si risolvono in mera enunciazione tautologica.

Il difetto di motivazione è causa di nullità della sentenza e, in quanto tale, va fatta valere solo quale motivo di impugnazione ai sensi dell'art. 161 c.p.c., senza incidere sulla esistenza della sentenza.

Sotto tale profilo, va sottolineato che il processo tributario ha natura dispositiva, onde lo stesso è regolato dal principio della domanda, nel senso che l'oggetto della controversia è circoscritto dai motivi di ricorso e dalle eccezioni delle controparti e il giudice non può pronunciarsi su domande o eccezioni non proposte.

Tuttavia, ancorché circoscritto in tali sensi l'oggetto del giudizio, è al giudice che compete configurare giuridicamente la materia del contendere, tenuto conto del petitum, della causa petendi ed anche del provvedimento gravato, non essendo il giudice vincolato alla qualificazione giuridica della controversia data dalle parti.

Il giudice deve attenersi alle istanze delle parti, potendo perciò solo prendere atto di eventuale rinuncia al ricorso, o di estinzione del processo per inattività.

Peraltro, poiché il giudizio va condotto al fine di riscontrare la legittimità dell'atto o del comportamento dell'amministrazione finanziaria alla luce dei soli motivi di ricorso dedotti, non può il giudice accogliere il ricorso e annullare l'atto dell'Amministrazione per vizi non dedotti col ricorso, né può ritenere legittimo il provvedimento dell'Amministrazione in base a motivazioni diverse o aggiunte a quelle su cui l'atto è fondato, non essendo consentita una integrazione postuma dell'atto gravato attraverso le argomentazioni addotte dalla difesa nel processo, in quanto verrebbe gravemente leso il diritto di difesa del contribuente sancito dalla Costituzione (art. 24).

In definitiva, stante la natura dispositiva del processo tributario, va applicato il principio della corrispondenza fra il chiesto o il pronunciato statuito dall'art. 112 del c.p.c., non potendo il giudice pronunciare oltre i limiti della domanda né su eccezioni non rilevabili d'ufficio, perché, in caso contrario, la sentenza sarebbe affetta dal vizio di ultrapetizione.

Anche al processo tributario è applicabile il principio processualistico "iura novit curia", in base al quale il giudice è tenuto a conoscere le norme che deve applicare alla fattispecie concreta sottoposta al suo esame.

Sebbene nell'esaminare i motivi di ricorso il giudice tributario deve attenersi, in virtù del divieto di ultrapetizione a quanto dedotto dal ricorrente, tuttavia gli è consentito interpretare l'imprecisa o inesatta formulazione dei motivi da parte dei contribuenti, ed esaminare gli stessi motivi non seguendo necessariamente l'ordine in cui sono indicati dal contribuente; che non è vincolante per il giudice.

Al riguardo, può ritenersi – secondo la prassi giurisprudenziale – ammissibile, per le sentenze di accoglimento, il criterio del c.d. assorbimento, secondo cui il giudice può omettere di esaminare e di pronunciarsi su tutti i motivi dedotti, laddove sussistono dei vizi di per sé solo determinanti ai fini dell'annullamento dell'atto impugnato o allorquando sussista un rapporto di continenza o di pregiudizialità fra motivo accolto e motivo assorbito.

Nel processo tributario, ai sensi del 3° co. art. 35 DL.vo n. 546/1992, in deroga alla previsione generale di cui all'art. 277 secondo comma c.p.c., non sono ammesse sentenze parziali, non definitive, limitate solo ad alcune questioni oggetto di controversia, per cui con la sentenza il giudice tributario deve pronunciare la decisione definitiva su tutte le domande proposte e su tutte

le eccezioni sollevate, senza poter rinviare o sospendere il giudizio su alcune di esse; tale deroga al principio generale del diritto processuale civile è stata giustificata dalla particolare esigenza di celerità dell'adempimento dell'obbligazione tributaria e della sua natura pubblicistica.

In applicazione di tale divieto, si ritiene che non siano neppure consentite nel processo tributario sentenze di condanna generica, ex art. 278 c.p.c., trattandosi di sentenze non definitive che rinviando a successiva pronuncia il "quantum debeatur".

Le sentenze definitive anche nel processo tributario si dividono nelle due categorie: sentenze in rito e sentenze in merito.

Le sentenze di rito, denominate anche "assolutorie dall'osservanza del giudizio", definiscono il processo senza pronuncia sul merito della controversia, in quanto la mancanza iniziale o sopravvenuta di qualche presupposto processuale o condizione dell'azione preclude l'esame del merito della controversia da parte del giudice, che, perciò, dovrà limitarsi a dichiarare tale mancanza; ed infatti, le sentenze in rito hanno sempre natura dichiarativa e non sono suscettibili di passare in giudicato.

Il giudice tributario, pertanto, prima di esaminare il merito della controversia è tenuto a verificare se non sussistano cause preclusive dell'esame del merito, perché ove ne sussistono dovrà limitarsi a dichiararlo senza esaminare il merito della controversia.

A secondo che la carenza di presupposti processuali sia originaria o sopravvenuta, le sentenze in rito si dividono in due gruppi:

- sentenze di irricevibilità, inammissibilità e nullità del ricorso;
- sentenze di improcedibilità del ricorso per sopravvenuto difetto di interesse, di cessazione della materia del contendere, di presa d'atto della rinuncia, dichiarativa dell'estinzione del giudizio per inattività della parti.

Circa l'ordine dell'esame dei presupposti processuali, si ritiene che prioritaria ad ogni altra questione è quella - rilevabile d'ufficio - della giurisdizione del giudice tributario, cui poi seguono l'incompetenza funzionale o per materia, l'incompetenza territoriale, nonché tutte le altre cause di inammissibilità o improcedibilità.

L'art. 36 al numero 5 del secondo comma prescrive che la sentenza debba contenere il "dispositivo" che perciò va esposto in sentenza dopo la motivazione preceduto dal "P.Q.M."

Il dispositivo reca il comando del giudice, che, in rito si esprime con "dichiara il ricorso inammissibile o improcedibile, oppure dà atto della rinuncia, etc...." e nel merito "accoglie o respinge" il ricorso.

Vi deve essere coerenza e consequenzialità logica e giuridica fra motivazione e dispositivo della sentenza, in quanto l'esatta individuazione del co-

mando contenuto nella sentenza è effettuato attraverso le statuizioni contenute sia nella motivazione che nel dispositivo, per cui in caso di contrasto fra motivazione e dispositivo la decisione è nulla per l'impossibilità di individuare quale sia in concreto il precetto della sentenza.

Il terzo e ultimo comma dell'art. 36 prescrive, infine, l'obbligo di indicare la data in cui è stata adottata dal Collegio la deliberazione, atto interno al funzionamento dello stesso Collegio.

La sentenza, poi, deve essere sottoscritta dal Presidente del Collegio e dall'estensore, che di regola è il giudice relatore, a meno che il Presidente non abbia indicato come estensore un giudice diverso; se estensore è il Presidente del Collegio, la sentenza va sottoscritta dal solo Presidente.

La firma del Presidente e del relatore è requisito essenziale della sentenza e la loro mancanza costituisce causa di nullità.

La sentenza, poi, ex art. 37, è pubblicata mediante deposito in segreteria entro trenta giorni dalla data della pronuncia.

Non vi è alcun obbligo di deposito in segreteria del dispositivo della sentenza da parte del Collegio al momento della pronuncia e la sentenza viene giuridicamente ad esistenza solo con la pubblicazione.

Ancorché l'art. 36 non lo preveda nel contenuto obbligatorio della sentenza, la sentenza deve contenere anche la regolamentazione delle spese di giudizio a norma dell'art. 15 del DL.vo n. 546/92, che recepisce il principio del diritto processuale civile, ex art. 91 c.p.c., secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese di giudizio che vengono liquidate con la sentenza.

Sussiste, quindi, l'obbligo del giudice di pronunciarsi sulle spese di giudizio, applicando il principio della soccombenza, anche in mancanza di esplicita domanda in tal senso delle parti, essendo il regolamento delle spese processuali adottabile d'ufficio, salvo espressa rinuncia della parte vittoriosa.

Lo stesso art. 15 dispone, poi, che la Commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese di giudizio nei casi previsti dall'art. 92 secondo comma c.p.c., ossia in caso di soccombenza reciproca o se ricorrono altri giusti motivi.

Peraltro, il DL.vo n. 546/92 prevede che in caso di estinzione del processo per inattività delle parti (art. 45) o per cessazione della materia del contendere (art. 46) le spese di giudizio restano a carico delle parti che le hanno anticipate; tale previsione si pone in deroga alla regola del processo civile, ove vige, invece, il principio della soccombenza virtuale, in base al quale, in tali ipotesi, il Collegio deve decidere sulle spese valutando, attraverso una deliberazione sommaria del merito, la probabilità di accoglimento del ricorso.