Incidenza del giudicato sul redditometro relativo ad altra annualità

di Antonino Russo

Pubblicato il 14 Marzo 2016

un'analisi della giurisprudenza sul redditometro e sul giudicato esterno favorevole al contribuente per altra annualità accertata e sui possibili riflessi (anche favorevoli al contribuente) sugli altri contenziosi aperti

Brevi cenni alla problematica del "giudicato esterno" nel processo tributario

Il tema del giudicato nell'ambito delle liti tributarie, dopo la "*sonnolenza*" di dottrina e giurisprudenza in vigenza del precedente regime del contenzioso tributario, introdotto con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, è stato invece fortemente oggetto di dibattito nel processo tributario riformato con i decreti legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 e n. 546.

Le numerose sentenze di merito e di legittimità non hanno sopito, come vedremo, **i dubbi sui riflessi del c.d. "*giudicato esterno*"**, e non vi è dubbio, infatti, che in campo fiscale, il profilo del giudicato ponga interrogativi peculiari per quel che concerne la regolamentazione sostanziale del rapporto giuridico, obbligatorio, Fisco-Contribuente, per l'influenza che dal giudicato può discendere sull'attività amministrativa del Fisco e sull'effettività della tutela del contribuente.

C'è da dire che il principio, *ex* **art. 2909 c.c.**, largamente valevole nel processo civile , che consente al giudicato sostanziale di esprimere i propri effetti in controversie differenti (quanto all'oggetto), rispetto a quelle nell'ambito delle quali è stato pronunciato - ha incontrato ragionevoli ostacoli applicativi in ambito tributario, nonostante a vario titolo si invocasse un elemento di particolare interesse come il "*giusto processo*" tributario.

Spesso si è argomentato sulla inammissibilità di un'efficacia ultrattiva del giudicato, discendente *de plano* dalla concezione del processo tributario come processo sull'atto, visto che l'oggetto della domanda consiste nell'annullamento, totale o parziale di un provvedimento. La tesi della inammissibilità *de qua* è

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

stata altresì sostenuta da coloro che individuano nel processo tributario un processo di accertamento sul presupposto del principio di autonomia delle obbligazioni relative ad ogni periodo d'imposta[1]. Tale opinione si incentra su dati normativi quali, ad esempio, **l'art. 7 T.U.I.R**. e l'art. 14 del d.lgs. n. 446 del 1997 , ove è stabilito in termini uniformi come il tributo sia dovuto per periodi d'imposta, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma. Pertanto, secondo questo ragionamento, i presupposti del tributo maturerebbero in modo autonomo rispetto ai periodi precedenti e, di conseguenza, le relative fasi di accertamento e giurisdizionali si presenterebbero come del tutto impermeabili. In **dottrina** è stato, a tal proposito, autorevolmente affermato che «non esistono un rapporto d'imposta, un credito d'imposta prolungantisi indefinitamente nel tempo, ma altrettanti rapporti ed altrettanti crediti quanti sono i periodi d'imposta[2], e che «*non solo che ad ogni periodo d'imposta corrisponde un differente rapporto obbligatorio ma, più specificamente, che gli effetti derivanti dal presupposto realizzato in ciascun anno sono reciprocamente indipendenti*»[3].

La giurisprudenza, a fronte di tale dibattito, ha ritenuto di dettare un indirizzo nel 2006 con **la sentenza n. 13916 del 16 giugno 2006 delle Sezioni Unite Civili** ove si affermava che, in materia tributaria, l'autonomia dei periodi d'imposta "*non vale ad escludere che l'accertamento giudiziale del modo d'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 periodo d'imposta diverso*".

Le Sezioni Unite, pur rilevando qualche aspetto critico della soluzione poi operata (soprattutto in relazione al principio dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta *ex* art. 7 del TUIR, ritenevano di poter superare l'ostacolo affermando che "*l'autonomia delle obbligazioni d'imposta relative a periodi diversi … non vale ad escludere che possano esistere elementi rilevanti ai fini della determinazione del dovuto che siano comuni a più periodi d'imposta o che l'accertamento giudiziale del modo d'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 periodo d'imposta diverso*".

In forza di queste argomentazioni le Sezioni Unite pervenivano alla conclusione che il giudicato esterno (onde garantire l'effettività della tutela giurisdizionale) dovesse trovare efficacia per quegli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria comuni ai diversi periodi d'imposta. Tali elementi, a giudizio della Corte, dovevano individuarsi nelle **qualificazioni giuridiche** assunte dal legislatore quali elementi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

preliminari per l'applicazione di una specifica disciplina tributaria, riconducendovi espressamente le qualificazioni soggettive e le qualificazioni oggettive. Nonostante ciò, dopo l'arresto appena richiamato non si è formato un indirizzo univoco, anzi spesso sono stati rilasciati degli **orientamenti contrastanti** in ordine alla possibilità di riconoscere il giudicato in un giudizio avente ad oggetto un altro tributo (Cass. Civ. n. 19353/2006; n. 2438/2007; n. 23370/2006), nonché in relazione agli accertamenti destinati a far stato con efficacia di giudicato (Cass. Civ. n. 4248/2007). Il dibattito si è poi acuito (registrando però una sostanziale restrizione delle ipotesi di ultrattività del giudicato - cfr Cass. Civ nn. 857 /2010, 26313/2009, 19044/2014, 25142/2009, 18907/2011 e 428/2015) dopo la pronuncia *Olimpiclub* (Sent. 3 settembre 2009, causa C-2/08), con la quale la Corte di giustizia negava ai fini Iva l'efficacia del giudicato in una controversia avente il medesimo oggetto, ma attinente ad altra annualità.

L'opponibilità del giudicato in altra controversia, relativa ad accertamento redditometrico su altra annualità

In tema di ultrattività del giudicato su altra annualità di imposta, giunge però agli operatori una decisione favorevole al contribuente, quale la **n. 943 del 20 gennaio 2016 della Suprema Corte** ; il caso sottostante nasce da due accertamenti, riguardanti annualità diverse tra loro, fondati sulle presunzioni da redditometro ex art 38 D.P.R. n. 600/73, contestati da un contribuente che giustificava le provviste per gli investimenti (quali indici di capacità contributiva) con i versamenti in denaro del padre, così come comprovato dai tabulati bancari ; l'impugnazione degli atti impositivi, avvenuta con tempistiche distinte, sviluppava due diversi procedimenti ed, in quest'ambito, si formava un giudicato, favorevole al contribuente su una annualità, che poteva essere opposto solo innanzi la Suprema Corte nel processo ancora *in itinere*.

In primis, la Corte afferma la ritualità della produzione della copia della sentenza avvolta da giudicato, attesa la rilevabilità d'ufficio del "giudicato esterno" nell'ipotesi in cui esso si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata (Cass. SS.UU. n. 13916/2006, cit.). A tal proposito, in motivazione si è evidenziato che **si tratta infatti di un elemento che non può essere incluso nel fatto, in quanto, pur non identificandosi con gli elementi normativi astratti, è ad essi assimilabile, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto**; da ciò consegue che il suo accertamento, in quanto diretto ad evitare la formazione di giudicati contrastanti, corrisponde ad un preciso **interesse pubblico**, attraverso la stabilità della decisione. Tale garanzia di stabilità , come sottolinea la Corte, è "*collegata all'attuazione dei principi costituzionali del 'giusto processo' e*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

della 'ragionevole durata', non trova ostacolo nel divieto posto dall'art. 372 c.p.c. , il quale, riferendosi esclusivamente ai documenti che avrebbero potuto essere prodotti nel giudizio di merito, non si estende a quelli attestanti la successiva formazione del giudicato".

Successivamente la Corte passa ad esaminare la questione della ingerenza del giudicato su altra annualità di imposta rilevando conclusivamente che "*Con riferimento alla materia tributaria, in particolare, tale efficacia espansiva del 'giudicato esterno', riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente (Cass. 13498/2015). In riferimento a tali elementi il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario quale norma agendi*".

Deve rilevarsi, conclusivamente, l'importanza di questo scrutinato indirizzo che (**unitamente a quello che ha statuito l'opponibilità, nella lite incardinata dal socio, del giudicato sull'accertamento a società a ristretta base azionaria - Cass. Civ. n. 24793/2015)** costituirà un utile parametro comparativo per le parti del processo tributario.

14 marzo 2016

Antonino Russo

1 P. Russo, voce *Giudicato, Diritto tributario*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, volume XV.

2 A. D. Giannini, *Proponibilità in sede giudiziaria di questioni non sollevate nel procedimento amministrativo di accertamento dei tributi. Limiti della cosa giudicata,* in *Giur. compl. cassazione Civile,* 1947.

3 G. Fransoni, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, 2001, Giuffrè Editore, 276.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D