

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Giovanni SILVESTRI

Consigliere della Corte di Cassazione

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del LAZIO

Sommario: 1. – Il contenuto della sentenza. 2. – La funzione della motivazione. 3. – La struttura della motivazione. 4. – La motivazione in fatto e la valutazione delle prove. 5. – I vizi della motivazione. 6. – La motivazione della sentenza d'appello. 7. – Il dispositivo, le statuizioni relative alle spese del giudizio e la sottoscrizione della sentenza.

1. – Il contenuto della sentenza.

Non è possibile delineare in modo esauriente la disciplina della sentenza nel processo tributario sulla sola base della normativa dettata dal d.lgs. 31.12.1992, n. 546, che all'art. 36, 2° e 3° comma, stabilisce quale deve essere il «contenuto della sentenza»: per un esame completo dell'argomento occorre fare capo alle regole contenute nel codice di procedura civile e al modello di sentenza in esso prefigurato.

L'art. 30, comma 1, lett. g) della l. 413 del 1991 ha rivolto al legislatore delegato la fondamentale direttiva di realizzare l'«adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile». Il precetto è stato recepito nel d. lgs. 546/92, che ha assunto come parametro di conformazione della nuova disciplina i principi e le forme del processo civile ed ha rafforzato il riferimento allo schema processuale ordinario con la norma di chiusura racchiusa nell'art. 1, comma 2, per effetto della quale «i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile». Il rinvio recettizio contenuto nella disposizione ha, pertanto, elevato le norme processuali civili al rango di regole complementari ed integrative del processo tributario, onde il giudice è tenuto a colmare le lacune riscontrate nella disciplina speciale con la diretta applicazione delle disposizioni del sistema processuale delineato dal codice, previa verifica della loro compatibilità con i caratteri peculiari del giudizio che si svolge dinanzi alle commissioni tributarie. Un segnale significativo dell'adeguamento del processo tributario a quello civile ordinario è rappresentato dal fatto che l'art. 36 del d. lgs. n. 546/92 parla di «sentenza» ed ha ab-

bandonato il termine generico e neutro di «decisione», che figurava nell'art. 37 del D.P.R. n. 636/72, provvedendo ad individuarne il contenuto con un insieme di previsioni analoghe a quelle dell'art. 132 c.p.c., sicchè, anche sotto tale profilo, resta confermata la necessità di integrare le norme del d. lgs. n. 546/92 con quelle del codice di procedura civile in vista della realizzazione piena della giurisdizionalità del processo tributario e dell'attuazione dei principi dettati dall'art. 111 Cost., primi tra tutti quelli del giudice terzo ed imparziale, del contraddittorio e della motivazione dei provvedimenti giurisdizionali.

Pertanto, punti di riferimento imprescindibili nella trattazione del tema relativo alla motivazione della sentenza sono identificabili, oltre che nel già citato art. 132 c.p.c., nelle disposizioni del capo III del libro II del codice, concernenti la «decisione della causa» (principalmente gli artt. 276 e 277), nell'art. 118 delle disp. att. e nella disciplina delle impugnazioni della sentenza: a quest'ultimo riguardo, è fondamentale il richiamo all'art. 360, che, indicando i motivi del ricorso per cassazione, offre la chiave per individuare i vizi della motivazione della sentenza stabiliti a pena di nullità.

Nella tipologia dei provvedimenti che il giudice tributario è legittimato ad emettere la sentenza si differenzia dall'ordinanza e dal decreto per il suo contenuto decisorio, per i caratteri della non modificabilità e della non revocabilità, nonché per la sua idoneità a definire la controversia in uno dei gradi del giudizio e ad acquistare autorità di cosa giudicata tra le parti, i loro eredi ed aventi causa. E' utile, peraltro, ricordare che la giurisprudenza di legittimità è univocamente orientata nell'affermare il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, onde l'ordinanza che abbia il contenuto decisorio di una sentenza va qualificata come tale, con tutte le conseguenze che ne derivano (Cass., sez. lav., 10 gennaio 2001, n. 260: nella specie, il provvedimento, benchè definito come ordinanza, è stato qualificato come sentenza e ne è stata dichiarata la nullità, ai sensi degli artt. 132, comma 3, e 161, comma 2, c.p.c., per mancanza della sottoscrizione dell'estensore).

La sentenza, quale atto destinato a racchiudere la decisione della controversia tributaria, deve essere munita dei requisiti formali e sostanziali indicati nell'art. 36 del d. lgs. n. 546/92, le cui previsioni riflettono sostanzialmente quelle dell'art. 132 del codice di rito.

Al pari di qualsiasi sentenza emessa da organi giurisdizionali, ordinari e speciali, la sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana: la ragione di tali requisiti formali è ben comprensibile quando si tiene presente che la sentenza ha la funzione di rendere trasparente la giurisdizione, esercitata in nome del popolo italiano (art. 101, comma 1, Cost.). Peraltro, la carenza di tali requisiti non è causa di nullità ma dà origine a mera irregolarità suscettibile di eliminazione mediante la procedura di correzione degli errori materiali a norma dell'art. 287 c.p.c.

L'art. 36, comma 2, n. 1 del d. lgs. n. 546/92 dispone che la sentenza deve contenere, innanzi tutto, «l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono».

La necessità della presenza nell'epigrafe della sentenza dei nominativi dei giudici che hanno partecipato alla decisione della causa mira ad assicurare l'osservanza del principio della immutabilità del giudice, che opera anche nel processo tributario, imponendo che alla deliberazione partecipino gli stessi giudici che hanno trattato la controversia in camera di consiglio o che erano presenti alla discussione in pubblica udienza.

L'indicazione delle parti ha la funzione di individuare i soggetti tra i quali è instaurata la controversia e di circoscrivere l'ambito soggettivo del giudicato: nel giudizio di primo grado il ricorrente è identificabile, di regola, nel destinatario dell'atto impositivo impugnato, che deve essere esattamente identificato, specificando il domicilio, reale od eletto, ovvero la sede e, in caso di persona giuridica o di associazione non riconosciuta, la persona che ne ha la legale rappresentanza. Nella sentenza devono essere indicati anche i difensori delle parti e gli estremi della procura in base alla quale è stato conferito il mandato alle liti ad uno dei professionisti abilitati all'assistenza tecnica ai sensi dell'art. 12 del d. lgs. n. 546 del 1992.

L'omessa o inesatta indicazione del nome di una delle parti nell'intestazione della sentenza, dà luogo a nullità soltanto qualora riveli che il contraddittorio non si è regolarmente costituito a norma dell'art. 101 c.p.c. o generi incertezza circa i soggetti ai quali si riferisce la decisione: viceversa, l'omissione o l'inesattezza è causa di mera irregolarità, emendabile con la procedura di correzione prevista dagli art. 287 e 288 c.p.c., ove dal contesto della decisione, dagli atti processuali o dai provvedimenti da essa richiamati o comunque compiuti o intervenuti nel corso del processo sia inequivocamente individuabile la parte pretermessa o inesattamente indicata e sia, pertanto, possibile stabilire che la pronuncia è stata emessa anche nei suoi confronti (Cass., sez. III, 5 luglio 2001, n. 9077: nella specie, dal ricorso per cassazione si evinceva che l'atto di appello era stato notificato anche alla parte non indicata nell'intestazione della sentenza, di talché la stessa, essendo stata posta nella condizione di partecipare al giudizio, doveva considerarsi presente nel giudizio di secondo grado; in senso conforme cfr. Cass., sez. lav., 28 agosto 2000, n. 11264).

L'art. 36, comma 2, prescrive, inoltre, che la sentenza deve contenere «la succinta esposizione dello svolgimento del processo» (n. 2) e «le richieste delle parti» (n. 3). Le disposizioni in esame hanno la funzione di rappresentare, in forma chiara e completa, i punti salienti della vicenda processuale e le domande ed eccezioni delle parti, sia quelle principali sia quelle eventualmente subordinate, in modo da ben definire l'oggetto del giudizio tributario e

lo specifico contenuto della regiudicanda. Come si vedrà appresso, le predette indicazioni assumono essenziale rilevanza soprattutto rispetto alla estensione dell'obbligo della motivazione in relazione al principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato.

E' assolutamente costante l'indirizzo giurisprudenziale secondo cui l'assenza della concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa vale ad integrare un motivo di nullità della sentenza solo se tale omissione abbia impedito totalmente, non risultando richiamati in alcun modo i tratti essenziali della lite neppure nella parte motiva, di individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione, nonché di controllare che siano state osservate le forme indispensabili poste dall'ordinamento a garanzia del regolare svolgimento della giurisdizione (Cass., sez. III, 6 aprile 2001, n. 5146). Ne segue che l'esposizione 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, essendo sufficiente che essa riassume 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 (Cass., sez. II, 05-10-2000, n. 13292).

2. – La funzione della motivazione.

Se dovesse adottarsi una rappresentazione antropomorfa, potrebbe senz'altro affermarsi che la motivazione costituisce il cervello o, meglio, l'anima della sentenza.

La comprensione della disciplina della motivazione della sentenza nel processo tributario rende indispensabile il riferimento ad una disposizione - presupposta dalla normativa del d. lgs. n. 546 del 1992 e del codice di procedura civile- che sovrasta l'intero ordinamento ed enuncia solennemente uno dei principi coesenziali all'esercizio della giurisdizione. Si tratta dell'art. 111 della Carta costituzionale, a norma del quale "tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati" (comma 6), il cui necessario complemento risiede nella disposizione immediatamente successiva ("contro le sentenze e contro i provvedimenti sulla libertà personale, pronunciati dagli organi giurisdizionali ordinari e speciali, è sempre ammesso ricorso in cassazione per violazione di legge"): (comma 7).

L'art. 111, comma 6, Cost. recepisce un principio fondamentale della nostra civiltà giuridica, risalente all'ideologia illuministica di impronta tipicamente garantistica, dal quale deriva che l'obbligo della motivazione costituisce il titolo di legittimazione dell'esercizio della giurisdizione e il cardine di

un ordinamento improntato al valore supremo della legalità, il cui necessario corollario va individuato nel principio di soggezione del giudice alla legge (art. 102, comma 2, Cost.). La motivazione, consistendo nell'esposizione delle ragioni seguite nella ricostruzione dei fatti e nell'interpretazione delle norme giuridiche, consente di ripercorrere retrospettivamente i passaggi del ragionamento sviluppato dal giudice per arrivare alla conclusione accolta nella decisione: poiché essa esplica il discorso giustificativo della pronuncia, la motivazione è garanzia di legalità, di razionalità, di controllabilità della sentenza e, dunque, insostituibile presidio contro l'arbitrio del giudice nella soluzione della controversia, all'interno di un sistema processuale che appresta mezzi di impugnazione tendenti ad assicurare la legittimità delle decisioni giudiziali proprio attraverso il controllo della motivazione. In altri termini, l'obbligo della motivazione, costituzionalmente sancito, è finalizzato a prevenire l'esercizio insindacabile del potere discrezionale nell'apprezzamento giudiziale delle prove e nella ricostruzione della portata delle leggi ed ha la funzione di giustificazione razionale della decisione e di argine contro scelte arbitrarie dettate da opzioni meramente soggettive, che finiscono per rappresentare la negazione della giurisdizione, la cui essenza è quella di costituire una attività razionalmente configurata, imperniata su criteri di valutazione precisi e riconoscibili.

A base delle esposte considerazioni può essere utile richiamare le enunciazioni fatte in una sentenza della Corte costituzionale a proposito della pubblicità delle udienze dinanzi alle commissioni tributarie, ma certamente illuminanti rispetto alla funzione della motivazione: nella predetta sentenza è stato precisato che «in base all'art. 53 Cost., l'imposizione tributaria è soggetta al canone della trasparenza, nonché ai principi di universalità ed eguaglianza, onde la posizione del contribuente non è esclusivamente personale e non è tutelabile con il segreto. La generale conoscenza delle controversie tributarie può giovare alla concreta attuazione del sistema tributario e concorre a ridurre il numero degli inadempimenti e degli evasori in genere» (Corte cost., 16 febbraio 1989, n. 50).

Dalle precedenti riflessioni si evince che, anche nel processo tributario, l'inderogabilità della motivazione, quale mezzo di controllo della decisione, non può essere circoscritta al momento dell'applicazione della norma giuridica, ma deve intendersi inevitabilmente estesa al giudizio storico o di fatto, a quel momento, cioè, in cui il giudice valuta i risultati delle prove e procede alla ricostruzione del fatto, nel quale deve essere sussunto il precetto legale. E' stato, al riguardo, giustamente osservato che la correttezza del giudizio di fatto si pone quale condizione (ovviamente non sufficiente, ma necessaria) della legalità della decisione, poiché appunto la norma viene correttamente applicata solo se esistono fatti che ne implicano e ne giustificano l'applica-

zione. La coerenza e il rigore del sistema postulano, pertanto, che la garanzia costituzionale ex art. 111 Cost. debba coprire la motivazione nella sua unità, inscindibilmente costituita dalla soluzione delle questioni di diritto, sostanziale e processuale, e dall'accertamento del fatto, al quale una determinata norma, e quella soltanto, deve essere applicata.

3. - La struttura della motivazione

La funzione della motivazione, quale parte della sentenza destinata a rendere riconoscibili le ragioni della decisione, ha diretta incidenza sulla struttura letterale e logica che la stessa deve assumere.

Secondo la formula enunciata nell'art. 36, comma 2, n. 4 del d. lgs. n. 546 del 1992, la sentenza deve contenere «**la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto**» della decisione: è evidente che il modello è stato tratto dall'art. 132 c.p.c., in cui sono impiegate le identiche parole con la sola variante dell'aggettivo «*concisa*», anziché «*succinta*». Non sono mancati commentatori che dalla diversa aggettivazione hanno ritenuto di poter trarre la conclusione dell'esigenza di una maggiore semplificazione delle articolazioni della motivazione della sentenza del giudice tributario rispetto a quelle proprie della motivazione della sentenza del giudice civile. Ma l'argomento testuale è scarsamente significativo per ricavarne la conseguenza di una «*mens legis*» a favore di differenze strutturali tra le motivazione delle due sentenze, tanto più che la semplificazione delle forme della motivazione corrisponde ad un carattere che deve essere presente non solo nelle sentenze tributarie, ma anche nelle sentenze civili.

Fondamentale importanza sulla conformazione della motivazione deve essere riconosciuta alle disposizioni contenute nell'art. 118 disp. att. c.p.c., secondo cui la motivazione della sentenza consiste «**nell'esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione**» (comma 1°) e «**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**» (comma 2°).

La prescrizione concernente l'ordine dell'esposizione delle questioni discusse e decise dal giudice rivela che le linee della motivazione devono essere rispondenti ad uno schema logico, il cui impianto è scandito da precisi passaggi segnati dalla disamina e dalla soluzione delle singole questioni, nelle quali si compendia la «*res iudicanda*». Il predetto ordine decisionale è indicato dall'art. 276, comma 2, c.p.c., secondo cui il collegio «**decide gradatamente le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio e quindi il merito della causa**». L'avverbio «*gradatamente*» esprime l'esi-

genza dell'osservanza dell'ordine col quale nella motivazione devono essere esposte le questioni decise, risultando queste legate tra loro da una gerarchia di ordine logico-giuridico, nel senso che, nell'esame di esse, il giudice è tenuto a seguire determinati criteri di priorità. Dal coordinamento tra il citato art. 276 e l'art. 279 c.p.c., esplicitamente richiamati dall'art. 35, comma 3, del d. lgs. 546 del 1992, emerge che il primo passaggio della motivazione riguarda la soluzione delle «questioni pregiudiziali» attinenti alla valida costituzione del rapporto processuale e, dunque, alla verifica delle condizioni processuali per una pronuncia sul merito della controversia. Nella categoria delle questioni pregiudiziali devono essere comprese quelle relative alla capacità processuale delle parti («legitimatio ad processum»), alla tempestività, alla validità e all'ammissibilità del ricorso e della costituzione delle parti in giudizio, alla giurisdizione e alla competenza: queste ultime questioni - è bene ricordarlo - richiedono talora che sia previamente inquadrata giuridicamente la fattispecie e implicano, quindi, una valutazione deliberativa del merito della decisione.

L'esame del merito vero e proprio della controversia può essere preceduto dalla soluzione di «questioni preliminari» riguardanti la carenza di legittimazione attiva e passiva, ad agire e a contraddire (c.d. «legitimatio ad causam»), la decadenza e la prescrizione.

L'esame delle questioni pregiudiziali e di quelle preliminari può condurre alla definizione del giudizio tributario: in tal caso il giudice pronuncia una sentenza (cfr. art. 279, comma 2, n. 1, 2 e 3, c.p.c.), senza dovere esaminare le questioni che, nell'ordine logico, sono successive (principio dell'assorbimento). Invece, allorchè il predetto esame non conduca alla chiusura del processo tributario, l'esplicito divieto posto dall'art. 35, comma 3, ultima parte, del d. lgs. n. 546/92 preclude la pronuncia di sentenza non definitiva, limitata alla declaratoria dell'infondatezza delle questioni pregiudiziali e delle questioni preliminari. Pertanto, nella motivazione deve darsi conto, in ordine logico, delle ragioni della decisione sulle singole questioni pregiudiziali e preliminari, fino alla valutazione del merito della controversia, identificabile nella esposizione dei motivi in fatto e in diritto che giustificano l'accoglimento o il rigetto del ricorso, a seconda che sia riconosciuta o negata l'illegittimità della pretesa del fisco.

Il contenuto della motivazione è correlato ai principi che reggono il processo tributario, nel senso che l'area di operatività dell'obbligo della motivazione è strettamente uniformato alla materia del contendere e ai limiti della regiudicanda. In questo senso è decisivo il richiamo al principio della domanda di cui all'art. 99 c.p.c. e della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato ex art. 112 c.p.c., in forza del quale «il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa e non può pronunciare d'ufficio

su eccezioni, che possono essere proposte soltanto dalle parti». Al contrario, è noto che il vincolo segnato dalle allegazioni delle parti non è operante per la «quaestio iuris», rispetto alla quale, una volta enucleati i termini fattuali della controversia, il giudice deve autonomamente individuare la norma giuridica applicabile («iura novit curia»).

In consonanza con il principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato deve riconoscersi che la motivazione della sentenza tributaria è retta dal canone della completezza, onde, per non incorrere nel vizio di ultra o di extrapetizione, il giudice è tenuto a pronunciare (e, quindi, a motivare) su tutte le domande ed eccezioni proposte dalle parti in rigorosa correlazione con gli elementi costitutivi che integrano la «causa petendi» ed il «petitum». In proposito è stato chiarito che il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato è operante anche nel processo tributario (Cass., sez. I, 8 febbraio 2000, n. 1382; Cass., sez. tributaria, 9 giugno 2000, n. 7907) e che la violazione dell'art. 112 c.p.c. determina il vizio di ultra o extrapetizione della sentenza, che ricorre soltanto quando il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri qualcuno degli elementi obiettivi dell'azione (petitum o causa petendi), attribuendo o negando a taluna delle parti un bene diverso da quello richiesto e non compreso nemmeno virtualmente o implicitamente nella domanda, o sostituendo l'azione espressamente o formalmente proposta con una diversa, fondata su fatti diversi o su una diversa causa petendi, con la conseguente introduzione nel processo di un nuovo o diverso titolo, accanto a quello posto dalla parte a fondamento della domanda, e di un nuovo tema di indagine (Cass., sez. III, 12 gennaio 1999, n. 258): con la precisazione che l'«error in procedendo» conseguente alla violazione dell'art. 112 c.p.c. è configurabile allorchè il giudice abbia ommesso di pronunciare su una delle domande o delle eccezioni dedotte dalle parti, ovvero quando egli sostituisca di ufficio una diversa azione a quella formalmente proposta, ponendo a fondamento della decisione fatti e situazioni estranei alla materia del contendere, perché nuovi e diversi da quelli enunciati a sostegno della pretesa (Cass., sez. lav., 9 febbraio 1999, n. 1108). E' opportuno segnalare, peraltro, che è costante l'indirizzo secondo cui, nell'indagine diretta all'individuazione e alla qualificazione della domanda giudiziale, il giudice non è condizionato dalle formule adottate dalle parti, dovendo egli tenere presente essenzialmente il contenuto sostanziale della pretesa fatta valere, desumibile non solo dal tenore letterale degli atti ma anche dalla natura delle vicende rappresentate dalla parte istante e dal provvedimento sollecitato in concreto, con il solo limite del rispetto del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato (Cass., sez. II, 3 luglio 2000, n. 8879; Cass., sez. I, 28 gennaio 2000, n. 961).

I principi testè esposti convergono univocamente a delineare i confini dell'obbligo di motivazione e, correlativamente, della regola della comple-

tezza delle ragioni della decisione esposte nella parte motiva della sentenza tributaria. Occorre, tuttavia, chiarire la reale portata del principio di completezza della motivazione, ricordando che - secondo una linea interpretativa consolidata- l'adempimento dell'obbligo della motivazione non implica che il giudice debba valutare singolarmente tutte le risultanze processuali e debba confutare tutte le argomentazioni sviluppate dalle parti, essendo sufficiente che egli, dopo avere vagliato le une e le altre nel loro complesso, esponga gli elementi sui quali è fondato il suo convincimento e le norme giuridiche applicate: tutti gli altri elementi in fatto e in diritto dedotti dalle parti, anche se non espressamente menzionati nella parte motiva della sentenza devono considerarsi implicitamente disattesi perché incompatibili, sul piano logico e giuridico, con la decisione adottata (Cass., sez. II, 11 febbraio 1998, n. 1390; Cass., sez. II, 10 giugno 1997, n. 5169). Ne segue che il principio di completezza deve coordinarsi con i principi di essenzialità e di congruenza, secondo il modello tipizzato negli artt. 36, comma 2, n. 4 del d. lgs. 546 del 1992 e 132, comma 2, n. 4 c.p.c., nonché, soprattutto, nell'art. 118 disp. att. dello stesso codice, che chiaramente delinea l'impianto strutturale della motivazione, la cui essenzialità traspare dall'obbligo del giudice di provvedere alla «esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione», con l'indicazione, concisa e gradata, delle questioni discusse, delle norme di legge e dei principi di diritto applicati. E, dunque, ciò che è essenziale nella motivazione deve essere individuato nella chiara e inequivoca enunciazione della «*ratio decidendi*», ossia delle ragioni che sorreggono il discorso giustificativo della decisione, con cui il giudice deve dare conto del perché ha ritenuto di dovere adottare proprio quella soluzione e non un'altra.

L'essenzialità e la congruenza della motivazione hanno come corollario le regole della chiarezza e della linearità e, quindi, postulano che il tenore letterale e logico dello sviluppo del percorso argomentativo faccia trasparire la «*ratio decidendi*» con diretta ed inequivoca immediatezza. Il che implica la necessità che nella motivazione siano trattati soltanto i punti decisivi della controversia (quelli, cioè, che presentano diretta incidenza causale sull'esito del giudizio), senza soffermarsi su quelli marginali o, addirittura, superflui ed irrilevanti sulla giustificazione della soluzione scelta. In questi ultimi casi la presenza di «*obiter dicta*» e di principi enunciati «*in tesi astratta*», estranei all'effettivo contenuto del «*decisum*», contribuisce ad offuscare le linee argomentative della motivazione, che -è opportuno ribadirlo- devono essere le più semplici, lineari e chiare. E' diffusa, peraltro, la prassi delle motivazioni alternative, fondate su distinte «*rationes decidendi*»: una simile tecnica di argomentazione incide negativamente sulla chiarezza e sulla linearità della motivazione, soprattutto quando il giudice non precisa che le ragioni giustificative sono distinte ed alternative. Tuttavia, l'impiego della motivazione alter-

nativa non è causa di nullità della sentenza nell'ipotesi in cui una delle due proposizioni argomentative giustifichi autonomamente la soluzione accolta, ancorchè l'altra sia giuridicamente errata.

4. – La motivazione in fatto e la valutazione delle prove.

La motivazione della sentenza del giudice tributario deve essere estesa, al pari di quella di qualsiasi altro giudice, tanto alle questioni di fatto rilevanti sull'esito della controversia quanto alle questioni di diritto, essendo tenuto il giudice a spiegare le ragioni per le quali ha ritenuto accertati determinati fatti e ad indicare le norme ed i principi giuridici applicati alla fattispecie concreta. Fatto e diritto costituiscono elementi essenziali della decisione, tra loro strettamente correlati, giacchè l'attività dello «*ius dicere*» corrisponde, nella sostanza, alla verifica della riconducibilità della legge all'interno delle situazioni fattuali allegate dalla parte che ha fatto valere un diritto in giudizio e che invoca una statuizione favorevole del giudice in relazione a precise condizioni di fatto e a determinate disposizioni di legge. Il legame tra fatto e diritto è tale che una modificazione del primo, talora anche marginale, può determinare il mutamento della norma applicabile, facendo venire meno la corrispondenza tra fattispecie concreta, oggetto del giudizio, e fattispecie astratta dalla norma stessa prefigurata. Ne segue che, per applicare correttamente le disposizioni di legge, il giudice tributario deve provvedere ad una esauriente ed accurata motivazione in ordine alla «*quaestio facti*» e alla situazione all'interno della quale le norme devono essere calate.

Nella motivazione in fatto il giudice deve esporre le linee del ragionamento seguito nella interpretazione dei risultati delle acquisizioni processuali, indicando le fonti di prova utilizzate nella ricostruzione della vicenda dedotta in giudizio.

L'art. 116, comma 1, c.p.c. stabilisce che «*il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti*». La disposizione sancisce il principio del libero convincimento nella valutazione delle prove, la cui portata deve essere chiarita sottolineando che la libertà del giudice non può significare né arbitrio né prevalenza di opzioni meramente soggettive: proprio per questa ragione al principio del libero convincimento fa riscontro il rigore dell'obbligo della motivazione, il cui adempimento è finalizzato ad assicurare le possibilità di controllo dell'osservanza delle regole della logica e della congruenza dei procedimenti inferenziali nella valutazione delle prove, sviluppati applicando le massime di comune esperienza.

Secondo le opinioni prevalenti in dottrina e in giurisprudenza, la motiva-

zione relativa all'accertamento del fatto deve essere articolata attraverso la tecnica argomentativa del sillogismo, all'interno del quale il passaggio dalla fonte della prova al fatto accertato è reso possibile dalla regola di inferenza enucleabile dalla massima di esperienza appropriata. I tre momenti dell'articolazione dello schema sillogistico sono individuati in una premessa maggiore, costituita dalla massima di esperienza, in una premessa minore, rappresentata dal fatto noto, e nella conclusione corrispondente al risultato probatorio. La coerenza, la congruenza e la compattezza logica dello sviluppo del ragionamento sillogistico concretano la giustificazione interna della valutazione probatoria, la cui affidabilità dimostrativa postula, tuttavia, anche la giustificazione esterna della massima di esperienza, che assume il ruolo di regola inferenziale su cui poggia l'argomentazione deduttiva conducente alla conclusione probatoria.

Il perno dell'argomentazione probatoria è, dunque, costituito dalla scelta da parte del giudice delle massime di esperienza da utilizzare nell'interpretazione dei dati probatori. La massima di esperienza costituisce una regola extranormativa ricavata dall'esperienza passata e fondata sulla rilevazione dell'*id quod plerumque accidit*, mediante la quale è accertato, con un elevato grado di probabilità, il nesso che lega tra loro due accadimenti umani, onde la base dimostrativa della regola di esperienza poggia su una verifica empirica condotta con criteri obiettivi e connotata da una qualificata frequenza statistica, alla cui stregua la massima acquista affidabilità razionale ed è elevata a premessa maggiore di un paradigma inferenziale, che vede, nella premessa minore, proprio la fattispecie concreta. Le massime di esperienza, operando come criterio di inferenza all'interno del ragionamento probatorio, implicano la necessità di introdurre un criterio di razionalità nel loro impiego che tenga conto della loro diffusione nella cultura media e della natura specifica della massima adottata, dato che la validità razionale dell'inferenza dipende dall'analisi critica delle massime che di volta in volta vengono impiegate.

Nella motivazione in fatto il giudice è chiamato, dunque, a dare esauriente spiegazione del metodo logico adottato e dei criteri seguiti mediante i quali dalle prove disponibili sono stati tratti i dati utilizzati nella ricostruzione del fatto. Ma la motivazione inerente all'accertamento della fattispecie concreta non si esaurisce nella ricostruzione della situazione fattuale, dovendo il giudice procedere anche alla verifica del rispetto delle forme di acquisizione conoscitiva dei fatti e, quindi, della validità e dell'ammissibilità dei mezzi di prova. Si tratta di un'operazione che, nell'ordine logico, precede la valutazione delle prove, con la specifica funzione di assicurare l'osservanza delle regole dettate in materia di prove (profilo di diritto sostanziale) e della legalità del procedimento probatorio, articolato in una sequenza in cui sono individuabili le fasi dell'ammissione, dell'assunzione/acquisizione e della va-

lutazione della prova (profilo di diritto processuale). Ditalchè l'obbligo della motivazione verte anche in merito alla esclusione dei mezzi di prova dedotti dalle parti e, se la commissione tributaria non ha provveduto ad indicare le ragioni della statuizione con apposita ordinanza, nella motivazione della sentenza deve darsi conto degli argomenti che hanno indotto a non dare ingresso alle istanze istruttorie delle parti.

Anche il processo tributario è retto dal principio della disponibilità delle prove enunciato dall'art. 115, comma 1, c.p.c., in forza del quale, salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti. La regola della disponibilità delle prove è temperata dalla titolarità di poteri istruttori d'ufficio, attribuiti dall'art. 7 del d. lgs. n. 546 del 1992 alle commissioni tributarie, che, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, «esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta» (comma 1), «possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica» (comma 2) e hanno «facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia» (comma 3).

Lo stesso art. 115 stabilisce che, senza bisogno di prova, il giudice può porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza: si tratta del canone della diretta utilizzabilità come prova, indipendentemente dalle allegazioni delle parti, dei fatti notori («*notoria non egent probationem*»). Tale carattere spiega la differenza esistente tra il fatto notorio, che è mezzo di accertamento del fatto (e, quindi, prova), e le massime di esperienza, che costituiscono invece semplice criterio di valutazione del fatto accertato.

Il fatto notorio comprende tutte quelle nozioni che fanno parte del bagaglio di conoscenze di ogni uomo di media cultura in un determinato luogo e in un certo momento storico, senza che sia necessario il ricorso a particolari informazioni o ausili tecnici (Cass., sez. III, 27 giugno 2000, n. 8744; Cass., sez. III, 5 maggio 2000, 5680). Quale deroga al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio nella formazione della prova, il fatto notorio deve essere inteso in senso rigoroso: esso, cioè, deve presentare un grado di certezza tale da apparire indubitabile, incontestabile e da renderne immediatamente riconoscibile l'affidabilità probatoria. In mancanza di tale puntuali caratteri, il notorio non raggiunge il livello e la dignità del mezzo di prova, come pure non possono costituire fonte di prova la scienza privata del giudice o le nozioni di natura tecnica quando non risultino acquisite al patrimonio di ogni uomo di cultura media.

Le considerazioni testè espone portano a riconoscere la necessità di un

uso prudente e rigoroso del fatto notorio anche nella motivazione delle sentenze del giudice tributario. A questo proposito, deve sottolinearsi che nella giurisprudenza della Corte di cassazione è stato escluso che possa rientrare nella categoria del fatto notorio il valore di un determinato immobile, allorchè ne sia richiesta una precisa determinazione ai fini dell'individuazione della base imponibile di un tributo, dato che la stima del bene corrisponde ad un valore variabile nel tempo e nello spazio, anche nell'ambito dello stesso territorio, in relazione alle caratteristiche del bene stesso (Cass., sez. I, 9 luglio 1999, n. 7181; Cass., sez. I, 28 marzo 1997, n. 2808). Sembra, invece, orientata in senso più estensivo la pronuncia del Supremo Collegio con cui è stata affermata la possibilità di ritenere notoria la conoscenza dell'esistenza, in un dato periodo, di una crisi edilizia e delle conseguenze sul valore degli immobili, al rialzo o al ribasso, alla luce della diffusione delle rilevazioni statistiche in materia economica (Cass., sez. II, 6 agosto 1999, n. 8481).

La questione maggiormente delicata in materia di fatto notorio è rappresentata, dunque, dalla verifica delle condizioni prescritte dall'art. 115, comma 2, c.p.c.- Tuttavia, una volta riconosciute la notorietà, la nozione di fatto di comune esperienza diventa autoreferenziale e, quindi, non è necessaria alcuna motivazione per giustificarne la forza dimostrativa, riconosciuta e percepita come tale da ogni cittadino alla luce del patrimonio conoscitivo proprio di una data collettività.

Si è dubitato dell'ammissibilità nel processo tributario della prova per presunzioni, in relazione all'esplicita esclusione della prova testimoniale ad opera dell'art. 7, comma 4, del d. lgs. n. 546 del 1992 ed alla disposizione dell'ultimo comma dell'art. 2729 c.c., secondo cui «le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni». Nella giurisprudenza della Corte di cassazione la questione è stata risolta chiarendo che l'art. 2729, comma 2, cod. civ., è inapplicabile nel processo tributario, atteso che l'esclusione della prova testimoniale nel procedimento davanti alle commissioni tributarie, disposta dall'art. 7, comma 4, del d. lgs. 31.12.1992, n. 546, è dettata da un'esigenza di speditezza e va considerata come disposizione di carattere eccezionale ed in quanto tale di stretta interpretazione (ex art. 14 disp. sulla legge in generale), con la conseguenza che non può essere applicata oltre i casi considerati (Cass., sez. I, 19 dicembre 1997, n. 12854; Cass., sez. I, 22 agosto 1997, n. 7867). È opportuno sottolineare che l'accertamento dei fatti mediante prova indiziaria, essendo fondato sull'applicazione del metodo inferenziale, richiede dal giudice tributario una motivazione particolarmente attenta e rigorosa al fine di dare conto dell'esistenza dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza degli indizi e, quindi, di porre in luce i passaggi logici che, collegando gli elementi valutati, consentono di risalire dal fatto noto al fatto ignoto.

Un breve cenno merita anche la motivazione relativa all'accertamento di fatti che sono stati oggetto di indagini tecniche. Si è già visto che l'art. 7 del d. lgs. 546 del 1992 stabilisce che le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. In applicazione di indirizzi consolidati nella giurisprudenza di legittimità deve considerarsi adempiuto l'obbligo della motivazione mediante la dichiarata recezione delle conclusioni esposte nella relazione del consulente tecnico, senza la necessità che sia riprodotto l'»iter« tecnico-valutativo seguito dall'ausiliario del giudice, allorchè le parti e i loro consulenti non abbiano sviluppato rilievi critici atti ad infirmare quelle conclusioni (Cass., sez. lav., 9 marzo 2001, n. 3519; Cass., sez. I, 26 aprile 1999, n. 4139): sicchè l'obbligo di una specifica motivazione sussiste soltanto in presenza di precise e puntuali critiche mosse dalle parti alla consulenza tecnica (Cass., Sez. II, 1 febbraio 1995, n. 1153).

5. – I vizi della motivazione.

L'art. 62 del d. lgs. 546 del 1992 stabilisce che «avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, comma 1, c.p.c.». L'esplicito rinvio alle disposizioni del codice di rito rende manifesta l'importanza della previsione contenuta nell'art. 360, comma 1, n. 5 ai fini della identificazione dei vizi della motivazione che producono la nullità della sentenza.

Come è stato chiarito in una recente decisione della Corte di cassazione (Cass., sez. trib., 12 febbraio 2001, n. 1944), dall'esplicito rinvio alla norma sui motivi del ricorso per cassazione -oltre che dal rinvio materiale contenuto nell'art. 1, comma 2, del d. lgs. n. 546 del 1992- deriva che i vizi della motivazione rilevanti nel processo tributario devono essere ricondotti nella categoria della «omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile di ufficio» (art. 360, 1° comma, n. 5 c.p.c.), la cui esistenza deve essere affermata allorchè nel ragionamento del giudice si riscontri il mancato e deficiente esame di punti decisivi della controversia, ovvero l'insanabile contrasto tra le argomentazioni addotte, sì da impedire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione. I vizi delineati nell'art. 360, comma 1, n. 5 del codice ineriscono alla motivazione in fatto, dato che il vizio attinente all'applicazione di principi giuridici è inquadrabile nella violazione e nella falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3

c.p.c.- Per quanto riguarda la motivazione in diritto, questa deve considerarsi adeguata anche quando si risolve nel richiamo di precedenti giurisdizionali, condivisi dalla Commissione: tuttavia, in caso di contrasti di giurisprudenza, è necessaria una puntuale esposizione delle ragioni per le quali è stata seguita una determinata linea interpretativa, a preferenza di una diversa.

Fatte queste indispensabili premesse, occorre precisare che il vizio di omessa motivazione non deve essere inteso unicamente in senso materiale o grafico (ossia, con riguardo all'ipotesi dell'inesistenza della parte del documento destinata a contenere i "motivi della decisione"), ma anche come mancato esame di elementi di fatto che, se presi in considerazione, avrebbero potuto condurre ad una pronuncia diversa da quella adottata (Cass., sez. lav., 2 giugno 1995, n. 6189; Cass., sez. I, 21 gennaio 1995, n. 685). Il vizio è riscontrabile quando, su punti decisivi della controversia, la motivazione adottata non sia rispondente ai requisiti minimi di esistenza, di completezza e di logicità del discorso argomentativo su cui è fondata la decisione, mancando di essenziali momenti esplicativi, anche in relazione alle deduzioni pertinenti delle parti, tanto da rendere non intellegibile il filo logico seguito dal giudice di merito nella ricostruzione del fatto, le cui connessioni argomentative si presentano del tutto scoordinate e incoerenti, onde rimangono assolutamente incomprensibili le ragioni che hanno giustificato la decisione (Cass., sez. III, 8 novembre 1996, n. 9744).

Il medesimo vizio di mancanza della motivazione è stato ritenuto esistente anche in caso di motivazione con l'uso di modulo a stampa, nel quale, in assenza di qualsiasi integrazione riferita al caso di specie, siano contenute espressioni riprodotte pedissequamente l'inesistenza delle condizioni previste dalla legge per la pronuncia di una decisione favorevole, ovvero quando il giudice recepisca acriticamente, senza alcuna autonoma valutazione, le deduzioni di una delle parti.

Le ipotesi esaminate sono riconducibili nella figura della motivazione apparente, caratterizzata dalla totale assenza di un qualsiasi discorso giustificativo della decisione e, dunque, coincidente col vizio di mancanza della motivazione: allo stesso tipo di vizio fanno riferimento talune sentenze quando qualificano come motivazione fittizia quella che non consente di individuare la *ratio decidendi* per il fatto che il giudice di merito si è limitato ad enunciare frasi stereotipe o di stile.

Il vizio di insufficiente motivazione è configurabile nell'ipotesi in cui la parte motiva della sentenza mostri, nel suo insieme, un'obiettiva deficienza del criterio logico che ha condotto il giudice ad un determinato convincimento, a condizione che un simile difetto argomentativo incida su un punto decisivo, legato, cioè, da un rapporto di causalità logica con la soluzione giuridica data alla controversia, nel senso che, se fosse stato esaminato quel punto,

la decisione sarebbe stata diversa (Cass., sez. lav., 24 giugno 2000, n. 8629; Cass., sez. II, 13 aprile 1999, n. 3615, Cass., sez. I, 9 marzo 1998, n. 2625).

Il vizio di contraddittorietà della motivazione sussiste quando le ragioni poste a fondamento della decisione risultano sostanzialmente contrastanti, tanto da elidersi a vicenda, da escludere qualsiasi nesso di coerenza tra le diverse proposizioni argomentative e, quindi, da non consentire l'individuazione della *ratio decidendi* (Cass., sez. I, 17 luglio 1997, n. 6557; Cass., sez. lav., 2 giugno 1995, n. 6189).

Si discute se il travisamento del fatto possa essere catalogato tra i vizi logici della motivazione. Il travisamento corrisponde alla divergenza tra i risultati probatori posti a base della decisione e quelli emergenti dagli atti processuali. La giurisprudenza della Corte di cassazione è orientata nel senso che la denuncia di un travisamento di fatto quando attiene non alla motivazione della sentenza impugnata, ma ad un fatto che sarebbe stato affermato in contrasto con la prova acquisita, costituisce motivo non di ricorso per cassazione ma di revocazione ai sensi dell'art. 395 c.p.c. (Cass., sez. II, 27 marzo 1999, n. 2932; Cass., sez. III, 28 novembre 1998, n. 12089). Deve trarsene la conseguenza che, stante l'esplicito rinvio contenuto nell'art. 64 del d. lgs. n. 546 del 1992 al citato art. 395, va riconosciuto che anche le sentenze del giudice tributario sono suscettibili di revocazione per travisamento del fatto, consistente nell'errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa, vale a dire in un errore che ha fatto fondare la decisione sulla «supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa» oppure sulla supposizione dell'inesistenza di un «fatto la cui verità è positivamente stabilita», sempreché, in entrambi i casi, il fatto non abbia costituito un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare.

Infine, deve precisarsi che i vizi della motivazione determinano la nullità e non la giuridica inesistenza della sentenza, onde, a norma dell'art. 161, comma 1, c.p.c., essi possono essere fatti valere attraverso il meccanismo dei mezzi di impugnazione, nel rispetto dei limiti e delle regole che li disciplinano (Cass., sez. I, 27 novembre 1997, n. 11975).

6. – La motivazione della sentenza d'appello.

Se è vero che i caratteri formali e sostanziali della motivazione sono direttamente dipendenti dai principi fondamentali del processo nel quale la sentenza è inserita, non è dubbio che merita particolari riflessioni la motivazione della decisione d'appello nel processo tributario, data la peculiare conformazione di tale grado del giudizio.

Va sottolineato in particolare, in estrema sintesi, che il processo di se-

condo grado non è costruito sul modello del «*iudicium novum*», ma su quello della «*revisio prioris instantiae*», ditalchè esso è retto dal principio devolutivo, dal quale deriva che il giudice di appello ha l'obbligo di motivare soltanto sui punti investiti dall'impugnazione e che gli è impedito l'esame di temi di indagine non criticati con i motivi di gravame, a meno che non si tratti di questioni rilevabili di ufficio sulle quali non si è formata la preclusione derivante dal giudicato interno. In proposito deve chiarirsi che a tale fondamentale connotazione del processo di appello è direttamente strumentale il principio della specificità dei motivi di impugnazione, essendo palese che l'onere di specificazione prescritto dall'art. 342 c.p.c. ha la duplice funzione di delimitare l'ambito di esame consentito al giudice di appello, in conformità del principio del «*tantum devolutum quantum appellatum*», e di consentire il puntuale e ragionato esame delle critiche mosse alla decisione impugnata (Cass., sez. un., 29 gennaio 2000, n. 16/SU; Cass., sez. I, 3 settembre 1999, n. 9270; Cass., sez. lav., 20.4.1999, n. 3905).

L'operatività di tali principi anche rispetto all'appello contro le sentenze del giudice tributario trova inconfutabile conferma nella previsione dell'art. 53, comma 1, del d. lgs. n. 546 del 1992, che dichiara inammissibile l'appello in cui non sia contenuta l'indicazione dei «motivi specifici dell'impugnazione», oltre che nelle disposizioni che impongono la specifica riproposizione delle questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale (art. 56) o che sanciscono l'inammissibilità di domande ed eccezioni nuove (art. 57) e il divieto di nuove prove (art. 58).

Da tali premesse consegue che il giudice d'appello tributario è tenuto ad esaminare, in via pregiudiziale, le questioni relative all'ammissibilità dell'impugnazione, individuando il preciso tema di indagine devoluto alla sua cognizione, anche in riferimento alla regola della specificità dei motivi di gravame: con la conseguenza che nella motivazione dovrà darsi conto delle ragioni per le quali l'appello è stato considerato ammissibile in presenza dell'esplicita eccezione formulata da una delle parti, ovvero è stato dichiarato inammissibile, su istanza di parte o di ufficio. E sul punto è utile ricordare l'indirizzo consolidato nella giurisprudenza di legittimità secondo cui, ai fini della specificità dei motivi, non è sufficiente nè il generico rinvio fatto dall'appellante alle difese svolte in primo grado né la richiesta di riforma integrale della sentenza impugnata (Cass., sez. II, 11 ottobre 1999, n. 11399; Cass., sez. I, 3 settembre 1999, n. 9270).

Nell'esame della motivazione della sentenza d'appello l'argomento di maggior rilievo è costituito dalla possibilità, per il giudice di secondo grado, di utilizzare la tecnica della motivazione «per relationem». La giurisprudenza della Corte Suprema è univocamente orientata nel senso che è legittima la motivazione della sentenza d'appello «*per relationem*» a quella di primo gra-

do, a condizione che la prima fornisca comunque, sia pure sinteticamente, una risposta alle censure formulate nell'atto di appello attraverso un «*iter*» argomentativo desumibile dall'integrazione della parte motiva delle due sentenze, ossia a condizione che il giudice di appello dimostri in modo adeguato di avere valutato criticamente sia la pronuncia impugnata sia le censure proposte (Cass., sez. III, 19 luglio 2000, n. 9497; Cass., sez. II, 10 aprile 2000, n. 4485). Un simile indirizzo muove dalla premessa che la decisione di secondo grado non può essere valutata isolatamente, ma deve essere esaminata in stretta ed essenziale correlazione con quella che l'ha preceduta, allorchè entrambe si sviluppino secondo linee logiche e giuridiche pienamente concordanti, tanto che la motivazione della prima si salda con quella della seconda fino a formare un solo complessivo corpo argomentativo e un tutto unico e inscindibile.

Tuttavia, deve considerarsi senz'altro scorretta una pratica generalizzata ed indiscriminata nell'uso della motivazione «*per relationem*» da parte del giudice di appello e devono essere rigorosamente tracciati i limiti di ammissibilità di tale forma di motivazione, sottolineando che il mero riferimento alla sentenza di primo grado è consentito soltanto quando le censure formulate contro la decisione impugnata non contengano elementi ed argomenti diversi da quelli già esaminati e disattesi dal giudice di primo grado (Cass., sez. III, 27 settembre 1999, n. 10690; Cass., sez. un., 8 giugno 1998, n. 5612): per contro, il recepimento acritico e il rinvio meramente adesivo alla sentenza appellata è stato giudicato come violazione dell'obbligo della motivazione quando con l'appello sia stata sollecitata una valutazione critica della decisione a mezzo di specifiche e puntuali censure, che non si risolvono nella riproposizione pura e semplice delle deduzioni in fatto e in diritto già ritenute infondate dal primo giudice (Cass., sez. lav., 5 dicembre 1997, n. 12379; Cass., sez. lav., 22 maggio 1996, n. 4725).

Si è già visto che i vizi della motivazione danno causa alla nullità sia della sentenza di primo grado che di quella di appello e che, non venendo in discussione la giuridica esistenza della decisione, per essi vale il principio dell'assorbimento delle nullità nei motivi di gravame enunciato dall'art. 161, comma 1, c.p.c., in forza del quale, in mancanza di impugnazione, la sentenza passa in giudicato.

Il regime giuridico dei vizi della motivazione è, tuttavia, profondamente diverso in relazione al grado del giudizio in cui la sentenza è pronunciata. Infatti, il giudice di appello che rilevi il vizio di motivazione omessa, insufficiente o contraddittoria, denunciato dall'appellante, deve direttamente provvedere alla rivalutazione della questione e deve sviluppare una nuova motivazione, in sostituzione di quella viziata, ancorchè la motivazione rinnovata dovesse condurre al medesimo esito della controversia, dato che l'art. 59 del d. lgs. n. 546 del 1992 non comprende i vizi della motivazione tra i casi tas-

sativi di rimessione della causa alla commissione provinciale, e precisa che, al di fuori di detti casi, la commissione tributaria regionale decide nel merito. Per contro, quando il vizio di motivazione inerisce alla sentenza di appello, esso diviene oggetto di ricorso per cassazione e, se ne è verificata l'esistenza, determina una pronuncia rescindente, con cui la Corte di legittimità dispone l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio alla commissione regionale, dinanzi alla quale dovrà svolgersi il giudizio rescissorio con le forme indicate dall'art. 63 del d. lgs. n. 546 del 1992.

7. – Il dispositivo, le statuizioni relative alle spese del giudizio e la sottoscrizione della sentenza.

Il dispositivo corrisponde alla parte della sentenza in cui è racchiusa la statuizione finale del giudice con cui è definita la controversia.

Occorre, tuttavia, precisare che l'esatta portata di una pronuncia giurisdizionale va individuata tenendo conto non soltanto delle statuizioni finali formalmente contenute nella parte dispositiva, ma anche delle enunciazioni riportate nella motivazione, la quale, nelle decisioni di accertamento e di condanna, incide sul momento precettivo della pronuncia tanto da considerarsi integrativa del dispositivo stesso, supplendo, eventualmente, alle lacune di questo in quanto rivelatrice dell'effettiva volontà del giudice (Cass., sez. II, 5 maggio 2000, n. 5666; Cass., sez. II, 19 gennaio 2000, n. 567). Per tale ragione, concorrendo a rendere preciso il reale contenuto della statuizione giudiziale, la motivazione è rilevante ai fini dell'individuazione della portata del giudicato e dei limiti entro i quali la sentenza divenuta irrevocabile fa stato nei confronti delle parti, degli eredi ed aventi causa (Cass., sez. I, 14 luglio 2000, n. 9335; Cass., sez. un., 17 marzo 1998, n. 2874).

E' evidente, peraltro, che l'efficacia integrativa della motivazione, la cui funzione è quella di palesare le ragioni giustificative della decisione racchiusa nella parte dispositiva della sentenza, non trova giuridica possibilità di esplicazione nell'ipotesi in cui esista un insanabile ed inspiegabile contrasto tra motivazione e dispositivo, dovendo in questo caso riconoscersi che la sentenza è nulla perché contraddittoria.

A norma dell'art. 15, comma 1, del d. lgs. 546 del 1992, il giudice tributario deve pronunciare in ordine al regolamento delle spese processuali, indicando le ragioni seguite e i criteri applicati nella liquidazione.

La condanna al rimborso delle spese del giudizio è retta dal principio della soccombenza, espressamente enunciato nella disposizione di cui al citato art. 15, in cui è altresì precisato che «la commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, comma 2, c.p.c.».

Alla luce degli indirizzi consolidati nella giurisprudenza civile è possibile identificare i principi essenziali in materia di pronuncia sulle spese processuali, dai quali il giudice tributario non può discostarsi, segnalando, in primo luogo, che è pacifica l'opinione per cui, in tema di spese processuali, il principio della soccombenza deve essere inteso nel senso che soltanto la parte interamente vittoriosa non può essere condannata, nemmeno per una minima quota, al pagamento delle spese stesse, mentre qualora ricorra la soccombenza reciproca è rimesso al prudente apprezzamento del giudice decidere quale delle parti debba essere condannata e se e in quale misura debba farsi luogo a compensazione: si tratta di pronunce insindacabili, sempreché nella motivazione siano indicate ragioni logicamente plausibili (Cass., sez. I, 23 giugno 2000, n. 8532; Cass., sez. lav., 19 novembre 1999, n. 12879). Nella prassi delle commissioni tributarie trova largo spazio la pronuncia di compensazione delle spese per «giusti motivi». In proposito mette conto tenere presente che una tale pronuncia rappresenta l'espressione di un potere discrezionale del giudice e che i giusti motivi, in considerazione dei quali si può addivenire alla suddetta compensazione, sfuggono, per loro stessa natura, a qualsiasi enunciazione o catalogazione anche soltanto esemplificativa, onde l'indagine in ordine alla loro ricorrenza, nonché la relativa valutazione, sono rimesse al giudice, cui è inibito soltanto di condannare alle spese, anche in minima parte, la parte totalmente vittoriosa (Cass., sez. I, 12 luglio 2000, n. 9271; Cass., sez. lav., 22 aprile 2000, n. 5305). In base a tale orientamento giurisprudenziale deve ritenersi che la motivazione della pronuncia di compensazione sia adeguata ed inoppugnabile anche se si risolve nella mera enunciazione della sussistenza dei giusti motivi, senza alcuna ulteriore specificazione.

Il terzo comma dell'art. 36 del d. lgs. n. 546 del 1992 prescrive che la sentenza deve contenere la data della deliberazione e deve essere sottoscritta dal presidente e dall'estensore.

La data della deliberazione corrisponde a quella in cui la decisione è stata assunta nel segreto della camera di consiglio a norma dell'art. 35. Essa si distingue, ovviamente, dalla data della pubblicazione, coincidente con quella in cui la sentenza è resa pubblica, nel testo integrale originale, mediante deposito nella segreteria della commissione tributaria (art. 37, comma 1). È importante precisare che la pubblicazione della sentenza conclude il processo formativo della decisione, segnando il momento in cui essa acquista giuridica esistenza. Al riguardo, è stato chiarito che la pubblicazione della sentenza mediante deposito dell'originale della stessa nella cancelleria costituisce un elemento essenziale per l'esistenza dell'atto e che, al contrario, la certificazione del compimento di tale attività, che deve essere eseguita sul documento dal cancelliere, è formalità estrinseca all'atto, con la conseguenza che la sua mancanza, non determina la nullità della sentenza, quando la cancelleria

abbia annotato l'avvenuta pubblicazione della sentenza stessa negli appositi registri (Cass., sez. II, 22 marzo 2001, n. 4130). Tali principi spiegano la ragione per cui nel processo tributario, in cui non è imposta la lettura del dispositivo in udienza, nell'ipotesi di «*ius superveniens*» deve essere applicata la nuova normativa anche se essa è sopravvenuta dopo la deliberazione in camera di consiglio, che è atto privo di rilevanza giuridica esterna, purchè l'entrata in vigore delle nuove disposizioni di legge sia avvenuta prima della pubblicazione, che invece segna il momento di giuridica esistenza della sentenza civile (Cass., sez. I, 21 dicembre 1999, n. 14357; Cass., sez. II, 8 giugno 1998, n. 538; Cass., sez. lav., 26 agosto 1997, n. 8018). In simili casi è da ritenere che il collegio giudicante debba essere riconvocato per una nuova deliberazione in camera di consiglio.

Infine, la sentenza deve essere sottoscritta dal presidente e dall'estensore: quando le due funzioni facciano capo allo stesso soggetto, è sufficiente la sola sottoscrizione del presidente che abbia provveduto a stendere la motivazione.

Nell'ottica della specifica disposizione di cui all'art. 161, comma 2, c.p.c. è stato stabilito che la sottoscrizione del presidente del collegio giudicante (e/o dell'estensore) è un requisito essenziale della sentenza che solo con esso acquista giuridica esistenza e, pertanto, la sua 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 (che postula un provvedimento dal contenuto affetto da omissione od errori, ma ormai completo nel suo procedimento di formazione), né tantomeno con la rinnovazione della pubblicazione da parte dello stesso organo che, emessa la pronunzia, ha ormai esaurito la sua funzione giurisdizionale: si tratta di nullità che deve essere accertata e dichiarata in sede d'impugnazione, con conseguente remissione della causa al medesimo organo giudicante che ha adottato la decisione carente di sottoscrizione (Cass., sez. III, 29 maggio 2001, n. 7275; Cass., sez. lav., 13 gennaio 2001, n. 423). La citata disposizione contenuta nel secondo comma dell'art. 161, comma 2, c.p.c. introduce una deroga al principio dell'assorbimento delle nullità della sentenza nei motivi di gravame, sicchè la nullità insanabile conseguente alla mancata o incompleta sottoscrizione del giudice deve essere rilevata anche d'ufficio, in mancanza di uno specifico motivo di impugnazione.