

## In tema di limiti oggettivi del giudicato

**i.1** In via del tutto preliminare, affrontando la questione relativa al giudicato è anzitutto necessario muovere da una primissima definizione di fondo, in uno con il richiamo della normativa rilevante.

Per quanto in dottrina non vi sia unanimità di vedute, la giurisprudenza è ferma nel ritenere che il concetto di *res judicata*, anche per quanto specificatamente concerne il settore tributario, e quindi a prescindere dal suo carattere duale di processo formalmente impugnatorio ma con accertamento che si estende al rapporto, sia da enuclearsi mediante il richiamo all'art. 2909 c.c..

Ai sensi dell'articolo poc'anzi citato "*L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa*".

Sulla base di tale definizione, è anzitutto necessario distinguere il giudicato formale dal giudicato sostanziale. Il primo si individua nella semplice preclusione, per intervenuta decadenza, di esperire avverso la sentenza uno degli ordinari mezzi di impugnazione ex. art. 324 c.p.c..

Il secondo, al contrario, identifica la portata precettiva e cogente dell'accertamento reso del giudice nella sentenza passata in giudicato e destinato ad avere il carattere di stabilità ed immutabilità.

**i.2** Fatta questa generalissima premessa, occorre domandarsi quali siano gli elementi della statuizione resa dal giudice che siano idonei ad acquisire la forza di cosa giudicata. Altrimenti detto, è necessario domandarsi se l'autorità di cosa giudicata sia acquisibile dall'intera decisione in quanto tale ovvero da una sola porzione di essa.

Sul punto, è di tradizione insegnamento che oggetto del giudicato sia la decisione della lite sottoposta dalle parti al giudice, ossia la concreta decisione sulla domanda proposta in giudizio. Sicché e detto altrimenti, il perimetro del giudicato inteso in senso sostanziale deve essere individuato in via consequenziale e simmetrica rispetto al perimetro della lite e, quindi, da quello della domanda. A tal riguardo, tre sono gli elementi identificativi della lite: i soggetti, il *petitum* e la *causa petendi*.

Maggiormente nel dettaglio, poi, per *petitum* deve intendersi il provvedimento richiesto al giudice e quindi quale affermazione in giudizio della situazione favorevole che il soggetto assume attribuita a sé dall'ordinamento e non rispettata o contestata dalla controparte e di cui si chiede al giudice l'accertamento.

Per quanto invece concerne la *causa petendi*, deve essere individuata nell'elemento che fornisce la giustificazione giuridica del provvedimento richiesto al giudice. Per ciò che, nei rapporti obbligatori, questa involge, oltre il rapporto, anche il fatto o l'atto da cui si afferma esso sia sorto. Difatti, con specifico riferimento a siffatta tipologia di rapporti, è necessario rammentare come caratteristica prima di questi sia l'essere consustanzialmente legati al proprio atto/fatto costitutivo. Per ciò che, a fronte di più atti o fatti, si avranno altrettanti rapporti obbligatori; sicché, solo individuando i primi, è possibile determinare lo specifico rapporto dedotto in giudizio. Non così, invece, nei rapporti reali dove la *causa petendi* risulterebbe sostanzialmente assimilata al *petitum*.

La rilevanza che per tali tipologie di rapporto assume il "fatto" non deve tuttavia essere mal interpretata. Il "fatto" è sì rilevante, almeno secondo l'impostazione tradizionale, ai fini dell'individuazione dello specifico rapporto dedotto in giudizio, ma allo stesso tempo resterebbe del tutto estraneo dal perimetro del giudicato propriamente inteso.

E' opinione unanime, difatti, che nel processo civile debba essere decisamente negata qualsivoglia efficacia vincolante, in ogni futuro processo, all'accertamento compiuto dal giudice per pronunciarsi sulla situazione dedotta in giudizio.

Per ciò che l'accertamento relativo al "fatto", sia esso costitutivo, impeditivo, modificativo o estintivo non sarà mai coperto da autorità di cosa giudicata, ma sarà semplicemente oggetto di cognizione incidentale ai soli fini del diritto fatto valere nel relativo giudizio.

**i.3** A parere della dottrina le ragioni per le quali il "fatto" dovrebbe sempre essere posto al di fuori dell'area del giudicato sono sintetizzabili nei tre punti che seguono:

- i. in primo luogo, nell'ordinamento non si riscontrerebbero disposizioni normative, neanche indirette, che riconoscano rilievo al "fatto" nel perimetro del giudicato;
- ii. in secondo luogo, nel caso in cui si accogliesse la tesi dell'efficacia dell'accertamento di fatto in altri processi, comporterebbe per le parti che propongono un'azione o si difendono l'assoluta incertezza in ordine alla portata della lite, con conseguente estrema difficoltà nella predisposizione delle proprie difese;
- iii. in terzo ed ultimo luogo, l'estensione dell'efficacia dell'accertamento di fatto, pur favorendo tanto l'economia dei giudizi, quanto l'armonia dei giudicati si porrebbe, in più di un'ipotesi, in insanabile e quindi inammissibile contrasto con l'art. 24, 2° comma, della Costituzione. Sul punto, tuttavia, è necessaria una precisazione. Difatti, il richiamo all'art. 24 Cost. dovrebbe valere a rigor di logica solo quale limite negativo; sicché la preclusione così giustificata dovrebbe operare solo ove il fatto oggetto di accertamento sia dedotto in giudizio in modo astratto rispetto alla determinazione di una specifica regola giuridica di condotta. Viceversa, là dove l'accertamento di un fatto o una questione sia espressamente e univocamente chiesto in funzione della specificazione di una astratta previsione giuridica, diventerebbe impossibile ipotizzare una qualsiasi menomazione del diritto alla difesa del convenuto.

Nonostante i rilievi sopra svolti, deve comunque essere rilevato un orientamento giurisprudenziale tendente a ricondurre nel perimetro del giudicato anche l'accertamento del fatto, quantomeno nel caso in cui nel secondo giudizio in cui venga in rilievo quel "fatto" sia accomunato al primo per identità di soggetti e *causa petendi*. (Cfr. Ex pluris: Cass. n. 6689/1995; Cass. n. 9401/1999; Cass. n. 6041/2000; Cass. n. 19317/2005).

**i.4** Definito in via del tutto generale il concetto di giudicato e la sua astratta portata, è ora possibile introdurre due ulteriori concetti, il concetto di limite oggettivo e quello di limite soggettivo della *res judicata*.

Il primo, afferente ai rapporti che si vengono ad instaurare tra l'accertamento contenuto nella decisione passata in giudicato e altro giudizio, involgente le stesse parti, che presuppone proprio quell'accertamento (c.d. giudicato esterno o ultrattattività del giudicato). Il secondo, al contrario, riguardante la possibilità che l'accertamento reso nel giudizio possa esplicare i propri effetti anche nei confronti di soggetti che non furono parti.

**i.5** Ciò posto, concentrandoci sul limite oggettivo, questo ha ricevuto una rilevante attenzione in ambito tributario.

Ci si è chiesto, difatti, se ed a quali condizioni, nel caso di imposte periodiche, il giudicato formatosi per un anno d'imposta potesse estendersi anche agli anni successivi.

I problemi che astrattamente occorre risolvere sono due:

- i. se, per un verso, il processo tributario abbia ad oggetto solo ed esclusivamente l'atto impugnato, ovvero se il giudicato che in quella sede si formi estenda i suoi effetti ai fatti costitutivi dell'obbligazione che vengono in considerazione come elementi del rapporto, realizzando e qualificando il presupposto del tributo;

- ii. se, anche ammesso che l'accertamento del giudice tributario si estenda al rapporto, questo possa produrre un qualche effetto in futuri giudizi alla luce dei principi che informano il sistema tributario nazionale.

**1.** Abbracciato pacificamente il modello dualista di processo, e quindi risolta in senso positivo la prima questione (*Ex multis* **Cass. nn. 4280/2001; 3309/2004; 28770/2005; 614/2006**), in giurisprudenza si è formato un acceso contrasto per quanto concerne la seconda.

In particolare, due sono gli orientamenti che ne sono emersi.

**1.1** Secondo un primo e più risalente orientamento, la possibilità che si verificasse una ultrattività del giudicato doveva essere decisamente negata in virtù di quanto previsto dall'art. 7 TUIR il quale espressamente afferma il principio di autonomia delle singole obbligazioni impositive.

Detto altrimenti, sulla base del principio sopra esplicitato si argomentava che l'efficacia del giudicato doveva ritenersi limitata alla singola annualità, ciò in quanto nel sistema tributario ogni anno fiscale avrebbe mantenuto la propria sostanziale autonomia rispetto agli altri e avrebbe comportato la costituzione, tra fisco e contribuente, di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi agli anni precedenti e successivi (**Cass. SS.UU., 7 luglio 1962; Cass. nn. 14714/2000; 14702/2001; 8709/2003; 19152/2003; 22197/2004; 22648/2004**).

**1.2** Secondo altro e differente orientamento, peraltro in ultimo avallato dalle stesse Sezioni Unite, l'autonomia dei singoli periodi d'imposta non sarebbe di per sé ostativa onde professare una ultrattività del giudicato.

In questo senso, l'autonomia delle obbligazioni d'imposta relative a periodi diversi non varrebbe ad escludere, proprio per la periodicità di taluni tributi, che possano esistere elementi rilevanti ai fini della determinazione del dovuto che siano comuni a più periodi d'imposta rispetto all'accertamento del modo di essere dei quali, i principi di effettività della tutela giurisdizionale e di economicità dei giudizi, imporrebbero il riconoscimento di un'efficacia regolamentare al giudicato. Di talché, il primo giudicato rivestirebbe un contenuto precettivo eccedente la definizione del segmento del rapporto oggetto dello specifico giudizio e idoneo a condizionare ogni successivo giudizi, immutata restando la situazione fattuale e normativa (**Cass. SS. UU. n. 13916/2006; Cass. nn. 22036/2006; 24065/2006, 24067/2006; 1238/2007; 16260/2007; 13087/2208; 9512/2009**).

In particolare, secondo la ridetta giurisprudenza, l'ultrattività del giudicato dovrebbe quantomeno essere garantita (almeno) a due elementi:

- i. le qualificazioni giuridiche (quali ente commerciale; ente non commerciale; società di capitali ecc.);
- ii. ad altri eventuali c.d. "elementi preliminari", rispetto ai quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere di durevolezza nel tempo e che assumono valore condizionante per la valutazione e la disciplina di una pluralità di altri elementi della fattispecie e per la produzione degli effetti previsti dalla norma.

**1.2.1** Ciò rilevato, e quindi assodato che la giurisprudenza si è ormai orientata nel senso di riconoscere un'efficacia esterna al giudicato tributario, il problema si sposta dipoi nell'individuare i limiti applicativi.

Sotto questo aspetto appare necessario effettuare una prima distinzione tra:

- i. le istanze interne e quindi i limiti elaborati in seno alla Suprema Corte onde evitare una applicazione generalizzata e aspecifica, e;

- ii. le istanze di matrice comunitaria, protese ad evitare che attraverso l'istituto sia consentito perpetrare forme *latu sensu* abusive sul versante delle imposte armonizzate.

**1.3** Per quanto concerne il primo versante, il principio di fondo già in parte espresso dalle Sezioni Unite del 2006 e poi precisato dalla giurisprudenza successiva resta quello per il quale: *“il giudicato incentra la sua potenziale capacità espansiva [...] solo su quegli elementi che abbiano un valore condizionante inderogabile sulla disciplina degli altri elementi della fattispecie esaminata per cui la sentenza che risolve una situazione fattuale in uno specifico periodo di imposta non può estendere i suoi effetti automaticamente ad altro periodo se non vi sia un dato preliminare costante e comune che avvinca entrambe le annualità”* (Ex pluris **Cass. n. 688/2011**).

Lungo questa direttrice:

- i. si è affermata la necessaria coincidenza delle parti ai fini della valenza del giudicato esterno (**Cass. n. 14012/2007**);
- ii. si discute se sia elemento imprescindibile, ai fini del giudicato esterno, il fatto che le controversie abbiano ad oggetto la medesima imposta, seppur per annualità differenti. Per un primo orientamento (**Cass. n. 6883/2001**) la *vis espansiva* del giudicato sarebbe possibile anche tra imposte diverse; secondo altro e differente orientamento, al contrario, la circostanza che si dibatta della medesima imposta sarebbe elemento imprescindibile (**Cass. nn. 2438/2007; 5943/2004; 25200/2009; 19044/14**);
- iii. il principio di cui al superiore punto 1.3 è stato ulteriormente irrigidito, richiedendosi non solo la tendenziale permanenza ed immutabilità dell'elemento preliminare considerato, ma finanche la sua ontologica non modificabilità per via della natura stessa del medesimo elemento. Sicché, parrebbe necessaria una valutazione ex ante in ordine alla astratta possibilità che l'elemento in questione, data la sua natura, sia suscettibile di subire una modifica con il decorso del tempo o meno (**Cass. n. 10523/15**);
- iv. si discute, altresì, quale sia la regola onde individuare correttamente se, l'accertamento di quel dato elemento, pur rientrando tra quelli c.d. preliminari o condizionanti, sia effettivamente coperto dal giudicato o meno. Più in particolare, è stato affermato che ove del summenzionato elemento ne venga data rappresentazione nella parte narrativa ma poi ne venga omessa qualsivoglia considerazione nella parte motivazionale, l'accertamento di siffatto elemento non sarà coperto da giudicato sicché, conseguentemente, non potrà dispiegare alcun effetto nell'altro giudizio (**Cass. n. 25149/2009**).

**1.4** Venendo ora ad affrontare il versante europeo, la Corte di Giustizia, al fine di limitare gli effetti del giudicato esterno, ha posto precisi limiti statuendo in particolare che, in virtù del primato del diritto comunitario sul diritto interno, l'autorità esterna della cosa giudicata potrà sempre essere messa in discussione nel caso in cui, nel secondo giudizio, si discuta circa la corretta applicazione del diritto comunitario (**C-2/08 “fallimento Olimpiclub**).