

CONTENZIOSO

Giudicato esterno efficace solo se il tributo è lo stesso

di Luigi Ferrajoli

Nel giudizio tributario l'efficacia del giudicato esterno sancita dall'art. 2909 cod.civ. presuppone che il tributo oggetto dei separati giudizi sia lo stesso. Tale principio è stato ribadito **dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 19044/14**, la quale ha affermato che nel processo tributario l'efficacia espansiva del giudicato esterno non ricorre quando i **separati giudizi riguardino tributi diversi**, ancorché la pretesa impositiva sia fondata sui **medesimi presupposti di fatto** ovvero scaturisca dalla **medesima indagine di fatto**.

Nel caso di specie i giudici di appello accoglievano la richiesta di annullamento dell'accertamento formulata dal contribuente in relazione ad un atto impositivo affermando l'efficacia vincolante del giudicato esterno formatosi tra le stesse parti in relazione al medesimo periodo d'imposta anche se con riguardo a diverso tributo. L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per Cassazione deducendo la **violazione a falsa applicazione dell'art. 2909 cod.civ.** censurando la decisione dei giudici di appello che avevano invocato l'autorità del giudicato esterno in relazione ad un sentenza definitiva che, benché intervenuta tra le medesime parti e relativa allo stesso periodo d'imposta nonché riferibile a contestazioni originate da una medesima indagine fiscale, **riguardava imposta diversa**.

La Corte di Cassazione con la sentenza in commento ha ribadito che **l'efficacia espansiva del giudicato esterno non può estendersi ai giudizi aventi per oggetto tributi diversi** in ragione delle diversità strutturali esistenti fra le diverse imposte ed ha chiarito, richiamando la propria recente giurisprudenza, che l'efficacia preclusiva del giudicato esterno deve essere ammessa entro rigorosi limiti temporali e oggettivi. In particolare la Corte ha richiamato la propria sentenza n. 18907/11 nella quale è stato chiarito che in tema di opponibilità del giudicato esterno in materia tributaria deve distinguersi tra **l'ipotesi in cui un'unica imposta venga frazionata in più anni** ed il differente caso in cui pur ricorrendo un **identico rapporto giuridico d'imposta** nei giudizi che lo riguardano **vengano in considerazione diversi periodi d'imposta**. Nel primo caso, il giudicato relativo ad una annualità coinvolge anche le altre, poiché la questione – concernente un unico periodo d'imposta – è identica in tutti i suoi aspetti, divergendo solo le modalità temporali di imputazione. Nella seconda ipotesi, quando da **un'unica fonte scaturiscano diversi periodi d'imposta**, il giudicato non può coinvolgere solo quella specifica annualità che costituisce oggetto del giudizio. Secondo la Suprema Corte **l'obbligazione di corrispondere una somma a titolo di imposta** – oltre che unica o istantanea, poiché scaturente da un solo determinato evento, che la produce – ben può essere anche **periodica o continuativa**; ipotesi che si verifica quando il presupposto del tributo consiste in uno stato di fatto suscettibile di ripetersi nel tempo, in quanto trae origine da una fonte

poliennale, come accade per i terreni, i fabbricati urbani, l'esercizio di attività imprenditoriale. In tale ipotesi, tuttavia, la riproduzione dell'obbligazione di periodo in periodo non deve indurre a ritenere che si tratti di un'obbligazione unica, il cui adempimento si scagliono nel tempo. Per ciascun periodo, infatti, sorge una nuova obbligazione (cd. **principio dell'autonomia dei periodi d'imposta**) del tutto autonoma da quella relativa ai periodi precedenti, ai quali è accomunata solo dalla fonte comune. Pertanto, determinato il periodo d'imposta, l'obbligazione periodica non si distingue più da quella istantanea.

In questa prospettiva, la Suprema Corte si è orientata nel senso di distinguere, in tema di opponibilità del giudicato esterno in materia tributaria, tra **l'ipotesi in cui un'unica imposta venga frazionata in più anni**, talché venga in considerazione un unico periodo d'imposta ed i diversi giudizi attengano ai singoli ratei scaglionati nel tempo, dalla **differente ipotesi in cui – pur ricorrendo un identico rapporto giuridico d'imposta – nei giudizi che lo riguardano vengano in considerazione diversi periodi d'imposta**.

Nel primo caso non può che affermarsi che il giudicato relativo ad una annualità coinvolge anche le altre, poiché la questione – concernente un unico periodo d'imposta – è identica in tutti i suoi aspetti, divergendo solo le modalità di imputazione temporale.

Nella seconda ipotesi, quando da **un'unica fonte scaturiscano diversi periodi d'imposta**, il giudicato coinvolge solo quella specifica annualità che costituisce oggetto del giudizio, dal momento che per ciascun periodo d'imposta gli elementi di fatto che originano l'imposizione si atteggiano in maniera diversa. In tale fattispecie, la **sentenza del giudice tributario emessa con riferimento ad un determinato rapporto giuridico d'imposta ed in relazione ad una specifica annualità**, può fare stato anche con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per anni differenti, solo **per quanto attiene alla risoluzione di un'identica questione di diritto comune a tutte le controversie** o alla decisione su questioni preliminari correlate ad un interesse protetto che rivesta il carattere della durevolezza.