

Il giudicato esterno nel processo tributario Corte di Cassazione - 15 marzo 2012

“Natura del processo tributario e sua rilevanza in tema di giudicato esterno”

Il mio intervento era in realtà più che altro diretto, sulla base delle intenzioni iniziali, ad individuare la cornice all'interno della quale si pone il giudicato in materia tributaria; aderendo però all'invito del Presidente Lupo cercherò di trattare sinteticamente anche l'altro aspetto più specifico del giudicato esterno, mantenendomi nei limiti di tempo assegnati.

Natura del processo tributario

Ha già accennato il Presidente alla peculiare natura del processo tributario, che com'è noto, è un processo particolare di natura mista. Possiamo dire che nell'ambito dei processi che nascono mediante un'impugnazione di un atto o provvedimento, abbiamo, da un lato estremo, il giudizio di pura legittimità davanti al T.A.R.; dall'altro lato l'opposizione al decreto ingiuntivo, che è un giudizio di cognizione pieno dove il provvedimento impugnato si “*scioglie*” poi nella decisione di merito.

Tra questi due estremi vi sono una serie di figure (ad esempio il processo sulle sanzioni amministrative depenalizzate ex legge n. 689/1981), ma soprattutto, di particolare rilevanza, c'è il processo tributario.

Processo tributario che ha quindi la natura di giudizio impugnatorio e pertanto di tipo amministrativo; di giudizio sull'atto, ma nel quale allo stesso tempo il giudice che è chiamato ad esaminare quell'atto ha un potere di merito nel senso che gli è consentito valutare non solo, come avviene nel giudizio amministrativo, i profili di legittimità formale dell'atto stesso, ma anche la pretesa sostanziale che vi è contenuta.

Questo si riflette poi nei tipi di sentenze che possono essere emesse all'esito di questo particolare giudizio. Per cui avremo:

- sentenze meramente processuali, che sicuramente non possono estendere il proprio effetto al di là di quel giudizio;
- sentenze che riguardano la legittimità formale dell'atto (per esempio la sentenza che annulla un avviso di accertamento per difetto di motivazione, ovvero perché per essere stato emanato al di fuori del termine ultimo di decadenza in cui l'Amministrazione poteva esercitare il suo potere di accertamento);
- o invece, una sentenza sul rapporto tributario; in sostanza una sentenza che dice “*l'evasione fiscale non è di 100.000 euro ma è di 50.000 per questi motivi..*”.

Allora io credo che il problema della estensione del giudicato si pone esclusivamente per quest'ultimo tipo di sentenze, cioè per quelle sentenze sostanziali che vanno a pronunciarsi sui diritti, perché il giudizio tributario è appunto finalizzato a far valere il proprio diritto a non essere assoggettati ad una prestazione patrimoniale al di fuori dei casi previsti dalla legge (anche se qualcuno, forse non a torto, sostiene che la posizione del contribuente sia comunque di interesse legittimo; ed in effetti è un diritto a fronte del quale se non propongo ricorso nei 60 giorni dalla notifica, l'atto si consolida e non posso più pretendere alcunché).

Applicabilità dei principi civilistici

Dalla peculiare natura del processo tributario sono sorti una serie di problemi per quel che riguarda l'applicabilità dei principi civilistici, che si pongono sia dal punto di vista sostanziale, in relazione alla pretesa tributaria in genere, sia dal punto di vista processuale.

Riguardo al primo profilo si è posto ad esempio un problema per l'art. 1224 del codice civile, in tema di interessi moratori e del rapporto con la rivalutazione monetaria: si applica questa disposizione in campo tributario oppure no ?

Analoghe considerazioni, sempre in tema di interessi, valgono anche per l'anatocismo ex art. 1283 c.c., che è stato riconosciuto applicabile in materia tributaria dalla Suprema Corte, salvo poi il legislatore del 2006 eliminarlo con una legge.

Ed ancora per l'art. 1194 del codice civile, in tema di imputazione di pagamento: vale anche nel campo tributario questo criterio? E anche questo caso è stato risolto (dalla giurisprudenza) stavolta in senso negativo.

Dal punto di vista processuale il problema si è posto per quel "*fratello minore*" dell'art. 2909 c.c. che è l'art. 1306, cioè la disciplina della possibilità di estensione dell'efficacia del giudicato favorevole ottenuto da un condebitore, a favore dei condebitori solidali; com'è noto si è ritenuto applicabile quel principio anche in materia tributaria, quando in realtà la situazione è ben diversa dal diritto civile.

Perché nel diritto civile di norma il creditore nei confronti del condebitore solidale non ha un titolo. Invece, nel processo tributario, proprio per la sua natura amministrativa e quindi di giudizio su atti autoritativi, abbiamo un condebitore solidale inerte il quale non impugna il provvedimento con la conseguenza che nei suoi confronti la pretesa tributaria diventa definitiva.

Ebbene la giurisprudenza ha stabilito che costui si può poi avvalere del giudicato favorevole ottenuto da un condebitore solidale, con la paradossale conseguenza che il contribuente inerte se ne può avvalere, mentre quello che invece ha impugnato l'atto e ha visto respinto il suo ricorso non se ne può avvalere, e quindi nella sostanza viene "*punito*" per avere (a differenza dell'altro) reagito.

L'applicazione dell'art. 1306 c.c. al campo tributario ha costretto poi ad operare una differenziazione tra una definitività amministrativa (frutto della non impugnazione del condebitore) superabile dal giudicato ex 1306, da una definitività giurisdizionale (cioè il secondo giudicato a sé sfavorevole ottenuto dal condebitore solidale), dove invece il giudicato esterno, non può operare.

Ma ancora sempre nell'ambito dei principi civilistici che tentano di entrare (e poi spesso riescono ad entrare) in un giudizio che è sostanzialmente amministrativo quale quello tributario, vi è il caso ad esempio del litisconsorzio necessario, istituto ritenuto dalla Suprema Corte applicabile ai casi di reddito delle società di persone imputato "*per trasparenza*" ai soci.

In un giudizio impugnatorio, il litisconsorzio necessario non dovrebbe trovare spazio: davanti al Giudice Amministrativo in sede di legittimità non può esistere litisconsorzio necessario perché un soggetto o è cointeressato o è controinteressato; nel primo caso doveva impugnare anch'esso l'atto lesivo (a pena di decadenza); nel secondo doveva partecipare al giudizio (e se non è stato chiamato gli è consentita anche l'opposizione di terzo).

In realtà il litisconsorzio necessario presuppone una controversia su diritti al di fuori di impugnazioni di atti (con termini perentori di decadenza e conseguenti consolidazioni).

L'aver applicato quel principio in un processo tributario, personalmente credo che abbia creato molti più problemi di quanti ne abbia risolti. Leggo numerose sentenze degli ultimi mesi che puntualmente annullano la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria Provinciale perché non si è rispettato il litisconsorzio necessario tra i soci e la società.

E io mi chiedo come potranno proseguire queste cause, quando questi giudizi sono sparsi in tutta Italia (perché il giudizio sull'accertamento del reddito del socio si svolge in funzione della sua residenza fiscale, che molto spesso non coincide con quella della società) e magari si trovano pendenti in gradi diversi. L'aver trapiantato un istituto del processo civile in un processo amministrativo, credo che abbia creato, ripeto, più problemi di quelli che ne abbia risolto.

Il giudicato esterno nel processo tributario

E allora, il problema si pone anche per l'art. 2909 del codice civile.

Dal 2006 si è avuta la rilevante decisione n. 13916 della Corte che ha aperto alla possibilità dell'estensione del giudicato tra i diversi anni d'imposta, superando il rigido principio della annualità d'imposta come obbligazione autonoma, che rendeva totalmente indifferente il giudicato che si formava in relazione ad un anno, rispetto ad un altro.

Personalmente credo che il campo di applicazione dell'art. 2909 c.c. nel processo tributario sia, o debba essere, molto limitato. Anzitutto per un problema di carattere generale.

La *ratio* del giudicato esterno è quella di evitare che una questione, sorta tra determinati soggetti, che sia stata una volta definita da un giudice con sentenza, non possa più essere riproposta per altre volte, evitando quindi di ingolfare la giustizia su questioni già risolte.

Ma questo ha certamente un senso per i rapporti tra privati, dove se io litigo con il mio vicino di condominio per sapere se quel lastrico solare è mio o è suo, una volta che c'è una sentenza che l'ha accertato in via definitiva, più nessuno (almeno tra di noi) deve poterlo mettere in discussione.

Ma io mi chiedo se una stabilità di questo genere è ipotizzabile in un rapporto tra il contribuente e l'erario; un rapporto che è dinamico, che si protrae nel tempo (in genere per tutta la vita); pensare quindi a qualcosa di totalmente definitivo che non possa più essere messo in contestazione mi lascia molto perplesso.

Anche perché se vado a leggere la giurisprudenza per cercare di capire, effettivamente non è facile trovare delle certezze, in particolare su cosa si forma il giudicato e poi su come opererebbe.

Faccio un esempio: sulle questioni di diritto si forma il giudicato o non si forma? Io credo di no. Voglio dire se un lavoratore autonomo fa un ricorso chiedendo il rimborso dell'IRAP versata in un anno d'imposta, sostenendo non la mancanza di autonoma organizzazione, ma esclusivamente che, essendo egli lavoratore autonomo, non è tenuto a pagare l'IRAP (oggi ricorsi simili non se ne fanno più, ma anni fa se ne vedevano).

Orbene, il giudicato che si venisse a formare su questa annualità, fa sì che quel lavoratore autonomo non paghi l'IRAP per sempre (fino a quando cioè resta lavoratore autonomo)?

Io credo di no e penso quindi che simili questioni giuridiche non formano un giudicato estensibile. In presenza di una tale sentenza, chiaramente errata in diritto, il giudice chiamato ad analizzare la domanda di rimborso per l'anno successivo sarà libero di dire: no non condivido questa affermazione e quindi questo precedente non mi vincola.

E allora facciamo un altro esempio. La Corte di Cassazione ha affermato che il giudicato non si applica sulla valutazione delle prove. Il classico caso che la Corte chiama del *brogliaccio*, cioè la contabilità in nero che viene trovata presso una ditta, da cui si scopre quale è il vero volume di affari, rispetto a quello dichiarato.

Ultimamente si usano supporti informatici, ma una volta erano delle agende sulle quali venivano annotati tutti gli effettivi ricavi e sulla base di quelle venivano costruiti degli accertamenti pluriennali.

Allora, un tipo di prova del genere che dà luogo a 4 accertamenti per 4 annualità, con un recupero d'imposta, ipotizziamo, rispettivamente di 1000 euro, 100.000, 200.000 e un milione.

La società presenta ricorso avverso tutti gli avvisi e va per prima in decisione l'opposizione contro il primo accertamento (quello da 1.000 euro). La Commissione Provinciale dice: questo brogliaccio è stato trovato nella macchina del dipendente da considerarsi domicilio del datore di lavoro, con la conseguente necessità dell'autorizzazione del pubblico ministero per la sua acquisizione. Quindi il documento non è utilizzabile e crolla tutto l'accertamento.

Il giudicato che si forma su questa affermazione può essere poi invocato sugli altri accertamenti, dopo che l'Agenzia delle Entrate ha valutato che pur non condividendo la sentenza, per 1000 euro è antieconomico proporre appello? È corretto che poi si trovi di fronte a 3 annullamenti conseguenti al primo giudicato?

Se riteniamo che il giudicato si sia formato su una questione di diritto, torniamo al discorso di prima e quindi non si può estendere; ma il risultato non cambia anche se lo consideriamo formato su di una valutazione delle prove.

Se anziché dire che non era legittimo utilizzare quel brogliaccio, la Commissione Tributaria Provinciale avesse affermato che quelle annotazioni in realtà non costituivano presunzione idonea (perché, ad esempio, non si comprendeva con chiarezza a che cosa si riferissero), si può poi invocare un giudicato basato su tale valutazione delle prove anche per le altre annualità, per dire cioè che ormai la mancanza di efficacia probatoria di quel documento non era più contestabile?

Ma io penso di no. Perché credo che un ostacolo alla estensione del giudicato a diverse annualità derivi inevitabilmente dalla possibilità che i fatti siano diversi. Voglio dire è sufficiente la possibilità astratta che l'anno dopo la situazione sia diversa, per escluderlo a priori. Il che vuol dire che se anche la situazione è in concreto identica, il giudicato non opera.

La domanda che bisogna porsi è quindi a monte. È possibile o no, una valutazione diversa nell'anno successivo? E allora se io ho questo diario di 100 pagine, è possibile che quello che si trova scritto nelle prime 20 (relativamente al primo anno) è diverso (anzi lo è sicuramente), da quello che si trova scritto nelle seconde 20 relative all'anno successivo, e quindi questo abbisogna di una valutazione autonoma.

Ma allora se è necessaria una valutazione autonoma, già questo a monte esclude la possibilità di poter estendere il giudicato su un'altra annualità.

Ma allora cosa residua di questo giudicato che dovrebbe poter estendersi a diverse annualità?

Io credo che forse qualche punto fermo lo dovremmo mettere.

Sicuramente il giudicato si produce nei riguardi di un provvedimento di esenzione. Pensiamo all'esenzione decennale per il mezzogiorno dall'IRPEG; in quel caso si forma.

O ancora il giudicato che si forma sulla rendita catastale per tutte le annualità d'imposta che su quella rendita si basano.

O ancora un giudicato che riconosce l'esistenza di una perdita e quindi il diritto di spalmarla nei 5 anni successivi, come consente il TUIR.

Ma pensandoci bene queste non sono ipotesi di giudicato esterno, bensì di efficacia diretta di quel giudicato. Perché se viene concessa l'esenzione decennale, quella sentenza produce effetti per 10 anni. Non è un problema di estensione tra annualità di imposte.

Altro caso su cui non avrei dubbi è il caso delle imposte alternative. Se un atto è soggetto a registro o a IVA, qualora si formi un giudicato sull'una, non potrà non estendersi anche all'eventuale altro giudizio in cui si discuta dell'altra.

Così come, mi viene in mente ad esempio il problema delle sponsorizzazioni che vengono valutate a seconda dei casi spese pubblicitarie oppure promozioni (con il diverso meccanismo della deducibilità in più annualità o in percentuali diverse). È evidente che il giudicato che si forma in una annualità per un costo che ha un'efficacia pluriennale, produce i suoi effetti anche sugli altri.

Ma ribadisco quindi che secondo me il campo di applicazione del giudicato esterno nella materia tributaria è molto limitato.

Le pronunce della Corte di Giustizia in materia

A tutto questo dobbiamo aggiungere oltretutto le decisioni della Corte di Giustizia. Non solo la sentenza Lucchini: la causa C-119/05 in cui è stata emessa riguardava però una fattispecie molto particolare che era quella degli aiuti di Stato.

Quello degli aiuti di stato è un settore a sé, armonizzato e tutto disciplinato a livello comunitario; e poi rispetto agli aiuti di stato, c'è quella situazione particolare per cui lo Stato è connivente con il beneficiario dell'aiuto. La Corte in quel caso ha affermato che se c'è una decisione della Commissione Europea, non impugnata dall'interessato e divenuta definitiva, questa costituisce una fonte di grado superiore che prevale anche su un eventuale giudicato nazionale che si fosse formato.

D'altra parte nelle numerose sentenze che sono state depositate nel 2010, la Corte di Cassazione ha chiarito il rapporto che sussiste tra l'obbligo di recupero degli aiuti di Stato e la normativa nazionale. Si disapplica la prescrizione decennale, si disapplica la decadenza quinquennale ed anche l'eventuale definizione per condono.

Ma al di là della sentenza Lucchini ritengo che vi siano due pronunce ancora più importanti.

La prima è la sentenza 3 settembre 2009 *Olimpiclub*, nella causa C-2/08, nata su ricorso della Corte di Cassazione, riguardante proprio l'estensione di un giudicato esterno in un caso di abuso del diritto in materia di IVA.

La Corte di Giustizia ha avuto modo di precisare una cosa molto importante: attenzione, il giudicato, la certezza dei rapporti che deriva dal giudicato, è un principio generale dell'ordinamento comunitario; quindi se c'è un giudicato anche erroneo per violazione del diritto comunitario, non può comunque essere più toccato.

Ha aggiunto però la Corte che in quel caso non si può estendere il giudicato ad altre annualità, e quindi perseverare nell'errore anche in relazione ad altri anni d'imposta. Tale pronuncia ha quindi indubbiamente portato ad una limitazione dell'estensione del giudicato ex art. 2909 c.c.

Utilizzo gli ultimi due minuti per citare un'ultima sentenza, uscita 4 o 5 mesi fa, nella causa C-396/09. Si tratta della sentenza del 20 ottobre 2011, che ha affermato un principio che riguarda proprio la Corte di Cassazione italiana.

Ebbene in questa sentenza la Corte di Giustizia ha affermato che *“Il diritto dell'Unione osta a che un giudice nazionale sia vincolato da una norma di procedura nazionale ai sensi della quale egli deve attenersi alle valutazioni svolte da un giudice nazionale di grado superiore, qualora risulti che le valutazioni svolte dal giudice di grado superiore non sono conformi al diritto dell'Unione, come interpretato dalla Corte”*.

Pensate che la questione è nata in un caso di regolamento di giurisdizione. La Corte di Cassazione aveva dichiarato che su quella fattispecie la giurisdizione era italiana e non del Regno Unito. Ai sensi del 382 c.p.c. questa statuizione era vincolante per il Tribunale di Bari, dinanzi al quale il giudizio è proseguito.

Il Tribunale di Bari ha rilevato che però c'era una sentenza della Corte di Giustizia che in un caso identico aveva affermato esattamente il contrario. A questo punto il Tribunale ha interrogato la Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 del TFUE, la quale ha affermato in sostanza che il Tribunale non doveva obbedire alla pronuncia della Cassazione, ma doveva far prevalere il diritto comunitario.

Io credo che la portata di questa sentenza (che peraltro è stata già invocata in un ricorso proposto dall'Avvocatura dello Stato qualche mese fa, il che porterà la Corte di Cassazione ad esaminare sicuramente la questione), rischia di essere veramente molto più rilevante delle precedenti. Grazie.

Roma, 15 marzo 2012

Gianni DE BELLIS *

** Avvocato dello Stato presso l'Avvocatura Generale dello Stato di Roma. Le opinioni espresse nel presente scritto rappresentano il pensiero dell'autore e non necessariamente quello della Istituzione presso la quale presta servizio.*