Sentenza del 10/10/2019 n. 25517 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Le società Immobiliare Bi.Gi. di B.G.P. & C s.a.s e Immobiliare M.M.R. & C. s.a.s. impugnavano gli avvisi di accertamento ICI, notificati dalla società Teateservizi S.r.l. per conto del Comune di Chieti, con riferimento all'anno 2008, con cui veniva richiesta la corresponsione della maggiore imposta, oltre sanzioni ed interessi, in relazione a terreni di cui erano proprietarie pro indiviso. Le contribuenti denunciavano i criteri di stima degli immobili, fatti propri dalla Teateservizi, ed invocavano il giudicato formatosi con la sentenza n. 181/2012 della CTP di Chieti che aveva annullato gli avvisi di accertamento per parziale versamento dell'ICI, con riferimento all'anno 2006. La Commissione Tributaria Provinciale di Chieti, con sentenza n. 1026 del 2014, accoglieva l'eccezione di giudicato e annullava l'atto impugnato. Avverso tale decisione Teateservizi proponeva appello, contestando che il giudicato formatosi sulla sentenza n. 181/2012 della CTP di Chieti facesse stato con riferimento anche ad annualità diverse, avendo ad oggetto elementi variabili.

Con sentenza n. 1090 del 2016 la Commissione Tributaria Regionale rigettava l'appello, affermando l'autorità del giudicato della sentenza n. 181 del 2012, anche in relazione ad altre annualità successive. La società Teateservizi S.r.l. ricorre per la cassazione della sentenza svolgendo un solo motivo. Le società Immobiliare Bi.Gi. di B.G.P. e Immobiliare M.M.R. si sono costituite con controricorso.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso, proposto in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, si denuncia la violazione dell'art. 2909 c.c. e l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. La ricorrente lamenta che la CTR avrebbe erroneamente affermato l'operatività del giudicato esterno, in quanto riguardante un presupposto (nella specie l'edificabilità delle aree) immutato nel tempo, pur non avendo verificato in concreto se tale presupposto sia effettivamente immutato con riferimento all'annualità di imposta in esame, erroneamente includendolo tra quei fatti aventi carattere tendenzialmente permanente che restano invariabili nei diversi periodi di imposta. Si deduce che la stessa sentenza della CTP di Chieti n. 181 del 2012, invocata con effetto di giudicato nella controversia, non legittima affatto l'asserito stato di permanente inedificabilità dell'area, assumendo che per quel periodo di imposta l'area non poteva essere considerato edificabile in quanto non erano state realizzate le opere di urbanizzazione primaria, cui la delibera 2908 del Commissario Straordinario approvata il 20.1.2005, subordinava il rilascio del permesso a costruire. La verifica che il presupposto dell'inedificabilità non fosse mutato nel tempo appariva

opportuna, se non necessaria, in considerazioni del fatto che la stessa Commissione Tributaria Provinciale, con le sentenze n. 292/01/2010 e n. 293/01/2010, confermate dalla CTR dell'Abruzzo, con sentenze n. 536/06/2014 e n. 537/08/2014, si erano pronunciate in senso contrario.

2. Il ricorso è fondato.

L'esame della questione impone una riflessione sulla natura del giudicato tributario e, quindi, sulla efficacia espansiva.

a) Il rapporto fiscale si stabilizza con carattere di definitività con il giudicato tributario, in esito ad un processo e mediante la formazione della "res iudicata", dalla quale discendono effetti d'obbligazione non ulteriormente controvertibili, risultandone irremovibile la fattispecie costitutiva. Anche la Corte EDU ha affermato il principio di intangibilità del giudicato quale declinazione del diritto ad un processo equo, sancito dall'art. 6 della Convenzione (CEDU, Sez. V, 4 aprile 2008, Ponomaryov c. Ucraina). Questa Corte ha, infatti, chiarito che: "L'intangibilità del giudicato deriva dal principio del ne bis in idem il quale va inteso nel senso che con la cosa giudicata resta consumato il diritto di azione poichè, quando in una determinata controversia sia intervenuta una sentenza definitiva, le parti perdono il potere di chiedere al giudice una nuova decisione e correlativamente il giudice perde il potere di emettere una nuova pronuncia"(Cass. n. 14537 del 2008).

L'oggetto del giudicato tributario ha una estensione limitata alla mera statuizione relativa all'esistenza del diritto all'annullamento dell'atto impugnato, quindi resta estraneo alla res iudicata ogni antecedente logico della decisione, quale la ricostruzione dei fatti posti a fondamento dell'atto impugnato, la fondatezza dei motivi di ricorso e l'apparato motivazionale addotto dal giudice a sostegno della sentenza. Inoltre, non sono idonee a trascorrere in giudicato le statuizioni giudiziali relative alle questioni decise incidenter tantum che l'organo giudicante è chiamato a risolvere in via preliminare, al fine di dirimere la controversia sottopostagli, come il giudicato non può avere conseguenze sugli effetti della pronuncia, consistenti nell'annullamento o nella conservazione del provvedimento impugnato. L'oggetto della res iudicata non ricomprende neppure le valutazioni rese in ordine alle prove portate dall'Amministrazione a sostegno della pretesa fiscale, le quali pertanto, quantunque siano state dichiarate illegittimamente acquisite con sentenza passata in giudicato, possono essere poste a fondamento di ulteriori atti impositivi e versate in successivi giudizi, non risultando preclusa al giudice la facoltà di interpretare in modo autonomo gli strumenti probatori dedotti dalle parti, in relazione ai successivi provvedimenti che presuppongono diverse situazioni fattuali. Il principio è stato precisato da questa Corte, con sentenza n. 857 del 2010, che ha chiarito: "Il vincolo del giudiato esterno non opera nell'ipotesi di valutazione delle prove in ordine a diverse annualità, non potendo precludersi al secondo giudice il potere di valutare in un modo autonomo e discrezionale le prove che gli sono offerte dalle parti, che in periodi temporalmente distinti possono presupporre fatti differenti, tanto più quando la sentenza definitiva sia errata ed in assoluto contrasto con la consolidata giurisprudenza di legittimità" (V. anche Cass. n. 26313 del 2009, Cass. n. 25142 del 2009 e Cass. n. 22036 del 2006).

b) Nella fattispecie, si controverte sull'efficacia espansiva di un giudicato che riguarda diverse annualità di imposta. E' noto al Collegio l'indirizzo di questa Corte secondo cui la res iudicata

possa fare stato, con riferimento ai tributi periodici, anche oltre alla singola vicenda dedotta in giudizio, godendo di un'efficacia ultrannuale, laddove si ripresenti tra le stesse parti la medesima questione di diritto. Per tale via si è consolidata nella giurisprudenza di legittimità la teoria del giudicato esterno, secondo cui: "qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definitivo con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il succesivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo" (Cass. n. 5272 del 2011; Cass. n. 4383 del 2011; Cass. n. 1198 del 2011; Cass. n. 25598 del 2010).

La Suprema Corte ha superato il principio dell'autonomia dei periodi di imposta teorizzando l'ultrattività del giudicato, in adesione alla tesi che vede nella pronuncia giurisdizionale una statuizione che contempla il rapporto sostanziale sottostante all'atto impositivo impugnato. Va precisato però che: "Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costituiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. 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, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale 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 di imposta" (Cass. n. 17760 del 2018; Cass. n. 4383 del 2011; Cass. n. 1198 del 2011; Cass. n. 25598 del 2010; Cass. n. 23401 del 2010; Cass. n. 27896 del 2009; Cass. n. 24971 del 2009; Cass. n. 5929 del 2009).

c) Questa Corte ha puntualizzato che non bisogna attribuire al giudicato una portata conformativa "in via generalizzata ed aspecifica", in quanto non si può riconoscere ad ogni statuizione della sentenza "siffatta idoneità, bensì, come conviene autorevole dottrina, solo a quelle che siano relative a qualificazioni giuridiche o ad altri elementi preliminari rispetto ai quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere di durevolezza nel tempo"(Cass. n. 13916 del 2006), occorrendo pertanto ammettere l'effetto ultrattivo solo in relazione al rapporto

giuridico fondamentale, complesso e di durata, e non già con riferimento alla debenza del tributo.

E' necessario che si tratti di elementi aventi la caratteristica di eccedere il limitato arco temporale considerato dall'imposta periodica, quali l'attribuzione della rendita catastale oppure la spettanza di agevolazioni. La Corte ha, infatti, precisato che perchè possa ritenersi applicabile il principio di ultrattività del giudicato esterno è necessario che il giudizio introdotto per secondo investa il medesimo rapporto giuridico che ha già formato oggetto del primo, sicchè, in difetto di tale presupposto, a nulla può rilevare la circostanza che la lite successiva richieda accertamenti di fatto già compiuti nel corso di quella precedente, in quanto l'efficacia oggettiva del giudicato non può riguardare singole questioni di fatto o di diritto (Cass. n. 4383 del 2011, Cass. n. 1198 del 2011, Cass. n. 25598 del 2010, Cass. n. 23401 del 2010, Cass. n. 27896 del 2009).

In definitiva, posto che ogni tributo periodico è costituito da elementi stabili ed elementi variabili, solo con riferimento agli elementi stabili il giudicato può esprimere portata vincolante esterna (Cass. n. 1300 del 2018; Cass. n. 18923 del 2011).

d)Nella fattispecie, l'accertamento sulla inedificabilità del terreno compiuto dalla CTP di Chieti con sentenza n. 181/4/2012, sul cui passaggio in giudicato non vi è contestazione, con riferimento all'anno di imposta 2006, non può essere esteso agli anni successivi, nella specie all'anno 2008, tenuto conto che tale valutazione non investe un elemento costitutivo della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente e comune ai vari periodi di imposta, quale l'accertamento della inedificabilità delle aree, posto che ulteriori atti amministrativi successivi al 2006 possono aver rimosso gli asseriti ostacoli allo sfruttamento urbanistico di terreni ritenuti edificabili dal P.R.G..

Va rilevato, infatti, il dedotto vizio motivazionale della sentenza impugnata, atteso che i giudici di appello hanno omesso di chiarire su quali presupposti hanno ritenuto sussistente anche con riferimento all'anno 2008 la medesima situazione di fatto che ha condotto il giudice del giudicato ad escludere l'edificabilità dei terreni, e quindi ad estendere l'efficacia del giudicato, essendo, invece, tenuti a valutare in modo autonomo e discrezionale le prove offerte dalle parti, che in periodi temporalmente distinti possono presupporre fatti differenti, tanto più quando la sentenza definitiva si ponga in contrasto con la consolidata giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 857 del 2010). In sostanza, il giudice del merito è tenuto a verificare se la situazione di fatto sottoposta al suo esame sia rimasta immutata rispetto a quella già accertata dal giudice del merito della sentenza di cui si vuol fare valere il giudicato e se quest'ultima investa aspetti permanenti della fattispecie destinati a valere anche per il futuro, con riferimento alla edificabilità del terreno, dovendo, a tale riguardo, tenere condo dei principi espressi da questa Corte, secondo cui: "In tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2005, e dal D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006, che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), l'edificabilità di un'area, per l'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della regione e

dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, tenuto altresì conto che il detto D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, prevedendo che un terreno sia considerato edificatorio anche ove esistono possibilità effettive di costruzione, delinea, ai fini fiscali, una nozione di ampia ed ispirata alla mera potenzialità edificatoria" (Cass. n. 4952 del 2018).

3. Da siffatti rilievi consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata con rinvio per il riesame delle questioni di merito (eventualmente) proposte dalle parti, alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia per il riesame alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 5 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 10 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza