

La lotta all'abuso del diritto in materia di Iva supera il principio del giudicato esterno

 a cura di Massimo Pellecchia

La Corte di giustizia delle Ce, nella recente sentenza 3 settembre 2009, causa C-2/08, ha affermato che: «il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'articolo 2909 del Codice civile, in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si ha 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».

STATUZIONI DEFINITIVE

Impatto sull'accertamento fiscale. In altre parole, i giudici comunitari hanno rilevato che nel caso in cui una controversia abbia a oggetto un'operazione rilevante ai fini Iva, essa non può essere decisa sulla base delle conclusioni contenute in una sentenza passata in giudicato, ex articolo 2909 del Codice civile, poiché altrimenti si impedirebbe ai giudici di vagliare l'operazione alla luce delle norme di diritto comunitario in tema di abuso del diritto.

La valorizzazione della soluzione contenuta in una sentenza passata in giudicato ai fini della soluzione di una controversia, che con la prima abbia in comune l'oggetto e le parti trova dunque un limite laddove l'oggetto del contendere consista nell'accertamento dell'elusività del-

l'operazione, configurata in termini di abuso del diritto.

Vicenda a quo della causa C-2/08 e rinvio alla Cgce. Una società aveva realizzato un impianto sportivo che successivamente aveva concesso in comodato a un'associazione sportiva i cui associati erano anche soci della prima. L'associazione era

LE NORME INTERNE
IN BASE AL PRINCIPIO
DI EFFETTIVITÀ,
NON DEVONO
RENDERE IMPOSSIBILE
O TROPPO ONEROSO
L'ESERCIZIO DI POSIZIONI
GIURIDICHE ATTIVE
RICONOSCIUTE
DALL'ORDINAMENTO UE

tenuta, invece, a versare alla società le quote associative e a rimborsare alcune spese. Tale operazione, oggetto di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria, era stata contestata, in relazione a più annualità, in quanto considerata elusiva.

La società proponeva ricorso per ciascun avviso di accertamento, con l'effetto che mentre per alcuni era intervenuta sentenza passata in giudicato, per gli altri il giudizio era ancora pendente dinanzi alla Corte di cassazione. Poiché il giudicato relativo alle sentenze passate in giudicato erano favorevoli alla società ricorrente, la stessa presentava istanza con la quale

chiedeva ai Supremi giudici di estenderlo alle cause ancora pendenti, in forza dell'articolo 2909 del Codice civile.

La Corte, tuttavia, ravvisava nella richiesta della ricorrente un profilo di contrasto con il diritto comunitario, in virtù del fatto che accogliendo la richiesta si sarebbe impedito ai giudici di esaminare la questione alla luce della normativa comunitaria in tema di pratiche abusive.

Pertanto, la Corte suprema - in via pregiudiziale - chiedeva alla Corte di giustizia di pronunciarsi in merito alla compatibilità dell'articolo 2909 del Codice civile con il diritto comunitario al fine di verificare se, in effetti, la norma non impedisse al giudice nazionale di poter accertare se il comportamento tenuto dal contribuente si potesse considerare un "abuso del diritto" secondo l'ormai noto significato assunto dell'espressione a livello comunitario.

RES IUDICATA

Dottrina. In dottrina si suole distinguere tra giudicato formale e giudicato sostanziale. Con il primo termine ci si riferisce alla sentenza che non è più soggetta ai mezzi di impugnazione ordinaria, mentre con il secondo ci si riferisce agli effetti che la sentenza passata in giudicato è in grado di produrre tra le parti. In particolare, con riferimento al giudicato sostanziale, l'articolo 2909 del Codice civile prescrive che: «L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa». In dottrina è ormai pacifico

▶ TRA GIUDICI NAZIONALI E COMUNITARI

Corte di cassazione sull'applicabilità del giudicato esterno al processo tributario

Il processo tributario ha ad oggetto la tutela di un diritto soggettivo del contribuente, perciò si estende anche al merito e all'accertamento del rapporto e non è (solo) un "giudizio sull'atto" (da annullare). Quindi, il giudicato che si forma nel processo tributario non esaurisce i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e possiede (ove non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione) una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili nei limiti della specificità tributaria da quelle che disciplinano l'efficacia del "giudicato esterno" nel processo civile.

D'altro canto, la tipicità del modello processuale tributario deve essere letta tenendo conto che la nuova formulazione dell'art. 111 della Costituzione fissa una direttiva generale (la regola del "giusto processo") cui deve rispondere l'interpretazione di ogni modello processuale, tale regola impone tra l'altro la realizzazione dell'"effettività della tutela" (scopo cui precipuamente risponde l'efficacia del giudicato). Alla luce di questi principi si deve affermare che il criterio dell'"autonomia dei periodi d'imposta" (che trova un sostegno normativo nella disposizione di cui all'art. 7 del Tuir), non impedisce che il giudicato relativo ad un periodo di imposta faccia stato anche per altri; quando incida su elementi che siano rilevanti per più periodi di imposta (nel caso di specie la Corte ha ritenuto che la sentenza passata in giudicato che accertava la spettanza di un'esenzione pluriennale dall'Iva facesse stato per tutte le annualità e non solo per quella in cui il riferimento si era formato il giudicato stesso).

La decisione della Corte di giustizia Ue in merito alla prevalenza delle norme comunitarie in tema di abuso del diritto rispetto alle norme processuali nazionali

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

Il significato che deve essere attribuito alla norma, consistente nel fatto che essa conferisce alla sentenza definitiva autorità di giudicato in altro processo. Il giudicato che si forma nel processo tributario, infatti, non esaurisce i propri effetti nell'ambito del contenzioso nel quale si è formato, ma ha un'efficacia espansiva tale da influire sull'esito di un altro giudizio.

Secondo una parte della dottrina, che si condivide, l'articolo 2909 Codice civile si innesta in un sistema - quello del processo tributario - al cui fondamento sono posti alcuni principi costituzionali e, in particolare, quelli di effettività del giudizio e di stabilità del rapporto tra le parti. In altri termini, con codesta norma si evita che i giudici giungano a conclusioni diverse in relazione a procedimenti che abbiano in comune le parti e l'oggetto della controversia. Nonostante ciò, notevoli sono stati i dubbi solleva-

ti dalla dottrina in riferimento all'applicabilità della norma in campo tributario, con particolare riferimento ai tributi periodici. Così, ad esempio, è stato sostenuto che l'articolo 7, comma 1, del Dpr 22 dicembre 1986 n. 917, nell'ambito delle imposte dirette, rappresenterebbe un limite all'estensione degli effetti del giudicato relativo a un periodo d'imposta agli altri periodi d'imposta.

I sostenitori della tesi secondo cui il giudicato esterno sarebbe ammesso anche nel processo tributario osservano che l'autonomia delle obbligazioni d'imposta relative a periodi diversi vale solo a negare la possibile esistenza di un'unica obbligazione corrispondente a più periodi d'imposta o di un rapporto di pregiudizialità-indipendenza tra più obbligazioni sorte in periodi d'imposta diversi. Tuttavia, ciò non vale a escludere che possano esistere elementi rilevanti ai fini della

determinazione del dovuto che siano comuni a più periodi d'imposta, o che l'accertamento giudiziale del modo d'essere dell'obbligazione relativa a un singolo periodo d'imposta possa implicare anche l'accertamento di una questione che potrebbe fare stato nel giudizio relativo all'obbligazione sorta in un periodo d'imposta diverso.

Un'interpretazione difforme da quella appena illustrata potrebbe mettere in discussione il principio di effettività della tutela che, nell'ambito del processo tributario, trova la sua espressione nel principio dell'"efficacia regolamentare del giudicato", in base al quale il primo giudicato - stante il contenuto precettivo che eccede la definizione del rapporto oggetto specifico del singolo giudizio e assume il valore di regola dell'agire futuro delle parti, così realizzando l'interesse protetto dalla situazione giuridica accertata in giudizio - è ido-

neo a condizionare ogni successivo giudizio, immutata restando la situazione fattuale e normativa, nonché le parti del giudizio.

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

Corte di cassazione. La problematica concernente la possibilità di applicare in seno al processo tributario la regola del giudicato esterno è stata da sempre oggetto di contrasti giurisprudenziali che, tuttavia, hanno trovato soluzione soltanto di recente. Limitando l'analisi soltanto alla giurisprudenza più recente verranno, di seguito illustrate le tesi a favore e quelle contrarie all'applicabilità dell'articolo 2909 del Codice civile nel processo tributario e la soluzione all'annosa questione data dalla Corte di cassazione a Sezioni unite.

Nella sentenza della Corte di cassazione, Sezione tributaria, 4 agosto 2000 n. 10280, i giudici di legittimità hanno affermato che: «quando due giudizi fra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la soluzione di una questione di fatto e diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituente indispensabile premessa logica premessa della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato precludono l'esame del punto accertato e risolto». Il Supremo collegio, inoltre, rileva che detta regola non è derogata in caso di situazioni giuridiche di durata, giacché anche in tal caso l'oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento e, conseguentemente, neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi

d'imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso, contenuta in una decisione della Commissione tributaria, passata in giudicato.

La tesi opposta si rinviene nella sentenza della Corte di cassazione 30 maggio 2003 n. 8709, laddove si legge: «nel nostro sistema tributario (...) ogni anno fiscale mantiene la propria autonomia rispetto agli altri e comporta la costituzione, tra contribuente e Fisco, di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi agli anni precedenti (o a quelli successivi)», per cui, «quando (...) questioni di fatto, in tutto o in parte, analoghe, sono state affrontate per più anni, e separatamente (vale a dire con più sentenze, anche parallele, e non con una pronuncia emessa al termine di un unico giudizio, in cui siano confluiti più processi riuniti), in linea di principio, nulla impedisce, da un punto di vista strettamente logico-giuridico, che vengano adottate soluzioni difformi»; pertanto, «l'unico rimedio, per impedire la possibile emissione di pronunzie contrastanti relative ad anni diversi, è costituito (...) dalla riunione preventiva dei giudizi. In caso contrario, ogni giudizio, anche se relativo ai medesimi tributi, ma ad anni diversi, mantiene (...) la propria autonomia e la soluzione data ad uno di essi non può comportare la formazione della cosa giudicata rispetto ai procedimenti relativi agli altri anni».

Il differente atteggiamento assunto dalle Sezioni semplici della Corte di cassazione ha reso necessario l'intervento delle Sezioni unite. Con sentenza 4 maggio 2006 n. 13916, i Supremi giudici hanno, in effetti, risolto il contrasto interpretativo, accogliendo la prima delle due tesi precedentemente esposte.

La Corte, in particolare, muovendo dalla constatazione che l'og-

getto del giudizio tributario non resta necessariamente circoscritto all'atto impugnato, ma coinvolge anche il merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e il correlativo rapporto e valorizzando l'unitarietà del tributo, al di là del suo rinnovarsi in periodi d'imposta successivi, è pervenuta all'affermazione del principio per il quale il giudicato esterno, qualora l'accertamento consacrato nel giudicato concerna un impianto fondamentale comune a entrambe le cause, può essere utilmente invocato anche laddove si sia formato in relazione a un periodo d'imposta diverso da quello oggetto del giudizio; ciò sul presupposto che il criterio dell'autonomia dei periodi d'imposta non impedisce che il giudicato relativo a un periodo di imposta faccia stato anche per altri, quando incida su elementi che siano rilevanti per più periodi d'imposta.

Corte di giustizia. La giurisprudenza della Corte di giustizia in tema di abuso del diritto è particolarmente complessa e frammentaria. Limitando l'analisi al solo settore dell'Iva, si ricorda la fondamentale pronuncia 21 febbraio 2006 nella causa C-255/02, *Halifax*. In quell'occasione, i giudici comunitari rilevarono che, in materia di Iva, «ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato».

I giudici, in particolare, individuano il comportamento abusivo del contribuente in tutte quelle operazioni che, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurano un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo

► PRONUNCE RILEVANTI

Corte di cassazione italiana	
Favorevoli all'accesso nel processo tributario del giudicato esterno...	<ul style="list-style-type: none"> • Sentenza 6 novembre 2006 n. 23656 • Sntenza 22 febbraio 2005 n. 3551 • Sentenza 24 novembre 2004 n. 22197 • Sentenza 30 maggio 2003 n. 8709 • Sentenza 21 novembre 2001 n. 14702
...e contrarie	<ul style="list-style-type: none"> • Sentenza 4 agosto 2000 n. 10280 • Sentenza 18 marzo 2002 n. 3925 • Sentenza 17 ottobre 2005 n. 20035 • Sentenza 16 giugno 2006 n. 13916 • Sentenza 4 dicembre 2006 n. 25681 • Sentenza 23 luglio 2007 n. 16258
Corte di giustizia delle Comunità europee	
Che riconoscono la compatibilità del giudicato esterno con le norme comunitarie...	<ul style="list-style-type: none"> • Sentenza 1° giugno 1999, causa C-126/1997 • Sentenza 30 settembre 2003, causa C-244/01 • Sentenza 16 marzo 2006, causa C-234/04
...e che la negano	<ul style="list-style-type: none"> • Sentenza 18 luglio 2005, causa C-119/05 • Sentenza 3 settembre 2009, causa C-02/08

perseguito da quelle stesse disposizioni e sono realizzate essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, accertato sulla base di un insieme di elementi obiettivi.

Nonostante gli interventi ripetuti della Corte in tema di abuso del diritto, essa non si era mai pronunciata in merito alla "compatibilità" delle norme processuali di uno Stato membro e le norme in tema di abuso del diritto.

E invero la Corte di giustizia, pur essendo stata chiamata a pronunciarsi ripetutamente in merito alla "compatibilità" delle norme in tema di giudicato esterno con il diritto comunitario, aveva sostenuto che le norme comunitarie non imponevano ai giudici nazionali di disapplicare dette disposizioni (si vedano le sentenze 1° giugno 1999, causa C-126/97, *Eco Swiss China Time Ltd.*; 30 settembre 2003, causa C-244/01, *Köbler* e, soprattutto, 16 marzo 2006, causa C-234/04, *Kapferer*).

L'unico precedente di segno opposto riguarda la sentenza 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Lucchini*, in tema di aiuti di Stato. I giudici comunitari, infatti, affermarono che i giudici nazionali

dovevano disapplicare le norme in tema di giudicato esterno, rilevando che: «Il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile italiano, 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 e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva».

Tale precedente è stato posto a fondamento del rinvio pregiudiziale disposto dalla Corte di cassazione (si veda l'ordinanza 21 dicembre 2007 n. 26996) in quanto il principio in esso espresso - secondo i giudici di legittimità - doveva trovare conferma anche in relazione al caso prospettato, in quanto l'accertamento di un'operazione considerata elusiva in senso comunitario doveva prevalere rispetto a una norma processuale che estendendo il giudicato di un'altra controversia a quella in discussione, limitava l'agire del giudice nazionale.

LA RECENTE SENTENZA CGCE

Osservazioni sulle conseguenze.

La sentenza della Corte di giustizia produce una nuova crepa nell'assetto del processo tributario italiano. Richiedendo, infatti, la disapplicazione dell'articolo 2909 del Codice civile, laddove oggetto della controversia sia l'accertamento dell'eventuale comportamento abusivo tenuto dal contribuente, si limita la stessa funzione a cui la norma dell'articolo 2909 citato è preposta ovvero la decisione in senso uniforme di un processo laddove le parti e l'oggetto, per altra annualità, è stata già oggetto di una sentenza passata in giudicato.

L'articolo 2909 del Codice civile è, invero, espressione sul piano processuale del più generale principio di stabilità dei rapporti sancito dall'articolo 111 della Costituzione. Pertanto, ci si chiede se la disapplicazione della norma interna rispetto alle norme comunitarie non possa generare problemi a livello costituzionale - con inevitabile intervento della Consulta a dirimere tale contrasto - nella misura in cui si limita l'agire del principio appena menzionato. ■