

I provvedimenti del Giudice tributario.

I vizi più comuni nella redazione della sentenza

1. Il contenuto della sentenza e le ipotesi di nullità previste per legge.

La sentenza del giudice tributario deve contenere, ai sensi dell'articolo 36 D.Lgs. n.546/1992:

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

Il terzo comma prevede, poi, che *la sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall'estensore.*

La norma ricalca sostanzialmente il contenuto previsto per la sentenza del giudice civile ordinario dall'art.132 c.p.c.

L'eventuale assenza, nella sentenza, dei contenuti previsti dal citato articolo 36 non determina, *ipso iure*, la nullità della sentenza.

L'unica disposizione di legge che prevede espressamente la nullità della sentenza è l'art.161 c.p.c. il quale, come noto, esprime il principio di conversione della nullità in mezzo di gravame, statuendo che: *la nullità delle sentenze soggette ad appello o a ricorso per cassazione possono essere fatte valere soltanto nei limiti e secondo le regole proprie di questi mezzi di impugnazione.* Il secondo comma introduce, poi, l'eccezione a detto principio, prevedendo che: *Questa disposizione non si applica quando la sentenza manca della sottoscrizione del giudice.*

Pertanto, solo **la mancanza della sottoscrizione** produce la nullità insanabile, rilevabile d'ufficio, della sentenza perché rientra tra quei vizi che concernono gli elementi essenziali e indispensabili affinché la sentenza produca gli effetti che le sono propri, integrando, pertanto, ipotesi di inesistenza giuridica della decisione (Cass.n.3346/1973, Cass. n.14161/2019 e, di recente, con indicazioni dei rimedi esperibili, Cass. ordinanza n. 9910 del 15/04/2021).

In ordine agli altri elementi, come già anticipato, l'inosservanza delle prescrizioni di contenuto non sempre comporta la nullità della sentenza, essendo possibile rimediare alle omissioni o alle errate indicazioni mediante il procedimento di correzione di errore materiale delle sentenze ai sensi dell'articolo 287 c.p.c..

Così, a titolo meramente esemplificativo, **il difetto di intestazione**, la cui prescrizione richiede che la sentenza sia pronunciata in nome del popolo italiano e intestata alla Repubblica italiana, non comporta la nullità della stessa, potendosi rimediare con il procedimento di correzione delle sentenze (Cfr., Cass. sent. n. 550/1985).

Invece, **il difetto di indicazione dei componenti del collegio giudicante** comporta la nullità della sentenza, qualora la deliberazione sia avvenuta ad opera di giudici diversi rispetto a quelli che hanno partecipato alla discussione o di un numero di giudici inferiore o superiore rispetto al numero legale previsto dalla legge.

In tal caso, sarà possibile far riferimento al verbale d'udienza, ma se non sarà possibile, anche così, individuare il «terzo componente del collegio» che ha partecipato alla deliberazione, o emerga la presenza di un giudice diverso, la sentenza sarà nulla (Cfr., Cass. sent. n. 11269/2001).

Il difetto di costituzione del giudice integra, infatti, un vizio, insanabile e rilevabile d'ufficio entro lo stesso grado di giudizio, che negli altri gradi può essere fatto valere solo nei limiti e secondo le regole dei mezzi di impugnazione (Cass.n.31396/18).

Eguale **ove la decisione collegiale sia decisa in camera di consiglio da un collegio diverso**, in uno o più membri rispetto a quello che ha assistito alla discussione ovvero ha deliberato in camera di consiglio, detta sentenza sarà affetta da nullità. Il vizio di nullità in questione è riconducibile al difetto di costituzione del giudice (cass.n.31396/18) e discende dalla vigenza del principio della immodificabilità del giudice.

Alla luce di tale principio, scorrendo in rassegna solo le decisioni più recenti, è stato statuito:

Cass.n.6494 del 09/03/2021: <<La sottoscrizione di una sentenza emessa da un organo collegiale ad opera di un magistrato che non componeva il collegio giudicante, in luogo del magistrato (nella specie, il presidente) che ne faceva parte e che avrebbe dovuto sottoscriverla, integra l'ipotesi della mancanza della sottoscrizione della sentenza da parte del giudice, disciplinata dagli artt. 132 e 161, comma 2, c.p.c. Il difetto di detta sottoscrizione, se rilevato, anche d'ufficio, nel giudizio di cassazione, comporta la dichiarazione di nullità della sentenza ed il rinvio della causa, ai sensi degli artt. 354, comma 1, 360, comma 1, n. 4, e 383, comma 4, c.p.c., al medesimo giudice che ha emesso la sentenza carente di sottoscrizione, il quale viene investito del potere-dovere di riesaminare il merito della causa stessa e non può limitarsi alla mera rinnovazione della sentenza>>.

Cass. n. 26914 del 26/11/2020 <<L'ordinanza collegiale con la quale sia stata dichiarata l'estinzione del giudizio di appello ha il contenuto decisorio di una sentenza, con la conseguenza che la medesima, ove sia sottoscritta dal solo presidente che non ne risulti pure relatore o estensore, è

viziata da nullità insanabile, perché non redatta con l'osservanza delle forme di cui all'art. 132, comma 3, c.p.c.; pertanto, nei confronti di siffatto provvedimento, sono esperibili i mezzi di impugnazione correlati alla sua natura di sentenza e il vizio radicale in parola è rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità>>.

Cass. n.14144 del 08/07/2020 <<La sentenza pronunciata da un giudice monocratico diverso da quello dinanzi al quale sono state precisate le conclusioni è affetta da nullità per vizio di costituzione del giudice ex art. 158 c.p.c., con la conseguenza che, da un lato, il vizio può essere fatto valere nei limiti e secondo le regole proprie dei mezzi di impugnazione ai sensi dell'art. 161, comma 1, c.p.c. - sicché resta sanato in difetto di impugnazione - mentre, dall'altro, l'emersione del vizio in sede di appello non consente la rimessione della causa al primo giudice, in base al disposto dell'art. 354 c.p.c.>>.

Per quanto concerne, poi, **il difetto di indicazione delle parti e dei difensori**, in linea generale, esso non determina la nullità della sentenza, ma è possibile rimediare con il procedimento di correzione delle sentenze. Più nel dettaglio, è stato chiarito sia che la nullità della sentenza non si verifica a condizione che dalla sentenza e dagli atti processuali sia possibile desumere con certezza di quale errore si tratti (Cfr., Cass. sent. n. 5850/2002), sia che essa si verifica solo quando c'è stata una violazione effettiva del contraddittorio, di cui può costituire sintomo la mancata indicazione delle parti (Cfr., Cass. sent. n. 8782/2001).

In caso di **mancata concisa esposizione dello svolgimento del processo**, si ha nullità della sentenza solo se tale omissione impedisca totalmente di individuare il *thema decidendum* e le ragioni che stanno a fondamento del dispositivo (Cfr., Cass. sent. n. 27356/2013), nonché gli elementi di fatto considerati o presupposti nella pronuncia (Cfr., Cass. sent. n. 6660/2006).

La mancata indicazione delle richieste delle parti non comporta la nullità della pronuncia, a meno che tale omissione non abbia inciso concretamente sull'attività del giudice, nel senso di averne comportato un'omissione oppure un difetto di motivazione (Cfr., Cass. sent. n. 4208/2007).

Per quanto concerne il **difetto di dispositivo**, che rappresenta la parte precettiva della pronuncia ove il giudice esterna il comando imposto dalla legge, è stato affermato che la mancanza totale dello stesso comporta la nullità della sentenza, dacché, pur potendo la motivazione integrare il dispositivo, esso non può essere sostituito in toto da quest'ultima (Cfr., Cass. n.643/2003).

Nel caso, invece, di **contrasto tra dispositivo e motivazione**, la sentenza può essere, a seconda delle ipotesi, nulla (e quindi censurabile mediante appello) o emendabile attraverso il procedimento di correzione delle sentenze di cui all'articolo 287 cod.proc.civ.

In particolare, la Suprema Corte ha affermato che si ha nullità della sentenza solo quando detto contrasto sia insanabile, ovvero soltanto nell'ipotesi in cui il provvedimento risulti inidoneo a consentire l'individuazione del concreto comando giudiziale, non essendo possibile ricostruire la statuizione del giudice attraverso il confronto tra motivazione e dispositivo, mediante valutazioni di prevalenza di una delle affermazioni contenute nella prima su altre di segno opposto presenti nel secondo (Cfr., Cass. ord. n. 26074/2018; Cass. sent. n. 11000/2016).

Con riferimento, infine, **alla data della deliberazione**, è stato chiarito che l'assenza o l'inesattezza della stessa non determina la nullità della sentenza, potendosi rimediare a tale omissione tramite il procedimento di correzione delle sentenze (Cfr., Cass. sent. n. 4741/1991).

La nullità della sentenza per vizi della motivazione

I vizi più ricorrenti della sentenza concernono la motivazione, ossia, per tornare al precetto normativo di cui al citato art.36, "la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto".

Con riferimento al difetto di motivazione occorre, innanzitutto, operare una distinzione tra pronuncia di primo e secondo grado.

Nel giudizio di appello tale vizio non assume molta rilevanza in ottica difensiva, in quanto non condurrà ad una nullità del processo, essendo sostituita, come abbiamo visto, la pronuncia di primo grado da quella del giudice di appello.

Al contrario, nel giudizio di cassazione il difetto di motivazione della sentenza costituisce una nullità processuale che, se del caso, potrebbe condurre alla cassazione con rinvio della sentenza ad altra sezione della Commissione tributaria regionale.

La tipologia dei vizi di motivazione, riscontrabili nelle sentenze, è radicalmente mutata a seguito della modifica ad opera del legislatore, con il d.l. n.83 del 2012 del disposto di cui all'art.360, n.5 cod.proc. civ. che, come noto, non prevede più il vizio per *omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia circa un fatto decisivo per il giudizio* ma esclusivamente l'impugnazione delle sentenze per *omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti*.

Nell'imminenza dell'entrata in vigore della novella si è reso necessario un tempestivo intervento, in ordine alla corretta interpretazione della nuova disposizione, delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione le quali, con la nota sentenza n.8053 del 2014, chiamate a risolvere anche l'insorgenza del contrasto che si profilava in ordine all'applicabilità o meno di tale norma anche alle

sentenze tributarie, hanno statuito i seguenti principi, che, da allora, costituiscono quelle che possiamo definire le linee guida in tema di vizio di motivazione.

In primo luogo, si è affermato il principio per cui <<Le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui all'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 348-ter cod. proc. civ., si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che l'art. 54, comma 3-bis, del d.l. n. 83 del 2012, quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito.>>

Si è, poi, precisato che <<L'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie.>>

Ed, infine, si è chiarito che <<La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si

esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione>>.

Alla luce della novella e dell'interpretazione, fornite dalla Sezione Unite, è stato, quindi, espunto il vizio di motivazione insufficiente ma, correlativamente, l'indicazione del "fatto", nella redazione della motivazione, ha assunto un connotato di maggiore specificità e indispensabilità.

Da ciò consegue la necessità di una maggiore attenzione da parte del giudice di merito nell'indicazione specifica dei "fatti" che ha ritenuto decisivi per fondare la sua decisione ovvero nell'illustrazione delle ragioni di segno contrario (l'irrelevanza probatoria o giuridica di altri fatti prospettati dalle parti).

La sintetica, ma specifica, indicazione dei fatti ritenuti decisivi per fondare la decisione, oltre a integrare requisito indispensabile della sentenza tale da renderla immune da censure, assume un'ulteriore rilevanza processuale al fine di potere valutare se si sia in presenza della cd. "doppia conforme" rispetto a cui, ai sensi dell'art.348 cod.proc.civ., non è ammesso ricorrere in cassazione allegando il vizio previsto dal numero 5 del primo comma dell'art.360 cod.proc.civ.

E, allora, scomparsa dall'ordinamento giuridico la censurabilità di una motivazione solamente insufficiente, la sentenza sarà nulla solo ove la motivazione della stessa, per usare le parole delle Sezioni Unite, si ponga al di sotto del minimo costituzionale, ovvero, *sia affetta da un' anomalia che si concreta nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile".*

La motivazione omessa e l'omissione di pronuncia.

Prima di analizzare partitamente le anomalie motivazionali maggiormente riscontrate è opportuno fare un brevissimo cenno alla differenza tra motivazione omessa e omessa pronuncia. In tale ultimo caso, infatti, rileva, infatti, l'altro e diverso principio, sancito dall'art.112 c.p.c., di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

Secondo l'orientamento assolutamente consolidato della giurisprudenza di legittimità (v. tra le tante, di recente, Cass.n.5730 del 03/03/2020) << poiché il vizio di omessa pronuncia si concreta nel difetto del momento decisorio, per integrare detto vizio occorre che sia stato completamente omesso il provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, ciò che si verifica quando il giudice non decide su alcuni capi della domanda, che siano autonomamente apprezzabili, o sulle

eccezioni proposte, ovvero quando pronuncia solo nei confronti di alcune parti. Per contro, il mancato o insufficiente esame delle argomentazioni delle parti integra un vizio di natura diversa, relativo all'attività svolta dal giudice per supportare l'adozione del provvedimento, senza che possa ritenersi mancante il momento decisorio>>.

Sotto diverso profilo, Cass. n.5832 del 03/03/2021 ha, poi, statuito, che <<l'applicazione del principio "iura novit curia", di cui all'art. 113, comma 1, c.p.c., importa la possibilità per il giudice di assegnare una diversa qualificazione giuridica ai fatti ed ai rapporti dedotti in lite, nonché all'azione esercitata in causa, ricercando le norme giuridiche applicabili alla concreta fattispecie sottoposta al suo esame, potendo porre a fondamento della sua decisione principi di diritto diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti. Tale principio deve essere posto in immediata correlazione con il divieto di ultra o extra-petizione, di cui all'art. 112 c.p.c., in applicazione del quale è invece precluso al giudice pronunciare oltre i limiti della domanda e delle eccezioni proposte dalle parti, mutando i fatti costitutivi o quelli estintivi della pretesa, ovvero decidendo su questioni che non hanno formato oggetto del giudizio e non sono rilevabili d'ufficio, attribuendo un bene non richiesto o diverso da quello domandato>>.

E, ancora, Cass.n. 2151 del 29/01/2021 <<Ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione. (In applicazione del principio, la S.C. ha rigettato il motivo di ricorso denunciante l'omessa pronuncia sulla dedotta inammissibilità dei motivi d'appello, per difetto di specificità degli stessi, avendo il giudice comunque deciso il gravame nel merito)>>.

La violazione dell'art.112 cod.proc.civ. rileva, anche, per le ipotesi di decisioni ultrapetita e/o extrapetita. Come già accennato, il Giudice tributario di primo grado e, a maggior ragione quello di appello, non può fondare la sua decisione su una nullità dell'atto impositivo ovvero della cartella di pagamento che non sia stata rilevata con il ricorso introduttivo. Le ipotesi più frequenti che sono passate al vaglio della Corte di cassazione riguardano sentenze di merito nelle quali il Giudice tributario ha dichiarato, d'ufficio, la nullità dell'atto impositivo, anche in grado di appello e senza che la questione fosse stata ritualmente sollevata con il ricorso introduttivo dal contribuente. I casi più numerosi riguardano la violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale e la sottoscrizione dell'atto a opera di funzionario non rivestente la qualifica di dirigente.

Tali nullità non sono rilevabili d'ufficio con la conseguenza che eventuali sentenze che tali nullità dichiarino, in assenza di specifico motivo sollevato già con il ricorso introduttivo dal contribuente, saranno viziate da extrapetizione con conseguente cassazione con rinvio.

Costituisce, infatti, orientamento costante della giurisprudenza di legittimità quello per cui <<in tema di contenzioso tributario, è inammissibile il motivo del ricorso per cassazione con cui si denunci un vizio dell'atto impugnato diverso da quelli originariamente allegati, censurando, altresì, l'omesso rilievo d'ufficio della nullità, atteso che nel giudizio tributario, in conseguenza della sua struttura impugnatoria, opera il principio generale di conversione dei motivi di nullità dell'atto tributario in motivi di gravame, sicché l'invalidità non può essere rilevata di ufficio, né può essere fatta valere per la prima volta in sede di legittimità.

In applicazione di tale principio, la Corte di cassazione ha dichiarato inammissibile il ricorso, con cui si è dedotta la nullità dei gradi di merito e delle relative pronunce per effetto della sentenza della Corte cost. n. 37 del 2015, non essendo stata rilevata dal contribuente la nullità degli atti impositivi per carenza di potere del sottoscrittore)>> (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 22810 del 09/11/2015; Sez. 5, Ordinanza n. 12313 del 18/05/2018)

Ritornando alle anomalie motivazionali come individuate dalle Sezioni Unite n.8053 del 2014, a parte la mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico (vizio pur riscontrato in non rari casi) il vizio più frequente è, certamente, quello della **motivazione apparente**.

Secondo le massime ricorrenti delle pronunce della Corte Suprema di cassazione: <<ricorre «motivazione apparente» quando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge - costituzionalmente imposto (art. 111, sesto comma, Cost.) e puntualizzato dalle leggi regolatrici del processo civile ordinario (art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ.) e del processo tributario (art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992) - omette di esporre i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire al *dictum* reso, di chiarire cioè su quali prove e su quali argomentazioni abbia fondato il proprio convincimento>>. In tali ipotesi, la motivazione, pur essendo graficamente esistente come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, consistendo in argomentazioni obiettivamente inidonee a rendere intellegibile il modo attraverso cui si è formato il convincimento del giudice estrinsecato nella statuizione dispositiva, venendo pertanto meno alla funzione sua propria, che è quella di esternare un «ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo», e non consentendo alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità di siffatto ragionamento (sul tema, tra le tantissime, si vedano

Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; Cass., Sez. U., 22/09/2014, n. 19881; Cass., Sez. U., 21/06/2016, n. 16599; Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232; Cass. 03/02/2017, n. 2876; Cass., Sez. U., 24/03/2017, n. 7667; Cass. 14/06/2017, n. 14927; Cass. 25/09/2018, n. 22598; Cass. 23/05/2019, n. 13977).

La motivazione, in altri termini, è solo apparente — e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo* — quando reca argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., 3/11/2016, n. 22232; in senso conforme, Cass., sez. 6-5, 15/06/2017, n. 14927).

Così, specificamente nell'ambito del contenzioso tributario è stata cassata con rinvio ad altra Commissione regionale una sentenza perché affetta da apparenza della motivazione sulla base di queste argomentazioni << *Anche se nella sentenza impugnata l'esposizione del fatto processuale non è del tutto carente, nella motivazione in diritto non si riportano le risultanze della verifica e l'unica ratio decidendi espressa, testualmente riportata al secondo paragrafo della decisione, si compone di una serie di affermazioni apodittiche che non hanno alcun ancoraggio al quadro fattuale ed istruttorio della fattispecie; trattasi di asserzioni del tutto inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, poiché non è dato comprendere non solo quali dati siano emersi dalla verifica, ma neppure se la ricostruzione di tipo induttivo operata sia effettivamente contraddetta dagli elementi contabili risultanti dalle indagini svolte dai verificatori e se, di conseguenza, la pretesa erariale risulti del tutto disancorata dall'attività istruttoria e non sia rispondente alla reale capacità contributiva della società verificata.*

Ancor più recentemente, è stata sancita la nullità della sentenza che si è limitata a riportare delle massime generiche senza alcun riferimento al caso di specie e a fare delle affermazioni ancor più generiche e vaghe nonché stereotipate, cosicché la motivazione, sebbene formalmente presente, ben può dirsi apparente e incomprensibile e quindi, in ultima analisi, assente perché ad un'enunciazione delle massime ritenute applicabili non è seguita la puntuale disamina del caso di specie, rendendo così impossibile la comprensione della *ratio decidendi* (Cass. ord. n. 25732/2019).

Quando la motivazione per *relationem* diventa motivazione apparente.

Proseguendo nell'analisi, dei vizi di nullità della sentenza è d'uopo soffermarsi sulla motivazione *per relationem*, potendo ravvisarsi, in alcune ipotesi, il vizio della motivazione apparente.

Sul punto, le Sezioni Unite, sin dalla sentenza n. 14814/2008, hanno affermato che la motivazione per *relationem* è legittima, purché il giudice non si limiti alla mera indicazione della fonte

di riferimento, ma riproduca i contenuti mutuati e che questi risultino oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa (anche se connessa) causa, in maniera da consentire poi anche la verifica della compatibilità logico-giuridica del richiamo operato.

Successivamente, è stato precisato che è nulla la sentenza che si limiti a motivare per relationem mediante la mera adesione alla pronuncia impugnata e che risulti completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la Commissione tributaria a disattenderle. Infatti, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (Cass. ord. n. 242/2015).

Le sezioni Unite (v.sentenza n. 642 del 16/01/2015) hanno poi esteso la legittimità della motivazione per relationem anche agli atti delle parti statuito che: *<<nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato.*

Più di recente, la Corte di Cassazione ha ribadito che la motivazione per relationem della sentenza è consentita, ma, in tale ipotesi, il collegio non può recepire acriticamente il contenuto dell'altra decisione, ma deve richiamarne il contenuto e la rilevanza ai fini dell'accertamento tributario (Cass. ord. n. 5209/2018). Nella medesima pronuncia, però, sono stati ravvisati altresì profili di illegittimità nel mero rinvio per relationem ad una sentenza non ancora passata in giudicato, poiché in tal caso il decisum non avrebbe una sua autonoma base motivazionale. Ed ancora Cass. n. 20883 del 05/08/2019 <<La sentenza d'appello può essere motivata "per relationem", purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame.

Ancora, a titolo meramente esemplificativo e nello specifico, per Cass. n. 4352 del 14/02/2019 <<Non è carente di motivazione la sentenza che recepisce "per relationem" le conclusioni ed i passi salienti di una relazione di consulenza tecnica d'ufficio di cui dichiarare di condividere il merito, ancorché si limiti a riconoscere quelle conclusioni come giustificate dalle indagini esperite e dalle spiegazioni contenute nella relativa relazione.>>;

Cass. n.2861 del 31/01/2019 <<La motivazione "per relationem" della sentenza, ai sensi dell'art. 118, comma 1, disp. att. c.p.c., può fondarsi anche su precedenti di merito, e non solo di legittimità, allo scopo di massimizzare, in una prospettiva di riduzione dei tempi di definizione delle controversie, l'utilizzazione di riflessioni e di schemi decisionali già compiuti per casi identici o caratterizzati dalla decisione di identiche questioni.>>;

Cass. n. 7403 del 03/07/2018 <<In tema di provvedimenti giudiziali, la motivazione "per relationem" ad un precedente giurisprudenziale esime il giudice dallo sviluppare proprie argomentazioni giuridiche, ma il percorso argomentativo deve comunque consentire di comprendere la fattispecie concreta, l'autonomia del processo deliberativo compiuto e la riconducibilità dei fatti esaminati al principio di diritto richiamato, dovendosi ritenere, in difetto di tali requisiti minimi, la totale carenza di motivazione e la conseguente nullità del provvedimento.(Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ritenuto affetta da nullità la decisione impugnata per avere la stessa omissa ogni riferimento ai fatti di causa ed alle ragioni poste a fondamento della pretesa tributaria)>>.

Le altre anomalie individuate dalle Sezioni Unite, ovvero, il **"contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili"** e la **"motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile"** specificano restringendoli i vizi di contraddittorietà e illogicità della motivazione di cui al precedente n.5 del primo comma dell'art.360 c.p.c.

Già sotto l'egida della precedente disposizione normativa la Corte di cassazione aveva specificato che quando si discute di logica della motivazione ci si riferisce anche alla coerenza, sia tra le varie articolazioni della motivazione sia tra questa e il dispositivo. In tale particolare accezione la logica della sentenza si estrinseca nella mancanza di contraddittorietà, valutata non astrattamente ma secondo il principio di congruenza reale. In tale ottica la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente affermato che non ogni contraddittorietà è suscettibile di infirmare la motivazione, ma soltanto quella che si verifica quando le ragioni esposte per giustificare l'accoglimento o il rigetto delle pretese fatte valere in giudizio siano tra loro inconciliabili al punto da impedire l'individuazione della ratio decidendi, dovendosi invece escludere il vizio quando, a onta di una formale e esteriore contraddittorietà, questa non incida sulla sostanza del decidere e non impedisca di individuare l'iter

logico seguito dal giudice. In altri termini si avrà tale vizio quando le ragioni poste a fondamento della decisione risultano sostanzialmente contrastanti in guisa da elidersi a vicenda e da non consentire l'individuazione della ratio decidendi, cioè l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione adottata.

Cass.n. 12096 del 17/05/2018 <<è anomalia motivazionale che si concretizza nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili", l'ipotesi che non rende percepibile l'iter logico seguito per la formazione del convincimento e, di conseguenza, non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. (Nella specie, la S.C. ha cassato la decisione di merito che conteneva affermazioni inconciliabili in ordine alla presenza o meno dell'assoggettamento della lavoratrice al vincolo della subordinazione)>>.

Cass.n. 16611 del 25/06/2018 <<*Sussiste il vizio di assenza della motivazione, di cui al n. 4 del comma 1 dell'art. 360 c.p.c., allorché la sentenza sia nulla per contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione. (Nella specie, la S. C. ha cassato la decisione di merito che, nell'ambito di un giudizio che verteva unicamente sulla decorrenza del diritto all'indennità di accompagnamento, aveva condiviso pienamente le conclusioni del CTU in ordine alla sussistenza del prescritto requisito sanitario, ma aveva poi rigettato la domanda, ritenendo insussistenti i presupposti per il riconoscimento dell'indennità)*>>.

Un'ipotesi peculiare: la decisione equitativa nel giudizio tributario,

Molto spesso leggiamo nelle sentenze delle Commissioni tributarie delle motivazioni di tipo equitativo con le quali il Giudice effettua una riduzione dell'imponibile accertato con formule di vario tipo quali: *appare equo ridurre il reddito accertato; per ragioni di equità il reddito imponibile va determinato* con l'indicazione di percentuali ovvero frazioni, senza altra motivazione.

Tale tipo di motivazione non ha mai trovato l'avallo della Cassazione e, ove riscontrata, è normalmente ricondotta nell'alveo dei vizi motivazionali.

Con sentenze n. 4442 del 24/02/2010 e n.25707 del 21/12/2015 la Corte ha statuito che <<*In tema di contenzioso tributario, la valutazione del giudice tributario (nella specie relativa a plusvalenza derivante da vendita di immobile), in quanto frutto di un giudizio estimativo, non è riconducibile ad una decisione della causa secondo la cd. equità sostitutiva che, consentita nei soli casi previsti dalla legge, attiene al piano delle regole sostanziali utilizzabili in funzione della pronuncia ed attribuisce al giudice il potere di prescindere nella fattispecie dal diritto positivo. In relazione ad essa non è quindi ipotizzabile la violazione dell'art. 113, comma 2, c.p.c. e rientrando detto apprezzamento nei generali poteri conferiti al giudice dagli artt. 115 e 116 c.p.c., la relativa pronuncia, rimessa alla sua prudente*

discrezionalità, è suscettibile di controllo in sede di legittimità soltanto sotto il profilo della carenza o inadeguatezza della corrispondente motivazione>>. Cass. n. 16960 del 25/06/2019 <<Il giudice tributario non è dotato di poteri di equità sostitutiva, dovendo fondare la propria decisione su giudizi estimativi, di cui deve dar conto in motivazione in rapporto al materiale istruttorio. (Nella specie, la S.C. ha cassato la decisione della CTR che aveva ridotto del 30% i maggiori ricavi accertati dall'Agenzia senza precisarne le ragioni).>>.

2.La sentenza di appello: decisioni di rito, di merito, di rimessione al primo giudice.

Mi limiterò a brevi cenni sulle particolarità del procedimento di appello così da enucleare, rispetto ai vizi di carattere comune delle sentenze dei due gradi di giudizio, la maggiore tipologia di vizi riscontrati nelle sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali che vengono all'esame della Sezione tributaria della Corte.

In primo luogo, va rammentato che anche nella redazione delle sentenze di secondo grado, e forse a maggior ragione in questo grado, va rispettato l'ordine delle questioni da trattare, con precedenza alle questioni in rito.

In un gran numero di sentenze venute all'esame del Giudice di legittimità, si è, infatti, riscontrato che, dopo motivazioni, anche diffuse e con richiami giurisprudenziali, in ordine ad una rilevata inammissibilità dell'appello ovvero del ricorso introduttivo, o anche a declaratoria di difetto di giurisdizione o di competenza, il Collegio procede, poi, in ogni caso, alla trattazione nel merito dell'atto di gravame sia pure per rigettarlo. Ulteriori ragioni di incertezza e, quindi, di impossibilità di individuare l'effettiva decisione assunta dal Collegio, si ingenerano, poi, quando, come spesso accade, il dispositivo non enuncia espressamente l'inammissibilità dell'appello ma vengono usate altre formule generiche quali *respinge il gravame, rigetta l'atto di appello*.

A fronte di tali tipologie di sentenze, la motivazione, espressa nel merito, deve ritenersi *inutiliter data*, con inutile dispendio di energie del Giudice di appello prima e di Quello di legittimità poi.

Secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite (n. 24469 del 30/10/2013) infatti:<<*Qualora il giudice che abbia ritenuto inammissibile una domanda, o un capo di essa, o un singolo motivo di gravame, così spogliandosi della "potestas iudicandi" sul relativo merito, proceda poi comunque all'esame di quest'ultimo, è inammissibile, per difetto di interesse, il motivo di impugnazione della sentenza da lui pronunciata che ne contesti solo la motivazione, da considerarsi svolta "ad abundantiam"*.

Seguendo tale principio, si statuisce (v. , di recente tra le tante, Cass. n.11675 del 16/06/2020) che << ove il giudice, dopo avere dichiarato inammissibile una domanda, un capo di essa o un motivo d'impugnazione, in tal modo spogliandosi della "potestas iudicandi", abbia ugualmente proceduto al loro esame nel merito, le relative argomentazioni devono ritenersi ininfluenti ai fini della decisione e, quindi, prive di effetti giuridici con la conseguenza che la parte soccombente non ha l'onere né l'interesse ad impugnarle, essendo invece tenuta a censurare soltanto la dichiarazione d'inammissibilità la quale costituisce la vera ragione della decisione>> e ancora Cass.n. 31024 del 27/11/2019 <<Il giudice, qualora dichiarare il proprio difetto di giurisdizione, si spoglia della "potestas iudicandi" con una pronuncia in rito completamente definitiva della causa dinanzi a sé, con la conseguenza che la statuizione resa anche sul "merito" della medesima controversia si appalesa meramente apparente e, come tale, è insuscettibile di passare in cosa giudicata>>.

Pertanto, quando si ritenga di accogliere una questione pregiudiziale di rito, la doppia motivazione, trattando anche del merito, è da evitare.

L'ipotesi in cui maggiormente si riscontrano queste doppie motivazioni è quella in cui la C.T.R. ritiene inammissibile l'appello per mancanza di motivi specifici ai sensi dell'art.53 d.P.R. n.600/1973

Di seguito una breve rassegna dei principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità in materia, in modo da fare un po' di chiarezza e ridurre le ipotesi di cassazione di sentenze con necessari rinvii ad altra C.T.R. e, in definitiva, rispettare il principio della ragionevole durata del processo.

Secondo l'orientamento assolutamente consolidato del Giudice di legittimità <<In tema di contenzioso tributario, la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco. Nel processo tributario, infatti, gli elementi di specificità dei motivi possono essere ricavati, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni. (v.Cass. ord. n. 20379 del 24/08/2017) la quale ha ritenuto che l'inammissibilità, per difetto di specificità dei motivi, dell'atto di appello è, nel contenzioso tributario, limitata al solo caso in cui nell'appello si ometta il minimo riferimento alle statuizioni di cui è chiesta la riforma, ovvero a quello in cui il gravame non contenga alcuna parte argomentativa che, mediante la censura espressa e motivata, miri a contestare il percorso logico-giuridico della sentenza impugnata.

Segnalo, altresì, di recente Cass.n.15519 del 21/07/2020 che, nel ribadire i suddetti principi (In tema di contenzioso tributario, la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici

dell'impugnazione, le quali, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, determinano l'inammissibilità dell'appello, non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi ricavarsi, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni) ha statuito che il citato articolo 53 deve essere interpretato restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi pertanto consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione. (In applicazione del principio, la S.C. - nel cassare la pronuncia della CTR che aveva ritenuto non identificabile la sentenza impugnata, sul rilievo che nel motivo di gravame fosse stata indicata una cartella di pagamento riferita ad altro giudizio -, ha evidenziato che dallo stralcio dell'impugnazione si evincesse chiaramente quale fosse la sentenza in questione, ciò trovando riscontro anche nella parte in fatto ed in quella motiva della stessa pronuncia di appello).

Ancora, l'ordinanza n. 5161 depositata il 26 febbraio 2020, intervenendo in tema di specificità dei motivi di appello nel processo tributario e mutuando principi dal settore processual-civilistico, ha statuito che *“Nel processo tributario il requisito della specificità dei motivi di appello è soddisfatto ove le argomentazioni svolte, correlate con la motivazione della sentenza impugnata, contestino il fondamento logico-giuridico di quest'ultima, mentre non è richiesta una rigorosa enunciazione delle ragioni invocate, quando siano evincibili, anche implicitamente, dall'atto di impugnazione considerato nel suo complesso.”* La vicenda ha riguardato un contribuente a cui l'Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di accertamento con cui veniva rideterminato il reddito di impresa. Avverso tale atto impositivo il contribuente proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale. I giudici di prime cure accolsero parzialmente le doglianze del ricorrente. Il contribuente avverso la decisione della CTP proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Regionale. I giudici di appello nel rigettare il ricorso oltre a respingere le doglianze del contribuente dichiaravano l'inammissibilità del ricorso per difetto di specificità dei motivi d'appello. Il contribuente avverso la sentenza della CTR proponeva ricorso in cassazione fondato su tre motivi. La Corte ha accolto il primo motivo e dichiarati assorbiti gli altri due. In particolare, viene evidenziato dai giudici di legittimità che *“la parte appellante deve porre il giudice superiore nella condizione di comprendere con chiarezza qual è il contenuto della censura proposta, dimostrando di aver compreso le ragioni del primo giudice e indicando il perché queste siano censurabili.”* *“il requisito della specificità dei motivi, di cui all'art. 342 c.p.c., deve*

ritenersi sussistente, con verifica da effettuarsi in concreto, quando l'atto di impugnazione consenta di individuare con certezza le ragioni del gravame e le statuizioni impugnate, sì da consentire al giudice di comprendere con certezza il contenuto delle censure ed alle controparti di svolgere senza alcun pregiudizio la propria attività difensiva, mentre non è richiesta nè l'indicazione delle norme di diritto che si assumono violate, nè una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'impugnazione". Inoltre, afferma la Suprema Corte, che "La maggiore o minore ampiezza e specificità delle doglianze ivi contenute sarà, pertanto, diretta conseguenza della motivazione assunta dalla decisione di primo grado. Ove le argomentazioni della sentenza impugnata dimostrino che le tesi della parte non sono state in effetti vagliate, l'atto di appello potrà anche consistere, con i dovuti adattamenti, in una ripresa delle linee difensive del primo grado; mentre è logico che la puntualità del giudice di primo grado nel confutare determinate argomentazioni richiederà una più specifica e rigorosa formulazione dell'atto di appello, che dimostri insomma di aver compreso quanto esposto dal giudice di primo grado offrendo spunti per una decisione diversa."

Pertanto, un ricorso tributario in appello rispetta la specificità anche se sintetico e se le ragioni di doglianza coincidono con quelle di primo grado purché consenta d'individuare le ragioni dell'appello e le parti impugnate del provvedimento e non è necessario indicare le norme di diritto che si ritengono violate né una rigorosa e formale spiegazione delle ragioni che sostengono l'impugnazione. Per cui "ai fini della specificità del motivo non è causa di inammissibilità la ripresa, anche pedissequa, delle argomentazioni dei motivi già esposti in primo grado, perchè ciò che l'art. 342 c.p.c., e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, richiedono è la identificazione dei passaggi della sentenza appellata oggetto di critica, delle argomentazioni volte a spiegare gli errori del provvedimento impugnato e delle ragioni e degli elementi per una diversa ricostruzione. Che poi a tali effetti possa pervenirsi con una ripresa, anche pedissequa, di quanto esposto nell'atto difensivo del grado precedente, non rileva se ciò è idoneo a criticare, costruttivamente, la sentenza appellata."

Art.56 d.lgs. n.546/1992: Le questioni e eccezioni non riproposte.

Art. 57 d.lgs. n.546/1992: Le domande e le eccezioni nuove.

Anche nel giudizio di appello tributario vige il "divieto di jus novorum", codificato nell'art. 345 c.p.c., e, pertanto, ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992, sotto pena di inammissibilità, come chiarito da Cass. Civ., Sez. V, Sent. 24 luglio 2009, n. 17359, nel giudizio di appello non possono essere proposte domande nuove o eccezioni nuove non rilevabili d'ufficio.

La Corte, muovendo dall'assunto che il procedimento tributario ha carattere impugnatorio della pretesa fiscale avanzata a mezzo dell'atto impugnato, ha, da tempo, affermato che i motivi

dedotti dal ricorrente in atto introduttivo si cristallizzano in maniera definitiva. Al contrario è da ritenere ammissibile una domanda nuova proposta in appello nel caso in cui sia fondata su sopravvenute disposizioni legislative, purchè relative a circostanze già dedotte in primo grado dalla parte che chiede l'applicazione delle nuove disposizioni.

Per quanto concerne, invece, le eccezioni nuove proposte in appello sono da considerare ammissibili solo quelle rilevabili d'ufficio, in particolare:

- l'eccezione di giurisdizione è sollevabile in ogni stato e grado del procedimento (art. 3, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992 salvo che la relativa questione non sia stata già affrontata e risolta in primo grado. In tal caso, infatti, si sarebbe formato giudicato interno, la cui efficacia d.lgs. n. 546 del 1992 art. 2909 c.c. è equiparabile a quella del giudicato esterno civile (Cass. Civ., Sez. Un., 13 maggio 2002, n. 6871)
- l'eccezione di giudicato (sempre in virtù del disposto dell'art. 2909 c.c., l'esistenza di un giudicato esterno relativo ai fatti di causa è eccepibile in ogni stato e grado del procedimento (Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 25 maggio 2001, n. 226).
- l'eccezione di decadenza, qualora attenga a situazioni indisponibili, è sollevabile in ogni stato e grado del procedimento.
- l'eccezione di legittimazione processuale.

Il principio, poi, per cui le questioni ed eccezioni dell'appellato, non accolte dalla sentenza di primo grado e non espressamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, enunciato dalla costante giurisprudenza di questa Corte in tema di processo civile (da ultimo, Sez. U, n. 7940/2019), si estende pacificamente anche al processo tributario (Sez. 6-5, Ordinanza n. 30444/2017; Sez. 6-5, Ordinanza n. 12191/2018), anche nell'ipotesi in cui l'appellato sia rimasto contumace (sentenza n. 20062/2014).

Art. 58 d.lgs. n.546/1992: Nuove prove in appello e produzioni di documenti.

Nel giudizio di appello tributario, come in quello civile ordinario, non possono disporsi nuove prove, ad eccezione dei casi in cui sia ritenute dalla Commissione necessarie per la decisione (il potere ammissivo dei mezzi istruttori come meramente discrezionale e sottratto al sindacato di legittimità (Cass. Civ., Sez. III, 25 giugno 1985, n. 3835; Cass. Civ., Sez. lav., 29 novembre 2002, n. 16997) e la parte che voglia avvalersene dimostri di non averle potute fornire in primo grado.

Nel processo tributario è, invece, sempre ammessa la produzione di documenti nuovi non prodotti in primo grado.

Malgrado l'univoca espressione normativa e la correlativa interpretazione datane dalla giurisprudenza di legittimità si legge, ancora, in molte sentenze dichiarare inammissibile la produzione in grado di appello di documenti, soprattutto con riferimento ai documenti attestanti la prova dell'avvenuta notificazione di atti impositivi e di cartelle.

Secondo il costante ed univoco orientamento di questa Corte «la piana lettura dell'art. 58 citato abilita alla produzione di qualsivoglia documento in appello, senza restrizione alcuna e con disposizione autonoma rispetto a quella che – nel comma precedente – sottopone a restrizione l'accoglimento dell'istanza di ammissione di altre fonti di prova» (Cass., sez. 6-5, 6/11/2015, n. 22776; Cass., sez. 5, 22/11/2017, n. 27774; Cass., sez. 5, 4/04/2018, n. 8313; Cass., sez. 5, 16/11/2018, n. 29568; Cass., sez. 5, 7/03/2018, n. 5429).

Anche se non si ignora una risalente pronuncia secondo cui questa produzione nuova potrebbe avvenire solo senza l'effetto di allargare l'oggetto del contendere rispetto a quello di primo grado, in quanto la produzione non potrebbe essere esercitata in contrasto con l'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992, il quale, escludendo l'introduzione di eccezioni e tematiche nuove, non consente l'ampliamento della materia del contendere neppure attraverso la produzione di nuovi documenti (Cass., sez. 5, 21/01/2009 n. 1464), in generale nel processo tributario di appello le parti possono produrre qualsiasi documento, pur se già loro disponibile in precedenza (Cass., sez. 6-5, 6/11/2015, n. 22776), e tale principio opera anche nell'ipotesi di deposito in sede di gravame dell'atto impositivo notificato, trattandosi di mera difesa, volta a contrastare le ragioni poste a fondamento del ricorso originario, e non di eccezione in senso stretto, per la quale opera la preclusione di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass., sez. 5, 4/04/2018, n. 8313).

Come chiarito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 401 del 28 luglio 2000, in relazione all'art. 345 cod. proc. civ., la possibilità che una attività probatoria rimasta preclusa nel giudizio di primo grado sia esperita in appello, per cui l'instaurazione del giudizio di secondo grado sia l'unico mezzo attraverso il quale quell'attività possa essere svolta, non è di per sé irragionevole, se si considera che nel giudizio di primo grado la previsione del termine per l'adempimento mira a scongiurare il prolungamento dei tempi di definizione del giudizio stesso, mentre la previsione contemplata per il secondo grado di giudizio ha il diverso fine di temperare proprio la rigida preclusione dell'attività probatoria intervenuta nel primo grado di giudizio e, quindi, costituisce una scelta discrezionale del legislatore, come tale insindacabile.

La stessa Corte Costituzionale, con la sentenza n. 199 del 2017, pronunciando sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 – sollevata dalla C.T.R.

della Campania la quale ha dubitato della conformità ai principi costituzionali della facoltà di produrre per la prima volta in appello documenti di cui la parte già disponeva nel grado anteriore, sia perché potrebbe artatamente impedire alla controparte processuale la proposizione di motivi aggiunti in primo grado e, quindi, condurre alla perdita di un grado di giudizio, con chiara compromissione del diritto di difesa, sia per disparità di trattamento tra le parti del giudizio a favore di quella che ha facoltà di produrre per la prima volta in appello documenti già in suo possesso nel giudizio di primo grado – ha ritenuto non fondate le censure. Quanto alla presunta disparità di trattamento, ha rilevato che «tale facoltà è riconosciuta ad entrambe le parti del giudizio, cosicché non sussistono le ragioni del lamentato sbilanciamento».

E' stato, poi, più volte chiarito che non esiste un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i diversi tipi di processo (Corte Cost., sentenze n. 165 e n. 18 del 2000, n. 82 del 1996; ordinanza n. 217 del 2000), e, più specificatamente, un principio di uniformità del processo tributario e di quello civile (tra le altre, ordinanze n. 316 del 2008, n. 303 del 2000, n. 330 e 329 del 2000, n. 8 del 1999), così che va escluso che possa ravvisarsi una compressione dell'esercizio del diritto di difesa per la perdita di un grado di giudizio, poiché la garanzia del doppio grado di giudizio non gode, di per sé, di copertura costituzionale (Corte Cost. sentenza n. 243 del 2014; ordinanza n. 42 del 2014 e 190 del 2013, n. 410 del 2007 e n. 84 del 2003).

Le argomentazioni svolte dalla Corte Costituzionale impongono di ritenere che nella facoltà prevista dal comma 2 dell'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 non possa rilevarsi un *vulnus* nei confronti della parte diligente talmente grave da rendere illegittima sul piano costituzionale la disposizione di legge. La tutela della parte diligente viene assicurata con la previsione che l'applicazione dell'art. 58 deve essere coordinata, in ragione del richiamo operato dall'art. 61 d.lgs. n.546 del 1992 alle norme sul processo di primo grado, con il combinato disposto degli artt. 22, 23, 24 e 32, da cui si evince che il deposito dei documenti nuovi in appello deve avvenire, alternativamente, a pena di decadenza, nel rispetto del principio di difesa e del contraddittorio, o in occasione del deposito di memorie successive e, comunque, sino a venti giorni liberi prima della data di trattazione del ricorso (Cass., sez. 6.5, 19/02/2015, n. 3361; Cass., sez. 5, 29/11/2013, n. 26741), proprio al fine di consentire alla controparte di replicare e contestare tempestivamente.

Per altro verso, la tutela della parte più diligente può trovare ulteriore considerazione in tema di determinazione delle spese di giudizio (ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, che ricomprende le spese cagionate dalla trasgressione del dovere di lealtà e di proibità - art. 88 cod. proc. civ.) (in tal senso, Cass., sez. 5, 11/04/2018, n. 8927, in motivazione), potendo il giudice

tributario valutare, a tal fine, il complessivo andamento del processo alla luce anche del comportamento tenuto dalla parte nel giudizio di primo grado, soprattutto se la produzione di documenti in appello dovesse risultare frutto di una negligenza o di un calcolo di convenienza processuale o difensiva.

3.L'art.59 del d.l.vo n.546/92: Rimessione alla Commissione provinciale da parte del Giudice di appello

Di norma l'appello è un mezzo di impugnazione che comprende sia la fase rescindente (con l'annullamento della sentenza impugnata) sia la fase rescissoria (decisione nel merito della pretesa e sostituzione della pronuncia).

Secondo la giurisprudenza di legittimità (cfr.Cass.24 gennaio 2007 n.1505) proprio perché il giudizio di appello è rescindente e rescissorio, se l'appellante si limita a dedurre solo vizi di rito, avverso una pronuncia a lui sfavorevole (anche) nel merito è ammissibile nei soli limiti in cui i vizi denunciati, se fondati, imporrebbero una rimessione del procedimento al primo giudice e non anche nel caso in cui i vizi medesimi non rientrino nelle ipotesi tassativamente elencate dalle norme predette.

Ne consegue che, nella prima ipotesi, è ammissibile la deduzione di soli vizi di rito, mentre, nella seconda, l'appello deve essere dichiarato inammissibile qualora non contenga la richiesta di una pronuncia nel merito della domanda.

Fatta questa premessa, le ipotesi di rimessione alla Commissione tributaria provinciale sono solo quelle tassativamente elencate dall'art.59 che, al primo e secondo comma, così dispone:

1 La Commissione tributaria regionale rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata nei seguenti casi:

- 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 o 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.*

2. Al di fuori dei casi previsti al comma precedente la commissione tributaria regionale decide nel merito previamente ordinando, ove occorra, la rinnovazione di atti nulli compiuti in primo grado.

Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione le ipotesi di rimessione sono tassative Cass. Civ., Sez. V, Sent. 30 giugno 2010, n.15530 *.In tema di contenzioso tributario, la rimessione della causa alla Commissione provinciale è prevista dall'art. 59, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 solo per ipotesi tassative ed eccezionali, al di fuori delle quali la Commissione tributaria regionale, qualora accolga l'appello, è tenuta a decidere la causa nel merito, trattandosi di mezzo di impugnazione a carattere sostitutivo, e non ostandovi il principio del doppio grado di giurisdizione, il quale, oltre a non trovare garanzia costituzionale nel nostro ordinamento, postula solo che una questione venga successivamente proposta a due giudici di grado diverso e non anche che venga decisa da entrambi.*

Di recente, Cass. 2 novembre 2018 n.4963, in una fattispecie in cui la contribuente aveva chiesto la disapplicazione di due atti amministrativi comunali che costituivano i presupposti della cartella di pagamento impugnata e la CTP aveva declinato la propria giurisdizione nel merito dei provvedimenti amministrativi, ha statuito che *il giudice tributario ha il potere di disapplicare tutti gli atti amministrativi illegittimi costituenti presupposto per l'imposizione, anche diversi da quelli a contenuto normativo o generale, come disposto dall'art. 7, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in forza dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. 546 ("Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio"), espressivo di un principio generale dell'ordinamento, contenuto nell'art. 5 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, (Cass. n. 5929 del 14/03/2007) ed ha, quindi, rilevato che ai sensi dell'art. 59 del d.lgs. 546/92, "la commissione tributaria regionale rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata nei seguenti casi: a) quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice" e che, pertanto, a fronte del diniego di giurisdizione da parte della commissione provinciale, in contrasto con l'art. 2 del d.lgs. 546/92, la commissione regionale, richiesta di applicare l'art.59 del medesimo d.lgs., ha violato la norma giudicando nel merito invece di rimettere la causa alla commissione provinciale.*

Roberta Crucitti

