

GIUDICATO ESTERNO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Ancora ultrattività della «res judicata» e incertezze nell'individuazione dei giudizi tributari

Nella disciplina del processo tributario negli ultimi anni abbiamo assistito ad una sorprendente evoluzione della c.d. efficacia esterna del giudicato.

Giurisprudenza e dottrina hanno lungamente dibattuto se l'accertamento circa un determinato periodo d'imposta contenuto in una sentenza passata in giudicato possa estendersi, con l'efficacia dell'art. 2909 c.c., a mente del quale "l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti" anche ad altri periodi (**c.d. efficacia esterna del giudicato**) al di fuori del giudizio che ha dato luogo alla sentenza passata in giudicato.

Si è sempre ritenuto, con riferimento alle imposte periodiche, ossia le imposte per le quali il presupposto impositivo si verifica anno per anno (come l'Irpef, l'Irpeg in passato e oggi l'Ires, l'Iva, l'Ici), che vi fosse totale autonomia fra i diversi periodi d'imposta (cioè fra il rapporto tributario concernente ciascun anno). A tal riguardo, secondo la recente sentenza della Cassazione 30 luglio 2009, n. 17718, fra i limiti che tale principio incontra vi è quello della diversa articolazione degli elementi fattuali nell'arco di più periodi di imposta: tale limite ricorre quando dalla medesima fonte scaturiscono poste attive e passive diverse anno per anno.

L'autonomia dei periodi d'imposta, peraltro, trova espresso riconoscimento in materia di imposte sui redditi all'art. 7, c. 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ove è chiaramente affermato che «*l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma*».

Da siffatte considerazioni si argomentava che l'efficacia del giudicato doveva ritenersi limitata a una singola annualità. In proposito la Corte ebbe modo di affermare che «*nel sistema tributario, ogni anno fiscale mantiene la propria sostanziale autonomia rispetta gli altri e comporta la costituzione tra contribuente e fisco, di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi agli anni precedenti e successivi*» (Cass., Sez. trib., sentenza 30 maggio 2003, n. 8709, e, conformemente, Cass., Sez. trib., sentenza 22 febbraio 2005, n.3551; Cass., 24 novembre 2004, n.22197; Cass., sentenza 21 novembre 2001, n.14702) laddove le sentenze relative producono effetti circoscritti alle singole annualità, non *extra litem* (Cass. 2 dicembre 2004, n.22648; Cass. 15 dicembre 2003, n.19152).

Il problema che si pone per la sentenza tributaria – sia essa di annullamento, di modifica o di conferma dell'atto – è se l'efficacia del giudicato si limiti all'atto impugnato ovvero si estenda ai fatti costitutivi dell'obbligazione, che vengono in considerazione come elementi del rapporto, realizzando o qualificando il presupposto del tributo anche in altre annualità.

L'orientamento non era univoco e, a causa del contrasto di orientamenti, la questione è stata sottoposta alle **Sezioni Unite**, che intervenendo ad appianare i contrasti – con la sent. n. **13916 del 16 giugno 2006** – hanno confermato il valore *extra litem* (ossia l'efficacia vincolante ultrannuale) della soluzione di questioni di fatto o di diritto.

Per le Sezioni Unite, inoltre, l'efficacia ultrannuale del giudicato sarebbe rilevabile d'ufficio, ed anche per la prima volta nel giudizio di Cassazione, purché la parte che la invoca produca copia autentica della sentenza recante l'attestazione del passaggio in giudicato.

Tale principio, secondo la citata sentenza, opera, a determinate condizioni, anche nel processo tributario e in relazione ad altro anno d'imposta (Cass. n. 9512/2009; Cass. n. 13087/2008; Cass. n. 8214/2008; Cass. n. 11226/2007; Cass. n. 24067/2006; Cass. n. 22036/2006).

Ed invero, in base alla ricordata concezione dualistica del processo tributario, che, avendo ad oggetto la tutela di un diritto soggettivo del contribuente, non è solo un "giudizio sull'atto" (da annullare o modificare), ma si estende anche all'accertamento del rapporto, **il giudicato non esaurisce i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio, ma ha una potenziale capacità espansiva in altri giudizi fra le stesse parti, secondo le medesime regole che disciplinano nel processo civile il giudicato esterno**. Ne deriva, che il criterio dell'autonomia dei periodi di imposta non impedisce che il giudicato relativo ad uno di essi faccia stato anche per altri, quando incida su elementi che siano rilevanti per più periodi di imposta, cioè in relazione ad elementi costitutivi della fattispecie a carattere duraturo ovvero a fatti o a qualificazioni giuridiche di fatti rimasti immutati nei diversi periodi di imposta. E a questo indirizzo si sono uniformate diverse sentenze successive (Cass. 23 luglio 2007, n. 16260; Cass. 23 luglio 2007, 16258; Cass. 15 giugno 2007, n. 14012; Cass. 4 dicembre 2006, n. 25681).

Tuttavia, la Corte ha poi meglio definito quel principio, in quanto ha stabilito che *"l'efficacia di giudicato in un diverso periodo d'imposta va riconosciuta alla statuizione relativa ad un elemento che non solo è rimasto identico in tale periodo, ma che per sua natura non poteva modificarsi"*; ed ha pertanto affermato che *"la statuizione di deducibilità dal reddito di un componente passivo assume il valore di giudicato esterno, vincolante in altre annualità, solo quando si tratti di uno stesso componente la cui deduzione è frazionata in più anni"*, mentre tale effetto non si produce nei confronti di poste che si rinnovano di anno in anno in base a presupposti diversi (Cass. 7 maggio 2008, n. 11084); in quel caso si è negata l'applicabilità del giudicato favorevole al contribuente circa la spettanza dell'esenzione per un accantonamento a riserva, correlata, cioè, a situazioni di fatto che si presentano variabili nelle diverse annualità e che perciò implicano uno specifico accertamento in ciascun periodo d'imposta (si vedano Cass. 8 ottobre 2007, n. 21041; Cass. 22 febbraio 2008, n. 4607).

GIUDICATO TRIBUTARIO

Ebbene, il giudicato va considerato un valore imprescindibile dell'ordinamento giuridico, che si ricollega anche al principio di cui all'art. 111 della Costituzione in tema di giusto processo, in quanto funge da presidio essenziale per la sua ragionevole durata. Il giudicato rappresenta l'aspetto terminale della vicenda processuale a cui viene assegnato valore vincolante ed immutabile. L'assegnazione di un valore stabile al giudicato corrisponde innanzitutto all'interesse generale e superiore della giustizia, oltre che a quello precipuo delle parti in causa, e comunque dà attuazione ad una serie di principi di diretta derivazione costituzionale (artt. 24 e 111 della Costituzione). Come noto, il giudicato è un istituto giuridico di valenza generale. Esso conferisce stabilità, certezza, rapidità e coerenza agli accertamenti giudiziari, aspetti

imprescindibili nell'esercizio della funzione giurisdizionale. In termini generali, poi, la rilevanza nel processo tributario del giudicato esterno costituisce espressione del superiore principio del **ne bis in idem**, e sarebbe contrario ai criteri di logicità ed economia dei giudizi imporre al giudice di non tener conto di un giudicato di cui abbia contezza.

Il principio del *ne bis in idem* impone al giudice di verificare se la regola da applicare alla controversia sottoposta alla sua cognizione non si sia già definitivamente formata, eventualmente anche in un diverso giudizio purché avente a oggetto lo stesso tipo di vertenza ed intercorso fra le stesse parti o fra parti parzialmente diverse e, in caso affermativo, di conformarsi ad essa.

Tant'è che la Corte definisce "**dovere istituzionale**" del giudice l'**espletamento di tale verifica**, in particolare, ma non solo, se le parti hanno dato nei propri atti indicazioni puntuali in ordine alla pendenza dell'altro giudizio. Di più, le indicazioni fornite dalle parti portano necessariamente a concludere che le stesse abbiano conoscenza, o che si possa ragionevolmente ritenere che la debbano avere, della formazione della cosa giudicata, il che vale ad escludere qualsiasi violazione del diritto di difesa.

L'autorità del giudicato esterno è pari a quella del giudicato, per così dire, ordinario, in quanto come esso ha efficacia di legge fra le parti: da ciò deriva che, dal punto di vista processuale, «il giudice ha il dovere di conformarsi alla *regula iuris* già formatasi sulla *res iudicanda*, quand'anche essa risulti da diverso giudizio intercorso tra le stesse parti». La relativa eccezione sarà, quindi, rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado.

Ciò significa che il giudicato, quindi, oltre a garantire la certezza del diritto, permette anche di realizzare il principio di economia processuale che è proprio di ogni sistema giurisdizionale. Il giudicato non deve essere incluso nel fatto, ma è da assimilarsi, per natura ed effetti, agli elementi normativi: l'interpretazione del giudicato deve essere quindi considerata alla stregua dell'interpretazione di norme e non di fatti, negozi o atti giuridici. Per cui non solo i comportamenti (successivi) delle parti devono adeguarsi al giudicato, ma anche i giudici in seguito aditi devono subire la forza vincolante del giudicato.

Anche il giudicato tributario è destinato ad assicurare la certezza dei diritti e la stabilità delle posizioni giuridiche. Esso determina l'impedimento di qualsiasi indagine sulla situazione giuridica antecedente al fatto di accertamento e pertanto l'irrilevanza di ogni contestazione relativa al contenuto della situazione giuridica accertata sulla base della sua validità storico-giuridica. La forza del giudicato sostanziale assiste soltanto le pronunce giurisdizionali a contenuto decisorio di merito cioè quelle che statuiscono sul bene della vita oggetto della domanda.

Secondo condiviso orientamento giurisprudenziale il passaggio in giudicato della sentenza, ex art. 324 del codice di procedura civile, fa stato tra le parti a norma dell'art. 2909 del codice civile giacché i principi regolatori del giudicato si applicano, in quanto regole generali ordinatrici del processo, anche al processo tributario.

La cosa giudicata è **l'affermazione indiscutibile di una volontà concreta di legge che riconosce o disconosce un bene della vita a una delle parti; essa è l'esistenza di una volontà di legge nel caso concreto**. La cosa giudicata non è altro che il bene della vita riconosciuto o disconosciuto dal giudice con sentenza, la quale materialmente si compone del dispositivo e della motivazione.

Ebbene, le Sezioni Unite n. 13916/2006, sono giunte attraverso una serie di passaggi logici, che hanno aperto al riconoscimento, anche nel contenzioso tributario, di processi che, pur a finalità diverse, insistano sul medesimo rapporto giuridico - condizione questa indispensabile,

secondo il citato assunto delle Sezioni civili, per l'esplicarsi del giudicato su questioni (fondamentali e comuni a più giudizi). Questo, in breve, il ragionamento svolto dalle Sezioni Unite nella sent. n. 13916/2006.

In linea di principio, si tratta dell'applicazione in materia tributaria del consolidato orientamento secondo cui, in tema di autorità del giudicato, allorché *due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo negozio o rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituente indispensabile premessa logica della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato, precludono l'esame del punto accertato e risolto, anche nel caso in cui il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che costituiscono lo scopo ed il petitum del primo.* (si veda Cass. 13 ottobre 2006, n. 22036, Cass., Sez. Trib., ord. 21 dicembre 2007, n. 26996, 21.3.2007 n.6753; Cass. n. 11365/2006; Cass. n. 19317/2005).

Nel processo tributario l'autonomia dei periodi d'imposta non impedisce che il giudizio relativo ad un periodo tenga conto del giudicato esterno formatosi su un'altra controversia fra le stesse parti per un diverso periodo, quando la relativa sentenza investe elementi pregiudiziali della medesima fattispecie impositiva comuni ad entrambi.

Così riconosciuto che giudizi tributari successivi inerenti ad un tributo periodico abbiano ad oggetto il medesimo rapporto giuridico, le Sezioni Unite trovano via aperta all'affermazione, anche nel contenzioso tributario, del giudicato su questioni, ammesso dalle Sezioni civili laddove più processi riguardino lo stesso rapporto. In particolare, la Suprema Corte sostiene una cd. efficacia ultrattiva (o regolamentare) del giudicato tributario che, riferito ad un determinato periodo d'imposta, sarebbe, però, vincolante in altro giudizio relativo ad 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.

Emergeva però il duplice problema di individuarne, da un lato, la portata oggettiva - quali questioni comuni sarebbero coperte dal giudicato esterno - e dall'altro, l'ambito di concreta applicazione - quando l'oggetto di successivi processi tributari insisterebbe sullo stesso rapporto giuridico.

La Corte di Cassazione con sentenza del 28 maggio 2008, n. 13897, ha ribadito che "il giudicato relativo ad un singolo periodo di imposta", di norma, "non è idoneo a far stato in periodi successivi od antecedenti in via generalizzata ed aspecifica"(così, Cass. 13 gennaio 2011, n. 688).

Con la stessa sentenza, la Suprema Corte chiarisce che "il giudicato incentra la sua potenziale capacità espansiva in funzione regolamentare" solo "su quegli elementi che abbiano un valore condizionante inderogabile sulla disciplina degli altri elementi della fattispecie esaminata per cui la sentenza che risolva una situazione fattuale in uno specifico periodo di imposta non può estendere i suoi effetti automaticamente ad altro periodo se non vi sia un dato preliminare costante e comune che avvinca entrambe le annualità" di conseguenza "l'accertamento negativo di un tributo non determina in favore del soggetto inciso l'acquisto di uno stato soggettivo (vuoi per non assoggettamento vuoi per esenzione) opponibile all'A.F. attraverso la tecnica del giudicato ove il presupposto di imposta o la situazione esente siano costituiti non già da una condizione personale dell'oblato ma", come anche nel caso di specie esaminato dai giudici di legittimità, "da una situazione obbiettiva connessa all'esercizio di una attività od al possesso di un bene". Ed ancora con sentenza del 20 giugno 2007, n. 14294, precisa che "nell'ipotesi in cui il prelievo tributario sia afferente un unico rapporto ed un unico periodo d'imposta (nella specie, imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio) il giudicato

formatosi sull'istanza di rimborso avanzata per taluni versamenti rateali di detto tributo non può non estendersi alla successiva controversia relativa all'indebbonza di un'ulteriore tranches della medesima imposta. L'unicum costituito dal rapporto d'imposta rende addirittura superfluo il ricorso alla giurisprudenza di legittimità sull'estensibilità del giudicato tributario a periodi d'imposta differenti le controversie afferenti i quali che abbiano elementi costitutivi comuni".

Quanto alla portata oggettiva dell'ultrattività del giudicato tributario, le Sezioni Unite nella sent. n. 13916/2006, cit., si esprimono da subito con chiarezza: **l'efficacia del giudicato esterno non è generalizzata ed aspecifica**, ma limitata a determinate statuizioni della sentenza relative alla soluzione di selezionate questioni di fatto e di diritto. Ne è discesa una nutrita casistica giurisprudenziale che ha dato concretezza all'assunto.

Le Sezioni Unite nella sentenza n. 13916/2006 - e con esse la giurisprudenza successiva - (si veda Cass. febbraio 2011, n. 4383 hanno ammesso l'ultrattività (o efficacia regolamentare) del giudicato in ipotesi di tributo periodico, allorché giudizi successivi abbiano **ad 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 (la suddetta obbligazione tributaria unica) giustificerebbe l'ultrattività del primo giudicato con riguardo ad alcune selezionate questioni comuni a tutti i giudizi: quelle relative all'accertamento di elementi, a carattere tendenzialmente permanente, con «valore condizionate» 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 od esenzione pluriennale in capo al contribuente (Cass., Sez. trib., 22 aprile 2009, n. 9512).

In altri termini, gli accertamenti di tali «qualificazioni» od «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.

LIMITI AL GIUDICATO ESTERNO SECONDO LA CORTE DI CASSAZIONE

Va precisato che il giudicato esterno incontra limiti ben precisi dato che è, in estrema sintesi necessario affinché sia possibile l'estensione degli effetti del giudicato, innanzitutto, che gli **elementi processuali caratterizzanti i giudizi** (parti, *causa petendi* e *petitum*) **siano gli stessi**.

Di particolare importanza è la coincidenza delle parti e il fatto che esse siano state attivamente presenti nel giudizio la cui sentenza è divenuta definitiva: un giudicato pregresso, in cui però una delle parti era rimasta contumace, non produrrà effetto vincolante sul successivo giudizio (Cass., Sez. trib., sentenza n. 14012/2007).

L'identità della *causa petendi* e del *petitum* implicano che l'obbligazione tributaria dedotta in giudizio deve avere gli stessi elementi costitutivi (presupposti) e che sulla base degli stessi sia fondata la richiesta processuale del contribuente. A tal riguardo la Cassazione ha precisato che *"deve, invero, considerarsi, al riguardo, che, perché una lite possa ritenersi coperta dal giudicato di una precedente sentenza resa tra le stesse parti, è necessario che il giudizio introdotto per secondo investa lo stesso rapporto giuridico che ha già formato oggetto del primo. In mancanza di tale essenziale presupposto, pertanto, non rileva che la seconda lite richieda accertamenti di fatto già compiuti nel corso della prima"* (Cass. 14 gennaio 2011, n. 802; Cass. n. 14087/2007).

Vieppiù, è necessaria **l'identità delle circostanze fattuali** laddove non è sufficiente, in questo senso, la similarità o analogia delle circostanze fattuali, dovendo ricorrere le medesime situazioni oggettive in entrambi i giudizi (vincolante e vincolato).

Le circostanze fattuali, per poter conferire alla sentenza definitiva efficacia anche nei giudizi su altri periodi d'imposta, devono pertanto essere riferibili a più periodi di imposta in modo univoco o essere permanenti laddove vi sia identità dell'imposta nei diversi giudizi.

A tal proposito la Corte Suprema ha ritenuto che il giudicato formatosi circa il valore di un immobile ai fini dell'imposta di registro non si riflettesse con efficacia vincolante nel giudizio in cui fosse in discussione il valore dello stesso immobile ai fini Invim (Cass., Sez. trib., sentenza 2 marzo 2007, n. 4904). Sicché nel giudizio in materia di imposte dirette, come l'IRPEF, non può in alcun modo spiegare efficacia di giudicato esterno una sentenza in materia di IVA, ancorché fondata sui medesimi presupposti di fatto" (Cass. 5 febbraio 2007, n. 2438) e nello stesso senso (Cass. 14 marzo 2007, n. 5943; Cass. 4 aprile 2008, n. 8773; Cass. 30 novembre 2009, n. 25200; Cass.26313/2009).

Di recente, la Cassazione (Sez.V 13-09-2010 n. 19493) torna ad occuparsi dell'efficacia ultrattiva del giudicato tributario (o cd. effetto di giudicato esterno), arricchendo il già nutrito orientamento giurisprudenziale che, ben prima (ma soprattutto dopo) la sentenza delle Sezioni Unite n. 13916/2006, si è occupato del perimetro oggettivo della *res judicata* nel contenzioso tributario. In particolare, la pronuncia in esame si segnala quale specificazione delimitativa degli assunti fissati dalle menzionate Sezioni Unite e, precisamente, del principio per cui, ove oggetto di successivi processi tributari sia lo stesso rapporto giuridico, il giudicato sul primo ha effetto vincolante anche nel secondo, in merito a questioni di fatto o di diritto incidenti su un punto decisivo comune ad entrambe le cause, pur avendo queste finalità (e cioè *petita*) diversi. Nel rivisitare tale principio, la sentenza in esame ne auspica un temperamento, trovando, per questo, suggestioni in recenti prese di posizione della giurisprudenza europea in materia tributaria, nonché in una più attenta riflessione sulla differenza tra tipologie di tributi e periodi d'imposta e, quindi, del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Nega il giudicato esterno in ipotesi di giudizi tra loro successivi aventi ad oggetto pretese fiscali a titoli e per periodi d'imposta diversi. In tal caso, infatti, oggetto dei due contenziosi tributari non sarebbe lo stesso rapporto giuridico - presupposto questo necessario per l'operare del giudicato esterno - ma rapporti diversi.

Peraltro, un altro limite all'efficacia vincolante del giudicato è rinvenibile nell'impossibilità di estenderne gli effetti alle questioni non eccepite espressamente dalle parti. Il giudicato di fatti non si forma sulle questioni esaminate *incidenter tantum* e non si forma sugli *obiter dicta*. In altri termini, il giudicato non si forma sulle enunciazioni incidentali e sulle considerazioni estranee alla controversia.

Si ricorda che, in caso di contrasto tra due giudicati, prevale quello successivo sotto il profilo temporale; formatosi il giudicato sulla nuova sentenza, si ritiene che l'autorità del giudicato posteriore prevalga sull'antecedente. L'utilizzazione del criterio temporale, in base alla regola generale *lex posterior derogat priori*, determina la prevalenza del giudicato successivo sul primo.

Ed ancora, la Cassazione con la sentenza 13869/2010 ha individuato un ulteriore limite all'invocazione del c.d. giudicato esterno. Ed infatti, una sentenza della Suprema Corte che abbia rinviato al giudice di merito per il compimento di accertamenti di fatto non implica certo "la soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause" tale da costituire "premessa logica indispensabile che preclude il riesame dello stesso punto accertato e risolto".

Secondo un orientamento fatto proprio dalla Corte Suprema negli ultimi anni è stato affermato che "*l'accertamento già compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza con autorità di cosa giudicata, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, e ciò anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse*

da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo" sent. 16 giugno 2006, n. 13916.

Degna di nota, la sentenza della Suprema Corte n. 25142/2009 in cui viene esclusa la rilevanza di giudicato esterno della precedente decisione definitiva, correttamente allegata al ricorso per cassazione, resa fra le stesse parti, per la stessa annualità. Secondo la Cassazione, infatti, nel caso di specie, la questione non risulta risolta, con efficacia di giudicato, dal precedente giudiziario citato, in quanto, nonostante il giudice ne dia atto nella parte narrativa della sentenza, *omette poi completamente di considerarla in parte motiva*.

Ritenendo che non si formi alcun giudicato su una questione, quando la stessa non venga espressamente risolta nella motivazione della sentenza, la Corte di Cassazione, forse sollecitata dalle circostanze del caso concreto, assesta un duro colpo non solo alla portata del giudicato esterno, ma dello stesso giudicato tributario.

Secondo la Suprema Corte, il giudice deve esplicitamente esaminare una determinata questione e dare puntuale riscontro della sua decisione nella motivazione della sentenza, perché, in caso contrario, nessun giudicato si avrà su tale questione, e nessuna chiara *regula iuris* potrà evincersi al fine di farla valere in un diverso giudizio.

LIMITI AL GIUDICATO ESTERNO DI ORIGINE COMUNITARIA

I giudici comunitari hanno posto precisi limiti agli effetti del c.d. "giudicato esterno", affermando che "laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie [...] in contrasto con il diritto comunitario, la non corretta applicazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione" (cd. caso Fallimento Olimpiclub) Corte di Giustizia UE, sentenza 3 settembre 2009 in causa C - 2/08.(Cass. 19 maggio 2010, n. 12249, Cass. 30 novembre 2009, n. 25200).

Con riferimento all'art. 2909 del Codice civile, la sentenza della Corte europea del 3 settembre 2009, proc. C-2/08 ha affermato il principio del **cd. "primato" del diritto comunitario** su quello interno, nel senso che è possibile rimettere in discussione il principio dell'autorità di cosa giudicata (cd."giudicato esterno"), ove si faccia questione, in un altro e diverso procedimento, non ancora definitivo, della corretta applicazione del diritto comunitario.

La soluzione della questione sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia verte sui limiti di applicazione del principio dell'autorità della cosa giudicata, nonché sul rapporto e sul coordinamento con i principi e le disposizioni comunitarie. L'art. 2909 c.c. stabilisce che "l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa".

La riferita disposizione è stata interpretata dalla Corte di Cassazione, come già ampiamente illustrato, nel senso che: *"Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad 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 ed il "petitum" del primo"*.

L'adozione di una simile soluzione non risulta affatto pacifica laddove il diritto nazionale incontra il diritto comunitario: sono sorti, infatti, dubbi circa la compatibilità del principio dell'autorità della cosa giudicata col principio di effettività dell'ordinamento comunitario.

Ed ecco, che il principio di diritto innovativo affermato è il seguente: *"Il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 c.c., in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta"*.

Ed allora la decisione delle Sezioni Unite 13916/2006, più volte citata, immediatamente seguita dalla Sezione tributaria in considerazione dell'elaborazione concettuale svolta, ci si poteva aspettare che costituisse elemento acquisito nel diritto tributario anche per un lungo periodo.

Ed, invece, soltanto un anno dopo, nel 2007, la Sezione tributaria, con l'ord. n. 26996 del 21 dicembre 2007, ha sottoposto alla Corte di Giustizia della Comunità Europea la questione della compatibilità del principio di intangibilità del giudicato esterno con il principio del divieto di abuso del diritto comunitario, inteso come uso improprio di strumenti giuridici per ottenere un illegittimo vantaggio fiscale.

Nell'ordinanza, la Sezione tributaria ha richiamato la sentenza del 21 febbraio 2006 (causa C-255/02, *Halifax*), in cui la Corte di Giustizia ha elaborato il principio comunitario del divieto dell'abuso di diritto sulla base della c.d. Sesta Direttiva CE in materia di Iva.

In altri termini, il principio di autorità del giudicato, vessillo del nostro ordinamento processuale, cede il passo dinanzi ad un principio comunitario elaborato dalla Corte di Giustizia.

Ora, nel caso «Olimpiclub», la Corte di Giustizia decideva sul rinvio pregiudiziale di un giudice italiano che, in una controversia vertente sull'IVA per un'annualità fiscale su cui non era ancora intervenuta sentenza definitiva, chiedeva se il diritto comunitario osti all'applicazione di una disposizione nazionale, l'art. 2909 c.c., ove questo sia interpretato in modo tale da portare all'inosservanza della disciplina comunitaria - relativa, *in casu*, a pratiche abusive in tema di IVA. Esplicito, nel quesito alla Corte di giustizia, il riferimento del giudice nazionale all'interpretazione pretoria dell'art. 2909 c.c., favorevole a riconoscere, anche in ambito tributario, un'ultrattività del giudicato e, quindi, il vincolo su questioni, già decise in un primo giudizio, in contenziosi tributari successivi.

Nel richiamare suoi importanti precedenti sulla tenuta del giudicato nazionale formatosi in violazione di norme comunitarie, la Corte ha ripetuto, nella sentenza «Olimpiclub», che, **pur riconosciuta l'importanza della certezza del diritto garantita dalla *res judicata*, questa deve cedere di fronte al principio di effettività del diritto comunitario**: nelle cause tributarie quali quelle a base del rinvio pregiudiziale, tale principio impone così ai giudici nazionali di tener conto in ogni caso delle norme comunitarie in materia di IVA, con conseguente obbligo di disapplicare l'art. 2909 c.c. come interpretato dalla giurisprudenza italiana.

Con riferimento agli aiuti di Stato, la Corte di giustizia ha già precisato con la sentenza del 18 luglio 2007 nella causa C-255/02 (caso "Lucchini") che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisca il recupero di un aiuto di stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la relativa incompatibilità con il

mercato comune sia stata dichiarata con decisione definitiva della Commissione delle Comunità europee.

Con la consueta sinteticità, pertanto, la Corte di giustizia conferma il carattere "relativo", tangibile e cedevole, del giudicato esterno, in nome della supremazia del diritto comunitario ed al fine di assicurarne la più ampia ed uniforme applicazione in tutto lo spazio giudiziario europeo. La motivazione, come già accaduto tutte le volte in cui è stato necessario affrontare questo delicato tema, sin da *Eco Swiss*, muove da un "deferente" riconoscimento della fondamentale importanza, sia a livello interno che comunitario, della *res iudicata* quale baluardo della certezza del diritto e dei rapporti giuridici, di guisa che una buona amministrazione della giustizia, l'esigenza ultima di stabilità cui è teleologicamente orientato ogni processo, impongono che le decisioni giurisdizionali, una volta esaurite le vie legali di ricorso, ovvero dopo l'infruttuoso maturare dei termini previsti per esperirle, non siano più suscettibili di essere ridiscusse.

La Corte di giustizia, pur riconoscendo che il principio del giudicato anche in diritto comunitario è indispensabile presidio della certezza del diritto e dei rapporti giuridici, ha valorizzato l'autonomia dei periodi d'imposta ed ha escluso che quel principio possa spiegare efficacia in altre annualità quando l'applicazione condurrebbe il giudice nazionale ad un approdo contrario al diritto comunitario in materia di repressione delle condotte illecite, fraudolente ed abusive. E ciò in forza dei principi di effettività e di non discriminazione, che obbligano le autorità degli Stati ad applicare, anche d'ufficio, le norme di diritto comunitario, se necessario attraverso la disapplicazione del diritto nazionale.

In estrema sintesi, secondo la Corte di giustizia, non si producono gli effetti vincolanti del giudicato esterno quando ciò finirebbe con il perpetuare interpretazioni della legge contrastanti con il principio del divieto di abuso del diritto.

Ne consegue che, il **giudice adito per secondo potrà, pertanto, discostarsi** dalla decisione adottata da altro giudice e passata in giudicato in relazione ad un diverso periodo di imposta, laddove ritenga che la condotta del contribuente costituisca abuso del diritto e fosse finalizzata a procurargli indebiti risparmi di imposta.

La pronuncia della Corte di giustizia è riferita all'ambito della sola imposta sul valore aggiunto, in quanto imposta «armonizzata» ed espressamente oggetto dei trattati comunitari, di talché fra i limiti all'applicazione del giudicato esterno può ben dirsi che vi sia anche quello derivante dal divieto di abuso del diritto.

CONCLUSIONI

Prima c'è un ruolo creativo della Cassazione nel riconoscere tale efficacia; poi, c'è un ruolo "normativo" della Corte di Giustizia nell'affermare che tale efficacia deve cedere il passo dinanzi ad principio (quello del divieto di abuso del diritto) elaborato dalla stessa Corte di Giustizia.

È evidente che assistiamo alla formazione di un "diritto vivente" costituito da un susseguirsi di elaborazioni giurisprudenziali, in cui le disposizioni del legislatore (nazionale o comunitario) vengono richiamate quale (imprescindibile) supporto alle scelte del giudicante.

Peraltro, l'efficacia ultrattiva del giudicato della *res in iudicium deducta* e *judicata* nel processo tributario delineata dalla giurisprudenza «geometricamente» evita quell'effetto «sorpresa» - anche nella propagazione dell'errore giudiziario - che deriverebbe da un giudicato «esteso», ma dai confini incerti. La previa e sicura conoscenza di quali giudizi abbiano lo stesso oggetto e di che questioni debbano ritenersi, per questo, coperte dal

giudicato, infatti, dà alle parti modo di prendere effettivamente posizione su tali questioni già nel primo giudizio (o, se del caso, di farle oggetto di impugnazione), consapevoli del vincolo che su di esse si creerebbe in successivi processi.

Lecce, 25 maggio 2011

Avv. Maurizio Villani

Avv. Iolanda Pansardi