

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Enrico PAPA

Consigliere della Corte di Cassazione

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del LAZIO

SOMMARIO: 1. – Premessa. 2. – Questioni trattate: a) *contenuto della sentenza*; b) *lo svolgimento del processo*; c) *le richieste delle parti*; d) *la motivazione in fatto e in diritto*; e) *i vizi della motivazione*; f) *chiarezza e completezza della motivazione*; g) *il principio di assorbimento*; h) *la soccombenza*; i) *le spese del giudizio*. 3. – Spunti conclusivi.

1. – Premessa.

Il tema della relazione, all'apparenza semplice, si presenta tuttavia arduo, se si consideri che si tratta in realtà di definire, con la maggiore semplicità possibile, l'atto conclusivo del processo, quello attraverso cui si attua la **volontà concreta di legge**. Le difficoltà risultano accentuate, quando si aggiunga che, nell'uditorio, molti sono i "tecnici", capaci di offrire qualche utile insegnamento più che di riceverne, mentre altri si accingono, forse per la prima volta, a cimentarsi in un compito che richiede doti peculiari, talora in grado di emergere compiutamente solo attraverso la pratica diuturna.

Occorre premettere che la sentenza – come, ed in maggior misura, il ricorso introduttivo del contribuente, l'atto di "controdeduzioni" dell'ufficio, ed, in generale, ogni atto giudiziario attraverso cui le parti interloquiscano fra loro e con il giudice – è un atto di tipo sillogistico. Lo schema è quello classico della logica aristotelica, che, applicato al processo tributario, può essere tradotto in un esempio: "i redditi delle società cooperative agricole sono esenti da i.r.pe.g. ed i.lo.r." (art. 10, comma 1, del D.P.R. 601/1973) [premessa maggiore]; "la Società X ha natura di cooperativa agricola" (secondo apposita dimostrazione, risultante dal riscontro dei caratteri richiesti dalla legge) [premessa minore]; "i redditi prodotti dalla Società X sono esenti" [conclusione].

La struttura – così esemplificata – dell'atto, sotto il profilo logico (sostanziale), va poi articolata, sotto il profilo grammaticale e sintattico (formale), con la massima chiarezza. Anche se risulterà pleonastico – e potrà apparire inutilmente puntiglioso –, è opportuno richiamare l'attenzione sull'uso del "che". Ampiamente adoperato in accezione dichiarativa (in maggior misura, per introdurre frasi di tipo oggettivo), il termine incontra ulteriore ragione di "crisi", negli atti giudiziari, quando si opti per la costruzione indiretta [es.: "col ricorso la parte espone 'che'..."], onde è forse consigliabile l'introduzione del discorso in maniera diretta [es.: "l'uffi-

cio ha rettificato il reddito...”; “ricorre la parte deducendo: a) la nullità dell’accertamento perché...; b)...n, ecc.]. A tanto, si aggiunga l’inevitabile impiego delle proposizioni relative (anche improprie, con valore consecutivo o finale): esse rendono l’uso del pronome relativo quasi ‘di casa’ nei provvedimenti giudiziari, nelle varie forme, fra le quali è dato distinguere quella, certamente non elegante, ma molto ‘gettonata’ (anche da chi vi parla) del “di cui”; e infatti usuale, nel ‘gergo’ delle sentenze (e delle massime che ne derivano), il richiamo alla disciplina ‘di cui’ agli artt..., e simili.

Restando ancorati alla materia specificamente proposta, appaiono utili i rilievi seguenti.

2. – *Questioni trattate:*

a) *Contenuto della sentenza.*

Il contenuto della sentenza è disciplinato dall’art. 36 del d.lgs. 546/1992, contenente le disposizioni sul processo tributario (in attuazione della delega contenuta nell’art. 30 della legge 413/1991), che costituisce l’equivalente del codice di procedura civile, dal quale, in virtù del richiamo contenuto nell’art. 1, comma 2, va necessariamente integrato.

La disposizione – derivata dall’art. 132 c.p.c. – non è molto dissimile, nella sostanza, da quella dell’art. 37 del previgente D.P.R. 636/1972, dovendosi comunque **sottolineare che, mentre nel sistema del contenzioso tributario, l’atto finale era individuato dalla decisione**, in quello attuale, fondato sulla **giurisdizione tributaria** (artt. 1 seg.) esso si qualifica come sentenza propriamente detta. Si rammenta inoltre che il provvedimento con contenuto decisorio, nel processo tributario, diversamente da quanto avviene per il processo civile, chiude sempre il processo davanti alla Commissione adita, poiché l’art. 35, comma 3, del d.lgs. 546/1992, nel dichiarare applicabili alle deliberazioni del collegio le disposizioni degli artt. 276 segg. c.p.c., esclude l’ammissibilità di “sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande”.

Il comma 1, disponendo che “La *sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica Italiana*”, si pone come applicazione testuale dell’art. 101 Cost.

L’omissione o l’incompletezza delle suddette intestazione ed indicazione non costituiscono motivi di nullità, ma configurano semplici irregolarità dell’atto, emendabili col procedimento di correzione degli errori materiali (artt. 287 seg. c.p.c., richiamati dall’art. 1, comma 2, cit.) (1).

(1) Cass., Sez. un., 29 novembre 1974, n. 3907, della quale si riporta la massima [con procedimento che sarà applicato a tutti i richiami successivi, ed alle note corrispondenti]: “La

Il comma 2, che forma in massima parte materia della relazione, indica i contenuti dell'atto, secondo una numerazione che viene puntualmente seguita.

La sentenza deve contenere, in primo luogo, *“l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono”* (n. 1).

Il primo elemento (indicazione della composizione del collegio) è di essenziale importanza. A norma dell'art. 2, comma 5, dell'ordinamento della giustizia tributaria (d.lgs. 545/1992), *“ogni collegio giudicante è presieduto dal presidente della sezione (o dal vicepresidente) e giudica con numero invariabile di tre votanti”*. La disposizione appare tuttavia messa in crisi da quella che in **Cass. 11269/2001** viene definita la *“discutibilissima prassi di indicare, nel processo verbale dell'udienza di discussione e nell'epigrafe della sentenza, tutti i giudici che hanno partecipato all'udienza medesima come componenti di collegi diversi”*. Difatti, poiché il provvedimento sarà per essere sottoscritto solo dal presidente e dal relatore (se diverso dallo stesso presidente), l'attribuibilità al collegio come sopra individuato finisce per restarne pregiudicata. E, se l'inconveniente potrà essere superato perché la prassi medesima porta poi ad indicare, fra i vari giudici, il 'presidente', il 'relatore' ed il terzo 'componente' del collegio, notevoli sono i rischi collegati ad una distrazione od anche ad una semplice svista del funzionario di segreteria, che non consenta di individuare, nemmeno con l'ausilio del verbale di udienza, tutti i componenti del collegio. In tal caso, infatti, la sentenza sarà nulla, per vizio di costituzione dell'organo giudicante, come appunto, secondo l'univoca giurisprudenza, ha ribadito Cass. 11269/2001 cit. (2).

Di minore rilievo sono le omissioni o gli errori relativi alla indicazione

mancanza, nel testo della sentenza, dell'intestazione 'Repubblica Italiana – In nome del popolo italiano' costituisce un'irregolarità di carattere formale, che non importa la nullità della decisione e che può essere eliminata con lo speciale procedimento di correzione di cui agli artt. 287, 288 c.p.c.”; v. pure Cass, Sez. un., 30 gennaio 1985, n. 550: *“Anche con riguardo alle pronunce della sezione disciplinare del Consiglio superiore della magistratura, la mancanza della intestazione Repubblica italiana – in nome del popolo italiano configura una mera irregolarità formale, che non spiega effetti invalidanti, e che può essere emendata con la procedura di correzione”*.

(2) Cass., Sez. V, 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 d'impugnazione, la nullità insanabile della sentenza medesima per vizio di costituzione del giudice”*.

delle parti (3) ovvero dei loro difensori (4): il principio generale è quello della nullità dell'atto solo se ne risulti la violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa; onde i dati mancanti o inesatti saranno normalmente emendabili ai sensi degli artt. 287 seg. c.p.c.

b) *Lo svolgimento del processo.*

A mente del n. 2, la sentenza deve contenere “*la concisa esposizione dello svolgimento del processo*”.

L'elemento qui considerato è in stretta correlazione con quello della “succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto”, del quale si legge nel successivo n. 4), onde non a caso le due proposizioni risultano unificate nel n. 4) dell'art. 132 c.p.c. Preme qui segnalare che la distinzione operata – per ragioni di carattere esteriore più che per esigenze di carattere strettamente logico e giuridico – consente di evidenziare una sorta di falsariga (obbligatoria) entro cui muoversi, in attuazione del principio di corrispondenza fra chiesto e pronunciato. Si tratta del principio base dell'attività giurisdizionale, ignorando il quale il giudice sarà per incorrere nei vizi di omissione di pronuncia, ovvero di extra-o-ultra-petizione. Il principio si trova fissato nell'art. 112 c.p.c., secondo il 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*”.

In particolare, va ricordato il carattere impugnatorio del processo tributario, nel quale, mentre la pretesa del fisco è delineata nell'atto impositivo, le doglianze del contribuente vanno fissate (a pena d'inammissibilità, per il carattere perentorio del termine entro cui l'impugnativa deve seguire) con riguardo al ricorso, ferme le possibilità di difese ulteriori, nell'ambito delle allegazioni difensive, conseguenti al concreto articolarsi del contraddittorio.

(3) Per tutte, v., in generale, Cass., Sez. II, 25 novembre 1996, n. 10448: “L'omessa o inesatta indicazione nella sentenza del nome di alcuna delle parti in tanto produce nullità della sentenza, in quanto riveli che il contraddittorio non si è regolarmente costituito a norma dell'art. 101 c.p.c. o generi incertezza circa i soggetti cui la decisione si riferisce, mentre l'irregolarità formale o l'incompletezza dell'intestazione e, a *fortiori*, l'omessa menzione del nome di una delle parti non è motivo di nullità, se dal contesto della sentenza risulti con sufficiente chiarezza l'identità di tutte le parti, vertendosi in una ipotesi di mero errore materiale, che può essere corretto con la procedura di cui agli artt. 287 e 288 c.p.c.”.

(4) La soluzione, analoga al caso precedente, è ribadita di recente da Cass., Sez. V, 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 motiva di nullità della sentenza stessa”.

Per questo, la concisa esposizione dello svolgimento del processo (contenuto dell'atto impositivo – del ricorso – delle controdeduzioni – di eventuali repliche – di acquisizioni documentali, e simili) serve, ancor prima che a dare ragione delle posizioni in conflitto, ad individuare le linee entro le quali il giudice dovrà successivamente muoversi nella scelta dei contrapposti sillogismi. E, mentre un eventuale difetto nella parte espositiva (o narrativa) darà luogo ad un mero errore materiale, emendabile nella maniera già detta, diversamente accadrà quando, per l'impostazione erronea della premessa minore, il vizio venga ad incidere sulla stessa motivazione della sentenza.

Paradigmatica, sul punto in esame, si rivela **Cass. 1944/2001**, che, con l'accomunare la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa alla mancanza ovvero alla estrema concisione della motivazione in diritto, ravvisa la nullità della sentenza nella impossibilità di individuare il *thema decidendum* (5).

c) *Le richieste delle parti.*

Il n. 3) include con autonomo rilievo, nel contenuto della sentenza del giudice tributario, “*le richieste delle parti*”, attraverso una disposizione che pare, in modo quasi automatico, derivata dal paradigma originario dell'art. 132, comma 2, n. 3), c.p.c., più che dettata da autonomia propria. Mentre il processo civile scandisce il momento processuale della “precisazione delle conclusioni” (art. 189 c.p.c.), ciò non accade nel processo tributario, onde le “richieste” cui la disposizione medesima allude valgono unicamente a segnare il tratto finale della esposizione dello svolgersi del processo, sottolineando il momento dispositivo delle istanze contrapposte.

Vale, per ciò, quanto si è già detto in relazione alla parte espositiva, complessivamente considerata; come, del resto, è stato affermato per il processo ci-

(5) Cass., Sez. V, 12 febbraio 2001, n. 1944: “Il principio desumibile dalle norme di cui agli artt. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e 118 disp.att. stesso codice – secondo il quale la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto determinano la nullità della sentenza allorquando rendano impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo – è applicabile anche al nuovo rito tributario sì come disciplinato dal d.lgs. n. 546 del 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 2, del citato decreto”.

La decisione, resa in materia di processo tributario, è espressione di un orientamento consolidato; in via generale, cfr., per tutte, Cass., Sez. II, 3 aprile 1999, n. 3282; Cass. 15 novembre 1996, n. 10045.

Con riguardo al processo tributario, v. pure *infra*, nt. 13.

vile. Ancora una volta, dovrà quindi rilevarsi che dalla mancanza ovvero dalla inesattezza di siffatte indicazioni non deriverà la nullità della sentenza, purché il giudice abbia in concreto tenuto conto delle contrapposte richieste (6). Diversamente, sarà per derivarne una vera e propria omissione di pronuncia, implicante nullità della sentenza (7): ma alla medesima conclusione si perverrà – come ben s'intende – anche se il giudice, pure avendo riportato le richieste delle parti, non ne abbia poi tenuto conto nella motivazione susseguente.

Con riferimento all'elemento qui considerato, non è inopportuno segnalare una peculiarità del processo tributario. Poiché esso inizia con ricorso, e **la data della trattazione** va necessariamente comunicata alle parti (almeno trenta giorni liberi prima, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 546/1992), deve tenersi conto sia di tale adempimento, sia di eventuali istanze di parte, di **discussione in pubblica udienza** (a mente del successivo art. 33, comma 1), per verificarne il rituale e tempestivo adempimento. I relativi dati andranno puntualmente verificati, dovendosi considerare eventuali menomazioni del diritto di difesa – che renderebbero nulla la sentenza –, avuto riguardo al principio di libertà delle forme, in virtù del quale tale ultima istanza può essere formulata in qualsiasi atto difensivo (8).

(6) Cass., Sez. II, 8 agosto 1990, n. 8047: “La mancata trascrizione delle conclusioni delle parti non è sufficiente a produrre la nullità della sentenza quando dalla motivazione risulti che il giudice ha portato il proprio esame sul loro contenuto, ancorché non trascritto, oppure abbia fondato la propria decisione su altri elementi i quali implicino che le conclusioni omesse, anche se trascritte ed esaminate, sarebbero state disattese”.

(7) Cass., Sez. I, 15 marzo 1986, n. 1769: “L'omissione totale o parziale delle conclusioni delle parti nell'epigrafe della sentenza è causa di nullità (soltanto) quando quell'omissione riveli, in concreto, un difetto di attività da parte del giudice, nel senso che alla trascrizione formalmente omessa corrisponda un vizio di motivazione su un punto decisivo della controversia ovvero la mancata pronuncia su un capo della pronuncia”.

(8) V., per tutte, **Cass. 5986/2001** (Sez. V, del 23 aprile): “Per il principio della libertà delle forme processuali, l'istanza della parte che opti per la trattazione della controversia innanzi alla Commissione tributaria in pubblica udienza, può essere formulata in qualunque atto del processo (atto introduttivo, memoria o ricorso d'appello principale o incidentale) ed il suo mancato accoglimento, purché il suddetto atto che la contiene sia depositato presso la Segreteria della Commissione e venga notificato alla controparte, determina violazione del diritto di difesa – art. 24 Cost. – e non mera irregolarità”. Nella specie, la Corte ha cassato la sentenza della Commissione tributaria che aveva trattato la controversia in camera di consiglio ancorché l'appellato avesse richiesto nell'atto contenente il ricorso incidentale la trattazione in pubblica udienza. Ma i casi di annullamento per violazioni relative all'avviso ed alle modalità di trattazione sono numerosi; fra le più recenti, massimate, nel 2001, si segnalano, in aggiunta alla precedente, le sentenze della Sez. V – Tributaria, nn. 10099, 8133, 5807, 5643.

d) *La motivazione in fatto e in diritto.*

“*La succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto*”, menzionata nel n. 4) del comma 2 dell’art. 36, si riferisce allo stesso tessuto connettivo della sentenza. Si tratta, infatti, di enunciare il sillogismo giudiziale, richiamato nell’introduzione: il giudice è chiamato a dar conto della ricostruzione della fattispecie concreta (premessa minore: fatto) e dell’inquadramento corrispondente nella previsione generale ed astratta (premessa maggiore: diritto), traendone le conseguenze, che resteranno fissate nel dispositivo (n. 5 art. cit.).

L’enunciato normativo vale ad individuare la **motivazione**, che costituisce, così, la rappresentazione e documentazione dell’iter logico-intellettuale, seguito dal giudice per arrivare alla decisione (LANCELLOTTI).

Essa consiste nell’insieme delle ragioni che giustificano la statuizione, il *dictum* del giudice (D’ONOFRIO, TARUFFO).

E la sua obbligatorietà, fissata nell’art. 111 Cost., è garanzia di serietà e ponderazione della decisione (LIEBMAN).

e) *Chiarezza e completezza della motivazione.*

Definire la motivazione significa fissare le caratteristiche minime del provvedimento, che consentano di individuare il percorso logico seguito dal giudice per giungere alle statuizioni finali (*ratio decidendi*), così come – simmetricamente – individuare tali caratteri consentirà di definire gli eventuali vizi della motivazione.

La motivazione, in relazione alle prospettazioni contrapposte delle parti, deve essere, pur nella **concisione** richiesta dalla legge, chiara e completa. Questa endiadi consente di definire il primo requisito, formale e sostanziale, dell’*iter* logico, che è quello della **sufficienza**. A tal fine, è necessario (e sufficiente, appunto) che il giudice, pur senza esaminare e confutare ogni singola questione sollevata, mostri di averne tenuto comunque conto, per giungere alla soluzione offerta (9). Onde, non senza avere ancora sottolineato la correlazione col già esaminato requisito dell’art. 36 n. 2 (concisa esposizione dello svolgimento del processo: essendo evidente che i due elementi possono combinarsi così da consentire di ripercorrere il tragitto logi-

(9) Si tratta di una massima consolidata; per tutte, v. Cass., Sez. II, 11 febbraio 1998, n. 1390: “Il giudice, anche d’appello, non è tenuto ad occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione ed argomentazione delle parti, ma è necessario e sufficiente, in base all’art. 132, n.4, c.p.c., che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto e in diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l’*iter* argomentativo seguito”.

co del giudice), pare utile segnalare alcune ipotesi, particolarmente significative.

Per la stessa natura (e genesi) del processo tributario, è alquanto ricorrente la possibilità della motivazione per *relationem*, ossia mediante richiamo al contenuto dell'atto impositivo impugnato, ovvero alle risultanze di un processo verbale di constatazione (o di verifica) che vi sia sotteso, o anche ai dati emergenti dalla stima di un organo tecnico (solitamente, U.T.E.), così come è possibile riscontrare il richiamo alle presunzioni utilizzate dall'Amministrazione finanziaria. In via di principio, deve dirsi che un siffatto procedimento logico è consentito, a condizione che sia rispettato il requisito della sufficienza, che, specialmente in casi come quelli ipotizzati, si precisa in quello **di autosufficienza**, nel senso che la *relatio* non è in sé bastevole, occorrendo che l'elemento esterno, utilizzato quale supporto alla tesi condivisa, venga, sia pur brevemente, sottoposto al vaglio del giudicante, alla stregua delle tesi in conflitto (10).

Necessariamente tralasciando ogni approfondimento circa le modalità di impiego delle presunzioni, giova infine ricordare, per quanto attiene alla adesione alle emergenze dell'atto impugnato, che questo, mentre risulta legittimo ogni volta che consenta al contribuente l'adeguato esercizio del diritto di difesa, vincola ad ogni modo il giudice tributario ai limiti del cd. **parametro adottato dall'ufficio**, nel senso che il rispetto del principio della domanda, nel processo tributario, non consente, sotto pena di extrapetizione, di sostituire al criterio di valutazione, originariamente scelto dall'organo impositore, alcun altro criterio (11). Resta invece fermo, nell'ambito di esso, il potere-dovere del giudice di valutare il merito della pretesa impositiva, nel senso di una eventuale riduzione, senza con ciò incorrere in alcuna violazione (12).

(10) V., per tutte, Cass., Sez. I, 28 gennaio 2000, n. 990: “L'iter argomentativo ed espositivo della sentenza deve avere una propria autosufficienza ed essere quindi intelligibile senza il – rinvio ad elementi esterni. Conseguentemente risulta nulla la sentenza della commissione tributaria regionale per assoluta carenza di motivazione allorché abbia fatto **esclusivo riferimento** ad esplicite risultanze della Guardia di finanza”. È il caso di dire che gli elementi esterni, impiegati a supporto della costruzione logica, devono essere riportati, per così dire “metabolizzati”, e, conseguentemente, condivisi.

(11) Cass., Sez. V, 22 giugno 2001, n. 8569: “In tema di contenzioso tributario, l'Ufficio non può sostituire nella fase contenziosa il parametro prescelto con l'atto impositivo notificato, perché il giudizio tributario, nonostante si svolga sul rapporto, è segnato dai limiti posti con quell'atto, sicché non è consentito introdurre nel processo nuovi temi d'indagine che alterino l'oggetto sostanziale della controversia”. È, appena il caso di osservare come ciò che non è consentito alla parte fisco, a maggior ragione è vietato al giudice (v. pure Cass., Sez. I, 18 giugno 1999, n. 6112).

(12) Che la giurisdizione tributaria non sia di impugnazione-annullamento ma si configuri quale **impugnazione-merito**, è principio pacifico. Fra le più recenti, v. Cass., Sez. V, 8 giugno 2001: “In tema di contenzioso tributario, alla riconosciuta fondatezza delle censure del

Altro requisito della motivazione viene individuato nella **logicità**, intesa come coerenza delle varie considerazioni, in cui la stessa si articola, sia tra di loro che rispetto al dispositivo (EVANGELISTA). Esso acquista particolare rilievo, come ben s'intende, ai fini della individuazione di possibili vizi (v. punto f che segue).

Un requisito ulteriore si è ritenuto di individuare nell'ordine della motivazione. Questo non può evidentemente essere fine a se stesso, ma va riguardato in funzione della realizzazione di una rigorosa concatenazione logica delle proposizioni in cui si articola la motivazione stessa, così da consentire all'interprete di ricostruire agevolmente l'*iter* logico seguito dal giudice (EVANGELISTA). E, mentre si pone come corollario dei due precedenti, servirà ad illustrare l'argomento del successivo punto g).

f) *I vizi della motivazione.*

Dal quadro finora tracciato dovrebbe risultare più agevole l'individuazione dei vizi della motivazione.

La **manca**za di ogni motivazione rende nulla la sentenza, quando non sia possibile individuare, nemmeno attraverso la lettura della parte espositiva, gli elementi sottoposti all'esame del giudice e da lui considerati: si veda, al riguardo, **Cass. 2781/2001** (13). Diverso è il caso di **omissione** riguardante singoli punti, portati al vaglio del giudice, poiché in tal caso, se essa verta – in analogia con quanto disposto nell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., in materia di ricorso per cassazione – su punto della controversia di carattere decisivo, sarà configurabile il vizio propriamente detto, denunziabile, al pari, del resto, della mancanza totale, con l'appello.

Si configura mancanza in caso di **motivazione apparente e/o apodittica**, ravvisabile quando ci si limiti ad enunciare frasi di puro stile, ovvero

contribuente relative all'imponibile e ai costi relativi alla sua attività (nel caso di specie di lavoro autonomo) deve seguire non una pronuncia di illegittimità (e quindi di annullamento) dell'avviso di accertamento, ma esclusivamente un giudizio di merito sull'ammontare delle imposte dovute dal contribuente in luogo di quelle accertate dall'Ufficio, richiedendo la pronuncia sostitutiva di annullamento che si versi in materia di vizi formali dell'accertamento o di atti pregressi su cui esso si fonda". Negli stessi termini, v. anche Cass., Sez. V, 23 marzo 2001, n. 4280, e 23 dicembre 2000, n. 16171.

(13) Cass., Sez. V, 26 febbraio 2001, n. 2781: "In tema di contenzioso tributario, l'assenza della "concisa esposizione dello svolgimento del processo", richiesta dall'art. 37 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, integra un motivo di nullità della decisione ove tale omissione impedisca totalmente, non risultando in alcun modo richiamati i tratti essenziali della lite neppure nella parte motiva, di individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella pronuncia". Il principio, applicabile anche al nuovo processo tributario, evidenzia, ove necessario, la già rimarcata interdipendenza fra i requisiti contrassegnati coi nn. 2 e 4 dell'art. 36, comma 2, del d.lgs. 546/1992.

astratti principi (anche giurisprudenziali), senza alcun collegamento, nemmeno implicito, all'interno del sillogismo (14).

Ontologicamente, l'omissione/vizio non differisce dalla omissione/nullità: non si richiede quindi uno specifico approfondimento, dovendosi soltanto ribadire che essa è: assumerà rilievo solo in ordine a punto decisivo ai fini del decidere, che non si riveli, sia pure implicitamente, rigettato ovvero assorbito. Le stesse caratteristiche presenta anche la **motivazione insufficiente**, contraddistinta dalla inadeguatezza (invece che dalla totale assenza) delle ragioni addotte per pervenire alla soluzione adottata.

È, infine, **contraddittoria** la motivazione fondata su un vero e proprio **vizio logico**. Esso è rivelato dalla mancanza di un nesso di coerenza tra le varie ragioni di cui si compone la motivazione; dalla attribuzione, a taluno degli elementi emersi in corso di causa, di un significato fuori del senso comune o del tutto inconciliabile con il suo effettivo contenuto; dalla assoluta incompatibilità razionale dei vari elementi di causa; dall'insanabile contrasto tra le argomentazioni addotte, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico, posto a base della decisione (15).

g) Il principio di assorbimento.

Il 'capitolo' motivazione può concludersi con un accenno al cd. principio di assorbimento, che costituisce, per così dire, il reciproco del già delineato requisito logico dell'ordine nella motivazione.

In relazione al criterio 'relativo' della completezza, va tenuto presente come l'ordine (logico) delle questioni ne comporti l'esame successivo, secondo una sequenza di pregiudizialità logica. Si pensi, ad esempio, ai rilievi del contribuente di: illegittimità dell'atto impositivo per ragioni formali [a]; infondatezza di esso, per indebito impiego delle presunzioni [b]; inattendibilità (anche solo parziale), sotto il profilo della valutazione in concreto operata dall'ufficio impositore [c]. È di tutta evidenza che, se il giudice accederà alla soluzione [a], dichiarerà assorbite le restanti; e così, se, superata la prima, accoglierà la soluzione [b], resterà esonerato da ogni indagine sulla contra-

(14) Per tutte, cfr., in generale, Cass., Sez. I, 25 febbraio 1998, n. 2067, che ravvisa – ai fini della denunciabilità in sede di legittimità – la motivazione **omessa o apparente**, “qualora il giudice del merito pretermetta del tutto la indicazione degli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, ovvero li indichi senza, peraltro, compiere alcuna approfondita disamina logica e giuridica” (nel caso in esame, col riferire, «in modo del tutto **astratto ed apodittico**”, la condotta del privato all'esercizio di un diritto costituzionalmente garantito).

(15) I paradigmi definitivi posti a base del fenomeno descritto sono tratti rispettivamente da Cass., Sez. I, 16 gennaio 1991, n. 357, e Cass., Sez. I, 23 luglio 1994, n. 6868.

stata valutazione. In una motivazione ordinata, si darà atto degli ‘assorbimenti’ via via verificatisi nelle questioni proposte. Quando ciò non avvenga, il generale principio di assorbimento, sotteso alla motivazione complessiva, necessariamente implicherà che saranno da “ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati siano incompatibili con la soluzione adottata e con l’*iter* argomentativo seguito” (16). Il principio è destinato a riflettersi sull’onere spettante alla parte totalmente vittoriosa, che, in appello, mentre non dovrà (né potrà, per carenza di interesse) azionare alcuna impugnazione incidentale, sarà tenuta a riproporre le questioni implicitamente ritenute assorbite dal primo giudice.

Non può, finalmente, non tenersi conto degli ulteriori elementi riguardanti il contenuto della sentenza.

Il n. 5) del cit. comma 2 indica “*il dispositivo*”. La mancanza dovrebbe comportare sempre la nullità della sentenza, che non può restare priva della formale statuizione finale del giudice. Poiché, nondimeno, non è ipotizzabile la redazione di un provvedimento, in assenza del *dictum* conclusivo, seguendo la prevalente dottrina, la giurisprudenza ammette che esso possa essere desunto dalla restante parte della sentenza (17). In materia tributaria, Cass. **1205/1984** ha ritenuto emendabile con la procedura di correzione anche il contrasto tra dispositivo e motivazione (18).

Il comma 3 dell’art. 36 dispone conclusivamente: “*La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall’estensore*”.

La mancanza (o l’erronea indicazione) della data non comporta nullità, e, per la presunzione che la sentenza sia stata decisa ritualmente, mentre consente il ricorso alla procedura di correzione degli errori materiali, lascerà a carico della parte interessata l’onere di dimostrare che, all’epoca della deliberazione, il giudice non fosse investito del potere giurisdizionale (19).

(16) Così, testualmente, Cass. **1390/1998**, citata in nt. 9.

(17) Sia pure in sentenze riguardanti lo speciale rito del lavoro, nel quale il dispositivo, che viene pubblicato in udienza, resta per sua natura insostituibile, si afferma il carattere di “atto puramente interno” del dispositivo, nel rito ordinario (Cass. 361/1988, 9078/1987).

(18) Cass., Sez. I, 20 febbraio 1984, n. 1205: “Il contrasto tra formulazione letterale del dispositivo (di rigetto della domanda) e pronuncia adottata in motivazione (di accoglimento) integra non un vizio incidente sul contenuto concettuale e sostanziale della decisione, bensì un errore materiale, come tale emendabile con la procedura ex art. 287 c.p.c. (applicabile anche al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie), e non denunciabile (in relazione all’art. 360 n. 5 c.p.c.) con ricorso per cassazione”.

(19) Cass., Sez. II, 29 aprile 1991, n. 4741: “La diversità fra la data di deliberazione della sentenza indicata in calce alla medesima e la data dell’udienza collegiale fissata per tale de-

Elemento di rilevanza totalizzante è la **sottoscrizione**. Il principio della conversione delle cause di nullità della sentenza in motivi di impugnazione, fissato nell'art. 161, comma 1, c.p.c., non vale, per espressa disposizione di legge, in caso di omessa sottoscrizione di tale provvedimento; il comma 2 art. cit., invero, detta che il principio "non si applica quando la sentenza manca della sottoscrizione del giudice". Si tratta di un caso di nullità/inesistenza, che resiste al passaggio in giudicato della sentenza. Poiché tali regole sono applicabili al provvedimento tributario, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 546/1992, ne deriva che anche la sentenza tributaria, non sottoscritta, è affetta da nullità radicale ed insanabile, come ha affermato **Cass. 11051/1999** (20).

h) *La soccombenza.*

a) Per soccombenza, in senso oggettivo, si intende la difformità (anche solo parziale) tra domanda della parte e pronuncia, ovvero la conformità (pure se parziale) della domanda di controparte – anche se non contrastata effettivamente – con la pronuncia stessa. Essa rileva soprattutto ai fini dell'interesse ad impugnare, così esulando dal tema proposto.

b) Si configura, poi, una soccombenza **in senso causale**, qualificata dalla difformità tra pronuncia e pretesa della sola parte, che abbia reso necessario il processo, altrimenti evitabile, o che abbia tenuto nel processo un comportamento rivelatosi, alla stregua dell'esito, ingiustificato. In questa prospettiva si pongono l'art. 91 c.p.c. ed, analogamente, l'art. 15 dei d.lgs. 546/1992, col riferire la condanna alle spese alla **parte soccombente**: tale è anche il convenuto contumace ovvero il convenuto che, pur avendo riconosciuto la fondatezza della altrui pretesa, non si sia adoperato per soddisfarla, rendendo così inevitabile il ricorso all'autorità giudiziaria.

i) *Le spese del giudizio.*

L'art. 15 cit. dispone, nel comma 1: "*La parte soccombente è condanna-*

liberazione non è di per se sola sufficiente a far ritenere, nel caso che quest'ultima sia successiva, che la sentenza sia stata deliberata prima di tale udienza, cioè a far ritenere superata la presunzione di rituale decisione della causa da parte del collegio, e si configura, invece, come frutto di mero errore materiale non invalidante".

(20) Cass., Sez. I, 5 ottobre 1999, n. 11051: "In tema di contenzioso tributario, l'omessa sottoscrizione della decisione della Commissione tributaria da parte del presidente o del relatore determina, ai sensi degli artt. 37 e 39 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, 132 e 161 c.p.c. (nel caso in cui il loro impedimento non risulti menzionato ai sensi del comma 3 dell'art. 132 c.p.c.), la nullità radicale ed insanabile della decisione, rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio".

ta a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile". E quest'ultimo, a sua volta, detta: "Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altri giusti motivi, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti". Da tale quadro normativo possono trarsi le proposizioni seguenti.

La regolamentazione delle spese processuali, secondo lo schema proprio del processo civile, è stata imposta, nel processo tributario, dalla l'introduzione dell'assistenza tecnica obbligatoria. Il regime, come ha stabilito **Cass. 7420/2001**, si applica anche ai procedimenti iniziati nella vigenza del vecchio rito (21), con salvezza del limite alle cd. spese vive, per il caso di mancanza d'assistenza tecnica (anche solo per il periodo pregresso).

La regola è quella secondo cui le spese "seguono" la soccombenza.

Essa, sotto il profilo di stretto diritto, vale unicamente fissare il divieto di condanna della parte **interamente vittoriosa** (22). In caso di soccombenza reciproca (configurabile se vi sia accoglimento solo parziale della impugnativa del contribuente), le spese possono essere compensate, in tutto o in parte; lo stesso dicasi in presenza di **altri giusti motivi**. Al riguardo, anche se nella giurisprudenza si sottolinea il carattere discrezionale del potere di compensazione, è consigliabile indicarne la ragione (es.: novità della questione; difficoltà dell'indagine; oscillazione della giurisprudenza; comportamento delle parti, e simili), poiché la statuizione sulle spese potrebbe comunque essere rimossa in grado di appello.

(21) Cass., Sez. V, 1° giugno 2001, n. 7420: "In tema di contenzioso tributario, la condanna alle spese giudiziali nei processi iniziati vigente il vecchio rito, disciplinato dal d.P.R. n. 636 del 1972, è legittima, ponendosi una diversa soluzione in insanabile contrasto con le disposizioni di cui agli artt. 72, 79 e 80 del d.lgs. n. 546 del 1992, che prevedono l'applicabilità di tutte le norme del nuovo processo, comprese quelle dettate dall'art. 15 in tema di spese di lite, anche ai giudizi pendenti al momento dell'insediamento delle riformate commissioni tributarie".

(22) Si segnala, per tutte, Cass., Sez. III, 10 giugno 1997, n. 5174: "In tema di spese processuali, la statuizione sulle spese adottata dal giudice di merito è sindacabile in sede di legittimità nei soli casi di violazione del divieto, posto dall'art. 91 c.p.c., di porre anche parzialmente le spese a carico della parte vittoriosa o nel caso di compensazione delle spese stesse con motivazione illogica o erronea; mentre in ogni altro caso e in particolare ove il giudice, pur se in assenza di qualsiasi motivazione, abbia compensato le spese o al contrario le abbia poste a carico del soccombente, anche disattendendo l'espressa sollecitazione a disporre la compensazione, la statuizione è insindacabile in sede di legittimità, stante l'assenza di un dovere del giudice di motivare il provvedimento adottato, senza che al riguardo siano configurabili dubbi di legittimità costituzionale per contrasto con l'art. 111 Cost.

Va, per concludere, ricordato che l'art. 46, comma 3, per l'ipotesi di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, esclude la cd. soccombenza virtuale, disponendo che le spese "restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge": la Corte Costituzionale ha escluso il contrasto di tale regola con l'art. 3 Cost. (23).

3. – Spunti conclusivi

Il quadro d'insieme, necessariamente parziale, tracciato con la presente relazione, è inteso unicamente ad indicare, ai 'nuovi' giudici tributari, spunti di riflessione sulle funzioni che sono chiamati ad assolvere. In particolare, a richiamare l'attenzione dei 'non-tecnici' sul carattere solitamente decisivo che il giudizio di primo grado finisce per assumere nel processo. In tale fase, con maggiore immediatezza, si affrontano le questioni agitate dalle parti, e si tracciano sostanzialmente quelle che saranno le linee-guida dell'intero giudizio.

Anche per questo, la funzione dei giudici tributari di primo grado merita particolare attenzione, e, soprattutto, l'impegno di coloro che sono chiamati ad assolverla.

(23) Corte Cost. 12 marzo 1998, n. 53: "Non contrasta con l'art. 3 Cost. l'art. 46, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui, nel processo tributario, per il caso della cessazione della materia del contendere per riconoscimento spontaneo delle ragioni di controparte, stabilisce la regola della necessaria compensazione delle spese: premesso, infatti, il principio generale che ciascun modello processuale non può essere assunto come parametro di un rito diverso, il processo tributario, rispetto a quelli civile e amministrativo, conserva una spiccata autonomia e specificità, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente, sia al rapporto sostanziale dedotto in giudizio, attinente alla fondamentale imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l'esercizio delle sue funzioni attraverso l'attività di accertamento e riscossione dell'Amministrazione finanziaria". Tali affermazioni, non condivise in dottrina, risultano ribadite con le ordinanze 368/1998 e 265/1999.