

L'individuazione delle cause di nullità della sentenza tributaria

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il presente studio si pone l'obiettivo di individuare quali siano le cause di nullità della sentenza pronunciata dal giudice tributario specificando quali siano gli effetti della dichiarazione di nullità e le modalità attraverso le quali le parti del processo tributario possono fare valere la nullità della sentenza.

Premessa

Una delle novità di maggiore rilievo introdotte con la riforma del contenzioso tributario attuata con il D.Lgs. n.546/92 è certamente quella riguardante il contenuto e la forma del provvedimento che decide la controversia, che non è più una decisione (come nella vigenza del d.P.R. n.636/72) ma assume il *nomen iuris* di sentenza, cioè un provvedimento emesso da un organo giurisdizionale terzo ed indipendente rispetto alle parti della controversia con la quale viene definito il giudizio e che è idoneo ad acquisire l'autorità della cosa giudicata.

È di tutta evidenza che la modifica apportata non ha solo un valore terminologico ma ha espresso la precisa scelta del Legislatore di avvicinare il contenzioso speciale tributario a quello civile ordinario (riconosciuta dal generale rinvio alle norme del codice di procedura civile contenuto nell'art.1 D.Lgs. n.546/92) in coerenza con l'affermazione del carattere giurisdizionale delle Commissioni Tributarie e con i principi di terzietà ed imparzialità del giudice.

Il contenuto della sentenza

L'articolo 36 D.Lgs. n.546/92 stabilisce le modalità di formazione e pronuncia della sentenza, elencando rigorosamente tutti gli elementi che in essa debbono essere contenuti, prevedendo innanzitutto che la sentenza debba essere pronunciata in nome del popolo italiano ed intestata alla Repubblica italiana. La norma dispone che 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 diritto;
5. il dispositivo.

La sentenza deve inoltre contenere la data della de-

liberazione e deve essere sottoscritta dal presidente e dall'estensore.

L'articolo 36 ricalca, quindi, pressochè fedelmente lo schema previsto dall'art.132 c.p.c. sul contenuto della sentenza civile, adottando espressioni più sintetiche.

L'omissione o l'erroneità delle indicazioni che, ai sensi dell'art.36 D.Lgs. n.546/92, la sentenza del giudice tributario deve contenere non determina sempre un vizio di nullità della sentenza, potendo in alcuni casi tali irregolarità essere sanate mediante il procedimento di correzione delle sentenze ai sensi dell'art.287 c.p.c..

Ai fini dell'individuazione delle cause di nullità della sentenza è, quindi, necessario esaminare analiticamente i singoli requisiti del provvedimento giurisdizionale indicati dal citato art.36 per valutare se la loro omissione o errata indicazione possa pregiudicare la funzione decisoria del provvedimento del giudice in misura tale da determinarne la inidoneità a produrre effetti giuridici.

L'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori

La sentenza deve contenere l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e, se vi sono, dei difensori.

Con riferimento all'indicazione della composizione del collegio, la sentenza deve indicare l'indicazione dell'organo giudiziario competente, dei nominativi dei componenti del collegio e delle rispettive funzioni (presidente, relatore, componente).

L'indicazione dei componenti del collegio, oltre a rendere possibile, insieme alla sottoscrizione degli stessi ed al verbale d'udienza, l'identificazione dei soggetti che hanno partecipato alla deliberazione della decisione anche in vista di eventuali responsabilità, tende a consentire il controllo della sua regolare composizione anche in vista di eventuali impu-

gnazioni ed il rispetto del principio dell'immutabilità del giudice.

È opportuno, infatti, ricordare che l'illegittima composizione del collegio rientra fra le cause di rimessione della sentenza al giudice di primo grado contemplate dall'art.59 D.Lgs. n.546/92 in materia di appello, mentre dà luogo a nullità l'ipotesi in cui ad assumere la decisione non siano stati gli stessi giudici presenti alla discussione ed alla deliberazione. In proposito la giurisprudenza ha sostenuto che la norma non impone che l'esatta collocazione anche territoriale del giudice nella struttura organizzativa dell'autorità giudiziaria risulti già nell'intestazione della sentenza, essendo sufficiente che dal contesto dell'atto sia possibile desumere tale indicazione, in modo da non ingenerare incertezza alcuna sul punto (Cassazione, sentenza n.3132/02). A ciò va aggiunto che, secondo l'orientamento delle Sezioni Unite della Cassazione (sentenza n.11853/91, confermato dalla sentenza n.11516/99 e n.3268/95), l'eventuale indicazione nell'intestazione della sentenza di un nominativo di un giudice tributario diverso da quello risultante dal verbale di udienza costituisce un errore materiale che può essere corretto ai sensi dell'art.287 c.p.c..

Con riguardo al principio dell'immutabilità del giudice, occorre ricordare che l'art.276 c.p.c., il quale trova applicazione nel processo tributario in forza del richiamo contenuto nell'art.35 oltre che nell'art.1 D.Lgs. n.546/92, stabilisce che alla deliberazione devono partecipare, a pena di nullità, soltanto i giudici, componenti del collegio, che hanno assistito alla discussione. Va precisato che tale regola opera solo con riguardo all'udienza finale di discussione, ben potendo partecipare alle altre udienze (cautelare, conciliativa o istruttoria) componenti diversi da quelli che partecipano alla deliberazione.

In sostanza il principio di immutabilità del giudice comporta l'identità della composizione del collegio nella fase della discussione finale e di quella in cui viene assunta la decisione; ciò trova conferma in quanto disposto dall'art.35 D.Lgs. n.546/92, ai sensi del quale il collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se non vi è stata, subito dopo la relazione del giudice relatore, delibera la decisione nel segreto della camera di consiglio. Al riguardo la giurisprudenza ha chiarito che se dagli atti processuali, e in particolare dal verbale di udienza, non è possibile individuare "il terzo componente del collegio" che ha partecipato alla deliberazione, la sentenza è nulla (Cassazione, sentenza n.2245/02 e n.11269/01).

In relazione all'obbligo di indicazione nella sentenza delle parti e dei loro difensori, ove nominati, va precisato che tale indicazione svolge tendenzialmente la funzione di assicurare la completezza della pronuncia. Secondo l'orientamento costante della giurisprudenza esso risulta comunque soddisfatto ogni qualvolta che dal contenuto degli atti processuali (ricorso, controdeduzioni, altri atti difensivi) o dai verbali di udienza non sia individuabile la parte pretermessa ovvero il nome del difensore nominato. Qualora la sentenza non rechi l'indicazione di parti e difensori, ma l'identità degli stessi risulti comunque dagli atti del processo, può farsi luogo al procedimento di correzione della sentenza ex art.287 c.p.c. (Cassazione, sentenza n.16989/03).

La nullità della sentenza può, invece, ricorrere soltanto qualora l'identificazione di parti e difensori resti assolutamente incerta non potendo essere desunta dagli altri atti del giudizio ovvero nel caso in cui dalla mancata indicazione delle parti possa desumersi la mancata o irregolare costituzione o integrazione del contraddittorio come nei casi di litisconsorzio necessario (Cassazione, sentenza n.8782/01). Al riguardo va specificato che una ipotesi di litisconsorzio necessario generalmente riconosciuta dalla giurisprudenza tributaria è quella fra soci e società di persone per cui al giudizio devono necessariamente partecipare sia la società che i soci pena la nullità del rapporto processuale.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza n.14815/08 hanno, infatti, sancito la sussistenza del litisconsorzio necessario fra soci e società di persone rilevando che:

"il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguarda inscindibilmente la società e i soci (salvo che questi prospettino questioni personali) i quali tutti devono essere parti nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi".

Pertanto, in una tale ipotesi, la mancata rilevazione giudiziale del difetto di integrità del contraddittorio comporta che la sentenza emanata a contraddittorio non integro sia da considerarsi nulla e tale il vizio è rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, ivi compreso quello di legittimità. Conseguentemente, una volta appurata l'irregolarità del procedimento che ha messo capo alla sentenza impugnata, la pronuncia che ne consegue deve disporre la rimessione della causa al giudice di fronte al

quale tale vizio si è verificato e non opportunamente rilevato, affinché siano presi gli adeguati provvedimenti di sanatoria in termini di coinvolgimento del litisconsorte pretermesso. In particolare, qualora il vizio non sia stato rilevato né in primo né in secondo grado la Corte di Cassazione, anche d'ufficio, dovrà disporre l'annullamento dell'intero procedimento con rinvio della causa alla CTP.

La concisa esposizione dello svolgimento del processo, delle richieste delle parti e dei motivi in fatto e in diritto

La sentenza deve contenere, tra l'altro, la concisa esposizione dello svolgimento del processo, delle richieste delle parti e l'esposizione della motivazione della decisione adottata sia in punto di fatto che di diritto.

La formulazione dell'art.36, co.2 n.2) e 4) D.Lgs. n.546/92 è del tutto identica a quella dell'art.132, co.2, n.2) e 4) del c.p.c. ed al rito tributario è sicuramente applicabile anche l'art.118 disp. att. c.p.c., che dispone che la motivazione deve contenere "l'esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione" anche in attuazione del principio costituzionale sancito dall'art.111, co.6 c.p.c. secondo cui tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati.

In conseguenza di questi principi, la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa e l'estrema concisione della motivazione in diritto determinano la nullità della sentenza, se rendono impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo (Cassazione, sentenza n.2781/01 e n.6660/06).

La motivazione *per relationem* è ammessa ove il giudice dimostri, sia pure mediante il mero richiamo a quanto esposto anche dalle stesse parti o al contenuto di documenti, di avere preso atto delle censure e delle argomentazioni contrarie alla tesi che accoglie.

La Corte di Cassazione ha inoltre precisato che, qualora la medesima Commissione Tributaria si trovi a pronunciare contestualmente più decisioni relative a questioni legate fra loro da un vincolo di consequenzialità necessaria è consentito che l'una decisione motivi *per relationem* al contenuto dell'altra (Cassazione, sentenza n.1634/03).

Con riferimento alla sentenza di appello la Corte di Cassazione ha più volte precisato che adempie al dovere di motivazione il giudice del gravame che si

richiami *per relationem* alla sentenza impugnata, di cui condivide le argomentazioni logico-giuridiche, purchè dia conto di aver valutato criticamente sia il provvedimento censurato che i motivi di appello (Cassazione, sentenza n.3373/01, sentenza n.1871/00). La sentenza di secondo grado deve quindi fornire, sia pure in maniera sintetica, una risposta a tutte le censure formulate nell'atto di appello attraverso un percorso argomentativo desumibile dall'integrazione della parte motiva delle due sentenze (Cassazione, sentenza n.7713/02).

Se è possibile stabilire che il collegio ha valutato tutte le tesi, per comodità e speditezza, il giudice nella sentenza può quindi fare riferimento anche ad argomentazioni contenute in altri atti (come il ricorso, le controdeduzioni, le memorie o i documenti depositati dalle parti), purchè la motivazione non si risolva in una acritica approvazione dei documenti richiamati.

La motivazione difetta non solo quando non esiste o è insufficiente su punti decisivi della controversia, ma anche quando è incomprensibile, contraddittoria, incoerente con il dispositivo. In questi casi la carenza della motivazione comporta la nullità della sentenza che si converte in motivo di impugnazione della pronuncia stessa.

Contrasto tra motivazione e dispositivo

La sentenza deve contenere il dispositivo che, in sostanza, è la parte precettiva del provvedimento, ove il giudice esterna il "comando" imposto dalla legge nel caso sottoposto al suo esame.

La mancanza totale del dispositivo comporta la nullità della sentenza posto che, sebbene la motivazione possa integrare il dispositivo, esso non può essere sostituito totalmente da quest'ultima (Cassazione, sentenza n.643/03). Il contrasto fra dispositivo e motivazione può comportare, a seconda delle ipotesi, la nullità della sentenza o la sua emendabilità attraverso il procedimento di correzione degli errori materiali di cui all'art.287 c.p.c..

Il procedimento di correzione della sentenza di cui all'art.287 c.p.c. può essere utilizzato nel caso in cui il contrasto fra dispositivo e motivazione sia chiaramente riconducibile ad un mero errore materiale ma non quando per la risoluzione del contrasto sia necessario interpretare la volontà del giudice (Cassazione, sentenza n.16488/06).

La nullità della sentenza si verifica nel caso di insanabile contrasto fra motivazione e dispositivo, per cui non è consentito individuare la statuizione del

giudice attraverso una valutazione di prevalenza di una delle contrastanti affermazioni contenute nella sentenza, né è data la possibilità del ricorso all'interpretazione complessiva della pronuncia, la quale suppone una sostanziale coerenza delle diverse parti e delle sue proposizioni (Cassazione, sentenza n.6119/02).

Mancata sottoscrizione della sentenza

L'articolo 36 D.Lgs. n.546/92 dispone che la sentenza deve essere sottoscritta dal presidente e dall'estensore.

La sottoscrizione della sentenza deve avvenire in un momento antecedente alla pubblicazione della stessa e la firma deve essere apposta necessariamente in calce alla stessa e non, ad esempio, su ciascun foglio. La mancata sottoscrizione della sentenza da parte del presidente e dell'estensore costituisce il principale vizio formale della decisione perché questo requisito rappresenta un elemento essenziale della sentenza.

La sentenza non sottoscritta è affetta da nullità insanabile (è giuridicamente inesistente) con la conseguenza che può essere in ogni tempo caducata anche se, per ipotesi, fossero decorsi i termini di impugnazione. La nullità è rilevabile anche d'ufficio e non è suscettibile di essere coperta da giudicato formale (Cassazione, sentenza n.15249 /02).

La pronuncia di nullità della sentenza e i suoi effetti

Per quanto riguarda le modalità attraverso le quali la nullità della sentenza può essere fatta valere va precisato che anche al processo tributario si applica, stante il generale rinvio alle norme del codice di procedura civile contenuto nell'art.1 D.Lgs. n.546/92, il principio della conversione delle cause di nullità della sentenza in motivi di gravame enunciato dall'art.161 c.p.c. secondo il quale:

“La nullità delle sentenze soggette ad appello o a ricorso per cassazione può essere fatta valere soltanto nei limiti e secondo le regole proprie di questi mezzi di impugnazione”.

Nel caso di sentenza di appello le ipotesi di nullità del provvedimento possono essere fatte valere con la formulazione di uno specifico motivo di ricorso (art.360, co.1, n.4) c.p.c.) il cui accoglimento, considerata la natura esclusivamente rescindente del ricorso per cassazione, comporta il rinvio della causa al giudice di appello per la decisione della controversia.

Nel caso di sentenza di primo grado la nullità deve essere fatta valere attraverso la proposizione dei motivi di appello e ordinariamente, stante il carattere di impugnazione sia rescindente che rescissoria dell'appello, determina non solo la dichiarazione di nullità della sentenza di primo grado ma anche la formulazione di una decisione che, nei limiti della devoluzione operata dalle parti, prende il luogo di quella emessa dai primi giudici.

Infatti, se il giudice di appello, d'ufficio o su istanza di parte rileva un vizio della prima fase del processo, è – di regola, salve le ipotesi indicate nell'art.59 D.Lgs. n.546/92 – tenuto a porvi rimedio, provvedendo alla rinnovazione degli atti nulli posti in essere di fronte alla CTP. Detta rinnovazione dovrà essere disposta tramite apposita ordinanza, applicando per quanto compatibile l'art.356 c.p.c. ed assicurando il rispetto del principio del contraddittorio (e quindi rimettendo eventualmente in termini le parti per lo svolgimento delle proprie difese). Ove poi tale rinnovazione degli atti nulli non risulti possibile, il giudice di appello deve in ogni caso risolversi a decidere la controversia nel merito non avvalendosi degli atti nulli.

Questa regola non trova applicazione nei casi tassativamente indicati nell'art.59 D.Lgs. n.546/92 dove l'appello assume il carattere di un'impugnazione esclusivamente rescindente, per cui il giudice di appello, riconosciuto esistente un motivo di nullità della sentenza di primo grado, si limita, dopo avere disposto l'annullamento della decisione emessa dai primi giudici, a rimettere la causa alla CTP dinanzi alla quale si svolgerà la fase rescissoria dell'impugnazione.

Le ipotesi di nullità della sentenza di primo grado o comunque di illegittimità dello svolgimento della pregressa fase processuale che determinano la rimessione della causa al primo giudice sono indicate nell'art.59 D.Lgs. n.546/92 e si verificano quando la CTR:

- dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;
- riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;
- riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
- riconosce che il collegio della CTP non era legittimamente composto;
- riconosce che manca la sottoscrizione della sen-

tenza da parte del giudice di primo grado.

Tra queste ipotesi va precisato che la mancata sottoscrizione della sentenza è vizio che cagiona l'inesistenza del provvedimento e che sopravvive, ai sensi dell'art.161, co.2 c.p.c. anche alla consumazione del potere di impugnazione e risulta suscettibile, quindi, di essere denunciato o rilevato in qualunque momento. Pertanto, ove la CTR rilevi l'omissione della sottoscrizione della sentenza appellata, trovandosi in presenza di una nullità che inficia in radice la pronuncia gravata e la fase processuale che l'ha preceduto sarà tenuto a rinviare la controversia per la rinnovazione della trattazione dinanzi al giudice di prima istanza.

Tra le ipotesi di rimessione della controversia al giudice di primo grado che il giudice di appello deve disporre nel caso di mancata instaurazione o integrazione del contraddittorio nel giudizio di primo grado devono essere considerate:

- il litisconsorzio necessario (ad esempio fra società di persone e i suoi soci): la sentenza di primo grado pronunciata soltanto nei confronti di alcuni dei litisconsorti necessari senza, quindi, che sia stato disposto ed attuato il litisconsorzio, deve ritenersi a tutti gli effetti nulla, ed il giudice di appello dovrà rimettere la causa in primo grado per la trattazione della controversia alla presenza di tutti i litisconsorti;
- l'omissione o la nullità della comunicazione di

udienza: secondo la giurisprudenza l'omessa comunicazione della data di trattazione cui sia seguita la pronuncia della sentenza costituisce violazione del contraddittorio e comporta la nullità della sentenza e la rimessione della causa in primo grado (Cassazione, sentenza n.11014/03);

- mancata trattazione della causa in pubblica udienza nonostante l'avvenuta presentazione dell'istanza: in tale ipotesi, secondo parte della giurisprudenza di merito, vi sarebbe violazione del contraddittorio con obbligo di rimessione della causa in primo grado. Tale opinione non è seguita dalla Corte di Cassazione secondo la quale la causa potrebbe essere trattenuta e decisa dal giudice di appello (Cassazione, sentenza n.1139/08);
- trattazione della causa in pubblica udienza, in assenza di richiesta, e con la presenza di una parte soltanto mentre l'altra non sia stata avvisata: secondo la Corte di Cassazione ciò costituisce una causa di nullità della sentenza e di rimessione della causa in primo grado (Cassazione, sentenza n.16432/03).