Sentenza del 24/07/2023 n. 22122 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate, in seguito ad accertamento eseguito dalla Guardia di Finanza nel corso di indagini su soggetti indagati per art. 416 bis c.p., aveva notificato alla società (Omissis) s.n.c. avvisi di accertamento per gli anni di imposta (Omissis), con i quali aveva accertato un maggior reddito di impresa a fronte di quello dichiarato e un maggiore volume di affari, nonchè avvisi di accertamento ai soci B.B. e A.A., sempre per gli anni di imposta (Omissis), contestando un più elevato reddito di partecipazione.

2. Le impugnazioni, separatamente proposte, venivano accolte in primo grado con sentenze della Commissione tributaria provinciale che aveva annullato gli accertamenti ritenendo di doversi conformare alla sentenza di primo grado n. 128/08/10 di altra sezione che aveva deciso una controversia tra le stesse parti per un anno diverso (anno (Omissis)), in applicazione del principio della estensione del giudicato esterno.

3. La Commissione tributaria regionale, adita dalla Agenzia delle Entrate, rigettava, con separate sentenze, gli appelli sulla base delle seguenti considerazioni:

-) i soci avevano proposto autonomi ricorsi e autonomi appelli sicchè la mancata riunione non aveva comportato e non poteva comportare alcuna nullità;

-) il principio del "giudicato esterno" era in concreto applicabile solo se le due fattispecie erano identiche, nel senso che la sentenza passata in giudicato era fondata su presupposti, situazioni e fatti identici a quelli che caratterizzavano la fattispecie per cui era processo e, nel caso di specie, l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contestava soltanto l'applicabilità in astratto del giudicato esterno al campo del giudizio tributario, nel senso che trattandosi di imposta variabile anno per anno il detto principio non poteva trovare applicazione in questo tipo di processo;

-) tuttavia, le due fattispecie avevano identiche parti e identica problematica e, dunque, poteva ritenersi provato sia per tabulas, almeno per quanto riguarda l'esito del processo da cui era scaturita la sentenza n. 128/08/10, essendo stato prodotto in giudizio il suo dispositivo, sia ai sensi dell'art. 115 c.p.c. , dato che l'Ufficio non aveva mai contestato la circostanza della identità delle due fattispecie e delle loro identiche problematiche giuridiche e di fatto; -) l'Ufficio, invero, aveva l'onere, cui non aveva adempiuto, di fornire la prova sulla diversità delle due fattispecie e anzi tale diversità, per come detto, non era stata contestata;

-) l'Agenzia appellante non aveva fornito elemento alcuno circa la diversità della fattispecie su cui aveva deciso la sentenza n. 128/08/10 rispetto a quella sottoposta all'esame di questa

Commissione, nonostante la sentenza impugnata fosse fondata esclusivamente sulla identità delle due fattispecie, essendosi limitata a contestare soltanto l'ammissibilità del principio del "giudicato esterno" in materia di processo tributario;

-) gli altri motivi di appello restavano assorbiti.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con separati ricorsi affidati a quattro motivi.

5. La Curatela fallimentare (Omissis) s.n.c. (Omissis), la società (Omissis) s.n.c. (Omissis) e i soci B.B. e A.A. non hanno svolto difese.

6. Con ordinanza interlocutoria 13 febbraio 2023, n. 4432, pronunciata nella causa n. 4411/2000 R.G., questa Corte, rilevato che in esito alla verifica eseguita dalla Cancelleria, era emerso che a cario dei soci B.B. e A.A., risultavano pendente diversi ricorsi, che dovevano essere trattati congiuntamente, ha disposto il rinvio della causa a nuovo ruolo.

7. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato in tutte le cause conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del secondo motivo di ricorso, con le statuizioni consequenziali.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente deve essere disposta la riunione dei ricorsi nn. 4439/2020 R.G., 4455/2020 R.G., 4515/2020 R.G. e 4520/2020 R.G. al ricorso n. 4411/2020 R.G., sia per garantire l'economia ed il minore costo del giudizio, oltre alla certezza del diritto, ma anche per la presenza di sentenze pronunciate in grado di appello riguardanti un contenzioso litisconsortile (come di qui a poco si dirà) e impugnate, ciascuna, con separati ricorsi per cassazione (Cass., 31 ottobre 2011, n. 22631).

1.1 Questa Corte ha, infatti, affermato che "Nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non va dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da: (1) identità oggettiva quanto a "causa petendi" dei ricorsi; (2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese; (3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ai i giudici del merito; (4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici. In tal caso, la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'art. 111 Cost. , comma 2, e dagli artt. 6 e 13 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali), evitando che con la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il

conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perchè non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio" (Cass., 13 dicembre 2017, n. 29843; Cass., 18 febbraio 2010, n. 3830) 2. Si deve quindi passare all'esame dei motivi dei ricorsi principali, con la precisazione che si presentano identici in tutti i ricorsi. Per vero anche i controricorsi sono sostanzialmente uguali.

3. Con il primo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14, comma 1 , e degli artt. 101 e 102 c.p.c. , con riferimento all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 Contrasto con Cass. n. 32421/2019. La sentenza, oggetto del gravame, si poneva in aperta violazione con le norme che disciplinavano il litisconsorzio necessario. L'assunto dei giudici di appello, in particolare, si poneva in contrasto sia con il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14, comma 1 , che, richiamando gli articoli del codice di procedura civile in tema di litisconsorzio necessario, prescriveva: "Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno di essi", sia con la giurisprudenza di legittimità.

3.1 Il motivo è infondato.

3.2 Osserva, invero, la Corte che l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed a prescindere dalla percezione degli stessi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5), comporta, in linea di principio, la configurabilità di un litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti (società e tutti i soci) ai quali il suddetto accertamento si riferisce. Ed invero, qualora sia proposto ricorso tributario anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società, la controversia - salvo il caso in cui i soci prospettino questioni personali - non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato. Per il che, il giudice investito dal ricorso proposto da uno (o da alcuni) soltanto dei soggetti interessati deve procedere all'integrazione del contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14 , pena la nullità assoluta del giudizio celebratosi senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento (Cass., Sez. U., 4 giugno 2008, n. 14815; Cass., 14 dicembre 2012, n. 23096; Cass., 28 novembre 2014, n. 25300; Cass., 20 aprile 2016, n. 7789; Cass., 25 giugno 2018, n. 16730; Cass., 30 ottobre 2018, n. 27603).

3.3 Tuttavia, a diversa conclusione deve pervenirsi, nell'ipotesi in cui siano stati incardinati simultaneamente diversi giudizi di merito relativi, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, qualora tali giudizi si fondino su identiche difese e vengano trattati contemporaneamente. Invero, laddove detti procedimenti, ancorchè celebratisi separatamente, siano stati esaminati dallo stesso giudice in maniera coordinata, e decisi con un'identica motivazione, si che debba escludersi il rischio di un contrasto tra giudicati, la Corte di Cassazione ben può procedere alla riunione dei giudizi per connessione oggettiva ex art. 274 c.p.c. , anzichè pronunciare l'annullamento delle sentenze di merito, dovendo ritenersi in tal modo rispettata la suindicata

ratio del litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti interessati. D'altro canto, la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (art. 111 Cost. , artt. 6 e 13 CEDU), evitando che la declaratoria di nullità e il conseguente rinvio al giudice di merito si traducano in un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue, poichè non giustificate dall'esigenza di garantire il rispetto del principio del contraddittorio, di fatto assicurato dalla pluralità di identici giudizi incardinati simultaneamente da tutti i soggetti interessati (Cass., 15 giugno 2016, n. 12375; Cass., 25 marzo 2011, n. 6936, in motivazione).

3.4 Nel caso di specie, va rilevato che sia la società (Omissis) s.n.c. (Omissis), che i soci B.B. e A.A. hanno instaurato separati, ma simultanei, ricorsi avverso i rispettivi avvisi di accertamento in rettifica, trattati in maniera coordinata dai giudici di merito - come si evince anche dal fatto che le sentenze di appello sono state redatte da un unico relatore e depositate tutte lo stesso giorno (17 giugno 2019), dunque decise contemporaneamente e con motivazione identica. Non vi è dubbio, perciò, che si sia realizzato quel "sostanziale" contraddittorio tra le parti necessarie (con la connessa unitaria trattazione dei processi, nel quadro di una omogenea applicazione delle regole di trattazione e decisione) che è la conseguenza dell'unitarietà dell'accertamento che riguarda l'ente società di persona, per effetto del sistema di accertamento "per trasparenza" configurato nell'art. 5 del Testo Unico per le imposte sui redditi e che, nella vicenda in esame, si sia rimasti nell'ambito della mera redazione separata di più pronunce per una decisione di tipo praticamente unitario.

3.5 In conclusione, l'inosservanza della Commissione tributaria regionale all'obbligo di riunire in unico procedimento, tutti i ricorsi separatamente proposti in fattispecie fiscale d'imputazione per trasparenza, non spiega effetti quando, nonostante la mancanza di un formale provvedimento di riunione, dette impugnazioni abbiano sostanzialmente avuto uno svolgimento unitario, in quanto chiamate nello stesso giorno, nonchè contestualmente discusse e decise dallo stesso collegio con il medesimo relatore, sicchè si resti nell'ambito della mera redazione separata di più pronunce per una decisione di tipo praticamente unitario. Ciò, nel rispetto del diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'art. 111 Cost. , comma 2, e dagli artt. 6 e 13 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali) e, comunque, al fine di evitare che in presenza di una (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di appello, si determini un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perchè non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio. E', infatti, una regola generale quella per cui le norme processuali devono essere interpretate e applicate in modo da favorire, per quanto possibile, che si pervenga ad una decisione di merito, mentre gli esiti abortivi e/o regressivi del processo costituiscono un'ipotesi residuale e solo in presenza di un rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito (Corte EDU, 24 febbraio 2009, CGIL vs. Italia). 4. Con il secondo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. sull'efficacia del giudicato esterno, nonchè dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 115 c.p.c. con riferimento all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3. La decisione della Commissione tributaria regionale era illegittima anche nella parte in cui aveva ritenuto la sussistenza di un "giudicato esterno" attraverso la mera lettura del dispositivo (e non della motivazione) e la non contestazione da parte dell'Amministrazione dell'identità delle parti e delle

fattispecie; inoltre, l'Amministrazione andava gravata dell'onere della prova della inesistenza del giudicato esterno. Dalla lettura della decisione emergeva, non solo che la parte contribuente non aveva dimostrato il passaggio in giudicato della sentenza resa in un diverso giudizio, della cui autorità intendeva avvalersi, ma neppure dell'applicabilità del c.d. "giudicato esterno" alla fattispecie concreta, attraverso la produzione dell'intera decisione, comprensiva della motivazione, dalla quale soltanto, si sarebbe potuto evincere il perimetro della decisione e la espandibilità del decisum in un diverso processo; la Commissione tributaria regionale aveva, quindi, invertito l'onus probandi. La decisione era illegittima anche per aver erroneamente applicato il principio della non contestazione. In particolare, l'onere di contestazione riguardava le allegazioni delle parti e non i documenti prodotti, nè la loro valenza probatoria la cui valutazione, in relazione ai fatti contestati, era riservata al giudice, mentre nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale aveva affermato l'esistenza di un giudicato esterno attraverso la non contestazione specifica e non invece attraverso una compiuta valutazione dell'effettivo decisum, contenuto nella sentenza n. 128/08/10.

4.1 Il motivo è fondato.

4.2 Va premesso che, in base ai principi enunciati da questa Corte sull'interpretazione del giudicato e sul controllo che su di esso può esercitare il giudice di legittimità, il giudicato viene assimilato agli elementi normativi, dal che se ne trae che la sua interpretazione debba essere effettuata "alla stregua dell'esegesi delle norme e non già degli atti e dei negozi giuridici, essendo sindacabili sotto il profilo della violazione di legge gli eventuali errori interpretativi" e che "il giudice di legittimità può direttamente accertare l'esistenza e la portata del giudicato esterno con cognizione piena che si estende al diretto riesame degli atti del processo ed alla diretta valutazione ed interpretazione degli atti processuali, mediante indagini ed accertamenti, anche di fatto, indipendentemente dall'interpretazione data al riguardo dal giudice di merito" (Cass., Sez. U., 28 novembre 2007, n. 24664 e, più di recente, Cass., 16 novembre 2021, n. 34662).

Inoltre, l'interpretazione della portata del giudicato, sia esso interno od esterno, va effettuata alla stregua di quanto stabilito nel dispositivo della sentenza e nella motivazione che la sorregge, potendo farsi riferimento, in funzione interpretativa, alla domanda della parte solo in via residuale qualora, all'esito dell'esame degli elementi dispositivi ed argomentativi di diretta emanazione giudiziale, persista un'obiettiva incertezza sul contenuto della statuizione (Cass., 7 agosto 2019, n. 21165; Cass., 23 maggio 2018, n. 12572; Cass., 20 novembre 2014, n. 24749; Cass., 16 gennaio 2014, n. 769).

4.3 Ne consegue che, come statuito da questa Corte, la portata del giudicato esterno va definita dal giudice del merito sulla base di quanto stabilito nel dispositivo della sentenza ed, eventualmente, nella motivazione che la sorregge e che l'esistenza del giudicato esterno non può presumersi, ma deve trovare diretto ed effettivo riscontro nei documenti versati in atti; ne consegue che qualora, all'esito dell'esame della sentenza e degli atti di parte eventualmente utilizzati in funzione interpretativa, residuano incertezze in ordine all'effettiva portata del giudicato, la relativa eccezione deve essere respinta (Cass., 20 novembre 2014, n. 24749, in motivazione).

4.4 Il percorso ermeneutico seguito dalla Commissione tributaria regionale per accertare l'esistenza del giudicato esterno dedotto con specifico riferimento alla sentenza n. 128/08/10 non tiene conto di tali principi. Il giudice del merito ha, infatti, concluso per l'esistenza del giudicato esterno all'esito di un'analisi limitata, come si evince chiaramente dalla sentenza impugnata, al solo dispositivo della sentenza n. 128/08/10, affermando, inoltre, che l'Agenzia non aveva fornito alcun elemento sulla diversità di fattispecie su cui la sentenza n. 128/08/10 aveva deciso e che l'Ufficio non aveva contestato l'identità delle due fattispecie e delle problematiche giuridiche e di fatto; i giudici di secondo grado, dunque, hanno omesso di considerare che il giudicato trova il suo originale ed autosufficiente fondamento nel proprio nucleo decisorio imperativo, così da dover essere definito sulla base di quanto stabilito nel dispositivo e nella motivazione che lo sorregge; inoltre, non è conferente riferire alla controparte un vero e proprio onere della prova del giudicato esterno, che il giudice è tenuto a rilevare d'ufficio in ogni stato e grado del processo, in quanto, come già detto, l'esistenza del giudicato non può presumersi, ma deve trovare diretto ed effettivo riscontro nei documenti versati in atti, ovvero nella sentenza e negli ulteriori elementi considerati in funzione interpretativa.

5. Con il terzo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. sull'efficacia del giudicato esterno, in relazione al D.Lgs. n. 542 del 1996, art. 36, n. 4, e art. 132 c.p.c., n. 4, con riferimento all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4. Dalla lettura della decisione impugnata non era possibile evincere la ratio decidendi ed, in particolare, le ragioni per cui le statuizioni contenute nella decisione resa in altro giudizio, al di là della mera identità delle parti e dell'oggetto del giudizio, dispiegassero effetti anche nella soluzione del caso di specie. I giudici di appello avevano omesso di chiarire su quali presupposti avevano ritenuto sussistente, anche con riferimento all'anno d'imposta oggetto del giudizio, la medesima situazione di fatto che aveva condotto il giudice del giudicato ad escludere il maggior reddito da ascrivere alla società e, quindi, alla partecipazione societaria.

6. Con il quarto motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. , sull'efficacia del giudicato esterno, con riferimento all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3. La sentenza era comunque illegittima nella parte in cui aveva ritenuto applicabile al caso di specie l'operatività del giudicato esterno derivante dalla sentenza 128/08/10 della Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria, depositata in data 19 febbraio 2010, con la quale era stato annullato l'avviso di accertamento emesso a carico della società per l'anno di imposta (Omissis), a causa del principio dell'autonomia tra periodi di imposta differenti, anche nell'ambito delle medesime indagini fiscali La Commissione tributaria regionale, dunque, aveva l'obbligo di verificare il contenuto della sentenza richiamata, al fine di accertare se la stessa contenesse una statuizione che, secondo i limiti oggettivi del giudicato, estendesse i propri effetti alla controversia in esame. Nel caso in esame, la sentenza non conteneva alcuna pronuncia su elementi ad efficacia "permanente", nel senso indicato dalla giurisprudenza di legittimità, laddove aveva affermato che: "Rileva il Collegio che quanto esposto dalla Guardia di Finanza nel pvc oggetto del pedissequo avviso di accertamento non può costituire il presupposto logico giuridico per la rettifica del reddito della società, ma anche degli utili dei soci compartecipi della società stessa. Ritiene il Collegio che, indipendentemente da chi poteva o non autorizzare gli accertamenti -ciò si ritiene dalla richiesta effettuata e del perchè non vi è agli atti prova di tale richiesta, nè a quali fini, se valutari o per accertamenti di reati - gli stessi, rileva

ancora il Collegio, dovevano essere oggetto di controllo non solo formale, ma sostanziale e, quindi, di comunicazione e confronto anche documentale, se utilizzati, a quanto dichiarato dalla società e dai soci. Ritiene il Collegio che gli accertamenti bancari non potevano dare adito "sic et simpliciter" ad un accertamento induttivo con valutazione, in base agli stessi, senza contestazione su quanto dichiarato e documentato e quanto accertato, del reddito della società e dei soci, con un abbattimento dell'ottanta per cento solo nell'ammontare totale dei prelevamenti bancari e non anche sull'ammontare totale dei versamenti". La statuizione si riferiva all'anno di imposta in contestazione, il (Omissis), e non affermava principi a carattere permanente applicabili anche a quei giudizi riferiti ad altri anni fondati sulle medesime indagini fiscali, ma contenenti rilievi specifici e puntuali per quell'anno.

6.1 L'esame delle esposte censure porta all'accoglimento del quarto motivo di ricorso, con assorbimento del terzo motivo.

6.2 Il quarto motivo è, innanzi tutto, ammissibile.

6.3 Soccorre, al riguardo, l'orientamento consolidato di questa Corte, secondo cui "Nel giudizio di legittimità, la parte ricorrente che deduca l'inesistenza del giudicato esterno invece affermato dalla Corte di appello deve, per il principio di autosufficienza del ricorso ed a pena d'inammissibilità dello stesso, riprodurre in quest'ultimo il testo integrale della sentenza che si assume essere passata in giudicato, non essendo a tal fine sufficiente il richiamo a stralci della motivazione". (Cass., 19 agosto 2020, n. 17310; Cass., 23 giugno 2017, n. 15737; Cass., 11 febbraio 2015, n. 2617; Cass., Sez. U., 27 gennaio 2004, n. 1416).

7. Il motivo, ammissibile, è anche fondato.

7.1 Ed invero, con i motivi di doglianza proposti in relazione all'efficacia espansiva di giudicati intervenuti tra le stesse parti dell'odierno giudizio, aventi come oggetto il medesimo rapporto giuridico d'imposta ma in relazione ad anni diversi, l'Agenzia censura la sentenza impugnata, sotto il profilo della violazione di legge, riproponendo la problematica della configurabilità, nel processo tributario, dell'istituto del giudicato esterno e della conseguente efficacia espansiva, questione che trova come punto di riferimento la pronuncia delle Sezioni Unite, 16 giugno 2006, n. 13916, alla quale si è uniformata la successiva giurisprudenza della Corte di legittimità, proponendo al riguardo un orientamento interpretativo, peraltro rigoroso, al quale si intende assicurare continuità.

7.2 Nello specifico, le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che "Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito 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 la 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 successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo... tale principio non trova deroga in caso di situazioni giuridiche di durata, giacchè anche in tal caso l'oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento, e conseguentemente

neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi d'imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso contenuta in una decisione della commissione tributaria passata in giudicato".

7.3 Successivamente, questa Corte ha esaminato l'indirizzo enunciato dalle Sezioni Unite con la sentenza 16 giugno 2006, n. 13916, delineando cinque direttrici:

"a) il processo tributario non è un giudizio sull'atto (da annullare), ma ha, invece, ad oggetto la tutela di un diritto soggettivo del contribuente ed è quindi un giudizio che inevitabilmente si estende al merito e, dunque, anche all'accertamento del rapporto; b) si deve escludere che il giudicato (salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione) esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e se ne deve 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; c) se è vero che l'autonomia dei periodi d'imposta comporta l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato, è altrettanto vero che una siffatta indifferenza trova ragionevole giustificazione solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo (ad es. la capacità contributiva, le spese deducibili); vi sono, peraltro, anche elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi di imposta, quali le qualificazioni giuridiche (es. "ente commerciale"), assunte dal legislatore quali elementi preliminari per l'applicazione di una specifica disciplina tributaria e per la determinazione in concreto dell'obbligazione per una pluralità di periodi d'imposta, ovvero la rendita catastale e la spettanza di una esenzione o agevolazione pluriennale; d) va quindi escluso che il giudicato relativo ad un singolo periodo d'imposta sia idoneo a "fare stato" per i successivi periodi in via generalizzata ed aspecifica, bensì solo in relazione a quelle statuizioni che siano relative a qualificazioni giuridiche o ad altri eventuali elementi preliminari rispetto ai quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo; e) nella fattispecie ivi considerata, concernente una esenzione pluriennale, il tempo costituisce un elemento referente della fattispecie medesima, assumendo la pluriennalità carattere costitutivo dell'esenzione (o agevolazione), in quanto il relativo arco temporale di estensione è stabilito in ragione di una considerazione unitaria di un insieme di periodi di imposta, trattati sostanzialmente come una sorta di maxiperiodo" (Cass., 7 dicembre 2018, n. 8138, in motivazione).

7.4 In particolare, è stato precisato che il principio del giudicato esterno non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva 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, si giustifica solo in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo, e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente sì da potersi, a tal fine, considerare gli stessi come unicum e non come differenti

periodi frazionati (Cass., 27 ottobre 2021, n. 38950; Cass., 20 febbraio 2020, n. 15171; Cass., 15 luglio 2016, n. 14509; Cass., 11 marzo 2015, n. 4832; Cass., 4 luglio 2011, n. 20029).

7.5 Più specificamente, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito 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 la 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 successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo. 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 costitutiva 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 d'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 d'imposta (Cass., Sez. U., 16 giugno 2006, n. 13916; Cass., 29 luglio 2011, n. 16675; Cass., 30 ottobre 2012, n. 24433; Cass., 1 luglio 2015, n. 13498; Cass., 3 gennaio 2019, n. 37).

7.6 In conclusione, deve escludersi che il giudicato intervenuto tra le stesse parti in relazione al medesimo tributo, e relativo ad un singolo periodo d'imposta, sia idoneo, ex se, a "fare stato", in via generalizzata, per ulteriori periodi, precedenti o successivi, potendo avere un tale effetto solo in relazione a quelle statuizioni che siano relative a qualificazioni giuridiche, o ad altri eventuali elementi preliminari caratterizzati dalla durevolezza nel tempo. L'efficacia di giudicato su di un'annualità estende dunque i suoi effetti anche alle altre nel caso in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno durata pluriennale e sono idonei a produrre effetti lungo un arco temporale che comprende più periodi d'imposta; tali fatti sono allora suscettibili di essere considerati, ai presenti fini, come un unico periodo d'imposta (Cass., 24 maggio 2022, n. 16684).

7.7 Inoltre, quanto all'IVA, nel processo tributario, è stato precisato che l'effetto vincolante del giudicato esterno previsto dall'art. 2909 c.c. è soggetto alla primazia del diritto unionale (come

interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpiclub), anche con riferimento alla sua proiezione oltre il periodo di imposta considerato circa i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie impositiva che, estendendosi ad una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente, allorquando affiori una questione di contrasto a pratiche abusive, sicchè ove esse non sussistano, il giudicato formatosi su diverso anno di imposta richiede l'esame delle questioni e dei presupposti di fatto per la diversa annualità e la sua efficacia dipende dalle concrete circostanze accertate (Cass., 20 luglio 2020, n. 15374).

7.8 Ciò posto, non potendosi dubitare della rilevabilità del giudicato esterno, anche d'ufficio in questa sede (Cass., 21 maggio 2014, n. 11219), la situazione fattuale, come delineata dalle difese della società e dei soci e, quindi, poi ritenuta provata dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale n. 128/08/10, che aveva accolto il ricorso della parte riguardante l'anno (Omissis), non è estendibile al di là di quel processo e risulta in concreto priva di elementi avente rilievo inderogabile rispetto alla fattispecie qui esaminata, in quanto, nel periodo qui in esame vengono in rilievo, all'evidenza, elementi mutevoli e diversi che afferiscono le singole movimentazioni bancarie effettuate nei distinti anni (Omissis) (rispetto all'anno (Omissis)), che in quanto tali sono da un lato privi di efficacia permanente pluriennale e dall'altro suscettibili di variazione annuale; inoltre, l'accertamento compiuto dai giudici di primo grado con la sentenza n. 128/08/10, riguarda specificamente l'avviso di accertamento relativo all'anno (Omissis), con la conseguenza che quanto affermato dai giudici di primo grado in ordine alla necessità di comunicazione degli accertamenti e alla mancanza di un confronto anche documentale con quanto dichiarato dalla società e dai soci e sul fatto che gli accertamenti bancari non potevano dare adito ad un accertamento induttivo senza alcuna contestazione di quanto dichiarato e documentato dalla società e dai soci (oltre all'abbattimento dell'ottanta per cento calcolato solo nell'ammontare totale dei prelevamenti bancari e non anche sull'ammontare totale dei versamenti) non riguarda un punto comune a tutte le cause e non forma, per ciò solo, la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza (di accoglimento), preclusiva del riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto.

7.8.1 Per quanto diffusamente rilevato sopra, nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno è limitato alle ipotesi in cui vengano presi 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 di un rapporto ad esecuzione prolungata. E, tuttavia, qualora, invece, si abbiano accertamenti su più annualità, l'applicabilità del giudicato esterno deve essere valutata con riferimento all'autonomia dei singoli periodi d'imposta, al fine di stabilire se il giudicato formatosi su di un'annualità si estenda anche alle altre, oggetto di separato giudizio. In particolare, la sentenza del giudice tributario che accerta definitivamente il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore "condizionante" inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, mentre, laddove risolve una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, come nel caso in esame, essa non può estendere automaticamente i suoi effetti ad un'altra e diversa annualità.

7.8.2 Deve richiamarsi, in proposito, la sentenza che, in tema di opponibilità del giudicato esterno in materia tributaria, ha affermato che "se un'unica imposta viene frazionata in più anni, il giudicato relativo ad una annualità coinvolge anche le altre, perchè la questione è identica in tutti i suoi aspetti, divergendo solo le modalità temporali d'imputazione; ma laddove, invece, da un'unica fonte scaturiscano poste attive o passive differenti anno per anno, il giudicato coinvolge soltanto quella specifica annualità che costituisca oggetto del giudizio, e non si riflette sulle altre, articolandosi in maniera diversa gli elementi di fatto, ed essendo identica solo la questione giuridica che consente di risolvere il caso concreto" (Cass., 23 giugno 2017, n. 15690; Cass., 22 febbraio 2008, n. 4607).

7.8.3 Deve, quindi, concludersi che, nel caso in esame, dove vengono in rilievo più accertamenti riguardanti più annualità, la società e i soci avevano l'onere di dimostrare, per ogni singola annualità contestata, di non avere conseguito un reddito di impresa superiore a quello dichiarato e, di conseguenza, un più elevato reddito di partecipazione dei soci.

8. Per quanto esposto, vanno accolti il secondo e il quarto motivo di ricorso, va rigettato il primo motivo e va dichiarato assorbito il terzo motivo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione ai motivi accolti, e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, riuniti i ricorsi nn. 4439/2020 R.G., 4455/2020 R.G., 4515/2020 R.G. e 4520/2020 R.G. al ricorso n. 4411/2020 R.G., accoglie il secondo e il quarto motivo, rigetta il primo e dichiara assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza