

a cura di

EUGENIO DELLA VALLE - VALERIO FICARI - GIUSEPPE MARINI

IL PROCESSO TRIBUTARIO

Con Cd-rom

CA
LYMIN
CEDAM

mato nel caso di specie la nullità della sentenza di secondo grado per omessa motivazione, difettando questa degli elementi indispensabili per individuare la *ratio decidendi* del caso concreto e per «dimostrare» che il giudice aveva confutato le censure sollevate contro la decisione impugnata.

In tale prospettiva, la pronuncia della Suprema Corte si inserisce in un consolidato orientamento⁽¹¹⁹⁾ e rappresenta un monito a fare un corretto uso della motivazione *per relationem* al fine di garantire l'efficienza interna della funzione giurisdizionale anche per il

⁽¹¹⁹⁾ V. Cass., 27 marzo 2003, n. 18633; Cass., 10 gennaio 2004, n. 192; Cass., 19 dicembre 2003, n. 19499; Cass., 10 dicembre 2003, n. 18849; Cass., 9 dicembre 2003, n. 18769. Sul punto si rinvia a A. DE FAZIO, *Motivazione per relationem della sentenza: brevi considerazioni sui concetti di autonomia e sufficien-*

giudice tributario, senza per questo compromettere il diritto alla difesa delle parti, poiché altrimenti si rischierebbe di ottenere l'effetto opposto a quello ricercato con la *relatio*: lungi dall'incrementare l'efficienza e la produttività – termini cari alla statistica giuridica – si correrebbe il rischio di una declaratoria di nullità della sentenza d'appello per carenza di motivazione, di una duplicazione dei processi per lo stesso grado di giudizio; e quindi si andrebbe incontro ad un dispendio, di risorse e di tempi, evidentemente divergente rispetto all'auspicata efficienza che si voleva raggiungere.

za del ragionamento giustificativo della decisione nel processo tributario, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 6, 368.

§ 71

LA SENTENZA RESA DOPO L'OMESSA TRATTAZIONE IN PUBBLICA UDIENZA

di Filippo Ricci

Cass., sez. trib., 10.2.2006 nr. 2948

Cass., sez. trib., 15.3.2006 nr. 5658

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il contrasto giurisprudenziale in merito alla nullità della sentenza emessa in camera di consiglio anziché in pubblica udienza come richiesto da una delle parti. – 3. Il principio contenuto nella sent. n. 18618/2003, Cass. civ., e sua derivazione nel processo tributario. – 4. La pubblicità dell'udienza nel processo tributario.

1. PREMessa

Con le sentenze in commento la Cassazione affronta – pervenendo a conclusioni diametralmente opposte – l'effetto che si genera su una sentenza della Commissione Tributaria Regionale, quando la stessa viene resa in camera di consiglio anziché in pubblica udienza nonostante la regolare richiesta avanzata da una delle parti ex art. 33, comma 1, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Come noto, il processo tributario consta di due riti al-

ternativi di cui quello in camera di consiglio è la regola e quello in pubblica udienza è l'eccezione⁽¹²⁰⁾. Affinché si proceda in pubblica udienza almeno una delle parti deve predisporre un'apposita istanza da depositare presso la segreteria e da notificare alle altre

⁽¹²⁰⁾ Tale formulazione – esplicitamente prevista dall'art. 30, comma 1, lettera g), della legge delega 30.12.1991, 413 – ha passato indenne il vaglio della Corte Costituzionale, suscitando non poche perplessità in dottrina. La sentenza della Consulta del 23.4.1998, n. 141 del 1998, ha affermato che «nella nuova disciplina del processo tributario la pubblicità dell'udienza non è esclusa, bensì solo condizionata alla presentazione di un'apposita istanza di discussione da almeno una delle parti. I due riti – in pubblica udienza e in camera di consiglio – sono in rapporto di alternatività». Si vedano sull'argomento: M. CATILLO, *Il nuovo processo tributario all'esame della Corte Costituzionale: osservazioni minime su tre importanti decisioni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/1998, 648; F. TESAURO, *Il giusto processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2006, 55.

parti costituite entro dieci giorni liberi prima della data di trattazione. Fulcro delle pronunce in esame è stabilire se l'omissione della trattazione in pubblica udienza possa o meno integrare una violazione del diritto al contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c. nella sua modulata correlazione al diritto di difesa tutelato dall'art. 24, comma 2, della costituzione⁽¹²¹⁾. Ebbene, le due sentenze in esame forniscono a questo quesito risposte antitetiche⁽¹²²⁾, generando un contrasto giurisprudenziale che si spera possa essere presto risolto dall'intervento delle Sezioni Unite.

2. IL CONTRASTO GIURISPRUDENZIALE IN MERITO ALLA NULLITÀ DELLA SENTENZA EMESSA IN CAMERA DI CONSIGLIO ANZICHÉ IN PUBBLICA UDIENZA COME RICHIESTO DA UNA DELLE PARTI

La sentenza 5658/2006, dopo aver riconosciuto la legittimità della presentazione entro i termini sopra citati dell'istanza di trattazione in pubblica udienza attraverso la notificazione a mezzo del servizio postale ed aver ricordato che la procedura della notifica attraverso tale canale produce vantaggi a carico del relativo promotore sin dall'inizio della procedura stessa, ha affermato che l'omessa trattazione in pubblica udienza causa una violazione procedurale «che attiene alla garanzia del contraddittorio ed al diritto della parte ad esercitare la difesa nelle forme che gli appaiono più adeguate (e siano consentite dalla legge)». Per tale motivo la Corte, ritenendo nulla la sentenza impugnata, ha rinviato la controversia avanti ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale. Tale decisione è in linea con un consolidato orientamento giurisprudenziale⁽¹²³⁾.

⁽¹²¹⁾ Sul rapporto tra principio del contraddittorio e diritto alla difesa si veda L.P. COMOGLIO, *Contraddittorio (principio del) - I) diritto processuale civile*, in *Enc. Giur.*, vol. VIII, Roma, 1997, 4 e segg.

⁽¹²²⁾ Sull'argomento si veda G.M. CIPOLLA, *Requievements giurisprudenziali e profili di illegittimità costituzionale nel doppio rito di trattazione del processo tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2006, 2090 e segg.

⁽¹²³⁾ Si veda Cass., sez. trib., 26.10.2005, n. 20852 in cui la Corte, richiamando le proprie pregresse pronunce, aveva riconosciuto il diritto del ricorrente di

Direzione contraria viene presa con la seconda sentenza in commento, la n. 2948/2006. La Sezione Tributaria della Corte, recependo un orientamento formatosi con riferimento al processo civile ed esplicitamente richiamando in motivazione la Cass. civ. 5.12.2003, n. 18618, sostiene per la prima volta che «per configurare una lesione al diritto di difesa non basta affermare, genericamente, che la mancata discussione ha impedito al ricorrente di esporre meglio la propria linea difensiva, ma è necessario indicare quali siano gli specifici aspetti che la discussione avrebbe consentito di evidenziare o di approfondire, colmando lacune e integrando gli argomenti ed i rilievi già contenuti nei precedenti atti difensivi». Seguendo tale linea interpretativa l'omessa trattazione in pubblica udienza, anche se regolarmente richiesta, non comporterebbe automaticamente la nullità della sentenza per violazione del diritto di difesa, ma tale violazione andrebbe dimostrata nel concreto. Ciò in quanto l'art. 360 c.p.c., n. 4, nel consentire la denuncia dei vizi di attività del giudice che comportino la nullità della sentenza o del procedimento, non tutela l'astratta regolarità all'attività giudiziaria, ma garantisce solo l'eliminazione del pregiudizio subito dal diritto di difesa della parte in dipendenza del denunciato *error in procedendo*. Tale errore, dunque, dovrebbe essere valutato caso per caso andando a sindacare se nella discussione orale il ricorrente avrebbe inteso esporre un *quid pluris* rispetto alla posizione già assunta tramite le difese scritte presentate a norma dell'art. 190 c.p.c. A ben vedere il ragionamento della Corte suscita alcuni profili di perplessità. Innanzitutto, appare evidente che il preteso onere di cui i Giudici di legittimità investono il ricorrente è di difficile adempimento, non potendosi certamente stabilire *ex post* quali sarebbero stati i contenuti di una

essere sentito dalla commissione in contraddittorio con la controparte purché avesse realmente e correttamente richiesto di discutere la causa. Analoga soluzione è prospettata nella Cass. 23.3.2001, n. 5986 in cui viene sostenuto chiaramente che la mancata trattazione in pubblica udienza a fronte di regolare richiesta in tal senso determina violazione del diritto alla difesa con conseguente nullità di tutti gli atti successivi, ivi compresa la sentenza. Analoghe conclusioni si possono leggere nelle Cass., sez. trib., 25 luglio 2001, n. 10099.

discussione orale che in quanto tale è dinamica (*rectius*: evolvibile su richiesta delle parti e dello stesso collegio giudicante). Inoltre, non è parimenti condivisibile il riferimento al giudizio di appello come avente «*funzione meramente illustrativa delle posizioni già assunte nei precedenti atti difensivi*». Questa linea di pensiero, infatti, sembra lasciar sottintendere un'ulteriore conclusione da cui si deve dissentire e cioè che la tutela apprestata dall'ordinamento alla pubblica udienza sia diversa nel giudizio di primo grado rispetto a quella prevista per il giudizio di secondo grado.

3. IL PRINCIPIO CONTENUTO NELLA SENT. N. 18618/2003, CASS. CIV. E SUA DERIVAZIONE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Analizzando il principio di diritto sostenuto nella sentenza n. 18618/2003 emessa dalla I Sezione Civile della Corte di Cassazione, si deve concludere che lo stesso non è applicabile al processo tributario. La Suprema Corte, rifacendosi a precedenti sentenze tutte emesse con riguardo al processo civile⁽¹²⁴⁾, ha sostenuto che la violazione alla norma processuale deve incidere *concretamente* sul diritto di difesa affinché la sentenza possa essere considerata nulla. Ma l'oralità (e la connessa tutela del diritto ad una esposizione dinamica delle motivazioni difensive) del processo civile non può essere comparata in termini di omogeneità con quella del processo tributario. Nel primo, infatti, le parti hanno diverse occasioni per interloquire con il giudice. Sul punto occorre ricordare che con la recente riforma operata nel 2005-2006 il procedimento di primo grado è stato semplificato, essendo stata sostanzialmente accorpata in un'unica udienza l'udienza di comparizione e la prima udienza di trattazione (art. 183 c.p.c.), mentre la trattazione della causa è rimasta orale in ossequio al disposto di cui all'art. 180, comma 1, del codice di rito. In primo grado, dunque, le parti hanno sempre (*rectius*: almeno) una possibilità di interloquire con il giudice. Analoga constatazione va fatta per il procedimento civile d'appello. Il collegio nella prima udienza, esaurita l'attività prevista dagli artt. 350 e 351 c.p.c., se non

dispone l'esecuzione di adempimenti istruttori, pone in essere gli atti finalizzati alla decisione della controversia e cioè l'invito alla precisazione delle conclusioni e la fissazione dei termini per lo scambio delle comparse e delle memorie. Anche in secondo grado, pertanto, le parti hanno almeno un'occasione di esporre oralmente le proprie difese innanzi al collegio giudicante. Oltre a tale possibilità, ciascuna parte nel presentare le conclusioni può chiedere la discussione in pubblica udienza *ex artt. 275, comma 2, 352, comma 2 c.p.c.* Questa facoltà è un *quid pluris*, una possibilità in più per interloquire con il collegio in una fase in cui si è già avuta l'opportunità di esplicitare oralmente la propria posizione. Nel contenzioso tributario questo non avviene. L'udienza pubblica richiesta a norma dell'art. 33, comma 1, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 può costituire l'unica occasione per interloquire con il collegio a meno che non si abbia fatto richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato *ex art. 47 comma 4 dello stesso decreto*. Inoltre, va ricordato che l'art. 32, comma 3, del d. lgs. n. 546/1992 prevede la facoltà delle parti di depositare brevi repliche scritte solo se la controversia è trattata in camera di consiglio. Questa previsione, unitamente alla mancanza di udienze di comparizione e trattazione non lasciano spazio ad altra conclusione: se una delle parti deposita regolarmente richiesta di trattazione in pubblica udienza la decisione non può essere presa in camera di consiglio pena la nullità della sentenza.

4. LA PUBBLICITÀ DELL'UDIENZA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

In esito a quanto dianzi illustrato si deve pacificamente⁽¹²⁵⁾ condividere l'assunto della sentenza n. 5658/2006, Corte di Cassaz., (e del filone giurisprudenziale cui la stessa fa seguito) secondo cui la pubblica udienza, essendo subordinata ad un'apposita istanza di parte, è funzionale a tutelare il diritto di difesa dell'istante a fronte delle difese avanzate dal-

⁽¹²⁴⁾ Cass. civ. 25.7.2001, n. 10099; Cass. civ. 23.3.2001, n. 5986; Cass. civ. 26.5.2000, n. 6979; Cass. civ. 12.11.1998, n. 11458.

⁽¹²⁵⁾ Si vedano: M. CANTILLO, *Forma e modalità dell'istanza di trattazione in pubblica udienza*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/1998, 599; A. FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 522; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, 485.

la sua controparte. Garantire tale diritto equivale a consentire alla parte istante di interloquire con la commissione nel momento antecedente alla formazione della deliberazione. In tale fase, come detto, possono trovare forma una serie di circostanze difficilmente ipotizzabili *ex post*. Innanzitutto, la parte istante potrebbe rendersi conto, ascoltando la reazione del giudice relatore, che il *thema decidendum* non è stato correttamente inquadrato. In altri termini, dall'ascolto della relazione è possibile capire se la *causa pretendi*, il *petitum* e le eccezioni eventualmente proposte siano state correttamente individuate dal giudice. In caso contrario l'oralità della fase successiva permetterebbe di esporre nuovamente e con maggiore chiarezza i punti oscuri delle argomentazioni difensive scritte e precedentemente depositate. Inoltre, non può escludersi che a seguito dell'intervento del giudice relatore, gli altri componenti della commissione possano avere un dubbio o sollevare d'ufficio ⁽¹²⁶⁾ la necessità di un approfondimento istruttorio che potrebbe essere risolto con celerità nella successiva fase orale.

⁽¹²⁶⁾ Si veda la Cass., sez. trib., 28 ottobre 2003, n. 16161, nella cui massima si legge che «il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio

Queste ulteriori riflessioni conducono a sostenere che la pienezza del contraddittorio (*ex art. 111, comma 2, della costituzione*) in un'ottica di tutela del diritto alla difesa (*ex art. 24, comma 2, della costituzione*) è assicurata solo quando tutti i soggetti (le parti e il giudice) abbiano la possibilità di interloquire tra di loro in modo tale da consentire al giudice di emettere una sentenza giusta a seguito di una regola di giudizio basata sull'onere della prova e di un procedimento che ha messo i contendenti nelle condizioni di poter esplicitare con chiarezza le proprie posizioni e richieste.

le prove, così sostituendosi al soggetto onerato, ma può esercitare la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia quando l'onere probatorio sia impossibile o sommamente difficile da assolvere e non possa pronunciarsi una sentenza ragionevolmente motivata». Sull'argomento si veda A. C. VIGNARELLI, *Ambito di operatività dei poteri istruttori del giudice tributario (e connesso problema della prova e dell'onere della prova) in alcune sentenze della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 11, 1191; L.P. COMOGLIO, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in *Riv. notariato*, 2001, 6, 1279; F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, 1, 73.