

Tributario

PROCESSO TRIBUTARIO

Processo tributario: il riesame del merito in cassazione “camuffato” da vizio di motivazione

giovedì 25 ottobre 2018

di **Succio Roberto** Consigliere della Suprema Corte di Cassazione

La Corte di cassazione prende in esame i requisiti di “specificità” dei motivi di appello, ex art. 53 d. Lgs. n. 546 del 1992; la questione resta dibattuta nella stessa giurisprudenza della Cassazione sia con riguardo al contenuto sia con riguardo alla formulazione degli stessi. Inoltre, la Corte Suprema conferma come resti precluso al suo esame (anche sotto le mentite spoglie del vizio di motivazione) ogni diversa valutazione delle questioni di fatto decise dal giudice dell’appello.

Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 28 settembre 2018, n. 23532

La sentenza in esame affronta due profili del diritto processuale tributario di rilevante importanza.

Il primo profilo attiene la **nozione di “specificità” dei motivi di appello** prevista dall'**art. 53 D.Lgs. n. 546 del 1992**, secondo il quale “il ricorso in appello contiene l'indicazione della Commissione Tributaria a cui è diretto, dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto, gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione. Il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati o se non è sottoscritto a norma dell'articolo 18, comma 3”.

Le considerazioni svolte sul punto dalla dottrina e dalla giurisprudenza processual-civilistica, che evidentemente attribuiscono una chiara impronta alla sentenza in commento, vengono sempre in contatto con le peculiarità del processo tributario; esso è un giudizio di natura da un lato impugnatoria, in quanto presuppone la contestazione di un atto, manifesto o tacito, dell'Amministrazione Finanziaria, dall'altro di impugnazione-merito, in quanto (salvo che ne rilevi cause di invalidità meramente formali o puramente processuali, quali la sussistenza di decadenze del potere accertativo) il giudice è generalmente tenuto a non limitare il proprio esame all'atto impugnato, ma a verificare nel merito la sussistenza della pretesa tributaria.

A fronte quindi di un provvedimento amministrativo, fondato su determinate ragioni di fatto e diritto, il sistema prevede che il contribuente reagisca con un ricorso, pure esso fondato su determinate ragioni di fatto e diritto; pertanto, specifiche sono – o meglio dovrebbero essere – le ragioni poste alla base dell'uno come quelle poste alla base dell'altro. Conseguentemente, a domande specifiche contrastate da eccezioni specifiche, dovrà rispondere in modo altrettanto specifico la pronuncia giudiziale.

Dove poi tal pronuncia sia colpita da censure in sede di appello, è chiaro quindi che tali censure sono – dovranno essere – caratterizzate da analoga specificità.

I motivi di appello oltre a palesare l'esistenza dell'interesse all'impugnazione, dando modo di capire se l'appellante si ripromette di ottenere un beneficio giuridicamente apprezzabile dal giudizio che introduce, hanno anche la funzione di individuare le ragioni sottese alla domanda; si consente in tal modo alla controparte e al giudice di avere cognizione degli argomenti introdotti nella seconda fase del giudizio. Tutto ciò risulta del tutto in armonia con i principi di concentrazione e di economia processuale desumibili con chiarezza dall'intera disciplina del D.Lgs. n. 546/1992, secondo il quale il regime dell'appello deve esser strutturato in armonia

con la fase introduttiva del processo tributario, nel senso che sopra si è descritto. Risulterebbe del tutto illogico pretendere che le ragioni idonee a condurre al recepimento della domanda avanzata in primo grado debbano coincidere con i motivi contenuti nel ricorso introduttivo della lite e permettere invece che quelle articolate a conforto della domanda di appello possano essere spese in forma e termine diversi.

La sentenza qui commentata, sul punto, si mostra apparentemente approssimativa, statuendo che “è noto che nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del n. 546 del 1992, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito (**Cass. civ. 29/02/2012, n. 3064; Cass. civ. 22/01/2016, n. 1200; Cass. civ. 22/03/2017, n. 7369**)”.

L'affermazione, così articolata, è effettivamente ormai tralattata nella giurisprudenza della Corte di Legittimità (tra le molte, anche **Cass. civ. Sez. 5, n. 16163 del 3/8/2016, Rv. 640773-01; Cass. civ., Sez. 5, n. 1200 del 22/1/2016, Rv. 638624-01; Cass. civ., Sez. 5, n. 14908 del 1/7/2014, Rv. 631559-01**).

In realtà, preme qui alla Corte precisare come il carattere dell'appello, diretto a ottenere un nuovo esame da parte di altro giudice della controversia già decisa da un primo giudice, non consenta di modificare né il petitum né la causa petendi; in esso si sottintende; anche se la Corte pare averlo affermato, forse si poteva ulteriormente e in modo espresso chiarire, come quelle ragioni e argomentazioni riproposte debbano comunque confrontarsi con le statuizioni di prime cure. In altre parole, la loro nuova proposizione da parte dell'appellante al giudice del gravame – pena si in caso di difetto l'inammissibilità dell'impugnazione – rende necessaria la formulazione di una o più critiche alla decisione contestata. Invero, la Corte sul punto non sempre ha mostrato una perfetta coerenza di orientamento.

In altre pronunce, si è sancito infatti che “la assoluta mancanza di una qualsivoglia critica alla decisione di primo grado, essendosi la contribuente appellante limitata a riprodurre testualmente le deduzioni difensive iniziali, senza prendere minimamente in considerazione il contenuto della sentenza di primo grado, e senza neanche denunciare un vizio di omesso esame dei motivi dell'originario ricorso” determini l'inammissibilità per violazione dell'art. 53 sopra citato.

Ciò deriva dalla considerazione in forza della quale pur avendo l'appello in materia tributaria carattere devolutivo pieno – profilo sul quale la pronuncia in esame correttamente insiste - è altresì vero che le deduzioni dell'appellante devono essere svolte "in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado"; ebbene, di tali elementi l'appellante non può disinteressarsi, limitandosi a riproporre al giudice di appello le medesime testuali argomentazioni contenute nel ricorso introduttivo (così, **Cass. civ. Sez. 5, Sentenza n. 4558 del 22/02/2017**).

E ciò deriva anche dalla necessità, per l'appellante, di fornire al giudice le ragioni che possono determinare la riforma della sentenza di primo grado: solo con motivi in grado di colpire le statuizioni della prima decisione l'appellante è in grado di provocare nel giudice dell'appello quella impossibilità di condividere la sentenza appellata che può giustificare l'accoglimento dell'impugnazione.

Ciò posto, la giurisprudenza più attenta alla correlazione tra il contenuto dell'impugnazione e le statuizioni della sentenza gravata da un lato è ferma e rigorosa nell'enunciazione della necessità della relazione (pena l'inammissibilità dell'appello); dall'altro è altrettanto flessibile e sostanzialista nel consentirne varie modalità di manifestazione e tecniche di collocazione all'interno degli atti processuali di parte.

Precisa infatti la stessa sentenza appena citata come non “competa al giudicante distinguere tra argomenti originali ed argomenti rielaborati o integralmente copiati, purché questi si pongano in relazione di oggettivo contrasto con le ragioni su cui è fondata la pronuncia impugnata, donde promana —per conseguenza necessaria- quell'intento critico”.

Non assume quindi rilevanza alcuna il fatto che le ragioni di gravame siano state desunte (magari con lo strumento della pura e semplice trascrizione) dagli argomenti già valorizzati nell'atto introduttivo di primo grado, ben potendosi la parte avvalere delle ragioni già dispiegate

al fine di nuovamente asseverare la fondatezza delle proprie tesi.

E ancora, si è ritenuto (**Cass. civ. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 20379 del 24/08/2017**) che 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 del ricorso in 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 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.

Conclusivamente, la "specificità" dei motivi si traduce pure nella connessa necessità per l'appellante di contestare ognuno degli autonomi supporti argomentativi sui quali si regge la sentenza gravata; alla riforma della sentenza si può giungere (o meglio deve l'appellante porre il giudice dell'appello nelle condizioni di giungere) solo ove siano stati offerti nell'appello tutti gli elementi occorrenti per travolgerla. La rilevata "specificità" è quindi un necessario requisito della domanda di riforma della pronuncia gravata.

Secondo interessante profilo oggetto della sentenza in esame è quello relativo alle censure in concreto esperibili dal ricorrente di fronte alla Corte di cassazione.

Nel caso oggetto della pronuncia, la Corte dichiara inammissibili i motivi di ricorso formulati, in quanto ritiene impossibile in questa sede "rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (**Cass. civ. 07/12/2017, n. 29404; Cass. civ. 31/07/2017, n. 19011; Cass. civ. 07/04/2017, n. 9097; Cass. civ. 02/08/2016, n. 16056**)".

Nella vicenda all'esame, invece – di qui il rigetto del ricorso - i ricorrenti con i motivi in esame, avvalendosi quindi solo apparentemente dello strumento del vizio di motivazione, hanno inteso in concreto sollecitare alla Corte un riesame nel merito degli accertamenti in fatto cui era giunta la commissione tributaria regionale, lamentando in sostanza una errata valutazione della documentazione probatoria prodotta dall'Amministrazione a sostegno dell'accertamento impugnato, ovvero la mancata considerazione di altra documentazione che avrebbe dimostrato la fondatezza dei motivi di impugnazione formulati dalla contribuente.

La questione investe l'esame del confine (non di rado sfumato e incerto) che separa l'analisi della motivazione della sentenza con le valutazioni di merito operate dal giudice.

La deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità, non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge.

In tal senso l'affermazione della Corte è del tutto coerente con quanto sopra. Ciò posto, il vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione. Risulta quindi in concreto inammissibile il motivo di ricorso nel quale non si indica alcun "fatto", dedotto e non adeguatamente valutato nella sentenza impugnata, idoneo a giustificare una decisione diversa da quella assunta, ma ci si limita da parte del ricorrente a denunciare nella sua globalità e interezza la valutazione compiuta dal primo giudice, proponendone in via alternativa proporre una diversa (in termini anche **Cass. civ. Sez. 5, Ordinanza n. 19547 del 04/08/2017**).

Con una certa frequenza, ad esempio, avviene – come nel caso oggetto della sentenza qui annotata - che una parte critichi la decisione impugnata per non aver tratto, dalla disamina di documenti, determinate conclusioni a sé favorevoli. Ebbene, proprio in siffatti casi la Corte chiarisce come ciò non sia possibile; tal operazione logica consisterebbe, nel concreto, nel rimettere in discussione proponendo una propria diversa interpretazione la valutazione delle risultanze processuali e la ricostruzione della fattispecie operate dai giudici del merito. Poiché però la revisione degli accertamenti di fatto compiuti da questi ultimi è preclusa in sede di legittimità, il motivo di ricorso così formulato non può essere esaminato dalla Corte di cassazione, e risulta inammissibile.

Copyright © - Riproduzione riservata



Copyright Wolters Kluwer Italia
Riproduzione riservata