

# SUPERAMENTO del GIUDICATO ESTERNO «IN NOME» del DIRITTO COMUNITARIO

*Con la sentenza del 3 settembre 2009 n. C-2/08, la Corte di giustizia europea ha definitivamente statuito che il principio della formazione del giudicato di cui all'art. 2909 del Codice civile può essere derogato dal principio di effettività dell'ordinamento comunitario.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista – Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

Con la recente sentenza del 3 settembre 2009 n. C-2/08, la Corte di giustizia europea ha definitivamente statuito che il principio della formazione del giudicato di cui all'art. 2909 del Codice civile può essere derogato dal principio di effettività dell'ordinamento comunitario, laddove una decisione avente autorità di cosa giudicata sia fondata sull'erronea interpretazione delle disposizioni comunitarie in materia di repressione delle condotte illecite, fraudolente e abusive nell'applicazione dell'Iva. <sup>(1)</sup>

## POSSIBILE DISAPPLICAZIONE del PRINCIPIO del GIUDICATO

L'Amministrazione finanziaria, a seguito di verifiche fiscali, emana nei confronti della società Olimpiclub S.r.l. quattro avvisi di rettifica delle dichiarazioni Iva riferite agli anni 1988-1991, contestando la conclusione di un contratto di comodato con intenti fraudolenti ed elusivi degli obblighi fiscali.

Avverso i suddetti avvisi la società contribuyente ricorre avanti la Commissione tributaria provinciale, che accoglie il ricorso statuendo che l'Amministrazione finanziaria non ha, in alcun modo, dimostrato l'esistenza di un intento fraudolento a fondamento dell'accordo di comodato. La decisione viene confermata anche in sede di appello, per cui l'Amministrazione finanziaria propone ricorso innanzi alla Corte di Cassazione.

Nelle more del giudizio, Olimpiclub S.r.l. fonda la sua difesa su alcune sentenze definitive, pronunciate dalla Commissione tributaria regionale, concernenti accertamenti fiscali relativi a periodi d'imposta diversi, ma basati sugli stessi processi verbali di contestazione che hanno dato luogo alle verifiche fiscali e agli avvisi di rettifica in discussione nella causa principale.

A parere di Olimpiclub tali sentenze hanno acquisito autorità di cosa giudicata, ai sensi dell'art. 2909 del Codice civile e, perciò, sarebbero vincolanti nella causa principale, benché gli accertamenti operati in tali pronunce siano relativi a periodi fiscali diversi rispetto a quello in esame.

Dalle riferite considerazioni emergerebbe che il giudice di rinvio non sia tenuto ad accertare nuovamente in fatto e in diritto il

<sup>(1)</sup> Per quanto riguarda i profili penali di tale decisione, si rinvia a I. Caraccioli, «Giudicato civile: inesistenza di ricadute penalistiche della giurisprudenza comunitaria», in questa Rivista, pagg. 23-25.

rapporto già deciso in via definitiva, con la conseguenza che la questione della pratica abusiva non potrebbe essere riesaminata.

Al riguardo il Giudice del rinvio rileva, in primo luogo, che le sentenze pronunciate in relazione a contestazioni in materia Iva e concernenti gli esercizi 1987 e 1992 sono astrattamente utilizzabili, per effetto dell'applicazione del principio del giudicato di cui all'art. 2909 c.c., dal momento che attestano definitivamente il carattere reale, lecito e non fraudolento del comodato.

L'applicazione del principio del giudicato, tuttavia, potrebbe impedire l'esame della causa principale in relazione alla normativa comunitaria e alla giurisprudenza della Corte di giustizia Ue in materia di Iva ostacolando, quindi, l'accertamento dell'esistenza di un abuso di diritto. Il Giudice di legittimità sottopone, dunque, alla Corte di giustizia Ue una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sull'applicazione del principio di autorità di cosa giudicata nei procedimenti giudiziari in materia di Iva. In particolare, la Cassazione intende conoscere se il diritto comunitario osti all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale quale quella dell'art. 2909 c.c., quando ne deriva un risultato contrastante col diritto comunitario.

## INTERPRETAZIONE del PRINCIPIO del GIUDICATO

La soluzione della questione sottoposta al vaglio della Corte di giustizia verte sui limiti di applicazione del principio dell'autorità della cosa giudicata, nonché sul rapporto e sul coordinamento con i principi e le disposizioni comunitarie. L'art. 2909 c.c. stabilisce che «l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa».

La riferita disposizione è stata interpretata dalla Corte di Cassazione nel senso 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 com-

*piuto 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 successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo».*

Ne consegue che la decisione in ordine ad un determinato rapporto giuridico, se passata in giudicato, costituisce il riferimento imprescindibile ed indiscutibile per la statuizione di un altro giudizio inerente le medesime parti e il medesimo oggetto. L'applicazione del riferito principio garantisce la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, oltre che la buona amministrazione della giustizia.

In ambito tributario il principio del giudicato ha trovato un non ben definito ambito di applicazione in relazione a quei rapporti di natura fiscale che interessano diverse annualità. In particolare, il suddetto principio ha suscitato perplessità con riferimento al principio della frammentazione dei giudicati, per lungo tempo costantemente applicato dai giudici nazionali. Secondo questo principio ogni annualità fiscale conserva la propria autonomia rispetto alle altre ed è oggetto tra contribuente e Fisco di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi alle annualità precedenti e successive. Conseguentemente, le controversie che riguardano cause tra loro simili, se vertono su annualità diverse di una medesima imposta, debbono essere decise autonomamente, per cui la sentenza relativa a ciascuna controversia non ha alcuna autorità di giudicato nei confronti delle controversie afferenti ad altre annualità fiscali.

La suddetta posizione è stata di recente abbandonata, soppiantata dall'orientamento adottato dalla Corte di Cassazione secondo cui la sentenza pronunciata in una controversia, quando gli accertamenti che vi si riferiscono riguardano questioni analoghe, può essere utilmente invocata in un'altra controversia, benché detta sentenza sia relativa ad un periodo d'imposta diverso da quello che costituisce l'oggetto del procedimento in cui

è stata invocata.

Ciò significa che l'efficacia del giudicato è suscettibile di estendersi anche ad **obbligazioni tributarie** formatesi in periodi d'imposta differenti da quello dedotto nel giudizio coperto dal *decisum*.<sup>(2)</sup>

La *ratio* di tale interpretazione emerge con tutta evidenza dal testo della sentenza del 16 giugno 2006, n. 13916 con cui le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno sottolineato che «*il processo tributario ha ad oggetto la tutela di un diritto soggettivo del contribuente, perciò si estende anche al merito e all'accertamento del rapporto e non è solo un "giudizio sull'atto" da annullare. Quindi il giudicato che si forma nel processo tributario non esaurisce i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e possiede (ove non si risolve nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione) 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*».

L'adozione di una simile soluzione non risulta affatto pacifica laddove il diritto nazionale incontra il diritto comunitario: sono sorti, infatti, dubbi circa la compatibilità del principio dell'autorità della cosa giudicata col principio di **effettività dell'ordinamento comunitario**. Qualora si ritenesse inderogabile il principio del giudicato, infatti, risulterebbe pregiudicato il principio di **effettività** in quanto non vi sarebbe rimedio alla violazione di norme comunitarie; viceversa, la salvaguardia delle disposizioni comunitarie, renderebbe derogabile il principio del giudicato.

## DECISIONE della CORTE di GIUSTIZIA EUROPEA

Al fine di comprendere appieno la decisione a cui è pervenuta la Corte di giustizia è necessario, preliminarmente, analizzare il **rapporto**

tra **principio del giudicato** e **principio di effettività del diritto comunitario**.

Occorre cioè stabilire quale norma applicare: se quella **interna** che sancisce il principio della cosa giudicata o quella **comunitaria** che pone il divieto delle pratiche abusive nel settore dell'Iva. La Corte ha evidenziato che l'applicazione del **principio del giudicato**, da un lato, **salvaguarda il principio della certezza del diritto**, dall'altro, invece, **preclude al Giudice del merito di rimettere in questione una decisione giurisdizionale** che abbia acquistato efficacia di giudicato, anche se comporta la **violazione del diritto comunitario**, tantomeno di rimettere in questione, in occasione di un controllo giurisdizionale relativo ad un'altra decisione concernente un periodo d'imposta diverso, qualsiasi accertamento vertente su un punto fondamentale comune contenuto in una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato.

Con riferimento agli aiuti di Stato, la Corte di giustizia ha già precisato con la sentenza del 18 luglio 2007 nella causa C-255/02 (caso «Lucchini») che il **diritto comunitario** osta all'applicazione di una disposizione del **diritto nazionale** volta a sancire il **principio dell'autorità di cosa giudicata**, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisca il recupero di un aiuto di stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la relativa incompatibilità con il mercato comune sia stata dichiarata con decisione definitiva della Commissione delle Comunità europee.

Nel caso di specie, conformemente alla pronuncia Lucchini, non viene accolta dalla Corte la tesi sostenuta dalla società sportiva Olimpiclub secondo cui la **sentenza definitiva** fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di Iva in contrasto col diritto comunitario, in virtù dell'art. 2909 c.c. si estende e produce effetti per tutti i periodi fiscali interessati, perciò impedendo di correggere la sentenza emessa.

A parere della Corte, invece, il rispetto del principio nazionale della **certezza del diritto** non può comunque giustificare l'abbandono dell'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di Iva. In effetti, la forza

<sup>(2)</sup> P. Turis, «Iva: principio di effettività del diritto comunitario e limiti all'efficacia del giudicato», in Fiscoonline, 2009.

vincolante della sentenza passata in giudicato per ogni periodo d'imposta **compromette gravemente gli strumenti** posti a fondamento della lotta contro l'abuso del diritto in ambito comunitario.

Come ha giustamente rilevato la Corte, la riscossione dell'Iva svolge un ruolo importante nella costituzione delle risorse proprie della Comunità europea «*e l'applicazione dell'art. 2909 c.c. potrebbe impedire la piena attuazione del principio della lotta all'abuso di diritto, elaborato dalla giurisprudenza della Corte in materia di Iva quale strumento diretto a garantire la piena applicazione del regime comunitario dell'Iva*».

Ne consegue che il giudice nazionale dovrà provvedere a **disapplicare la norma interna** qualora la sua attuazione rischi di pregiudicare la possibilità di fare ricorso al diritto comunitario, al fine di garantire l'efficacia della disciplina repressiva del fenomeno delle frodi comunitarie in materia di Iva.

In tal modo viene sancito e garantito il **primato del diritto comunitario sul diritto nazionale**, per effetto del quale viene disconosciuto il carattere vincolante di quest'ultimo. Ed invero, come ampiamente argomentato dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza del 21 dicembre 2007 n. 26996, il principio secondo cui l'efficacia delle **norme comunitarie** può incontrare **limiti nelle norme del diritto processuale nazionale** ispirate ai principi di tutela dei diritti di difesa, del regolare svolgimento del procedimento, di certezza del diritto e del rispetto della cosa giudicata, risulta affermato dalla Corte di giustizia con esclusivo riferimento a **controversie in materia di diritti disponibili delle parti** e in **procedimenti giurisdizionali** nei quali l'iniziativa e la conduzione del processo spettano alle **parti medesime**.

Qualora le controversie riguardino **obblighi** che incombono allo Stato e, quindi, a tutti i suoi **organi anche giudiziari**, la Corte di giustizia ha affermato, invece, sia l'obbligo dell'Amministrazione nazionale di conformarsi al diritto comunitario sia il suo dovere di eliminare violazioni precedentemente commesse, benché realizzate attraverso atti dotati di carattere definitivo alla stregua dell'ordi-

namento nazionale.

A quanto sin qui argomentato si aggiunga che gli Stati membri, in forza del **principio della leale collaborazione** ex art. 10 del Trattato dell'Unione europea, hanno l'obbligo di eliminare le conseguenze illecite di una violazione del diritto comunitario e che tale obbligo incombe, nell'ambito delle rispettive competenze, a ciascun organo dello Stato membro interessato. (3)

Per tutti questi motivi si comprendono appieno le ragioni per cui la Corte di giustizia, nella sentenza in commento, ha affermato che «*il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 c.c., in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta*».

## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Attraverso la decisione contenuta nella sentenza del 3 settembre 2009 (causa C-2/08), la Corte di giustizia ha statuito che il **principio del giudicato non si estende alle controversie relative al medesimo oggetto e le medesime parti** se afferenti a diverse annualità, qualora la sentenza definitiva possa precludere il riesame del merito di controversie nelle quali possa rilevarsi una fattispecie di **abuso del diritto**, particolarmente nel contesto dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

I Giudici europei hanno ritenuto, infatti, che non possono esistere ostacoli all'accertamento puntuale dell'esatta realizzazione del disegno del Legislatore comunitario in relazione all'applicazione dell'Iva. Ne consegue che possono nuovamente trovare spazio i **principi dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta e della frammentazione dei giudicati**.

(3) Sentenza della Corte di giustizia europea, 7 gennaio 2004, causa C-201/02.