



## **PROCESSO TRIBUTARIO – MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA – CHIESTO L’INTERVENTO DELLE SS.UU. - CASSAZIONE SEZ. VI CIV., ORDINANZA N. 1531 DEL 9 DICEMBRE 2013, DEPOSITATA IL 27 GENNAIO 2014.**

È finita alle SS.UU. della Corte di Cassazione anche la questione di diritto inerente alla redazione della motivazione della sentenza.

La rimessione degli atti al Primo Presidente (art. 374 c.p.c.) per le sue determinazioni, in ordine alla eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite, deriva da un ricorso per Cassazione proposto avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale del Lazio che confermava quella della Commissione provinciale di Latina in un processo in cui il Fisco accertava induttivamente ricavi di gestione di una Società per ritenuta omessa dichiarazione dei redditi per l’anno di imposta 2000. Con il primo motivo del ricorso la Società denunciava la “nullità” della sentenza per violazione dell’art. 132 c.p.c. (1), nonché dell’art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992 (2), con riferimento all’art. 360 c.p.c. n.4 (3), in quanto l’impugnata sentenza conteneva una motivazione soltanto apparente, che consisteva nell’integrale riproduzione delle controdeduzioni depositate dall’Ufficio dinanzi alla C.T.R. recepite integralmente nella motivazione senza la benché minima valutazione e senza esplicitare, nemmeno in estrema sintesi, i motivi che avevano indotto la C.T.R. a far proprie le ragioni dell’Ufficio scrivente.

Il Collegio ha ritenuto che la questione sollevata dalla Società ricorrente con il primo motivo poteva avere una duplice chiave di lettura e che di essa, data la sua massima importanza, andavano investite le Sezioni Unite della Corte per l’enunciazione di un principio regolativo vincolante per le Sezioni semplici ai sensi dell’art. 374 del c.p.c., comma 3 e, pertanto, emetteva l’ordinanza n. 1531 del 9 dicembre 2013, depositata il 27 gennaio 2014, nella quale esponeva le proprie considerazioni sulla questione inerente alla redazione della motivazione della sentenza:

**la prima chiave di lettura.**

*Un primo ordine di idee di tipo valoriale si rifà al principio di autonomia valutativa e argomentativa della sentenza che, propugnato dalla tradizionale dottrina costituzionalistica e processualistica trova alcuni riscontri giurisprudenziali anche sul versante penalistico e disciplinare.*

*Esso parte dal presupposto che “la concisa esposizione delle questioni di fatto e di diritto” di cui parla l’art. 132 c.p.c. (1) e “la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto” di cui parla il D.Lgs. n. 546/1992, art. 36 (2), sostanziano - in piena consonanza – il requisito della motivazione della sentenza del giudice civile e di quello tributario, resa necessaria dall’art. 111 Cost.(4)*

*Se da un punto di vista puramente formale, la motivazione assolve la funzione di giustificare la statuizione giudiziale essa, da un punto di vista funzionale, costituisce la “rappresentazione dell’iter logico-giuridico seguito dal giudice per arrivare alla decisione, comprese le ragioni per le quali non sono state accolte le tesi e le eccezioni della parte soccombente.*

*Ne deriva che non risponde a tale funzione la motivazione ogni qualvolta “si limita ad aderire acriticamente alla tesi prospettata da una delle parti” (Sez. V sentenza n. 12542 del 15 ottobre 2001), o manifesta “generica adesione agli assunti prospettati dall’Amministrazione finanziaria nell’atto impositivo”, (Sez. V sentenza n. 15318 del 29 novembre 2000), ovvero conferma la decisione di primo grado senza analizzare le ragioni di gravame (Sez. V sentenza n. 7347 dell’11 maggio 2012; Sez. III sentenza n. 15483 dell’11 giugno 2008).*

Omettiamo di citare tutte le altre considerazioni della Corte che, spesso sono ripetitive e riportiamo testualmente:

**La seconda chiave di lettura:**

*è opposta rispetto a quella riassunta nei paragrafi precedenti, parte da una posizione di neutralità assiologia e valorizza, della motivazione della sentenza, più che altro l’aspetto della giustificazione formale della statuizione adottata.*

Non posso fare a meno di notare la complicata ed astrusa costruzione di questa frase e l’uso improprio del termine “assiologia” (5) che, se usato “valido” o “che ha valore”, va considerato un pleonasmo del verbo seguente “valorizza”, mentre, se usato come la “dottrina dei valori”, riguarda, più che altro, la scienza che studia i valori nel campo dell’ “etica” e non della “giurisprudenza”. Lascio ai lettori la propria e libera interpretazione e proseguo con il testo dell’ordinanza.

*In primo luogo, considera che la Corte europea dei diritti dell'uomo propende per la non applicabilità dei principi del giusto processo di cui all'art. 6 della Convenzione al processo tributario, in quanto ritiene che la materia fiscale faccia parte del nucleo duro delle prerogative della potestà statale, per la predominanza della natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività (CEDU, 12 luglio 2001, Ferrazzini c/ Italia).*

Anche in questa frase non ho capito cosa c'entra la natura pubblica del rapporto tra contribuente e collettività; io ho sempre saputo che la "natura pubblica" del rapporto era individuata nel rapporto tra Fisco e collettività e in quello tra contribuente e Fisco, ma non riesco a vedere su quali basi e per quali motivi la Corte europea possa individuare un rapporto di "natura pubblica" tra contribuente e collettività, sia nel campo civile, giuridico, legale, politico, storico o etico o non so che altro. Forse un rapporto di natura pubblica tra contribuente e collettività potrebbe sorgere solo nel campo dell'etica, nel caso in cui il contribuente evada le tasse causando così un danno alla collettività. Ma questo non credo che abbia valenza nella questione sulla motivazione della sentenza.

Intanto l'ordinanza continua: *vedi però, in senso parzialmente difforme, 23 novembre 2006, Jussilla c/ Finlandia, par. 36 e seg.) Il che giustifica, per esigenze giuspubblicistiche di rapida definizione dei rapporti fiscali e di certezza del gettito delle risorse erariali, una soglia di strumenti di tutela più circoscritta sia rispetto l'ordinario processo civile cfr., sul divieto di prova testimoniale, Corte cost. n 18 del 2000, sia - e soprattutto - rispetto al processo penale, verso il quale si appuntano più penetranti esigenze di salvaguardia di diritti fondamentali e non disponibili della persona.*

*In secondo luogo, considera che l'ottemperanza all'obbligo di motivazione, pur sancito dall'art. 111 Cost. (5), non s'invera in forme e modi specificamente indicati; essi, invece, vanno contestualizzati in relazione alle concrete esigenze dei singoli assetti processuali con diversi livelli di ampiezza e tipologia argomentativa (es. Sez. 6 - I, Ordinanza n. 21800 del 24/09/2013, Rv. 627783).*

E qui devo osservare che, in questa seconda chiave di lettura, si va alimentando la tendenza a discostarsi da interpretazioni ispirate a un formalismo funzionale che non è più diretto alla tutela dell'interesse delle parti in giudizio, ma invece tende a minimizzare e, addirittura, ad annullare lo scopo stesso del processo in modo da rendere più agevole che si pervenga ad una decisione di merito, in tempi di ragionevole durata del processo. (Sez. L, sentenza n. 18410 del 01/08/2013, Rv.

627724; conforme Sez. 3, sentenza n. 3362 del 11/02/2009, Rv. 606561; v. Sez. L, sentenza n. 5139 del 03/03/2011, Rv. 616450).

In siffatta prospettiva la motivazione della sentenza tributaria, anche se ripresa testualmente da un atto processuale di parte e prescindendo dall'obbligo della *“concosa esposizione delle questioni di fatto e di diritto”* di cui parlano gli articoli 132 c.p.c. (1) e il D.Lgs. n. 546/1992, art. 36, (2) può essere legittima e sostanziare il requisito della motivazione resa necessaria dall'art. 111 Cost.(4) e può rispondere proprio a quelle stesse esigenze di economia di scrittura che sono state già valorizzate dalla giurisprudenza di legittimità per quanto riguarda la motivazione dell'atto impositivo. (Corte Cost., Sentenza n. 18 del 1989).

Del resto, il novellato comma 1 dell'art. 118 c.p.c., nella parte in cui stabilisce che la motivazione della sentenza, di cui all'art. 132 c.p.c. comma 2, n. 4) (1), può avvenire **"anche con riferimento a precedenti conformi"**, consente che, superate le restrizioni dell'art. 361 c.p.c., i dati funzionali necessari per la comprensione della motivazione della sentenza ritornano nella interpretazione della normativa dell'art. 132 c.p.c. (1) in base alla quale avrebbe nuovamente valenza la cosiddetta motivazione “per relationem”, desunta da altra pronuncia (Sez. 5, Sentenza n. 7347 del 11/05/2012, Rv. 622892 o dalla sentenza di primo grado del medesimo processo. Sez. 3, Sentenza n. 15483 del 11/06/2008, Rv. 603367).

E la Corte afferma che:

***Questa modalità di confezionamento, infatti, è ritenuta legittima purché avvenga "in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto."***

Purtroppo debbo anche qui notare che la parola “confezionamento” (6), usata dalla Corte in questa frase, è assolutamente fuori posto perché essa, nella lingua italiana e, se ce ne fosse bisogno, nelle enciclopedie, significa: “sistemare prodotti di vario genere in un involucro per spedirli, venderli o esporli”; oppure “fabbricare articoli da vestiario”, per esempio: “confezionare una giacca”, e non capisco come possa essere usata per indicare un qualsiasi modo di scrivere; d'altra parte, non vi sono nemmeno sinonimi che possano in qualche modo assimilarne il significato ai termini esatti come “scrittura”, “redazione”, “stesura”. “Non mi resta che continuare a pregare per il lessico della lingua italiana, già mortificato dai nostri politicanti e legislatori ed ora pure dalla magistratura. Ma continuiamo con il nostro commento all'ordinanza.

Persino alcune recenti decisioni delle Corti europee hanno fatto intendere che ciò che realmente appare inevitabile non è tanto la presenza di una motivazione nel testo della sentenza, quanto la certezza che essa abbia tutelato le garanzie fondamentali di cui godono le parti in quello che deve essere considerato un giusto processo.

L'ordinanza prosegue: *proprio l'intelligibilità del percorso argomentativo costituisce, da oltre un ventennio, il fulcro anche della giurisprudenza di legittimità sulla motivazione mancante o apparente, secondo cui l'inosservanza del giudice civile all'obbligo della motivazione integra violazione della legge regolatrice del processo (come tale denunciabile in cassazione), quando si traduca in mancanza della motivazione stessa (con conseguente nullità della pronuncia per difetto di un requisito di forma indispensabile), la quale si verifica nei casi di radicale carenza di essa, ovvero del suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi (cosiddetta motivazione apparente), o fra di loro logicamente inconciliabili, o comunque perplesse od obiettivamente incomprensibili (Sez. U, Sentenza n. 5888 del 16/05/1992, Rv. 477253).*

*Nel testo mutuato per intero da un atto processuale di parte, ivi pedissequamente riportato, sempre seguendo l'ordine d'idee che qui si prospetta, non ricorre il caso della radicale carenza di motivazione, poiché essa graficamente esiste e, dunque, non può esservi nullità della pronuncia per puro vizio di forma.*

*Né può esservi neppure vizio di forma per motivazione apparente - o logicamente astrusa - ogni qualvolta l'atto esterno inglobato nel testo della sentenza - e perciò stesso fatto proprio dall'organo decidente - contenga un percorso argomentativo astrattamente idoneo a rivelare la ratio decidendi... omissis ...*

#### **Conclusioni.**

*Tirando le fila sparse del discorso sin qui condotto, il Collegio - considerata la duplice chiave di lettura che può avere la questione sollevata con il primo motivo e tenuto conto della particolare rilevanza dei principi, anche costituzionali, sottesi alla soluzione, con possibili ricadute per eadem ratio pure al di fuori del processo tributario, nei processi civili e penali (nonché nei giudizi disciplinari su comportamenti simili) - ritiene opportuno rimettere gli atti al*

*Primo Presidente per le sue determinazioni in ordine alla eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite.*

**P.Q.M.**

*LA CORTE applicato l'art. 374 cod. proc. civ., rimette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite.*

Come avete visto, le due c.d. chiavi di lettura presentano argomentazioni diverse e anche contrastanti sempre per il solito motivo che ognuno vuole e, purtroppo, può dire la sua tesi. Badate bene che il mio punto di vista non va considerato assolutistico e antidemocratico, ma soltanto – diciamo – qualitativo, perché non tutte le tesi proposte sono qualitativamente dal lato legale giuste e categoricamente valide ad esprimere la certezza del diritto.

In generale e secondo il mio modo di vedere le cose, cioè in modo semplice, chiaro, conciso e categorico, l'obbligo di motivazione rappresenta la prima garanzia del giusto processo di cui alla novella dell'art. 111 Cost. che si collega, per la dottrina, con la funzione di garanzia consacrata nel dovere del giudice di prendere adeguatamente in considerazione le istanze e le tesi delle parti con le quali si è concretamente manifestato il diritto di difesa, ma senza limitarsi a trascrivere la difesa di una delle parti e limitarsi a dichiarare di condividerla senza esplicitare le ragioni di tale condivisione (Sez. I n. 10033 del 27/04/2007; Sez. V n.12542 del 15 ott. 2001; Sez. V n.15318 del 29 nov. 2000) ovvero a confermare adesivamente la decisione di primo grado senza analizzare le ragioni di gravame che hanno convinto il giudice ad emettere tale sentenza. Perché in tali casi una simile redazione non costituisce motivazione della sentenza (Sez. V n. 7347 dell'11 maggio 2012; Sez. III n. 15483 dell'11 giugno 2008) anche se, per alcune Sezioni semplici sarebbe sufficiente che - per evitare la nullità della sentenza per mancanza di motivazione - il giudice, nel recepire gli argomenti della parte, fornisca, anche sinteticamente, le ragioni per cui la tesi condivisa sia stata preferita alla tesi avversaria (Sez. I sentenza n. 10033 del 27 aprile 2007).

Può sempre capitare che il risultato ermeneutico e la valutazione dei fatti raggiunti da un altro organo giurisdizionale coincida – riguardo alla medesima fattispecie – con la discrezionalità della “ratio decidendi” del giudice che, però, può redigere la sua motivazione rendendola sufficientemente diversa attraverso un ragionamento giuridico che può consistere nella esposizione dei fatti e degli argomenti di diritto non come una fotocopia della decisione richiamata ma con la precisa esposizione

delle ragioni logico-giuridiche inserite a base della decisione, rispettando il principio della logicità, della concisione e, soprattutto, della sufficienza.

In definitiva, la sentenza motivata **per relationem** con rinvio ad una sentenza non ancora passata in giudicato non è una decisione perché il **decisum** non ha una sua autonoma base motivazionale. Pertanto è **nulla** sia perché carente di motivazione, sia perché in contrasto con la regola che non ammette sentenze non definitive o parziali nel processo tributario (D.Lgs. n. 546/ 1992, art. 35, comma 3), seconda parte)

*La Corte continua ed afferma: la regola costituzionale dell'artt. 111 non si limita a ribadire una mera funzione endoprocedimentale, ma costituisce, invece, lo strumento col quale si realizza il controllo generalizzato sull'attività del giudice, in quanto svolta in nome del popolo (art. 101 Cost.).*

Orbene, pur generalizzando sull'attività del giudice che si svolge in nome del popolo, ciò – a mio parere - va inteso solo in senso formale, ma non consequenziale, pertanto, sarebbe stato più esatto dire in quanto svolta nell'interesse delle parti mentre è la sentenza che viene emessa in nome del popolo italiano.

Ho sempre sostenuto che la nostra legislazione è logorroica, complicata, contraddittoria e ripetitiva e le leggi sono scritte in un discutibile italiano che non esprime la necessaria categoricità che dà la certezza del diritto, per cui sono sempre attaccabili da tutti i loro numerosi lati interpretativi.

Ciò avviene ora anche nel sistema giudiziario: le sentenze sono ripetitive; le sentenze sono spesso contraddittorie; tutto questo accade perché non sono più ritenute vincolanti le sentenze della Suprema Corte di cassazione.

Questo atteggiamento è nettamente contrario al concetto di giusto processo e alle innovative idee di creare anche un processo tributario di ragionevole durata.

Dove è finita la certezza del diritto? Al di là della considerazione di un interesse specifico, il comma 3) dell'art.374 c.p.c. 374 consente alle Sezioni semplici di contestare le decisioni delle Sezioni Unite stabilendo che: ***“se una sezione semplice ritiene di non condividere il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite, rimette a queste ultime, con ordinanza motivata, la decisione del ricorso”*** e sembra non tener conto che la interpretazione della legge è compito rimesso in via esclusiva alla Corte Suprema di Cassazione dall'art. 65, comma 1) del R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, che così recita: ***“La Corte Suprema di Cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme***



***interpretazione della legge , l'unità del diritto oggettivo nazionale. il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni... ”.***

Il governo Fascista, rifacendosi alla “nomophylakya” greca, ha inteso nominare la Corte di Cassazione giudice di legittimità e unica e suprema custode del testo delle leggi e ha fatto questo per assicurare stabilità e certezza della legislazione. Appare, quindi chiaro che, siccome le sezioni semplici sono tante e hanno l'abitudine di emettere sentenze diverse tra loro e spesso contraddittorie, non possono essere loro le custodi delle leggi e della loro certezza, ma tale compito deve essere assunto dalle Sezioni Unite che saranno la vera ed unica Corte Suprema abilitata ad emettere sentenze esclusive e, in ogni caso, vincolanti sia nei confronti della magistratura ordinaria, tributaria e amministrativa, sia nei confronti della Corte Costituzionale, sia nei confronti delle sezioni semplici della Corte (così come richiesto dalla stessa Sez. VI della Corte nell'ordinanza di che trattasi). Ovviamente vi sarà una decisione unica, uguale e immutabile per ciascuna fattispecie, alla quale sarà fatto sempre riferimento, fino a quando non saranno mutate le condizioni ed i principi della fattispecie stessa.

Di conseguenza va abrogato l'inutile comma 3) dell'art. 374 c.p.c. e modificati gli altri commi inserendo nel testo una maggiore decisione e concretezza nell'imporre alle Sezioni semplici di adeguarsi senza discutere alle decisioni delle SS.UU. e va più concretamente confermato che la Corte Costituzionale non ha il potere di interpretazione autentica delle leggi, ma soltanto il potere di stabilire o no la loro legittimità costituzionale.

Così, forse, si potrà finalmente avere nella legislazione italiana quello che tutti i cittadini italiani desiderano siano essi buoni o cattivi, persone per bene o delinquenti e cioè: **“la certezza del diritto”**.

Per concludere riporto alcune sentenze della Corte di cassazione che provano la giurisprudenza della Corte in materia:

***“La motivazione “per relationem” della sentenza si profila viziata quando non risulta sorretta da una autonoma “ratio decidendi” (Cass. n. 16427 del 18/6/2008).***

***“La sentenza motivata “per relationem” del giudice di secondo grado va cassata quando la laconicità della motivazione adottata, formulata in termini di mera adesione, presenta semplici richiami alla sentenza di primo grado e non consente in alcun modo di ritenere che all'affermazione di condivisione del***



*giudizio di primo grado il giudice di appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di impugnazione" (Cass. n.10490 del 30/4/2010).*

*"È nulla la sentenza motivata con il semplice riferimento alle risultanze del pvc. il cui contenuto non sia stato spiegato nelle sue linee essenziali, siccome ciò inibisce di comprendere l'iter logico-giuridico della decisione" (Cass. n.24585 del 3/12/2010).*

*"Le decisioni "secondo equità", previste nel processo civile (art.114 c.p.c.) non sono ammesse nel processo tributario per l'assenza di una specifica disposizione in tal senso. In presenza di un simile vuoto normativo la Suprema Corte ha dovuto esercitare la sua funzione nomofilattica per porvi rimedio, giungendo a definire, con un orientamento ormai consolidato, la natura del processo tributario in termini di procedimento di "impugnazione-merito" (Cass. n. 19079 del 1 sett.2009; Cass. SS.UU. n. 13916 del 16 giu. 2006; Cass. n. 22453 del 5 sett. 2008; Cass.21184 del 6 ag. 2008; vCass. 11212 del 16 mag.2007, ecc.).*

Napoli, 27 maggio 2014.

*Massimo Santamaria  
opinionista tributario*

---

**NOTE:**

**nota 1) art. 132 c.p.c.**

**Contenuto della sentenza**

- (1) La sentenza (disp.att.35) è pronunciata in nome del popolo italiano e reca l'intestazione << Repubblica italiana >> (Cost. 101)
- (2) Essa deve contenere:
  - 1- l'indicazione del giudice che l'ha pronunciata;
  - 2- l'indicazione delle parti e dei loro difensori;
  - 3- le conclusioni del pubblico ministero e quelle delle parti;
  - 4- la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione; (1)
  - 5- il dispositivo, la data della deliberazione e la sottoscrizione del giudice; (161 c.2 disp.att. 119)

**nota 2) art. 36 D.Lgs.546/1992**

**Contenuto della sentenza**

- (1) La sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana;
- (2) La sentenza deve contenere:
  - 1- l'indicazione della composizione del Collegio, delle parti e dei loro difensori, se vi sono;
  - 2- la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
  - 3- le richieste delle parti
  - 4- la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto;

5- il dispositivo;

(3) La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall'estensore;

**nota 3) art. 360 c.p.c.**

**Sentenze impugnabili e motivi di ricorso.**

(1) Le sentenze pronunciate in grado di appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione:

1- per motivi attinenti alla giurisdizione;

2- per violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;

3- per violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;

4- per nullità della sentenza o del procedimento

5- per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio;

(2) omissis...

(3) omissis...

(4) omissis...

**Nota 4) art. 111 della Costituzione.**

**Norme sulla giurisdizione**

La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge.

... omissis...

**Nota 5)- assiologia –**

dal greco 1- degno, valido,

2- che ha valore nel mondo, dottrina dei valori, cioè ogni dottrina che stabilisce un insieme di norme ideali gerarchicamente relazionate, cui l'attività umana, in modo particolare in campo etico, deve tendere a conformarsi.

**Nota 6) confezionamento**

1- sistemare prodotti di vario genere in un involucro per venderli, spedirli, esporli.

2- 2- fabbricare articoli di vestiario (confezionare una giacca)