

Sinossi

La sentenza tributaria di primo grado

Sommario: 1. Sentenza, ordinanza e decreto 2. La sentenza tributaria: dispositivo, motivazione e tecnica di redazione, 3. Il contenuto della decisione: accoglimento e rigetto del ricorso, totale o parziale; annullamento e condanna; rideterminazione dell'imponibile 4. Le spese processuali 5. Vizi più comuni nella redazione della sentenza

A cura di Domenico Chindemi

1. Sentenza, ordinanza e decreto.

Esecutività della sentenza: l'art. 69, 1° comma, del D. Lgs n. 546/1992, come modificato dall'art. 9, 1° comma, lettera gg), del D. Lgs. n. 156/2015, dispone che le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente sono **immediatamente esecutive**.

Il 5° comma del citato art. 69 prevede che *"...in caso di mancata esecuzione della sentenza, il contribuente può chiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70..."* anche sulla base di una sentenza non passata in giudicato previa eventuale prestazione di idonea garanzia per le sole sentenze di condanna al pagamento di somme superiori a diecimila euro.

Quindi, è possibile il giudizio di ottemperanza anche sulla sentenza di primo grado, anche se impugnata e se non passata in giudicato

Ordinanze: tra le ordinanze vanno segnalate quelle relative alla:

a) sospensione del giudizio nei seguenti casi: 1) se la stessa o altra ct deve risolvere una controversia della cui definizione dipende la decisione della causa (se presso la stessa commissione e nello stesso grado si può chiedere la riunione) (c.d. sospensione necessaria per pregiudizialità); 2) Su conforme richiesta delle parti in caso di procedura amichevole ai sensi delle convenzioni internazionali per evitare o eliminare le doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili imprese associate; 3. querela di falso, 4. Questioni pregiudiziali concernente lo Stato o la capacità delle persone

b) ammissione della CTU: i CTU devono essere nominati tra quelli ricompresi nell'elenco delle CTR tenuto presso il CPGT- possono anche essere nominati organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compresa la G.d.F. (art. 7 c.2)

c) interruzione del processo (art. 40,)

Decreto:

- a) **Presidenziale:** in sede di **esame preliminare** dei ricorsi (inammissibilità, sospensione, interruzione ed estinzione del giudizio)- in sede di **reclamo** la CTP pronuncia sentenza se dichiara l'inammissibilità del reclamo o l'estinzione del processo; negli altri casi ordinanza non impugnabile con i provvedimenti per la prosecuzione del giudizio.(art. 29)
- b) **Presidenziale:** determinazione della sezione davanti alla quale i processi connessi devono proseguire (art. 29)

- c) **Presidente di sezione: riunione dei ricorsi (art.29)**
- d) **Presidente del collegio.** di sospensione della provvisoria esecuzione dell'atto (art. 47 c.3),

2. La sentenza tributaria : tecnica di redazione, dispositivo, motivazione.

a) **Tecnica di redazione** . La sentenza tributaria, a differenza della sentenza civile, dovrebbe essere redatta con le separate indicazioni della concisa esposizione dello “svolgimento del processo” (art. 36 n. 2) e la succinta esposizione dei “motivi della decisione” (art. 36 n. 4), oltre a contenere le “richieste delle parti” (art. 36 n.3) e il dispositivo (art. 36 n. 5)

Nello **svolgimento del processo** l'esposizione del fatto deve essere funzionale alla percepibilità delle ragioni poste a fondamento delle censure delle parti poi sviluppate nella parte motiva.

Specificare “per quanto di interesse”, in quanto è superfluo dilungarsi su questioni che non rilevano più.

La norma parla di “succinta esposizione”, quindi non occorre che vengano illustrati, nello svolgimento del processo, analiticamente, tutti i motivi di ricorso e le contestazioni del controricorrente, essendo sufficiente indicare sinteticamente quali sono le ragioni a supporto dei motivi e la relativa contestazione.

Sarà poi nella parte motiva che dovranno essere sviluppate le ragioni della decisione in maniera sempre succinta, ma chiara.

Nel processo civile, invece, l' art. 132, n. 4, c.p.c. prevede che sentenza civile contenga non più *“la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto e in diritto della decisione”*, bensì *“la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione”*, non richiedendosi più, quindi, la *“concisa esposizione dello svolgimento del processo”*.

La mancata esposizione dello svolgimento del processo provoca la nullità della sentenza ai sensi degli artt. 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e 118 disp. att. stesso codice - secondo il quale la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto determinano la nullità della sentenza allorquando rendano impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo.

Principi relativi alla redazione della sentenza:

- Il giudice non è vincolato all'esame delle sole disposizioni richiamate dalle parti e, in base al principio **“iura novit curia”** deve invece individuare e interpretare le norme utilizzando tutte le disposizioni dell'ordinamento astrattamente riferibili alla fattispecie concreta.
- In tal caso, il giudice deve informare le parti e instaurare il contraddittorio al riguardo, non essendo possibile più la **c.d. “sentenza a sorpresa”**, a pena di nullità della stessa o del relativo capo.

- Vanno **sottoscritte almeno dall'estensore tutte le pagine della sentenza**, mentre la sottoscrizione del presidente e del giudice estensore, prescritta a pena di nullità è solo quella finale, apposta in calce al documento, in quanto la norma non prevede che debba essere sottoscritta ogni singola pagina della stessa sentenza.
- Nella motivazione della sentenza va fatto riferimento ai **precedenti conformi**, sia di merito e, soprattutto di legittimità; l'art. 118, disp. att., c.p.c. prevede l'obbligo – tale deve ritenersi, nonostante la “congiunzione coordinante” “anche”- di citare i precedenti conformi.
- Il **giudice di merito può anche discostarsi dalla giurisprudenza di legittimità**, ma in tal caso è opportuno che in motivazione si dia atto della contraria giurisprudenza specificando se sia prevalente o meno.
- Nel caso in cui non vengano riportate in epigrafe le **conclusioni** delle parti la sentenza non è nulla; la Cassazione ribadisce che la mancata trascrizione, nell'epigrafe della sentenza, delle conclusioni delle parti costituisce una semplice imperfezione formale irrilevante ai fini della validità della sentenza stessa se le omissioni e le carenze espositive non hanno inciso in concreto sul processo decisionale del giudice, determinando una mancata pronuncia sulle domande o eccezioni proposte dalle parti, oppure un difetto di motivazione in ordine a punti decisivi (Cass.21/01/2009, n. 1549)
- Tuttavia trascrivere le conclusioni è utile al fine di evitare l'omessa pronuncia su alcune domande che potrebbero essere decisive ai fini della decisione
- Il giudice deve anche verificare se nelle successive memorie venga operata una mera *emendatio libelli* ovvero un mutamento, non consentito, della domanda (cd *mutatio libelli*, cioè se vengono prospettati motivi nuovi non rilevabili d'ufficio.
- Le prove dedotte negli atti introduttivi e poi non ribadite nelle conclusioni, sono comunque da valutare a meno che, in base ad elementi univoci o alla esplicita deduzione della parte non si intendano rinunciate
- Nella parte motiva della sentenza non sempre va seguito l'ordine di deduzione dei motivi, in quanto è possibile per il giudice tributario, analogamente per quanto avviene per il giudice ordinario, decidere in base alla **cd. “ragione più liquida”** - desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost. – e deve, quindi, ritenersi consentito al giudice esaminare un motivo di merito, suscettibile di assicurare la definizione del giudizio, anche in presenza di una questione pregiudiziale. Ciò in considerazione del fatto che si impone un approccio interpretativo con la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo, piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica, ed è consentito sostituire il profilo di evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare, di cui all'art. 276 cod. proc. civ., in una prospettiva aderente alle esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, costituzionalizzata dall'art. 111 Cost., con la conseguenza che la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione - anche se logicamente subordinata - senza che sia necessario esaminare previamente le altre (Cass. Sez. U, n. 9936 del 08/05/2014; Cass. n. 12002 del 28/05/2014)

- È sempre bene specificare, in motivazione, se la decisione avviene in base a tale ultimo principio in quanto, per la parte totalmente vittoriosa, ha riflessi, in sede di appello, sull'obbligo di proporre appello incidentale sulle questioni anche implicitamente rigettate.

Nel caso di assorbimento e/o di mancata pronuncia invece, è sufficiente la riproposizione in appello.

L'ordine logico di esame delle domande, ai sensi degli artt. 276, 2° comma, e 279 c.p.c., è il seguente:

- a) questioni concernenti la capacità processuale delle parti, la regolarità della loro costituzione e la valida instaurazione del contraddittorio;
- b) questioni di giurisdizione o di competenza;
- c) questioni preliminari attinenti al processo (es: partecipazione di altre parti al processo);
- d) questioni preliminari di merito (art. 187, 2° comma, c.p.c.: introdotte da un'eccezione o rilevabili d'ufficio, riguardano fatti estintivi-impeditivi del diritto azionato, la cui decisione può portare alla definizione della causa in via anticipata, senza l'esame dei fatti costitutivi della pretesa: es. c.d. carenza di legittimazione attiva o passiva; prescrizione e decadenza)
- e) il merito vero e proprio (che presuppone l'interpretazione e qualificazione della domanda, e l'individuazione dei fatti rilevanti, del *thema decidendum* e del *thema probandum*);
- f) riparto delle spese processuali.

Oltre che nel caso citato di ragione più liquida, può prescindersi dall'ordine logico nel caso di domande manifestamente fondate o infondate.

La sentenza è **succintamente motivata** e la motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo, ovvero, se del caso, a un precedente conforme di una giurisdizione superiore (art. 118, 4° comma, disp. att. c.p.c.).

- Alla **motivazione succinta** si può ricorrere anche in forza dell'ultimo comma dell'art. 118 disp. att. c.p.c. che statuisce : *“nel caso di domande manifestamente fondate o infondate la sentenza è succintamente motivata e la motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo, ovvero, se del caso, a un precedente conforme di una giurisdizione superiore”*.
- La motivazione di una sentenza può essere redatta **per relationem** rispetto ad altra sentenza, purché la motivazione stessa non si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento: occorre che vengano riprodotti i contenuti mutuati, e che questi diventino oggetto di autonoma valutazione critica, in maniera da consentire poi anche la verifica della compatibilità logico-giuridica dell'innesto. (Cass., SS.UU., 4.06.2008 n. 14814)
- La motivazione della sentenza operante il riferimento non è costituita dalle argomentazioni esposte in quella richiamata, ma dal riferimento stesso all'esistenza di essa e dalla

esposizione del rapporto sussistente tra le due decisioni (pregiudizialità, preclusione da giudicato, stare decisis o altro).

- **Il rinvio per relationem al disposto di altra sentenza relativa allo stesso processo** è perfettamente legittimo e giustificato da una economia di scritture, ma il Giudice rinviante non può limitarsi ad un generico richiamo, **ma deve citarne i contenuti o riportarne i passaggi fondamentali.**(Cassazione, n. 13532/10)
- La **motivazione per relationem** è legittima quando:
 - 1) faccia riferimento, recettizio o di semplice rinvio, a un legittimo atto del procedimento, la cui motivazione risulti congrua rispetto all'esigenza di giustificazione propria del provvedimento di destinazione;
 - 2) fornisca la dimostrazione che il giudice ha preso cognizione del contenuto sostanziale delle ragioni del provvedimento di riferimento e le abbia meditate e ritenute coerenti con la sua decisione;
 - 3) l'atto di riferimento, quando non venga allegato o trascritto nel provvedimento da motivare, sia conosciuto dall'interessato o almeno ostensibile, quanto meno al momento in cui si renda attuale l'esercizio della facoltà di valutazione, di critica ed, eventualmente, di gravame e, conseguentemente, di controllo dell'organo della valutazione o dell'impugnazione (Cass. pen. Sez. Un., 21.6.2000, n. 17 (dep. 21.09.2000))
- Nel caso invece in cui il rinvio venga effettuato a sentenza di un altro processo, il semplice rinvio deve ritenersi doppiamente illegittimo, posto che il ricorrente non può essere obbligato alla ricerca di documenti extraprocessuali. (Cassazione, n. 13532/10)
- **2. Il contenuto della decisione: accoglimento e rigetto del ricorso, totale o parziale; annullamento e condanna; rideterminazione dell'imponibile**
- Così come le parti devono indicare nelle conclusioni il provvedimento richiesto (e con richiesta comunque non vincolante) (es.:annullamento dell'atto impositivo, rideterminazione dell'imposta, cancellazione ipoteca etc) così il giudice deve specificare sia in motivazione che in dispositivo l'esito del giudizio.
- **Evitare di scrivere solamente “si accoglie il ricorso”**, perché non consente a volte, neanche “per relationem” di comprendere l'esatta portata della decisione soprattutto quando non sono chiare le richieste delle parti. Occorre anche aggiungere “ e per l'effetto annulla (totalmente o parzialmente) l'atto impugnato” oppure ridetermina l'imponibile a €.....” o riduce l'accertamento ad €....)
- Quello tributario è processo a cognizione piena che tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso. Con la conseguenza che, salva l'ipotesi in cui l'atto impositivo sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario (come nel caso in cui vi sia difetto assoluto, o totale carenza di motivazione), così che il giudizio non possa non concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, esso deve altrimenti condurre ad una pronuncia sostitutiva di merito sulla pretesa. Dalla tipica natura di 'impugnazione-

merito' assunta dal processo tributario scaturisce, pertanto, che ove il giudice ravvisi la parziale infondatezza della pretesa fiscale, **egli non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo** che la rappresenta, essendo tenuto ad una pronuncia di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'ufficio; in maniera tale da addivenire alla quantificazione della corretta pretesa fiscale, sebbene sempre entro i limiti tracciati dai 'petita' delle parti (Cass. nn.11935/12; 25317/14; 19750/14; 26157/13; 13034/12 ed altre).

4. Le spese processuali

- Tra le modifiche significative al D.lgs 546/92 si segnalano quelle relative alla regolamentazione delle spese processuali, specificandosi che la efficacia immediata della sentenza non si estende alle spese processuali prevedendosi che:
- La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.
- Per il contribuente vittorioso in primo grado la sentenza è provvisoriamente esecutiva anche sulle spese.
- Importante novità è costituita dalla liquidazione delle spese giudiziali anche per la fase cautelare
- Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.
- Attenzione alla dimenticanze.
- Modificata, rispetto all'attuale formulazione dell'art. 92 c.p.c. la possibilità di compensazione delle spese in caso di soccombenza che nel giudizio civile è possibile "Se vi è soccombenza reciproca (ovvero nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti, il giudice può compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero", prevedendosi, nel giudizio tributario, che
- Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.
- Viene chiarito che :
- Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti.

- Se non vengono richiesti gli esborsi non vanno liquidati, possono anche essere determinati forfettariamente (es: € 200 come in cassazione). Tutte le altre voci sono predeterminate, a parte i compensi professionali che vanno liquidati dal giudice e possono essere documentati anche in sede esecutiva.
 - Possibile anche la condanna per responsabilità aggravata, già prevista nel giudizio civile dall'art. 96, commi 1 e 3, c.p.c. :
 - Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave la commissione tributaria, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, anche al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio, nella sentenza.
 - Non occorre la prova del danno se la liquidazione avviene su richiesta o anche d'ufficio in base al terzo comma dell'art. 96 c.p.c.
 - disciplinate anche le spese di lite per la fase cautelare (comma 2 quater)
 - I compensi spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica (comma 2 quinques)
 - I compensi spettanti a favore degli impositori
 - Compensi spettanti in caso di mancato accordo in sede di mediazione e di conciliazione giudiziale (art 2 septies e octies)
 - fase cautelare (comma 2 quater)
 - Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase.
 - La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito
 - I Compensi spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali.
 - Per gli enti impositori e gli agenti della riscossione si applicano le disposizioni per la liquidazione dei compensi spettanti agli avvocati, con riduzione del 20% dell'importo complessivo previsto
 - Spese in caso di proposta conciliativa: qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettato l'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta avesse effettuata.
 - Se è intervenuta la conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.
- **5. Vizi più comuni nella redazione della sentenza**

- I vizi ricorrenti della sentenza tributaria concernono la **motivazione**.

Nel giudizio di primo grado, a differenza della sentenza di appello, non rileva la differenza tra omessa motivazione e motivazione apparente, in quanto trattasi in entrambi i casi di un vizio di motivazione che può essere proposto davanti al giudice di appello che non può rimettere la questione al primo giudice, ma deve pronunciarsi nel merito, ovviando ai vizi del giudice di primo grado.

La distinzione è, comunque, la seguente:

- Nella **omessa motivazione** “tout court” della sentenza vi è l’ assenza radicale di ogni argomentazione;
- Nella **motivazione apparente** vi sono delle argomentazioni del tutto inidonee a rivelare le ragioni della decisione che non consentono l’identificazione dell’iter logico seguito dalla Commissione per giungere alla conclusione fatta propria nel dispositivo o che si risolve in espressioni assolutamente generiche e prive di qualsiasi riferimento ai motivi del contendere, tali da non consentire di comprendere la *ratio decidendi* seguita dal giudice (Cass., 29.03.2003 n. 4842; Cass. 21.11.2002, n. 16396).
- Al fine di non incorrere nel vizio di motivazione o nella motivazione apparente, il giudice del merito deve compiere (ed illustrare) due distinte attività nel processo di formazione del proprio convincimento enunciando in modo esaustivo l’iter logico giuridico che conduce alla decisione adottata: un’attività di scienza, intesa quale conoscenza dei fatti e delle circostanze della causa; un’attività di giudizio, manifestando il ragionamento e la valutazione dei fatti prospettati dalle parti, nonché l’idoneità od inidoneità dei medesimi a fungere da elementi a sostegno della corretta risoluzione della controversia dedotta in giudizio. (Cassazione, n. 1450/09)
- Si è, invece, in presenza di **motivazione contraddittoria** quando contiene affermazioni inconciliabili che si elidono reciprocamente; il vizio concerne il controllo di logicità, sulla conformità ai canoni minimi che presiedono alle categorie del ragionamento; presuppone un contrasto insanabile tra le argomentazioni addotte, tale da non consentire l’individuazione del procedimento logico-giuridico seguito.
- Il vizio ricorre anche nel caso di **contraddizione tra motivazione e dispositivo**, che renda impossibile l’individuazione della decisione adottata.
- In caso di contrasto tra motivazione e dispositivo prevale la motivazione.
- Evitare la **motivazione alternativa** che si fonda su due autonome *rationes decidendi*, con distinte argomentazioni sufficienti a sorreggere la decisione del giudice di merito, il quale, dopo aver aderito ad una prima ragione di decisione, esamini ed accolga anche una seconda ragione, al fine di sostenere la decisione anche nel caso in cui la prima possa risultare erronea (Cass. 7.11.2005 n. 21490) (ad esempio affermare la decadenza e poi ritenere la domanda anche infondata nel merito)
- La motivazione alternativa impone alla parte di impugnare entrambe le *rationes decidendi*

Al riguardo sarà poi il giudice di appello a dovere decidere se trattasi di una doppia ratio idonee entrambe a sorreggere la sentenza o se trattasi, per la seconda “ratio” di un obiter che non richiede l’impugnazione di tale capo della sentenza.

- Se, invece, il giudice adotta una decisione in rito con la quale dichiara inammissibile la domanda o il motivo di gravame, così facendo egli si spoglia della potestas iudicandi sul merito. In questo caso, se poi il giudice procede comunque all'esame di quest'ultimo, la relativa statuizione è tamquam non esset, e sarà di conseguenza inammissibile, per difetto di interesse ex art. 100 c.p.c., il motivo di impugnazione che contesti la decisione sul merito della questione (ex multis, in tal senso, Sez. U, n. 24469 del 30/10/2013; Cass. Sez. 1, n. 3927 del 12/03/2012 ;Cass. 22.10.2014 n. 22331)
- Evitare la **motivazione superflua** con riferimento alle domande assorbite o perché consegue logicamente alla motivazione esplicita
- Vanno sempre evitati gli “**obiter dicta**” (in forza dei principi della concisione e dell'esposizione dei soli fatti rilevanti (art. 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c.) ; trattasi di valutazioni esposte incidentalmente ed occasionalmente senza una specifica rilevanza nel caso deciso, e che restano estranei alla *ratio decidendi*.
- Sono, quindi, privi di efficacia vincolante, trattandosi di principi e questioni eccedenti la necessità logico-giuridica della decisione, non aventi rilevanza specifica nel caso deciso (Cass. 21.6.1999 n. 6277, Cass. 8.10.1997 n. 9775, Cass. 27.5.1997 n. 4686).