

Vincolo di giudicato da annualità diverse

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 21 Novembre 2017

nel processo tributario non esiste vincolo di giudicato fra processi diversi riguardanti la medesima fattispecie ma per fatti avvenuti in altre annualità

Con la sentenza n. 25566 del 27 ottobre 2017, la Corte di Cassazione, fra l'altro, ha affrontato la questione in ordine all'applicazione del vincolo di giudicato esterno.

Il fatto

La società invocava l'applicazione del **vincolo di giudicato esterno**, esponendo che per altra annualità, il 2004, la relativa sentenza della CTR, favorevole alla società, non era stata impugnata ed era quindi passata in giudicato.

Poichè i fatti di causa e le questioni trattate erano identiche a quelle del giudizio incardinato per l'anno 2005, chiedeva che lo stesso venisse deciso sulla base dell'efficacia vincolante del giudicato relativo all'annualità 2004.

In particolare, la sentenza della CTR relativa all'anno 2004 ha riconosciuto la deducibilità dei costi sulla base del fatto che gli stessi, dedotti nell'esercizio di competenza, erano riportati nelle scritture contabili e nel conto economico, erano afferenti ai ricavi ed erano certi.

La società ritiene, quindi, che il giudicato sull'anno 2004 vincoli la decisione anche sulle altre annualità caratterizzate dai medesimi presupposti di fatto.

Il pensiero della Corte di Cassazione

Il percorso giuridico dei massimi giudici prende le mosse da quanto affermato dalla **Corte a SS.UU. n. 13916/2006**: *“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 non trova ragionevole giustificazione in relazione a quelli che possono essere definiti come "elementi preliminari" nella costituzione della fattispecie tributaria, i quali, per la loro strutturale propedeuticità (o strumentalità) al riconoscimento di un determinato diritto, sono naturalmente correlati ad un interesse protetto che ha il carattere della durevolezza e, quindi, all'efficacia regolamentare del giudicato che su di essi si sia formato”*.

In altri termini, osserva la Corte, *“l'efficacia vincolante del giudicato opera per periodi di imposta diversi da quello oggetto della controversia in cui il giudicato si è formato solo se lo stesso concerne elementi che, una volta accertati, sono per loro natura immutabili in relazione alla sussistenza del presupposto dell'imposta, quali elementi che, per le loro caratteristiche, sono strutturalmente ed ontologicamente idonei a produrre i loro effetti su più periodi”*.

La stessa Corte, nella sentenza che si annota, richiama ulteriori pronunce con le quali è stato ribadito il principio per cui in materia fiscale, dove vige l'autonomia di ciascun periodo di imposta, *“la sentenza del giudice tributario che definitivamente accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore "condizionante" inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, sicchè, laddove risolva una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorchè siano coinvolti tratti storici comuni”* (Sez. 5, n. 22941 del 2013, n. 1837 del 2014, n. 4832 del 2015; sez. 6, n. 11367 del 2017).

La Corte prende atto che, nel caso di specie, l'oggetto del giudicato di cui la società invoca l'efficacia espansiva è il riconoscimento, come deducibili in quanto inerenti, delle spese ripartite in base al "cost sharing agreement".

L'inerenza, osserva la Corte, *“è una mera relazione tra la spesa e l'attività dell'impresa, e presuppone una valutazione per la quale i requisiti che la determinano sono suscettibili, per loro natura, di variare di anno in anno. Un costo può avere le caratteristiche che lo rendono inerente in riferimento ad una annualità, ma potrebbe non avere le stesse caratteristiche in una annualità diversa (si veda Sez. 5, n.*

16480 del 2014). Non a caso, la sopra menzionata Sez Un., n. 13916 del 2006 cita le spese deducibili proprio tra le componenti per le quali ogni anno di imposta è autonomo. Questa valutazione non muta anche se il sostenimento dei costi dipende da un accordo pluriennale, come nella specie, atteso che la pluriennalità non influisce comunque aprioristicamente sul rapporto tra il costo e l'attività dell'impresa, che resta suscettibile di porsi in maniera differenziata in ogni periodo di imposta, e deve, quindi, essere analizzato annualmente”.

La Corte, quindi, non ritiene di riconoscere in maniera automatica efficacia vincolante nel presente giudizio al giudicato formatosi su altro anno di imposta.

Brevi note

La sentenza che si annota appare particolarmente interessante in quanto scalpella in maniera lucida gli elementi necessari per poter opporre il vincolo da giudicato fra periodi d'imposta diversi nell'ambito della stessa imposta: deve trattarsi di elementi, che una volta accertati, sono immutabili e che sono idonei a produrre effetti per più periodi. Cosa che non si determina con l'inerenza che può variare di anno in anno.

Altra importante pur se diversa questione attiene il vincolo da giudicato fra imposte diverse. Di recente, con la **sentenza n. 19044 del 10 settembre 2014** (ud. 28 maggio 2014) la Corte di Cassazione ha confermato che “nel processo tributario l'efficacia espansiva del giudicato esterno non ricorre quando i separati giudizi riguardino (come nella specie) tributi diversi, stante la diversità strutturale tra le imposte, oggettivamente differenti, ancorchè la pretesa impositiva sia fondata sui ‘medesimi presupposti di fatto’ ovvero scaturisca ‘dalla medesima indagine di fatto’ (v. tra le altre cass. n. 235 del 2014 e n. 25200 del 2009)”.

La Corte prosegue sottolineando che la più recente giurisprudenza “si è espressa nel senso di mantenere l'efficacia preclusiva del giudicato esterno entro rigorosi limiti temporali e oggettivi, in coerenza col principio del divieto di abuso del diritto (v. cass. n. 18907 del 2011, riferita a giudicato concernente le medesime imposte ma periodi differenti), posto che, anche a prescindere dalle controversie in materia di IVA, una sensibile restrizione dell'ambito di efficacia del giudicato entro i suoi limiti temporali (medesimo periodo di imposta) e oggettivi (medesimo tributo) non può che essere decisiva nel contrasto alle attività elusive e che un impegno in tal senso deriva da disposizioni imperative di rango comunitario, posto che il divieto di abuso del diritto è stato progressivamente esteso anche ai cd. tributi non

armonizzati (quindi anche alle imposte sui redditi), con la conseguenza che siffatto divieto è assunto al rango di principio generale antielusivo finalizzato a garantire la piena e completa applicazione del sistema comunitario di imposta (v. cass. n. 4737 del 2010 e 11162 del 2010)”.

Sulla stessa scia il precedente pronunciamento della Corte di Cassazione (**sentenza n. 235 del 9 gennaio 2014**) dove era stato già dato continuità “*al consolidato orientamento secondo il quale non ricorre l'efficacia estensiva del giudicato esterno, per quanto qui interessa, allorchè siano oggetto dei separati giudizi tributi diversi (quali IVA ed IRPEF), stante la diversità strutturale delle due imposte, oggettivamente differenti, ancorchè la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto (Cass. 3756/2013; Cass. 802/2011; Cass. 3706/2010; Cass.25200/2009)”.*

21 novembre 2017

Gianfranco Antico