

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2009

Asunto: C-2/08, cuestión prejudicial planteada por la Corte Suprema di Cassazione de Italia.

Partes: *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate y Fallimento Olimpiclub Srl*

Síntesis

IVA – Primacía del Derecho comunitario – Disposición de Derecho nacional que consagra el principio de cosa juzgada

1. Antecedentes y cuestiones planteadas:

La sentencia objeto del presente comentario es interesante por cuanto recoge y desarrolla los efectos derivados de su doctrina en Lucchini, sobre la relación del principio de cosa juzgada con el derecho comunitario; y de la sentencia Halifax, en relación con el reconocimiento de una situación de abuso en el ámbito de la Imposición sobre el Valor Añadido. Es la verificación de la doctrina del TJCE en materia de IVA para declarar la existencia de un abuso de Derecho la que lleva al tribunal nacional a verificar si la existencia de una jurisprudencia consolidada con carácter de cosa juzgada impide considerar al juez nacional la posible existencia de un abuso en el IVA. Y por otra parte, es consciente de la relativización del principio de cosa juzgada frente a la primacía comunitaria a partir de la sentencia Lucchini. En dicha sentencia de 18 de julio de 2007 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).

La cuestión se dirime por los siguientes hechos. 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.

La Administración consideró que dicho contrato de comodato perseguía únicamente el objetivo de eludir la ley para obtener una ventaja fiscal. Se transfería a una asociación sin ánimo de lucro todos los gastos administrativos y de gestión del complejo deportivo, recibiendo los ingresos generados por la asociación en forma de cuotas abonadas por los socios de ésta, cuotas que no se encontraban sujetas al IVA. La Administración consideró el contrato de comodato inoperante y atribuyó a Olimpiclub el conjunto de los ingresos brutos realizados por la Associazione, rectificando las liquidaciones complementarias del IVA presentadas por Olimpiclub para los ejercicios fiscales investigados.

Tras la admisión de los recursos presentados por el contribuyente sobre la base de que no se había probado la existencia de un acuerdo fraudulento y recurrido ante la Corte di Cassazione, el contribuyente aporta dos sentencias de la Commissione tributaria regionale con fuerza de cosa juzgada, referidas a liquidaciones complementarias en materia del IVA sobre el mismo contribuyente, aunque relativas a otros ejercicios fiscales. Si bien inicialmente se aplicaba el principio de diferenciación de las sentencias en atención a los diferentes períodos impositivos a los que iban referidos, el criterio había sido modificado recientemente, aunque cuando las apreciaciones correspondientes se refieren a cuestiones similares puede ser invocada útilmente en otro litigio, aunque dicha sentencia se refiere a un ejercicio fiscal diferente del que es objeto del procedimiento en el cual se invoca. La apreciación de dichas sentencias debería llevar a declarar la inadmisibilidad del recurso de casación.

Sin embargo, la Corte de Cassazione decide plantear cuestión prejudicial, atendiendo a la importancia del IVA entre los recursos propios de la Comunidad Europea, y a que la aplicación del principio de cosa juzgada establecido en el artículo 2909 del código civil italiano puede impedir la plena aplicación del principio de lucha contra el abuso de Derecho como instrumento dirigido a garantizar la plena aplicación del sistema comunitario del IVA, en los siguientes términos:

«¿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 (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?»

2. Comentario:

El TJCE reconoce que para la resolución de la cuestión planteada es irrelevante el conocimiento o desconocimiento de los motivos que permitan dudar del carácter real, lícito y no fraudulento del contrato al que resulta de aplicación la normativa del IVA. Reconoce, pues, que en última instancia, la verificación de las circunstancias que permiten identificar y reaccionar contra una situación abusiva –con carácter general y en materia tributaria en particular- corresponden al juez nacional.

A partir de ahí el TJCE se limita a clarificar los efectos del derecho comunitario sobre el principio de fuerza de cosa juzgada, de forma lógica que, en realidad, se refiere a la interpretación que de dicho principio se realiza por parte de la jurisprudencia italiana y que se reproduce de forma sintética en los párrafos 10 a 15 de la sentencia.

El TJCE parte, como punto de partida del reconocimiento de los efectos del principio de fuerza de cosa juzgada, tanto a nivel interno como a nivel comunitario. 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) (22).

De dicha importancia *infiere* que 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).

La aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada debe regirse por el ordenamiento jurídico de los Estados miembros a falta de normativa comunitaria en la materia, siempre que respete los principios de equivalencia y efectividad (24).

Reconoce, asimismo, que la sentencia Lucchini no puede trasladarse de forma automática al asunto planteado, por cuanto se refiere a una materia –ayudas de Estado- en la que rige un reparto de competencias –entre los Estados miembros y la Comunidad- distinto.

De ahí que los términos de la compatibilidad son reconducidos en el presente caso (26) a la verificación de las exigencias derivadas del principio de compatibilidad a efectos de aclarar la posible compatibilidad con el mismo de la interpretación realizada del principio de fuerza de cosa juzgada.

La solución dada pasa por el análisis en cada caso del lugar que ocupa la disposición procesal afectada 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).

A la vista de los efectos que se predicen el control judicial de situaciones posteriores del mismo –en otros ejercicios fiscales- y otros contribuyentes, impidiendo discutir cualquier declaración acerca de un punto fundamental común contenido en la resolución judicial revestida de fuerza de cosa juzgada, el TJCE llega a la conclusión:

“**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.” (30) La condicionalidad de las circunstancias en las que se declara la incompatibilidad, a pesar de su envergadura (31), impide formular un principio de relación claro entre la primacía comunitaria y el principio de cosa juzgada, debiendo ser objeto de **ponderación** caso por caso.

Aunque bien podría reforzarse la condicionalidad indicando que la oposición del derecho comunitario al principio de cosa juzgada lo es sólo **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.**

El Tribunal no es suficientemente preciso, a nuestro entender, y formula una sentencia en atención a la **particular interpretación, efectos y alcance** del principio de cosa juzgada por parte de la jurisprudencia italiana a partir de su formulación en el Código Civil, que dista de ser la formulación general de dicho principio en otros ordenamientos jurídicos.

3. Fallo:

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.

