GIUSTIZIA INSIEME

Europa e Corti Internazionali*

Salvaguardia del diritto dell'Unione Europea ed efficacia esterna del giudicato: oltre la sentenza Olimpiclub?

di Laura Castaldi

24 settembre 2020

Salvaguardia del diritto dell'Unione Europea ed efficacia esterna del giudicato: oltre la sentenza Olimpiclub?

di Laura Castaldi

Sommario: 1. Il giudizio a quo - 2. La posizione della Corte di Giustizia - 3. Primi rilievi - 3.1. Il quesito sostanziale: considerazioni e perplessità - 3.2. Il quesito processuale: giudicato esterno e sua contrarietà al diritto dell'Unione – 4. Il contesto giurisprudenziale interno: prospettive - 5. I tratti distintivi del caso di specie – 6. Riserve sull'iter argomentativo della Corte di Giustizia – 7. (Segue). Possibili scenari ricostruttivi - 8. Alcuni ulteriori spunti di riflessione.

1. *Il giudizio a quo*

Per comprendere appieno le implicazioni legate alla sentenza della Corte di Giustizia in rassegna [1] conviene muovere dai fatti di causa. Che – seppur ricostruibili sommariamente stanti talune (peraltro gravi) lacunosità dei dati da essa evincibili – ci mettono di sicuro davanti ad una vicenda processuale dai tratti a dir poco singolari.

In estrema sintesi, nel 2015 uno studio professionale di avvocati avanzava istanza di cancellazione della propria partita IVA a far data dall'anno 2002[2] con contestuale richiesta di

rimborso dell'IVA versata nel periodo 1 gennaio 2010 – 31 dicembre 2014 in ragione della propria (pretesa) carenza di soggettività passiva IVA.

Perso il primo grado del giudizio radicato avverso il silenzio rifiuto opposto dall'Ufficio finanziario alla richiesta, la parte contribuente – nell'impugnare l'avversa pronuncia di prime cure avanti la Corte d'Appello di Bucarest – invocava a proprio favore l'autorità di cosa giudicata di una sentenza, *medio tempore* resasi definitiva *inter partes*, nella quale, per giunta dalla medesima Corte d'Appello di Bucarest, era stato accertato e dichiarato, con riferimento al periodo temporale 1 gennaio 2011 – 30 novembre 2014**[3]**, che la libera pratica della professione di avvocato svolta dall'associazione professionale in questione non era qualificabile come esercizio di attività economica: essa mettendo capo a – non meglio precisati – rapporti di "*assistenza legale*"**[4]**.

L'autorità di cosa giudicata veniva fatta valere dalla parte contribuente in forza di quanto disposto dall'art. 431 comma 2 del codice di procedura civile rumeno alla cui stregua "*ciascuna parte può far valere l'autorità di cosa giudicata in un'altra causa, qualora esista un nesso con la definizione di quest'ultima*".

Questo essendo il quadro di causa, la Corte d'appello rumena si risolveva a formulare (o, meglio, come si dirà poi, si trovava costretta a sollevare) domanda pregiudiziale alla Corte di Giustizia circa:

a) La riconducibilità alla nozione di "*esercizio di un'attività economica*", ex art. 9 della direttiva IVA 2006/112/UE, dell'esercizio della professione forense;

b) L'essere il diritto dell'Unione ostativo a che l'autorità di cosa giudicata spieghi effetto in altro giudizio pendente in materia di IVA laddove ciò comporti, altrimenti, per il giudice una pronuncia in violazione del diritto dell'Unione.**[5]**

2. *La posizione della Corte di Giustizia*

A fronte delle due questioni interpretative sottopostele, la Corte – seguendo il suo solito (per noi un po' pedante ma ben collaudato) cliché motivazionale**[6]** – se ne esce con una sentenza inaspettatamente scabra.

Ed invero, dopo aver sbrigativamente risolto in termini positivi la questione sostanziale sottopostale – semplicemente ricordando l'ampiezza di latitudine non solo letterale ma anche interpretativo/concettuale che la sua ultradecennale giurisprudenza ha sempre attribuito ai termini utilizzati dalla Direttiva nel descrivere il requisito oggettivo dell' "*esercizio di un'attività*

economica" la cui imputabilità ad un soggetto qualsivoglia ne comporta, per ciò solo, la soggettività passiva d'imposta ai fini IVA**[7]** – il Collegio si inoltra sul ben più impervio e scivoloso terreno del rapporto tra autorità di cosa giudicata e piena applicazione del diritto dell'Unione**[8]**.

Ma – ed è qui la sorpresa – anche l'approccio a questo secondo quesito vede l'atteggiamento della Corte improntato ad una qual certa frettolosità: quasi che per il Collegio giudicante – analogamente a quanto (ritenuto) con riferimento al quesito precedente – tutto sia già stato scritto e nient'altro debba aggiungersi in argomento.

Del resto, che la Corte abbia ritenuto la propria pregressa giurisprudenza tale da metterla in grado, per ciò solo, di risolvere la questione sottopostale dal giudice rumeno senza particolari aggravi di riflessione lo confermano svariati elementi: la relativa brevità del testo della pronuncia; i ripetuti richiami della Corte a propri (peraltro pochi) precedenti in tutti i passaggi che ne compongono l'articolazione motivazionale**[9]**; soprattutto, la decisione della Corte di giudicare la causa senza l'ausilio delle conclusioni dell'Avvocato Generale**[10]**.

E così:

a) ricordata l'assoluta centralità spiegata dal principio di autorità di cosa giudicata nel contesto del diritto dell'Unione europea come presidio della certezza e della stabilità dei rapporti giuridici e della buona amministrazione della giustizia**[11]**;

b) ribadito altresì che è, sì, riservata alla competenza e all'autonomia dei singoli Stati membri la scelta delle modalità con cui dare riconoscimento e presidio al principio di autorità della cosa giudicata all'interno del proprio distinto ordinamento giuridico, ma nel rispetto del principio di equivalenza e di quello di effettività, entrambi riconducibili al principio di leale collaborazione verticale tra Unione Europea e singoli Stati membri nel dare piena attuazione al diritto dell'Unione;

c) rilevata (*rectius* sostenuta) in fatto la diversità di lasso temporale e di domanda formante oggetto del giudizio *a quo* rispetto a quelli coperti dalla decisione invocata nel suo effetto di *res iudicata*;**[12]**

d) constatato, accertato e dichiarato, in diritto, l'incompatibilità con il diritto dell'Unione dell'interpretazione della normativa IVA recata nella sentenza la cui *res iudicata* era invocata nel giudizio *a quo***[13]**;

la Corte ci sembra concluda, in sintesi, che delle due l'una:

- o il giudice *a quo*, in base alle proprie regole di diritto interno, può prescindere dal giudicato esterno invocato da parte contribuente**[14]**: nel qual caso sarà suo obbligo risolvere la causa in conformità al diritto dell'Unione nei termini di quanto stabilito dalla Corte in risposta al primo quesito, sebbene e anche laddove ciò comporti per costui contravvenire al proprio precedente **[15]**;

- ovvero, in caso contrario, l'autorità di cosa giudicata spiegata dalla precedente pronuncia definitiva non potrà comunque impedire al giudice *a quo* di rimettere in discussione le affermazioni ivi contenute contrarie al diritto dell'Unione, con riferimento ad esercizi fiscali distinti da quello rispetto a cui il giudicato si è formato**[16]**.

Alternativa che, sia detto per inciso, tale non ci sembra più di tanto se non da un punto di vista squisitamente formale: nell'un caso l'effetto preclusivo del giudicato non si verificherebbe per estraneità della fattispecie alla sfera di applicazione dell'art. 431 co. 2 c.p.c. rumeno; nell'altro, l'effetto preclusivo del giudicato (ovvero, se si vuole, la sua valenza normativa del caso concreto) ex art. 431 co. 2 c.p.c. sarebbe impedito dalla sua contrarietà sostanziale rispetto al diritto dell'Unione europea. In un caso l'autorità di cosa giudicata non sarebbe invocabile per ragioni di diritto interno; nell'altro caso l'autorità di cosa giudicata non sarebbe invocabile per incompatibilità con il diritto dell'Unione europea.

3. *Primi rilievi*

Insomma l'impressione *prima facie* è che la pronuncia: con riferimento alla risoluzione del primo quesito, rasenti l'ovvietà; mentre, quanto al secondo si collochi in quello che potremmo definire il fisiologico alveo della giurisprudenza della Corte di Giustizia in ordine al grado di resistenza del giudicato formale rispetto alla sua contrarietà sostanziale al diritto dell'Unione Europea.

Ma è solo un'impressione.

In realtà se si presta maggiore attenzione al contenuto della sentenza ci si accorge che la stessa, forse addirittura oltre le sue intenzioni, dice molto di più di quanto appare a prima vista, sollevando qualche curioso interrogativo oltre a sollecitare talune riflessioni a nostro sommesso parere rimaste *in nuce* in merito ai risvolti che potrebbero discenderne quanto all'assetto stesso del nostro sistema processuale: essa ponendosi e proponendosi come ulteriore tassello di quel già complesso e sfuggente mosaico di elementi che pungolano e tormentano in particolare la Suprema Corte laddove questa – nonostante la, e anzi proprio in ragione della, posizione assunta sulla c.d. efficacia esterna del giudicato con la sent. 13916/06 resa a SS.UU. – si trova impegnata nel difficile compito di circoscrivere i confini oggettivi e temporali del giudicato (per quanto qui

interessa[17]) tributario[18]: con una significativa produzione giurisprudenziale[19] che è parsa a taluno – non a noi – incerta, oscillante e poco condivisibile[20].

Ma entriamo *in medias res*.

3.1. Il quesito sostanziale: considerazioni e perplessità

In primo luogo, non può che sorprendere l'apparente bizzarria nel merito della vicenda processuale *a quo*: tale da far pensare ad una lite patentemente pretestuosa e temeraria.

E' davvero difficoltoso, infatti, dubitare della soggettività passiva IVA di uno studio professionale di avvocati per giunta – da quanto è dato arguire – esercente la propria attività dal lontano 2002. Verrebbe da pensare che, se la questione oggetto del contendere fosse stata sottoposta, *mutatis mutandis*, dallo studio UR all'Agenzia delle entrate italiana sotto forma di interpello interpretativo ex art. 11 lett. a) lg. 212/2000, forse avremmo potuto additare il caso quale esempio gigliato di interpello inammissibile per carenza del requisito di obiettiva condizione di incertezza.

Eppure soffermarsi a riflettere e porsi qualche interrogativo in argomento è più che legittimo nel caso di specie: per due ordini di ragioni.

Perché, comunque sia, è un dato di fatto che *inter partes* era intervenuta una pronuncia giudiziale – per giunta adesivo-confirmativa della sentenza di prime cure [21] – di segno esattamente contrario alle nostre attese: due distinti collegi giudicanti, insomma, avevano accertato e dichiarato che lo studio professionale di avvocati UR era da considerarsi come non esercente un'attività economica ai sensi della disciplina IVA[22].

Perché siffatta pronuncia di merito era divenuta definitiva: più precisamente, trattandosi di sentenza d'appello, era stata fatta passare in giudicato dall'ufficio finanziario che, risultato soccombente in entrambi i gradi di giudizio di merito, aveva ritenuto di non esercitare gli strumenti giuridici messigli a disposizione dall'ordinamento per contestarla. Con ciò – aggiungiamo noi, riservandoci qualche ulteriore riflessione nella parte conclusiva della presente nota – assumendosene le conseguenti responsabilità.

Orbene, il contenuto della sentenza in commento non adduce informazioni utili per gettare luce sugli elementi che erano stati spesi dallo Studio UR a sostegno dei propri assunti difensivi in siffatto parallelo giudizio dipoi definitosi positivamente per la parte contribuente con il passaggio in giudicato della sent. 30 aprile 2018: nessun aiuto si ritrae neppure dal passaggio argomentativo in cui se ne richiama la motivazione, riportata in termini tanto criptici quanto

tautologici.

Ci permettiamo così una fantasia: sollecitata da una apparente stonatura argomentativa della sentenza in commento, laddove la Corte di Giustizia, a sostegno motivazionale del proprio ragionamento, va a richiamare, per l'appunto, un proprio precedente concernente l'aliquota IVA applicabile alle prestazioni di servizi fornite dagli avvocati quando indennizzati totalmente o parzialmente dallo Stato nell'ambito del gratuito patrocinio**[23]**.

Si tratta all'evidenza di un argomento ultroneo e fuori contesto, una vera superfetazione di fronte alla eclatante ovvietà delle considerazioni, dai rigorosi fondamenti normativi, precedentemente svolte dalla Corte a sostegno della soggettività passiva IVA degli esercenti la professione di avvocati: c'è bisogno di scomodare il gratuito patrocinio per sostenere che lo studio legale UR esercitando professionalmente l'attività forense svolgeva un'attività economica ai fini IVA ed era da considerarsene dunque soggetto passivo? Certamente no. A meno che la gratuità/non corrispettività delle prestazioni legali dello studio UR non fosse proprio il tratto caratterizzante i contratti di assistenza legale da questo stipulati con i propri clienti.

Perché se così fosse il richiamo della Corte di Giustizia al proprio precedente giurisprudenziale avrebbe un certo qual significato e, forse, il giudicato favorevole (formatosi all'esito di un doppio grado di merito di segno concorde) ottenuto dallo Studio UR sarebbe meno sorprendente di quanto possa apparire: richiamandoci alla mente la nota vicenda del sig. Tolsma, suonatore ambulante dell'organo di Barberia per le strade di Monaco di Baviera, cui l'amministrazione finanziaria tedesca pretendeva attribuire la partita IVA con connesso assoggettamento a imposizione IVA delle relative prestazioni: salvo poi, la Corte di Giustizia**[24]**, sancirne l'estraneità dall'area di applicabilità IVA proprio in ragione della non onerosità/ corrispettività delle prestazioni in cui si estrinsecava la sua attività.

Si tratta di mere illazioni che tali rimangono: ma che portano a chiederci se il quesito proposto dalla Corte d'appello rumena alla Corte di Giustizia fosse stato formulato in modo adeguato (ovvero in termini aderenti e pertinenti rispetto alla specificità della controversia oggetto di causa): quest'ultima dovendo pronunciarsi attenendosi ai termini della domanda proposta e in ragione degli elementi fattuali prospettati e sottoposti alla sua attenzione dal giudice *a quo*.

3.2. Il quesito processuale: giudicato esterno e sua contrarietà al diritto dell'Unione

L'osservazione non è fine a sé stessa perché – al di là e a prescindere da quanto andremo ad osservare subito di seguito nel testo – offre il fianco per esprimere delle riserve altresì nei

confronti del secondo quesito oggetto della pronuncia in rassegna. La cui curiosa formulazione da parte del giudice rumeno si dimostra in tutta la sua evidenza, a maggior ragione, se si confronta con quello proposto dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza di rinvio relativa alla causa Olimpiclub**[25]**.

Ed invero, nel diritto rumeno – per quanto è dato desumere dalla sentenza in commento – l'efficacia esterna della *res iudicata* è sancita per legge: precisamente dall'art. 431 co. 2 c.p.c. E, ai sensi dell'art. 432 c.p.c., può essere rilevata sia *ex officio* che per eccezione di parte in ogni stato e grado del giudizio.

Niente di tutto questo è riscontrabile nel nostro ordinamento: possiamo dire che a risultati simili si era (e si è) arrivati in chiave interpretativa attraverso una, non certo facile, elaborazione giurisprudenziale della Suprema Corte in ordine alla portata da riconoscere all'art. 2909 c.c. – proprio nell'imminenza dell'ordinanza di rinvio Olimpiclub – con la già menzionata sent. 13916/06 delle SS.UU.

Eppure, mentre nella vicenda Olimpiclub il quesito alla Corte di Giustizia in ordine alla vincolatività del giudicato esterno nonostante la sua suscettibilità di condurre il giudice *a quo* ad un pronunciamento contrario al diritto dell'Unione viene formulato dalla Cassazione avendo specifico riguardo all'art. 2909 c.c. nell'interpretazione datane dalle sue Sezioni Unite, nel caso di specie il quesito della Corte d'appello di Bucarest viene proposto in forma generale e astratta senza alcuna menzione né dell'art. 431 co. 2 c.p.c., né dell'art. 432 c.p.c.**[26]**

Con il risultato che escono rafforzati la portata generale e di principio degli assunti ivi spesi dalla Corte di Giustizia in punto di (in)efficacia esterna del giudicato (interno) sostanzialmente contrario al diritto dell'Unione. Assunti che, peraltro, sembrano essere già stati compiutamente elaborati dalla Corte di Giustizia nei suoi precedenti come menzionati nel corpo motivazionale della sentenza in rassegna: in particolare, e come già ricordato, nella sent. 3 settembre 2009 (causa C-2/08 Olimpiclub) e, più di recente, nella sent. 4 marzo 2020 (causa C-34/19 Telecom Italia SpA).

E allora, cosa aggiunge di nuovo questa sentenza in argomento? Soprattutto, quali spunti di riflessione può offrire al relativo dibattito interno ed europeo?

Apparentemente nessuno: se non, appunto, realizzare quell'effetto di rafforzamento dei principi già in precedenza enunciati dalla Corte di Giustizia per ciò che ribaditi con riferimento ad un quadro normativo interno (quello rumeno) dove (sembrerebbe) l'efficacia esterna della *res iudicata* è sancita espressamente dalla legge.

Tant'è che, per parte sua, la Suprema Corte di Cassazione, nella costante opera di cesello che la occupa (e preoccupa) nel delineare i confini di invocabilità del giudicato esterno, sembra averne addirittura anticipato i contenuti. Laddove, in tempi relativamente recenti, essa ha stabilito che "*Nel processo tributario il vincolo oggettivo derivante dal giudicato, in relazione alle imposte periodiche deve essere riconosciuto nei casi in cui vengono in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione del rapporto, salvo che, in materia di IVA, ciò comporti l'estensione ad altri periodi d'imposta di un giudicato in contrasto con la disciplina comunitaria, avente carattere imperativo, compromettendone l'effettività*".[27]

Col che potremmo chiudere la presente nota di commento semplicemente rilevando con una certa preoccupazione il pericoloso rinnovato profilarsi di quella significativa divaricazione di regole procedurali-processuali applicabili nell'ordinamento interno con riferimento, rispettivamente, ai tributi armonizzati e non armonizzati: situazione che – già registratasi riguardo all'esistenza o meno di un obbligo generalizzato di instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale a pena di nullità dell'atto di accertamento successivamente emanato, così come plasticamente fotografata dalla sent. 9 dicembre 2015 n. 24823 delle SS.UU. della Corte di Cassazione[28]-[29] laddove venisse a radicarsi sul ben diverso terreno della *res iudicata* rischierebbe davvero di gettare lo scompiglio nel nostro sistema processuale tributario.

4. *Il contesto giurisprudenziale interno: prospettive*

In realtà a noi sembra che la sentenza della Corte di Giustizia in commento abbia riguardo e si pronunci con riferimento ad un contesto processuale significativamente diverso rispetto a quelli da cui hanno tratto origine i precedenti dalla stessa citati e che proprio questa sua particolarità distintiva possa consentire di individuare una direttrice di comportamento per il giudice domestico estremamente interessante ai fini della salvaguardia dell'elaborazione teorico-sistematica della giurisprudenza interna in tema di efficacia esterna del giudicato: sia per quanto attiene ai presupposti logico-giuridici su cui si fonda sia per i valori che la Suprema Corte ha inteso perseguire e garantire per il tramite della sua elaborazione[30]. Passibili, altrimenti, di essere messi a repentaglio da un acritico e non adeguatamente ponderato recepimento della giurisprudenza europea di cui qui ci si occupa[31].

Occorre infatti ricordare che, con la sent. 13916/2006, le Sezioni Unite non solo hanno correttamente evidenziato come, devoluto alla cognizione del giudice tributario, sia non già l'atto impugnato quanto piuttosto il modo di essere e/o la qualificazione giuridica degli elementi costitutivi della fattispecie tributaria generativa del rapporto impositivo così come ivi

rappresentati e per suo tramite partecipati dall'amministrazione finanziaria al contribuente, ma, soprattutto, che il loro conseguente accertamento giudiziale come compiuto ai fini della decisione, quando venga ad assumere i crismi della definitività e dunque l'autorità di *res iudicata,* è destinato a spiegare i suoi effetti (preclusivi di nuovi accertamenti giudiziali, ovvero, se si preferisce, normativi del caso concreto) temporalmente dipendenti dalla rilevanza temporale del fatto accertato (e/o della sua qualificazione giuridica) dal punto di vista sostanziale (ovvero normativo)**[32]**.

Con ulteriori successive pronunce la stessa Suprema Corte ha avuto poi modo di opportunamente precisare i contorni dei propri enunciati**[33]**, con ciò pervenendo ad approdi interpretativi in ordine all'estensione oggettiva e temporale del giudicato tributario pienamente condivisibili sul piano sistematico**[34]**: sia in termini di ottimale funzionalizzazione dello strumento processuale rispetto alla conformazione sostanziale dei rapporti che ne formano oggetto di cognizione e accertamento (e dunque, in ultima analisi a salvaguardia dell'effetto utile del processo), ma soprattutto in chiave di tutela della certezza del diritto. Valore quest'ultimo che, nel diritto tributario, comporta una connaturata intollerabilità, sotto il versante prima di tutto costituzionale, verso la formazione di giudicati (anche solo logicamente) contrastanti**[35]** in ordine: a) al modo di essere di fattispecie imponibili uniche ma generativa di più rapporti soggettivamente distinti**[36]** b) ovvero, appunto, al modo di essere di fatti che per legge hanno efficacia permanente o pluriennale oppure alla qualificazione giuridica di rapporti ad esecuzione prolungata, e che si correla all'esigenza di garantire la stabilità dei rapporti impositivi**[37]** oltre che, al contribuente (e di riflesso all'amministrazione finanziaria), l'affidabilità/prevedibilità circa le conseguenze fiscali delle proprie condotte (il che consente di apprezzarne un, non sempre adeguatamente valorizzato, terreno comune che il diritto tributario condivide con il diritto penale).

5. I tratti distintivi del caso di specie

Ebbene, se poniamo attenzione alle sentenze della Corte di Giustizia richiamate nella pronuncia in commento ci rendiamo presto conto di un elemento comune che, seppur con sfumature diverse, le accomuna. Più precisamente, la contrarietà al diritto dell'Unione del giudicato esterno di cui si invocano gli effetti nel giudizio *a quo*:

a) risulta già *aliunde* accertata ed è quindi dato che assurge quale elemento fattuale pacifico nella stessa ordinanza di rimessione del giudice a quo e, del pari, nel pronunciamento della Corte di

Giustizia: il tema da risolvere si esaurisce nello stabilirne, nonostante ciò, la vincolatività;[38]

b) ovvero, viene messa in dubbio dal giudice *a quo* (e, dipoi, esclusa dalla Corte) in ragione di una sopravvenuta modifica del quadro normativo europeo rilevante in causa (cui il giudice interno è chiamato ad attenersi) rispetto al momento in cui il giudicato esterno invocato si è formato: come accade precipuamente nel caso Olimpiclub [39] dove, si può dire, il giudice *a quo* si pone (e pone alla Corte) un problema di limite alla vincolatività dell'efficacia del giudicato *rebus sic stantibus*. [40]

Nella vicenda sottesa alla sentenza che andiamo commentando, invece, il panorama è fondamentalmente e profondamente diverso: tant'è che l'ordinanza di rinvio è altrettanto (e a nostro parere, correttamente) diversa da quella che – ad esempio – riscontriamo nella causa Olimpiclub.

Nel caso di specie, invero, il giudice rumeno:

a) si trova a che fare con una *res iudicata* che, a suo parere in base al diritto interno ex artt. 431 e 432 c.p.c. rumeno, lo vincolerebbe nel pronunciarsi rispetto alla causa sottoposta al suo esame;

b) dubita che siffatta *res iudicata* sia conforme al diritto dell'Unione

Insomma, la contrarietà al diritto dell'Unione del giudicato esterno non è un dato che si pone come fattuale (perché *aliunde* accertato) per il giudice *a quo* ma è solo da costui sospettato.

Ed è per questo che nell'ordinanza di rinvio il giudice rumeno molto saggiamente:

a) pone innanzitutto alla Corte di Giustizia UE la questione pregiudiziale sostanziale (è esercente un'attività economica e dunque soggetto passivo IVA chi svolge la professione di avvocato?)

b) e solo successivamente la questione pregiudiziale procedurale-processuale (se la *res iudicata* di cui si invoca l'efficacia esterna è contraria al diritto dell'Unione, il giudice può discostarsene?)

6. *Riserve sull'iter argomentativo della Corte di Giustizia*

Ebbene, questo sottile cordone ombelicale che lega i due quesiti, ci sembra non venga opportunamente apprezzato nell'argomentare della Corte nella sentenza in commento: da qui il senso di insoddisfazione che genera il dispositivo cui essa mette capo.

Nell'*iter* argomentativo della Corte – si vedano in particolare i §§ 31 e 32 – il venir meno dell'efficacia esterna dell'autorità della causa giudicata è collegato inscindibilmente alla sua indiscussa contrarietà sostanziale al diritto dell'Unione.[41] Contrarietà che però e per l'appunto, nel caso di specie, si disvela "*indiscussa*" in ragione della risposta al primo quesito da parte della

Corte medesima.

Col che rimane però aleggiante e irriducibilmente irrisolta una domanda: in regime – diciamo così – ordinario, chi stabilisce la contrarietà al diritto dell'Unione del giudicato esterno invocato così che il giudice possa consideralo non vincolante nella causa sottoposta alla sua cognizione?

E ancora. Ammettiamo pure che la Corte, nella sentenza in questione, abbia escluso a priori (dunque indipendentemente da una valutazione di sua contrarietà al diritto dell'Unione) l'effetto vincolante del giudicato esterno nelle controversie in materia di IVA così da lasciare libero il giudice da ostacoli di sorta nel prendere in considerazione e applicare la normativa dell'Unione in materia di IVA**[42]**: verrebbe da chiedersi, chi garantisce che la successiva decisione, emessa a prescindere ovvero in contrasto con il precedente giudicato, sia davvero quella rispettosa e correttamente applicativa del diritto dell'Unione?

Ora, a noi sembra che proprio la mancata messa a fuoco e risoluzione di questi snodi problematici conduca la Corte di Giustizia ad una affermazione di principio – quella delineata nel §34 – per un verso, spiazzante e preoccupante nella sua assolutezza, per l'altro, parzialmente eccentrica rispetto a tutta l'impostazione della sentenza.

Quello che ci sembra certo emerga è che in nome di un (preteso) omaggio al primato del diritto dell'Unione, la Corte sia disposta a sacrificare il principio dell'autorità della cosa giudicata nella latitudine correttamente individuata dalla nostra giurisprudenza di legittimità in chiave interpretativa dell'art. 2909 c.c. e finisca così con l'ammettere – almeno nel settore IVA – il ritorno a possibili conflitti teorici di giudicati: con buona pace delle esigenze di certezza e stabilità di cui abbisogna più di altre proprio la platea eletta di operatività del tributo in questione: ossia il mercato.

7. *(Segue). Possibili scenari ricostruttivi*

Orbene, anche per scongiurare un simile pericolo, è nostro convincimento che il giusto contemperamento dei due valori in gioco (la certezza del diritto, la stabilità dei rapporti giuridici, l'esigenza sistematica di evitare il formarsi di giudicati contrastanti in ordine ad elementi della fattispecie impositiva a valenza pluriennale, per un verso, e la necessità di garantire l'effettività di corretta interpretazione e applicazione delle norme dell'Unione in materia di IVA, dall'altro) dovrebbe condurre invece l'interprete a spingersi oltre in chiave evolutiva rispetto alla sentenza della Corte di Giustizia per trarne tutte le potenziali conseguenze in chiave sistematica.

E con ciò – anche traendo insegnamento dal percorso seguito dal giudice *a quo* rumeno – ritenere che, in caso di invocata efficacia esterna di un giudicato rispetto al quale il giudice sospetti la

contrarietà con il diritto dell'Unione[43], costui non possa per ciò solo disattenderlo ma debba essere piuttosto sempre obbligato (a prescindere dal suo essere giudice di ultima istanza) a sollevare la questione pregiudiziale sostanziale rispetto al profilo contenutistico del giudicato invocato di cui dubita, davanti alla Corte di Giustizia: con ciò l'autorità della cosa giudicata verrebbe meno solo se e a patto che l'organo giurisdizionale cui è istituzionalmente demandata in via esclusiva l'interpretazione (a garanzia di corretta applicazione) del diritto dell'Unione, ne verifichi l'effettiva contrarietà o meno al diritto dell'Unione e dunque la sua suscettibilità o meno a spiegare efficacia esterna nel giudizio a quo.

8. *Alcuni ulteriori spunti di riflessione*

Ci accingiamo così a concludere questa nostra nota di commento con due spunti di riflessione, che tali rimangono per non tediare ulteriormente il lettore.

La prima riguarda la comune singolarità che contrassegna le vicende processuali sottese ai pronunciamenti della Corte che qui a vario titolo sono venute in considerazione: in tutti i casi ci troviamo davanti ad una inspiegabile frammentazione di vicende giudiziali sostanzialmente unitarie, spesso ad una dilatazione abnorme dei tempi processuali[44], talvolta ad una incomprensibile inversione delle tempistiche di decisione di cause che paiono astrette da vincoli di pregiudizialità/dipendenza[45]: l'ambiente ottimale insomma per il proliferare di giudicati e perché possa porsi un problema di efficacia esterna del giudicato. C'è da interrogarsi dunque – per quanto ci riguarda – sul grado di utilizzo (e di accortezza di utilizzo) degli strumenti che la disciplina processuale interna – segnatamente il d.l.vo 546/1992 in combinato con il c.p.c. – appronta a disposizione del giudice e delle parti per evitare simili fenomeni: e la mente corre alle disposizioni in tema di riunione dei ricorsi ex art. 29, di sospensione necessaria del processo ex art. 39 co. 1bis; a tutto il controverso panorama degli interventi e delle chiamate in causa la cui piena operatività nel giudizio tributario sembra essere stata significativamente compromessa dalla non felice fattura, per non dire cripticità, dell'art. 14.

L'altra invece è una riflessione di sistema e si traduce nell'interrogarci sul ruolo che la Corte di Giustizia ascrive alla figura del giudice rispetto al processo tributario e alla gestione del processo ad opera delle parti: che potrebbe condurre ad un ripensamento radicale degli assetti di principio che lo governano e lo modellano.

Com'è noto, la disciplina del processo tributario, soprattutto dopo la riforma del 1992, è improntata al principio della domanda. Ciò che è devoluto alla cognizione giudiziale dipende dall'esercizio dell'azione e della difesa delle parti; come nella disponibilità delle parti è

l'istruttoria giudiziale: il pieno rinvio al codice di procedura civile, il progressivo elidersi dei poteri istruttori in capo al giudice di cui all'art. 7 d.l.vo 546/1992 depongono tutti per un netto regresso dei profili originariamente di matrice inquisitoria presenti nel modello di processo tributario delineato dal d.p.r. 636/1972 a favore di un modello di processo nella piena disponibilità delle parti (di stampo giusprivatistico). In una logica di questo tipo assume particolare rilievo il profilo della responsabilità che le parti si assumono sulle scelte di conduzione del processo e sulle conseguenze che ne discendono. Nessuno può dolersi delle conseguenze che processualmente e sostanzialmente scaturiscono in esito al processo laddove condotto nel rispetto delle regole che lo governano.

L'efficacia esterna del giudicato (soprattutto quando non formatosi su una pronuncia di ultima istanza) si coniuga perfettamente ad un simile assetto di principio: la parte che – a seguito di libera e consapevole valutazione – decida di non fruire, pur potendolo, degli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento per sindacare una pronuncia, dimostra col proprio comportamento di accettarne i contenuti e di condividerli in tutta la loro ampiezza di efficacia ai sensi dell'art. 2909 c.c. Ma il discorso sostanzialmente vale anche in caso di giudicato formatosi su decisione di ultima istanza: la parte fruisce o subisce le conseguenze (rispettivamente favorevoli o sfavorevoli) che formano il risultato definitivo del processo anche come conseguenza delle proprie scelte processuali, degli elementi dedotti e deducibili in causa, degli elementi probatori prodotti, delle tempistiche più o meno rispettate ecc.

Orbene a noi sembra che il pronunciamento della Corte in rassegna, irrompa in questo scenario alterandone l'equilibrio: il giudice – nella logica della sentenza che qui si commenta – non è più solo l'arbitro della lite ma anche e soprattutto il guardiano posto a garanzia della effettività di corretta applicazione del diritto dell'Unione nell'ordinamento interno, di un interesse generale e di sistema che sopravanza le scelte processuali delle parti.

Si tratta di una prospettiva di indisponibilità del diritto e/o del rapporto che, affiancandosi e assommandosi a ulteriori spunti sulla valenza pubblicistica degli interessi coinvolti nel processo tributario che la Suprema Corte di Cassazione non ha mancato di evidenziare in questi ultimi anni, dovrebbe indurci a riflettere: soprattutto di questi tempi in cui si parla di una (più o meno imminente) riforma del processo tributario. Potrebbe essere l'occasione per discutere sull'adeguatezza del modello processuale adottato rispetto ai diritti, agli interessi generali e doveri costituzionali e agli obiettivi sovranazionali che è chiamato a tutelare e realizzare.

[1] Si tratta della sent. 16 luglio 2020 C-424/19 (*Cabinet de avocat UR)* con riferimento alla quale – per un primo immediato commento – cfr., in questa stessa rivista, MARCHESELLI, *Giudicato*

esterno, diritto eurounitario e fattispecie pluriennali.

[2] Probabilmente anno di sua costituzione.

[3] Dunque diverso ma integralmente intercluso nello periodo temporale interessato dalla causa principale.

[4] Così si legge al § 11 della sentenza in commento.

[5] Per maggiore chiarezza, così risultano riportate le questioni pregiudiziali formulate dal giudice rumeno nella G.U. dell'Unione europea 26 agosto 2019, C 288:

1) Se nell'ambito di applicazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio (relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto) la nozione di «soggetto passivo» comprenda anche chi esercita la professione di avvocato.

2) Se il principio del primato del diritto dell'Unione consenta di derogare, in un procedimento successivo, all'autorità di cosa giudicata di cui gode una decisione giurisdizionale definitiva la quale ha stabilito in sostanza che, nell'applicare e interpretare la normativa nazionale in materia di imposta sul valore aggiunto, l'avvocato non cede beni, non esercita un'attività economica e non conclude contratti di prestazione di servizi, bensì contratti di assistenza legale.

[6] Così lontano dalla nostra tradizione e sensibilità giuridico-argomentativa nella sua quasi maniacale ripetitività metodologica, consistente nell'enucleare una serie di affermazioni di principio ricavabili dai propri precedenti interpretativi nel loro rapporto di connessione/consequenzialità logica ovvero di reciproca esclusione che – come tanti tasselli – convergono nel condurre la Corte a enunciare la soluzione interpretativa richiesta dal giudice *a quo*.

[7] Così concludendo che "*una persona che esercita la professione di avvocato deve essere considerata un "soggetto passivo" ai sensi di tale disposizione*" (§20): ci si riferisce ovviamente all'art. 9 della direttiva 2006/112.

[8] Questione sulla quale la Corte di Giustizia si è intrattenuta più volte con note sentenze che hanno sollevato ampio dibattito in dottrina. In argomento vd. infra nt. 19

[9] Si tratta in buona sostanza di tre precedenti: sent. 3 settembre 2009 causa C-2/08 (*Fallimento Olimpiclub*); sent. 11 settembre 2019 causa C-676/17 (*Oana Madalina Calin*); sent. 4 marzo 2020 causa C-34/19 (*Telecom Italia Spa*).

[10] Segno inequivocabile, quest'ultimo, della ritenuta inesistenza di nuove questioni di diritto da risolvere ad opera del Collegio giudicante.

[11] Tale per cui il diritto dell'Unione non impone ad un organo giurisdizionale nazionale l'obbligo di riesaminare una sua decisione che goda dell'autorità di cosa giudicata anche se ciò permetterebbe di porre rimedio ad una situazione nazionale contrastante con tale diritto

[12] E' questo è un passaggio alquanto oscuro della sentenza della Corte di Giustizia: ed invero, non v'è chi non veda che i periodi temporali interessati dai due giudizi non sono affatto distinti bensì, parzialmente sovrapposti: quello coperto dal giudicato essendo integralmente intercluso in quello, più ampio, interessato dal giudizio *a quo*; quanto poi a quale fosse l'oggetto del contendere nel giudizio la cui sentenza era passata in giudicato, non è dato sapere ed è addirittura difficile provare a immaginare: ci viene solo da escludere che potesse riguardare pretese impositive relative a tributi diversi dall'IVA, in specie imposte sui redditi, giacché l'argomento dell'alterità del settore impositivo interessato dalla res iudicata (per giunta, non rientrante tra quelli armonizzati) altrimenti, per la sua forza dirimente, sarebbe sicuramente emerso con maggior forza ed evidenza nell'economia della pronuncia in commento.

[13] Inequivocabilmente in questi termini il § 30 della sentenza: consequenziale alla risoluzione interpretativa del primo quesito posto alla Corte.

[14] Si ipotizza cioè che il giudice a quo, sulla scorta della diversità di oggetto e di periodo temporale del giudizio definitosi, possa pervenire a ritenere la relativa *res iudicata* estranea all'oggetto della controversia pendente e dunque tale da non vincolarlo rispetto alla decisione di quest'ultima. Si tratterebbe perciò di una valutazione, rimessa al giudice del rinvio, che involgerebbe il portato interpretativo dell'art. 431 co. 2 c.p.c. rumeno laddove ricollega l'efficacia esterna del giudicato al fatto che la causa pendente rispetto a cui tale effetto è invocato presenti "un nesso" con la prima.

[15] Nella sent. 4 marzo 2020 causa C- 34/19 (Telecom Italia SpA) richiamata nella sentenza in commento la Corte è ancora più circostanziata: al § 60 precisando che l'obbligo di interpretazione conforme include quello per i giudici nazionali, ivi compresi i giudici di ultima istanza, di modificare, se del caso, una giurisprudenza consolidata se questa si basa su un'interpretazione del diritto nazionale incompatibile con il diritto dell'Unione

[16]Affermazione, quest'ultima, fondata dalla Corte su un richiamo secco alla sentenza Olimpiclub §§ 30-31 e giustificata dalla Corte per ciò che, altrimenti, l'errata applicazione del diritto dell'Unione si protrarrebbe negli esercizi impositivi futuri senza rimedio alcuno (cfr.§ 32

della sentenza in commento)

[17] L'economia della presente nota non ci consente troppe (seppur interessantissime) divagazioni: accenniamo solo – per ragioni che riprenderemo in prosieguo – agli sviluppi registratisi negli ultimi tempi nel settore processuale amministrativo in ordine alla cd. formazione progressiva del giudicato su cui vd. C.d.St. Ad. Plen. sent. 9 giugno 2016, n. 11.

[18] Ed invero – quella dell'efficacia oggettiva esterna (e/o della cd. ultrattività temporale) del giudicato tributario – è questione su cui da tempo è in corso un vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale. Venutosi da ultimo a complicare (e non poco) per ciò che – a mo' di crocevia – la diatriba ha finito per intercettare (e in parte a intersecarsi) con altre distinte – e in buona misura concettualmente autonome – problematiche. Fra le tante, quella che concerne il rapporto intercorrente tra il cd. principio di autonomia dei periodi impositivi e la (invocata) stabilità nel tempo di quei profili dell'obbligazione tributaria destinati a spiegare i loro effetti conformanti anche con riferimento agli esercizi impositivi successivi a quello di loro emergenza: rispetto al quale siano rimasti incontestati ad opera dell'Amministrazione finanziaria (Cass. sent. 24 aprile 2018 n. 9993 con commento di SCHIAVOLIN, *Termini di decadenza per l'accertamento relativo a costi pluriennali: una sentenza opinabilmente garantista* in *Riv. dir. trib.* 2018, II, 280 ss. nonché, se si vuole, CASTALDI, *Intorno al principio di autonomia dei periodi impositivi e ai termini decadenziali di accertamento*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2019, 191 ss.). Vicenda che ha visto, da ultimo, la Suprema Corte rimettere gli atti al Primo Presidente per una valutazione di pronunciamento da parte delle Sezioni Unite con un'ordinanza dal contenuto, ci sia consentito, tanto articolato quanto – per quel che ci riguarda – opinabile (vd. Cass. ord. 5 giugno 2020 n. 10701).

[19] Con profili di analisi che investono anche altre e altrettanto problematiche questioni connesse al giudicato. Vd. da ultimo per l'efficacia riflessa ultrasoggettiva del giudicato, Cass. 4.8.2020 n. 16640 secondo cui il giudicato formatosi in capo al sostituito, in cui il giudice ha sancito il carattere non imponibile del provento, fa stato nel processo, sull'omessa esecuzione della ritenuta, instaurato dal sostituto. Sulla conflittualità tra giudicati successivi in merito a rapporti con vincolo di pregiudizialità/dipendenza intercorrenti tra le stesse parti vd. ord. 31 maggio 2018 n. 13804.

[20] Si veda da ultimo, DALLA BONTA', *Giudicato esterno tributario, tra nuovi temperamenti e persistenti incertezze*, in *GT* 2019, 342 ss., alla quale si rinvia anche per ulteriori riferimenti bibliografici relativi a quella parte della dottrina, fondamentalmente di matrice costitutivista, critica verso la posizione assunta da Cass. SS.UU. sent. 13916/2006 (in specie, sin da subito, GLENDI, *Giuste aperture al ne bis in idem in Cassazione ma discutibili estensioni del giudicato*

tributario extra moenia, in *GT* 2006, 557 ss.).

[21] Si tratta della sent. 30 aprile 2018 cui fa menzione la CdGUE al § 11 della pronuncia in commento. Dal contenuto del §11 cit. si evince che siffatta sentenza d'appello risultava confirmativa della sentenza di primo grado resa dal Tribunale superiore di Bucarest.

[22]Al §11 si legge infatti che "*la sentenza 30 aprile 2018, divenuta definitiva,* [...] *confermando una sentenza del 21 settembre 2016 del Tribunale Superiore di Bucarest, ha dichiarato che un contribuente, come l'UR, che pratica la libera professione di avvocato, non esercita alcuna attività economica e, di conseguenza, non può essere considerato effettuare operazioni di consegna di beni o di prestazioni di servizi*".

[23] Richiamo tanto più ridondante e fuori luogo se si considera che la Corte di Giustizia lo utilizza per trarne un argomento *ab implicito*: aver disquisito sull'aliquota IVA da applicare alle prestazioni forensi rese nell'ambito del patrocinio a spese dello Stato presuppone in ogni caso la soggettività IVA degli avvocati.

[24] CDGUE sent. 3 marzo 1994 causa C-16/93 (Tolsma).

[25] Cass. ord. 10 ottobre 2007 n. 26996.

[26] Ciò sebbene su di essi il giudice *a quo* faccia leva per affermare il dispiegamento dell'effetto dell'autorità della cosa giudicata nella lite pendente in base al diritto interno.

[27] Così Cass. ord. 19 aprile 2018 n. 9710. Va detto peraltro che in argomento è tornata più di recente, Cass. sent. 28 novembre 2019 n. 31084 che merita menzione per la motivazione: particolarmente apprezzabile per il rigore argomentativo.

In essa la Suprema Corte, ripercorso l'iter giurisprudenziale che ha progressivamente precisato i confini di invocabilità/efficacia del giudicato esterno nel processo tributario dopo il principio enunciato dalle SS.UU. con sent. 13916/2006, ha concluso che "*il diritto dell'Unione europea, così come costantemente interpretato dalla Corte di Giustizia, non impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne da cui deriva l'autorità di cosa giudicata di una decisione, con riguardo al medesimo tributo, in relazione ad un diverso periodo d'imposta, nemmeno quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione di diritto comunitario da parte di tale decisione, salvo le ipotesi, assolutamente eccezionali* [di incompatibilità con il diritto comunitario]": circostanza di eccezionalità condivisibilmente ritenuta, dai giudici di legittimità, non ricorrente nella fattispecie oggetto di causa ove si discuteva dell'applicazione dell'aliquota IVA, se ordinaria o agevolata, alle prestazioni rese da un'impresa nell'ambito di un rapporto ad

esecuzione prolungata, avente ad oggetto la realizzazione in più anni di una medesima opera pubblica, e dove il giudicato esterno invocato (formatosi, si badi bene, sulla sentenza di appello relativa all'annualità successiva a quella oggetto del contendere: e dunque in ragione di una precisa determinazione volitiva dell'Ufficio finanziario soccombente di non ulteriormente coltivare il contenzioso) aveva definitivamente accertato la natura dei lavori in questione quali opere di urbanizzazione primaria e secondaria, come tali soggetti all'aliquota IVA agevolata.

[28] In termini altresì *ex pluribus* Cass. ord. 7 settembre 2018 n. 21767; Cass. ord. 22.5.2020 n. 9496.

[29] Divaricazione di regole di così difficile e imbarazzante coesistenza nel nostro sistema – stante anche la fisiologica contiguità tra imposte sui redditi e IVA – da indurre alla fine il legislatore a estendere l'obbligatorietà dell'attivazione del cd. contraddittorio endoprocedimentale anche al settore delle imposte sui redditi mediante introduzione dell'art. 5ter D.L.vo 218/1997Art. 4 *octies* D.L. 34/2019 a valere per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

[30] In argomento cfr. MANZON, *I limiti oggettivi del giudicato tributario nell'ottica del "giusto processo": lo swing-over della cassazione,* in *Corr. Giur*. 2006, 1694 ss.

[31] Ciò in linea con il valore fondante che la stessa Corte di Giustizia riserva al principio dell'autorità del giudicato ai fini della tenuta e della coerenza dei singoli ordinamenti interni e di quello europeo (vd. Conclusioni dell'Avvocato generale del 24 marzo 2009 causa C-2/08 Olimpiclub §50 "*le norme di diritto interno che, nell'interesse della certezza del diritto, conferiscono carattere definitivo alle decisioni possono essere messe in discussione, tenuto conto della forza e dell'efficacia del diritto comunitario, solo in via eccezionale e a condizioni molto restrittive*").

[32] L'efficacia preclusiva/normativizzante del giudicato opera "fino a quando quella qualificazione [...] non sia venuta meno fattualmente o normativamente" (così da ultimo Cass. 15 settembre 2017 n. 21935; Cass. 28 settembre 2018 n. 23495).

[33] Soprattutto correggendo il riferimento (invero infelice, anche in termini esemplificativi) alla stabilità nel tempo del giudicato formatosi avuto riguardo alla qualificazione giuridico-fiscale di situazioni fattuali *"tendenzialmente"* permanenti (residenza/non residenza; commercialità/non commercialità dell'ente) che svariate critiche avevano sollevato, giustamente, in dottrina.

Sul punto si rinvia alle condivisibili considerazioni di Cass. 11settembre 2015 n. 4832; Cass. 5 dicembre 2014 n. 25762 ove correttamente si osserva che "L'effetto preclusivo del giudicato

esterno formatosi sulla sentenza della Commissione tributaria regionale [...] non viene, pertanto, in questione sotto il profilo della diretta applicazione del principio del "ne bis in idem", [...] ma viene a formarsi per "espansione dell'efficacia oggettiva giudicato esterno" nella diversa causa, in considerazione dell'identità dell'accertamento, in entrambe le cause pur se relative a diversi periodi di imposta, del medesimo ed invariato presupposto necessario del rapporto sanzionatorio (la qualificazione giuridica delle prestazioni oggetto del contratto [...] cui è indissolubilmente condizionato, in entrambi i giudizi, l'accertamento delle violazioni tributarie".

Sotto questo profilo non altrettanto condivisibile – nella sua assolutezza – ci sembra la posizione della Suprema Corte laddove ha escluso l'efficacia esterna del giudicato laddove i giudizi vertano su tributi distinti (cfr. Cass. 2438/2007, Cass. 25200/2009; Cass. 235/2014; Cass. 25798/2017). Anche in questo caso infatti ci sembra doveroso distinguere: se infatti i concetti giuridici assumono tendenzialmente connotazioni e latitudini diverse a seconda del settore impositivo in cui si trovano richiamati (si pensi al concetto di "*impresa*" nelle imposte sui redditi e nell'IVA) è anche vero che in altri casi le norme relative alla disciplina di un tributo richiamano espressamente concetti/classificazioni come descritti ai fini di altro settore impositivo (si pensi al caso della soggettività passiva degli enti non commerciali e al relativo regime di rilevazione della base imponibile ai fini IRAP delineati dall'art. 3 lett. e) e dall'art. 10 d.l.vo 446/1997 dove il richiamo è espressamente formulato con riguardo ai soggetti di cui all'art. 87 comma 1, lett. c) t.u.i.r. (ora art. 73 comma 1, lett. c) t.u.i.r.): in quest'ultimo caso ci sembra che se il giudicato copre proprio la qualificazione giuridica che in altro settore impositivo viene determinata mediante rinvio, non ci siano ostacoli di sorta all'efficacia esterna del giudicato: ovviamente a parità di annualità oggetto del contendere.

[34] La letteratura in argomento è sterminata. Ci limitiamo ad un'unica citazione per la compiutezza del suo contenuto anche dal punto di vista del corredo bibliografico: RUSSO-FRANSONI, *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 2012, 858 ss.

[35] A loro volta patologici risultati di un altrettanto patologico fenomeno di parcellizzazione dei contenziosi tributari che la Suprema Corte di Cassazione ha più volte mostrato di avversare e, nei limiti di quanto previsto dal legislatore, di combattere. Sul punto per qualche ulteriore riflessione mi permetto di rinviare a CASTALDI, *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati,* in *Riv. trim. dir. trib.* 2012, 863 ss.

[36]Su cui vd. da ultimo FEDELE, *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi*, (in corso di pubblicazione: dattiloscritto consultato per gentile concessione dell'Autore).

[37]Da cui – come è noto – il disseminarsi nel nostro settore di termini decadenziali quanto all'esercizio di diritti o poteri suscettibili di incidere sulla definitiva cristallizzazione del modo di essere della fattispecie impositiva.

[38] E' quanto si rileva nel recentissimo precedente Telecom Italia spa (CdGUE sent. 4 marzo 2020 causa C-34/19), ma anche, *mutatis mutandis*, nel caso Lucchini (CdGUE sent. 18 luglio2007 causa C-119/05)- come assai acutamente osserva Cass. 31084/2019 al §3.2.-; ma omologhe considerazioni valgono per il caso Kuhne &Heinz (CdGUE sent. 13 gennaio 2004 causa C-453/00 §§ 26 e 27) laddove la Corte riconosce come una delle condizioni essenziali perché un organo amministrativo possa tornare su una propria decisione divenuta definitiva in seguito ad una sentenza di un giudice nazionale che ha statuito in via definitiva, è che tale sentenza, alla luce della giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse stata adita in via pregiudiziale. Sull'importanza di siffatti assunti vd*. infra* nel testo.

[39] Possiamo parlare a buon diritto di modifica del quadro normativo di diritto europeo (stante la *medio tempore* intervenuta CdGUE sent. 21 febbraio 2006 causa C-255/02 Halifax), tenuto conto che – come ha precisato l'Ad. Plen. Cons. di St. sent. 11/2016 (Pizzarotti) – l'intervento della sentenza della Corte di Giustizia equivale a una norma sopravvenuta per cui il fenomeno va considerato alla stregua di una successione cronologica di norme.

[40] Va infatti ricordato che – relativamente alla vicenda Olimpiclub – nel giudizio *a quo* (in cui si discuteva di recuperi impositivi ricollegati al preteso carattere fiscalmente elusivo di un contratto di comodato intercorso tra una società commerciale e un'associazione sportivo dilettantistica ai fini dell'imposizione reddituale) era stata invocata la *res iudicata* (in punto di accertata non elusività del contratto di comodato) discendente da sentenze (peraltro, anche queste, di merito) pronunciate e divenute definitive antecedentemente alla pronuncia della Corte di Giustizia in tema di divieto di abuso del diritto nel caso Halifax: si trattava infatti di CTR Lazio sent. 138/43/2000 e CTR Lazio sent. 67/01/2003 (cfr. CdGUE sent. 3 settembre 2009 causa C-2/08 (Olimpiclub) § 10). La preoccupazione del Giudice italiano nei termini di cui al testo emerge molto chiaramente nella sintesi contenuta nelle Conclusioni dell'Avvocato generale Mazak del 24 marzo 2009 causa C-2/08 §§ 58, 59 e 71.

[41] Si veda in specie §§30, 31, 32.

[42] In questi terminì §34.

[43] Così evidenziando altresì una manchevolezza nell'operato del precedente giudice laddove quest'ultimo non ha ritenuto sollevare la questione pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia.

[44] Esemplare il caso Olimpiclub dove la Corte di Giustizia si pronuncia nel 2009 con riferimento ad una pregiudiziale sollevata dal giudice italiano nel 2008 nel contesto di un giudizio che aveva ad oggetto avvisi di accertamento relativi alle annualità 1988-1991 (!!) Non si sa come né perché, nonostante l'identità di questione oggetto del contendere, le annualità 1987 e 1992 sono trattate invece distintamente e autonomamente l'una dall'altra e approdano al giudicato nel 2000 e nel 2003.

[45] Ci sembra il caso sotteso alla sentenza in commento.