

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Francesco SABATINI

Consigliere della Corte di Cassazione

Presidente reggente della Commissione Trib. Prov. di FROSINONE

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Sentenza: generalità. – 3. Capo della sentenza: nozione. – 4. Contenuto della sentenza di appello. – 5. Ordine logico di trattazione. – 6. Ammissibilità dell'appello e rimessione alla Commissione Provinciale. – 7. Decisione nel merito. – 8. Assorbimento: nozione. – 9. Acquiescenza: nozione e distinzioni. – 10. Requisiti formali della sentenza. – 11. Le spese del giudizio.

1. La Corte Costituzionale (1), nel dichiarare illegittimo, per violazione dell'art. 101 cost., l'art. 39 primo comma d.p.r. 2 ottobre 1972 n. 636 (2), nella parte in cui, escludendo, nel processo tributario, l'applicazione dell'art. 128 c.p.c., vietava la pubblicità delle udienze dinanzi alle commissioni tributarie, osservò che la regola della pubblicità delle udienze è espressione di civiltà giuridica, è prevista in vari atti internazionali, ed è strettamente connessa al carattere democratico dell'ordinamento, ed aggiunse che, “trovando fondamento l'amministrazione della giustizia nella sovranità popolare, in base al precetto costituzionale dell'art. 101 primo comma cost. doveva ritenersi implicita nei principi costituzionali, che disciplinano l'esercizio della giurisdizione, la regola generale della pubblicità dei dibattimenti giudiziari, la quale, peraltro, può subire eccezioni in riferimento a determinati procedimenti, quando abbiano obiettiva e razionale giustificazione. Ma, per i procedimenti tributari, l'eccezione non può ritenersi sorretta da siffatte giustificazioni: anzi, in base all'art. 53 cost., l'imposizione tributaria è soggetta al canone della trasparenza, i cui effetti riguardano anche la generalità dei cittadini, nonché ai principi di universalità ed eguaglianza, onde la posizione del contri-

(1) Sent. 16.2.1989 n. 50, *Foro it.*, 1990, I, 822; tale pronuncia fu recepita dal legislatore, il quale (legge 22 maggio 1989 n. 198) ribadì la pubblicità delle udienze dinanzi alle commissioni tributarie.

(2) Sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario: testo abrogato, a decorrere dal 1° aprile 1996, dagli artt. 42 secondo comma d.lg. n. 545/92 e 71 primo comma d.lg. n. 546/92; quest'ultimo decreto prevede la discussione in pubblica udienza del ricorso, ma ad istanza di almeno una parte, ed in mancanza la trattazione in camera di consiglio (artt. 33 e 34).

buente 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” (3).

Il tema della motivazione della sentenza è strettamente connesso con quello della pubblicità delle udienze: l'una e l'altra mirano infatti a dare piena trasparenza all'amministrazione della giustizia, anche tributaria, l'una all'interno stesso della decisione e l'altra all'esterno, al percorso, cioè, previsto dal legislatore per pervenire alla fase finale e decisoria, percorso che deve essere immune da fatti, circostanze e comportamenti che siano idonei a diffondere zone d'ombra o che tali possano apparire.

Allo stesso fine di trasparenza è diretta anche la legge 7 agosto 1990 n. 241, recante nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi, così come la successiva legge 17.2.1992 n. 154 a sua volta detta norme per la trasparenza delle operazioni e dei servizi bancari e finanziari.

Se si riguarda sotto l'aspetto storico l'evoluzione normativa in materia, si noterà che in campo processuale tali principi si sono affermati ben prima che nel settore puramente amministrativo: basterà qui ricordare che, nel nostro Paese, l'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali venne introdotto nel Regno delle Due Sicilie con la prammatica del 27 settembre 1774.

Ed è agevole rendersi conto delle ragioni per le quali soltanto molto più tardi analoghi principi si siano faticosamente fatti strada anche in altri settori dell'ordinamento: il processo si svolge, infatti, almeno tra due parti, poste tendenzialmente sullo stesso piano, laddove l'attività amministrativa viene svolta da: organi che si pongono quale autorità, su un piano, quindi, sovraordinato al cittadino (o suddito) che ad essa si rivolge (o nei confronti del quale l'attività viene esercitata) e del quale la stessa autorità teme invadenze ed intrusioni.

La misura in cui, nel processo come nell'azione amministrativa, l'ordinamento prevede ed assicura la trasparenza dell'attività dei suoi vari organi, segnala il tasso di democrazia dell'ordinamento stesso o, per ripetere le parole della Corte Costituzionale, il suo livello di civiltà giuridica.

(3) Nella successiva sentenza del 23.4.1998 n. 141 (*Foro it.*, 1999, I, 767) la stessa Corte costituzionale ha escluso profili di illegittimità costituzionale nel doppio regime alternativo (camera di consiglio o pubblica udienza), previsto dal d.lg. n. 546/92, ora in vigore, osservando non essere irragionevole, data la natura documentale del procedimento, la previsione del rito camerale condizionato alla mancata istanza di parte della discussione in pubblica udienza.

2. La sentenza è uno dei provvedimenti che il giudice tributario è abilitato ad emettere.

Nei casi previsti dalla legge il provvedimento ha infatti la veste di ordinanza (4) o di decreto (5): l'una provvedimento ordinatorio, succintamente motivato, modificabile o revocabile ad opera dello stesso giudice che l'ha pronunciato, e, l'altro, provvedimento, che non necessita invece di motivazione, emesso dal presidente della commissione o della sezione.

La sentenza è invece il provvedimento di natura giurisdizionale, motivato, emesso nel pieno contraddittorio delle parti, di contenuto decisorio, non modificabile né revocabile da parte del giudice che lo ha emesso (salva, tuttavia, la correzione di eventuali omissioni od errori materiali o di calcolo a norma dell'art. 287 c.p.c.), che definisce un grado di giudizio ed è destinato ad acquisire autorità di cosa giudicata tra le parti, eredi ed aventi causa (art. 2909 c.c.), in caso tanto di mancata impugnazione nei termini di legge, quanto di rigetto dell'impugnazione stessa: e soltanto ad essa si farà di seguito riferimento (6).

3. S'intende per *capo* della sentenza la statuizione autonoma in essa contenuta: nozione che rileva agli effetti dell'interesse alla impugnazione, della formazione – che ben può essere, e generalmente è – progressiva del giudicato, e della stessa redazione della sentenza.

Proprio a quest'ultimo effetto, sostanzialmente a tale nozione si riferisce il legislatore, il quale dispone che la decisione deve avere ad oggetto, gradatamente, le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio e quindi il merito della causa (art. 276 secondo comma c.p.c.); l'art. 118 secondo comma c.p.c. – norma, come la prima, applicabile anche al processo tributario in virtù del rinvio operato dall'art. 1 cpv. d.lg. n. 546/92 – dispone a sua volta, quanto alla motivazione, che le varie questioni decise debbono essere in essa esposte *in ordine*.

Quanto all'interesse all'impugnazione, poiché esso nasce dalla soccombenza deve escludersi che possa sussistere riguardo ai capi della sentenza rispetto ai quali la parte sia invece risultata vittoriosa.

Relativamente, infine, al giudicato, viene in particolare rilievo l'autonomia della statuizione: la formazione, infatti, della cosa giudicata per mancata

(4) Es. artt. 7,14, 34 terzo comma, 39 ss., 47 quarto comma e 70 ottavo comma d.lgs n. 546/92.

(5) Es. artt. 27 primo e secondo comma, 29, 30, 41 primo comma e 47 secondo e terzo comma d.lgs. n. 546/92.

(6) Ci si riferisce qui soltanto alla sentenza delle Commissioni tributarie, in particolare regionali, e non a quella della Corte di cassazione.

impugnazione su un determinato capo della sentenza investita dell'impugnazione può verificarsi soltanto con riferimento ai capi della stessa sentenza completamente autonomi, in quanto concernenti questioni affatto indipendenti da quelle investite dai motivi di gravame, perché fondate su autonomi presupposti di fatto e di diritto, tali da consentire che ciascun capo conservi efficacia precettiva anche se gli altri vengano meno, mentre, invece, non può verificarsi sulle affermazioni contenute nella sentenza che costituiscano mera premessa logica della statuizione adottata, ove quest'ultima sia oggetto di gravame (Cass. n. 9823 del 1999).

La nozione di *capo*, prima ancora che agli effetti cennati, è poi correlata alla normale complessità della materia del contendere la quale, ben lungi dal ridursi al mero accertamento della ragione e del torto, presenta normalmente una vasta gamma di questioni che vanno dall'accertamento della giurisdizione a quello della competenza, dalla verifica dell'ammissibilità della domanda a quello, ad es. del maturare della prescrizione e così via.

E proprio in virtù di tale complessità, gli artt. 277 secondo comma, 278 e 279 comma terzo n. 4 c.p.c. consentono, nel processo civile, che la decisione sia limitata soltanto ad alcune delle questioni controverse, e di rinviare invece alla sentenza definitiva ogni altra questione: norme, peraltro, inapplicabili al processo tributario, nel quale, come dispone l'art. 35 terzo comma d.lg. n. 546/92, non sono ammesse sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande.

4. Il contenuto della sentenza di appello è precisato dall'art. 59 d.lg. n. 546/92: la commissione tributaria regionale rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata nei casi tassativamente previsti dalla legge (7) – la norma sostanzialmente riproduce gli artt. 353 e 354 c.p.c. –, e, in ogni altro caso, decide nel merito previamente ordinando, ove occorra, la rinnovazione di atti nulli compiuti in primo grado.

La tassatività dei casi, previsti dal primo comma della norma, segnala il carattere eccezionale di essa e ne importa pertanto, a norma dell'art. 14 disposizioni preliminari al codice civile, il divieto di applicazione analogica.

(7) *a*) Quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice; *b*) quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito od integrato; *c*) quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale; *d*) quando riconosce che il collegio della commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto; *e*) quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

5. Qualunque sia il contenuto della sentenza, la deliberazione, prima, e la motivazione, poi, devono rispondere ai criteri logico-giuridici indicati dai già citati artt. 276 secondo comma c.p.c. e 118 secondo comma disp. att.

Tali norme sono funzionali non solo alla razionalità della decisione, ma anche all'economia processuale, essendo con quest'ultima evidentemente contrastante che il giudice possa esaminare il merito per poi riconoscere che l'appello era in realtà inammissibile: decisione, questa, che preclude l'esame del merito ed è di per se sola sufficiente a definire il giudizio.

Da tali premesse consegue che, nell'esaminare i motivi di impugnazione, il giudice di appello deve seguire l'ordine logico-giuridico impostogli dalle norme suindicate, piuttosto che l'ordine, se con esso contrastante, con il quale l'appellante abbia invece esposto le proprie censure.

L'inosservanza di dette norme non vizia tuttavia, di per sé, la decisione giacché anche nel processo tributario trova applicazione il primo comma dell'art. 156 c.p.c., in forza del quale non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se essa non è comminata dalla legge: come non è comminata per il caso in esame.

6. Se, dunque, devono essere anzitutto esaminate le questioni di rito, la prima di esse che si presenta al giudice di appello è quella di verificare la tempestività del gravame: indagine alla quale egli può e deve procedere d'ufficio, indipendentemente, cioè, dalla sollecitazione delle parti, essendo di decadenza tanto il termine di sessanta giorni dalla notificazione della sentenza impugnata, posto dall'art. 51 d.lg. n. 546/92, quanto, in mancanza di notificazione, quello, lungo, di un anno dalla pubblicazione della stessa sentenza ai sensi dell'art. 327 c.p.c. ed accresciuto (come anche quello breve), a norma della legge 7.10.1969 n. 742, della durata della sospensione dei termini processuali nel periodo feriale: normalmente 46 giorni che, secondo la data di pubblicazione della sentenza, possono però raddoppiarsi.

Se l'appello è stato presentato fuori termine, esso sarà dichiarato inammissibile ed ogni altra questione resterà assorbita mentre, in caso contrario, dovranno essere riscontrati gli ulteriori requisiti di ammissibilità previsti dal primo comma dell'art. 22, dal secondo comma dell'art. 52 e dal primo comma dell'art. 53 d.lg. n. 546/92.

Il citato art. 22, applicabile anche nel giudizio di appello (art. 53 secondo comma stesso decreto), assegna al ricorrente il termine di 30 giorni per il deposito in segreteria dell'originale del ricorso notificato e degli altri atti indicati con la sanzione, in difetto, della inammissibilità: deposito non eseguibile a mezzo posta (Cass. 28.6.2001 n. 8829).

Come di recente ha affermato la C.S. (sent. 29.8.2001 n. 11321) il citato art. 52 secondo comma – secondo cui gli uffici periferici del Dipartimento

delle entrate e gli uffici del territorio del Ministero delle finanze devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dai rispettivi e competenti responsabili del servizio del contenzioso – va interpretato nel senso che detta mancata autorizzazione è causa di inammissibilità dell'appello, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Dei requisiti contemplati invece dal pure citato art. 53 – il quale dispone che il ricorso in appello è inammissibile se manca od è assolutamente incerto uno di essi o se non è sottoscritto a norma del precedente art. 18 terzo comma –, assume particolare rilievo quello che attiene ai motivi *specifici di impugnazione*.

Interpretando il corrispondente art. 342 c.p.c., applicabile nel processo civile, di recente le Sezioni Unite della Corte Suprema (sent. 29.1.2000 n. 16) hanno affermato che la specificità dei motivi esige che, alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata, vengano contrapposte quelle dell'appellante, volte ad incrinare il fondamento logico-giuridico, non essendo le statuizioni di una sentenza separabili dalle argomentazioni che la sorreggono: indirizzo che, per identità di *ratio*, deve ritenersi estensibile anche all'art. 53 in esame (8).

Un'ipotesi particolare – e statisticamente non infrequente – di inammissibilità dell'appello si verifica allorquando la decisione impugnata sia sorretta da due o più *rationes decidendi*, ciascuna delle quali sia di per sé idonea a sorreggere la decisione: in tal caso, perché l'appello sia ammissibile, è necessario che tutte le *rationes* utilizzate formino oggetto di specifici motivi di impugnazione.

L'appello, se ammissibile nei profili già esaminati, sarà egualmente dichiarato inammissibile dalla commissione regionale nel caso in cui sia rimasto ineseguito l'ordine di integrazione del contraddittorio, che essa abbia emesso (artt. 1 secondo comma e 53 secondo comma d.lg. n. 546/92 e 331 cpv. c.p.c.).

Mentre quelle esaminate sono ipotesi che investono la sentenza nella sua totalità, l'art. 57 d.lg. n. 546/92 prevede invece l'inammissibilità di singoli atti e cioè, come esso specifica, delle domande nuove proposte nel giudizio di appello (diverse, però, da quella che investe gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata, domanda che è invece ammissibile) e delle nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio (9).

(8) V. Cass. 27.8.2001 n. 11271, ma con riferimento all'art. 22 d.p.r. n. 636/72 .

(9) Cass. nn. 7407 e 8569 del 2001 hanno ravvisato eguali inammissibilità, ma con riferimento al giudizio di primo grado, quanto alle domande riconvenzionali dell'ufficio finanziario ed alla sostituzione, nella fase contenziosa, da parte dello stesso ufficio, del parametro prescelto con l'atto impositivo notificato.

Conseguentemente, i motivi di appello, che denunciano vizi dell'atto impositivo impugnato, diversi da quelli esposti nel giudizio di primo grado, non devono essere esaminati dal giudice di appello, atteso che il dovere di questi di pronunciarsi su tutti i motivi posti a fondamento del gravame, trova il suo limite nell'inammissibilità dei motivi, che, non potendo essere proposti, per ciò stesso neppure devono essere esaminati (Cass. 4.9.2001 n. 11369).

Una volta accertata l'ammissibilità dell'appello, la commissione regionale verificherà quindi se ricorra o meno una delle ipotesi di rimessione alla commissione provinciale, di cui al primo comma del citato art. 53.

Di essi, assume particolare rilievo, a seguito del notevole ampliamento della giurisdizione tributaria, disposto dalla legge 28 dicembre 2001 n. 448, che all'art. 12 ha sostanzialmente modificato l'art. 2 d.lg. n. 546/92, quello attinente appunto alla giurisdizione.

Per le controversie in corso tale ampliamento tuttavia non rileva: come, infatti, dispone l'art. 5 c.p.c., la giurisdizione si determina con riferimento alla legge vigente ed allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda, senza che rilevino successivi mutamenti.

7. Accertata l'ammissibilità dell'appello nei vari profili sopra esaminati, e riscontrato che non ricorre nessuna delle ipotesi di rimessione alla commissione provinciale, di cui al primo comma dell'art. 53 d.lg. n. 546/92, la commissione regionale deciderà nel merito ai sensi del secondo comma stessa norma.

La decisione sarà in tal senso nel merito anche nel caso in cui accerterà essersi verificata nel giudizio di primo grado un'ipotesi di inammissibilità che quel giudice abbia ommesso di rilevare: come nel caso di ricorso introduttivo proposto oltre il termine di cui all'art. 21 d.lg. n. 546/92 o non depositato nel termine e modo di cui al successivo art. 22.

La decisione sarà, in tal caso, di riforma della decisione di primo grado, di declaratoria di inammissibilità del ricorso introduttivo e di pronuncia sulle spese del doppio grado del giudizio.

Esaurita, nei sensi sopra indicati, l'indagine sull'ammissibilità dell'appello e del ricorso introduttivo, la commissione regionale provvederà all'esame del merito in senso stretto: che comprende peraltro anche questioni formali.

In punto di ammissibilità si segnala che l'art. 60 d.lg. n. 546/92 dispone che l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge.

Perché, tuttavia, operi la sanzione, l'appello deve essere già stato *dichiarato* tale, come la legge espressamente dispone, talché deve ritenersi che, in difetto di detta dichiarazione, e purché i termini di legge non siano nel frat-

tempo scaduti, l'appello (contenente ad es., a differenza del primo, motivi specifici di impugnazione) possa essere ripresentato.

Il citato art. 60 da attuazione al principio di consumazione dell'impugnazione: il quale non consente che, successivamente alla valida proposizione dell'impugnazione, l'appellante possa ampliarne l'ambito, neppure attraverso le memorie illustrative di cui al precedente art. 32.

Nell'esame del merito in senso stretto, le questioni da decidere, e la relativa motivazione, devono in primo luogo investire i profili formali, che siano oggetto di appello: così, nel caso in cui siano altresì controversi la legittimità formale e la tempestività di un avviso di accertamento, l'esame del merito di esso non potrà avvenire se non dopo che le censure su tali profili siano state respinte.

8. Da quanto esposto risulta già la nozione di *assorbimento*: essa consegue all'esame logicogiuridico delle censure proposte alla commissione regionale, e comporta che questa non possa né debba esaminare doglianze che la decisione adottata renda ormai prive di rilievo.

Così, nel caso in cui la commissione ritenga inammissibile l'appello, resta assorbito l'esame del merito; al contrario, in caso di ritenuta ammissibilità del gravame, l'affermata intempestività dell'avviso di accertamento importa parimenti l'assorbimento di ogni altra questione.

9. S'intende per *acquiescenza* l'accettazione della sentenza già emanata: è, pertanto, inammissibile (10) un'accettazione che intervenga invece prima della sentenza, non potendosi evidentemente la relativa volontà riferirsi ad un oggetto non determinato; prima della pubblicazione della sentenza la volontà della parte, che non intenda più coltivare il giudizio, può manifestarsi solo nella diversa forma della espressa rinuncia all'impugnazione, che importa l'estinzione del relativo giudizio.

L'acquiescenza è disciplinata dall'art. 329 c.p.c., applicabile anche al processo tributario in virtù del rinvio operato dall'art. 49 d.lg. n. 546/92.

Essa può essere espressa – ed in tal caso deve promanare dalla parte o da un procuratore speciale – e deve allora essere integrale ed incondizionata; è invece tacita quando risulta da atti incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione.

Una forma particolare di acquiescenza tacita (definita da alcuni autori come impropria) è l'impugnazione parziale della sentenza giacché essa, a nor-

(10) V. Cass. n. 4557/90.

ma del capoverso del citato art. 329, importa acquiescenza delle parti alla sentenza non impugnata.

Altra forma di acquiescenza tacita è ravvisabile nella mancata specifica riproposizione, nel giudizio di appello, di questioni ed eccezioni non accolte dalla commissione provinciale (11): essa infatti comporta, a norma dell'art. 56 d.lg. n. 546/92, che sostanzialmente riproduce l'art. 346 c.p.c., la rinuncia a tali questioni ed eccezioni.

Tale onere riguarda le domande ed eccezioni non esaminate o non accolte dal giudice di primo grado e non è, pertanto, estensibile alle domande ed eccezioni che lo stesso giudice abbia invece esaminato ed accolto, per ribadire le quali è sufficiente che la parte interessata chieda la conferma della sentenza *ex adverso* impugnata (12).

Tale onere concerne poi la parte totalmente vittoriosa (13), mentre, in caso di parziale vittoria, essa, sui punti in cui è rimasta soccombente, è tenuta a proporre appello principale od incidentale.

L'acquiescenza totale produce il passaggio in giudicato della sentenza, e, pertanto, l'inammissibilità dell'appello che nondimeno la stessa parte produce, mentre l'acquiescenza parziale determina lo stesso effetto, ma limitato ai soli punti, oggetto di acquiescenza; conseguentemente, nel secondo caso, l'effetto devolutivo dell'appello si produrrà limitatamente alle questioni, per le quali non sia invece intervenuta acquiescenza.

A tali effetti rileva – come si è già osservato – l'autonomia o non del capo, non investito da gravame: solo, infatti, in caso di statuizione autonoma non impugnata si forma su di essa il giudicato, mentre, quando tale autonomia non ricorra, essendo la statuizione la premessa logica e necessaria di altra statuizione impugnata, l'impugnazione, ancorché parziale, comprende nondimeno anche la premessa e ne impedisce conseguentemente il passaggio in giudicato.

10. I requisiti formali della sentenza, anche di appello, sono indicati – quale ne sia il contenuto – nell'art. 36 d.lg. n. 546/92.

Mentre i requisiti di cui al secondo comma n.1 e 5 non richiedono una particolare illustrazione, deve rilevarsi che ben a ragione il legislatore ha tenuto distinti la “*concisa esposizione dello svolgimento del processo*” (n. 2) dalla “*succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto*” (n. 4): il primo requisito consiste infatti nel riassunto delle vicende processuali rilevanti agli effet-

(11) V. Cass. n. 11272/01.

(12) V. Cass. n. 13308/99.

(13) V. Cass. n. 1788/98.

ti della decisione, mentre il secondo deve indicare il perché la commissione – la quale è chiamata a risolvere un conflitto tra parti litiganti – abbia adottato quella e non altra decisione, perché, in altri termini, abbia dato ragione all’una invece che all’altra parte (14).

Come ed ancor più che nel processo tributario di primo grado (atto di impugnazione di uno degli atti amministrativi, indicati nell’art. 19 d.lg. n. 546/92), in quello di appello (avente invece ad oggetto l’impugnazione di un atto giurisdizionale: la sentenza gravata) si verifica l’effetto devolutivo corrispondente, in forza del quale la commissione regionale è investita delle sole censure, oggetto del gravame, e delle questioni ed eccezioni eventualmente riproposte ex art. 56 già citato.

Segue da ciò che, nell’espone lo svolgimento del processo, l’estensore è tenuto a dar conto delle sole questioni, oggetto dell’impugnazione e della eventuale riproposizione, solo accennando a quelle, che esulano invece da tali limiti e sulle quali non deve conseguentemente emettersi alcuna decisione.

Gli aggettivi (*concisa e succinta*), rispettivamente impiegati nei nn. 2 e 4 del secondo comma dell’art. 36 in esame, sostanzialmente riproducono, per la sentenza tributaria, l’aggettivo *concisa*, di cui agli artt. 132 secondo comma n. 4 c.p.c. e 546 primo comma lett. e) c.p.p., che disciplinano rispettivamente la sentenza civile e quella penale: sostanzialmente perché la forma aggettivale di cui al n. 4 dell’art. 36 reitera quella avverbiale impiegata, per le ordinanze civili, dal primo comma dell’art. 134 c.p.c.

Tali aggettivi esplicitano l’intento del legislatore di evitare motivazioni prolisse sovrabbondanti: è quasi un pressante invito, rivolto anche ai giudici tributari, all’essenzialità ed alla sintesi, che sono le doti precipue di una adeguata motivazione, per la quale dispongono i primi tre commi del già citato art. 118 disp. att. c.p.c., applicabili nel processo tributario salvo che nella parte relativa al giudizio di equità, con esso incompatibile stante la riserva di legge contenuta nell’art. 23 cost.

Non soddisfa l’obbligo in esame una motivazione meramente apparente od apodittica od incoerente: vizio, quest’ultimo, che ricorre in caso di contrasto insanabile tra più proposizioni della stessa parte motiva, ovvero tra motivazione e dispositivo (15).

Tale obbligo è particolarmente impegnativo nella stesura della sentenza

(14) Come si esprime Corte cost. (22.6.1976 n. 143), peraltro con riferimento alla sentenza penale, l’obbligo di motivazione è adempiuto “*se il giudice espone quanto basti ad individuare il processo logico-giuridico che ha seguito nel pervenire alla risoluzione delle questioni sottoposte al suo esame*”.

(15) Tra le altre, Cass. n. 4754/99.

di appello, essendo essa soggetta a ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c. (art. 62 d.lg. n. 546/92).

Mentre, infatti, il vizio di motivazione della sentenza di primo grado non produce la nullità e comporta che esso possa essere sanato dalla commissione regionale – tenuta a rigettare l'appello, che giudichi privo di fondamento, anche in caso di insufficienza od illogicità della motivazione, che deve solo essere emendata –, in caso, invece, di analogo vizio, in cui sia incorso il giudice di appello, la Corte di cassazione, giudice solo della legittimità, non potrà, se investita del relativo ricorso, che cassare la sentenza ai sensi del n. 5 dell'art. 360 c.p.c. e rinviare ad altro giudice di appello.

La motivazione, per quanto esposto elemento formale ed oggettivo della sentenza, assume però un rilievo anche soggettivo, nel senso che si risolve in un veritiero autoritratto del collegio che l'ha emessa ed in particolare dell'estensore.

Leggendola, un occhio attento è infatti perfettamente in grado di valutare se la decisione sia frutto, come dovrebbe, di adeguata ponderazione, o, al contrario, di frettolosa superficialità, se il collegio e l'estensore abbiano o non piena conoscenza degli istituti del diritto tributario, se essi abbiano o non adeguatamente vagliato le risultanze processuali e le questioni poste dalle parti a sostegno dei rispettivi assunti, se la pronuncia sia l'esito di un serio approfondimento della materia controversa ovvero di preconcetti e pregiudizi: dai quali il giudice, anche tributario, deve rifuggire, non dovendo egli appiattirsi né sulle ragioni del fisco (che, pur essendo chiamato a svolgere le proprie attribuzioni secondo le regole del buon andamento e dell'imparzialità, dettate da una norma anche costituzionale, l'art. 97, non è affatto escluso che, nel caso concreto, da esse abbia decampato) né tanto meno su quelle del contribuente.

L'indipendenza del giudice, anche tributario, deve essere esterna ed interna: se la prima è adeguatamente assicurata dalla legge, la seconda è una conquista individuale che deve quotidianamente rinnovarsi, e della quale la motivazione della decisione costituisce una cartina di tornasole.

11. L'introduzione, con la riforma tributaria del 1992, della condanna alle spese delle parte soccombente, salvo compensazione parziale o totale, è conseguenza della piena giurisdizionalizzazione del processo tributario, che il legislatore della riforma ha inteso perseguire (16).

Mentre non può non rilevarsi l'uso eccessivo del potere discrezionale di compensazione, cui nella prassi le commissioni indulgono, e che denuncia

(16) Per la possibilità della condanna alle spese anche nei procedimenti iniziati con il vecchio rito v. Cass. n. 7420 del 2001.

una qualche resistenza anche psicologica ad un impiego generalizzato dell'istituto, mette qui conto di rilevare i provvedimenti che al riguardo il giudice di appello è tenuto ad emettere.

Occorre distinguere:

a) nel caso di conferma della decisione di primo grado, il giudice di appello, mentre è tenuto *ex lege* a provvedere sulle spese del relativo giudizio, può invece sindacare il provvedimento al riguardo emesso dal giudice di primo grado solo se esso abbia forma oggetto di specifico motivo di gravame; detta pronuncia costituisce infatti capo autonomo ancorché accessorio della decisione, con le conseguenze già rilevate;

b) nel caso opposto, invece, di riforma, totale o parziale, della decisione di primo grado, il giudice di appello è tenuto, indipendentemente da uno specifico motivo di impugnazione, a provvedere sulle spese anche del giudizio di primo grado data l'accessorietà del provvedimento.