

L'efficacia espansiva del giudicato esterno secondo la Cassazione

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e 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, alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione quale sia l'oggetto del giudicato nel processo tributario sotto il profilo della sua efficacia nelle liti relative a tributi periodici.

Premessa

Con la recente sentenza n. 943/2016, la Corte di Cassazione è tornata a occuparsi della questione dell'efficacia espansiva del giudicato esterno in materia tributaria, affermando il principio per cui tale efficacia non trova ostacolo nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa a un determinato periodo, rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi a una pluralità di periodi d'imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente; conseguentemente, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato:

"appare coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario quale norma agendi".

Nel caso di specie, la Corte di Cassazione ha, quindi, accolto il ricorso di un contribuente che, avendo ricevuto un atto impositivo fondato su un accertamento sintetico del reddito complessivo basato su incrementi patrimoniali ritenuti ingiustificati, si era difeso in giudizio invocando tra l'altro il passaggio in giudicato della sentenza con la quale, in relazione a un precedente periodo d'imposta, i giudici avevano dato torto all'Amministrazione finanziaria annullando l'atto impositivo fondato sui medesimi presupposti di fatto e di diritto (incrementi patrimoniali ritenuti non giustificati in relazione al reddito complessivo dichiarato dal contribuente).

Il giudicato tributario

In termini generali la disciplina del giudicato sostanziale è contenuta nell'articolo 2909, cod. civ., il quale sancisce un principio generale dell'ordinamento giuridico, stabilendo che:

"L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto fra le parti, i loro eredi o aventi causa".

La Corte di Cassazione, sentenza n. 943/2016, ribadisce la rilevanza del giudicato esterno nel contenzioso tributario, richiamando al riguardo gli assunti della sentenza delle SS.UU. n. 13916/2006.

In particolare, viene ribadita la traducibilità in ambito tributario di quell'orientamento delle sezioni civili secondo cui

quando due giudizi fra le medesime parti facciano riferimento al medesimo rapporto giuridico e uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in ordine alla situazione giuridica, ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative a un punto fondamentale comune a entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo e il *petitum* del primo.

Ai fini della valutazione della nuova pronuncia della Corte di Cassazione, appare opportuno ricordare motivi, percorso argomentativo e ricadute pratiche del riconoscimento – a partire dalle SS.UU. n. 13916/2006 – di un'efficacia ultrattiva del giudicato tributario.

A superamento di un contrasto nato in seno alla stessa sezione tributaria, la sentenza delle SS.UU. n.

13916/2006 ha affermato che:

"in applicazione dei principi di ragionevolezza, effettività della tutela e garanzia del giusto processo - il principio del giudicato su questioni comuni a diversi giudizi non trovi ostacolo in materia tributaria".

In sostanza, il ragionamento svolto dalle SS.UU. nella sentenza n. 13916/2006 è il seguente.

Innanzitutto, la Cassazione muove da un peculiare inquadramento del processo tributario: anziché una mera impugnazione annullamento, esso sarebbe da considerarsi un'impugnazione merito, con natura tanto costitutiva che accertativa, avente a oggetto non solo l'annullamento dell'atto impositivo impugnato, ma anche l'accertamento relativo al rapporto fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Da questo allargamento dell'oggetto del processo tributario, il successivo passaggio logico della Suprema Corte è che, quantomeno in ipotesi di tributo continuativo, il rapporto fra Amministrazione e contribuente (ossia l'obbligazione tributaria) sarebbe da considerarsi unico.

Superando un'eccessiva enfattizzazione del dato normativo che sancisce l'autonomia delle obbligazioni tributarie per ogni periodo d'imposta, si dovrebbe ritenere, infatti, che, sin dal verificarsi del fatto impositivo legislativamente previsto, nasca, fra amministrazione finanziaria e contribuente, un'obbligazione unica, destinata ad aggiornarsi con l'emissione dell'atto impositivo, ma comunque a estendersi, nel suo carattere di durata, oltre la singola annualità fiscale.

Così, riconosciuto che giudizi tributari successivi inerenti a un tributo periodico abbiano a oggetto il medesimo rapporto giuridico, le SS.UU. trovano via aperta all'affermazione, anche nel contenzioso tributario, dell'efficacia del giudicato su questioni, ammesso dalle Sezioni civili laddove più processi riguardino lo stesso rapporto.

In particolare, la Suprema Corte sostiene una cosiddetta efficacia ultrattiva (o regolamentare) del giudicato tributario che

riferito a un determinato periodo d'imposta, sarebbe, però, vincolante in altro giudizio relativo a un periodo d'imposta diverso: oltre all'oggetto principale di merito, il giudicato tributario investirebbe anche singole questioni (di fatto o di diritto) comuni a più giudizi su periodi d'imposta diversi.

L'oggetto del giudicato tributario

Affermato con la sentenza n. 13916/2006 il principio della ultrattività del giudicato tributario, si è posto il duplice problema di individuarne, da un lato, la portata oggettiva (quali questioni comuni sarebbero coperte dal giudicato esterno?), e, dall'altro lato, di specificarne l'ambito di concreta attuazione (quando l'oggetto di successivi processi tributari insiste sullo stesso rapporto giuridico?).

Sul punto la giurisprudenza si è espressa più volte assumendo posizioni differenti.

In relazione alla portata oggettiva dell'ultrattività del giudicato tributario, le stesse SS.UU. nella citata sentenza n. 13916/2006 chiariscono che

"l'efficacia del giudicato esterno non è generalizzata e immediata, ma limitata a determinate statuizioni della sentenza relativa alla soluzione di selezionate questioni di fatto e di diritto".

In particolare, la medesima sentenza n. 13916/2006, nonché la giurisprudenza successiva (si veda Corte di Cassazione, sentenza n. 9512/2009), hanno ammesso l'ultrattività (o efficacia regolamentare) del giudicato in ipotesi di tributo periodico, allorché giudizi successivi abbiano a oggetto il medesimo tipo di tributo, pur relativo a periodi d'imposta diversi.

In questi casi, l'unicità del rapporto giuridico oggetto dei processi susseguenti giustificerebbe l'ultrattività del primo giudizio con riguardo ad alcune selezionate questioni comuni a tutti i processi:

quelle relative all'accertamento di elementi, a carattere tendenzialmente permanente, con valore condizionante la produzione degli effetti della norma tributaria da applicarsi al caso di specie, quali, ad esempio, la qualità di ente commerciale, di soggetto residente, di spettanza di un'agevolazione o esenzione pluriennale in capo al contribuente.

In altri termini, gli accertamenti di tali qualificazioni o elementi avrebbero forza vincolante in giudizi successivi, tra le stesse parti e per periodi d'imposta diversi, almeno fino al mutamento della situazione di fatto o di diritto che ne fosse stata alla base.

Peraltro, la giurisprudenza di legittimità tributaria non si è limitata a riconoscere un'ultrattività del giudicato ai casi di ciclicità del tributo. Estendendone l'applicazione, essa, infatti, ha riconosciuto l'effetto del giudicato esterno a ipotesi ulteriori in cui, più

semplicemente, uno stesso elemento fattuale assurga a presupposto di tributi diversi, oggetto di successivi processi.

In questo senso, ad esempio, si è ammesso che il giudicato formatosi sull'illegittimità dell'attività investigativa svolta dalla GdF spieghi i suoi effetti in controversie successive, tra le stesse parti, relative ad avvisi di accertamento diversi, ma scaturiti dalla medesima illegittima indagine (in questo senso Corte di Cassazione, sentenza n. 22036/2006).

E ancora, si è ritenuto che

il giudicato sulla nullità di un'istanza di condono e sul conseguente diritto del contribuente a una determinata esenzione in riferimento a un'imposta sul reddito, abbia effetto vincolante in altro giudizio su diversa imposta e per altra annualità (Corte di Cassazione, sentenza n. 8214/2008).

La sentenza della Corte di Cassazione n. 943/2016

La Corte Suprema con la sentenza n. 943/2016 depositata in data 20 gennaio 2016 ha affermato che

la sentenza con la quale il giudice annulla l'accertamento basato sul redditometro perché ritiene valide le giustificazioni del contribuente per una annualità ha valore di giudicato esterno per le altre annualità.

La decisione della Corte di Cassazione in commento riguarda due accertamenti fondati sulle presunzioni da redditometro ex articolo 38, D.P.R. 600/1973, che il contribuente contestava giustificando le provviste per gli investimenti (quali indici di capacità contributiva) con i versamenti in denaro effettuati dal padre così come comprovato con i tabulati bancari.

Gli atti impositivi emessi con riferimento a due distinte annualità sono stati oggetto di distinti ricorsi che hanno avuto un diverso percorso giudiziale, con la formazione di un giudicato favorevole al contribuente su di una annualità, che il medesimo ha opposto solo nel corso del giudizio davanti alla Suprema Corte di Cassazione nel processo relativo all'accertamento notificato in epoca successiva al primo.

Dalla sentenza n. 934/2016 della Cassazione possono trarsi due interessanti spunti di studio di carattere processuale in tema di efficacia del giudicato in ambito tributario.

In primo luogo si afferma la ritualità della produzione nel giudizio di Cassazione (attesa la rilevanza d'ufficio del giudicato) della copia della sentenza definitiva favorevole alla parte contribuente e relativa all'accertamento inerente ad altro anno d'imposta.

La Corte di Cassazione nella sentenza in commento ha, infatti, affermato che

la produzione nel corso del giudizio di Cassazione della sentenza passata in giudicato effettuata con la memoria ex articolo 378, c.p.c. è del tutto rituale e legittima, in considerazione della rilevanza d'ufficio del giudicato esterno nell'ipotesi in cui lo stesso si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza oggetto di impugnazione con ricorso per Cassazione.

Il giudicato esterno è, infatti, un elemento che non può essere incluso nel fatto e che, pur non identificandosi con gli elementi normativi astratti, è a essi assimilabile dal momento che rappresenta la regola del caso concreto. Da ciò consegue che il suo accertamento, in quanto finalizzato a evitare la formazione di giudicati contrastanti, corrisponde a un preciso interesse pubblico, garantendo la stabilità della decisione e l'attuazione dei principi costituzionali del "giusto processo" e della sua "ragionevole durata". Pertanto, la produzione della sentenza passata in giudicato nel giudizio di Cassazione, non trova ostacolo nel divieto posto dall'articolo 372, c.p.c., che, riferendosi unicamente ai documenti che avrebbero potuto essere prodotti nel giudizio di merito, non si estende a quelli attestanti la successiva formazione del giudicato.

Sul punto va, peraltro, precisato che la questione forma oggetto di indirizzi giurisprudenziali non uniformi: da un lato, vi è l'orientamento (quale quello seguito dalla sentenza n. 943/2016) che ritiene ammissibile la produzione, oltre i limiti dell'articolo 372, c.p.c. del giudicato connesso a provvedimento giurisdizionale il quale, successivamente al ricorso per Cassazione, ha statuito sulla identica questione proposta dalle parti, in quanto si tratta di documento relativo a questione proponibile in ogni grado del giudizio e rilevabile d'ufficio; dall'altro lato, vi sono sentenze volte ad affermare che il giudicato esterno è rilevabile anche in sede di legittimità, al pari del giudicato interno, purché risulti da atti che siano stati acquisiti nel corso del giudizio di merito e che

non siano, invece, prodotti per la prima volta in Cassazione, operando in tale ultimo caso la preclusione di cui all'articolo 372, c.p.c., che vieta il deposito di atti e documenti non prodotti nei precedenti gradi del processo tranne quelli che riguardano la nullità della sentenza impugnata, l'ammissibilità del ricorso e del controricorso (Corte di Cassazione, sentenza n. 7018/2004). In particolare, con riguardo al caso specifico oggetto della sentenza della Corte di Cassazione in commento, è opportuno rilevare che, ove il giudicato esterno si sia formato a seguito di una pronuncia della Corte di Cassazione, non può ritenersi operante il divieto di produzione di nuovi documenti di cui all'articolo 372, c.p.c., giacché tale divieto non risponde né a un reale interesse delle parti, né della stessa Corte di legittimità, la quale è tenuta per dovere d'ufficio alla conoscenza dei propri precedenti.

L'altro aspetto esaminato dalla Corte, relativo al principio sancito dall'articolo 2909, cod. civ., che consente al giudicato sostanziale di esprimere i propri effetti in controversie differenti rispetto a quelle nell'ambito delle quali è stato pronunciato, ha particolare rilevanza, in quanto la Corte nella pronuncia assume una posizione diversa rispetto all'orientamento secondo cui il giudicato tributario relativo all'annullamento di un atto impositivo non estende i suoi effetti oltre l'atto impugnato, con la precipua conseguenza che il giudicato relativo a un determinato periodo d'imposta non svolge automaticamente ingerenze a un altro, in quanto il rapporto tributario postula l'accertamento di presupposti di fatto potenzialmente mutevoli. Sostanzialmente, le difficoltà che vengono enunciate in materia tributaria all'ultrattività del giudicato riferito alle imposte periodiche vengono giustificate in conseguenza dell'impostazione del processo tributario come volto all'annullamento di un atto determinato e argomentate in ragione dell'autonomia dei periodi d'imposta come disposto da quella norma tributaria secondo cui l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma (articolo 7, Tuir).

La Corte di Cassazione nella sentenza in commento supera questo orientamento attraverso una serie di considerazioni. In primo luogo, viene richiamato il precedente della sentenza delle SS.UU. n. 13916/2006, nel quale si stabiliva che, pur escludendosi che il giudicato relativo a un singolo perio-

do d'imposta sia idoneo a fare stato per i successivi in via generalizzata, vi possono essere elementi costitutivi della fattispecie a carattere permanente, che entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi d'imposta; l'idoneità del giudicato a fare stato anche in altri giudizi, secondo questo indirizzo, deve infatti riconoscersi solo alle statuizioni relative a qualificazioni giuridiche o ad altri elementi preliminari aventi valore condizionante per l'applicazione di una specifica disciplina tributaria o per la determinazione in concreto dell'obbligazione, per i quali possa dirsi sussistente un interesse protetto aventi il carattere della durevolezza.

Con la sentenza n. 943/2016, la Corte di Cassazione supera il problema dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta affermando che l'efficacia espansiva del "giudicato esterno", riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa a un determinato periodo, rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi a una pluralità di periodi d'imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente. Secondo la Corte di Cassazione, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato

"appare coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario quale norma agendi."

Gli effetti dell'efficacia espansiva del giudicato tributario

Deve essere rilevato che riconoscere l'efficacia *ultra litem*, ancorché limitata, del giudicato tributario comporta l'emergere di ulteriori e specifici problemi derivanti dalla normativa sostanziale e procedimentale della materia.

Nessuno dubita che il giudice, avanti il quale si rilevi la violazione del precedente giudicato, non possa fare altro che pedissequamente adeguarvisi: l'esito del giudizio appare scontato.

CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

Ma il giudicato vincola, innanzitutto, le parti (contribuente e Amministrazione finanziaria), le quali avrebbero l'obbligo di ottemperarvi, adeguando il proprio comportamento, anche processuale.

Pertanto, il contribuente dovrebbe rinunciare al ricorso, ovvero evitare di instaurare giudizi avverso atti che si presentino in contrasto con il giudicato (favorevole all'Amministrazione finanziaria) pena la condanna per temerarietà della lite.

D'altro canto, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe annullare in autotutela gli atti già emessi e che successivamente si rivelino contrari a un giudicato (favorevole al contribuente), ovvero astenersi dall'emettere atti che violino o eludano un precedente giudicato.

Al riguardo è opportuno ricordare, infine, quanto espressamente stabilito dall'articolo 21-septies, L. 241/1990, secondo cui il provvedimento amministrativo che sia stato adottato in violazione o elusione del giudicato è nullo.