SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

3 settembre 2009*

Nel procedimento C-2/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Corte suprema di cassazione, con decisione 10 ottobre 2007, pervenuta in cancelleria il 2 gennaio 2008, nella causa

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

contro

Fallimento Olimpiclub Srl,

* Lingua processuale: l'italiano.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. K. Schiemann (relatore), P. Kūris, L. Bay Larsen e dalla sig.ra C. Toader, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig.ra R. Şereş, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 gennaio 2009,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Fallimento Olimpiclub Srl, dall'avv. G. Tinelli;

— per il governo italiano, dalla sig.ra I. Bruni, in qualità di agente, assistita dal sig. P. Gentili e dalla sig.ra W. Ferrante, avvocati dello Stato;

— per il governo slovacco, dalla sig.ra B. Ricziová, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 24 marzo 2009,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata in un contenzioso in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Fallimento Olimpiclub Srl (in prosieguo: l'«Olimpiclub») e l'Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (in prosieguo: l'«amministrazione fiscale») vertente su quattro avvisi di rettifica in materia di IVA inviati all'Olimpiclub per le annualità fiscali 1988-1991.

Normativa nazionale

3 L'art. 2909 del codice civile italiano, intitolato «Cosa giudicata», dispone quanto segue:

«L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa».

4 Tale articolo è stato interpretato dalla Corte suprema di cassazione nella sua sentenza n. 13916/06 nei termini seguenti:

«(…) 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».

Causa principale e questione pregiudiziale

5 L'Olimpiclub, società a responsabilità limitata il cui oggetto sociale è la costruzione e la gestione di infrastrutture sportive, è proprietaria di un complesso di attrezzature sportive ubicate su un terreno di proprietà del demanio dello Stato italiano. Il 27 dicembre 1985 essa ha stipulato con l'Associazione Polisportiva Olimpiclub (in prosieguo: l'«Associazione»), associazione non avente scopo di lucro, i cui membri fondatori coincidevano per la maggior parte con i detentori delle quote sociali dell'Olimpiclub, un contratto che consentiva all'Associazione di usare tutte le attrezzature del complesso sportivo (in prosieguo: il «comodato»). A titolo di corrispettivo, l'Associazione doveva, in primo luogo, assumere a proprio carico il pagamento allo Stato italiano del canone demaniale (somma da versare ogni anno a titolo della concessione in uso del terreno), in secondo luogo, versare ogni anno ITL 5 milioni a titolo di rimborso delle spese forfettarie annuali e, in terzo luogo, trasferire all'Olimpiclub tutte le entrate lorde dell'Associazione, consistenti nell'ammontare complessivo delle quote associative annuali versate dai suoi soci.

6 Nel 1992, l'amministrazione fiscale ha effettuato verifiche concernenti detto comodato ed è giunta alla conclusione che le parti di tale contratto, mediante un atto formalmente lecito, avevano perseguito, in realtà, esclusivamente il fine di eludere la legge per conseguire un vantaggio fiscale. Così, l'Olimpiclub avrebbe trasferito ad un'associa-

zione non avente fini di lucro tutte le incombenze amministrative e gestionali del complesso sportivo interessato, pur beneficiando del reddito prodotto da tale associazione sotto forma di quote associative versate dai membri della medesima e, a tale titolo, non soggetto ad IVA. Avendo pertanto considerato che il contratto di comodato era inopponibile, l'amministrazione fiscale ha attribuito all'Olimpiclub tutto il reddito lordo prodotto dall'Associazione durante gli anni oggetto del controllo fiscale e ha rettificato, di conseguenza, con quattro avvisi di rettifica, le dichiarazioni dell'IVA presentate dall'Olimpiclub per le annualità fiscali 1988-1991.

7 L'Olimpiclub ha proposto un ricorso avverso tali avvisi di rettifica dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma la quale ha accolto tale ricorso, dichiarando che l'amministrazione fiscale aveva erroneamente posto nel nulla gli effetti giuridici del contratto di comodato, poiché non aveva dimostrato l'esistenza di un accordo fraudolento.

8 L'amministrazione fiscale ha interposto appello avverso tale decisione dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale l'ha confermata. Secondo tale giudice, l'amministrazione fiscale non aveva dimostrato l'esistenza di un intento fraudolento delle due parti che avevano stipulato il comodato, posto che le ragioni che le avevano indotte a stipularlo potevano legittimamente essere individuate nell'antieconomicità della gestione diretta di attività essenzialmente sportive da parte di una società commerciale.

9 L'amministrazione fiscale ha proposto un ricorso per cassazione avverso tale ultima decisione dinanzi al giudice del rinvio. Intervenuto, nelle more, il fallimento dell'Olimpiclub, il curatore fallimentare si è costituito in giudizio nel procedimento per cassazione in qualità di resistente.

10 Nell'ambito di tale procedimento, il curatore ha fatto valere due sentenze della Commissione tributaria regionale del Lazio passate in giudicato e aventi ad oggetto avvisi di rettifica in materia di IVA redatti in seguito al medesimo controllo fiscale

riguardante l'Olimpiclub, ma concernenti altre annualità fiscali, vale a dire le sentenze nn. 138/43/00 e 67/01/03, relative, rispettivamente, alle annualità fiscali 1992 e 1987.

11 Anche se tali sentenze si riferivano a periodi d'imposta diversi, gli accertamenti ivi operati nonché la soluzione adottata sarebbero diventati vincolanti nella causa principale, in virtù dell'art. 2909 del codice civile che sancisce il principio dell'autorità di cosa giudicata.

12 Risulta dalla decisione di rinvio che, in materia fiscale, i giudici italiani, interpretando l'art. 2909 del codice civile, sono restati a lungo ancorati al cosiddetto principio della frammentazione dei giudicati, in base al quale 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, per cui, qualora le controversie vertenti su annualità diverse di una medesima imposta (pur riguardando questioni analoghe) siano decise con sentenze separate, ciascuna controversia conserva la propria autonomia e la decisione che vi pone fine non ha alcuna autorità di giudicato nei confronti delle controversie afferenti ad altre annualità fiscali.

13 Tuttavia, tale impostazione sarebbe stata recentemente modificata, in particolare per l'abbandono del principio della frammentazione dei giudicati. Ormai la soluzione derivante da una 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.

14 Poiché le due sentenze menzionate al punto 10 della presente sentenza hanno accertato l'esistenza di validi motivi economici che giustificavano la stipulazione di un contratto di comodato tra l'Associazione e l'Olimpiclub, ed erano dunque favorevoli a quest'ultima, la convenuta nella causa principale ha sostenuto che il ricorso per cassazione deve essere dichiarato irricevibile in quanto è diretto a far statuire di nuovo sulle medesime questioni di diritto e di fatto.

15 È alla luce di tali elementi che il giudice del rinvio si considera vincolato da dette sentenze che attestano definitivamente il carattere reale, lecito e non fraudolento del comodato. Tuttavia, esso rileva che ciò potrebbe tradursi nella sua impossibilità di esaminare la causa principale alla luce della normativa comunitaria e della giurisprudenza della Corte in materia di IVA, in particolare della sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609) e, eventualmente, di accertare l'esistenza di un abuso di diritto.

16 Il giudice del rinvio fa particolare riferimento alla sentenza 18 luglio 2007, causa C-119/05, Lucchini (Racc. pag. I-6199) in cui la Corte ha affermato che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario. Esso osserva che tale sentenza sembra illustrare una certa tendenza nella giurisprudenza della Corte a relativizzare il valore del giudicato nazionale e a esigere di non tener conto di tale giudicato al fine di rispettare il primato delle disposizioni del diritto comunitario ed evitare un conflitto con le medesime. Il giudice del rinvio si riferisce a tal proposito alle sentenze 1° giugno 1999, causa C-126/97, Eco Swiss (Racc. pag. I-3055); 28 giugno 2001, causa C-118/00, Larsy (Racc. pag. I-5063); 7 gennaio 2004, causa C-201/02, Wells (Racc. pag. I-723), nonché 13 gennaio 2004, causa C-453/00, Kühne & Heitz (Racc. pag. I-837).

17 Poiché la riscossione dell'IVA svolge un ruolo importante nella costituzione delle risorse proprie della Comunità europea, il giudice del rinvio si chiede se la giurisprudenza della Corte esiga che non sia riconosciuto carattere vincolante ad una sentenza nazionale che ha acquisito, in virtù del diritto interno, autorità di cosa giudicata. Nella causa principale, l'applicazione dell'art. 2909 del codice civile 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, riferendosi tale giudice, a questo riguardo, alla citata sentenza Halifax e a..

18 In tale contesto, la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il diritto comunitario osti all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui all'art. 2909 [del codice civile], tesa a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, quando tale applicazione venga a consacrare un risultato contrastante con il diritto comunitario, frustrandone l'applicazione, anche in settori diversi da quello degli aiuti di Stato (per cui, v. [sentenza] (…) Lucchini [citata]) e, segnatamente, in materia di IVA e di abuso di diritto posto in essere per conseguire indebiti risparmi d'imposta, avuto, in particolare, riguardo anche al criterio di diritto nazionale, così come interpretato dalla giurisprudenza d[ella Corte suprema di cassazione], secondo cui, nelle controversie tributarie, il giudicato esterno, qualora l'accertamento consacrato concerna un punto fondamentale comune ad altre cause, esplica, rispetto a questo, efficacia vincolante anche se formatosi in relazione ad un diverso periodo d'imposta».

Sulla questione pregiudiziale

19 Il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto comunitario osti all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione di diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una controversia vertente sull'IVA afferente ad un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una sentenza definitiva, nel caso in cui la disposizione di cui trattasi impedisca a tale giudice di prendere in considerazione le norme di diritto comunitario in materia di pratiche abusive legate a detta imposta.

20 Occorre innanzitutto sottolineare che, per risolvere tale questione, è irrilevante che il giudice del rinvio non abbia esposto in modo dettagliato le ragioni per cui si potrebbe dubitare del carattere reale, lecito e non fraudolento del comodato.

21 L'Olimpiclub ha fatto valere il principio dell'autorità di cosa giudicata, come interpretato nell'ordinamento giuridico italiano e descritto al punto 13 della presente sentenza, per sostenere che l'accertamento del carattere reale, lecito e non fraudolento del comodato, contenuto nelle sentenze anteriori relative a periodi d'imposta diversi, ha carattere vincolante e definitivo.

22 A tal riguardo, occorre rammentare l'importanza che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste sia nell'ordinamento giuridico comunitario sia negli ordinamenti giuridici nazionali. Infatti, al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione (sentenza 30 settembre 2003, causa C-224/01, Köbler, Racc. pag. I-10239, punto 38, e 16 marzo 2006, causa C-234/04, Kapferer, Racc. pag. I-2585, punto 20).

23 Ne consegue che il diritto comunitario non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione, anche quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione (v. sentenza Kapferer, cit., punto 21).

24 In assenza di una normativa comunitaria in materia, le modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata rientrano nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi. Esse non devono tuttavia essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) né essere strutturate in modo da rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (v., in tal senso, sentenza Kapferer, cit., punto 22).

25 La citata sentenza Lucchini non è atta a rimettere in discussione l'analisi sopra svolta. Infatti, tale sentenza riguardava una situazione del tutto particolare in cui erano in questione principi che disciplinano la ripartizione delle competenze tra gli Stati membri e la Comunità in materia di aiuti di Stato, posto che la Commissione delle Comunità

europee dispone di una competenza esclusiva per esaminare la compatibilità di una misura nazionale di aiuti di Stato con il mercato comune (v., in tal senso, sentenza Lucchini, cit., punti 52 e 62). La presente causa non solleva siffatte questioni di ripartizione delle competenze.

26 Nella fattispecie si pone, più in particolare, la questione se l'interpretazione del principio dell'autorità di cosa giudicata cui fa riferimento il giudice del rinvio, secondo cui, nelle controversie in materia fiscale, la cosa giudicata in una determinata causa, in quanto verte su un punto fondamentale comune ad altre cause, ha, su tale punto, una portata vincolante, anche se gli accertamenti operati in tale occasione si riferiscono ad un periodo d'imposta diverso, sia compatibile con il principio di effettività.

27 A tal riguardo, occorre ricordare che la Corte ha già affermato che ciascun caso in cui si pone la questione se una norma processuale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto comunitario dev'essere esaminato tenendo conto del ruolo di detta norma nell'insieme del procedimento, dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso, dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali. Sotto tale profilo si devono considerare, se necessario, i principi che sono alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento (sentenza 14 dicembre 1995, causa C-312/93, Peterbroeck, Racc. pag. I-4599, punto 14).

28 Occorre dunque esaminare più in particolare se l'interpretazione soprammenzionata dell'art. 2909 del codice civile possa essere giustificata alla luce della salvaguardia del principio della certezza del diritto, tenuto conto delle conseguenze che ne derivano per l'applicazione del diritto comunitario.

29 A tal riguardo occorre constatare, come fa peraltro lo stesso giudice del rinvio, che detta interpretazione non solo impedisce di rimettere in questione una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato, anche se tale decisione comporti una violazione del diritto comunitario, ma impedisce del pari di rimettere in

questione, in occasione di un controllo giurisdizionale relativo ad un'altra decisione dell'autorità fiscale competente concernente il medesimo contribuente o soggetto passivo, ma un esercizio fiscale diverso, qualsiasi accertamento vertente su un punto fondamentale comune contenuto in una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato.

30 Una siffatta applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata avrebbe dunque la conseguenza che, laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di IVA in contrasto con il diritto comunitario, la non corretta applicazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione.

31 Ciò premesso, va concluso che ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di IVA non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati in contrasto con il principio di effettività.

32 Di conseguenza, occorre risolvere la questione proposta nel senso che il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'IVA 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.

Sulle spese

33 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

Il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, 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.

Firme