

Roma, 15 marzo 2012

Aula Magna della Corte di Cassazione

Corte Suprema di Cassazione

Ufficio dei Referenti per la Formazione Decentrata



IL GIUDICATO ESTERNO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Direzione e coordinamento dell'incontro

Ernesto Lupo

Primo Presidente della Corte di Cassazione

Intervento introduttivo

Daniela Gobbi

Presidente del Consiglio di Presidenza
della Giustizia Tributaria

*Gli orientamenti della Corte di Cassazione
sugli effetti del giudicato esterno*

Antonio Merone

Consigliere della Corte di Cassazione

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

Gianni de Bellis

Avvocato dello Stato

*I riflessi del giudicato esterno
sull'accertamento tributario*

Antonio Uricchio

Professore Ordinario di Diritto
Tributario Università Aldo Moro di Bari

*Corte di Giustizia e giudicato
tributario*

Paolo Biavati

Professore Ordinario di Diritto
Processuale civile Università di Bologna

*Il punto di vista della
giurisprudenza di merito*

Aldo Scola

Presidente della Commissione
Tributaria Regione Emilia Romagna

Intervento programmato

Vincenzo Busa

Direttore Centro Affari Legali e
Contenzioso Agenzia delle Entrate



Introduzione del Primo Presidente Ernesto Lupo

Un caloroso saluto ed un ringraziamento rivolgo a tutti i presenti, agli organizzatori e, in special modo, agli illustri partecipanti all'incontro di studi, alcuni dei quali spesso concorrono, nell'ambito della dialettica processuale, alla formazione della giurisprudenza della Corte di cassazione.

Le considerazioni preliminari, che conterrò in breve tempo per lasciare spazio ad una così autorevole platea di relatori, devono necessariamente muovere dal rilievo (che vale anche ad evidenziare con immediatezza la principale finalità di questo incontro) che, per l'importanza della tematica da approfondire, questo è il primo seminario organizzato sulla materia tributaria e con la qualificata collaborazione del Consiglio della Giustizia Tributaria.

La specificità della materia tributaria, che assume un carattere interdisciplinare e presuppone la padronanza di competenze e di conoscenze tecnico-giuridiche nei più disparati rami del diritto, segna l'inizio di un virtuoso percorso formativo comune, che deve vedere il coinvolgimento dei magistrati con funzioni di legittimità, dei giudici tributari e del Consiglio della Giustizia Tributaria.

È opportuno ricordare che, per far fronte ad un contenzioso sempre più incalzante e al crescente numero dei ricorsi proposti avverso le sentenze delle commissioni tributarie, anche per garantire un indirizzo unitario e specialistico della giurisprudenza di legittimità, è stata istituita la quinta sezione civile con competenze in materia di tributi, sanzioni amministrative in materia finanziaria, tributaria

e valutaria, tenendo conto della specialità (sostanziale e processuale) delle controversie in materia fiscale.

L'istituzione di una sezione specializzata è stata giustificata con la necessità di ottenere una visione unitaria dell'intera materia fiscale, sorretta da principi specifici, ma tendenzialmente comuni a tutti i tributi, le cui problematiche devono necessariamente essere affrontate in un quadro sistematico di riferimento normativo, in grado di superare la visione settoriale legata alla disciplina delle singole imposte.

L'elevato tecnicismo del nuovo processo tributario, la complessità delle questioni sottoposte alla valutazione del giudice, l'impossibilità di esitare le vertenze in sbocchi transattivi o arbitrari e il notevole impatto socio-economico delle decisioni, specie in questa sfavorevole congiuntura economica, hanno reso la sezione tributaria, nell'organizzazione della Corte di cassazione e nella sua proiezione all'esterno, una delle sezioni di importanza strategica.

L'incremento dei flussi dei ricorsi, l'elevato indice di avvicendamento e di rotazione dei consiglieri all'interno della sezione, la peculiare formazione specialistica, necessaria per affrontare e decidere le questioni, nonché le difficoltà interpretative di una normativa vasta, stratificata e interdisciplinare sono i principali fattori di criticità.

Il tema del giudicato esterno, oggetto dell'odierno incontro di studi, è di rilevante interesse, perché ha una propria caratteristica con riferimento ai rapporti di natura tributaria, che sono frequentemente connotati da elementi di continuità temporale, periodicità, omogeneità tendenziale di condizioni di applicazione, oltre



che da frequente uniformità di posizioni soggettive.

Alcune sentenze, riguardanti l'efficacia del giudicato esterno in materia tributaria, hanno definitivamente superato la barriera dell'atto impugnato come oggetto del processo, stabilendo il principio che il giudicato intervenuto su questioni di fatto o di diritto affrontate in relazione ad una annualità del tributo spiegano efficacia ai fini della definizione delle medesime problematiche insorte con riferimento ad altri periodi di imposta.

I preziosi contributi di approfondimento dei relatori affronteranno le principali tematiche riguardanti il giudicato esterno, tra cui i limiti interni ed esterni, la rilevabilità di ufficio, l'interferenza con il diritto comunitario e il rapporto con le decisioni della Corte di giustizia europea, trattandosi di principi assimilabili agli elementi normativi, il cui accertamento corrisponde ad un preciso interesse pubblico.

Intervento di Daniela Gobbi

Ringrazio l'Ufficio dei Referenti per la formazione decentrata della Corte di Cassazione per il proficuo percorso di collaborazione che ha intrapreso con il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

L'esigenza di aggiornarsi e di affinare le conoscenze è particolarmente avvertita dai giudici tributari e rappresenta un preciso impegno del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, per la rilevanza delle questioni giuridiche e dei profili economici affidati alla giurisdizione speciale, che richiede grande preparazione e la più trasparente indipendenza nella prospettiva di garantire una

maggior tutela giurisdizionale del contribuente e di assicurare l'omogenea interpretazione ed applicazione della legge.

L'odierna iniziativa formativa segna solo l'inizio di una serie di corsi di aggiornamento professionale, già programmati dall'organismo di autogoverno della magistratura tributaria, in vista della prossima immissione in ruolo di circa 960 giudici provenienti dalla magistratura ordinaria, che richiederà, per l'attuale contesto di mutevolezza normativa, un notevole impegno per la compilazione delle graduatorie e un elevato sforzo organizzativo per trasferire esperienze e sensibilità nel campo fiscale.

Sono certa che questa avvincente sfida e i temi dell'odierno incontro di studi, per la loro attualità e per il qualificato apporto scientifico dei relatori, sapranno fornire un rilevante contributo a tutti gli operatori del settore.

Intervento di Antonio Merone

Il processo tributario, come il processo civile, è governato dal principio della domanda e dalla regola di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato.

Generalmente si sostiene che il giudicato tributario copre solo la questione principale della causa, ossia l'accertamento del diritto all'annullamento dell'atto, ma non i percorsi argomentativi della sentenza, i motivi di ricorso o i vizi dell'atto.

Dopo un articolato percorso interpretativo, la Suprema Corte è pervenuta ad una sostanziale equiparazione tra giudicato esterno e giudicato interno, anche in ordine alla rilevabilità di ufficio, in considerazione della sua "valenza normativa" per il caso concreto.



Il giudicato interno e il giudicato esterno hanno la medesima autorità e corrispondono entrambi all'unica finalità rappresentata dall'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche e dalla stabilità delle decisioni, cui è sotteso un interesse pubblico.

Nella materia i principi fondamentali ispiratori del processo sono la necessità di evitare la formazione di giudicati contrastanti e l'opportunità di perseguire le comuni regole di economia processuale, al fine di considerare definitivamente predeterminati alcuni elementi nel rapporto tra il contribuente e il fisco.

Pertanto, si deve escludere che il giudicato esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio nel quale si è formato e se ne deve ammettere una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti.

La rilevanza esterna del giudicato tributario rende possibile che un determinato accertamento giudiziale definitivo possa esplicare effetti vincolanti in un ulteriore processo, instaurato tra le stesse parti, che riguardi la disamina della medesima realtà fattuale.

Nelle imposte la fattispecie tributaria si presenta complessa ed è caratterizzata da elementi di cornice, da situazioni di periodo, da presupposti statici o dinamici e da qualificazioni giuridiche (oggettive o soggettive) che vengono poste a base dell'obbligazione fiscale.

La giurisprudenza, quindi, attraverso la svalorizzazione degli atti provvedimentali e dei singoli periodi di imposta, talora normativamente sanciti, ha finito per attribuire importanza a singole questioni comuni definibili come "elementi preliminari" nella costruzione della fattispecie tributaria, come ad esempio "le qualificazioni giuridiche", che, per la loro

strumentalità o propedeuticità, sono correlate ad interessi meritevoli di tutela.

Ovviamente il giudicato non si applica agli elementi variabili e non copre tutti i punti che costituiscono l'antecedente logico della pronuncia, in particolare la valutazione delle prove o la ricostruzione dei fatti, che sono legati alla singola controversia e non presentano l'attitudine a trasmigrare verso altri giudizi, ma solo alle "qualificazioni giuridiche" e agli "elementi preliminari", rispetto ai quali possa dirsi sussistente un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo o una efficacia pluriennale.

In tale prospettiva è decisivo il riscontro dell'esistenza di una relazione qualificata tra i diritti dedotti nei separati giudizi, che abbia ad oggetto un medesimo negozio o rapporto giuridico, dovendo, comunque, essere sottolineato che il giudicato esterno ha efficacia vincolante solo se sia stata decisa un'identica questione (nelle sue componenti in fatto e in diritto): il giudicato formatosi su tali punti, in relazione ad una singola annualità, coinvolge anche tutti i periodi successivi riguardanti quel rapporto giuridico, a condizione che non si tratti di condizioni o presupposti solo analoghi o assimilabili.

Per la natura unitaria del tributo, dettata dalla sua stessa periodicità, solo sulla questione presupposta nella sua invarianza, che il giudice risolve con priorità logica per giungere alla decisione della causa, calerà il giudicato con proiezione esterna, non potendosi comunque prescindere dal contenuto motivazionale della sentenza.

Per pervenire ad una decisione più rapida, nel giudizio di legittimità è deducibile e rilevabile la sussistenza di un giudicato esterno che si sia formato successivamente alla



conclusione della fase di merito: si tratta di una circostanza rilevabile di ufficio che, per la sua rilevanza oggettiva (considerata come attinente al quadro normativo di riferimento), si sottrae alla preclusione prevista dall'art. 372 cod. proc. civ. per la produzione di nuovi documenti e non rientra nel divieto di deduzione di nuove questioni.

Il tema è, ovviamente, molto delicato perché stabilire un vincolo significa privare il secondo giudice di qualunque margine di apprezzamento, anche nel caso in cui il giudicato si sia formato per eventi accidentali o sia assolutamente erroneo, in tal modo prevalendo l'esigenza di rapida definizione della causa sul principio del contraddittorio.

Giova rilevare che, per la natura interdisciplinare del diritto tributario, che coinvolge il diritto civile, il diritto commerciale, il diritto fallimentare, il diritto amministrativo e il diritto penale, la tematica del giudicato esterno e l'interferenza con altri giudizi, si è già posta in riferimento ad altre giurisdizioni.

Nell'introdurre la cosiddetta "pregiudiziale tributaria", l'art. 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, disponeva che, in relazione ai reati previsti dalle leggi sui tributi diretti, l'azione penale era sospesa e non poteva essere esercitata se non prima della definitività dell'accertamento del tributo.

Per il principio di unità della giurisdizione, per la natura speciale dei tributi e per il complesso tecnicismo della materia fiscale, al giudice penale era inibito rimettere in discussione l'esistenza e la consistenza di un elemento già accertato, valutato e cristallizzato dal giudice tributario: l'evasione di imposta.

Pur non potendo assimilarsi ad una condizione di procedibilità, l'esito dell'accertamento, divenuto definitivo per

manca di ricorso da parte del contribuente o per esaurimento dei mezzi di impugnazione innanzi agli organi di giustizia tributaria, faceva stato per il giudice penale, che non poteva sindacare le valutazioni dell'ufficio finanziario, ma doveva limitarsi alla verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo e alla quantificazione della pena.

Con l'entrata in vigore della riforma fiscale, il meccanismo della pregiudiziale tributaria venne esteso anche al campo dell'IVA: mentre l'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di imposte dirette confermava la pregiudizialità dell'accertamento di imposta rispetto all'inizio del procedimento penale, l'art. 58 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, in materia di IVA disponeva che, nelle ipotesi previste dall'art. 50, l'azione penale aveva corso solo dopo che l'accertamento di imposta era divenuto definitivo.

Successivamente, in esito alla declaratoria di incostituzionalità della pregiudiziale tributaria per incompatibilità con il principio del libero convincimento del giudice, il d.l. 10 luglio 1982, n. 429 (convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516) aveva configurato le fattispecie incriminatrici imperniandole sull'evasione di imposta e, quindi, sull'evento di danno che era quantificato tramite l'introduzione di soglie di punibilità.

Veniva, così, affermato il principio del cosiddetto doppio binario prevedendo, per evitare lungaggini processuali, il divieto di sospensione del processo tributario anche in presenza di fatti penalmente rilevanti, ma contemperandolo con il riconoscimento di autorità di cosa giudicata alla sentenza dibattimentale, in relazione ai fatti materiali oggetto del giudizio penale (art. 12 legge n. 516 del 1982).



L'art. 20 del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 ha sancito la completa e reciproca autonomia del giudicato penale e tributario, nella parte in cui è stato stabilito che "il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione".

Va tuttavia rilevato che il processo tributario è caratterizzato da un sistema probatorio molto limitato rispetto a quello penale, poiché l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, vieta l'ammissione del giuramento e della prova testimoniale, ma consente una valutazione della legittimità dell'atto amministrativo e del provvedimento entro i limiti della stabilità del giudicato amministrativo.

Sotto altro profilo, in relazione alla posizione dell'imputato, è stato maggiormente salvaguardato il diritto di difesa, poiché nell'attività di raccolta delle prove, fonte della decisione penale, è stata rafforzata la garanzia costituzionale che trova origine nell'art. 24 della Costituzione.

Alla luce del descritto quadro normativo, il processo tributario e il processo penale si sviluppano in piena autonomia, in osservanza delle rispettive regole procedurali, senza tuttavia aversi una completa separazione dei conseguenti giudizi.

L'art. 654 cod. proc. pen. attribuisce l'autorità di cosa giudicata alla sentenza penale nel giudizio civile o amministrativo, limitatamente agli stessi fatti che furono oggetto del giudizio, in riferimento ai soggetti che abbiano assunto la qualità di imputato, parte civile o responsabile civile, che si siano costituiti o che siano intervenuti nel processo penale, quando in

questo si controverta intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa.

Si tratta, all'evidenza, di tematiche complesse che non esauriscono la problematica e le implicazioni del giudicato esterno, che ha numerose ricadute nei diversi rami del diritto.

Intervento di Gianni De Bellis

Il processo tributario è un processo particolare di natura mista. 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 possono aversi:

- 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 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."*

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 viene proposto ricorso nei sessanta giorni dalla notifica, l'atto si consolida e non è più possibile pretendere alcunché).

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 c.c., 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 al campo tributario ha costretto poi ad operare una differenziazione tra una definitività amministrativa (frutto della non impugnazione del condebitore) superabile dal giudicato ex art. 1306 c.c., 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 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 l'ipotesi 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 nel 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.

La problematica del giudicato esterno nel giudizio tributario 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 essere riproposta per altre volte, evitando 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 è destinato a suscitare perplessità.

Anche perché in giurisprudenza 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. Si consideri il lavoratore autonomo che propone 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)?

È da ritenere che simili questioni giuridiche non formino 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: 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 sostiene che il 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.

In tal caso cosa residua di questo giudicato che dovrebbe poter estendersi a diverse annualità?

Sicuramente il giudicato si produce nei riguardi di un provvedimento di esenzione. Pensiamo all’esenzione decennale per il mezzogiorno dall’IRPEG; analogamente il giudicato si forma sulla rendita catastale per tutte le annualità d’imposta che su quella rendita si basano; lo stesso è a dirsi per il giudicato che riconosce l’esistenza di una perdita e quindi il diritto di spalmarla nei cinque 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 rilevante è quello 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.

Sulla base di questi presupposti, il campo di applicazione del giudicato esterno nella materia tributaria è molto limitato.

Alla ricostruzione fin qui compiuta vanno aggiunte 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.

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: 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.

Infine, pare opportuno segnalare la sentenza del 20 ottobre 2011 nella causa C-396/09, 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".

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 era proseguito.

Il Tribunale di Bari aveva 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, che ha sostanzialmente affermato che il Tribunale non doveva obbedire alla pronuncia della Cassazione, ma doveva far prevalere il diritto comunitario.

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.

Intervento di Paolo Biavati

Una riflessione sui rapporti fra la Corte di giustizia dell'Unione europea e il giudicato tributario comporta, a mio avviso, tre passaggi. Il primo concerne l'atteggiamento dei giudici del Kirchberg nei confronti della nozione di giudicato. Il secondo valuta le peculiarità che discendono dal confronto fra l'effettività del diritto europeo e i giudicati nazionali, con speciale riferimento alla materia tributaria. Il terzo è quello di uno sguardo al modo con cui il giudicato tributario viene impiegato a fini di



contenimento del contenzioso, rispetto alle norme interne ed europee sul diritto di difesa.

La Corte di giustizia ha costantemente rispettato l'efficacia sia dei giudicati nazionali, sia di quelli sorti nel processo giurisdizionale di Lussemburgo.

Quanto al primo aspetto, è costante affermazione della Corte che l'eventuale accertamento di diritti, ancorché avvenuto senza l'opportuna applicazione del diritto dell'Unione, una volta raggiunta la stabilità che i singoli ordinamenti attribuiscono alla "*res iudicata*", non è più oggetto di riesame.

E' proprio la sentenza *Olimpiclub* (in data 3 settembre 2009 - in causa C-2/08), fondamentale per la materia dell'incontro odierno, ad offrire un riepilogo, per così dire, autentico, dell'approccio della Corte. I giudici dell'Unione, infatti, così si esprimono ai punti 22-24 della decisione, che conviene riportare integralmente. "22. A tal riguardo, occorre rammentare l'importanza che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste sia nell'ordinamento giuridico comunitario sia negli ordinamenti giuridici nazionali. Infatti, al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione (sentenza 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Köbler*, Racc. pag. I-10239, punto 38, e 16 marzo 2006, causa C-234/04, *Kapferer*, Racc. pag. I-2585, punto 20). 23. Ne consegue che il diritto comunitario non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione, anche quando

ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione (v. sentenza *Kapferer*, cit., punto 21). 24. In assenza di una normativa comunitaria in materia, le modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata rientrano nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi. Esse non devono tuttavia essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) né essere strutturate in modo da rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (v., in tal senso, sentenza *Kapferer*, cit., punto 22)".

Dal secondo profilo, è fuori discussione che nel sistema di tutela giurisdizionale di Lussemburgo il giudicato abbia piena cittadinanza, anche se va indubbiamente sottolineato come i giudici del *Kirchberg*, al momento di indicare i limiti oggettivi del giudicato, abbiano di solito fatto riferimento alle questioni di fatto e di diritto effettivamente discusse in causa.

Il pieno rispetto del contraddittorio e del confronto fra le parti porta le corti europee ad assumere un atteggiamento cauto rispetto all'idea della necessaria deduzione in giudizio dell'intero rapporto e dell'estensione dell'accertamento giurisdizionale non solo al dedotto, ma anche al deducibile.

E' opportuno sottolineare, d'altronde, che le applicazioni concrete a cui si riferiscono le corti non danno luogo a situazioni clamorose e si può pensare che un giudice italiano non si sarebbe regolato diversamente. Certo, esiste obiettivamente un'accentuazione diversa.



La materia tributaria è stata, probabilmente, il terreno in cui il confronto fra giudici e giurisdizioni nazionali ha dato luogo agli episodi giurisprudenziali di maggiore interesse nell'ultimo decennio.

E' in materia tributaria che la Corte di giustizia ha potuto affermare l'inadempimento dello Stato italiano a motivo di una giurisprudenza di Cassazione non conforme al diritto europeo.

E' sempre in materia tributaria che la Corte ha affermato il diritto-dovere, per un'amministrazione nazionale, di agire in via di autotutela per l'applicazione del diritto europeo, anche quando una contestazione del contribuente fosse già stata respinta con sentenza passata in giudicato.

Più in generale, i fronti della ripetizione dell'indebito comunitario e del risarcimento dei danni a carico degli Stati sono due fra le linee di maggiore intervento.

Lo scenario complessivo è quello del confronto, giuridico e politico, fra le istituzioni dell'Unione e le autorità giudiziarie nazionali. Mentre le prime spingono verso un'applicazione uniforme del diritto (qui, in specie, tributario e *antitrust*) europeo, i giudici nazionali tendono ad applicazioni variate e flessibili, che risentono di molteplici esigenze locali: dalla protezione dell'occupazione alla tutela dei bilanci pubblici.

Dall'angolo prospettico del processo, lo scenario è piuttosto quello del rapporto fra l'autonomia del legislatore nazionale e la prevalente forza del diritto europeo.

La Corte di giustizia è sempre stata rispettosa delle scelte interne e non ha mai preteso che il diritto dell'Unione si facesse largo, se non nell'alveo delle disposizioni procedurali nazionali.

Non si dimentichi, però, che l'art. 19, par. 1°, comma 2°, FUE sancisce che "gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione".

La riflessione sul binomio autonomia/supremazia richiederà, dunque, un opportuno approfondimento, anche se, a prima vista, il tenore del trattato dopo Lisbona sembra confortare le tesi che vedono nell'autonomia procedurale nazionale un modo di governare i processi libero quanto alle forme, ma vincolato quanto all'obiettivo, che è quello di garantire l'effettività del diritto europeo.

In questo contesto, si tratta di esaminare la sentenza del 3 settembre 2009 resa dalla Corte di giustizia nel caso *Olimpiclub*.

La fattispecie è notissima e credo sia superfluo ripercorrerla. Il punto di fondo è che, in una serie di controversie in materia di Iva, si discuteva circa la natura, effettiva o simulata, di un contratto di comodato (e quindi, di un profilo di fatto e di diritto in sé pregiudiziale circa l'applicazione della norma tributaria).

Nei giudizi concernenti taluni periodi di imposta, su cui era già sceso il giudicato, era stata accertata la natura non fraudolenta di quel contratto.

La Corte di Cassazione, investita di un ricorso, sollevò la questione pregiudiziale interpretativa ai sensi dell'allora art. 234 CE (oggi 267 FUE), chiedendo alla Corte di giustizia di stabilire se il diritto comunitario ostasse all'applicazione dell'art. 2909 c.c., quando tale applicazione venisse a consacrare un risultato contrastante con il diritto europeo, tenendo conto dell'interpretazione della stessa Cassazione, secondo cui nelle controversie tributarie il giudicato esterno, qualora l'accertamento consacrato concerna un punto



fondamentale comune ad altre cause, esplica, rispetto a questo, efficacia vincolante, anche se formatosi in relazione ad un diverso periodo di imposta.

La posizione, per così dire, politica della Corte di giustizia, espressa in *Olimpiclub*, è chiara. Si vuole evitare che un'interpretazione estensiva del giudicato tributario impedisca al giudice, chiamato ad esaminare controversie relative allo stesso rapporto, ma riferite ad annualità successive e diverse, non già di rimettere in discussione le annualità rese oggetto di pronuncia definitiva (e quindi, con pieno rispetto del giudicato che si è già formato), ma di riesaminare le nuove fattispecie, applicando ad esse correttamente il diritto europeo.

Obiettivo della Corte di giustizia è l'orientamento espresso dalle Sezioni unite con la sentenza n. 13916 del 2006, che, come pure è perfettamente noto, ha affermato l'ultrattività del giudicato esterno tributario su questioni di fatto e di diritto analoghe, in controversia fra le medesime parti, nonostante l'autonomia di ogni singolo periodo di imposta.

Da questo punto di vista, è probabilmente lecito affermare che la Sezione tributaria della Cassazione, effettuando il rinvio pregiudiziale, si era posta in consapevole rotta di collisione con la Corte: se la posizione della Corte suprema italiana fosse passata indenne al vaglio, si sarebbe creata un'area di esenzione dall'applicazione del diritto europeo più vasta di quella ammessa dai giudici di Lussemburgo per rispetto dei giudicati nazionali, secondo le linee più sopra sommariamente riferite.

A mio avviso, in *Olimpiclub* sono presenti due contenuti. Il primo è quello di non dare l'impressione che il caso *Lucchini* costituisca una svolta troppo forte sul punto del rispetto

dei giudicati nazionali: con parole espresse, la Corte di giustizia ne afferma il carattere di eccezionalità, legata all'eccezionalità della fattispecie che lo ha generato.

E' evidente, qui, l'operazione politica di mettere la Corte al riparo dalle critiche e dai timori di un'invadenza ingiustificata dell'autonomia degli Stati membri. In realtà, i giudici di Lussemburgo non fanno passi indietro e, anzi, seppure per ragioni diverse, trovano modo di assestare un altro colpo all'art. 2909 c.c.

Il secondo contenuto, infatti, va nel senso di non lasciare al giudicato nazionale un'ampiezza eccessiva. Se per gli accertamenti contenuti nel medesimo processo il rispetto del giudicato rimane pieno, la stessa cosa non vale (o può non valere) per il giudicato esterno, che si è formato in altri giudizi.

La preoccupazione della Corte non è quella di distinguere fra pregiudiziali civili di merito e controversia tributaria, ma di segnare un punto a favore dell'applicazione effettiva del diritto dell'Unione.

La Corte di giustizia si limita ad affermare il principio di effettività e a notare che se si dovesse ritenere vincolante per gli anni successivi un giudicato esterno non corretto sotto il profilo del diritto europeo, l'errore si riprodurrebbe, in modo irragionevole, per tutti i nuovi esercizi fiscali.

La mia impressione è che definire una posizione della Corte di giustizia sul tema del giudicato esterno partendo da *Olimpiclub* porterebbe fuori strada. Sul giudicato esterno i giudici del *Kirchberg* sono semplicemente agnostici. Ciò che ad essi importa è l'effetto utile dell'applicazione del diritto europeo, rispetto al quale il giudicato nazionale, sia pure con tutte le



precisazioni del caso, non costituisce più, sempre e comunque, un muro invalicabile.

L'ultimo profilo a cui vorrei dedicare un breve cenno è quello della crisi del giudicato e della sua collocazione nel delicato equilibrio fra le esigenze dell'effettività e della ragionevole durata, da un lato, e quelle del diritto di difesa e del giusto processo, dall'altro.

Non è affatto detto che una determinata statuizione sia giusta e conforme a diritto solo perché esce da un vaglio giudiziario plurale o, a maggior ragione, perché nessuna parte l'ha impugnata.

Appare sempre più arduo ammettere l'estensione del giudicato oltre i limiti della controversia concretamente dedotta in giudizio e, più ancora, oltre i limiti delle questioni effettivamente discusse.

Il diritto alla difesa, postulato da norme europee come l'art. 47 della Carta dei diritti e l'art. 6 cedu, non può tollerare limitazioni esterne, oltre un limite di ragionevolezza. Si dovrebbe dire, da questo angolo di prospettiva, che il giudicato può scendere solo su ciò che le parti hanno effettivamente discusso.

Il difficile rapporto fra la scarsità di risorse giurisdizionali e l'elevata quantità di contenzioso nelle società contemporanee porta, fra le altre ricadute, a fare leva sulla efficacia di fatto di pronunce sottratte all'iter ordinario del giudicato, oppure a semplificare questo iter, contraendo, ad esempio, le possibilità di impugnazione.

Reso meno autorevole, il giudicato non ha, per così dire, la forza politica per costituire l'ostacolo all'applicazione di un diritto superiore. Qui si trova, in radice, la logica di sentenze come Commissione c. Italia, Lucchini o Olimpclub.

In tutti i casi, la Corte di giustizia ha voluto rimarcare che, rispetto alla necessaria prevalente applicazione del diritto dell'Unione, gli ordinamenti nazionali non si possono trincerare dietro il fatto compiuto delle scelte degli organi giurisdizionali di ultima istanza o dietro lo schermo del giudicato.

Nel contempo, dietro a scelte come quelle compiute dalla Cassazione, tese a valorizzare il giudicato tributario riferito a diversi anni di imposta, si deve leggere il tentativo di fronteggiare un carico giudiziario esorbitante e di rispondere alla tensione verso la ragionevole durata dei procedimenti.

Questo aspetto, mi sembra, resta totalmente al di fuori della logica della Corte europea, che finge di ignorarlo. Del resto, dopo Olimpclub, la Suprema corte si è talora atteggiata in modo diverso, ritornando a limitare l'efficacia del giudicato al solo periodo impositivo a cui è riferita la controversia che lo ha generato.

Il giudicato esterno tributario, come ogni giudicato esterno nell'ambito del medesimo plesso giurisdizionale, spezza la controversia, ne isola alcuni punti e ne trasferisce l'esito in altre controversie. Vi è, in qualche modo, una sorta di sviamento della funzione del giudicato e, come è ben noto, in diritto processuale ogni alterazione dei meccanismi fisiologici porta conseguenze altrettanto patologiche.

Ora, il punto è il seguente: come porre in relazione la necessità di non rinnovare, in processi seriali, un lavoro di accertamento ripetitivo, con il diritto delle parti ad essere giudicate solo sui punti oggetto di contraddittorio effettivo e con il mantenimento del giudicato all'interno dei suoi limiti strutturali.

La lezione di Olimpclub è chiara. Ciò che viene sconfitto è l'atteggiamento interpretativo



della Cassazione, che amplia i confini oggettivi del giudicato tributario: naturalmente, nel solo ambito dei rapporti con il diritto europeo e nella misura in cui ciò limiti o riduca l'applicazione del diritto dell'Unione.

Per quanto si possa accedere ad una ricostruzione virtuosa, che limita gli effetti di Olimpiclub, resta vero che ai giudici nazionali è dato un significativo avvertimento. Con tutto questo, a mio avviso, vi è un possibile percorso, che consente un razionale impiego di risorse giudiziarie nel pieno rispetto del diritto di difesa delle parti.

Infatti, senza ricorrere alla gabbia del giudicato, si può ritenere che il giudice possa avvalersi di ciò che è stato accertato in altre pronunce giurisdizionali definitive, sotto il profilo di un prudente apprezzamento di quei dati di fatto, che normalmente non saranno contestati dall'altra parte.

Il combinato effetto degli art. 116, comma 1°, c.p.c. e dell'art. 115, comma 1°, c.p.c. permette al giudice di ritenere provati i fatti (ad esempio, i presupposti fattuali per l'applicazione di una data imposta), già accertati con sentenza per un diverso e precedente periodo di imposta, qualora nel contenzioso relativo ad un successivo periodo di imposta la parte che ne è pregiudicata non li contesti, fornendo poi una specifica prova del loro modificarsi.

Lo sforzo che si richiede al giudice è minimo: se, nella logica criticata dalla Corte di giustizia, occorre comunque svolgere l'operazione intellettuale di verifica della formazione del giudicato, nella prospettiva che sto indicando si tratta solo di applicare il dato già oggetto di verifica alla nuova fattispecie e di prendere atto della mancanza di contestazione.

L'eventuale sottoposizione della nuova fattispecie a norme, europee od interne, non

applicabili *ratione temporis* a quella di un anteriore periodo impositivo, è un ragionamento di diritto, che non comporta l'investimento di specifiche risorse di indagine.

Certo, si apre la strada a casi in cui l'accertamento svolto in un precedente giudizio non sarà utilizzabile: e, mi sembra, non sarebbe stato possibile utilizzarlo in Olimpiclub, dato il contrasto fra il contribuente e l'Amministrazione tributaria.

Credo però che si tratti di ipotesi numericamente marginali e che, nella pratica, la soluzione proposta possa risultare rispettosa sia del contraddittorio fra le parti, sia dell'ineludibile esigenza di decisioni rapide.

Intervento di Aldo Scola

Il presente incontro si pone come una importante occasione di riflessione generale sui temi della giustizia tributaria in un'ottica di costruttivo confronto tra magistrati ordinari e giudici speciali al fine di verificare, nel suo insieme, l'efficienza del sistema e le principali problematiche che riguardano gli uffici di merito.

Gli uffici di primo e secondo grado si confrontano con i consueti problemi della giustizia, come l'incremento del contenzioso, le nuove e gravose incombenze cautelari, la riduzione delle risorse e la carenza di personale, che rendono necessaria la specializzazione e la formazione dei giudici, particolarmente qualificata in rapporto ad ogni tipo d'imposta per affrontare materie sempre più delicate e complesse.

Decisivo, quindi, è il ruolo dei presidenti, che devono seguire gli orientamenti della giurisprudenza (interna e comunitaria) e le



linee evolutive della legislazione per creare un circuito virtuoso finalizzato a favorire lo scambio di informazioni tra le singole sezioni ed i giudici.

L'interferenza del diritto comunitario con le disposizioni normative interne presenta caratteri sempre più incisivi ed impone ai giudici tributari di conoscere la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, in materie di rilevante impatto economico, come ad esempio quelle concernenti il recupero degli aiuti economici di Stato.

Nel delicato settore del recupero degli aiuti di stato, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha recentemente ritenuto insufficienti le iniziative statali che hanno sostanzialmente ritardato o eluso il dovere di esecuzione immediata delle decisioni degli organi di giustizia comunitari.

Tale problematica si è posta, in particolare, in materia cautelare e di sospensione dell'efficacia degli atti recuperatori dell'amministrazione finanziaria, che sono stati ritenuti dalla Corte di Giustizia Europea non conformi ai principi del diritto comunitario.

Da queste premesse ben si intuisce l'alto livello evolutivo e la complessità del contenzioso che investe la giurisdizione fiscale, che è disciplinata da regole processuali che sono notevolmente progredite nella stessa direzione.

Intervento di Vincenzo Busa

L'elevata propensione al contenzioso, che non ha riscontri negli altri Stati europei, costituisce una palese anomalia del nostro sistema tributario e, assieme, un obiettivo ostacolo al corretto funzionamento della giustizia tributaria.

Il fenomeno, comunque di non trascurabili dimensioni, desta preoccupazione non solo nei giudici, ma anche nell'Agenzia delle entrate, che, essendo parte in causa in 735.000 controversie e presente nei giudizi tributari circa sette volte su dieci, ha predisposto un piano per la riduzione del contenzioso.

All'interno dell'Agenzia delle entrate l'analisi critica per individuare le cause di tale fenomeno, è in atto da alcuni anni e sono state individuate alcune linee strategiche di azione ed è stato avviato un impegnativo progetto che innova i criteri per la gestione del contenzioso, con l'obiettivo mirato di ridurre le numerose pendenze giudiziarie.

Trattandosi di un progetto che concorre a realizzare, attraverso il deflazionamento del contenzioso, le condizioni necessarie per amministrare proficuamente la giustizia in attuazione del principio del giusto processo, vanno analizzate le ricadute dell'applicazione del giudicato esterno nella concreta gestione dei procedimenti.

I punti più qualificanti, diretti a favorire il superamento della logica gestionale a favore di un approccio di tipo manageriale, sono stati individuati:

- 1) nella definizione di programmi annuali che prevedono obiettivi strumentali e di efficacia della gestione;
- 2) nell'informatizzazione di tutte le fasi e degli atti del processo;
- 3) nella classificazione dei ricorsi, delle decisioni e delle controversie in base all'oggetto del contendere;
- 4) nella realizzazione di *report* sull'esito delle questioni controverse, sui motivi della soccombenza, sugli indici di impugnazione, di vittoria e di condanna alle spese di lite;



5) nel calcolo automatico del *rating* di sostenibilità della controversia;

6) nell'individuazione e segnalazione all'autorità giudiziaria di determinate questioni alla base di contenziosi seriali ai fini della trattazione anticipata di "cause pilota" e del tempestivo consolidamento della giurisprudenza.

La riduzione dei livelli di conflittualità non può prescindere dalla preventiva eliminazione dei profili di illegittimità e infondatezza degli atti suscettibili di impugnazione, che devono tendere al miglioramento del rapporto con i contribuenti, all'aumento della *tax compliance* e del livello di credibilità del sistema tributario.

In coerenza con questa premessa, gli uffici sono stati ripetutamente invitati a non coltivare in giudizio questioni di tipo formale, se non nella concreta prospettiva di accreditare soluzioni legittime sotto l'aspetto sostanziale, nonchè ad abbandonare controversie relative ad atti illegittimi o infondati, anche quando vi sia una concreta prospettiva di vittoria dovuta a preclusioni o vizi formali.

Funzionale a tale esigenza è, peraltro, l'attivazione obbligatoria, a partire dal 2 aprile 2012, di un procedimento amministrativo che, prima della costituzione in giudizio, chiama l'Agenzia a confrontarsi sistematicamente con il contribuente sulla base dei motivi del ricorso e degli orientamenti della giurisprudenza (cfr. art. 17-*bis*, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Nel corso dei precedenti interventi sono state messe a fuoco le problematiche giuridiche che ostano all'applicazione generalizzata dell'articolo 2909 cod. civ. nei rapporti giuridici tributari, che tengono conto del principio dell'autonomia dell'obbligazione tributaria e della particolare natura del processo tributario (di tipo impugnatorio, nel quale il ricorrente

chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto).

A questo punto va, invece, approfondito l'impatto economico-gestionale dell'istituto, sinora poco esplorato dalla dottrina e, in particolare, occorre capire in che termini possa inserirsi nel piano di riduzione della conflittualità tributaria e nello sforzo di incrementare il tasso di credibilità della funzione amministrativa di controllo, così come percepita dai contribuenti, che costituisce il presupposto fondamentale della riduzione delle controversie.

Non vi è dubbio che il giudicato esterno corrisponda, in prima approssimazione, proprio all'esigenza, rilevante sotto il profilo economico, di evitare inutili costi processuali, mettendo in condizione la parte vittoriosa (in un periodo d'imposta) di non riprospettare la medesima questione (nei periodi d'imposta successivi).

L'opportunità di definire *una tantum* il medesimo rapporto tributario, così come si presenta nei diversi periodi d'imposta, impedendone la riproposizione in giudizio, costituisce una indubbia prerogativa dell'istituto che contribuisce efficacemente, oltre che alla certezza del diritto, anche alla riduzione del contenzioso: è utile tuttavia indagare su possibili controindicazioni che potrebbero revocare in dubbio gli apparenti vantaggi rilevanti sul piano della economicità dell'azione.

Al riguardo si profila, invero, un'esigenza di segno opposto, ancora più aderente al principio di economicità dell'azione amministrativa e molto sentita dagli Uffici dell'Agenzia, che il giudicato esterno non aiuta a soddisfare, come nel caso di soprassedere all'impugnazione di sentenze in sé censurabili, relative a controversie di esiguo valore.



Infatti, sul presupposto che la decisione possa produrre effetti a tempo indeterminato, coinvolgendo interessi che, cumulati nei diversi periodi d'imposta, da esigui diventino consistenti, costringe gli uffici a proporre gravame proprio per evitare la formazione del giudicato esterno, con conseguente effetto inflattivo del contenzioso e violazione del principio di economicità.

Al contrario, il principio di economicità dell'azione amministrativa, enunciato espressamente per il procedimento di mediazione tributaria, dovrebbe guidare le strategie processuali dell'Agenzia, assieme ai criteri della certezza della questione controversa e della sostenibilità della pretesa (cfr. art. 17-*bis*, comma 8, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546).

Altra non meno rilevante implicazione del giudicato esterno attiene alla credibilità del sistema tributario e all'attuazione dei principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione.

Sotto tale aspetto, desta obiettiva preoccupazione l'eventualità che un giudicato esterno favorevole all'Agenzia possa perpetuare a tempo indeterminato soluzioni ingiuste.

Non sarebbe conforme agli obiettivi istituzionali e, quindi, agli interessi dell'Agenzia, ad esempio, assoggettare "per sempre" a tassazione un vitalizio non imponibile (in quanto erogato per risarcire il danno dipendente da invalidità permanente - cfr. art 6, comma 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), per effetto di un fatale giudicato esterno (formatosi su un periodo d'imposta per il quale la questione della imponibilità sia stata dedotta in giudizio) favorito da un errore giudiziario e dalla susseguente distrazione del contribuente

che abbia omissis di proporre tempestivo gravame.

In ipotesi del genere, la cui diffusione è tutt'altro che trascurabile per la difficoltà di orientarsi correttamente nella complessità delle norme tributarie, non sarebbe consentito sterilizzare gli effetti del giudicato esterno neppure con un intervento in via di autotutela amministrativa che trova un limite insuperabile proprio nel giudicato (cfr. art. 2, comma 2, del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37).

Parimenti inaccettabile, per gli stessi motivi, sarebbe un giudicato esterno sfavorevole all'Agenzia formatosi in relazione ad atti legittimi che non potrebbero, pertanto, essere riproposti nei successivi periodi d'imposta (si pensi al giudicato formatosi sulla non imponibilità di un trattamento pensionistico la cui tassazione sia invece pacifica: il contribuente potrebbe rivendicarne la detassazione vita natural durante).

Da ultimo, una breve riflessione sulla reale portata della sentenza *Olimpiclub*, con la quale la Corte di giustizia, ha tratto la inequivocabile conclusione, secondo cui il diritto comunitario osta ad una interpretazione estensiva dell'articolo 2909 c.c., che affermi l'ultrattività del giudicato nei periodi d'imposta successivi a quello per il quale si è formato. Di fatto, è stata sostanzialmente esclusa l'applicazione del giudicato esterno in materia di IVA.

Da notare 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 afferma l'efficacia del giudicato.

Il giudicato non può tuttavia opporsi laddove "non si sia avuta una decisione definitiva" ossia quando si presenti in forma di giudicato esterno. Quest'ultimo, in breve, non può trovare applicazione se non per favorire soluzioni conformi al diritto comunitario.

Ma un giudicato esterno "condizionato", subordinato cioè alla legittimità comunitaria della soluzione, non ha più le prerogative del giudicato.

La Corte di Giustizia ha affermato di fatto il principio della frammentazione delle controversie in riferimento alle singole annualità d'imposta che esprimono obbligazioni tributarie autonome; si può quindi ritenere che la preoccupazione poc'anzi rappresentata (ossia che il giudicato possa coprire soluzioni illegittime) è stata rimossa dalla Corte di Giustizia per le controversie in materia di tributi armonizzati.

Residuerrebbe invero un giudicato esterno limitato ai rapporti giuridici relativi a tributi non armonizzati, che comporterebbe un doppio binario di soluzioni in ogni caso difficile da gestire e, forse, anche da giustificare.

In prospettiva di sintesi, alcuni profili critici, comparativamente con gli innegabili vantaggi indotti dalla ultrattività degli effetti in successivi periodi d'imposta, suggeriscono una approfondita disamina del giudicato esterno:

1. induce l'Amministrazione finanziaria a proporre gravame anche nei casi in cui, per esiguità della materia, intenderebbe prestare acquiescenza a sentenze in sé censurabili;

2. potrebbe favorire soluzioni percepite come sostanzialmente inique in un settore, come quello tributario, che deve recuperare ampi margini di credibilità;
3. nel settore IVA (e in quelli armonizzati in genere) troverebbe applicazione limitatamente alle norme nazionali di attuazione compatibili con la direttiva 28 novembre 2006, n. 112.

L'auspicio è che queste preoccupazioni vengano fugate in occasione di un prossimo intervento che faccia definitiva chiarezza sull'ambito di applicazione del giudicato.

Intervento di Ennio Attilio Sepe

La finalità di ogni processo, inteso come procedimento giurisdizionale, è quella di pervenire ad una soluzione permanente e stabile del conflitto di interessi oggetto della lite giudiziaria.

Tale effetto si realizza anche a conclusione del processo tributario. Se anche nel capo III del titolo II del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, manca ogni riferimento alla distinzione tra impugnazioni ordinarie e straordinarie, così come alla nozione di cosa giudicata formale, è indubbio il passaggio in giudicato della sentenza.

Ciò è agevolmente desumibile dalla previsione di un "numerus clausus" di mezzi di impugnazione e dall'essere la loro proponibilità condizionata al rispetto di un termine decorrente dalla pronuncia della sentenza, oltre che dagli artt. 69 e 70 del citato decreto, che richiamano espressamente il passaggio in giudicato della sentenza.

Il rinvio contenuto nel comma 2° dell' art. 1 dello stesso decreto consente di richiamare l'art.



324 c.p.c., che delinea il concetto di cosa giudicata formale identificabile nella tendenziale definitività della sentenza allorchè non più soggetta o assoggettabile ai mezzi di impugnazione ivi elencati.

Pertanto è da ritenere che anche per la sentenza del giudice tributario il passaggio in giudicato è collegato alla non esperibilità delle impugnazioni c.d. ordinarie, che ne rendono incontrovertibile il “*decisum*”, esposto soltanto all’incertezza delle eccezionali circostanze integranti i motivi di impugnazione straordinaria (decorrente, per i termini di proposizione, non dalla pronuncia della sentenza, ma dalla scoperta dei vizi).

Il passaggio in giudicato formale determina, quale logica conseguenza della cosa giudicata, la sanatoria di tutte le nullità della sentenza, in virtù del principio della conversione dei vizi di nullità della sentenza in motivi di gravame, sancito dall’art. 161, comma 1°, c.p.c., nonché e soprattutto l’effetto del giudicato sostanziale di cui all’art. 2909 c.c. (“L’accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa”).

L’oggetto di tale giudicato è in funzione della tesi che si segue nel concepire il processo tributario, vale a dire se il processo è di annullamento di atti normativamente predeterminati, con carattere costitutivo (al potere impositivo dell’Amministrazione è correlato l’interesse legittimo del contribuente al corretto esercizio di tale potere) oppure di accertamento negativo del rapporto, con carattere dichiarativo, più che di annullamento dell’atto impositivo (che non assumerebbe neppure consistenza di atto autoritativo).

Si può tuttavia affermare che è divenuta assolutamente prevalente l’impostazione

dichiarativistica secondo la quale oggetto del processo tributario è la tutela di diritti soggettivi, con una cognizione estesa al merito e, quindi, all’accertamento del rapporto.

La giurisprudenza della S.C. si è orientata per una soluzione sincretistica, nel senso che, pur riconoscendo al giudice tributario la cognizione dell’atto, come nelle ipotesi di “impugnazione-annullamento”, la estende anche al rapporto tributario, in un giudizio di “impugnazione-merito”, perché diretto alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell’accertamento dell’amministrazione finanziaria, quando la contestazione cada sulla esistenza e la misura dell’obbligo tributario.

Interessante è l’impostazione di recente dottrina, secondo cui, in una obbligazione strutturalmente complessa qual è quella tributaria, è ineliminabile un momento prettamente costitutivo nella struttura del prelievo tributario.

Se dal verificarsi del presupposto d’imposta insorge immediatamente un rapporto contributivo fondamentale o “di cornice”, occorre l’attività dichiarativa del contribuente o provvedimento dell’amministrazione perché si concretizzi in un rapporto di debito-credito d’imposta: il presupposto d’imposta svolge un ruolo funzionalmente primario ma strutturalmente secondario nella nascita del debito che richiede l’ulteriore passaggio dato dalla dichiarazione o dall’accertamento, quali atti costitutivi del debito e non del rapporto “di cornice”.

Ove il provvedimento impositivo sia affetto da meri vizi formali, il giudice si limiterà ad una pronuncia caducatoria di annullamento, al pari di un ordinario processo di tipo costitutivo-demolitorio.



Da essa non promanerà alcun vincolo conformativo o, in senso lato, regolamentare, come accade nel giudicato amministrativo di legittimità, per l'amministrazione, tenuta soltanto, in caso di rinnovazione dell'atto, a non ripetere il vizio che ha determinato la pronuncia di annullamento.

Qualora sia contestata la fondatezza e la esattezza fattuale e giuridica della pretesa, il giudice dovrà esaminarla nel merito e determinare l'entità del debito tributario, riconducendola alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, attraverso la sostituzione di un proprio "*dictum*" a quello dell'autorità amministrativa. Seconda la menzionata dottrina si tratta di un provvedimento giurisdizionale doppiamente costitutivo, che si sovrappone all'ablazione dell'atto di accertamento e si iscrive nell'ambito dell'art. 2908 c.c., in quanto medium indispensabile per la concretizzazione del debito tributario, e non già con mera funzione dichiarativa.

L'effetto del giudicato in senso sostanziale descritto dall'art. 2909 c.c. è quello di "fa(re) stato ad ogni effetto". L'espressione richiama l'idea della definitività ed, al tempo stesso, della obbligatorietà, ma nella prospettazione del "giusto processo" secondo le regole formulate dalla riscrittura dell'art. 111 della Costituzione, deve riflettere anche l'esigenza di una tutela effettiva, nel senso di garantire alla parte che ha ragione tutto ciò che il diritto sostanziale ad essa garantisce in base alla decisione giurisdizionale.

Sull'efficacia del giudicato in materia di processo civile si è molto dibattuto, anche perché la genericità della formula adottata dall'art. 2909 c.c. e la varietà dei moduli

processuali non consentono di determinare regole univoche.

Se più agevole si presenta la definizione del giudicato nelle azioni di accertamento vero e proprio, ben più incerta è tale definizione nei giudizi di accertamento negativo, alla cui struttura può assimilarsi quella dei giudizi d'impugnazione. Fino al punto di affermare che nei giudizi di accertamento negativo non si determinerebbe un accertamento suscettibile di fare stato.

Tralasciando le considerazioni legate alla inaccettabilità di un risultato (la formazione del giudicato) dipendente dall'esito della lite, basta osservare, come si è rilevato, che nelle azioni di accertamento negativo l'attore si trova, quanto all'oggetto dell'accertamento, nella stessa posizione in cui si trova il convenuto rispetto alla domanda di accertamento positivo, e non è certo prospettabile che, in tal caso, ove il convenuto sia vincitore, manchi una posizione giuridica soggettiva suscettibile di passare in giudicato.

Pertanto, nei giudizi di accertamento negativo, il giudicato preclude ad ogni effetto la negazione dell'esistenza di quanto accertato nella sentenza.

Problemi simili si presentano per il processo tributario, nel quale analogo è il ventaglio delle azioni che possono proporsi da parte del contribuente.

Il giudicato più agevolmente definibile è quello relativo ad un'azione di ripetizione di indebito, riconducibile ad un'azione di condanna, nella quale diverrà irretrattabile, sotto il profilo della esistenza-inesistenza, la situazione giuridica soggettiva relativa (il diritto di credito) costituente il presupposto logico-giuridico della pronuncia di condanna.



Maggiori difficoltà presentano, stante il carattere impugnatorio del processo, le azioni di accertamento negativo, in relazione alle quali occorre distinguere a seconda che l'oggetto sia rappresentato da situazioni giuridiche soggettive in senso proprio, ossia l'intero rapporto di debito-credito nascente dal presupposto o, come accade in maniera assolutamente più frequente, segmenti o aspetti preliminari di tale rapporto.

Nel primo caso, i confini del giudicato appaiono sufficientemente definiti dalla inesistenza-esistenza della obbligazione tributaria, mentre, nel secondo caso, stante il contenuto limitato dell'atto impugnato, non verrà in esame l'intero rapporto nascente dal presupposto, ma un "segmento" del rapporto, che spesso presenta connessioni con altri segmenti e, quindi, il suo accertamento si riflette sull'ulteriore svolgimento del rapporto tributario.

Autorevole dottrina ha effettuato, pur senza pretesa di completezza, una elencazione per tipologia di casi nei quali tali connessioni si verificano:

A) Casi nei quali l'atto impugnato riguardi un profilo "preliminare" rispetto alla obbligazione tributaria, come accade per gli atti relativi alle operazioni catastali oppure per gli atti di diniego o revoca delle agevolazioni fiscali. In queste ipotesi appare evidente che l'oggetto del giudizio non è una situazione giuridica soggettiva in senso proprio (un diritto personale).

B) Casi nei quali l'atto abbia ad oggetto una frazione dell'obbligazione, come accade in occasione delle liquidazioni automatiche (art. 36 bis del d.P.R. 600/1973), degli accertamenti parziali (art. 41 bis del decr. cit.). Significativo è l'esempio di un accertamento parziale nel quale

sia risultato applicabile al soggetto imponibile il regime di ente non commerciale, con la conseguenza che il giudicato formatosi su tale punto non sembra possa essere considerato irrilevante nel giudizio relativo all'accertamento "globale".

C) Casi nei quali l'atto concerne la determinazione di elementi destinati ad essere rilevanti soltanto ai fini della definizione di un successivo periodo di imposta. Si pensi all'ipotesi in cui la riduzione della perdita registrata in un esercizio implichi un maggiore reddito nell'esercizio successivo oppure a quella in cui la determinazione delle rimanenze finali di un esercizio si traduce nelle esistenze iniziali dell'esercizio successivo.

Si tratta di una elencazione che non ha certo carattere esaustivo, ma semplicemente esemplificativo, estensibile a tutta una serie di casi diversi, non preventivamente individuabili ma da valutare di volta in volta, nei quali le fattispecie presentino elementi suscettibili di proiettarsi con efficacia vincolante in successivi giudizi di determinazione dell'imposta dovuta.

La Corte di Cassazione ha già avuto occasione di statuire sull'efficacia "ultrattiva" del giudicato in tema di categoria e rendita catastale (Cass. 2011/18923; 2011/29584), di esenzione o agevolazione pluriennale (Cass. 2006/24065; 2011/1198).

Analoghi sono i casi in cui la S.C., dopo qualche tentennamento, ha ritenuto applicabile la c.d. ultrattività del giudicato (S.U. 2006/13916) in tema di imposte periodiche: l'accertamento relativo ad un periodo d'imposta è suscettibile di fare stato rispetto a periodi seguenti, senza che trovi ostacolo nell'"autonomia dei periodi d'imposta" prevista, per le imposte sui redditi dall'art. 7 del d.P.R. 917/1986, secondo il quale "l'imposta è dovuta



per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma".

Già tale disposizione incontra significative deroghe sul piano normativo (come nel caso di "riporto delle perdite", di "riporto dei crediti d'imposta", di "rettifica di rimanenze").

E' stato, altresì, osservato che l'autonomia delle obbligazioni d'imposta relative a periodi diversi vale solo a negare la possibile esistenza di un'unica obbligazione corrispondente a più periodi d'imposta o di un rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra più obbligazioni sorte in diversi periodi d'imposta, ma non vale ad escludere, e ciò proprio per la periodicità del tributo, che possano esistere elementi rilevanti ai fini della determinazione del dovuto comuni a più periodi d'imposta o che l'accertamento giudiziale del modo di essere dell'obbligazione relativa ad un singolo periodo d'imposta possa implicare anche l'accertamento di una questione capace di "fare stato", con forza di giudicato, nel giudizio relativo all'obbligazione sorta in un diverso periodo d'imposta.

In altri termini, "se è vero che l'autonomia dei periodi d'imposta comporta l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato, è altrettanto vero che una siffatta indifferenza trova ragionevole giustificazione solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo (ad es. la capacità contributiva, le spese deducibili): ma ben vi possono essere - ed effettivamente vi sono - elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi d'imposta".

Per dare un inquadramento sistematico al problema sopra esaminato la dottrina ha elaborato una più ampia nozione di effetti giuridici, nel senso che oggetto del processo e, quindi, del giudicato non sono soltanto situazioni giuridiche soggettive in senso proprio (l'intero rapporto di debito-credito nascente dal presupposto) ma anche elementi parziali o preliminari suscettibili di "fare stato" in un processo successivo nel quale ritornano in esame e che sia connesso o collegato al precedente in cui su di essi si è formato il giudicato.

Sono stati definiti effetti giuridici preliminari, identificati dalla giurisprudenza della S.C. appunto come elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente (v. anche Cass. 2011/18923; 2011/20029).

Da considerare "effetti" (e non fatti), suscettibili di essere accertati con efficacia di giudicato sono le qualificazioni giuridiche ("ente non commerciale", "soggetto non residente", "bene d'interesse storico-artistico", ecc.), che se anche non si risolvono in comandi, presentano l'attitudine a determinare, in situazioni specificamente "qualificate", il comportamento dei soggetti dell'ordinamento.

Torna allora utile quella dottrina, già richiamata, secondo la quale tra la previsione astratta della norma tributaria ("norma cornice") e la realizzazione dell'effetto ultimo (cioè l'obbligazione tributaria) esiste una serie di passaggi intermedi di cui il fatto (inteso come modificazione della realtà fenomenica) costituisce solo il primo gradino, occorrendo per l'effetto finale che l'elemento fattuale venga mano a mano specificato attraverso successive qualificazioni intermedie costituenti effetti "preliminari".



L'estensione automatica del giudicato non opera tra tributi diversi, ma con riferimento soltanto alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi (Cass. 2007/11226; 2011/20029).

La ragione è che l'effetto preliminare costituisce una qualificazione legata ad una determinata fattispecie *sub specie iuris*, sicché al variare della fattispecie varia anche la qualificazione.

La proiezione nel futuro degli effetti preliminari trova la sua ragion d'essere nella durevolezza dell'interesse protetto, che giustifica altresì l'efficacia regolamentare da riconoscere al precedente giudicato, che, "stante il suo contenuto precettivo che eccede la definizione del segmento di rapporto oggetto specifico del singolo giudizio e assume il valore di regola dell'agire futuro delle parti, così realizzando l'interesse protetto dalla situazione giuridica accertata in giudizio", è idoneo a condizionare ogni successivo giudizio, immutata restando la situazione fattuale e normativa.

Occorre tuttavia precisare che l'efficacia regolamentare del giudicato tributario non corrisponde all'efficacia conformativa del giudicato amministrativo: infatti l'obbligo di conformarsi al giudicato amministrativo è "esterno" all'accertamento giudiziale e si riporta piuttosto all'obbligo previsto dall'art. 4, comma 2°, l. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, mentre nel giudicato tributario il vincolo è una conseguenza della stessa struttura della pronuncia giudiziale.

(Redattore: Luigi Cuomo)