

## Corte di Cassazione Sezioni Unite sentenza n.8053/14

di Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale

*Con la sentenza n.8053 del 7 aprile 2014 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno risolto la questione dell'applicabilità o meno al processo tributario regolato dal D.Lgs. n.546/92 delle disposizioni contenute nell'art.54 D.L. n.83/12 convertito con modificazioni nella L. n.134/12, riguardanti la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c. e la non deducibilità di tale motivo di ricorso in caso di doppia conforme sulla quaestio facti, affermando il principio secondo cui: "Le disposizioni di cui all'art.54, D.L. n.83, convertito con modificazioni nella L. n.134/12, si applicano ai ricorsi per Cassazione proposti avverso le sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie regionali e ciò sia per quanto riguarda la nuova formulazione del n. 5) dell'art.360 c.p.c., secondo la quale la sentenza di appello è impugnabile "per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", sia per quanto riguarda l'ultimo comma dell'aggiunto art.348-ter c.p.c., secondo il quale la proponibilità del ricorso per Cassazione è ammesso esclusivamente per i motivi di cui ai numeri 1), 2), 3) e 4) del primo comma dell'art.360, qualora l'impugnazione sia proposta avverso una sentenza d'appello che confermi la decisione di primo grado per le stesse ragioni, inerenti alle questioni di fatto, poste a base della decisione appellata".*

### L'applicabilità del nuovo art.360, co.1, n. 5) c.p.c. e dell'art.348-ter c.p.c. anche al giudizio di Cassazione derivante da impugnazioni di sentenze delle CTR

Il dubbio sull'applicabilità delle modifiche al codice di procedura civile sopra indicate anche al processo tributario, la cui soluzione è stata rimessa dalla Sezione Tributaria alle Sezioni Unite in quanto questione di particolare importanza con l'ordinanza interlocutoria n.23273/13, trovava ragione nella previsione di cui al co.3-bis dell'art.54 D.L. n.83/12 (aggiunto dalla Legge di conversione n.134/12) secondo il quale "Le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al D.Lgs. n.546/92".

Le Sezioni Unite hanno affermato che la disposizione del citato co.3-bis non pregiudica l'applicabilità anche al giudizio di Cassazione derivante dall'impugnazione delle sentenze dei giudici tributari di appello delle novità introdotte in materia di ricorso per Cassazione, dal momento che il riferimento contenuto nella disposizione al "processo tributario" va riferito ad un corpus di norme che disciplina esclusivamente i due gradi di merito del processo tributario e che, per quanto riguarda il grado di Cassazione, si limita a rinviare (art.62 D.Lgs. n.5456/92) al codice di procedura civile.

Pertanto, secondo le Sezioni Unite, il senso dell'eccezione posta dal co.3-bis dell'art.54 D.L. n.83/12

*"trova giustificazione nel fatto che, essendo il giudizio di appello, per quanto concerne le controversie tributarie, regolato da una specifica disciplina dettata dalla normativa speciale, sarebbe contrario all'assetto del sistema rendere a quel giudizio applicabili le modificazioni delle norme che il codice di rito detta per il giudizio d'appello innanzi al giudice ordinario".* Per la stessa logica, affermare l'inapplicabilità delle modifiche che l'art.54 D.L. n.83/12 ha apportato alle regole del ricorso per Cassazione quando tale ricorso riguardi sentenze emesse dal giudice tributario, appare contrario all'assetto del sistema, dal momento che per espressa previsione dell'art.62 del D.Lgs. n.546/92 le regole per il ricorso per Cassazione non divergono se la sentenza impugnata sia stata emessa dal giudice ordinario o dal giudice tributario, rimanendo sempre, nell'uno e nell'altro caso, quelle dettate dal codice di procedura civile. Concludere diversamente, sostenendo che l'eccezione posta dal co.3-bis del citato art.54 riguardi anche il nuovo art.360, co.1, n.5) c.p.c. "significherebbe prevedere in buona sostanza l'esistenza di un giudizio per Cassazione "speciale" in materia tributaria: ne conseguirebbe un inammissibile ampliamento, per via interpretativa, della specialità della giurisdizione tributaria, che, invece, il legislatore del 1992 ha voluto si arrestasse sulle soglie della Corte di Cassazione, eletta a simbolo di garanzia dell'unità del sistema di tutela giurisdizionale dei diritti del cittadino". Esisto-

no, infatti, ragioni di carattere sistematico per affermare che con la locuzione “processo tributario” nel nostro ordinamento si intende fare riferimento solo alla disciplina dei due gradi di merito e non anche a quella del processo di Cassazione. Al riguardo appare opportuno considerare i due decreti legislativi che espressamente si riferiscono al processo tributario: il D.Lgs. n.545/92 (*“Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art.30 L. n.413/91”*) e n.546 (*“Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art.30 L. n.413/91”*), che si riferiscono espressamente alla “giurisdizione tributaria” e al “processo tributario” e sono stati introdotti in attuazione della delega contenuta nell’art.30 L. n.413/91.

In particolare, fra i principi e i criteri direttivi previsti dall’art.30 L. n.413/91 per la revisione della disciplina e l’organizzazione del contenzioso tributario la lettera d) del comma 1 stabiliva espressamente: *“articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi da commissioni tributarie di primo grado con sede nei capoluoghi di provincia e da commissioni tributarie di secondo grado con sede nei capoluoghi di regione, con conseguente applicazione dell’art.360 c.p.c. e soppressione della commissione tributaria centrale”*.

È, quindi, chiaro che nelle intenzioni del Legislatore delegante il processo tributario si identifica con i due gradi di merito e non anche con il giudizio di Cassazione: il riferimento all’art.360 c.p.c. è, infatti, conseguente nella lettera d) dell’art.30 L. n.413/91 all’affermazione inequivocabile che “il processo tributario” si articola in due gradi di giudizio. La fase del merito (il “processo tributario”) è poi seguita da quella di legittimità senza tuttavia che quest’ultima venga considerata un tutt’uno con la prima.

Ciò trova conferma nell’analisi dei decreti legislativi delegati (D.Lgs. n.545/92 e D.Lgs. n.546/92) che contengono esclusivamente la disciplina dei primi due gradi di merito e non anche del giudizio di Cassazione: l’art.1, co.1 D.Lgs. n.545/92 prevede che *“gli organi di giurisdizione in materia tributaria ... sono riordinati in commissioni tributarie provinciali ... ed in commissioni tributarie regionali”*, formula ripetuta in maniera simmetrica nell’art.1, co.1 D.Lgs. n.546/92 che stabilisce che *“la giurisdizione tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni*

*tributarie regionali di cui all’art.1 D.Lgs. n.545/92”*.

Le Sezioni Unite hanno chiarito che a tale conclusione non costituisce un ostacolo quando previsto dall’art.62 D.Lgs. n.546/92 secondo cui *“avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per Cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell’art.360, co.1 c.p.c.”*, e dal comma 2 del medesimo articolo che stabilisce un rinvio, per il ricorso per Cassazione e per il relativo procedimento, alle norme dettate dal codice di procedura civile *“in quanto compatibili con quelle del presente decreto”*. Sul punto deve, infatti, essere rilevato che l’art.30, co.1, lett. d) L. n.413/91 (Legge delega) stabilisce che il processo tributario si articola in due gradi di giudizio, limitandosi a prevedere che vi sia la *“conseguente (rispetto all’articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio) applicazione dell’art.360 c.p.c.”*.

La possibilità di esperire il ricorso per Cassazione è prevista semplicemente come conseguenza del fatto che la disciplina del processo tributario riguarda soltanto i gradi di merito. Dalla legge delega non traspare dunque la volontà di inglobare nella disciplina del processo tributario anche il grado di Cassazione, ma traspare semplicemente la volontà di sancire l’impugnabilità in Cassazione delle sentenze tributarie. In tale senso il rinvio contenuto nel co.2 dell’art.62 D.Lgs. n.546/92 alle norme del codice di procedura civile per il ricorso per Cassazione e per il relativo procedimento è semplicemente un rinvio reso necessario dal fatto che il grado di Cassazione non è disciplinato dal D.Lgs. n.546/92 e si prevede l’applicabilità dell’art.360, co.1 c.p.c. per l’impugnazione delle sentenze tributarie. In altri termini il rinvio operato dall’art.62, co.2, alle norme del c.p.c. non trova ragione nella volontà di disciplinare anche il grado di Cassazione, ma è semplicemente l’anello di congiunzione tra due sistemi normativi autonomi seppure tra loro collegati: quello sul processo tributario e quello sul giudizio di Cassazione. Una volta dettata la disciplina dei gradi di merito era opportuno stabilire se le sentenze delle commissioni tributarie regionali fossero impugnabili e con quali modalità di fronte alla Corte di Cassazione. Se non fosse stato stabilito alcunché – come accadeva nella vigenza della precedente disciplina del contenzioso tributario di cui al d.P.R. n.636/72 – le sentenze delle Commissioni tributarie regionali sarebbero state impugnabili ai sensi dell’art.111, co.2 Costituzione (oggi art.111, co.7 Costituzione) per violazione di legge. In sostanza il legislatore ha scelto di prevedere – tramite la tecnica

del rinvio – l'impugnazione in Cassazione per i motivi di cui all'art.360, co.1 c.p.c., ma una volta creato il collegamento con il giudizio di legittimità, finisce il processo tributario ed inizia il processo (civile) di Cassazione. Solo così ricostruendo i rapporti fra i due ambiti normativi si evita di considerare l'art.62, co.2 D.Lgs. n.546/92 come in contrasto con la legge delega del 1991 in base alla quale il processo tributario si articola in due (e non tre) gradi di giudizio.

Tale conclusione trova conferma anche nella differenza esistente fra il rinvio (al codice di procedura civile) operato dall'art.1, co.2 D.Lgs. n.546/92 e quello operato dall'art.62, co.2 D.Lgs. n.546/92. Il rinvio operato dall'art.1, co.2, D.Lgs. n.546/92 ha, infatti, l'effetto di integrare, laddove necessario e nei limiti della compatibilità, la disciplina dei due gradi del giudizio di merito espressamente disciplinati (secondo le direttive della legge di delega) dal D.Lgs. n.46/92, mentre la volontà di integrare la disciplina dettata dalla norma speciale (del D.Lgs. n.546/92) con quella dettata dalla norma generale (codice di procedura civile) non è sottesa all'art.62, co.2, D.Lgs. n.546/92, attraverso il quale si è inteso semplicemente precisare che una determinata fase processuale (quella di legittimità) è disciplinata da un altro sistema normativo. Il D.Lgs. n.546/92 non disciplina affatto il grado di Cassazione, ma si limita a rinviare alle relative norme del codice di procedura civile. Lo stesso non avviene per i gradi di merito che sono disciplinati, anche se non in modo esaustivo (essendo assegnato al c.p.c. il ruolo di completare la disciplina), dal D.Lgs. n.546/92. Infatti, mentre l'art.1, co.2, utilizza, accanto alla formula del rinvio, la precisazione "per quanto da esse non disposto", analoga precisazione non la si riviene nell'art.62, co.2. Ciò per il fatto che, per il giudizio di Cassazione, ed a differenza di quanto può dirsi per i gradi di merito, non vi è alcun ambito di sovrapposizione tra D.Lgs. n.546/92 (che non detta alcuna disciplina in tale senso) e le norme del codice di procedura civile.

## I nuovi limiti entro i quali è ammissibile la valutazione da parte della Corte di Cassazione della motivazione della sentenza

La sentenza delle Sezioni Unite appare significativa in quanto non solo afferma che la riforma del codice di procedura civile in materia di ricorso per Cassazione si applica anche al ricorso avente per oggetto le impugnazioni delle sentenze emesse dai giudici tributari, ma anche perché fornisce una serie di impor-

tanti precisazioni sulla natura del vizio di motivazione censurabile in Cassazione e sulle modalità della sua deduzione.

In primo luogo viene chiarito che con il nuovo testo del n. 5) dell'art.360, secondo cui è censurabile "l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti", il Legislatore ha voluto ritornare quasi letteralmente (con l'unica differenza irrilevante dell'uso della preposizione "circa" in luogo di quella "di") al testo originario del codice di rito del 1940 che prevedeva come motivo di ricorso per Cassazione "l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti", ed ha eliminato ogni riferimento alla "motivazione" della sentenza impugnata, non menzionando più accanto al vizio della omissione i vizi della insufficienza e della contraddittorietà.

La *ratio legis* è, quindi, quella di ridurre al minimo costituzionale il sindacato sulla motivazione della sentenza in sede di giudizio di legittimità, che potrà essere censurato solo quando si converte in violazione di legge e cioè nei soli casi di omissione di motivazione, motivazione apparente, manifesta e irriducibile contraddittorietà, motivazione perplessa o incomprensibile sempre che il vizio risulti dal testo della decisione, così come chiarito dalle Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza n.5888/92, che con riferimento al testo del n. 5) dell'art.360 c.p.c. originariamente previsto dal codice di rito (oggi riproposto con la riforma del 2012) hanno chiarito che il vizio di motivazione si converte in violazione di legge solo quando il vizio sia così radicale da comportare con riferimento a quanto previsto dall'art.132, n. 4) c.p.c. la "nullità" della sentenza per "mancanza della motivazione".

Secondo le Sezioni Unite il vizio di motivazione può essere censurato in sede di legittimità solo quando comporti la "nullità" della sentenza e quindi sotto il profilo della violazione dell'art.132 c.p.c. (e dell'art.36 D.Lgs. n.546/92 per le sentenze tributarie) in relazione all'art.360, co.1, n. 4) c.p.c..

In particolare viene chiarito che il vizio logico, la lacuna o l'aporia della motivazione devono essere talmente gravi da rendere apparente il supporto argomentativo (ad esempio esistono enunciati intitolati motivazione che però non hanno alcuna natura di giustificazione della decisione, ovvero contengono

affermazioni fra loro inconciliabili o non comprensibili), devono risultare direttamente dal testo della sentenza e devono essere comunque attinenti ad una *quaestio facti*, considerato che in ordine alla *quaestio iuris* non è neppure prospettabile un vizio di motivazione (se si contesta la motivazione in diritto e cioè si censura come è motivata una interpretazione della legge, il vizio deducibile può essere solo che si è interpretata male, e quindi violata, la legge ai sensi dell'art.360, co.1, n. 3 c.p.c.).

In sostanza, a seguito delle modifiche apportate al codice di procedura civile il vizio della motivazione della sentenza è censurabile in Cassazione solo sotto il profilo della inesistenza, della manifesta e irriducibile contraddittorietà o della mera apparenza, solo se risulta dal testo della sentenza ed è tale da determinare la nullità (per mancanza di motivazione) della medesima sentenza, rimanendo, quindi, estranea al sindacato della Corte di Cassazione la verifica della sufficienza e della razionalità della motivazione sulle "questioni di fatto", la quale implichi un raffronto fra le ragioni del decidere adottate ed espresse nella sentenza impugnata e le risultanze del materiale probatorio sottoposto al vaglio del giudice.

In conclusione, nella redazione dei motivi di ricorso per Cassazione occorre tenere conto che con la riforma del 2012 è scomparso – come espressamente affermato dalle Sezioni Unite nella sentenza in commento – *“il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resta il controllo sull'esistenza (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della motivazione, ossia con riferimento a quei parametri che determinano la conversione del vizio di motivazione in vizio di violazione di legge, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata”*.

## **Il vizio di “omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti” di cui al nuovo n. 5) dell'art.360 c.p.c.**

Il nuovo testo del n. 5) dell'art.360 c.p.c. non contiene più alcun riferimento alla motivazione della sentenza i cui vizi, se e nei limiti in cui siano ancora censurabili in sede di legittimità come chiarito nel paragrafo precedente, non sono più sindacabili in relazione a tale norma, che concerne, invece, l'omesso

esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti.

Le Sezioni Unite hanno chiarito che il controllo previsto dal nuovo n. 5) dell'art.360 c.p.c. concerne *“l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), che abbia costituito oggetto di discussione e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia)”*. Viene, inoltre, precisato che *“l'omesso esame di elementi istruttori, in quanto tale, non integra l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè questi abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti”*.

In sostanza in Cassazione non è possibile lamentarsi del fatto che il giudice non ha considerato certe prove circa il fatto controverso (ad esempio non si sono valutate le prove contrarie) ma solo che il fatto non è stato considerato.

Peraltro il ricorrente dovrà prestare particolare attenzione alla formulazione del motivo di ricorso, dal momento che, in ottemperanza del principio dell'autosufficienza del ricorso previsto dagli artt.366, co.1, n. 4 e 369, co.2, n. 4 c.p.c., sarà necessario indicare quale è il fatto storico il cui esame è stato omesso, il dato testuale (emergente dalla sentenza) o extratestuale (emergente dagli atti processuali) da cui ne risulti l'esistenza, il come e il quando (nel quadro processuale) tale fatto è stato oggetto di discussione fra le parti e la decisività del fatto stesso.

Questo significa che nel ricorso è necessario:

- a) indicare chiaramente quale è il fatto storico non esaminato;
- b) indicare e ricopiare le parti degli atti processuali in cui il fatto è stato allegato e discusso;
- c) dimostrare che è suscettibile di cambiare la decisione.

## **Il controllo della Cassazione sul valore e l'operatività delle presunzioni**

La sentenza delle Sezioni Unite in commento appare molto interessante anche nella parte in cui la stessa, rilevando come nel processo tributario assuma notevole importanza la prova presuntiva, chiarisce sotto quali profili sia ammissibile il controllo di legittimità della Corte di Cassazione sulla

questione relativa al valore ed alla operatività delle presunzioni.

Sul punto la Cassazione ribadisce che l'eliminazione della censurabilità del vizio di motivazione della sentenza riduce il controllo del giudice di legittimità sulla sussistenza degli estremi cui l'art.2729 subordina l'ammissione della presunzione semplice, ma non esclude la possibilità di sindacare la decisione per violazione di legge (art.2729 cod.civ.) ai sensi dell'art.360 n. 3) c.p.c.. Questo, afferma la Corte di Cassazione *“non solo nell'ipotesi in cui il giudice abbia direttamente violato la norma in questione (art.2729 cod.civ.) deliberando che il ragionamento presuntivo possa basarsi su indizi che non siano gravi, precisi e concordanti, ma anche nell'ipotesi in cui egli abbia fondato la presunzione su indizi privi di gravità, precisione e concordanza, sussumendo, cioè, sotto la previsione dell'art.2729 cod.civ., fatti privi dei caratteri legali, e incorrendo, quindi, in una falsa applicazione della norma, esattamente assunta nella enunciazione della “fattispecie astratta”, ma erroneamente applicata alla “fattispecie concreta”*. In sostanza in tema di presunzioni l'oggetto del controllo in sede di legittimità è la plausibilità del percorso che lega la verosimiglianza delle premesse alla probabilità delle conseguenze. L'implausibilità delle con-

clusioni (quindi la violazione dell'art.2729 cod.civ.) può risolversi sia nella apparenza della motivazione (quando il discorso argomentativo svolto dal giudice di merito nel senso del rapporto fra fatto probatorio (indizi) – massima di esperienza – fatto accertato, sia del tutto privo di plausibilità), sia nell'omesso esame di un fatto decisivo che interrompa l'argomentazione e spezzi il nesso fra verosimiglianza delle premesse e probabilità delle conclusioni (come ad esempio nel caso in cui in tema di accertamento da redditometro il contribuente abbia opposto che la spesa valorizzata dal redditometro proviene da risparmi ed il fatto non sia stato valutato dal giudice).

Questo non significa consentire una revisione del giudizio di merito al giudice di legittimità, dal momento che nella valutazione delle presunzioni alla Corte non è consentito sostituire una diversa massima di esperienza a quella utilizzata (potendo questa essere disattesa solo quando la conclusione assunta dal giudice non sia dalla massima di esperienza minimamente sorretta o addirittura smentita) oppure confrontare la sentenza impugnata con le risultanze istruttorie al fine di prendere in considerazione un fatto probatorio diverso o ulteriore rispetto a quelli assunti dal giudice di merito a fondamento della sua decisione.