

L'EFFICACIA DEL GIUDICATO ESTERNO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

La sentenza che mi accingo a commentare concerne una questione fortemente dibattuta in sede tributaria, la quale ha interessato, non solo la dottrina più autorevole, ma anche numerosa giurisprudenza che negli anni si è dimostrata non univoca sul punto e che ha indotto la Suprema Corte ad una pronuncia a Sezioni Unite.

Il quesito di fondo emerso nel caso di specie, ma estendibile a tutta la materia tributaria, mira a comprendere se possa o meno attribuirsi efficacia di giudicato esterno all'accertamento definitivo contenuto in una decisione adottata tra le medesime parti in causa, concernente altre annualità dello stesso tributo o tributi differenti che presuppongono però gli stessi elementi fattuali.

Per poter comprendere a pieno la portata normativa della questione è opportuno compiere una breve premessa sul significato di giudicato interno ed esterno, nonché sulle maggiori difficoltà relative al riconoscimento di una “ultrattività del giudicato” in sede tributaria. Infatti, in tale materia, la possibilità che l'accertamento compiuto per un periodo d'imposta “faccia stato” anche per i successivi, si scontra con il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta previsto dall'art. 7 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986, secondo il quale *“l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma”*.

La nozione di **giudicato interno** si riferisce a statuizioni relative a diritti, meri fatti o a questioni di rito formatesi durante uno stesso processo ancora in corso di svolgimento, rispetto alle quali il giudice (dello stesso grado o del grado successivo) non è più tenuto a rivalutare la questione, ma solo ad adeguarsi a quanto accertato e risolto. Per **giudicato esterno**, invece, s'intende quella pronuncia adottata in un diverso processo tra le *stesse parti* che incide però sul medesimo rapporto giuridico oggetto di controversia, ovvero attiene questioni di fatto o di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause. Se l'istituto del giudicato interno non pone alcun problema relativamente alla rilevabilità d'ufficio e alla sua efficacia, divergenze dottrinali e giurisprudenziali emergono con riferimento all'ultrattività normativa del giudicato esterno in sede tributaria.

Dinnanzi a tali difformità giurisprudenziali (vedi *a favore* sent. n. 8658/2001, *contro* sent. n. 8709/2003 e n. 14714/2001) , la Suprema Corte è stata chiamata a pronunciarsi a SS. UU. sul merito della questione e con la sentenza n. 13916 del 16/06/2006, richiamata dal giudice *de quo*, ha appoggiato l'orientamento favorevole all'estensione del giudicato tra i diversi anni d'imposta, superando il rigido principio dell'annualità d'imposta come obbligazione autonoma, che rendeva inutilizzabile la pronuncia relativa ad un anno rispetto a quella concernente un altro periodo d'imposta .

Partendo dall'analisi concernente la natura del processo tributario, quale processo che non si limita ad un “giudizio sull'atto”, ma si estende al merito del rapporto posto alla base dell'accertamento

fiscale, il Collegio ha poi rappresentato i principi ispiratori di tale sistema processuale (economicità processuale, equo processo, buon andamento della P.A.) arrivando ad affermare che **giudicato esterno, altro non fa che perseguire uno degli obiettivi principali del nostro ordinamento e cioè l'eliminazione di ogni incertezza delle statuizioni giuridiche insita nella formazione dei giudicati contrastanti.**

Al fine di evitare un eccessivo restringimento del potere discrezionale del giudice chiamato a risolvere una questione analoga a quella precedentemente esaminata da altro magistrato, la Cassazione ha precisato che il giudicato relativo ad un periodo d'imposta è idoneo a "fare stato" per i successivi anni non in via generalizzata. L'efficacia vincolante del giudicato esterno, infatti, deve essere riconosciuto **solo ed esclusivamente a quelle "qualificazioni giuridiche" ed "elementi preliminari" rispetto ai quali sussiste un determinato diritto o interesse che ha il carattere della durevolezza e immodificabilità.** A parere della Corte *"tali elementi – per la loro caratteristica di eccedere il limitato arco temporale del "periodo d'imposta" assunto dalla norma tributaria, rimanendo costanti per più periodi, e per la loro pregiudizialità nella costituzione della medesima fattispecie tributaria oggetto del giudizio relativo ad ogni singolo periodo d'imposta – possono essere oggetto di accertamento e l'eventuale giudicato formatosi in un giudizio relativo ad un periodo d'imposta può (e deve) avere efficacia preclusiva nel giudizio relativo al medesimo tributo per altro periodo d'imposta. Altrimenti: si verrebbe a porre in discussione lo stesso principio di effettiva tutela, alla cui asseverazione risponde la c.d. "efficacia regolamentare del giudicato" [...] in base alla quale il primo giudicato è idoneo a condizionare ogni successivo giudizio, immutata restando la situazione fattuale e normativa"*(cfr. sent. Cass. Civ. SS.UU. n. 13916 /2006, p. 21).

La sentenza pronunciata a SS.UU. dalla Suprema Corte non ha convinto l'intera dottrina che, in molteplici occasioni, si è mostrata contraria a tale ricostruzione argomentando le proprie posizioni anche alla luce della più recente sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo (sent. *Olimpiclub* C-2/08 del 3 settembre 2009), nata su ricorso della stessa Corte di Cassazione italiana in un caso di abuso del diritto in materia di IVA.

A parere di alcuni, questa pronuncia ha indubbiamente sancito una limitazione dell'utilizzabilità del giudicato ex art. 2909 c.c. . In tale sentenza, infatti, la Corte di Giustizia ha avuto modo di precisare che la certezza del giudicato è un principio generale dell'ordinamento comunitario, per cui se c'è un giudicato anche erroneo (per violazione del diritto comunitario), questo non può comunque essere modificato. La Corte però ha anche aggiunto che, in tale circostanza, non si può estendere il giudicato ad altre annualità, e quindi perseverare nell'errore per altri anni d'imposta.

L'orientamento dottrinale opposto ritiene invece che il caso *Olimpiclub* non indichi nulla in tema di giudicato esterno, o meglio che la Corte di giustizia europea, nella realtà dei fatti, sia disinteressata

alla problematica in questione. Un'attenta analisi circa la reale portata della sentenza *Olimpiclub*, indurrebbe a pensare che la Corte di giustizia prediliga un'interpretazione non estensiva dell'art. 2909 c.c.. Di fatto, però, l'ultrattività del giudicato nei periodi d'imposta successivi a quello per il quale si è formato è stata sostanzialmente esclusa in materia di IVA e non anche in altri settori.

Va anche osservato che **la sentenza *Olimpiclub* non ha ribaltato le statuizioni della sentenza *Kapferer*** del 16 marzo 2006, n. 234 laddove la Corte di giustizia ha affermato che *“Il diritto comunitario non impone al giudice nazionale di disapplicare le norme che attribuiscono ad una decisione autorità di cosa giudicata, anche quando ciò comportasse una violazione del diritto comunitario”*. Fatta eccezione infatti per il recupero degli aiuti di stato (sentenza Lucchini del 18 luglio 2007, n. 277), il diritto comunitario non osta all'adozione di una norma nazionale che riconosce l'efficacia vincolante del giudicato.

Avv. Gerardo Russillo
Dott.ssa Eleonora Giorgetti