

LABORATORIO SUL PROCESSO TRIBUTARIO

QUESTIONARIO (6) – L'efficacia del giudicato

Negli ultimi anni ampio è stato il dibattito se l'accertamento circa un determinato periodo d'imposta contenuto in una sentenza passata in giudicato possa estendersi, con l'efficacia dell'art. 2909 c.c., a mente del quale "l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti" anche ad altri periodi (c.d. efficacia esterna del giudicato) al di fuori del giudizio che ha dato luogo alla sentenza passata in giudicato.

In passato la possibilità che si verificasse una ultrattività del giudicato veniva decisamente negata in virtù di quanto previsto dall'art. 7 tuir il quale espressamente afferma che «l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma» e, dunque, il principio di autonomia delle singole obbligazioni impositive

Progressivamente, peraltro, la Corte di cassazione ha enucleato, a partire dalle Sezioni Unite n. 13916/2006, il diverso principio per cui l'autonomia dei singoli periodi d'imposta non è, di per sé, ostativa ad una ultrattività del giudicato: il giudicato esterno non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente.

Parallelamente si è assistito all'intervento dei giudici comunitari: la sentenza della Corte di Giustizia del 3 settembre 2009, C-2/08, *Fallimento Olimpiclub*, ha affermato il principio del cd. "primato" del diritto comunitario su quello interno.

Infine, sulla specifica questione sono stati compilati 220 questionari, anche se non sempre (ma in termini quantitativi assolutamente minimi) è stata fornita risposta alla totalità dei quesiti.

| 1. Il giudicato esterno: | | |
|---|-----|---------------|
| <i>a. è rilevabile dal giudice solo su eccezione di parte</i> | 57 | 26% |
| <i>b. è rilevabile anche d'ufficio</i> | 162 | 74% |
| | 219 | 100,0% |

Con il **quesito n. 1** si è posto all'attenzione dei rispondenti la rilevabilità del giudicato esterno. Occorre rilevare, invero, che la Corte di cassazione è da tempo attestata sulla rilevabilità d'ufficio del giudicato esterno sull'assunto che "è compito del giudice di legittimità verificare l'effettiva esistenza di una pronuncia avente tale valenza poiché il giudicato esterno è assimilabile agli elementi normativi ed il suo accertamento, mirando ad evitare la formazione di giudicati contrastanti, è effettuabile anche d'ufficio in qualsiasi stato e grado del processo, in quanto corrisponde ad un preciso interesse pubblico, sotteso alla funzione primaria del processo e consistente nell'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche attraverso la stabilità della decisione. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha cassato la decisione che non aveva considerato la sentenza di annullamento della cartella esattoriale, ritualmente prodotta in appello, in virtù della quale era stato emesso il sollecito di pagamento impugnato)" (Cass. 25432/2017; 8607/2017).

In sede di legittimità, peraltro, il principio è temperato in relazione al meccanismo delle preclusioni sicché "l'esistenza del giudicato esterno intervenuto nelle more del giudizio di merito, senza tempestiva deduzione in quella sede, non è rilevabile d'ufficio" (Cass. 21170/2016), mentre non incontra limiti – se non quelli legati alla completezza e regolarità dell'atto da produrre – l'invocazione di un giudicato formatosi dopo la sentenza di merito.

Il 74% dei rispondenti si è espresso per la rilevabilità d'ufficio.

Il 26 %, invece, ha ritenuto la necessità di una eccezione di parte.

| 2. L'efficacia del giudicato (idoneità a fare stato): | | |
|---|-----|---------------|
| <i>a. è limitata esclusivamente alla singola annualità d'imposta</i> | 62 | 28,3% |
| <i>b. si estende anche ad altre annualità se gli elementi costitutivi della fattispecie assumono carattere tendenzialmente permanente</i> | 136 | 62,1% |
| <i>c. incontra il limite della conformità al diritto euro-unitario (principio di supremazia)</i> | 21 | 9,6% |
| | 219 | 100,0% |

Nella **domanda n. 2** si è inteso verificare l'idoneità del giudicato a fare stato.

Il **28,3%** ha escluso che possa estendersi ad ulteriori annualità: il confine è segnato dalla specifica annualità oggetto dell'accertamento. Si tratta di una posizione che, indubbiamente, pare diretta a valorizzare il più risalente orientamento della Corte, che individuava nell'art. 7 tuir un punto fermo all'efficacia espansiva del giudicato.

Oltre il **62%**, invece, ritiene, in linea del resto con i più recenti arresti della Corte, che il giudicato possa estendersi ad altre annualità d'imposta.

Si tratta, invero, di un'efficacia del giudicato esterno che non è generalizzata ed aspecifica, ma limitata a determinate statuizioni della sentenza su selezionate questioni di fatto e di diritto.

In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, che impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta.

Circa il **10%** degli intervistati ha poi riconosciuto rilevanza, e preminenza, al principio di supremazia nelle materia unionali e, dunque, per quanto ci riguarda principalmente l'Iva.

Il rinvio è alla già citata sentenza della Corte di Giustizia, 3 settembre 2009, C-2/08, *Fallimento Olimpiclub*, nel senso che è possibile rimettere in discussione il principio dell'autorità di cosa giudicata (cd."giudicato esterno"), ove si faccia questione, in un altro e diverso procedimento, non ancora definitivo, della corretta applicazione del diritto comunitario.

Si tratta di impostazione che ha trovato recentissima conferma da parte della Corte con la sentenza n. 9710 del 19 aprile 2018, secondo cui "Nel processo tributario, il vincolo oggettivo derivante dal giudicato, in relazione alle imposte periodiche, deve essere riconosciuto nei casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione del rapporto, salvo che, in materia di IVA, ciò comporti l'estensione ad altri periodi di imposta di un giudicato in contrasto con la disciplina comunitaria, avente carattere imperativo, compromettendone l'effettività".

| 3. La vis espansiva del giudicato: | | |
|--|-----|---------------|
| <i>a. presuppone coincidenza di parti ed identità di tributo</i> | 184 | 86% |
| <i>b. opera anche tra imposte diverse</i> | 30 | 14% |
| | 214 | 100,0% |

Con il **quesito n. 3** si è inteso indagare sulla *vis espansiva*, in specie oggettiva, del giudicato.

Fermo il presupposto della necessaria coincidenza delle parti, infatti, la grande maggioranza dei rispondenti (l'86%) ha espresso l'opinione che debba anche sussistere identità di tributo.

Si tratta di opinione che è allineata all'orientamento prevalente della Suprema Corte, secondo il quale la circostanza che si dibatta della medesima imposta sarebbe elemento imprescindibile (Cass. nn. 2438/2007; 5943/2004; 25200/2009; 235/14; 25798/2017).

Solamente il 14% ha invece affermato una *vis espansiva* anche tra imposte diverse.

| 4. Il giudicato penale: | | |
|---|-----|---------------|
| <i>a. fa sempre stato nel processo tributario</i> | 14 | 6,6% |
| <i>b. essere liberamente valutato dal giudice tributario come elemento di prova</i> | 198 | 93,4% |
| | 212 | 100,0% |

Nella **domanda n. 4** è stato chiesto in merito al rapporto tra sentenza penale passata in giudicato – e relativa ai medesimi fatti e al medesimo rapporto giuridico - e giudizio tributario.

Va sottolineato che la quasi totalità dei rispondenti (circa il 94%) ha ritenuto l'inesistenza di un vincolo decisionale a carico del giudice tributario, affermando, invece, che questi procede ad una valutazione del giudicato (i.e. degli elementi considerati dal giudice penale e nel relativo giudizio) come elemento di prova.

Si tratta invero di posizione che appare decisamente coerente con gli orientamenti della Suprema Corte, secondo la quale nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Il giudice tributario, dunque, non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie, ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio (Cass. n. 28174/2017; 16262/2017; 13074/2016 con riguardo alla sentenza ex art. 444 c.p.p.; n. 10978/2015)

Soltanto in 14 casi su 212 (pari al 6% circa), è stato ritenuto che la sentenza penale faccia stato nel processo tributario.

| 5. Il giudicato sanzionatorio penale impedisce la irrogazione di una sanzione amministrativa tributaria nei confronti del medesimo soggetto: | | |
|---|-----|---------------|
| <i>a. sì, sempre</i> | 32 | 14,3% |
| <i>b. no, mai</i> | 130 | 58,3% |
| <i>c. altro (specificare)</i> | 61 | 27,4% |
| | 223 | 100,0% |

Con il **quesito n. 5** si è inteso, infine, intercettare l'opinione dei rispondenti sui rapporti tra sanzione penale e sanzione amministrativa, ossia, in particolare, se la sanzione penale (definitiva) sia ostativa o meno all'irrogazione di una sanzione amministrativa tributaria.

L'opinione prevalente è stata per la negativa (il 58% circa del totale), ossia che non sussiste alcuna preclusione e che, dunque, le due sanzioni sono, di per sé, cumulabili.

Sussiste, invero, una preclusione (e, quindi, una alternatività tra le due sanzioni) per una consistente minoranza, di quasi il 15%.

La percentuale di coloro che sembrano orientati per una soluzione tendenzialmente negativa, peraltro, è ulteriormente corroborata da coloro che, in misura rilevante (per oltre il 27%), associano la risposta (generalmente) negativa ad una varietà di condizioni o a particolari specificazioni normative, nonché, più in particolare (per circa il 12% degli intervistati), alla rilevabilità del bis in idem e ai limiti discendenti dalla giurisprudenza CEDU.

Il numero delle risposte è superiore ai questionari poiché sono state considerate singolarmente le indicazioni anche in caso di risposte plurime.

Di seguito, alcuni esempi:

- no, se la sanzione amministrativa non è afflittiva (4)
- bis in idem e principi Cedu (27)
- solo se vi sono specifiche sanzioni per le norme tributarie (2)
- "dipende rebus sic stantibus dalle sanzioni" (2)
- sì, se il sistema è integrato e affronta i diversi aspetti dell'illecito in modo prevedibile e proporzionale (2)
- no, ma occorre tenere presente il principio di proporzionalità (3)
- è consentito il cumulo delle sanzioni (2)
- no, resta sospesa la riscossione; opera il principio della progressione criminosa (1)
- dipende dalla sanzione (2)
- no, ma le sanzioni amministrative non sono eseguibili (1)
- no, salvo natura pseudo penale della sanzione (2)
- opera il principio della soggettività della responsabilità ex art. 19, 2° l. n. 74/2000
- solo se vi è connessione tra i giudizi; opera il principio di proporzionalità (4)
- sì, salvo che non sia diversamente disposto (1)
- resta preclusa la sanzione amministrativa (1);
- si applica la sanzione amministrativa solo se il giudizio penale si sia concluso con una archiviazione, proscioglimento od assoluzione (1)
- sì, se vi è identità del fatto materiale (4)
- solo se l'Amministrazione ha partecipato al giudizio penale (1)

Sulla complessiva problematica, e, in particolare, sul bis in idem, va ricordata la recente sentenza della terza sezione penale della Corte di cassazione, n. 6693 del 2017, depositata il 14 febbraio 2018, che ha ritenuto non sussistere la violazione del "ne bis in idem" convenzionale nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale, ai sensi dell'art. 4 Protocollo n. 7 CEDU, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle cause "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen contro Finlandia" del 20 maggio 2014, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale, *quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema*, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016. (Nella specie, la S.C. non ha ravvisato la violazione del suddetto divieto nel caso di avvisi di accertamento di violazioni tributarie e di irrogazione delle relative sanzioni notificati all'imputato pochi mesi prima dell'inizio del procedimento penale per reati tributari relativi ai medesimi fatti).