CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. JÁN MAZÁK
presentadas el 24 de marzo de 2009 [1]

I. Introducción

1. Mediante resolución de 10 de octubre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de enero de 2008, la Corte suprema di cassazione (Italia) (en lo sucesivo, «Tribunal Supremo» u «órgano jurisdiccional remitente») planteó al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial al amparo del artículo 234 CE relativa a la aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada en los procedimientos judiciales sobre el pago del IVA.

2. El órgano jurisdiccional remitente desea saber en esencia si, a la luz de la jurisprudencia Lucchini, [2] el Derecho comunitario le obliga a no aplicar una norma nacional por la que se establece el principio de fuerza de cosa juzgada, que confiere firmeza a una sentencia dictada por otro órgano jurisdiccional en un asunto sobre el mismo objeto, cuando ello le permitiría apreciar, en una controversia relativa al pago del IVA, que la operación correspondiente tuvo de hecho exclusivamente por objeto obtener una ventaja fiscal, por lo que constituyó una práctica abusiva.

3. Esta cuestión se ha planteado en el marco de un litigio entre, por una parte, Olimpiclub Srl, en liquidación (en lo sucesivo, «Olimpiclub») y, por otra, la Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (en lo sucesivo, «Administración financiera») y la Agenzia delle Entrate (en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria») en relación con liquidaciones complementarias de IVA por los años 1988 a 1991.

II. Marco jurídico

4. El artículo 2909 del Codice Civile (Código Civil italiano), que establece el principio de fuerza de cosa juzgada, dispone lo siguiente:

«Las apreciaciones realizadas en una sentencia que ha adquirido fuerza de cosa juzgada obligan a las partes, sus herederos y sus causahabientes.»

1 — Lengua original: inglés.
2 — Sentencia de 18 de julio de 2007 (C-119/05, Rec. p. I-6199).

5. A este respecto, en la resolución de remisión se indica que, en lo que respecta a los litigios tributarios, el Tribunal Supremo se ha atenido durante mucho tiempo a lo que se denomina el principio de «frammentazione dei giudicati» («diferenciación de las sentencias firmes»), con arreglo al cual cada ejercicio fiscal es conceptualmente diferente de otros ejercicios fiscales y da lugar a una relación jurídica entre el contribuyente y las autoridades tributarias que es distinta de la relativa a ejercicios fiscales anteriores o posteriores. La consecuencia es que, cuando las controversias se refieren a ejercicios fiscales distintos, son resueltas de manera independiente por distintas sentencias –y no por una única sentencia que englobe los diferentes pronunciamientos pertinentes–, aunque se refieran al mismo impuesto y versen sobre cuestiones que sean total o parcialmente idénticas. Ello entraña que ninguno de los pronunciamientos realizados puede constituir cosa juzgada a efectos de un asunto referente a un ejercicio fiscal distinto.

6. Sin embargo, según la resolución de remisión, el principio de la «frammentazione dei giudicati» ha sido modificado por la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo, a tenor de la cual el objeto de una sentencia en materia fiscal no se limita necesariamente al acto impugnado, sino que puede abarcar también el fondo de la reclamación fiscal realizada por las autoridades y el contexto jurídico de dicha reclamación. De este modo, dicho tribunal ha tratado de poner de relieve el carácter unitario del impuesto, pese al hecho de que se refiera a ejercicios fiscales distintos y sucesivos. [3]

3 — La Corte suprema di cassazione hace referencia a sus sentencias nos 13919/06, 16258/07 y 25681/06.

7. Por consiguiente, ahora cabe invocar una sentencia en un litigio tributario aunque haya sido dictada en relación con un período impositivo distinto del que constituye el objeto del litigio, siempre que se refiera a un punto fundamental común a ambos asuntos. Según el órgano jurisdiccional remitente, ello se debe a que el principio en virtud del cual los ejercicios fiscales deben considerarse diferentes no impide a una sentencia relativa a un período impositivo ser vinculante también con respecto a otros ejercicios fiscales cuando existen elementos importantes pertinentes para más de un período impositivo.

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

8. Olimpiclub es una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto es construir y gestionar instalaciones deportivas, y que es propietaria de un complejo deportivo situado en un terreno propiedad del Estado.

9. El 27 de diciembre de 1985, Olimpiclub celebró con la Associazione Polisportiva Olimpiclub (Asociación Deportiva de Olimpiclub; en lo sucesivo, «Asociación»), cuyos socios fundadores poseían, prácticamente todos, también participaciones en Olimpiclub, un *contratto di comodato,* es decir, un contrato con arreglo al cual una parte transmite a la otra bienes muebles o inmuebles para su uso por dicha parte durante un período determinado o indefinido, teniendo el adquirente la obligación de devolver el bien

(en lo sucesivo, «contrato de 27 de diciembre de 1985»). En virtud de dicho contrato, se concedió a la Asociación el uso de todos los equipos instalados en el complejo deportivo, a cambio de la única contraprestación de que la Asociación soportara el coste de la tasa estatal, reembolsara los gastos estándar por un importe de 5.000.000 LIT al año, y transmitiera a Olimpiclub todos sus ingresos brutos, consistentes en la suma de las cuotas abonadas por sus socios.

10. En 1992, la Guardia di Finanza (la Policía Financiera) llevo a cabo investigaciones fiscales que se ampliaron posteriormente a la Asociación y dieron lugar a la elaboración de dos informes (en lo sucesivo, «informes») que revelaron irregularidades relativas al contrato de 27 de diciembre de 1985. Se concluyó que dicho contrato no podía ser invocado contra las autoridades tributarias.

11. En consecuencia, se giraron cuatro liquidaciones complementarias de IVA por los ejercicios fiscales 1988 a 1991. Olimpiclub impugnó dichas liquidaciones ante la Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (Tribunal Tributario Provincial de Primera Instancia de Roma).

12. Ante dicho tribunal, la Agenzia delle Entrate sostuvo que las investigaciones realizadas por la Guardia di Finanzia habían puesto de manifiesto que, al celebrar el contrato formalmente legal de 27 de diciembre de 1985, en realidad las partes sólo habían pretendido eludir la legislación tributaria para obtener un ahorro fiscal indebido para Olimpiclub. Básicamente, al recurrir al *contratto di comodato,* Olimpiclub había transmitido a una asociación sin ánimo de lucro todas las cargas administrativas y de gestión del complejo deportivo, beneficiándose así de los ingresos obtenidos por la Asociación sin que ningún tipo de impuesto gravara dichas rentas. Al gestionar las instalaciones de la sociedad, la Asociación estaba, de hecho, generando ingresos libres de tributos directos o indirectos, en la medida en que se producían en la forma de ingresos procedentes de las cuotas de socio.

13. Sin embargo, la Commissione tributaria provinciale respaldó la actuación de Olimpiclub y declaró que la Amministrazione Finanziaria no podía anular los efectos jurídicos del contrato de 27 de diciembre de 1985 y que dicho contrato no era, en cualquier caso, fraudulento.

14. Dicha resolución fue confirmada en apelación por la Commissione tributaria regionale del Lazio (Tribunal Tributario Regional, Lazio), que confirmó, en particular, que no se había acreditado la intención fraudulenta, dado que las razones por las que se había celebrado el contrato de

27 de diciembre de 1985 residían en el hecho de que resultaba poco económico para la sociedad mercantil gestionar directamente lo que son básicamente actividades deportivas y no en una intención de eludir obligaciones fiscales.

15. En el litigio principal, la Corte suprema di cassazione debe pronunciarse sobre el recurso de casación que la Amministrazione Finanziaria interpuso contra dicha sentencia. Dado que, en el ínterin, Olimpiclub había sido declarada en liquidación, el administrador del procedimiento de liquidación compareció ante dicho tribunal y formuló una reconvención.

16. La Amministrazione Finanziaria ha formulado un único motivo de recurso complejo, afirmando que los motivos indicados en relación con una cuestión decisiva en la controversia carecen de lógica y pertinencia, y alegando una vulneración y aplicación errónea del artículo 116 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, así como del artículo 37 *bis* del Decreto Presidencial nº 600/1973 y del artículo 10 de la Ley nº 408/1990, ambos declarados no aplicables al presente asunto por el Tribunal Tributario Regional. Dicho motivo de recurso tiene por objeto, en esencia, impugnar la apreciación en la sentencia de la Commissione tributaria regionale del Lazio de que no existió intención de eludir impuestos.

17. En cambio, Olimpiclub hizo referencia en su escrito de contestación, en particular, a una serie de sentencias firmes dictadas por la Commissione tributaria provinciale di Roma y la Commissione tributaria regionale del Lazio, referentes a liquidaciones tributarias relativas a períodos impositivos distintos pero basadas en los mismos informes que los que habían dado lugar a las liquidaciones tributarias y liquidaciones complementarias controvertidas en el asunto del que conocía el órgano jurisdiccional remitente.

18. Olimpiclub alegó que dichas sentencias, en las que se declaró que el mecanismo establecido en virtud del contrato de 27 de diciembre de 1985 no era ilícito a efectos de tributación, había adquirido fuerza de cosa juzgada con arreglo al artículo 2909 del Código Civil italiano y que, en consecuencia, pese al hecho de que las apreciaciones contenidas en las mismas se refieren a ejercicios fiscales distintos de los controvertidos, tienen fuerza vinculante con respecto al asunto planteado ante el órgano jurisdiccional remitente. En consecuencia, según Olimpiclub, el órgano jurisdiccional remitente no puede volver a examinar la cuestión de la práctica abusiva.

19. En lo que respecta a dicha objeción preliminar sobre la admisibilidad del recurso, basada en la fuerza de cosa juzgada, el órgano jurisdiccional remitente afirma que, aunque las sentencias de la Commissione tributaria provinciale di Roma a las que Olimpiclub hizo referencia deben considerarse no pertinentes a los presentes efectos, pueden invocarse, en principio, las sentencias nºs 138/43/00 y 67/01/03 de la Commissione tributaria regionale del Lazio, dictadas en controversias sobre IVA y relativas a los ejercicios fiscales 1987 y 1992 respectivamente.

20. Por consiguiente, de la resolución de remisión se desprende que la Corte suprema di cassazione se considera, en virtud del principio de fuerza de cosa juzgada, según se establece en el artículo 2909 del Código Civil italiano y según lo interpreta dicho tribunal, vinculada por dichas sentencias, que fueron dictadas sobre la base de las mismas cuestiones de hecho y de derecho que las subyacentes al presente asunto, y que concluyeron que el contrato de 27 de diciembre de 1985 no era abusivo ni fraudulento.

21. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente señala que dicha situación jurídica –en la que es posible, en litigios como el que se le plantea, que un sujeto pasivo invoque una sentencia firme dictada por otro tribunal y relativa a un período impositivo diferente– parece frustrar, puesto que puede impedirle determinar la existencia de un abuso de derechos, la prohibición del abuso de derechos desarrollada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, concretamente con respecto al IVA, como medio para garantizar que el régimen tributario de la Comunidad se aplica plenamente. [4]

22. Según el órgano jurisdiccional remitente, a este respecto se plantean también dudas acerca de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la obligación de garantizar la plena efectividad de las disposiciones del Derecho comunitario y no aplicar disposiciones de Derecho nacional (procesal) que contravengan el Derecho comunitario y que puedan comprometer su aplicación. [5]

23. En particular, el órgano jurisdiccional remitente no está seguro de la pertinencia para el presente asunto de la sentencia Lucchini, [6] en la que el Tribunal de Justicia consagró el principio de que el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional que pretende sancionar el principio de autoridad de la cosa juzgada, como el artículo 2909 del Código Civil italiano, cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado concedida contraviniendo el Derecho comunitario. A juicio de la Corte suprema di cassazione, dicha sentencia parece formar parte de una tendencia más general en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a considerar relativa la autoridad de las sentencias dictadas por los tribunales nacionales y a exigir que éstas no se tengan en cuenta en razón de la primacía del Derecho comunitario. [7]

24. En este contexto, la Corte suprema di cassazione decidió suspender el procedi-

4 — En este contexto, se hace referencia, en particular, a las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), y de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, Rec. p. I-897).

5 — A este respecto, se refiere, en particular, a las sentencias de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec. p. I-4599); de 14 de diciembre de 1995, Van Schijndel y van Veen (C-430/93 y C-431/93, Rec. p. I-4705), y de 27 de febrero de 2003, Santex (C-327/00, Rec. p. I-1877).

6 — Citada en la nota 2.

7 — En este contexto, se hace referencia, en particular, a las sentencias de 1 de junio de 1999, Eco Swiss (C-126/97, Rec. p. I-3055); de 28 de junio de 2001, Larsy (C-118/00, Rec. p. I-5063); de 7 de enero de 2004, Wells (C-201/02, Rec. p. I-723), y de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, Rec. p. I-837).

miento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el Derecho comunitario a la aplicación de una disposición de Derecho nacional como la prevista en el artículo 2909 del Código Civil italiano, dirigida a sancionar el principio de fuerza de cosa juzgada, cuando tal aplicación consagra un resultado contrario al Derecho comunitario, frustrando la aplicación del mismo, incluso en sectores distintos del de las ayudas de Estado (véase al respecto la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de julio de 2007, Lucchini, C-119/05, Rec. p. I-6199) y, en particular, en materia de IVA y de abuso del derecho consumado para obtener ahorros fiscales indebidos, habida cuenta, en particular, del principio de Derecho nacional, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia de la Corte di cassazione, según el cual en los litigios tributarios la cosa juzgada externa, cuando las apreciaciones amparadas por ella versan sobre un punto fundamental común a otros asuntos, tiene, respecto a éste, fuerza vinculante aunque la sentencia se haya dictado en relación con un período impositivo distinto?»

IV. Marco jurídico

25. Según se desprende de lo anterior, mediante su cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional como la prevista en el artículo 2909 del Código Civil italiano, dirigida a sancionar el principio de fuerza de cosa juzgada, cuando la aplicación de dicha disposición, según la interpretan los tribunales nacionales, impediría a un tribunal nacional –en una controversia como la planteada ante el órgano jurisdiccional remitente en relación con la aplicación del IVA– examinar si una determinada operación constituye una práctica abusiva, cuando una decisión sobre dicha cuestión esté incluida ya en una sentencia firme dictada por otro tribunal, aunque en relación con un período impositivo distinto.

A. *Principales alegaciones de las partes*

26. En el presente litigio, han presentado observaciones escritas el Gobierno italiano, la Comisión y Olimpiclub. Además de Olimpiclub, dichas partes estuvieron representadas en la vista de 22 de enero de 2009, en la que estuvo representado también el Gobierno eslovaco.

27. Todas las partes aceptan en esencia que la sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el asunto Lucchini [8] no puede extrapolarse a una situación como la del litigio planteado ante el órgano jurisdiccional remitente y que, en

8 — Citada en la nota 2.

consecuencia, dicha sentencia no es pertinente en el presente asunto. A este respecto, alegan que la sentencia Lucchini debe interpretarse en su contexto concreto, es decir, en relación con la no consideración por un tribunal nacional de una decisión existente de la Comisión sobre la compatibilidad de una determinada ayuda de Estado con el mercado común. Mientras que la sentencia Lucchini se refería a una cuestión respecto de la que los tribunales nacionales no tienen, en principio, competencia, en el asunto del que conoce el órgano jurisdiccional remitente incumbe plenamente a las autoridades y tribunales tributarios nacionales aplicar el régimen de IVA y determinar si se ha cometido una práctica abusiva.

28. La Comisión sostiene, más concretamente, que de la jurisprudencia citada por el órgano jurisdiccional remitente sobre la relación entre los principios de Derecho comunitario y el Derecho procesal nacional se desprende que sólo excepcionalmente y con arreglo a requisitos bastante estrictos el Tribunal de Justicia concluirá que una norma de Derecho procesal nacional como la controvertida en el presente asunto no cumple los requisitos del Derecho comunitario. Sin embargo, la Comisión señala que las sentencias firmes dictadas por los tribunales nacionales que Olimpiclub invoca en caso de autos se refieren a ejercicios y litigios tributarios distintos de aquéllos a los que se referiría la resolución que debe adoptar el órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, el presente asunto debe diferenciarse también de asuntos como Eco Swiss [9] y Kapferer. [10]

9 — Citada en la nota 7.

10 — Sentencia de 16 de marzo de 2006 (C-234/04, Rec. p. I-2585).

29. Además, la Comisión sostiene que la incompatibilidad con el Derecho comunitario de una norma sobre la autoridad de la cosa juzgada según la interpretación del órgano jurisdiccional remitente, a tenor de la cual las sentencias son vinculantes en lo que respecta a ejercicios económicos distintos, es confirmada por el principio, inherente en el régimen del IVA, de que cada período impositivo da lugar a una obligación tributaria diferente.

30. Por lo tanto, la Comisión considera injustificado –también a la luz de los requisitos de la seguridad jurídica y del principio del efecto útil del Derecho comunitario, pero teniendo en cuenta la importancia atribuida, en general, al principio de fuerza de cosa juzgada– que deba prohibirse a un tribunal nacional examinar, a efectos de la aplicación del IVA, si se ha producido una práctica abusiva simplemente porque en una sentencia firme «externa» se ha realizado una apreciación sobre esa cuestión con respecto a un período impositivo distinto.

31. El Gobierno italiano comparte en esencia la tesis de que esa interpretación del principio de fuerza de cosa juzgada es desproporcionada y va más allá de lo que cabe exigir en virtud del Derecho comunitario. Dicho principio, por muy fundamental que sea, debe conciliarse con la norma igualmente fundamental que prohíbe el abuso de derechos en materia tributaria. Según se desprende claramente de la resolución de remisión, es bastante obvio que tal abuso se produjo en el presente asunto.

32. El Gobierno italiano señala que, en lo que respecta al objeto del asunto planteado ante el órgano jurisdiccional remitente– es decir, en relación con los períodos impositivos desde 1988 a 1991–, no se ha adoptado todavía de hecho ninguna resolución judicial. En tales circunstancias, debe seguir siendo posible que el órgano jurisdiccional remitente examine la cuestión de la práctica abusiva.

B. *Apreciación*

33. En cambio, Olimpiclub sostiene que el artículo 2909 del Código Civil italiano, según lo interpreta el órgano jurisdiccional remitente, no es contrario al Derecho comunitario. Al exponer las diferencias entre el presente asunto y las distintas sentencias del Tribunal de Justicia citadas en la resolución de remisión, sostiene que dichas sentencias no ponen en duda esta tesis. Asimismo, destaca la importancia fundamental del principio de seguridad jurídica y del principio de fuerza de cosa juzgada, tanto en el ordenamiento jurídico nacional como en el comunitario.

34. El Gobierno eslovaco comparte en esencia la tesis adoptada por Olimpiclub, y subraya el papel fundamental del principio de fuerza de cosa juzgada, cuyo cumplimiento es de interés general. Sin embargo, considera que el presente asunto debe resolverse con arreglo a la jurisprudencia establecida en los asuntos Kühne & Heitz [11] y Eco Swiss. [12] Si bien este principio no es absoluto, los estrictos requisitos para su no aplicación, establecidos en la sentencia Lucchini, [13] no concurren en el presente asunto. Corresponde en última instancia a los órganos jurisdiccionales nacionales decidir si los asuntos son o no idénticos.

35. Con el fin de situar las cuestiones suscitadas por el presente litigio en su contexto más amplio, procede recordar, en primer lugar, que la labor de ejecutar y exigir el cumplimiento del Derecho comunitario –salvo cuando se encomiende expresamente a instituciones comunitarias– corresponde principalmente a las autoridades administrativas y judiciales nacionales de los Estados miembros [14] que tienen la obligación, en virtud del artículo 10 CE, de adoptar todas las medidas pertinentes, generales o particulares, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario.

36. A falta de disposiciones específicas establecidas por el Derecho comunitario, los Estados miembros, al aplicar dicho Derecho, actúan en principio con arreglo a las normas procesales y sustantivas de su propia legislación. Por ello, el Tribunal de Justicia ha declarado sistemáticamente que, a falta de normativa comunitaria, corresponde al orde-

11 — Citada en la nota 7.
12 — Citada en la nota 7.
13 — Citada en la nota 2.

14 — En este sentido, véase por ejemplo, la sentencia de 23 de noviembre de 1995, Nutral/Comisión (C-476/93 P, Rec. p. I-4125), apartado 14.

namiento jurídico interno de cada Estado miembro designar a los órganos jurisdiccionales competentes y regular las modalidades procesales de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario confiere a los justiciables. [15]

37. Por consiguiente, cabe afirmar que los derechos y obligaciones derivados de las fuentes de Derecho comunitario fluyen en principio a través de los «canales» institucionales y procesales establecidos en los distintos ordenamientos jurídicos nacionales.

38. Sin embargo, dichos marcos nacionales de la aplicación del Derecho comunitario deben cumplir determinados requisitos con arreglo al Derecho comunitario que tienen por objeto garantizar su plena aplicación.

39. Por consiguiente, es jurisprudencia reiterada que, al establecer, con arreglo a lo que se ha denominado su autonomía procesal, la regulación procesal de los recursos judiciales que hayan de procurar la salvaguarda de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario genera en favor de los justiciables, los Estados miembros deben actuar de modo que dicha regulación no puede ser menos favorable que la correspondiente a reclamaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y no debe estar articulada de tal manera que haga excesivamente difícil o imposible en la práctica ejercer los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad). [16]

40. Además de dichas limitaciones sobre la legislación procesal nacional que el Tribunal de Justicia ha formulado con respecto al principio de autonomía procesal, una serie de obligaciones relativas a la aplicación del Derecho comunitario por los Estados miembros se derivan directamente –y «objetivamente», es decir, de manera totalmente independiente de un contexto caracterizado por el «ejercicio de derechos comunitarios por los justiciables»– del principio de primacía del Derecho comunitario y de la obligación de garantizar su plena efectividad.

41. Como es sabido, con arreglo a la esencia de dichos principios, toda disposición de Derecho nacional, ya sea de carácter sustan-

15 — Véanse, a tal efecto, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1983, Deutsche Milchkontor y otros (205/82 a 215/82, Rec. p. 2633), apartado 17; de 16 de diciembre de 1976, Rewe/Landwirtschaftskammer für das Saarland (33/76, Rec. p. 1989), apartado 5, y Peterbroeck, citada en la nota 5, apartado 12.

16 — A tal efecto, véanse, entre otras, las sentencias Kapferer, citada en la nota 10, apartado 22; Wells, citada en la nota 7, apartado 67, y de 16 de mayo de 2000, Preston y otros (C-78/98, Rec. p. I-3201), apartado 31.

tivo o procesal, debe, en principio, ceder ante las disposiciones de Derecho comunitario que contravenga. [17]

42. El Tribunal de Justicia ha señalado, en lo que respecta a las obligaciones generadas por el principio de primacía del Derecho comunitario, que corresponde tanto a los órganos administrativos nacionales como a todos los tribunales garantizar la observancia de las normas del Derecho comunitario en sus respectivos ámbitos de competencia y, de ser necesario, negarse de oficio a aplicar una norma nacional que constituye un obstáculo para la plena efectividad del Derecho comunitario. [18]

43. Dicha obligación, que recae sobre los tribunales nacionales, de mantener la primacía del Derecho comunitario y garantizar su plena efectividad –o, por decirlo en términos más generales, su obligación de defender el Estado de Derecho en la Comunidad–, que puede resultar afectada por una norma nacional como la controvertida en el caso de autos, la cual trata de consagrar el principio de fuerza de cosa juzgada, en la medida en que dicha norma hace imposible que los tribunales nacionales apliquen una norma comunitaria correctamente. En consecuencia, la norma de Derecho nacional debe apreciarse en función de dicha obligación. [19]

44. A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente que las normas que confieren firmeza a las resoluciones judiciales o administrativas contribuyen a la seguridad jurídica, que constituye un principio fundamental del Derecho comunitario. [20]

45. A la luz de este principio, el Tribunal de Justicia –más concretamente en las sentencias Eco Swiss, Köbler y Kapferer, relativas a la firmeza de las resoluciones judiciales y, en lo que respecta a Eco Swiss, la firmeza de un laudo arbitral– reconoció la importancia, tanto para el ordenamiento jurídico comunitario como para los regímenes jurídicos nacionales, del principio de autoridad de la cosa juzgada. Ha reconocido que, con el fin de garantizar tanto la estabilidad del Derecho y

17 — Véase ya la sentencia de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL (6/64, Rec. p. 585). Ha de señalarse que la resolución de un conflicto de normas con arreglo a dicho principio puede, en general, resultar menos sencillo en asuntos en que la aplicación del Derecho comunitario resulte indirectamente obstaculizada por los marcos procesales e institucionales nacionales que en asuntos en los que, por ejemplo, el Derecho comunitario contravenga directamente una norma sustantiva de Derecho nacional. Recuperando mi metáfora anterior, la apreciación de la cuestión de si los «canales» procesales e institucionales nacionales a través de los que debe fluir el Derecho comunitario son «suficientemente amplios» –en el sentido de que la norma comunitaria controvertida pueda ser aplicada de manera efectiva– es de carácter gradual y exige de hecho ponderar, por una parte, los intereses en mantener la integridad de las normas nacionales controvertidas y, por otra, los requisitos comunitarios sobre la primacía y la plena efectividad del Derecho comunitario.

18 — Véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal (106/77, Rec. p. 629), apartados 21 a 24; de 19 de junio de 1990, Factortame y otros (C-213/89, Rec. p. I-2433), apartados 19 a 21; así como Larsy, citada en la nota 7, apartados 51 y 52; Kühne & Heitz, citada en la nota 7, apartado 20, y Lucchini, citada en la nota 2, apartado 61.

19 — Véanse, para un planteamiento similar, las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto Kühne & Heitz, citado en la nota 7, en particular, los puntos 45, 58 y 75, y del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto i-21 Alemania y Arcor (sentencia de 19 de septiembre de 2006, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559), punto 69.

20 — En este sentido, véanse, entre otras, las sentencias, Kühne & Heitz, citada en la nota 7, apartado 24; Eco Swiss, citada en la nota 7, apartado 46, y de 12 de febrero de 2008, Willy Kempter (C-2/06, Rec. p. I-411), apartado 37.

de las relaciones jurídicas como la buena administración de justicia, es necesario que no puedan impugnarse las resoluciones judiciales que hayan adquirido firmeza tras haberse agotado las vías de recurso disponibles o tras expirar los plazos previstos para dichos recursos. [21]

46. Como Olimpiclub y el Gobierno eslovaco han señalado, de las sentencias Eco Swiss y Kapferer, en particular, se desprende que, por consiguiente, el Derecho comunitario no obliga en principio a un órgano jurisdiccional nacional a no aplicar las normas de procedimiento internas que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución, aunque ello le permitiera subsanar una vulneración del Derecho comunitario inherente en dicha resolución. [22]

47. No obstante, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también se desprende que el principio de seguridad jurídica –y la firmeza de las resoluciones, que se deriva de dicho principio– no es absoluto en el sentido de que prevalece en cualquier situación, sino que debe conciliarse con otros valores dignos de protección, como los principios de legalidad y primacía del Derecho comunitario, y el principio de efectividad. [23]

48. En consecuencia, en la medida en que las normas nacionales que confieran firmeza a las resoluciones constituyan un obstáculo para dichos principios, los órganos jurisdiccionales nacionales –y, en su caso, los órganos administrativos– pueden, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, estar obligados en determinadas circunstancias a no aplicar dichas normas. [24]

49. De este modo, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Kühne & Heitz que el órgano administrativo responsable de la adopción de la resolución administrativa debe, en virtud del principio de cooperación derivado del artículo 10 CE, examinar de nuevo y posiblemente reconsiderar dicha resolución si concurren cuatro requisitos específicos. [25]

50. De la importancia atribuida a las circunstancias concretas del asunto Kühne & Heitz, [26] así como de la sentencia posterior i-21 Alemania y Arcor, que el Tribunal de Justicia distinguió del asunto Kühne & Heitz en razón

21 — Véanse, a tal efecto, las sentencias Eco Swiss, citada en la nota 7, apartados 46 y 47; de 30 de septiembre de 2003, Köbler (C-224/01, Rec. p. I-10239), apartado 38, y Kapferer, citada en la nota 10, apartado 20; véanse asimismo, en lo que respecta a las resoluciones administrativas, las sentencias i-21 Alemania y Arcor, citada en la nota 19, apartado 51, y Kühne & Heitz, citada en la nota 7, apartado 24.

22 — Véanse, a tal efecto, las sentencias Kapferer, citada en la nota 10, apartado 21, y Eco Swiss, citada en la nota 7, apartados 46 y 47.

23 — Véanse, a tal efecto, las sentencias de 22 de marzo de 1961, SNUPAT/Alta Autoridad (42/59 y 49/59, Rec. p. 99); i-21 Alemania y Arcor, citada en la nota 19, apartado 52, y las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en dicho asunto, punto 76.

24 — Véanse, a este respecto, las sentencias Kühne & Heitz, citada en la nota 7, apartado 27; i-21 Alemania y Arcor, citada en la nota 19, apartado 52; Willy Kempter, citada en la nota 20, apartado 38; y Lucchini, citada en la nota 2, apartado 63.

25 — Véanse los apartados 26 y 27 de la sentencia Kühne & Heitz (citada en la nota 7): en primer lugar, el órgano administrativo debe, según el Derecho nacional, disponer de la facultad de reconsiderar esta resolución; en segundo lugar, la resolución controvertida debe haber adquirido firmeza a raíz de una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia; en tercer lugar, dicha sentencia debe estar basada en una interpretación del Derecho comunitario que, a la vista de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia posterior a ella, es errónea y se ha adoptado sin someter la cuestión ante el Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, en las circunstancias previstas en el artículo 234 CE, apartado 3; en cuarto lugar, el interesado debe haberse dirigido al órgano administrativo inmediatamente después de haber tenido conocimiento de dicha jurisprudencia.

26 — Citado en la nota 7, véanse los apartados 26 y 28 de la sentencia.

de dichas circunstancias, [27] resulta que las normas de Derecho nacional que, en interés de la seguridad jurídica, confieren firmeza a las resoluciones sólo pueden cuestionarse de manera excepcional y con arreglo a requisitos muy estrictos a la luz de la fuerza y de los efectos del Derecho comunitario.

51. Además, procede señalar que en la sentencia Kapferer el Tribunal de Justicia no confirmó ni excluyó que los principios establecidos en la sentencia Kühne & Heitz –referentes a la obligación impuesta a un órgano administrativo de volver a examinar una resolución administrativa firme que era contraria al Derecho comunitario– pudieran extrapolarse a un contexto como el de la sentencia Kapferer, relativa a una resolución judicial: el Tribunal de Justicia se limitó a señalar que, en cualquier caso, no concurría uno de los requisitos establecidos en la sentencia Kühne & Heitz. [28]

52. Por último, en la sentencia Lucchini, el Tribunal de Justicia declaró, sin embargo, haciendo referencia a la obligación de los órganos jurisdiccionales nacionales de garantizar la plena eficacia de las disposiciones del Derecho comunitario y su primacía, que el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional –la misma que la controvertida en el presente asunto– que pretende consagrar el principio de autoridad de la cosa juzgada, cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado concedida contraviniendo el Derecho comunitario, y cuya incompatibilidad con el mercado común ha sido declarada por una decisión firme de la Comisión. [29]

53. El factor que el Tribunal de Justicia parece, en esencia, haber considerado decisivo en dicho asunto es que, al declarar en la sentencia controvertida que Lucchini tenía derecho a la ayuda de Estado, cuando ésta había sido ya declarada incompatible con el mercado común por una decisión de la Comisión, el órgano jurisdiccional nacional había excedido su competencia delimitada por el Derecho comunitario, por cuanto la apreciación de la compatibilidad de las medidas de ayuda de Estado es, como subrayó el Tribunal de Justicia, competencia exclusiva de la Comisión, que actúa bajo el control del juez comunitario. [30]

54. Es cierto que el criterio seguido por el Tribunal de Justicia en dicha serie de asuntos relativos a la obligación de volver a examinar o reconsiderar resoluciones firmes que son contrarias al Derecho comunitario se caracteriza por su énfasis en las circunstancias del asunto concreto. Sin embargo, en última instancia, cada una de dichas sentencias refleja una ponderación que debía realizarse, en las circunstancias fácticas y jurídicas

27 — Véanse los apartados 52 a 54 de la sentencia i-21 Alemania y Arcor, citada en la nota 19.

28 — A saber, el requisito de que el órgano de que se trate debe estar facultado, según el Derecho nacional, para reconsiderar esta resolución; véase la sentencia Kapferer, citada en la nota 10, apartado 23.

29 — Véase la sentencia Lucchini, citada en la nota 2, apartados 60 a 63.

30 — Véanse en este sentido, en particular, los apartados 52, 59 y 62 de la sentencia.

particulares del asunto, entre la seguridad jurídica, a la que la firmeza de las resoluciones pretende contribuir, y los requisitos de la legalidad comunitaria. [31]

55. En consecuencia, no comparto la tesis propuesta por el órgano jurisdiccional remitente de que la serie de asuntos antes descritos pone de manifiesto una tendencia general en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia hacia el debilitamiento o la atenuación del principio de fuerza de cosa juzgada.

56. Para apreciar, a la luz de las consideraciones precedentes, la cuestión de si el Derecho comunitario obliga al órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto a no aplicar la norma de fuerza de cosa juzgada, en el sentido descrito por dicho tribunal, debe examinarse con mayor detalle el contexto en el que se ha suscitado dicha cuestión.

57. A este respecto, ha de señalarse que, según parece, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la corrección de la apreciación del tribunal inferior –recurrida ante él en casación– en el sentido de que el mecanismo contractual elegido por Olimpiclub, a saber, el *contratto di commodato* de 27 de diciembre de 1985, no era abusivo y no constituía, en consecuencia, una operación ilícita a efectos de la aplicación del IVA.

58. Si bien, como la Comisión ha señalado, el órgano jurisdiccional remitente no ha determinado pormenorizadamente los elementos en los que se fundamentan sus dudas en cuanto a la corrección de dicha apreciación, de la resolución de remisión resulta, no obstante, que dicho tribunal sospecha que tal apreciación no se ajusta al concepto del abuso de derechos en el ámbito del IVA conforme ha sido establecido en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente hizo referencia a la sentencia Halifax y otros, [32] así como a la sentencia Part Service, [33] que todavía estaba pendiente ante el Tribunal de Justicia en el momento en que se planteó la presente petición de decisión prejudicial. En dichos asuntos, el Tribunal de Justicia estableció el principio de la prohibición de abuso de derechos con arreglo a la Sexta Directiva [34] y proporcionó orientación sobre las condiciones en las que puede declararse que determinadas operaciones constituyen una práctica abusiva a efectos de la aplicación del IVA.

59. Por ello, el órgano jurisdiccional remitente está preocupado por garantizar la correcta aplicación en el litigio principal de la norma comunitaria que prohíbe la práctica abusiva en el ámbito del IVA, pero considera

31 — Teniendo en cuenta factores como el marco procesal específico en el que opera el tribunal u órgano administrativo, si o en qué medida los tribunales o administraciones han cumplido sus obligaciones en lo que respecta a la aplicación y ejecución del Derecho comunitario, y si las partes hicieron uso de los recursos que les asistían para ejercitar sus derechos.

32 — Citada en la nota 4.

33 — Citada en la nota 4.

34 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

que no puede hacerlo en virtud de la aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada con arreglo a la legislación italiana. A tenor de dicho principio, el órgano jurisdiccional remitente está obligado a aceptar la apreciación, establecida en sentencias firmes dictadas por otro tribunal y relativas a períodos impositivos distintos, de que la operación cuestionada ante él no constituye una práctica abusiva, pese al hecho de que, en su opinión, dicha apreciación es incorrecta.

60. En efecto, como las partes del presente litigio han subrayado, las circunstancias del presente asunto no tienen mucho que ver con las del asunto Lucchini. [35] En el presente contexto, el órgano jurisdiccional remitente ha destacado en particular el hecho de que la controversia se produce en el ámbito del IVA, es decir, un ámbito que está administrado por las autoridades y tribunales tributarios nacionales, y que no entraña el ejercicio de una competencia exclusiva de la Comunidad.

61. Sin embargo, a mi juicio, la sentencia Lucchini no se caracteriza por su «singularidad», en el sentido de que el Derecho comunitario puede oponerse a la aplicación de los conceptos nacionales del principio de fuerza de cosa juzgada *sólo* en los asuntos en que existe una competencia exclusiva de la Comisión, como en cuestiones de ayudas de Estado.

62. A este respecto, pueden formularse dos observaciones. En primer lugar, debe tenerse presente que los requisitos de primacía y efectividad son aplicables con carácter general a las disposiciones del Derecho comunitario, incluidas las de la Sexta Directiva, y que a tal efecto carece de pertinencia si las disposiciones proceden del ejercicio de una competencia exclusiva por la Comisión, como la decisión en el asunto Lucchini [36] por la que se declara una ayuda de Estado incompatible con el mercado común.

63. En segundo lugar, es discutible que, cuando se trata de una competencia exclusiva de la Comisión, la vulneración de una norma de Derecho comunitario o su aplicación incorrecta esté estrechamente relacionada con una falta de observancia de la distribución de las competencias entre los Estados miembros y la Comunidad. Dicho de otro modo, si, por ejemplo, un órgano jurisdiccional nacional adopta una decisión que es contraria a un reglamento o directiva comunitarios, está, de hecho, sustituyendo, en dicha medida, con su propia decisión la ya adoptada por las instituciones comunitarias competentes y reflejada en las disposiciones comunitarias así vulneradas. Por consiguiente, en cierto sentido, cuando la aplicación de una disposición de Derecho comunitario resulta frustrada en un Estado miembro, se plantea –aunque sea de manera marginal– una doble cuestión: la delimitación del ordenamiento jurídico comunitario del ordenamiento jurídico nacional, y la competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales con respecto a dichos sistemas.

35 — Citada en la nota 2.

36 — Citada en la nota 2.

64. En cambio, no es menos cierto que cuando, como en el asunto Lucchini, la decisión del órgano jurisdiccional nacional afecta a un ámbito que está íntegramente dentro de la competencia exclusiva de la Comisión y cuando, en consecuencia, es evidente que dicho órgano jurisdiccional carece absolutamente de competencia, se plantea directamente la cuestión de la distribución de facultades entre la Comunidad y los Estados miembros, y la vulneración del Derecho comunitario por la sentencia correspondiente es especialmente flagrante. En consecuencia, habida cuenta, en esencia, de los incumplimientos flagrantes del Derecho comunitario en los que se basó la sentencia controvertida en el asunto Lucchini, su autoridad de la cosa juzgada debe ceder ante los requisitos relativos a la primacía y efectividad de Derecho comunitario.

65. En cambio, en asuntos referentes a ámbitos como el del régimen comunitario del IVA, que está armonizado sólo parcialmente, [37] la distinción entre el ámbito del Derecho comunitario y el del Derecho nacional –y, por tanto, la delimitación de la competencia del órgano jurisdiccional nacional– puede ser más sutil.

66. Por ello, no todos los errores cometidos por un órgano jurisdiccional nacional al determinar la existencia de una práctica abusiva a efectos de la tributación del IVA afectan a la legalidad comunitaria: por ejemplo, si dicha determinación está viciada por una apreciación errónea de las pruebas, en lugar de la no aplicación del concepto correcto de práctica abusiva definido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

67. Dicho esto, la perspectiva desde la que debe considerarse el presente asunto vuelve a ser diferente. El factor clave –que, en mi opinión, aboga a favor de una respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial planteada– se encuentra en el alcance específico y, a mi juicio, bastante poco ortodoxo, del principio de fuerza de cosa juzgada según resulta aplicable en el litigio principal y según debe apreciarse en el presente asunto.

68. Según se entiende comúnmente, la fuerza de cosa juzgada atribuida a una sentencia impide que la misma cuestión o controversia –definida mediante referencia al objeto, la base jurídica y las partes del litigio– vuelva a ser dirimida en un procedimiento posterior. El inicio de tal procedimiento idéntico daría lugar por regla general a la suspensión por falta de admisibilidad.

69. Sin embargo, en la situación controvertida en el presente asunto, las sentencias que han adquirido la fuerza de cosa juzgada fueron dictadas en procedimientos diferentes relativos a la aplicación del IVA, cuyas liquidaciones complementarias fueron giradas en los ejercicios fiscales 1987 y 1992, mientras que los ejercicios fiscales objeto del litigio principal son los comprendidos entre 1988 y 1991. Del mismo modo, aunque existen sentencias firmes en lo que respecta a la aplicación del

37 — Sentencia de 12 de junio de 2008, Comisión/Portugal (C-462/05, Rec. p. I-4183), apartado 51.

IVA en 1987 y 1992, las controversias fiscales objeto de litigio principal están todavía pendientes.

70. Por lo tanto, pese a que la controversia ante el órgano jurisdiccional remitente coincide en varios aspectos con las controversias fiscales que fueron resueltas en las dos sentencias firmes antes indicadas, debe considerarse, en la medida en que se refiere a períodos impositivos distintos, esencialmente diferente en lo que respecta a su objeto.

71. En consecuencia, según se desprende de la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente no tiene la intención de desestimar el recurso en su totalidad por inadmisible, sino que, en virtud de la aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada (según resulta aplicable en el litigio principal), se considera vinculado respecto a determinados aspectos de las sentencias firmes correspondientes, a saber, en lo que respecta a la apreciación del contrato de 27 de diciembre de 1985, con la consecuencia de que no puede, en el litigio del que conoce, determinar si dicho contrato constituye una práctica abusiva conforme se define en el Derecho comunitario.

72. Desde esta perspectiva, ha de señalarse, en primer lugar, que en dichas circunstancias sólo se plantean consideraciones de seguridad jurídica en relación con una determinada parte de las apreciaciones contenidas en las sentencias que han adquirido la fuerza de cosa juzgada y no en relación con la totalidad de dichas sentencias.

73. En segundo lugar, las circunstancias del asunto planteado ante el órgano jurisdiccional remitente difieren de las que dieron lugar a las sentencias Eco Swiss [38] o Kapferer [39] –invocadas por Olimpiclub–, en las que el Tribunal de Justicia tenía que decidir si una decisión que ha adquirido la fuerza de cosa juzgada debe anularse o volver a examinarse si es contraria al Derecho comunitario. En cambio, en el presente asunto las sentencias firmes de que se trata, que fueron dictadas con respecto a otros ejercicios fiscales, no serán cuestionadas *como tales* por la decisión que el órgano jurisdiccional remitente va a adoptar en el asunto del que conoce sobre el pago del IVA en los ejercicios fiscales controvertidos.

74. Considerada desde esta perspectiva, la presente situación es comparable más bien a la del asunto Köbler, en el que el Tribunal de Justicia desestimó la alegación, basada en la fuerza de cosa juzgada, contra el reconocimiento del principio de la responsabilidad del Estado derivada de la resolución de un órgano jurisdiccional que resuelva en última instancia, debido a que dicho reconocimiento *no* tiene como consecuencia *en sí* cuestionar la fuerza de cosa juzgada de tal resolución. [40]

38 — Citada en la nota 7.
39 — Citada en la nota 10.
40 — Citada en la nota 21, apartado 39. El Tribunal de Justicia señaló que un procedimiento destinado a exigir la responsabilidad del Estado no tiene el mismo objeto ni necesariamente las mismas partes que el procedimiento que dio lugar a la resolución que haya adquirido fuerza de cosa juzgada.

75. En consecuencia, en las circunstancias del presente asunto, no existen, a mi juicio, intereses sustanciales relativos a la seguridad jurídica que pesarían más que la obligación que incumbe al órgano jurisdiccional remitente de aplicar y garantizar la plena efectividad del Derecho comunitario, en este asunto la prohibición de prácticas abusivas en el ámbito del IVA. Por consiguiente, ha de concluirse que el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición que consagra el principio de fuerza de cosa juzgada con el alcance y los efectos de que se trata en el presente asunto.

76. Habida cuenta de cuanto antecede, la cuestión prejudicial debe responderse en el sentido de que el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional como la prevista en el artículo 2909 del Código Civil italiano, dirigida a sancionar el principio de fuerza de cosa juzgada, cuando la aplicación de dicha disposición, según la interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales, impide que un órgano jurisdiccional nacional, en una controversia como la planteada ante el órgano jurisdiccional remitente sobre el pago del IVA, determine correctamente y con arreglo al Derecho comunitario la existencia de una práctica abusiva, cuando una decisión sobre esa cuestión figure ya en una sentencia firme adoptada por otro tribunal en relación con un período impositivo distinto.

V. Conclusión

77. Por consiguiente, propongo que el Tribunal de Justicia responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial:

«El Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional como la prevista en el artículo 2909 del Codice Civile (Código Civil italiano), dirigida a sancionar el principio de fuerza de cosa juzgada, cuando la aplicación de dicha disposición, según la interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales, impide que un órgano jurisdiccional nacional, en una controversia como la planteada ante el órgano jurisdiccional remitente sobre el pago del IVA, determine correctamente y con arreglo al Derecho comunitario la existencia de una práctica abusiva, cuando una decisión sobre esa cuestión figure ya en una sentencia firme adoptada por otro tribunal en relación con un período impositivo distinto.»