



**CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO
CENTRO ELETTRONICO DI DOCUMENTAZIONE**

SCHEDA INFORMATIVA SU : IL GIUDICATO ESTERNO NEL PROCESSO
TRIBUTARIO

A) SCELTA DEL TEMA : RAGIONI.

La scelta del tema si fonda schematicamente sulle seguenti ragioni :

- Il tema del giudicato esterno è interdisciplinare.
- Investe direttamente il rapporto con le Corti Europee (La Corte di Giustizia ha notevole ingerenza sulla giurisdizione interna nel settore tributaria.
- Ha una propria peculiarità con riferimento ai rapporti di natura tributaria, in quanto caratterizzati, frequentemente, da elementi di continuità temporale, periodicità, omogeneità tendenziale di condizioni di applicazione, frequente uniformità di posizioni soggettive (accertamenti reddituali su soci rispetto al reddito della società)
- Incide profondamente sulle decisioni di merito e di legittimità.

B) RASSEGNA DEGLI ORIENTAMENTI DI LEGITTIMITA'

Il punto di partenza obbligato è la sentenza delle S.U. 13916 del 2006 (all.1) nella quale, in composizione di precedenti contrasti, si è affermato che il giudicato esterno opera alle seguenti **condizioni sostanziali** :

- La sentenza passata in giudicato deve riguardare il medesimo rapporto giuridico,
- Deve aver risolto questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, che ne costituisca la premessa logica indispensabile anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quello che ha costituito lo scopo ed il petitum del primo;
- Può riguardare periodi diversi d'imposta;
- Non trova ostacolo nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta perché può avere ad oggetto soltanto le qualificazioni giuridiche preliminari dell'applicazione di una specifica disciplina tributaria, estensibili indifferentemente a una pluralità di periodi d'imposta (Conf. Cass. 22036 del 2006 rv. 595495 all. 1 ter con riferimento ad avviso di accertamento relativo ad

un periodo d'imposta annullato per vizi relativi all'indagine della Guardia di Finanza riguardante anche il periodo successivamente annullato);

nonché alle seguenti **condizioni processuali** :

- Il giudicato esterno è rilevabile d'ufficio e può essersi formato anche successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata.
- Non opera il divieto di produzione di cui all'art. 372 c.p.c. ma, al contrario il giudicato formatosi successivamente alla notifica del ricorso può essere fino all'udienza di discussione prima dell'inizio della relazione
- Se il deposito avviene oltre il termine di cui all'art. 378 c.p.c. (non oltre cinque giorni prima dell'udienza), deve essere assegnato alle parti un termine per osservazione in ossequio alla garanzia del contraddittorio.
- **Non** si applica invece agli elementi variabili, quali la capacità contributiva. (Conf. 9512 del 2009 rv. 607614 all.12)

La Corte ritiene un valore la capacità espansiva del giudicato perché, in considerazione della natura unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, esso favorisce sia la ragionevolezza e l'effettività della tutela giurisdizionale sia l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui deve conformarsi sia l'Amministrazione finanziaria che il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi dei successivi periodi d'imposta.

La fattispecie dalla quale è scaturita la pronuncia riguarda il giudicato su rimborsi ed agevolazioni Iva riferite ad annualità precedenti ma fondate sui medesimi elementi fattuali di quelle impugunate successivamente.

Dopo la sentenza delle sezioni unite, la sezione tributaria è ripetutamente intervenuta sul tema dell'efficacia del giudicato esterno nel processo tributario, puntualizzando e sviluppando le indicazioni provenienti dalle S.U.

In particolare si è confermato ed affermato, sul piano **sostanziale** :

- a) Il giudicato esterno non si estende a tutti i punti che costituiscono l'antecedente logico della pronuncia, ed in particolare **non copre la valutazione delle prove o la ricostruzione dei fatti** (Cass. 24067 del 2006 rv.593953 all.2)
- b) Il giudicato **esterno non opera su fattori variabili**.

In tema di accertamento di redditi d'impresa (ILOR) il giudicato sulla prevalenza del fattore lavoro sull'apporto di capitale, relativo ad un'annualità, non spiega efficacia vincolante in un giudizio relativo a periodi d'imposta diversi perché si tratta di una componente mutevole (Cass. 4248 del 2007 rv. 595977 all. 5) Conforme in tema di IVA e IRAP Cass. 20029 del 2011 rv. 619240 all. 21.

In caso di frazionabilità di un'unica imposta il giudicato relativo ad un'annualità coinvolge le altre se la questione è identica e divergono solo le modalità temporali d'imputazione (Cass. 4607 del 2008 rv. 602074 all.9)

- c) Il giudicato esterno non opera in relazione ad **imposte diverse**. (Il giudicato sull'avviso di liquidazione dell'imposta di registro non spiega effetti preclusivi nel giudizio relativo all'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'INVIM, attesa la diversità dei presupposti tra i due tributi. Cass. 4904 del 2007 rv. 596144 all.6). Il principio trova applicazione anche quando il presupposto fattuale delle due imposte sia il medesimo, perché le norme giuridiche sulla base delle quali deve aver luogo la sussunzione della fattispecie controversa sono diverse. (Cass. 8773 del 2008 rv. 602917 all.10). Il principio è stato ribadito rispetto ad avvisi di accertamento emessi ai fini IVA ed IRPEF fondati entrambi sull'inesistenza di operazioni commerciali. Nonostante l'identica questione di fatto la Corte ha rilevato che la problematica relativa alla detraibilità dell'IVA può risolversi secondo criteri di fatto diversi da quelli riguardanti la deducibilità dei costi dalla base imponibile delle imposte sui redditi.
- d) Questioni relative all'estensione **soggettiva** del giudicato esterno.
- d.1) Il giudicato esterno può operare quando una medesima questione, anche pregiudiziale, abbia formato oggetto di un precedente giudizio le cui parti coincidano solo parzialmente con quelle del giudizio successivo, a condizione che queste ultime abbiano avuto notizia della pendenza del precedente giudizio. (Cass. 14014 del 2007 rv. 600872 all.6).
- d.1) rapporto soci /società : il giudicato che si è formato sul reddito della società opera con riferimento alla controversia relativa all'accertamento del reddito da partecipazione societaria eseguito sul socio quando la difesa di quest'ultimo non si fonda su eccezioni personali diverse da quelle della società. (Cass. n. 3565 del 2010 rv. 611763 all.14)
- e) il giudicato esterno non può investire singole questioni di fatto e di diritto quando il rapporto giuridico sia diverso (il giudicato sul riconoscimento di una riduzione irpef per una fondazione bancaria non può essere invocato in ordine all'esonero delle ritenute d'acconto sui dividendi azionari, trattandosi di benefici fiscali diversi connessi all'attività concretamente svolta in ciascun periodo d'imposta. Cass. 14087 del 2007 rv. 599286 all.7). Il giudicato che si forma in tema di tributi diretti, non è preclusivo delle questioni concernenti il diverso rapporto giuridico d'imposta in tema di IVA, anche se relativo alla stessa annualità scaturente dalla medesima indagine di fatto (Cass. 25200 del 2009 rv. 610389 all.13)
- f) L'imperatività delle norme comunitarie s'impone sul giudicato esterno ad esse contrastante. Il principio è stato affermato in controversia relativa ad IVA, nella quale la Corte di Giustizia ha stabilito l'inoperatività del giudicato nazionale quando ostacoli la realizzazione del contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria, come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema comunitario d'imposta. (Cass. 12249 del 2010 rv. 613779 all. 15). Il principio viene ribadito (Cass. 18907 del 2011 rv. 618891 all.18) anche con riferimento ad imposte dello stesso tipo relative ad anni successivi. Si sostiene che al principio dell'efficacia esterna del giudicato

nel medesimo rapporto tributario relativo, quando medesima sia l'imposta ma diversa la frazione temporale, deve esser data un'impostazione restrittiva, in applicazione del divieto dell'abuso del diritto, quando l'accertamento relativo agli anni successivi si fondi su dati e riscontri contabili diversi. Tra gli elementi variabili deve essere considerata la base imponibile, fondata, in tema d'ICI, sul valore venale dell'immobile, in quanto si tratta di un dato destinato a mutare nel tempo (Cass. 18923 del 2011 rv. 618917 all.19).

g) il giudicato esterno può spiegare efficacia anche **quando gli atti impugnati nei due diversi giudizi siano diversi** purché sia identico l'oggetto del giudizio, riferito al rapporto tributario sottostante. (nella specie le impugnazioni avevano riguardato rispettivamente l'avviso di accertamento e la successiva cartella di pagamento. In quest'ultimo giudizio correttamente era stato fatto valere il giudicato relativo all'annullamento dell'avviso di accertamento).

Infine sul piano **processuale** si sono affermati i seguenti principi

- a) Rilevabilità d'ufficio del giudicato esterno anche per la prima volta in sede di legittimità e ammissibilità della produzione nel giudizio di cassazione (Cass. 23370 del 2006 rv. 594100 all. 2)
- b) Se il giudicato esterno è costituito da una pronuncia di legittimità, essa può conosciuta attraverso la consultazione delle massime ufficiali e delle relazioni preliminari ai ricorsi, sia in virtù del principio generale che impone di prevenire il contrasto di giudicati sia perché la ricerca del precedente costituisce un dovere istituzionale della Corte. (Cass. 1564 del 2007 rv. 595300 all.4) Il principio è ribadito di recente con la precisazione che tale attività di reperimento del giudicato non costituisce violazione del diritto di difesa perché esse sono a conoscenza della formazione del giudicato (Cass. 8614 del 2011 rv. 617533 all. 17; in S.U n. 13916 del 2006 si era però affermato che l'effetto sorpresa della decisione fondata sul giudicato allegato tardivamente cui può equipararsi quella della rinvenibilità in camera di consiglio doveva essere evitato riattivando al garanzia del contraddittorio).
- c) Nel processo tributario il giudice può sempre acquisire d'ufficio il giudicato esterno invocato da una delle parti in quanto esso costituisce un elemento assimilabile agli elementi normativi ed il suo accertamento corrisponde ad un preciso interesse pubblico. (Cass. 779 del 2011 rv. 616341 all. 16 ma il principio era già contenuto in Cass. S.U. n. 13916 del 2006).

CONCLUSIONI

L'Area di espansione del giudicato esterno nel processo tributario ha subito rispetto all'ampiezza della indicazione delle S.U. n. 13916 del 2006 un progressivo raffinamento dovuto sia con riferimento alle imposte diverse, rispetto alle quali la preclusione è assoluta, sia rispetto a rapporti tributari identici quando le questioni

riguardino elementi anche solo potenzialmente variabili, quali relativi all'accertamento del reddito imponibile relativo a diverse annualità anche al fine di scongiurare l'abuso del diritto tenuto conto della rigorosa posizione assunta dalla Corte di Giustizia in ordine alla prevalenza netta delle norme imperative comunitarie rispetto alla disciplina interna del giudicato quando sia necessario contrastare l'abuso del diritto. Infine deve escludersi l'efficacia del giudicato esterno per singole questioni di fatto, od incidentali o in ordine alla valutazione delle prove.

Maria Acierno.

