SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 3 de septiembre de 2009 *

En el asunto C-2/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Corte suprema di cassazione (Italia), mediante resolución de 10 de octubre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de enero de 2008, en el procedimiento entre

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

y

Fallimento Olimpiclub Srl,

* Lengua de procedimiento: italiano.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. K. Schiemann (Ponente), P. Kūris y L. Bay Larsen y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de enero de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Fallimento Olimpiclub Srl, por el Sr. G. Tinelli, avvocato;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. I. Bruni, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili y la Sra. W. Ferrante, avvocati dello Stato;

— en nombre del Gobierno eslovaco, por la Sra. B. Ricziová, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de marzo de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada en un litigio en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Fallimento Olimpiclub Srl (Olimpiclub Srl en quiebra; en lo sucesivo, «Olimpiclub») y la Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (administración financiera; en lo sucesivo, «administración tributaria») relativo a cuatro liquidaciones complementarias en materia de IVA dirigidas a Olimpiclub, correspondientes a los ejercicios fiscales 1988 a 1991.

Normativa nacional

3 El artículo 2909 del codice civile italiano, que lleva por título «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.»

4 Dicho artículo ha sido interpretado por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo) en la sentencia nº 13916/06 en los siguientes términos:

«[…] cuando dos procedimientos entre las mismas partes versan sobre la misma situación jurídica y uno de ellos ha finalizado mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, las apreciaciones realizadas respecto de esta situación jurídica o de la solución de cuestiones de hecho o de Derecho relativas a un punto fundamental común a los dos asuntos, formando por tanto la premisa lógica indispensable para la decisión contenida en el fallo de la sentencia, se oponen al reexamen del mismo punto jurídico, devenido entretanto firme, aunque el procedimiento posterior persiga finalidades diferentes de las que constituyeron el objeto y el "petitum" de la primera.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

5 Olimpiclub, sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto es construir y gestionar instalaciones deportivas, es propietaria de un complejo deportivo situado en un terreno propiedad del Estado italiano. El 27 de diciembre de 1985, celebró con la Associazione Polisportiva Olimpiclub (en lo sucesivo, «Associazione»), asociación sin ánimo de lucro de la que la mayoría de socios fundadores poseía también participaciones en Olimpiclub, un contrato por el que se permitía a la Associazione el uso de todos los equipos instalados en el complejo deportivo (en lo sucesivo, «comodato»). Como contrapartida, la Associazione debía, en primer lugar, asumir el pago al Estado italiano de la tasa por la utilización privativa del dominio público (cantidad que ha de abonarse por la concesión del disfrute del terreno), en segundo lugar, pagar cada año cinco millones de ITL como reembolso de los gastos a prorrata anuales, y en tercer lugar, transferir a Olimpiclub todos los ingresos brutos de la Associazione, correspondientes al importe global de las cuotas anuales de sus socios.

6 En 1992, la administración tributaria procedió a realizar comprobaciones en relación con este comodato y llegó a la conclusión de que las partes del contrato, mediante un acto formalmente lícito, perseguían en realidad exclusivamente el objetivo de eludir la

ley para obtener una ventaja fiscal. De este modo, afirmaba que Olimpiclub había transferido a una asociación sin ánimo de lucro todos los gastos administrativos y de gestión del complejo deportivo en cuestión, recibiendo los ingresos generados por dicha asociación en forma de cuotas abonadas por los socios de ésta, y, por dicho concepto, no sujetos al IVA. Al haber considerado el comodato inoperante, la administración tributaria atribuyó a Olimpiclub el conjunto de los ingresos brutos realizados por la Associazione durante los años objeto del control tributario y en consecuencia rectificó mediante cuatro liquidaciones complementarias las declaraciones del IVA presentadas por Olimpiclub para los ejercicios fiscales 1988 a 1991.

7 Olimpiclub interpuso un recurso contra dichas liquidaciones complementarias ante la Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (Comisión tributaria provincial de primera instancia de Roma), que admitió este recurso al considerar que la administración tributaria había descartado erróneamente los efectos jurídicos del comodato toda vez que no había probado la existencia de un acuerdo fraudulento.

8 La administración tributaria recurrió esta decisión ante la Commissione tributaria regionale del Lazio (Comisión tributaria regional del Lacio), que confirmó la citada decisión. Según este órgano jurisdiccional, la administración tributaria no había demostrado la intención fraudulenta en las dos partes que habían celebrado el comodato, dado que las razones que les habían llevado a celebrarlo podían legítimamente residir en el carácter poco rentable de la gestión directa de lo que son básicamente actividades deportivas por parte de una sociedad mercantil.

9 La administración tributaria interpuso un recurso de casación contra esta última decisión ante el órgano jurisdiccional remitente. Mientras tanto, como Olimpiclub se había declarado en quiebra, el administrador de dicha quiebra se presentó como parte recurrida en el procedimiento de casación.

10 En el marco de este procedimiento, el administrador alegó la existencia de dos sentencias de la Commissione tributaria regionale del Lazio con fuerza de cosa juzgada, a saber, las sentencias n^{os} 138/43/00 y 67/01/03, relativas a los ejercicios fiscales 1992 y

1987, respectivamente, las cuales tenían por objeto liquidaciones complementarias en materia de IVA practicadas como consecuencia de la misma inspección tributaria de Olimpiclub, pero relativas a otros ejercicios fiscales.

11 Aunque estas sentencias se referían a ejercicios fiscales diferentes, las apreciaciones realizadas en ellas y la solución adoptada tienen carácter vinculante en el litigio principal, con arreglo al artículo 2909 del Código Civil italiano, que consagra el principio de fuerza de cosa juzgada.

12 Se desprende de la resolución de remisión que, en materia impositiva, los órganos jurisdiccionales italianos, al interpretar el artículo 2909 del Código Civil italiano, se han atenido durante mucho tiempo al principio de diferenciación de las sentencias, 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, de modo que, cuando las controversias se refieren a ejercicios fiscales distintos relativos al mismo impuesto (aunque versen sobre cuestiones idénticas), son resueltas de manera independiente por distintas sentencias, cada litigio conserva su autonomía y la sentencia que le pone fin no está revestida de fuerza de cosa juzgada respecto de los litigios relativos a otros ejercicios fiscales.

13 No obstante, este criterio ha sido modificado recientemente, en particular debido al abandono del principio de diferenciación de las sentencias. Sin embargo, la solución que se deduce de una sentencia dictada en un litigio, cuando las apreciaciones correspondientes se refieren a cuestiones similares, puede ser invocada útilmente en otro litigio, aunque dicha sentencia se refiera a un ejercicio fiscal diferente del que es objeto del procedimiento en el cual se invoca.

14 En la medida en que las dos sentencias mencionadas en el apartado 10 de la presente sentencia declararon la existencia de motivos económicos válidos que justificaban la celebración del comodato entre la Associazione y Olimpiclub y, por tanto, eran favorables a ésta, la recurrida en el procedimiento principal sostiene que debe declararse la inadmisibilidad del recurso de casación en la medida en que tiene por objeto resolver de nuevo las mismas cuestiones de hecho y de Derecho.

15 A la luz de estos elementos, el órgano jurisdiccional remitente se considera vinculado por dichas sentencias, que declaran de manera definitiva el carácter real, lícito y no fraudulento del comodato. No obstante, señala que esto podía traducirse en que le sea imposible examinar el litigio principal a la luz de la normativa comunitaria y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de IVA, en particular la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, (C-255/02, Rec. p. I-1609), y, en su caso, declarar la existencia de un abuso de Derecho.

16 El órgano jurisdiccional remitente tiene en cuenta, en especial, la sentencia de 18 de julio de 2007, Lucchini (C-119/05, Rec. p. I-6199), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional como el artículo 2909 del Código Civil italiano, que consagra 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. Expone que, según parece, esta sentencia ilustra cierta tendencia en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a relativizar el valor del principio de autoridad de la cosa juzgada y a exigir la inaplicación de tal principio a fines de respetar la primacía de las disposiciones del Derecho comunitario y de evitar un conflicto con éstas. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se remite 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).

17 Dado que el pago del IVA desempeña un papel importante en la composición de los recursos propios de la Comunidad Europea, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la jurisprudencia del Tribunal de Justicia exige que no se reconozca el carácter vinculante de una sentencia nacional que ha adquirido fuerza de cosa juzgada con arreglo al Derecho interno. En el litigio principal, la aplicación del artículo 2909 del Código Civil italiano puede impedir la plena aplicación del principio de lucha contra el abuso de Derecho, elaborado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de IVA como instrumento dirigido a garantizar la plena aplicación del sistema comunitario del IVA, remitiéndose este Tribunal, a este respecto, a la sentencia Halifax y otros, antes citada.

18 En estas circunstancias, la Corte suprema di cassazione decidió suspender el procedimiento 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 ([a la que se refiere] la sentencia […] Lucchini, [antes citada]) y, en particular, en materia de IVA y de abuso de Derecho consumado para eludir indebidamente el impuesto, habida cuenta, en particular, del principio de Derecho nacional, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia de la Corte [suprema] di cassazione, según el cual en los litigios tributarios la cosa juzgada en un asunto determinado, cuando versa sobre un punto fundamental común a otros asuntos, tiene, respecto a éste, fuerza vinculante aunque las apreciaciones realizadas en esta ocasión se refieran a un período impositivo distinto?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 El órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el Derecho comunitario se opone a la aplicación, en circunstancias como las del litigio principal, de una norma nacional como el artículo 2909 del Código Civil italiano en un litigio relativo al IVA referido a un ejercicio fiscal para el que no se ha dictado todavía ninguna resolución judicial definitiva, en el supuesto de que esta norma obstaculice la toma en consideración por dicho órgano jurisdiccional de las normas del Derecho comunitario relativas a las prácticas abusivas vinculadas a dicho impuesto.

20 En primer lugar, procede señalar que, para responder a esta cuestión, carece de pertinencia que el órgano jurisdiccional remitente no haya expuesto de manera detallada los motivos que permitan dudar del carácter real, lícito y no fraudulento del comodato.

21 Olimpiclub ha invocado el principio de fuerza de cosa juzgada, tal y como se interpreta en el ordenamiento jurídico italiano y se describe en el apartado 13 de la presente sentencia, para sostener que la apreciación del carácter real, lícito y no fraudulento del comodato, recogida en las sentencias anteriores relativas a ejercicios fiscales diferentes, tiene carácter vinculante y definitivo.

22 A este respecto, procede recordar la importancia que tiene, tanto en el ordenamiento jurídico comunitario como en los ordenamientos jurídicos nacionales, el principio de fuerza de cosa juzgada. En efecto, con el fin de garantizar tanto la estabilidad del Derecho y de las relaciones jurídicas como la buena administración de la 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 (sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler, C-224/01, Rec. p. I-10239, apartado 38, y de 16 de marzo de 2006, Kapferer, C-234/04, Rec. p. I-2585, apartado 20).

23 Por consiguiente, el Derecho comunitario no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a dejar de aplicar las normas procesales internas que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución, aunque ello permitiera subsanar una vulneración del Derecho comunitario por la decisión en cuestión (véase la sentencia Kapferer, antes citada, apartado 21).

24 A falta de normativa comunitaria en la materia, el sistema de aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada se rige por el ordenamiento jurídico de los Estados miembros, en virtud del principio de autonomía procesal de éstos. No obstante, no debe ser menos favorable que la normativa correspondiente a reclamaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y no debe estar articulada de tal manera que haga imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) (véase, en este sentido, la sentencia Kapferer, antes citada, apartado 22).

25 La sentencia Lucchini, antes citada, no puede poner en cuestión el análisis anterior. En efecto, esta sentencia se refería a una situación particular en la que se discutían los principios que rigen el reparto de competencias entre los Estados miembros y la

Comunidad en materia de ayudas de Estado, siendo así que la Comisión de las Comunidades Europeas dispone de competencia exclusiva para examinar la compatibilidad de una medida nacional de ayuda de Estado con el mercado común (véase, en este sentido, la sentencia Lucchini, antes citada, apartados 52 y 62). El presente asunto no plantea tales cuestiones de reparto de competencias.

26 En el caso de autos, se plantea más concretamente la cuestión de si es compatible con el principio de efectividad la interpretación del principio de fuerza de cosa juzgada que menciona el órgano jurisdiccional remitente y según la cual, en los litigios en materia fiscal, la cosa juzgada en un determinado asunto, cuando se refiere a un punto fundamental común a otros asuntos, tiene, en dicho punto, fuerza vinculante, aunque las apreciaciones realizadas en esa ocasión se refieran a un ejercicio fiscal diferente.

27 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procesal nacional hace imposible o excesivamente difícil la aplicación del Derecho comunitario debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento, de su desarrollo y de sus peculiaridades, ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración, en su caso, los principios en los que se basa el sistema jurisdiccional nacional, tales como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento (sentencia de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, apartado 14).

28 En consecuencia, procede examinar más concretamente si la interpretación antes mencionada del artículo 2909 del Código Civil italiano puede justificarse a la luz de la salvaguardia del principio de seguridad jurídica, habida cuenta de las consecuencias que de ello se desprenden para la aplicación del Derecho comunitario.

29 A este respecto, debe declararse, como por otro lado ha hecho el propio órgano jurisdiccional remitente, que dicha interpretación no sólo impide poner en tela de juicio una resolución judicial revestida de fuerza de cosa juzgada, aunque dicha resolución

implique una infracción del Derecho comunitario, sino que también impide discutir, con ocasión de un control judicial de otra resolución de la autoridad tributaria competente relativa al mismo contribuyente o sujeto pasivo, pero correspondiente a otro ejercicio fiscal, cualquier declaración acerca de un punto fundamental común contenido en una resolución judicial revestida de fuerza de cosa juzgada.

30 Por consiguiente, esta aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada tendría como consecuencia que en el supuesto de que la resolución judicial definitiva se basare en una interpretación de normas comunitarias relativas a prácticas abusivas en materia de IVA contraria al Derecho comunitario, la aplicación incorrecta de estas normas se reproduciría en cada nuevo ejercicio fiscal, sin que fuera posible corregir esta interpretación errónea.

31 En estas circunstancias, debe declararse que obstáculos de tal envergadura a la aplicación efectiva de las normas comunitarias en materia de IVA no pueden estar razonablemente justificados por el principio de seguridad jurídica y, por tanto, deben considerarse contrarios al principio de efectividad.

32 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el Derecho comunitario se opone a la aplicación, en circunstancias como las del litigio principal, de una disposición de Derecho nacional como el artículo 2909 del Código Civil italiano en un litigio relativo al IVA correspondiente a un ejercicio fiscal sobre el cual aún no ha recaído ninguna resolución judicial definitiva, en la medida en que obstaculiza que el órgano jurisdiccional nacional que conoce de dicho litigio tome en consideración las normas de Derecho comunitario en materia de prácticas abusivas vinculadas a dicho impuesto.

Costas

33 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El Derecho comunitario se opone a la aplicación, en circunstancias como las del litigio principal, de una disposición de Derecho nacional como el artículo 2909 del Código Civil italiano en un litigio relativo al IVA correspondiente a un ejercicio fiscal sobre el cual aún no ha recaído ninguna resolución judicial definitiva, en la medida en que obstaculiza que el órgano jurisdiccional nacional que conoce de dicho litigio tome en consideración las normas de Derecho comunitario en materia de prácticas abusivas vinculadas a dicho impuesto.

Firmas