

PAOLO BIAVATI

Ordinario dell'Università di Bologna

Corte di giustizia e giudicato tributario (*)

SOMMARIO. 1. Il giudicato nella visione della Corte di giustizia. – 2. I terreni di confronto fra diritto europeo e diritti tributari nazionali. – 3. Il caso Olimpiclub. – 4. Crisi del giudicato; il giudicato fra ragionevole durata e diritto di difesa. L'utile impiego di risultati raggiunti in un altro giudizio.

1. – Una riflessione sui rapporti fra la Corte di giustizia dell'Unione europea e il giudicato tributario comporta, a mio avviso, tre passaggi. Il primo concerne l'atteggiamento dei giudici del Kirchberg nei confronti della nozione di giudicato. Il secondo valuta le peculiarità che discendono dal confronto fra l'effettività del diritto europeo e i giudicati nazionali, con speciale riferimento alla materia tributaria. Il terzo è quello di uno sguardo al modo con cui il giudicato tributario viene impiegato a fini di contenimento del contenzioso, rispetto alle norme interne ed europee sul diritto di difesa.

Il primo punto dovrà essere esaminato, in questa sede, in modo necessariamente sintetico.

La Corte di giustizia ha costantemente rispettato l'efficacia sia dei giudicati nazionali, sia di quelli sorti nel processo giurisdizionale di Lussemburgo.

Quanto al primo aspetto, è costante affermazione della Corte che l'eventuale accertamento di diritti, ancorché avvenuto senza l'opportuna applicazione del diritto dell'Unione, una volta raggiunta la stabilità che i singoli ordinamenti attribuiscono alla *res iudicata*, non è più oggetto di riesame.

E' proprio la sentenza Olimpiclub¹, fondamentale per la materia dell'incontro odierno, ad offrire un riepilogo, per così dire, autentico, dell'approccio della Corte. I giudici

(**) Testo della relazione presentata a Roma il 15 marzo 2012 all'incontro di studio svolto presso la Corte di Cassazione sul tema "Il giudicato esterno nel processo tributario".

¹ Sentenza 3 settembre 2009, in causa C-2/08, Amministrazione dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle entrate c. Fallimento Olimpiclub Srl.

dell'Unione, infatti, così si esprimono ai punti 22-24 della decisione, che conviene riportare integralmente. “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)”. Il messaggio, insomma, è decisamente chiaro.

Dal secondo profilo, è fuori discussione che nel sistema di tutela giurisdizionale di Lussemburgo il giudicato abbia piena cittadinanza, anche se va indubbiamente sottolineato come i giudici del Kirchberg, al momento di indicare i limiti oggettivi del giudicato, abbiano di solito fatto riferimento alle questioni di fatto e di diritto effettivamente discusse in causa². Il pieno rispetto del contraddittorio e del confronto fra

² Come è noto, i giudici di Lussemburgo hanno sempre avuto cura di precisare che l'autorità di cosa giudicata riguarda soltanto i punti di fatto e di diritto che sono stati effettivamente decisi dalla pronuncia giudiziale di cui si tratta (Corte di giustizia, ord., 28 novembre 1996, C-277/95, *Lenz c. Commissione*, Racc. 1996, I, p. 6109 ss.; Tribunale di primo grado, 20 aprile 1999, cause riunite T-305/94, T-306/94 e

le parti porta le corti europee ad assumere un atteggiamento cauto rispetto all'idea della necessaria deduzione in giudizio dell'intero rapporto e dell'estensione dell'accertamento giurisdizionale non solo al dedotto, ma anche al deducibile³. E' opportuno sottolineare, d'altronde, che le applicazioni concrete a cui si riferiscono le corti non danno luogo a situazioni clamorose e si può pensare che un giudice italiano non si sarebbe regolato diversamente. Certo, esiste obiettivamente un'accentuazione diversa.

2. – La materia tributaria è stata, probabilmente, il terreno in cui il confronto fra giudici e giurisdizioni nazionali ha dato luogo agli episodi giurisprudenziali di maggiore interesse nell'ultimo decennio. E' in materia tributaria che la Corte di giustizia ha potuto affermare l'inadempimento dello Stato italiano a motivo di una giurisprudenza di Cassazione non conforme al diritto europeo⁴. E' sempre in materia tributaria che la Corte ha affermato il diritto-dovere, per un'amministrazione nazionale, di agire in via di autotutela per l'applicazione del diritto europeo, anche quando una contestazione del contribuente fosse già stata respinta con sentenza passata in giudicato⁵. Più in generale,

altre, *Limburgse Vinyl Maatschappij c. Commissione*, Racc. 1999, II, p. 931 ss., quest'ultima confermata da Corte di giustizia, 15 ottobre 2002, cause riunite C-238/99P e altre, Racc. 2002, I, p. 8375; Tribunale di primo grado, 13 febbraio 2003, T-333/01, *Meyer c. Commissione*, Racc. 2003, II, p. 117 ss.). Il Tribunale si è occupato specificamente dei limiti oggettivi del giudicato, precisando che l'autorità di cosa giudicata di una sentenza che respinge il ricorso può costituire ostacolo per la ricevibilità di un secondo ricorso, solo quando i due ricorsi riguardino le stesse parti, abbiano lo stesso oggetto e siano basati sugli stessi motivi (sentenza 5 giugno 1996, T-162/94, *Nmb France c. Commissione*, Racc. 1996, II, p. 427 ss.).

³ V. QUERZOLA, *Spunti sui limiti oggettivi del giudicato comunitario*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1998, p. 332 ss.

⁴ Si tratta della sentenza 9 dicembre 2003, C-129/00, *Commissione c. Italia*. In materia, v. DE MARIA, *Recenti sviluppi della giurisprudenza comunitaria in materia di responsabilità degli Stati membri per violazione del diritto comunitario*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2004, p. 879 ss. e spec. p. 889 ss.; PEERBUX-BEAUGENDRE, *Première consécration espresse du principe de la responsabilité de l'Etat membre pour les jurisprudences de ses cours suprêmes dans le cadre de l'article 226 CE*, in *Revue trimestrielle de droit européen*, 2004, p. 208 ss.; RASIA, *Il controllo della Commissione europea sull'interpretazione del diritto comunitario da parte delle corti supreme degli Stati membri*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 2005, p. 1025 ss.

La questione sostanziale, oggetto di questa pronuncia, è affrontata, nel quadro dei rimedi restitutori offerti dal diritto comunitario, da TROCKER, *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ed il processo civile*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 2002, p. 1171 ss., spec. p. 1214 ss.

⁵ Caso *Kuhne & Heitz*, sentenza 13 gennaio 2004, in causa C-453/00, in Racc., 2004, I, p. 837 ss. Ad avviso di taluni autori, si tratterebbe però di un episodio giurisprudenziale isolato, smentito, a esempio, dal successivo caso *Kempter* (sentenza 12 febbraio 2008, in causa C-2/06): così COUTRON, *La revanche de Kühne ? A propos de l'arrêt Kempter*, in *Revue trimestrielle de droit européen*, 2009, p. 69 ss.

i fronti della ripetizione dell'indebito comunitario e del risarcimento dei danni a carico degli Stati sono due fra le linee di maggiore intervento⁶.

Lo scenario complessivo è quello del confronto, giuridico e politico, fra le istituzioni dell'Unione e le autorità giudiziarie nazionali. Mentre le prime spingono verso un'applicazione uniforme del diritto (qui, in specie, tributario e *antitrust*) europeo, i giudici nazionali tendono ad applicazioni variate e flessibili, che risentono di molteplici esigenze locali: dalla protezione dell'occupazione alla tutela dei bilanci pubblici.

Dall'angolo prospettico del processo, lo scenario è piuttosto quello del rapporto fra l'autonomia del legislatore nazionale e la prevalente forza del diritto europeo⁷. La Corte di giustizia è sempre stata rispettosa delle scelte interne e non ha mai preteso che il diritto dell'Unione si facesse largo, se non nell'alveo delle disposizioni procedurali nazionali⁸. Non si dimentichi, però, che l'art. 19, par. 1°, comma 2°, UE sancisce che "gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione".

La riflessione sul binomio autonomia/supremazia richiederà, dunque, un opportuno approfondimento, anche se, a prima vista, il tenore del trattato dopo Lisbona sembra confortare le tesi che vedono nell'autonomia procedurale nazionale un modo di governare i processi libero quanto alle forme, ma vincolato quanto all'obiettivo, che è quello di garantire l'effettività del diritto europeo⁹. Ed è in questa logica che occorre guardare in retrospettiva al caso Lucchini, certo meno eccezionale rispetto al sistema di quanto le letture dei commentatori (e, come si dirà, della stessa Corte di giustizia) non lascino supporre¹⁰.

⁶ V. in argomento R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009, spec. p. 63 ss., con ampi riferimenti normativi.

⁷ Fra i molti contributi su questi temi, v. G. MARI, *La forza di giudicato delle decisioni dei giudici nazionali di ultima istanza nella giurisprudenza comunitaria*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2004, p. 1007 ss.; GALETTA, *L'autonomia procedurale degli Stati membri dell'Unione europea: Paradise Lost ?*, Torino, 2009.

⁸ Rimangono fondamentali le sentenze della Corte del 14 dicembre 1995 nei casi Peterbroeck (causa C-312/93) e Van Schijndel e Van Veen (cause riunite C-430 e C-431/93).

⁹ V. BIAVATI, *Europa e processo civile. Metodi e prospettive*, Torino, 2003, p. 9.

¹⁰ Sul caso Lucchini, v. fra gli altri CONSOLO, *La sentenza Lucchini della Corte di giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e specie del nostro ?*, in *Rivista di diritto processuale*, 2008, p. 225 ss.; ID., *Il primato del diritto comunitario può spingersi fino a intaccare la "ferrea" forza del giudicato sostanziale ?*, in *Corriere giuridico*, 2007, 9, p. 1189 ss.; BIAVATI, *La*

3. – In questo contesto, si tratta di esaminare la sentenza del 3 settembre 2009 resa dalla Corte di giustizia nel caso *Olimpiclub*¹¹.

La fattispecie è notissima e credo sia superfluo ripercorrerla. Il punto di fondo è che, in una serie di controversie in materia di Iva, si discuteva circa la natura, effettiva o simulata, di un contratto di comodato (e quindi, di un profilo di fatto e di diritto in sé pregiudiziale circa l'applicazione della norma tributaria). Nei giudizi concernenti taluni periodi di imposta, su cui era già sceso il giudicato, era stata accertata la natura non fraudolenta di quel contratto. La Corte di Cassazione, investita di un ricorso, sollevò la questione pregiudiziale interpretativa ai sensi dell'allora art. 234 CE (oggi 267 FUE), chiedendo alla Corte di giustizia di stabilire se il diritto comunitario ostasse all'applicazione dell'art. 2909 c.c., quando tale applicazione venisse a consacrare un risultato contrastante con il diritto europeo, tenendo conto dell'interpretazione della stessa 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 di imposta.

sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario, in *Rassegna tributaria*, 2007, n. 5, p. 1591 ss.; STILLE, *Giudicato interno e giurisdizione comunitaria: la composizione dei contrasti*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2008, p. 873 ss.; PETRILLO, *Il "caso Lucchini": il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, 3, p. 413 ss.; NEBBIA, *Do the rules on State aids have a life of thier own ? National procedural autonomy and effectiveness in the Lucchini case*, in *European Law Review*, 2008, p. 427 ss.;

Benché si debba dare tutto il giusto rilievo al ridimensionamento della pronuncia *Lucchini* contenuto in *Olimpiclub*, occorre dire che resta il fatto che il giudicato nazionale non è più intangibile. Che poi la Corte si proponga di fare un uso parco, per non dire eccezionale, dei propri poteri, è tutt'altra questione. Del resto, il caso *Lucchini* non è paradigmatico in materia tributaria, perché la fattispecie concreta che lo caratterizza, quella degli aiuti di Stato, è in qualche modo opposta a quella del contenzioso fiscale. In tema di aiuti di Stato, vi è un'amministrazione che finanzia in modo illecito un'impresa e, quindi, un'obiettivo alleanza fra il Paese membro e il soggetto beneficiario; in materia fiscale, vi è un'amministrazione che preleva imposte in modo indebito, ovvero un contribuente che indebitamente vi si sottrae, e quindi con un radicale contrasto fra le due parti.

¹¹ Sul caso *Olimpiclub*, v. l'interessante analisi di CAPONI, *Corti europee e giudicati nazionali*, in *Corti europee e giudici nazionali*, Atti del XXVII convegno nazionale dell'Associazione italiana fra gli studiosi del processo civile, Bologna, 2011, p. 367 ss.

V. inoltre, fra gli altri, BASILAVECCHIA, *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, p. 13 ss.; MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in *Rassegna tributaria*, 2009, p. 1846 ss.; GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di giustizia europea*, in *Corriere tributario*, 2010, p. 325 ss.

La posizione, per così dire, politica della Corte di giustizia, espressa in *Olimpiclub*, è chiara. Si vuole evitare che un'interpretazione estensiva del giudicato tributario impedisca al giudice, chiamato ad esaminare controversie relative allo stesso rapporto, ma riferite ad annualità successive e diverse, non già di rimettere in discussione le annualità rese oggetto di pronuncia definitiva (e quindi, con pieno rispetto del giudicato che si è già formato), ma di ri-esaminare le nuove fattispecie, applicando ad esse correttamente il diritto europeo.

Obiettivo della Corte di giustizia è l'orientamento espresso dalle Sezioni unite con la sentenza n. 13916 del 2006, che, come pure è perfettamente noto, ha affermato l'ultrattività del giudicato esterno tributario su questioni di fatto e di diritto analoghe, in controversia fra le medesime parti, nonostante l'autonomia di ogni singolo periodo di imposta¹². Da questo punto di vista, è probabilmente lecito affermare che la Sezione tributaria della Cassazione, effettuando il rinvio pregiudiziale, si era posta in consapevole rotta di collisione con la Corte: se la posizione della Corte suprema italiana fosse passata indenne al vaglio, si sarebbe creata un'area di esenzione dall'applicazione del diritto europeo più vasta di quella ammessa dai giudici di Lussemburgo per rispetto dei giudicati nazionali, secondo le linee più sopra sommariamente riferite.

E' appena il caso di notare che l'Avvocato generale, anche raccogliendo un pregevole spunto contenuto nelle osservazioni presentate in causa dalla Commissione¹³, cerca di evitare uno scontro frontale fra i giudici italiani e il diritto europeo, rilevando che il problema sta tutto nell'eccessiva espansione del giudicato esterno. La sentenza

¹² Su cui v. fra gli altri GLENDI, *Giuste aperture al "ne bis in idem" in Cassazione ma discutibili estensioni del "giudicato tributario" extra moenia*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2006, p. 557 ss.; F. TESAURO, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Bollettino tributario*, 2006, p. 1173 ss.; INGRAO, *Il giudicato esterno nelle ipotesi di tributi differenti: un ripensamento della Cassazione ?*, in *Rassegna tributaria*, 2007, p. 566 ss.

¹³ Sul ruolo delle osservazioni delle parti nel procedimento pregiudiziale mi permetto un rinvio a BIAVATI, *Diritto processuale dell'Unione europea*, 4^{ed.}, Milano, 2009, p. 277. Più ampiamente, ID., *Profili critici del contraddittorio nel procedimento pregiudiziale europeo*, in *Studi in onore di Carmine Punzi*, Torino, 2008, vol. V, p. 379 ss.

Nel caso di specie, le osservazioni sono state firmate dall'avv. Enrico Traversa. Al punto 40, si rileva che "la Commissione ha delle forti difficoltà a comprendere la logica sottesa a questo (la sentenza n. 13916, n.d.r.) radicale revirement giurisprudenziale della Corte di cassazione italiana", giacché "sia pure in relazione alla medesima imposta, molti elementi possono cambiare da un esercizio d'imposizione ad un altro esercizio successivo".

raccoglie lo spunto, quasi rammaricandosi che i giudici italiani non siano rimasti fedeli a quello che la Corte chiama “principio della frammentazione dei giudicati”, con la conseguente autonomia di ogni esercizio impositivo¹⁴.

In dottrina, molte sono state le analisi del caso *Olimpiclub*. Per la sua acutezza, credo vada segnalata specialmente la posizione di Claudio Consolo, che, in qualche misura, tende a salvare le posizioni della Cassazione, dandone una lettura meno invasiva e limitando, nel contempo, gli effetti del *dictum* della Corte europea. Secondo Consolo, in *Olimpiclub* si segnala essenzialmente l'incompetenza del giudice tributario a statuire con efficacia di giudicato su questioni pregiudiziali di merito che ricadono nella sfera della giurisdizione civile¹⁵. Del resto, la sentenza n. 13916 (e quelle che vi hanno fatto seguito) non può essere letta in modo rozzo, né si può fare dire alle Sezioni unite ciò che esse non hanno detto: le distanze fra Piazza Cavour e il Plateau Kirchberg sono minori rispetto a quello che un approccio superficiale potrebbe indurre a ritenere.

Questa tesi, indubbiamente perspicua, si colloca però su di un piano diverso da quello prescelto dalla Corte di giustizia, che non sembra avere maturato un'analisi teorica¹⁶, ma piuttosto avere fatto leva sulle conseguenze della scelta ermeneutica delle Sezioni unite in rapporto al principio del c.d. effetto utile del diritto europeo¹⁷.

A mio avviso, in *Olimpiclub* sono presenti due contenuti. Il primo è quello di non dare l'impressione che il caso *Lucchini* costituisca una svolta troppo forte sul punto del rispetto dei giudicati nazionali: con parole espresse, la Corte di giustizia ne afferma il carattere di eccezionalità, legata all'eccezionalità della fattispecie che lo ha generato. E' evidente, qui, l'operazione politica di mettere la Corte al riparo dalle critiche e da i timori di un'invasione ingiustificata dell'autonomia degli Stati membri. In realtà, i

¹⁴ V. punti 12 e 13 della sentenza *Olimpiclub*.

¹⁵ CONSOLO, *Il flessibile rapporto dei diritti processuali civili nazionali rispetto al primato integratore del diritto comunitario (integrato dalla Cedu a sua volta)*, in *Corti europee e giudici nazionali*, Atti del XXVII convegno nazionale dell'Associazione italiana fra gli studiosi del processo civile, Bologna, 2011, p. 189 ss.

¹⁶ Basterebbe confrontare la sintetica motivazione di *Olimpiclub* con quella, molto più ampia e di vasto respiro teorico, della sentenza 13916.

¹⁷ Aggiungo che, da un profilo di metodo, quello di ricostruire sistematicamente l'ordinamento dopo gli interventi della Corte di giustizia è, in tutta probabilità, un esercizio inutile: la Corte gioca sul piano dei rapporti di forza fra il diritto europeo sovraordinato e i diritti nazionali, con occhio rivolto essenzialmente al dato pratico. Ne segue che nessuna ricostruzione è efficace al fine di prevedere e di razionalizzare futuri orientamenti del Kirchberg.

giudici di Lussemburgo non fanno passi indietro e, anzi, seppure per ragioni diverse, trovano modo di assestare un altro colpo all'art. 2909 c.c.

Il secondo contenuto, infatti, va nel senso di non lasciare al giudicato nazionale un'ampiezza eccessiva. La Corte di giustizia ha forse letto l'orientamento della Cassazione in modo troppo lato, ma lo ha fatto per sancire che il giudicato chiude la porta alle proprie spalle solo e soltanto per le fattispecie discusse davanti ai giudici che le hanno definite e non per altre, a cui venga esteso in base a considerazioni estensive. Se per gli accertamenti contenuti nel medesimo processo il rispetto del giudicato, secondo la dottrina Kapferer, rimane pieno, la stessa cosa non vale (o può non valere) per il giudicato esterno, che si è formato in altri giudizi. La preoccupazione della Corte non è quella di distinguere fra pregiudiziali civili di merito e controversia tributaria (anche se la lettura *ex post* di Consolo, in chiave ricostruttiva, appare plausibile), ma di segnare un punto a favore dell'applicazione effettiva del diritto dell'Unione.

La Corte di giustizia non scende sul terreno di delicate analisi giuridiche e tanto meno processuali. Si limita ad affermare il principio di effettività e a notare che se si dovesse ritenere vincolante per gli anni successivi un giudicato esterno non corretto sotto il profilo del diritto europeo, l'errore si riprodurrebbe, in modo irragionevole, per tutti i nuovi esercizi fiscali.

Così pure, la Corte non discute la validità in sé dell'orientamento della Cassazione sul giudicato esterno tributario: si limita ad escluderlo, in tanto in quanto pericoloso per la corretta e non fraudolenta applicazione del diritto europeo.

In altre parole ancora. La mia impressione è che definire una posizione della Corte di giustizia sul tema del giudicato esterno partendo da Olimpiclub porterebbe fuori strada. Sul giudicato esterno i giudici del Kirchberg sono semplicemente agnostici. Ciò che ad essi importa è l'effetto utile dell'applicazione del diritto europeo, rispetto al quale il giudicato nazionale, sia pure con tutte le precisazioni del caso, non costituisce più, sempre e comunque, un muro invalicabile.

4. – L'ultimo profilo a cui vorrei dedicare un breve cenno (certo, non adeguato all'importanza del tema) è quello della crisi del giudicato e della sua collocazione nel

delicato equilibrio fra le esigenze dell'effettività e della ragionevole durata, da un lato, e quelle del diritto di difesa e del giusto processo, dall'altro.

Prima di tutto, occorre partire dalla consapevolezza che l'efficacia di cosa giudicata derivante da una pronuncia giurisdizionale è frutto di convenzione. Non è affatto detto che una determinata statuizione sia giusta e conforme a diritto solo perché esce da un vaglio giudiziario plurale o, a maggior ragione, perché nessuna parte l'ha impugnata. In realtà, arbitre della stabilità di un accertamento sono soltanto l'interesse delle parti e la capacità organizzativa di un ordinamento di offrire una maggiore o minore gamma di strumenti di revisione.

Appare sempre più arduo ammettere l'estensione del giudicato oltre i limiti della controversia concretamente dedotta in giudizio e, più ancora, oltre i limiti delle questioni effettivamente discusse. Il diritto alla difesa, postulato da norme europee come l'art. 47 della Carta dei diritti e l'art. 6 CEDU, non può tollerare limitazioni esterne, oltre un limite di ragionevolezza. Si dovrebbe dire, da questo angolo di prospettiva, che il giudicato può scendere solo su ciò che le parti hanno effettivamente discusso.

Il difficile rapporto fra la scarsità di risorse giurisdizionali e l'elevata quantità di contenzioso nelle società contemporanee porta, fra le altre ricadute, a fare leva sulla efficacia di fatto di pronunce sottratte all'iter ordinario del giudicato, oppure a semplificare questo iter, contraendo, ad esempio, le possibilità di impugnazione. Reso meno autorevole, il giudicato non ha, per così dire, la forza politica per costituire l'ostacolo all'applicazione di un diritto superiore. Qui si trova, in radice, la logica di sentenze come Commissione c. Italia, Lucchini o Olympicclub. In tutti i casi, la Corte di giustizia ha voluto rimarcare che, rispetto alla necessaria prevalente applicazione del diritto dell'Unione, gli ordinamenti nazionali non si possono trincerare dietro il fatto compiuto delle scelte degli organi giurisdizionali di ultima istanza o dietro lo schermo del giudicato¹⁸.

Nel contempo, dietro a scelte come quelle compiute dalla Cassazione, tese a valorizzare il giudicato tributario riferito a diversi anni di imposta, si deve leggere il tentativo di

¹⁸ Che la giurisprudenza Lucchini sia meno eccezionale di quanto non si voglia credere è confermato dall'interessante analisi di P. MENGOZZI, *La tutela davanti ai giudici nazionali dei diritti riconosciuti ai singoli ed i principi generali del diritto dell'Unione*, Milano, 2011, spec. p. 80 ss.

fronteggiare un carico giudiziario esorbitante e di rispondere alla tensione verso la ragionevole durata dei procedimenti¹⁹. Questo aspetto, mi sembra, resta totalmente al di fuori della logica della Corte europea, che finge di ignorarlo. Del resto, dopo Olimpclub, la Suprema corte si è talora atteggiata in modo diverso²⁰, ritornando a limitare l'efficacia del giudicato al solo periodo impositivo a cui è riferita la controversia che lo ha generato²¹.

Il ragionamento non può qui essere troppo allargato, ma è bene notare che l'impiego del giudicato, e specialmente del giudicato esterno, come strumento di deflazione suscita perplessità, proprio da un profilo teorico. Il giudicato corrisponde alla domanda e risolve una controversia. Il giudicato esterno proveniente da una diversa giurisdizione (ad esempio, penale o amministrativa rispetto a quella civile) risolve un aspetto della fattispecie che comunque il giudice non avrebbe potuto conoscere. Invece, il giudicato esterno tributario, come ogni giudicato esterno nell'ambito del medesimo plesso giurisdizionale, spezza la controversia, ne isola alcuni punti (di per sé, non oggetto di domanda, ma semplici presupposti di fatto per la decisione) e ne trasferisce l'esito in altre controversie. Vi è, in qualche modo, una sorta di sviamento della funzione del giudicato e, come è ben noto, in diritto processuale ogni alterazione dei meccanismi fisiologici porta conseguenze altrettanto patologiche.

Ora, il punto è il seguente: come porre in relazione la necessità di non rinnovare, in processi seriali, un lavoro di accertamento ripetitivo, con il diritto delle parti ad essere

¹⁹ Il riferimento al giudicato, come presidio della ragionevole durata, è affermato in modo esplicito nella motivazione della più volte citata sentenza n. 13916.

²⁰ V. BUTTUS, *Ulteriori ridimensionamenti giurisprudenziali all'estensione del giudicato tributario*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, p. 505 ss.

²¹ Cass., 25 novembre 2009, n. 24784. In questo caso, la Sezione lavoro ha affermato la massima seguente. Il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato, nel giudizio tra le stesse parti, con riferimento al medesimo rapporto giuridico di durata, in ordine alla soluzione delle questioni di fatto e di diritto comuni ad entrambe le cause, presuppone la compatibilità del giudicato con i principi fondamentali del diritto comunitario applicabili nel caso concreto. In applicazione del predetto principio, la S.C., in controversia concernente l'asserito inadempimento dell'obbligo dichiarativo di inviare le comunicazioni reddituali alla Cassa Nazionale Forense da parte di un avvocato cittadino di un paese dell'Unione Europea iscritto all'Albo professionale e alla relativa cassa previdenziale del paese di provenienza, ha statuito che il giudicato formatosi in altro giudizio, tra le stesse parti, con riferimento ad un diverso periodo impositivo ed affermativo dell'obbligo de quo, non esimeva il giudice di merito dal verificare se l'accertamento, nell' "an", dell'obbligazione a carico del professionista contrastasse con i principi comunitari in tema di libertà di stabilimento e di divieto di discriminazioni basate sulla nazionalità e di applicazione di più regimi previdenziali e contributivi.

giudicate solo sui punti oggetto di contraddittorio effettivo e con il mantenimento del giudicato all'interno dei suoi limiti strutturali.

La lezione di *Olimpiclub* è chiara. Ciò che viene sconfitto è l'atteggiamento interpretativo della Cassazione, che amplia i confini oggettivi del giudicato tributario: naturalmente, nel solo ambito dei rapporti con il diritto europeo e nella misura in cui ciò limiti o riduca l'applicazione del diritto dell'Unione. Per quanto si possa accedere ad una ricostruzione virtuosa, che limita gli effetti di *Olimpiclub*, resta vero che ai giudici nazionali è dato un significativo avvertimento. Con tutto questo, a mio avviso, vi è un possibile percorso, che consente un razionale impiego di risorse giudiziarie (nucleo centrale del principio di ragionevole durata, inteso come caratteristica di sistema) nel pieno rispetto del diritto di difesa delle parti.

Infatti, senza ricorrere alla gabbia del giudicato, si può ritenere che il giudice (qui tributario, ma in altre situazioni civile o amministrativo) possa avvalersi di ciò che è stato accertato in altre pronunce giurisdizionali definitive, sotto il profilo di un prudente apprezzamento di quei dati di fatto (che la parte più diligente avrà l'onere di sottoporli), che normalmente non saranno contestati dall'altra parte. Il combinato effetto degli art. 116, comma 1°, c.p.c. e dell'art. 115, comma 1°, c.p.c. permette al giudice di ritenere provati i fatti (ad esempio, i presupposti fattuali per l'applicazione di una data imposta), già accertati con sentenza per un diverso e precedente periodo di imposta, qualora nel contenzioso relativo ad un successivo periodo di imposta la parte che ne è pregiudicata non li contesti, fornendo poi una specifica prova del loro modificarsi.

Lo sforzo che si richiede al giudice è minimo: se, nella logica criticata dalla Corte di giustizia, occorre comunque svolgere l'operazione intellettuale di verifica della formazione del giudicato, nella prospettiva che sto indicando si tratta solo di applicare il dato già oggetto di verifica alla nuova fattispecie e di prendere atto della mancanza di contestazione. L'eventuale sottoposizione della nuova fattispecie a norme, europee od interne, non applicabili *ratione temporis* a quella di un anteriore periodo impositivo, è un ragionamento di diritto, che non comporta l'investimento di specifiche risorse di indagine.

Certo, si apre la strada a casi in cui l'accertamento svolto in un precedente giudizio non sarà utilizzabile: e, mi sembra, non sarebbe stato possibile utilizzarlo in Olimpiclub, dato il contrasto fra il contribuente e l'Amministrazione tributaria. Credo però che si tratti di ipotesi numericamente marginali e che, nella pratica, la soluzione proposta possa risultare rispettosa sia del contraddittorio fra le parti, sia dell'ineludibile esigenza di decisioni rapide.