

IL PRINCIPIO DI ULTRATTIVITA' DEL GIUDICATO NON VALE PER LE CONTROVERSIE RELATIVE A IMPOSTE DIVERSE

(a cura Dott. Angelo Buscema)

E' noto (1) che la sentenza n. 13916/2006 delle sezioni unite della Corte di Cassazione ha risolto la diatriba sia sull'efficacia di giudicato esterno, in materia tributaria, della statuizione resa tra le stesse parti ma relativa ad annualità diverse dello stesso tributo, pur in presenza dei medesimi presupposti fattuali sia sulla rilevabilità e/o deducibilità del giudicato esterno formatosi nel corso del giudizio di legittimità. Quando due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituenti premessa logica della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato precludono l'esame del punto accertato e risolto, anche nel caso in cui il successivo giudizio ha finalità diverse da quelle che costituiscono lo scopo ed il petitum del primo. Le Sezioni Unite, hanno escluso che "il giudicato esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro di giudizio in esito al quale si è formato" affermando che se ne debba "ammettere una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili – nei limiti della specificità tributaria – da quelle che disciplinano l'efficacia del giudicato esterno nel processo civile". L'autonomia dell'obbligazione non esclude che vi siano alcuni fatti o qualificazioni giuridiche che possono presentarsi in termini identici nei vari periodi d'imposta (es. si ravvisa una comunanza di presupposti con altri giudizi nella controversia relativa alla determinazione del valore dei beni ammortizzabili e della quote di ammortamento di un determinato periodo d'imposta, il cui accertamento deve avere efficacia di giudicato nelle eventuali liti relative agli esercizi successivi in cui si controverte sulla quantificazione delle restanti quote di ammortamento). Le Sezioni Unite hanno evidenziato le qualificazioni giuridiche di "ente commerciale", "ente non commerciale", "soggetto residente", "soggetto non residente" ... assunte dal legislatore per individuare il regime fiscale di riferimento per diverse annualità.

Esiste un collegamento tra gli accadimenti che si verificano nei singoli esercizi (es. si ravvisa una comunanza di presupposti con altri giudizi nella controversia relativa ad un atto impositivo con cui si rettificano le perdite, che quindi non contengono alcuna pretesa impositiva, la cui impugnazione è appunto finalizzata alla possibilità di far valere il giudicato nelle eventuali

Il commercialista telematico

controversie insorte con riguardo agli esercizi successivi); infatti, il legislatore prevede deroghe al principio di autonomia, sia in occasione delle disposizioni che consentono il riporto dei crediti d'imposta e delle perdite (artt. 8, e 84 TUIR), sia di quelle che impongono che la rettifica da parte dell'Ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un certo esercizio abbia effetto anche per i periodi d'imposta successivi (art. 110, 8° comma, TUIR).

E' plausibile affermare che il principio di diritto enunciato difficilmente sarà rimesso in discussione (2), tant'è che è stato già chiaramente ribadito dalla Cassazione con sentenza n. 24067 del 21 settembre 2006 (dep. il 10 novembre 2006).

Le Sezioni unite non hanno affrontato il rapporto tra la cosiddetta ultrattività del giudicato tributario e il giudizio di ottemperanza di cui all'articolo 70 del Dlgs 546/92 (3) e l'estensione del giudicato da un'imposta ad un'altra (4). Quest' ultima questione è stata affrontata e risolta da successive pronunce (sentenza n. 24544 del 17 novembre 2006 della Corte di Cassazione sez. v; sentenza n. 2438 del 5 febbraio 2007 della Corte di Cassazione) secondo le quali non si può riconoscere efficacia di giudicato esterno a una sentenza che abbia assunto ad oggetto fatti (es. i movimenti bancari) da valutare alla stregua di una normativa d'imposta - IVA - diversa da quella — imposte sui redditi - che regola il rapporto giuridico oggetto di controversia. In definitiva, per la suprema Corte, poiché sul piano sostanziale i rapporti tributari riguardanti imposte fondate su presupposti del tutto diversi non hanno alcun elemento giuridicamente comune, occorre escludere che il giudicato formatosi su uno di tali rapporti possa regolare anche l'altro, vincolando il giudice chiamato a conoscerne; il giudicato formatosi tra le stesse parti, sulle stesse questioni di diritto ma

relativamente a imposte differenti non assurge a dignità di giudicato ultrattivo, poiché ogni imposta ha una propria e diversa struttura. Le controversie relative ad atti impositivi con cui si rettifica la base imponibile dell'Irpef o dell'Ires, in relazione a determinate operazioni economiche, non possono acquisire efficacia di giudicato nelle

controversie che insorgono, in relazione alle medesime operazioni, ai fini dell'Iva. Resta ancora da chiarire se il giudicato relativo ad un'annualità incida sul rapporto relativo ad altre annualità anche quando il contribuente non abbia impugnato l'atto di accertamento relativo a queste ulteriori annualità.

Note

1) Angelo Buscema *Il giudicato ultrattivo e di riflesso nell'ordinamento tributario in "il fisco" n. 47 del 18 dicembre 2006, pag. 7258.*

Vd. Corrado Magnani, *sui limiti oggettivi del giudicato tributario in GT rivista di giurisprudenza tributaria n. 9/2006 pag. 763.* Eduardo Grassi *All'esame delle Sezioni Unite della Cassazione il contrasto emerso tra le diverse pronunce delle Sezioni semplici in tema di ultrattività del giudicato esterno e, in seno alla Sezione tributaria, relativamente all'ultrattività del giudicato medesimo nel processo tributario in "il fisco" n. 32 del 4 settembre 2006, pag. 4921.* A. Buscema, *il giudicato tributario in finanza & fisco n. 20/2004 pag. 1574.* Vd. Carmela Lucariello, *Cosa giudicata nel processo tributario: la rilevanza in*

Il commercialista telematico

un diverso giudizio relativo ad altro periodo d'imposta, in Finanza & fisco n. 23/2002, pag. 2198.

Ingrao, La rilevanza del giudicato nel processo tributario, in Rass. trib. 2006, n. 6, p. 1954 e ss.

2) La sentenza n. 24067 del 21 settembre 2006 (dep. il 10 novembre 2006) della Corte Cass. sez. tributaria ha statuito che: "In applicazione del principio affermato dalle Sezioni Unite della Corte con la sentenza n. 13916/2006, deve essere accolto il ricorso avverso la sentenza di merito che non abbia valutato l'incidenza del giudicato relativo ad un anno di imposta sulla controversia relativa ad altra annualità.

3) Per la sentenza n. 290 del 3 ottobre 2006 della Commissione tributaria regionale di Roma, sezione 1, non giova al contribuente depositare in atti una copia di una sentenza passata in giudicato per un anno di imposta allorché lo stesso contribuente chieda, viceversa, l'ottemperanza per un diverso periodo d'imposta, che non ha trovato ancora una definitiva risoluzione giurisdizionale.

4) Carmela Lucariello, La pronuncia resa nei confronti dell'ufficio Iva può essere invocata nei confronti dell'ufficio delle imposte dirette se concerne i medesimi fatti, in Finanza & fisco n. 9/2001, pag. 1164. Vd. Trombella, Il giudicato tributario e le imposte periodiche, in Diritto e pratica tributaria n. 6/2003, pag. 1101, il quale osserva che secondo la Corte di Cassazione (sentenza n. 792 del 20 gennaio 2003) il valore di determinati fatti economici, assunti a presupposto di tributi diversi, accertato dal fisco, ai fini applicativi di un'imposta, vincoli lo stesso fisco anche rispetto ad un'imposta diversa. Trombella, Un singolare vincolo da giudicato, in Rassegna tributaria n. 4/2003, pag. 1404. La Corte di Cassazione con sentenza n. 6883 del 21 maggio 2001 in Mass. Giur. it., pag. 597, ha statuito che la medesima situazione fattuale accertata agli effetti irpeg ed ilor, si attegga a presupposto d'imposta anche ai fini Iva ossia il giudicato formatosi in ordine alla controversia in tema d'imposte sui redditi impedisce l'esame della medesima fattispecie nel contesto della causa in materia d'Iva. stante l'avvenuto irretrattabile accertamento dell'unica fattispecie dotata di rilevanza quanto all'applicazione di diversi tributi. Contra, Cassazione sez. V sentenza n. 13816 del 10 settembre 2003. Per Tesauero, Profili sistematici del processo tributario, Cedam 1980, pag. 198, può aversi estensione del giudicato da un'imposta ad un'altra quando il diritto sostanziale configuri l'imposizione relativa ad una certa imposta come antecedente dell'imposizione relativa ad un'altra.

Angelo Buscema

Febbraio 2007

Il commercialista telematico

ALLEGATO:

SENTENZA DELLA LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE QUINTA CIVILE

sul ricorso rgn 14065/2005, proposto dal Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del Ministro in carica, e dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore in carica, rappresentati e difesi dall'Avvocatura generale dello Stato, presso la quale sono domiciliati in Roma, Via.....;

- ricorrenti -

contro

il signor R. M., rappresentato e difeso dagli avvocati F. F. e F. C., presso il quale è elettivamente domiciliato in Roma, Via.....;

- intimato e controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di Roma 18 settembre 2002, n. 102/29/02 pronunciata 18 settembre 2002;

udita la relazione sulla causa svolta nella camera di consiglio dell' 11 ottobre 2006 dal Cons. A. M.;

vista la requisitoria scritta del P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale F. S., che ha concluso per l'accoglimento del ricorso per manifesta fondatezza.

Svolgimento del processo e motivi della decisione

Considerato:

- a) che il 23 maggio 2005 è notificato al signor R. M. un ricorso delle amministrazioni finanziarie per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe;
- b) che è inammissibile il ricorso del Ministero dell'economia e delle finanze, che non è stato parte del processo di appello;
- c) che la sentenza impugnata ha ritenuto che per il medesimo anno 1994, per i medesimi fatti e in relazione al medesimo verbale della Guardia di finanza, la Commissione tributaria provinciale di Roma ha emesso, ai fini dell'IVA, la sentenza 5 maggio 1998, n., 236/22/98, favorevole al contribuente e passata in giudicato per mancata impugnazione da parte dell'Ufficio, con la conseguenza che resta precluso il riesame dello stesso punto di fatto e di di-ritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo e il petitum del primo (nel caso di specie il rapporto giuridico controverso è relativo alle imposte sui redditi);
- d) che con l'unico motivo di ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2909 cc, sostenendo che il principio di autonomia dei giudicati vale tra le diverse annualità della medesima imposta e, quindi, a maggior ragione, vale tra rapporti giuridici diversi - IVA e Irpef/Ilor, nel caso in esame - pur relativi al medesimo periodo d'imposta;
- e) che il motivo di ricorso è manifestamente fondato, perché la sentenza impugnata si pone in contrasto con l'orientamento assunto dalle Sezioni unite civili di questa Corte con la sentenza 16 giugno 2006, n. 13916, secondo la quale l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad , un determinato periodo si giustifica soltanto in relazione ai fatti che assumono carattere tendenzialmente permanente, cosicché non si può riconoscere efficacia di giudicato esterno a una sentenza che abbia assunto ad oggetto fatti - i movimenti bancari - da valutare alla stregua di una normativa d'imposta -

Il commercialista telematico

IVA - diversa da quella - imposte sui redditi - che regola il: rapporto giuridico oggetto di controversia;

f) che, conseguentemente, il ricorso dev'essere accolto, la sentenza impugnata dev'essere cassata e la causa dev'essere rinviata ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio, anche per le spese processuali relative al giudizio di cassazione;

PQM

la Corte dichiara inammissibile il ricorso del Ministero dell'economia e delle finanze, accoglie quello dell'Agenzia delle entrate, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio, anche per le spese processuali relative al giudizio di cassazione;

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell' ottobre 2006.

Il relatore ed estensore
M. A.

Il Presidente
G. P.