
Il ricorso per cassazione tributaria: la motivazione

di [Ignazio Buscema](#)

Publicato il 22 Agosto 2014

alla luce delle modifiche all'articolo 360 del codice di procedura civile, ha rilevanza l'erronea intitolazione del motivo di ricorso per cassazione, il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, l'omesso esame di elementi istruttori, la doppia decisione di merito conforme sulle valutazioni di fatto?

Inesistenza di un giudizio per cassazione speciale in materia tributaria.

Le disposizioni sul ricorso per cassazione¹, di cui all'art. 54 del D. L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito in L. 7 agosto 2012, n. 134, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 5 c.p.c., ed i limiti d'impugnazione della "*doppia conforme*" ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 348

ter

c.p.c., si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell'art. 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che l'art. 54, co. 3

bis, del D.L. n. 83 del 2012, quando stabilisce che "*le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito. Tale assunto è stato precisato dalla sentenza del 7 aprile 2014, n. 8053, delle Sezioni unite della Cassazione

I capisaldi dell'intervento delle sezioni unite del giudice di legittimità

Gli Ermellini con la sentenza citata hanno evidenziato i seguenti capisaldi.

- Per esplicito richiamo del D.Lgs. n. 546 del 1992, le regole per il ricorso per cassazione non divergono se la sentenza impugnata sia stata emessa dal giudice ordinario o dal giudice tributario, restando sempre, nell'uno e nell'altro caso, quelle dettate² dal codice di rito. Innanzi al giudice di legittimità si instaura un vero e proprio processo ordinario .

- Occorre applicare anche al processo tributario le modifiche di cui all'art. 54 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, apportate al codice di procedura civile. Il comma 3-bis dell'art. 54 del citato decreto, quando stabilisce che *“le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546”*, si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito .
- In caso di ricorso per cassazione⁴ avverso le sentenze delle Commissioni tributarie regionali bisogna avere riguardo alla nuova formulazione dell'art. 360, c. 1, n. 5, c.p.c., secondo cui la sentenza d'appello è impugnabile *“per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”*.
- Nel riferire l'art. 360, c. 1, n. 5, c.p.c. all'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, il legislatore ha sostanzialmente riproposto, quasi letteralmente, il testo originario del codice di rito del 1940, che prevedeva quale motivo di ricorso in cassazione l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.
- **Il vizio di motivazione⁵ si converte in violazione di legge** quando il vizio sia così radicale da comportare la nullità della sentenza per mancanza della motivazione con riferimento a quanto previsto dall'art. 132, secondo comma, n. 4), c.p.c. e dall'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992. La sentenza caratterizzata da omessa o apparente motivazione (perché contraddittoria o manifestamente illogica) è invalida perché priva di uno dei requisiti indispensabili (previsti dall'art. 132 c.p.c.) al raggiungimento del suo scopo. Il vizio di motivazione può essere censurato in sede di legittimità solo quando manchino le argomentazioni che spiegano le ragioni della decisione, poiché detta carenza, incidendo sul modello della sentenza descritto dall'art. 132 c.p.c., ne determina la nullità, prevista come motivo di ricorso ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4) c.p.c.
- Il controllo previsto dall'art. 360 c.p.c., primo comma, nuovo n. 5) 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).
-

Nel ricorso per cassazione va specificato il fatto storico, il cui esame sia 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 sia stato oggetto di discussione tra le parti, la decisività del fatto stesso (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia) Nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, c. 1, n. 6, e 369, c. 2, n. 4, c.p.c., il ricorrente deve indicare il "*fatto storico*", il cui esame sia stato omesso, il "*dato*", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "*come*" e il "*quando*" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "*decisività*", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie.

- Il ricorso per cassazione, è ammesso esclusivamente per i motivi di cui all'art. 360, c. 1, nn. 1 – 4, c.p.c., 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. **Il ricorso per cassazione non è proponibile al fine di far valere il motivo numero 5 dell'articolo 360 codice di procedura civile nell'ipotesi in cui il primo ed il secondo giudice di merito abbiano condiviso le valutazioni di fatto.** La disposizione non risulterà applicabile laddove la sentenza d'appello, sebbene confermativa di quella di primo grado, si fondi su ragioni inerenti a questioni di fatto tra loro diverse. Ne deriva che la doppia decisione di merito conforme non consente di proporre ricorso per cassazione al fine di denunciare che il giudice abbia omesso di esaminare "*un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti*". La regola della "*doppia conforme*" si applica (ai sensi dell'art. 54, c. 2, del D.L. n. 83 del 2012 convertito in legge 7 agosto 2012, n. 134) "*ai giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto*" e, cioè, dall'11 settembre 2012, atteso che la legge di conversione 7 agosto 2012, n. 134, è entrata in vigore il 12 agosto 2012. Il riferimento alla data in cui sia "*stata richiesta la notificazione*", piuttosto che, genericamente, a quella della notificazione o della proposizione dell'appello consiste nel dare rilevanza alla data in cui il procedimento notificatorio è stato avviato. Quindi se il ricorso in appello alla Commissione tributaria regionale è stato consegnato ai fini della notificazione all'ufficiale giudiziario o all'ufficio postale a partire dall'11 settembre 2012 si applicano i limiti di impugnazione della "*doppia conforme*", non potendo conseguentemente proporsi ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 5, c.p.c..

22 agosto 2014

Ignazio Buscema

1 L'erronea intitolazione del motivo di ricorso per cassazione non osta più, di norma, alla riqualificazione della sua sussunzione entro diversa fattispecie dell'art. 360 c.p.c., c. 1, alla sola condizione che, nello sviluppo stesso del motivo, il ricorrente articoli con coerenza argomenti a sostegno di una tesi giuridica manifestamente riconducibile alla fattispecie malamente indicata. **Pertanto, l'erronea intitolazione del motivo di ricorso per cassazione non determinerà l'inammissibilità del ricorso, se dall'articolazione del motivo sia chiaramente individuabile il tipo di vizio denunciato.** L'erronea intitolazione del motivo di ricorso per cassazione non osta alla riqualificazione della sua sussunzione in altre fattispecie di cui all'art. 360, c. 1, c.p.c., né determina l'inammissibilità del ricorso, se dall'articolazione del motivo sia chiaramente individuabile il tipo di vizio denunciato (Cass. civ. Sez. VI - 3 Ordinanza, 20-02-2014, n. 4036).

2 Il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi (Cass. civ. Sez. V, 09-05-2014, n. 10056).

3 In considerazione del *"valore costituzionale dell'unità della giurisdizione e della limitazione dei margini di specialità ammessi nel nostro ordinamento"*, che si palesa nella *"riduzione dei margini di specialità del processo tributario destinata ad arrestarsi ... alla soglia del giudizio di legittimità"*, il rinvio operato dall'art. 62 del D.Lgs. n. 546/1992 alle norme sui ricorsi per cassazione deve ritenersi *"formale"* e *"mobile"* e non *"materiale"* e *"fisso"*.

4 Dalla formulazione del richiamato articolo 360, c. 1, n. 5, c.p.c., scompare ogni riferimento letterale alla *"motivazione"* della sentenza impugnata sia per quanto riguarda il vizio di omissione che per quelli relativi all'insufficienza e contraddittorietà della motivazione. Ciò non significa tuttavia che sia esclusa ogni valutazione da parte del giudice di legittimità della motivazione del provvedimento innanzi a lui impugnato.

In sede di legittimità è ancora possibile 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, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata. Infatti è rimasta - la possibilità di fare valere il vizio di violazione di legge quando una motivazione non è stata formulata affatto o quando essa si esaurisce:

1. **nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico;**
2. **nella motivazione apparente;**
3. **nel contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili;**
4. **nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.**

5 L'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza". Più precisamente, i vizi della motivazione rilevanti sotto il

profilo della violazione di legge si esauriscono “nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile”. **Va esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione.**

6 L'omesso esame di elementi istruttori, in quanto tale, non integra invece l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti. **Esclusa ormai qualsiasi rilevanza del difetto di "sufficienza"**, il sindacato di legittimità sulla motivazione delle sentenze impugnate è ammesso unicamente nei termini della violazione di legge e, quindi, soltanto in quelle ipotesi in cui la motivazione risulti affetta da gravissime anomalie – essendo, ad esempio, fortemente illogica, contraddittoria o apparente - o, addirittura, del tutto assente.

7 Nell'ipotesi di "*doppia conforme*" prevista dal quinto comma dell'art. 348-ter c.p.c., il ricorrente in cassazione, per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360 n. 5 c.p.c., deve indicare le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (Cass. civ. Sez. II, 10-03-2014, n. 5528).