

Raffaele Ceniccola

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

INCONTRO DI STUDIO SUL TEMA:

**“IL CONTROLLO DELLA MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA
TRIBUTARIA. ESECUZIONE ED OTTEMPERANZA”**

PARTE I

1. IL RAPPORTO TRA DECISIONE E MOTIVAZIONE

Innanzitutto, mi sia consentito di esprimere al Presidente Mario Cavallaro e a tutti i componenti il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria il mio personale apprezzamento per aver offerto a tutti noi, giudici tributari, l'occasione di approfondire tematiche processuali di notevole rilevanza teorica e pratica.

La tecnica di redazione della sentenza, oggetto della presente relazione, è argomento ampiamente dibattuto tra i cultori del processo civile ordinario, le cui elaborazioni costituiscono un utile punto di riferimento che non può prescindere, tuttavia, dai necessari adattamenti suggeriti dalle peculiarità del giudizio tributario, secondo il principio di specialità fissato dall'art. 1 comma secondo del d.lgs. n. 546 del 1992, che consente l'applicazione delle norme del codice di procedura civile alla duplice condizione dell'assenza di disposizioni specifiche sul processo tributario e della compatibilità con queste ultime¹.

Pertanto il giudice tributario potrà avvalersi della disciplina contenuta nel codice di rito ordinario solo dopo aver accertato l'assenza di una disposizione sul processo tributario ed aver proceduto, con esito positivo, ad un giudizio di compatibilità della norma che si vuol applicare con le disposizioni contenute del decreto legislativo, salvo che quest'ultimo contenga un esplicito richiamo al codice di procedura civile, la cui presenza elimina la necessità del giudizio di compatibilità che è già stato positivamente compiuto dal legislatore.

Come è noto, la redazione della sentenza costituisce l'atto conclusivo e maggiormente impegnativo per il giudice dell'iter procedimentale che si apre con il deposito del ricorso ed è volta ad evidenziare la ratio decidendi, ad esporre, cioè, le ragioni di fatto e giuridiche poste a fondamento delle statuizioni, più o meno complesse, contenute nel dispositivo; una sorta di risposta al "perché" il giudice

¹ Tra le pubblicazioni più recenti, vedi CANTILLO, Il sindacato di legittimità sul giudizio di fatto: i vizi della motivazione, in *La Cassazione civile*, collana Giurisprudenza sistematica di diritto processuale civile, Torino 1998, II, 1615 ss., cui si rinvia per i cospicui riferimenti.

abbia adottato una certa soluzione che, come vedremo, può arrestarsi all'accoglimento di una questione pregiudiziale di rito (si pensi all'accoglimento di una un'eccezione di difetto di giurisdizione o di competenza) o di una questione preliminare (si pensi all'accoglimento di un'eccezione di estinzione del credito) oppure affrontare il merito della controversia con l'accoglimento o il rigetto del ricorso.

Quanto al rapporto tra decisione e motivazione, all'evidenza si tratta di due momenti distinti e separati dall'iter processuale, cronologicamente susseguenti l'uno all'altro e ciascuno assoggettato ad una specifica disciplina, anche se strettamente collegati tra di loro, una sorta di due facce della stessa medaglia, giacché l'obbligo della motivazione riguarda esclusivamente ciò che è stato deciso e consente tra l'altro di riscontrare, attraverso la esplicitazione dettagliata delle ragioni in fatto e diritto, l'esattezza dei risultati dell'elaborazione mentale del giudice monocratico o della dialettica della camera di consiglio nelle decisioni collegiali.

Deve, tuttavia, rilevarsi che il momento della decisione, così inteso, cioè come atto di pura volizione interna all'organo giudicante, si esteriorizza, acquisita in altri termini efficacia esterna con il deposito in cancelleria della sentenza, in quanto ciò che rileva nei confronti delle parti non è "la volontà nella mente del giudice o nel chiuso della camera di consiglio" ma quella dichiarata nella motivazione e nel dispositivo.

Volendo esemplificare, si può richiamare quanto è stato detto con riferimento al negozio giuridico: in entrambe le ipotesi, infatti, ciò che assume rilevanza giuridica non è il processo mentale interno all'organo giudicante o alle parti contraenti ma esclusivamente la "volontà dichiarata", le determinazioni, cioè, che risultano esteriorizzate nei contenuti dell'atto, per cui esclusivamente al contesto della sentenza bisogna fare riferimento ai fini di delimitare l'ambito del deciso e, quindi, gli effetti preclusivi del giudicato, nonché gli eventuali errori da far valere in sede di impugnazione, non assumendo rilevanza autonoma l'iter psicologico della decisione.

La fase della decisione trova una scarna disciplina nell'art. 35 d.lgs, il quale, dopo aver stabilito che il collegio giudicante subito dopo la discussione in pubblica udienza o, ~~se~~ se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore,

delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio con possibilità di rinvio a non oltre trenta giorni e, dopo aver escluso la possibilità di emissione di sentenze non definitive o parziali, richiama le disposizioni del codice di procedure civile.

Pertanto, per le modalità delle deliberazioni del collegio giudicante bisogna fare riferimento all'art. 276 c.p.c. e all'art. 119 delle disposizioni di attuazione, che disciplinano con rigide regole la fase conclusiva dell'iter processuale: il collegio, sotto la direzione del presidente e nel segreto della camera di consiglio, cui possono partecipare solo i giudici che hanno assistito alle discussioni², decide gradatamente le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio e poi il merito della causa.

Se non vi è unanimità, la decisione è presa a maggioranza: il primo a votare è il relatore, quindi l'altro giudice e infine il presidente.

Regole particolari sono dettate per l'ipotesi che dalla dialettica della camera di consiglio emergano più di due soluzioni: il presidente mette ai voti due soluzioni per escluderne una e, quindi, mette ai voti la non esclusa e quella restante o una di esse e così successivamente attraverso un procedimento per riduzioni successive fino all'alternativa finale.

Chiusa la votazione, il presidente sottoscrive il dispositivo che contiene le statuizioni adottate dal collegio, mentre la stesura della motivazione in linea di principio è affidata allo stesso relatore, la cui scelta è attribuita alla discrezionalità del presidente della sezione, seppure nel rispetto dei criteri oggettivi di massima fissati nelle direttive del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.

Tuttavia, il quinto comma dell'art. 276 c.p.c. prevede la possibilità per il presidente di affidare la stesura della motivazione a sé medesimo, o ad altro giudice che deve essere scelto, come previsto dal comma quarto dell'art. 118 disp.att., fra i componenti del collegio che hanno espresso voto conforme alla decisione³, disposizione quest'ultima posta a tutela della libertà di coscienza del

² E' stato affermato che se il collegio che ha pronunciato la decisione sia diverso da quello dinanzi al quale si è discussa la causa, non è ravvisabile ipotesi di errore materiale, bensì nullità della sentenza per violazione del principio di immodificabilità del collegio (Cass. N. 6941 del 1987).

³ Il presidente può riservare a sé la motivazione della sentenza o affidarla ad un componente del collegio diverso dal relatore, senza necessità di specifico provvedimento (Cass. N. 1521 del 1994). Non comporta nullità della sentenza la mancata indicazione del giudice estensore e del giudice relatore (Cass. N. 15528 del 2000).

giudice, che, essendo soggetto solo alla legge (art. 101 comma secondo Cost.), non può essere costretto a motivare una decisione che non ha condiviso⁴.

Gli adempimenti successivi alla stesura della motivazione sono disciplinati dal citato art. 119 disp.att. c.p.c., che, concepito in un momento storico diverso dall'attuale, prevede che il giudice deve consegnare la "minuta" al cancelliere, per consentirgli la scritturazione dell'originale, cui segue l'onere successivo della c.d. collozione prima della sottoscrizione.

In realtà presso le commissioni tributarie è prevalsa la prassi, dettata anche dall'esigenza di evitare lunghe giacenze delle minute presso le cancellerie per la nota carenza di organico, di consegnare la sentenza già in originale, manoscritta, dattiloscritta o stampata con il personal computer.

La cennata disciplina del momento decisorio nel giudizio collegiale è in larga parte inapplicabile all'organo monocratico esauendosi tale operazione nel "Foro interno" del singolo giudice senza che la legge imponga scadenze particolari, ad eccezione della generale previsione del termine di trenta giorni dalla data della deliberazione, previsto dall'art. 37 d.lgs, per il deposito della sentenza, la cui violazione, stante la sua natura ordinatoria, può assumere solo rilievo in sede disciplinare.

⁴ Nella normalità dei casi la motivazione è stesa dal relatore, a meno che quest'ultimo non abbia espresso voto contrario alla decisione, nel qual caso la scelta deve cadere su altro membro del Collegio che abbia espresso voto conforme (Cass. 696 del 1999, Cass. N. 2736 del 1982).⁴

2. LA RATIO E IL CONTENUTO DELL'OBBLIGO DELLA MOTIVAZIONE

L'obbligo della motivazione è imposto già a livello costituzionale dall'art. 111 per tutti i provvedimenti giurisdizionali.

L'art. 36 del d.lgs indica il modello legale della sentenza che ne condiziona la regolarità formale, contiene cioè l'elencazione degli elementi essenziali di tale atto conclusivo del giudizio, che ha la seguente struttura:

- l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei difensori se ci sono;
- la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
- la richiesta delle parti,
- la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto;
- il dispositivo.

La disposizione citata stabilisce, inoltre, che la sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano, deve essere intestata alla Repubblica italiana e deve contenere la data della deliberazione nonché la sottoscrizione del presidente e dell'estensore.

In base al ricordato principio di specialità, non trova applicazione nel giudizio tributario l'art. 132 c.p.c., che, al pari dell'art. 36, indica il contenuto delle sentenze civili, mentre, in assenza di una specifica disposizione, si applica l'art. 118 disp.att. c.p.c. che contiene alcuni criteri guida in ordine alla redazione della motivazione (essa consiste nell'esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, 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 applicabili, va omessa la citazione di autori giuridici).

Tale normativa riguarda le sentenze, cioè quei provvedimenti qualificati come tali dalla legge (art.131 c.p.c.) e da tenere distinti dalle ordinanze e dai decreti. Come è dato desumere dal contesto del d.lgs., la sentenza tributaria, stante il divieto di quelle non definitive o parziali, è il provvedimento che chiude il giudizio dinanzi al giudice adito attraverso la pronuncia definitiva su una questione preliminare di rito o sul merito.

Tali non sono per espressa previsione normativa: i provvedimenti emessi dal presidente di sezione a seguito di esame preliminare del ricorso (art. 27); le decisioni collegiali riguardanti la sospensione dei processi riuniti dal presidente di sezione (art.29); i provvedimenti relativi alla sospensione ed interruzione del processo (art.41); quelli di estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso, per inattività delle parti e per cessazione della materia del contendere, se emessi non dal collegio ma dal presidente di sezione (artt.44,45,e46); i provvedimenti cautelari art.(47).

L'obbligo di motivare le sentenze trova, dunque, la sua fonte direttamente nella legge.

La ratio di tale incombenza va ricercata essenzialmente nella necessità di rendere controllabile la decisione, quale atto conclusivo del processo, ad opera delle parti e dei giudici del riesame in caso di impugnazione e va correlata ai principi di legalità, che vuole i giudici soggetti solo alla legge, e di effettività del diritto di difesa⁵.

Oggetto del giudizio tributario è l'impugnativa da parte del contribuente di atti impositivi di un tributo o di una sanzione, di atti relativi ad operazioni catastali, oppure di rigetti di richieste di restituzione di pagamenti non dovuti o di agevolazioni (artt.2 e19 d.lgs.), di cui il ricorrente sostiene la illegittimità per motivi che devono essere specificamente indicati, a pena di inammissibilità (art. 18 d.lgs.), e che possono riguardare questioni di mero rito e/o profili di merito concernenti l'assenza di presupposti di fatto previsti dalla legge oppure l'errata applicazione o interpretazione di una norma giuridica.

Il deposito del ricorso fa insorgere l'esigenza del contraddittorio, soddisfatta dalla previsione della costituzione della parte resistente, cui è attribuito il diritto di esporre nelle controdeduzioni le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente, indicando le prove di cui intende avvalersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio (art.23 d.lgs.).

Si delinea in tal modo il contingente delle questioni, più o meno complesso a seconda dei casi, che, con le specificazioni e precisazioni eventualmente

⁵ Sulla funzione della motivazione, in termini sostanzialmente conformi, v., Cass., Sez. Un., n. 1444 del 1992.

apportate dalle parti nelle memorie illustrative e nelle discussioni in pubblica udienza, viene portato all'esame del collegio.

L'estrema sinteticità delle statuizioni condensate nel dispositivo fa insorgere la necessità della previsione di uno strumento di controllo della decisione quale atto conclusivo del processo, che consenta una verifica sia del procedimento di ricostruzione del fatto e di acquisizione e valutazione delle prove, sia di quello di individuazione e di interpretazione delle norme giuridiche che sorreggono il deciso.

Solo ripercorrendo il ragionamento del giudicante e l'iter argomentativo da lui seguito è offerta alla parte soccombente la possibilità di riscontrare se siano corrette ed esaurienti le confutazioni delle tesi difensive prospettate, anche al fine di autodeterminarsi in ordine alle opportunità di insistere ulteriormente nelle proprie richieste.

E' questa la funzione primaria della motivazione, che consente anche l'eventuale articolazione del gravame e al giudice dell'ulteriore grado di riesaminare l'iter logico-giuridico della sentenza impugnata nei limiti delle contrapposte deduzioni della parte soccombente tendenti ad incrinare il fondamento.

Ma la motivazione assolve anche ad una ulteriore, duplice funzione: di interpretazione ed integrazione del dispositivo; di riscontro della correttezza della decisione deliberata dal collegio giudicante⁶.

Sotto il primo profilo va, infatti, rilevato che la portata precettiva della sentenza, ai fini dell'impugnazione, della formazione del giudicato e della esecuzione, va individuata tenendo conto non solo delle statuizioni formali contenute nel dispositivo ma anche delle enunciazioni della motivazione⁷.

⁶ Si è sostenuto che la motivazione assolverebbe anche ad una funzione extraprocessuale, come strumento attraverso il quale i soggetti investiti della potestà giurisdizionale rendono conto del proprio operato alla fonte popolare, al fine di consentire l'esercizio del diritto di critica (cfr., De Pauli, in Quaderni del C.S.M., anno 2001 n.115, vol. terzo, 139 e ss.)

⁷ Cfr. Cass. N. 7186 del 1991, Cass. N. 1526 del 1989, anche se è stato precisato che la mancata statuizione, nel dispositivo della sentenza, su un determinato capo della domanda configura il vizio di omessa pronuncia riguardo al quel capo, non potendo la relativa decisione, con il conseguente giudicato, desumersi da affermazioni contenute nella sola motivazione (Cass. N. 6201 del 1987) ed inoltre, che nell'ipotesi di insanabile contrasto fra motivazione e dispositivo, non è consentito individuare la statuizione del giudice attraverso una valutazione di prevalenza di una delle contrastanti affermazioni contenute nella sentenza, né è data la possibilità di fare ricorso all'interpretazione complessiva della decisione, che presuppone una sostanziale coerenza delle diverse proposizioni, e neppure di utilizzare il procedimento di correzione degli errori materiali di cui all'art. 287 c.p.c., ma si configura la nullità di tale provvedimento per la sua inidoneità a

Quanto al secondo profilo, è la stessa comune esperienza di ogni buon giudice a confermare che è proprio la redazione della motivazione ad offrire l'occasione propizia di verificare l'esattezza della decisione e di procedere eventualmente, previa la necessaria riconvocazione del collegio, alle integrazioni o modifiche del dispositivo.

La deliberazione del collegio giudicante, emessa subito dopo la discussione in pubblica udienza cui fa riferimento l'art. 35 d.lgs., è atto interno che acquista i caratteri della imperatività e della immutabilità solo al momento della pubblicazione del testo integrale originale della sentenza mediante il deposito della stessa nella segreteria della commissione tributaria secondo le modalità stabilite dal successivo art. art. 37.

Ecco perché il compito del redattore non consiste esclusivamente nella esposizione supina della ratio decidendi in fatto e diritto delle statuizioni contenute nel dispositivo, ma assume anche una funzione di controllo e ripropositiva, allorché sorge la necessità di richiamare l'attenzione del collegio su una rilevante modifica legislativa successiva alla stesura del dispositivo o di una rimediazione sulla decisione previamente concepita e discussa, che si è rivelata in tutto o in parte fallace al momento della esplicitazione del suo fondamento logico giuridico, che può riguardare una circostanza di fatto emersa da una più attente lettura degli atti oppure l'applicazione o l'interpretazione di una disposizione normativa.

PARTE II

3.PREMESSA SULLA TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA

Il quadro normativo di riferimento indica essenzialmente il contenuto, cioè gli elementi essenziali della sentenza, mentre contiene scarsi cenni alle modalità di redazione.

L'art.118 disp.att. c.p.c. dice: che la motivazione consiste nell'esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione; che debbono essere esposte concisamente e in ordine le questioni discusse e decise dal collegio; che devono essere indicati le norme di legge e i principi di diritto applicabili; infine che va omessa la citazione di autori giuridici.

Vi è poi l'art.36 d.lgs., che, nel delineare la struttura della sentenza, con riferimento agli elementi dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto e in diritto, pone l'accento sulla necessità che l'esposizione sia rispettivamente "concisa" e "succinta".

Anche se non si può prescindere dagli adeguamenti che le peculiarità delle singole fattispecie richiedono, si possono, tuttavia fissare dei criteri generali, degli utili suggerimenti in proposito, a partire dalla raccomandazione al redattore di tenere costantemente l'occhio rivolto al fascicolo, in modo che il contenuto della sentenza risulti rispettoso del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato art. 112 c.p.c. e dell'obbligo di decidere iuxta alligata et provata (art. 115 c.p.c.)

4.L'ORDINE DI ESPOSIZIONE

Il contingente, più o meno complesso a seconda delle singole fattispecie, delle questioni che il giudice tributario deve esaminare nella redazione della sentenza va individuato dal contenuto del ricorso introduttivo del giudizio e delle controdeduzioni della parte resistente (artt. 18 e 23 d.lgs.), tenuto conto anche

della integrazione dei motivi di ricorso nei casi e nei termini stabiliti dall'art. 24 d.lgs. nonché delle precisazioni contenute nelle memorie illustrative e nelle brevi repliche (art. 32 d.lgs) o emerse dalla discussione in pubblica udienza (art. 34 d.lgs.), cui vanno aggiunte eventualmente le questioni rilevabili d'ufficio.

La trattazione va effettuata secondo un ordine logico giuridico di priorità che prevede la esposizione graduale delle questioni pregiudiziali di rito, di quelle preliminari di merito ed infine del merito in senso stretto.

La disorganicità nella sequenza degli argomenti trattati non rileva di per sé ma può dare luogo ad un difetto di motivazione (quando non è possibile comprendere la ratio decidendi), ad un'omessa pronuncia (quando si ritiene assorbita una questione che andava esaminata per prima), infine ad una inutile trattazione (nell'ipotesi inversa, quando cioè si esamina una questione che risulta assorbita da una successiva).

Non è questa la sede per un'approfondita disamina delle suddette categorie di questioni in ordine alle quali sono stati versati fiumi di inchiostro da parte di autorevoli processualisti, le cui conclusioni sono tutt'altro che univoche circa la distinzione tra pregiudiziali e preliminare⁸.

Il riferimento normativo più significativo è contenuto nell'art. 279 c.p.c. sulle forme dei provvedimenti, il quale recita: che il collegio pronuncia la sentenza quando definisce il giudizio, decidendo questioni di giurisdizioni o di competenza, questioni pregiudiziali attinenti al processo o questioni preliminari di merito, infine decidendo totalmente il merito.

Altri riferimenti a tali categorie sono contenute negli artt. 187 commi 2e 3 e 276 comma 2 dello stesso codice.

Le pregiudiziali di rito comprendono una gamma di ipotesi tanto vasta da rendere estremamente arduo il tentativo di una completa individuazione.

La connotazione tipica della categoria è costituita dalla natura processuale della questione da esaminare di ufficio o su istanza di parte, che può determinare l'effetto di chiudere il giudizio senza che venga esaminato il merito, a prescindere, cioè, dalla fondatezza o meno delle pretese avanzate dalle parti.

⁸ ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, Napoli, 1979, 748; LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1974, II, 74; REDENTI, *Diritto processuale civile*, Milano, 1957, II, 195.

Limitando la citazione e quelle previste dal d.lgs. del 1992, sono tali le questioni che riguardano: la tempestività e la notifica del ricorso (artt. 20 e 21), l'assenza in esso di uno degli elementi indicati dall'art. 18, la capacità di stare in giudizio (artt. 10 e 11) o l'assistenza tecnica delle parti (art. 12), la giurisdizione (art. 3) o la competenza per territorio (artt. 4 e 5) della commissione tributaria adita, la regolarità della costituzione in giudizio delle parti (artt. 22 e 23), la integrazione del contraddittorio (art. 14), la estinzione del processo (artt. 44 e segg.).

Le preliminari attengono al merito e non ai presupposti processuali e si connotano per la loro idoneità a decidere in via anticipata l'intero giudizio, a prescindere dalla fondatezza sostanziale delle pretese in sé e per sé considerate e cioè del merito in senso stretto.

Ne sono esempi le eccezioni di improponibilità della domanda per carenza di legittimazione attiva ai sensi dell'art. 99 e c.p.c.⁹ oppure di interesse ad agire ex art. 100 c.p.c.¹⁰, le eccezioni di decadenza e prescrizione.

Esaurito l'esame delle questioni pregiudiziali e preliminari, si passa, infine, alla trattazione del merito vero e proprio, che può avere un contenuto più o meno complesso a seconda delle singole fattispecie: le questioni sollevate dalle parti possono, infatti, involgere solo accertamenti di fatto quando ad esempio, pacifiche risultando l'applicazione e la interpretazione della regola giuridica, si controverte sulla sussistenza in concreto dei presupposti richiesti dalla legge; oppure riguardare questioni di puro diritto ad esempio nell'ipotesi inversa alla precedente, o, infine, riguardare entrambi gli aspetti.

⁹ La legittimazione ad *causam* deve essere verificata, anche di ufficio, sulla base di quanto affermato dal ricorrente e si risolve nella titolarità del potere o del dovere (rispettivamente per la legittimazione attiva e passiva) di promuovere o subire un giudizio in ordine al rapporto sostanziale dedotto in causa, indipendentemente dalla questione dell'effettiva titolarità dal lato attivo o passivo del rapporto controverso, che è invece una questione di merito in senso stretto non rilevabile d'ufficio (Cass. N. 11190, Cass. N. 1188 del 1995, Cass. N. 6410 del 1984).

Per esemplificare, se il ricorrente chiede la restituzione di quanto è stato versato a titolo di imposta e già dal contenuto del ricorso si rileva che il medesimo non è titolare del diritto alla restituzione oppure che la pretesa è stata rivolta nei confronti di un soggetto diverso da quello obbligato, sussiste il difetto rispettivamente di legittimazione attiva o passiva; è questione di merito in senso stretto, e come tale non rilevabile d'ufficio, quella relativa alla effettiva titolarità del rapporto prospettato nel ricorso, il cui esito negativo determina il rigetto della domanda.

¹⁰ Anche l'interesse ad agire postula un'indagine sulla base della mera prospettazione del ricorrente e consiste nella necessità di ricorrere al giudice per evitare una lesione concreta ed attuale del proprio diritto; conseguentemente è insussistente, con accertamento anche di ufficio, quando il giudizio sia strumentale alla soluzione soltanto in via di massima o di accademica di una questione

Se si vuole evitare il rischio di cadere in omesse pronunzie su una o più questioni oppure nel vizio opposto di extrapetizione, il giudice tributario deve procedere ad una paziente opera di ricostruzione di quel che resta del *thema decidendum* una volta depurato delle questioni pregiudiziali e preliminare, da trattare anch'esso secondo un ordine logico-giuridico di priorità tra le varie questioni sollevate dalle parti, a partire dalla interpretazione e qualificazione della domanda, a meno che tale operazione non debba essere anticipata rispetto alla trattazione del merito perché condiziona la soluzione di questioni pregiudiziali o preliminari.

Come è noto, la qualificazione della domanda, che costituisce un indispensabile punto di partenza dell'indagine del giudice per l'influenza decisiva che assume sulla decisione, a partire dalla ripartizione dell'onere della prova, è compito riservato al giudice il quale non è vincolato dal *nomen iuris* che le parti abbiano eventualmente dato alle loro domande o eccezioni, purché in tale attività egli non finisca per mutare gli elementi oggettivi dedotti dalle parti ¹¹.

Ricapitolando quanto finora rilevato, deve concludersi che il giudice redattore delle motivazioni deve seguire nella trattazione del *thema decidendum* il seguente ordine di esposizione:

- l'attenzione va innanzitutto rivolta alle questioni processuali, le c.d. pregiudiziali, per la loro potenzialità di decidere l'intero giudizio rendendo inutile l'esame di ogni ulteriore questione; si pensi alle ipotesi di difetto di giurisdizione o di competenza territoriale del giudice adito oppure da intempestività del ricorso.
- se non si determina tale effetto preclusivo, si passa all'esame delle questioni preliminari, che, pur attenendo al rito ma al merito, possono anch'esse rendere inutile la trattazione di ogni altra questione; si pensi alla riscontrata carenza di legittimazione attiva o passiva oppure alla fondatezza dell'eccezione di prescrizione;

di diritto in vista di situazioni future o meramente ipotetiche (Cass. N. 4444 del 1995, Cass. N. 8025 del 1992, Cass. N. 9737 DEL 1990).

¹¹ Il giudice ha il potere di qualificare giuridicamente la domanda sulla base dei fatti dedotti dalla parte, indipendentemente dall'esattezza del *nomen iuris* attribuitole nell'atto introduttivo e in genere delle prospettazioni giuridiche di parte, mentre, oltre a dover rispettare il limite della necessaria corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato e il divieto di pronunciare su un'azione diversa da quella espressamente proposta, non può basare la decisione su fatti costitutivi diversi da quelli

- infine vanno eventualmente prese in considerazione le questioni di merito in senso stretto, secondo un ordine di priorità suggerito dalla logica e che non può essere preordinato in via astratta; è chiaro ad esempio che, se sorge un problema di interpretazione o qualificazione di una domanda, esso va esaminato con precedenza per la ricaduta che determina su ogni altra questione.

5. LE VARIE TECNICHE UTILIZZABILI NELLA STESURA DELLA MOTIVAZIONE

Esistono due diverse tecniche di carattere generale che possono essere utilizzate nell'esposizione della sentenza dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto e in diritto: quella c.d. dell'*attendu*, diffusa nell'ordinamento francese, e quella discorsiva articolata in più periodi.

La prima, che consiste in una serie di premesse rette da un participio passato (letto, ritenuto, considerato, ecc.), ciascuna di esse contenente brevi considerazioni in fatto e diritto, che costituiscono nel loro complesso la ratio decidendi, è prevalentemente utilizzata nelle ordinanze e nelle sentenze più semplici, ove la motivazione si riduce a poche battute, mentre negli altri casi è preferibile utilizzare il sistema discorsivo in più periodi che meglio si adatta alle esposizioni più complesse ed articolate che richiedono una continuità discorsiva e una poliedria di argomenti sulle varie questioni, incompatibili con la concisione e brevità dell'altro sistema.

Nella motivazione delle singole questioni si può seguire la tecnica del sillogismo oppure un metodo diverso basato sulla tesi, antitesi e sintesi¹².

Il sillogismo si fonda su un ragionamento di tipo deduttivo, articolato in tre momenti logici:

- la premessa maggiore, cioè la norma di legge o fattispecie legale;

dedotti, ponendo a fondamento della domanda un titolo nuovo e difforme da quello indicato (Cass. n. 1352 del 1996, Cass. n. 1222 del 1995, Cass. n. 5463 del 1993)

¹² Sul sillogismo nell'attività giudiziaria, cfr: BARBUTO Quaderni del C.S.M. cit., 175 e segg.; EVANGELISTA, Motivazione sentenza civile, Enc. Dir., Giuffrè; MANDRIOLI, Corso di dir. Proc. civ., Giappichelli, Torino, 1991, 79.

La motivazione basata sulla tesi, antitesi e sintesi è invalsa soprattutto nella prassi giudiziaria.

- la premessa minore, cioè il fatto come emergenza dalle risultanze processuali;
- la conclusione, che consiste nella sussunzione del fatto nella norma.

Nella prassi giudiziaria diffusa è la tendenza a deviare da tale schema classico, nel senso che viene anticipata la premessa minore.

Dunque, viene illustrata prima la fattispecie concreta, poi si passa alla individuazione della regola giuridica da applicare, infine si conclude.

Un esempio chiarisce la struttura del sillogismo: in fatto è stato accertato che Tizio ha effettuato un trasferimento patrimoniale (premesse minore); la norma giuridica applicabile a tale fattispecie stabilisce che tutti i trasferimenti di ricchezza devono essere assoggettati al pagamento del tributo (premesse maggiore); ergo legittima è l'imposizione fiscale nei confronti di Tizio (conclusione).

L'altro tipo di motivazione, che si ispira essenzialmente al principio del contraddittorio, consiste in tre passaggi:

- l'esposizione di quanto dedotto dalla parte (tesi);
- l'esposizione delle contestazioni della controparte (antitesi);
- la sintesi, cioè la conclusione del giudicante che può risultare di adesione all'una o l'altra oppure in tutto o in parte autonoma.

6 IL LINGUAGGIO^E LO STILE

Va detto che in proposito non possono essere dettati dei rigidi canoni, una sorta di camicia di Nesso che costringe la penna del redattore a muoversi nell'ambito di un solco già predisposto con precisione.

Si tratta di aspetti che risentono inevitabilmente dell'impostazione culturale dei singoli giudici e che sfuggono ad una rigida predeterminazione.

Tutto ciò non impedisce, tuttavia, l'enucleazione di alcuni utili suggerimenti.

- Le sentenze sono emesse "in nome del popolo italiano" e non del "Foro Italiano", per cui bisogna evitare motivazioni chilometriche, inutili, sfoggi di erudizione, gli obiter dicta nonché la storicizzazione degli istituti giudiziari da applicare, che talvolta caratterizzano le sentenze dei giudici ordinari e amministrativi.

-Nella trattazione delle singole questioni, è di fondamentale importanza ricordarsi che bisogna separare il momento narrativo da quello critico e che non è il quantum della motivazione ma la chiarezza e semplicità del suo contenuto a determinarne l'apprezzamento, per cui vanno evitati il periodare complesso e contorto, le ripetizioni dello stesso concetto come le divagazioni.

E' utile ricordare sotto tale profilo la giustificazione " di non aver avuto tempo di essere più breve" addotta da un noto scrittore francese in chiusura di una lunga lettera scritta ad un amico.

-Non bisogna cadere neppure nell'eccesso opposto, che talvolta si riscontra nelle sentenze tributarie, di un'estrema sinteticità, ottenuta mediante l'affrettata illustrazione dei termini della questione o della ratio decidendi a scapito della comprensione oppure, ancora peggio, attraverso l'omessa trattazione di una o più questioni.

Bisogna saper soddisfare l'esigenza della concisione, espressamente richiamata dall'art. 36 d.lgs., senza ricadere nei vizi di motivazione, conciliare, cioè, la stringatezza con la completezza.

-Particolare attenzione richiede l'uso del computer quando si intende clonare precedenti sentenze memorizzate, per evitare la trasfusione di pezzi non aderenti alla nuova fattispecie oppure di incorre in omissioni.

-Il giudizio di merito ha la stessa dignità di quello di legittimità, per cui i giudici delle commissioni tributarie provinciali e regionali non devono sentirsi obbligati a costruire pregevoli architetture giuridiche non richieste dalla fattispecie concreta.

-Lo stile, pur non rifuggendo dall'uso indispensabile dei termini giuridici appropriati, deve essere improntato alla semplicità e chiarezza e in modo da agevolare la comprensione del contenuto della sentenza, che ha come destinatari principali le parti processuali che non sono, nella maggiore parte dei casi, cultori della materia.

Anche un discorso difficile può essere esposto utilizzando un linguaggio comprensibile e sintetico senza il timore di mortificare la professionalità.

Sono da evitare le clausole di stile, i luoghi comuni, i giudizi morali e pedagogici, come pure i toni ironici o sarcastici.

PARTE III

7. LE PRESCRIZIONI SUGLI ELEMENTI DELLE SENTENZA E LE CONSEGUENZE DELLA LORO VIOLAZIONE: L'EPIGRAFE

Si è già detto precedentemente che il contenuto della sentenza è prescritto dall'art. 36 d.lgs.

L'esposizione dello svolgimento del fatto e la motivazione sono precedute da quella parte chiamate in gergo "epigrafe" e che è costituita:

- dalla intestazione (la sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana);
- dall'indicazione della composizione del Collegio, delle parti ed eventualmente dei loro difensori;
- dalle richieste formulate dalle parti;

La mancanza, nel testo della sentenza, dell'intestazione "Repubblica italiana in nome del popolo italiano" costituisce una irregolarità di carattere formale che non importa la nullità delle decisioni e che può essere eliminata con il procedimento di correzione prevista dall'art. 287 c.p.c.¹³.

Per quanto riguarda il collegio giudicante, mentre l'omessa indicazione dei giudici componenti il collegio determina la nullità assoluta per vizio attinente alla costituzione del giudice, danno luogo ad errore materiale emendabile col procedimento di correzione degli errori materiali sia l'omessa erronea indicazione della sezione della Commissione tributaria cui sono assegnati i giudici decidenti, sia il vizio che inficia le sentenze nella cui intestazione il nominativo del magistrato risulti diverso da quello indicato nel verbale di udienza.¹⁴

In ordine all'omessa o inesatta indicazione di alcuna delle parti, bisogna distinguere: la sentenza è nulla se non si è costituito regolarmente il contraddittorio oppure se vi è incertezza circa i soggetti ai quali la decisione si riferisce; va invece, considerata come un mero errore materiale se dal contesto della sentenza risulti

¹³ Cass. n. 3907 1974, Cass.n. 1001 del 1001 del 1965.

¹⁴ Cfr. rispettivamente, Cass. n. 9625 del 1993 e Cass. n. 6464 del 1995.

con sufficiente chiarezza l'identificazione di tutte le parti, stante l'idoneità della sentenza a raggiungere i fini a cui essa tende sotto il profilo soggettivo ¹⁵.

Invece costituisce sempre vizio emendabile mediante il procedimento di correzione degli errori materiali l'erronea indicazione nell'epigrafe della sentenza del nome del difensore di una delle parti ¹⁶.

Appare opportuno rilevare che l'esatta individuazione delle parti in causa assume notevoli rilevanza sotto vari profili: si pensi alla determinazione dell'ambito soggettivo del giudicato, alla notifica e all'impugnazione della sentenza, alla sua esecuzione.

Le delicate e complesse questioni relative alla legittimazione attiva e passiva nonché all'integrazione del contraddittorio nei confronti dei litisconsorti non rientrano nella tematica di questa relazione, ci si limita, pertanto, ad un cenno fugace sulla necessità di specificare, con riferimento alle ipotesi frequenti di enti collettivi non riconosciuti, la qualifica rivestita dalla parte, se nella sola qualità oppure anche in proprio, al fine, tra l'altro, di stabilire se gli effetti della sentenza siano limitati all'ente o se si estendono alla persona finisce quale responsabile in solido (art. 38 e 41 c.p.c.)

In relazione alle richieste delle parti è sufficiente precisare che la prescrizione è funzionale al rispetto del principio di corrispondere tra il chiesto e il pronunciato (art. 112 c.p.c.). Conseguentemente l'indicazione nell'epigrafe della sentenza riguarda le istanze ad eccezioni relative alla materia da decidere e non anche le richieste istruttorie, mentre la sua omissione totale o parziale non vizia di per sé la sentenza ma solo quando quell'omissione riveli in concreto un difetto di attività da parte del giudice, nel senso che alla trascrizione formale omessa corrisponda un omesso esame di un punto decisivo della controversia ¹⁷.

¹⁵ Cass. n. 10999 del 1995, Cass. n. 2654 del 1995, Cass. n. 4843 del 1992.

¹⁶ Cass. n. 13011 del 1993, Cass. n. 8524 del 1993.

¹⁷ Cass. n. 8047 del 1990, Cass. n. 3869 del 1989, Cass. n. 1769 del 1986.

8. LO SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

E' da premettere che l'omessa esposizione, in apposita parte separata dalle altre, dello svolgimento del processo non costituisce motivo di nullità della sentenza, quando dal contesto di questa sia dato desumere comunque gli elementi di fatto e le vicende processuali necessari ai fini del decidere.

Quindi conseguenze negative si possono determinare solo al cospetto di sentenze che neppure nella parte motiva contengono i tratti salienti della lite, di tale che risulta incomprensibile il deciso ¹⁸.

La norma dice che tale elemento deve essere esposto in modo conciso, ma è chiaro che sono le peculiarità delle singole fattispecie a suggerire la via migliore da seguire.

Si pensi alla diversa rilevanza che esso assume a seconda che l'oggetto della lite involge la mera interpretazione di una disposizione di legge oppure complessi accertamenti in fatto.

Analoghe considerazioni valgono anche per l'iter procedimentale più o meno complesso ed articolato.

Forse un procedimento mentale a ritroso ad opera del giudice redattore, che parte, cioè, da ciò che è stato deciso e che, quindi, deve essere esaminato e motivato, consente di trovare il giusto punto di equilibrio tra le due esigenze di essere brevi ma, nel contempo, garantire la facile e chiara comprensione del contenuto della sentenza.

Si può, tuttavia, segnalare l'opportunità di riportare in tale parte della decisione i dati relativi alla tempestività del ricorso e alla regolare costituzione delle parti (date di notifica dell'atto impugnato e del ricorso nonché di deposito dello stesso e del fascicolo del resistente, ai sensi degli artt. 20, 21, 22, e 23 d.lgs), la sintesi dei fatti e delle domande contenuti nell'atto introduttivo, la difese, le eccezioni e le domande riconvenzionali eventualmente prospettate nelle controdeduzioni, infine i mezzi di prova oggetto di valutazione nella parte motiva e gli eventuali fatti processualmente rilevanti contenuti nel verbale dell'udienza pubblica.

¹⁸ Cass. n. 2711 del 1990, Cass. n. 1672 del 1985, Cass. n.1673 del 1981

9. MOTIVI IN FATTO E IN DIRITTO ANCHE CON RIFERIMENTO ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

La norma tributaria ripropone il requisito dell'esposizione succinta, per cui, anche se non determinano conseguenze invalidanti, sono da evitare, incidendo negativamente sulla economicità, efficacia e razionalità della trattazione: la motivazione ultronea, svolta per mera ipotesi dialettica e non con l'intento di sorreggere la decisione; quella ad abundantiam se il dispositivo è fondato su corretta argomentazione avente carattere principale ed assorbente; i c.d. abiter dicta, cioè gli argomenti esposti occasionalmente ed incidentalmente senza una specifica rilevanza per il caso deciso.

E' ammissibile, invece, la motivazione alternativa, ricorrente nelle ipotesi di pronuncia sorretta da distinte argomentazioni, ciascuna autonoma e autosufficiente. Ad esempio, dopo aver motivato in base ad una determinata qualificazione della domanda dedotta in giudizio, il giudice tributario sostiene il risultato della decisione con autonoma, alternativa motivazione che prende in considerazione una qualificazione diversa. Ed ancora, dopo aver respinto la domanda decidendo in senso sfavorevole una questione preliminare, il redattore procede oltre nella motivazione argomentando sulla infondatezza degli ulteriori profili di merito. Tale tipo di motivazione assume rilevanza in sede di gravame perché impone l'onere di censurare la sentenze tributarie con riguardo a tutte le concorrenti motivazioni, in caso contrario l'impugnazione va dichiarata inammissibile per carenza di interesse, dal momento che la sentenza dovrebbe comunque restare ferma non essendo state impugnate le altre ragioni sulle quali la medesima si fonda e non sarebbe possibile il raggiungimento dello scopo proprio dell'impugnazione, che è quello della riforma della sentenza ¹⁹.

Motivazione succinta significativa motivazione priva di digressioni ed ampliamenti non necessari, ma non coincide necessariamente con il concetto di brevità, giacché essa deve essere completa ed esauriente essendo tenuto il giudice tributario a dare contezza delle ragioni poste a fondamento di ciascuna questione decisa e che possono riguardare, a seconda della materia del contendere, la ricostruzione di presupposti di fatto sulla base del materiale probatorio acquisito,

¹⁹ Cass. n. 4633 del 1994, Cass. n. 4235 del 1990.

oggetto di valutazione critica da parte del redattore che è tenuto ad indicare le ragioni delle proprie scelte, oppure l'interpretazione o l'applicazione della normativa tributaria di natura processuale o sostanziale, o, infine, l'uno e l'altro aspetto. Ecco perché la motivazione può assumere contenuto più o meno complesso in funzione delle connotazioni dei singoli casi. Tra l'altro, il giudice tributario deve anche verificare il rispetto delle prescrizioni, derogabili solo per espressa previsione della legge ordinaria, contenute nella l. 27 luglio 2000 n.212 (c.d. statuto del contribuente) attuative dei principi di collaborazione e buona fede nel rapporto tra fisco e contribuente. Il cui ambito soggettivo è esteso anche agli enti locali e ai concessionari della riscossione (artt. 1 e 17)

Alcune disposizioni sono rivolte al legislatore e tendono a rendere conoscibile la legge tributaria (artt. 2 e 5), la cui obiettiva incertezza impedisce l'irrogazione delle sanzioni (art. 10). A tale fine si dispone: che le norme tributarie devono trovare collocazione solo all'interno di testi legislativi di tale natura; che i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale s'intende fare rinvio; la utilizzazione di circolari e testi coordinati.

Altre disposizioni riguardano l'efficacia temporale delle norme tributarie (artt. 3 e 4): divieto di introduzione di nuovi tributi a mezzo del decreto legge; irretroattività delle disposizioni tributarie, salvo il caso di norme interpretative; improrogabilità dei termini di prescrizione e decadenza.

Infine, vi sono le prescrizioni rivolte all'Amministrazione finanziaria attuative di alcuni principi contenuti nelle l. n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo. In questo contesto si collocano: l'art. 6 sulla semplificazione e conoscenza degli atti dell'Amministrazione finanziaria, che, tra l'altro, impone l'obbligo, a pena di nullità dell'iscrizione a ruolo, in caso di incertezza sul contenuto della dichiarazione, di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari e ad esibire i documenti; l'art. 7 che prescrive l'obbligo di motivare in fatto e in diritto i provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria con l'allegazione degli atti richiamati in caso di motivazione per relationem. Completano il quadro delle garanzie introdotte le previsioni contenute negli artt. 8,9,12,e 13: possibilità di compensazione tra crediti e debiti tributari e di acollo; potestà del Ministro di concedere sospensioni e differimenti dei termini di adempimento; prescrizioni da

osservare nelle verifiche e nelle ispezioni fiscali, che possono essere disposte solo in caso di effettive esigenze di indagine e previa comunicazione delle ragioni giustificatrici.

Infine, una novità assoluta è l'istituto dell'interpello di cui all'art. 11: in caso di obiettiva incertezza interpretativa di una norma tributaria, il contribuente può interpellare l'Amministrazione proponendo un'ipotesi di soluzione; la risposta ha effetto vincolante limitatamente al caso deciso, mentre la mancata risposta nel termine di 120 giorni assume il significato del silenzio assenso alla proposta del contribuente.

Anche tali questioni possono trovare ingresso nel processo tributario, su istanza di parte o perché rilevabili di ufficio, e le determinazioni adottate vanno adeguatamente motivate sulla base delle espresse previsioni normative.

Si pensi al caso in cui, al cospetto di una pretesa fiscale, il contraddittorio venga esteso all'osservanza delle prescrizioni relative alle ispezioni effettuate dall'organo competente oppure agli effetti dell'interpello.

L'obiettiva deficienza del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento induce la parte soccombente ad avvalersi dei mezzi di impugnazione.

Diversamente da quanto è prescritto per il giudizio dinanzi alla cassazione dall'art. 383 c.p.c., la commissione tributaria regionale in sede di appello, riscontrato il vizio di motivazione, dovrà decidere nel merito non rientrando tale ipotesi tra quelle di rimessione alla commissione provinciale tassativamente indicate dall'art. 59 d.lgs.

I vizi deducibili sono:

- la radicale mancanza della ratio decidendi in ordine ad un punto decisivo, cui va equiparata quella meramente apparente o tautologica, cioè intrinsecamente inidonea a fare percepire le ragioni che stanno alla base della decisione;
- l'insufficiente motivazione, che sussiste allorché essa mostra, nel suo insieme, un'obiettiva deficienza del criterio logico che sorregge il convincimento del giudice;
- il vizio di contraddittoria motivazione presuppone, invece, che le ragioni poste a fondamento della decisione risultino sostanzialmente contrastanti in guisa da elidersi a vicenda e da non consentire l'individuazione della ratio decidendi.

Da una rapida rassegna delle più significative pronunce della cassazione si possono enucleare i seguenti principi:

- il vizio di motivazione è censurabile solo se riferito ai punti decisivi della controversia, ossia ai fatti dalla cui diversa considerazione, o dalla cui considerazione omessa dal giudice, discenderebbe con certezza una decisione diversa; lo stesso principio vale per l'omessa motivazione su mezzi di prova su fatti decisivi e per l'omesso esame di documenti decisivi²⁰;
- ai fini di adempiere l'obbligo della motivazione il giudice non è tenuto a valutare singolarmente tutte le risultanze processuali ed a confutare tutte le argomentazioni prospettate dalle parti, essendo invece sufficiente che egli, dopo aver vagliato le une e le altre nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il proprio convincimento, dovendosi ritenere disattesi per implicito tutti gli altri rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata; analogamente, è superflua la specificazione delle ragioni che sorreggono il rigetto dei mezzi istruttori richiesti dalle parti, quando l'inutilità dell'istruttoria invocata possa implicitamente dedursi dal complesso della motivazione²¹;
- non sono stati ritenuti sussistenti deficit di motivazione con riferimento ai fatti non contestati, alla sentenza estesa su modulo predisposto purché questo sia stato adattato alla concreta fattispecie in esame, alle ragioni giuridiche illustrate mediante citazione di precedenti giurisdizionali cui il giudice intende uniformarsi perché condivisi, alla omessa menzione delle fonti legislative applicate²².

²⁰ Cass. N. 914 del 1996, Cass. n. 340 del 1996, Cass. n. 3386 del 1995, Cass. n. 9208 del 1995-
Contra, in quanto sarebbe sufficiente la possibilità di una decisione diversa, Cass. n. 11154 del 1995,
Cass. n. 9208 del 1995.

²¹ Cass. n. 5748 del 1995, Cass. n. 5106 del 1995, Cass. n. 480 del 1988, Cass. n. 4294 del 1987.

²² Cfr. sui vari profili della problematica, Cass. n. 1759 del 1995, Cass. n. 275 del 1995, Cass. n. 6919 del 1992, Cass. 4221 del 1983.

10 IL DISPOSITIVO, LA SOTTOSCRIZIONE E LA DATA

Il dispositivo è la sintesi di tutte le pronunce emesse sulle richieste delle parti ed assume notevole rilevanza ai fini della individuazione del contenuto precettivo della sentenza e, quindi, della sua esecuzione.

La portata precettiva va interpretata tenendo conto non solo della statuizioni formali contenute nel dispositivo ma anche della enunciazione della motivazione, anche se è stato precisato che costituisce vizio di omessa pronuncia la mancata statuizione, nel dispositivo nella sentenza, in ordine ad un determinato capo della domanda, non potendo la relativa decisione, con il conseguente giudicato, desumersi da affermazioni contenute nella sola motivazione²³.

Se poi si registra un insanabile contrasto tra motivazione e dispositivo non è consentito individuare la statuizione del giudice attraverso una valutazione di prevalenza di una delle contrastanti affermazioni contenute nella sentenza, né è data la possibilità del ricorso all'interpretazione complessiva della decisione, che presuppone una sostanziale coerenza delle diverse proposizioni, e neppure di utilizzare il procedimento di correzione degli errori materiali di cui agli artt. 287 e 288 c.p.c., ma si configura la nullità di tale provvedimento per la sua inidoneità a consentire l'individuazione del concreto comando giudiziale²⁴.

Per quanto riguarda la sottoscrizione della sentenza, appare opportuno richiamare l'attenzione del giudice tributario sui seguenti arresti giurisdizionali:

- la mancanza della sottoscrizione da parte del presidente o dell'estensore è causa di nullità assoluta ed insanabile, senza che sia rilevante la possibilità di distinguere fra omissione intenzionale ed omissione involontaria, provocata da errore o dimenticanza²⁵;
- configura ipotesi di omessa sottoscrizione anche la firma apposta su ciascun foglio della sentenza ma non in calce alla stessa, poiché ciò preclude la possibilità di individuare il magistrato quale autore del provvedimento nella sua globalità²⁶;

²³ Cass. n. 4451 del 1993, Cass. n. 7186 del 1991, Cass. n. 1526 del 1989.

²⁴ Cass. n. 7671 del 1995, Cass. n. 5912 del 1986.

²⁵ Cass. n. 246 del 1995, Cass. n. 9033 del 1993, Cass. n. 12021 del 1990.

²⁶ Cass. n. 4564 del 1995.

- dopo il deposito in cancelleria, non è consentito procedere ad integrazioni o correzioni della sottoscrizione da parte degli effettivi giudicanti; mentre è invece consentito provvedere all'integrale rinnovazione della sentenza da parte dello stesso collegio o dello stesso giudice monocratico che aveva riservato la decisione, la cui potestà di decidere non è consumata da un atto inesistente, mediante nuova deliberazione e redazione ²⁷;
- l'illeggibilità della sottoscrizione non produce effetti invalidanti, ove il nome e cognome del giudice siano ricavabili da altre parti del documento ²⁸.

Infine, mentre la data di pubblicazione della sentenza è elemento essenziale di questa, tale non è l'indicazione della data di deliberazione, riferendosi essa ad un atto interno ed essendo comunque desumibile da verbale ²⁹.

²⁷ Cass. n. 9661 del 1993

²⁸ Cass. n. 943 del 199, Cass. n. 7634 del 1994

²⁹ Cass. n. 5227 del 1993, Cass n. 6527 del 1991

PARTE IV

APPLICABILITA' AL RITO TRIBUTARIO DELLE RECENTI MODIFICHE AL CODICE DI PROCEDURA CIVILE

SCHEMA DI RELAZIONE

LE MODIFICHE INTRODOTTE

Dopo gli interventi legislativi del 2006 e del 2009, il c.p.c. è stato nuovamente modificato dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, convertito in legge n. 134 del 2012.

Sono essenzialmente due le modifiche che interessano in questa sede.

Con l'inserimento dell'art. 348 bis, nell'ambito di una più ampia riforma del giudizio di appello, si è introdotta una nuova ipotesi di inammissibilità dell'appello (rectius rigetto) quando l'impugnazione "non ha una ragionevole probabilità di essere accolta".

Quando è pronunciata con ordinanza detta inammissibilità "contro il provvedimento di primo grado può essere proposto, a norma dell'art. 360 c.p.c., ricorso per cassazione"; così recita la norma.

La seconda modifica riguarda il giudizio di cassazione e, in particolare, l'art. 360 n. 5 c.p.c.

La formula "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio" è stata sostituita con l'espressione "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti".

Inoltre, nel caso di doppia conforme, il ricorso per cassazione può essere proposto esclusivamente per i primi quattro numeri dell'art. 360 c.p.c., con esclusione, dunque, del n. 5.

IL PROBLEMA DELL'APPLICAZIONE AL RITO TRIBUTARIO

Si applica tale novella al processo tributario? E' l'interrogatorio che si pone al cospetto di ogni modifica del processo civile: è il criterio di specialità di cui all'art. 1 comma 2 del d.lgs che risolve il problema; si è detto nelle precedenti occasioni.

Ma questa volta l'ultima disposizione della riforma recita testualmente "le disposizioni di

cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546”.

Tutto risolto, dunque, per effetto di tale esplicita esclusione?

Non direi, la questione è più complessa perché, alla luce delle disposizioni contenute nel d.lgs, esiste un rito tributario per l'appello (per cui scontata appare l'inapplicabilità della riforma), ma non per il ricorso per cassazione, per il quale vi è un rinvio ricettizio al c.p.c..

E' la stessa metodologia applicata alla precedente novella del 2009 a far propendere per la tesi della estensione al processo tributario delle nuove disposizioni relative alla corte di cassazione.

I presupposti del criterio di specialità (assenza di una disciplina specifica – compatibilità), cui si fece riferimento in quella occasione per segnare il confine tra disposizioni applicabili e non, sussistano entrambi anche nel caso in esame.

LA RIVOLUZIONE CULTURALE DELLA RIFORMA E LE SUE RICADUTE SULL'OBBLIGO DI MOTIVAZIONE DEI GIUDICI TRIBUTARI

Peraltro, la riforma sembra costituire l'atto terminale di un percorso in itinere volto ad incidere in modo pregnante sul tema della motivazione della sentenza anche dei giudici del merito, radicata sulla esplicitazione della ragione della decisione più che sulla completezza dei dati esposti dalle parti.

Una rivoluzione culturale, dunque, dettata, se si vuole, dall'emergenza del settore giustizia, che tende a deflazionare il carico attraverso la semplificazione del momento motivazionale.

Con inevitabili ricadute sulla stessa funzione demolitoria della sentenza che, eliminata la via del vizio di motivazione, resta limitata alla formulazione della censura radicata sull'omesso esame di una questione decisiva e controversa tra le parti.

Appare chiaro che la soppressione della precedente formulazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c. ha la valenza di incidere non solo sul lavoro della cassazione ma, ancor prima, sul nuovo significato che assume l'obbligo di motivazione per i giudici di merito, peraltro già da qualche tempo oggetto di una progressiva smitizzazione da parte del legislatore.

Si pensi: al novellato art. 132 n. 4 c.p.c., nel quale scompare il riferimento “ai motivi in fatto e in diritto della decisione”; al riferimento contenuto nel primo comma dell'art. 118 disp. att. c.p.c. alla “succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione”; alla analoga formula adoperata dall'art. 36 del d.lgs n. 546 del 1992 relativo al giudizio tributario “la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto”.

La tendenza che si coglie da tale trend è il progressivo abbandono della tecnica motivazionale basata sull'individuazione del thema decidendi e sull'esame analitico - argomentativo di tutte le questioni dedotte, suddivise, secondo un criterio di priorità logica, tra questioni pregiudiziali, preliminari e di merito in senso stretto?

Si coglie nel segno, nel sostenere che il legislatore, per finalità deflattiva, ha inteso semplificare ed alleggerire la motivazione delle sentenze, imponendo al giudice il solo dovere di indicare i fattori che sorreggono la decisione, come momento sintetico di una preliminare illustrazione completa della tesi e dell'antitesi, secondo il modello adottato in altri Paesi e che si coglie in alcune sentenze della Corte Costituzionale?

Questi ed altri sono gli spunti riflessivi che si intendono approfondire nella relazione e che si offrono alla dialettica del dibattito.

- DEFINIZIONE E DISTINZIONI

- La tutela esecutiva consente l'esecuzione di un titolo esecutivo, che può essere costituito anche da una sentenza passata in giudicato, ove non vi sia esecuzione spontanea, ed è oggetto di un autonomo giudizio (di esecuzione).
- Presupposti: titolo esecutivo, mancata esecuzione spontanea nel termine concesso per l'esecuzione.
- Distinzione tra giudizio di cognizione, di esecuzione e cautelare.

- L' esecuzione nel diritto amministrativo
- Sono due le vie che si possono seguire per la esecuzione delle sentenze nei confronti della P.A.:
- il processo di esecuzione previsto dal cpc nelle forme dell' espropriazione forzata, dell' esecuzione per consegna e rilascio di beni, dell' esecuzione di obblighi di fare o non fare;
- Il giudizio di ottemperanza (art.27 n. 4 t.u. Cons. Stat.), oggetto di ampia ed approfondita trattazione dottrina e giurisprudenziale).

- SEGUE

- Si distingue tra:

- sentenze di condanna (ad un facere fungibile o al pagamento di una somma di danaro), in cui il comando da attuare è ben determinato, non necessita di integrazioni o interpretazioni, trattasi di un giudizio di mera esecuzione, affidato alla procedura codicistica);
- sentenze dichiarative, che si limitano ad accertare l'illegittimità dell'atto, sarà il giudice dell'ottemperanza a precisare la regola di condotta che dovrà essere osservata (ecco perché si dice che è un giudizio anche di cognizione).
- L'ambito del giudizio di ottemperanza nel nuovo codice del processo amministrativo

- **L'ESECUZIONE NEL DIRITTO TRIBUTARIO**

- Distinzione tra l'art. 70 del d.lgs. (che disciplina il processo esecutivo in presenza di un giudicato del giudice tributario) e il precedente art. 68 (che attiene all'esecuzione frazionata in corso di giudizio nei limiti consentiti).
- Anche l'art. 70 prevede un duplice procedimento esecutivo: " Salvo quanto previsto dalle norme del cpc per l'esecuzione delle sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, la parte che vi ha interesse può chiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze tributarie passate in giudicato, mediante ricorso alle Com. trib..... ".
- **Segue la disciplina processuale (leggere).**

- SEGUE

- L'art. 70 richiama il procedimento esecutivo codicistico con riferimento alle sentenze di condanna, il che farebbe legittimamente supporre che sia stata recepita l'impostazione emersa in diritto amministrativo, incentrata sulla distinzione tra sentenze di condanna e sentenze dichiarative.
- Nelle sentenze di condanna, il dispositivo contiene la precisa indicazione della somma posta a carico del soccombente, ciò che va eseguito non offre difficoltà di sorta all'ufficiale giudiziario procedente, trattandosi di attività meramente esecutiva.
- Ben più complesso è il compito del giudice dell'esecuzione nel giudizio di ottemperanza ad una sentenza di accertamento, che involge anche funzioni interpretative e integrative di un comando genericamente formulato nel dispositivo (si pensi, per esemplificare banalmente, al generico "accoglimento del ricorso").

- SEGUE

- Deve, tuttavia, rilevarsi, che tale distinzione tra i due modi di esecuzione non è pacifica, non mancando orientamenti, anche nella giurisprudenza meno recente (Cass. n. 358 del 2004), che tendono a metterli sullo stesso piano funzionale, ritenendoli mezzi di tutela “ concorrenti e cumulabili”.
- Come pure, sono state espresse opinioni diverse sui confini del potere integrativo riconosciuto al giudice tributario in sede di ottemperanza, in un’ottica, comunque, notevolmente riduttiva rispetto alle posizioni emerse nel settore amministrativo.
- Una posizione questa, che di certo non appare in asse con i principi del giusto processo di cui all’art. 111 Cost.

- LA CASSAZIONE SULL' OTTEMPERANZA
- Rapporto con l'esecuzione civile
- E' nettamente minoritaria la tesi non recente dell'equivalenza (Cass. n. 358 del 2004).
- Prevale la tesi della differenziazione ponendo l'accento sul diverso ambito del g. di ott. che " non è quello di ottenere l'esecuzione coatta del comando contenuto nel giudicato, ma di rendere effettivo quel comando, anche e specificamente se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo" (da ultimo, Cass. n. 20202 del 2010).
- Tale funzione integrativa è ripresa da Cass. n. 4126 del 2004 " il rimedio è ammissibile quando la decisione contenga un comando privo dei caratteri della puntualità e precisione".

- **SEGUE CASSAZIONE**

- Si colgono posizioni diverse sui limiti di tale funzione integrativa.
- Vi è contrasto sull'ammissibilità in sede di ottemp. di un'istanza di rimborso a fronte di un giudicato di mero accertamento di illegittimità dell'atto (Cass. n. 1947 del 2008 e n. 23374 del 2006).
- Sono inammissibili le domande relative agli interessi anatocistici e alla rivalutazione monetaria, perché il g. di o. può chiarire il significato del giudicato ma non attribuire un diritto nuovo (Cass. n. 25696 del 2009).
- Le stesse considerazioni sono alla base della risposta negativa con riferimento alla possibilità di estendere la spettanza di agevolazioni fiscali ad annualità diverse (Cass. n. 8486 del 2009) e alla possibilità di esercizio del fermo amministrativo (Cass. N. 30058 del 2008).
- E' inammissibile la richiesta di un rimborso IRPEF in misura maggiore per effetto di un mutamento normativo più favorevole (Cass. n. 28944 del 2008), mentre è stata ritenuta ammissibile la richiesta di avere diritto ad un rimborso maggiore (Cass. n. 3057 del 2008).

- **CASSAZIONE, ALTRE QUESTIONI**

- L'assegnazione del ricorso per l'ottem. ad una sezione diversa da quella che ha emesso la sentenza, non determina invalidità, attesa la natura meramente organizzatoria della disposizione (Cass. n. 22547 del 2008).
- Il compenso del commissario ad acta è liquidato sulla base delle tabelle relative ai consulenti tecnici solo se l'attività svolta è assimilabile a quelle previste, altrimenti si fa ricorso al criterio residuale delle vacanze (Cass. n. 3291 del 2009).
- Si ritiene applicabile la legge Pinto per l'irragionevole durata del giudizio di ottemperanza (Cass. n. 19367 del 2008).