

RELATORE:

Dott. Ennio Attilio SEPE

ELUSIONE FISCALE ED ABUSO DEL DIRITTO NELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA' E COMUNITARIA

1. INTERESSE FISCALE - Non è infrequente l'affermazione che le espressioni "elusione fiscale" ed "abuso del diritto" costituiscano una endiadi. Può forse dubitarsi che tale espressione sia del tutto corretta, ma, comunque, è certo che si tratti di concetti strettamente connessi, in quanto possono essere considerati due facce della stessa medaglia.

Elusione fiscale ed abuso del diritto sono in contrasto con l'interesse fiscale, teso non soltanto ad agevolare l'obiettivo della riscossione dei tributi, giungendo a condizionare l'attuazione di altri principi costituzionali (1), ma anche, in fase di accertamento, a semplificare e rafforzare la posizione del fisco attraverso l'introduzione di numerose cautele.

A fini di semplificazione, il legislatore ha fatto largo uso di **presunzioni**, anche prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., ed ha fatto ricorso alla **equiparazione di fattispecie** (vedi, ad esempio, l'assimilazione dei contratti verbali agli atti scritti con riferimento all'imposta di registro, ai sensi degli artt. 1-3 d.P.R. 131/1986).

Il rafforzamento della posizione del fisco è perseguito dal legislatore, sia agevolandone la posizione di **controllo**, come succede quando si preclude al contribuente di dimostrare circostanze non formalizzate nei modi previsti dalla legge (divieto di prendere in considerazione in sede amministrativa o giudiziaria libri, registri, scritture e documenti di cui è stata rifiutata l'esibizione, ai sensi dell'art. 5, c. 5°, d.P. . 633/1972), sia dettando norme che **riqualificano** fatti o soggetti apparenti in ragione della reale natura economica o della effettiva titolarità.

Numerosi sono quindi gli strumenti attraverso cui la norma tributaria attribuisce preminenza all'interesse fiscale, variamente contemperandolo con il principio della giusta imposizione.

2. ELUSIONE FISCALE - Il tema della **riqualificazione** di fatti e soggetti apparenti chiama direttamente in causa il fenomeno dell'elusione fiscale, definita da taluno evasione fiscale legittima (2).

Tale fenomeno, già noto e studiato dalla dottrina tedesca verso la metà degli anni '50 del secolo scorso (3), consiste, secondo la definizione datane, in un comportamento (non necessariamente un negozio giuridico) che presenta le seguenti caratteristiche: a) di essere ispirato dall'unico e dominante **intento di un risparmio d'imposta**; b) di costituire un **comportamento anormale** rispetto a quelli solitamente adottati nelle medesime condizioni; c) di far **conseguire un (totale o parziale) risparmio d'imposta** né previsto né consentito, sia pure implicitamente, dal legislatore.

Siamo, dunque, di fronte ad un comportamento voluto, non simulato, non vietato dall'ordinamento e consistente nell'impiego abnorme di un istituto consentito dalla legge ai fini di risparmio d'imposta.

Diversa è la reazione dei singoli ordinamenti nazionali al fenomeno dell'elusione (4).

Alcuni, come quello tedesco e quello svizzero contengono da tempo una clausola generale (*Generalklausel*) che permette al fisco di applicare alla fattispecie elusiva il tributo corrispondente alla fattispecie elusa.

L'ordinamento anglosassone ha elaborato degli *standard* di valutazione dell'illegittimità della elusione c.d. illegittima caratterizzati dalla irragionevolezza del comportamento secondo il *business purpose* (intento negoziale) e dallo smembramento del comportamento complessivo del contribuente nelle sue parti componenti.

Nel nostro ordinamento mancavano, fino ad epoca recente, sia disposizioni che consentissero di distinguere tra elusione fiscale legittima ed illegittima sia disposizioni che indicassero la reazione dell'ordinamento nel caso di violazione di principi del sistema.

Si è, quindi, iniziato a contrastare il fenomeno dell'elusione con il **criterio casistico**, nel senso che sono state legalmente previste e sanzionate le fattispecie elusive a mano a mano che esse emergevano dall'esperienza pratica.

Così, in tema di imposte sui redditi da capitale, l'art. 2 del d.l. 512/1983, convertito in l.512/1983 ha introdotto la c. d. *maggiorazione di conguaglio*, costituente una sorta di imposta aggiuntiva applicata in occasione della distribuzione dei dividendi, per impedire che i soci godano di un credito per le imposte che la società non abbia pagato, e avente finalità di impedire effetti di erosione o di elusione fiscale (Cass.2004/19152).

Con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, l'art. 76, comma 5, del d.P.R. 917/1986 (che regola il c.d. *transfer pricing*) ha disposto che i componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente controllano l'impresa, siano valutati in base al "valore normale" dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti, determinato, in forza del rinvio operato dal comma 2, secondo i criteri fissati dall'art. 9 dello stesso t.u.i.r. (che individua tale valore nel "prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione") Ciò al fine di evitare

che all'interno del gruppo di società vengano effettuati trasferimenti di utili mediante l'applicazione di prezzi inferiori al valore normale dei beni ceduti, onde sottrarli alla tassazione in Italia a favore di tassazioni estere inferiori (Cass. 2006/22023).

L'art. 30 del d.l. 69/1989 ha introdotto nell'art 37 del d.P.R. 600/1973 il terzo comma che consente, in sede di rettifica o di accertamento, l'imputazione al contribuente dei redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Essendosi, poi, constatato che i comportamenti più aggressivi da parte dei contribuenti, sul piano dell'elusione, si realizzavano soprattutto nei **redditi d'impresa** e nelle **operazioni societarie** attraverso sofisticati schemi di pianificazione fiscale internazionale, si è attribuito, con l'art. 10 della l. n. 408 del 1990, all'amministrazione finanziaria il potere di "disconoscere ai fini fiscali...i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta". A tali operazioni sono state poi aggiunte, con l'art. 28 l. 724/1994, quelle di "liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti, cessione o valutazione di valori immobiliari".

L'allegato al d.l. 372/1992, convertito in l. 429/1992, ha inserito nell'art. 14 del t.u.i.r. i commi 6-bis e 7-bis, diretti al disconoscimento del credito di imposta, nelle operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping*, a favore, nel primo caso, degli acquirenti di azioni da un fondo comune di investimento che, dopo averne percepito i dividendi, abbiano rivenduto i titoli al fondo stesso, e, nel secondo caso, degli usufruttuari di azioni residenti nel territorio dello Stato percettori dei dividendi, a seguito di costituzione di usufrutto sulle stesse da parte di soggetti non residenti.

Infine, viene introdotto dall'art. 7 del d.lgs. n. 358 del 1997 l'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, che, al comma 1, dispone: "**Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti**"; al comma 3, successivamente integrato, elenca specificamente le operazioni che possono dar luogo a fenomeni elusivi, comprensive di tutte quelle già evidenziate in precedenza.

Siamo di fronte ad una elencazione che, per quanto molto ampia, non esaurisce tutti i possibili casi di elusione (5), quindi non ad una clausola generale, bensì, come definita da qualcuno (6), "**quasi generale**". Per l'integrazione della fattispecie elusiva, caratterizzata dalla mancanza di valide ragioni economiche e dal fine di conseguire un vantaggio fiscale, è sufficiente che vi sia un aggiramento di obblighi o divieti, non necessariamente fraudolento, cioè compiuto con artifici e raggiri.

La disciplina dell'art. 37-bis reca poi due novità sul piano procedurale, nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria.

La prima consiste nell'osservanza del **contraddittorio** nella fase di accertamento, nel senso che il relativo avviso deve essere preceduto, a pena di nullità, da una richiesta al contribuente di chiarimenti nella quale debbono essere indicati i motivi per i quali si reputano elusive le operazioni compiute.

La seconda è costituita dalla facoltà per il contribuente di presentare preventivamente al direttore regionale competente per territorio una istanza (c. d. **interpello disapplicativo**), descrivendo le operazioni che intende compiere per escluderne gli effetti elusivi ed ottenere la disapplicazione delle norme tributarie meno favorevoli.

Si discute se la risposta negativa dell'amministrazione è impugnabile. Delle due tesi che inizialmente si sono contese il campo, una riteneva necessaria l'impugnazione per evitare che divenisse definitivo il diniego dell'Amministrazione, mentre l'altra riteneva il ricorso giudiziario ammissibile soltanto avverso l'avviso di accertamento emesso a seguito del compimento dell'operazione preannunciata in sede di interpello. La S.C. ha prima affermato, con sentenza n. 8663 del 2011, che è onere del contribuente l'impugnazione del diniego, equiparato ad un diniego di agevolazione fiscale, pena la decadenza dal diritto di contestare la pretesa fiscale, successivamente ha seguito, con sentenza n. 17010 del 2012, una linea mediana, vale a dire che il diniego rientra nel novero degli atti impugnabili, in via facoltativa, da parte del contribuente, riconoscendo alla risposta all'interpello il valore di una comunicazione con la quale l'amministrazione porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in relazione ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l'immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi rispetto alla quale l'istanza è stata presentata (7).

3. ORIENTAMENTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE - Non essendo l'art. 37-bis, introdotto dal d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, provvisto di efficacia retroattiva (come, già prima, la l. 5 novembre 1992, n. 429, di conversione del d.l. n. 372/1992, introduttiva nell'art. 14 del d.P.R. n. 600/1973 dei commi 6-bis e 7-bis) si è posto il problema del trattamento da riservare ai fenomeni di elusione posti in essere anteriormente all'entrata in vigore della previsione legislativa di contrasto.

In una **prima fase**, la risposta data dalla S.C., agli inizi degli anni 2000, è stata nel senso che potevano essere qualificati come elusivi solo quei comportamenti che tali sono definiti dalla legge. Si è trattato di una soluzione conforme ai criteri tradizionali di interpretazione ed applicazione della legge. Si escludeva che l'amministrazione finanziaria avesse il potere di riqualificare i contratti posti in essere dalle parti, prescindendo dalla volontà concretamente manifestata dalle stesse, per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile.

In tale linea si collocano Cass. 2000/3979 e 2002/3345 in tema di *dividend washing* e *dividend stripping*, nonché Cass. 2001/11351 in tema di riduzione di IVA conseguita da una società che aveva posto in essere locazioni finanziarie (*leasing*),

nelle quali le operazioni normalmente a carico del concedente erano poste a carico di due diverse società dello stesso gruppo, scorporando gli obblighi di carattere finanziario da quelli relativi alla concessione del bene in godimento. In tale ultima sentenza si nega la possibilità di fare ricorso agli artt.1344 e 1412 c.c., che sanciscono la nullità dei contratti che costituiscono “il mezzo per eludere l’applicazione di una norma imperativa” sulla base di due considerazioni: la prima, che per dette norme la illiceità della causa dà luogo a nullità e non a conversione del contratto in frode alla legge nel contratto che costituisce presupposto per l’applicazione della norma, che le parti intendevano eludere; la seconda, che va considerata la natura delle norme tributarie, che, essendo poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e non ponendo, per lo più, divieti, pur essendo inderogabili, non possono qualificarsi imperative, presupponendo tale qualificazione che la norma abbia carattere proibitivo e sia posta a tutela di interessi generali, che si collocano al vertice della gerarchia dei valori protetti dall’ordinamento giuridico.

In una **seconda fase**, la impostazione che limita il disconoscimento fiscale delle pratiche elusive alle ipotesi espressamente previste dalla legge è stata poi rivisitata da un nuovo orientamento espresso verso la metà degli anni 2000 dalla S.C., che al fine di sanzionare dette pratiche richiama le categorie civilistiche di inesistenza della causa negoziale, della simulazione, del contratto in frode alla legge.

Cass. 2005/20398 e 2005/22932, nell’esaminare due casi, rispettivamente di *dividend washing* e *dividend stripping*, ravvisano un difetto di causa che dà luogo alla nullità dei contratti stipulati dal contribuente (di acquisto e di rivendita delle azioni o di costituzione di usufrutto), non conseguendo dagli stessi alcun vantaggio economico per le parti, all’infuori del risparmio fiscale. Da tale mancanza di ragione è fatta discendere l’inefficacia dei contratti nei confronti del fisco, con esclusione del credito di imposta previsto per l’acquirente dei titoli o per l’usufruttuario degli stessi dall’art. 14 del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo vigente all’epoca).

Cass. 2005/20816, in un caso di *dividend stripping*, si richiama all’art. 1344 c.c. ritenendo la nullità della cessione di usufrutto per frode alla legge “poiché le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell’interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche” (dissentendo dalle argomentazioni accolte da Cass. 2001/11351).

Con **Cass. 29 settembre 2006, n. 21221**, sentenza *Chiappella*, si entra in una **terza fase** della giurisprudenza di legittimità, che fa riferimento ai principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia comunitaria in tema di *abuso del diritto*, da intendersi come clausola generale antielusiva nella materia tributaria.

Del resto, l’esistenza di un principio generale - non scritto - di contrasto alle pratiche consistenti in un abuso delle forme giuridiche ha trovato riconoscimento nella giurisprudenza della S.C. anche fuori del campo fiscale, come nel caso, in campo processuale, della pratica di frazionamento di uno stesso credito in più richieste giudiziali di adempimento, pratica considerata come “*abuso del processo*” (S.U. 2007/23729).

4. ABUSO DEL DIRITTO ELABORATO DALLA CORTE DIGIUSTIZIA -

Nella giurisprudenza comunitaria si trova affermata l'esistenza di un principio generale di divieto delle pratiche abusive, fin dal 1974, a partire dalla sentenza della Corte di Giustizia *Van Binsbergen*. Sono seguite numerose decisioni (C.G. 11 ottobre 1977 in C - 125/76, *Cremer*; 2 maggio 1996 in C - 206/94, *Palletta*; 3 marzo 1993 in C- 8/92, *General Milk Products*; 12 maggio 1998 in C - 367/96, *Kofalas*; 3° settembre 2003 in C - 167/01, *Diamantis*) che hanno ribadito il principio che **i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie**.

Tale principio, applicato in diversi settori del diritto comunitario, è stato ritenuto operante anche in campo doganale, nel senso che non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi agevolazioni fiscali (C.G. 14 dicembre 2000 in C - 110/99, *Emsland -Starke GmbH*).

Tuttavia l'esistenza di una clausola generale anti-abuso, estesa all'intero campo dell'imposizione fiscale, è stata per la prima volta affermata dalla Corte di Lussemburgo con la **sentenza 21 febbraio 2006 in C - 255/02, Halifax**.

La nozione di abuso delineata da tale sentenza è del tutto autonoma dalle ipotesi di frode. Si tratta di un'operazione reale, conforme a modelli legali, avente "come scopo essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale", che deve risultare da un insieme di elementi oggettivi. E' da escludersi il carattere abusivo dell'operazione laddove possa spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali.

Tale nozione di abuso richiama la disciplina antielusione contenuta nel § 42 della legge fiscale tedesca (*Abgabeordnung*) del 1977, che prevede l'*abuso di forme giuridiche*, disponendo: "La legge fiscale non può essere elusa attraverso abuso di forme giuridiche ammesse. Se ricorre un abuso, la pretesa fiscale sussiste come se fosse presente una forma giuridica adeguata ai fatti economici".

La **sentenza Chiappella** della Corte di Cassazione **introduce nel nostro ordinamento tributario il principio dell'abuso del diritto** elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, nella versione finale espressa dalla sentenza *Halifax*, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni che, seppure realmente volute ed immuni da invalidità, risultino, da un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Sotto tale profilo la pronuncia della Corte di Giustizia è da considerare un vero e proprio *leading case* in tema di abuso del diritto nel campo fiscale.

La nozione di abuso delineata non richiede la natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso che occorra un comportamento diretto a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione.

Come si legge in Cass. 2006/21221, "il *proprium* del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza dalle ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà".

Detto concetto prescinde dal concetto di frode e presuppone proprio la validità degli atti compiuti.

Nella sentenza della S.C. si richiama l'attenzione sulla precisazione contenuta

nella decisione della Corte di Giustizia (*Halifax*) che le operazioni, pur realmente volute ed immuni da rilievi di validità, “devono avere come scopo **essenzialmente** l’ottenimento di un vantaggio fiscale”, espressione, quest’ultima, che appare diversa da quella comunemente ricorrente nella precedente giurisprudenza o in altri testi normativi comunitari. In sentenze anteriori si faceva riferimento al vantaggio fiscale come “scopo esclusivo” o ad operazioni compiute “al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”. L’art 11 della dir. 23 luglio 1990 n. 90/434/CEE, in materia di regime fiscale sulle fusioni, scissioni societarie e conferimenti di attivo, autorizza gli Stati membri a considerare tali operazioni fonti di presunzione di frode e di evasione, ove non effettuate “per valide ragioni economiche” (espressione ripresa nella formulazione dell’art. 37-bis).

Da tale diversità di espressione, rispetto a quelle adottate in passato, il Giudice di legittimità argomenta la possibilità che la **presenza di altri scopi economici** (oltre il risparmio fiscale) consenta ugualmente di ritenere poste in essere pratiche abusive, con conseguente applicazione del principio dell’abuso del diritto.

Una volta ritenuta la possibilità della concorrenza di giustificazioni economiche alternative, si giunge però, come conseguenza, ad attribuire al Giudice nazionale un’ampia discrezionalità nella valutazione del carattere abusivo del comportamento tenuto dal contribuente, anche se, in conformità della statuizione della Corte di Giustizia, l’abuso deve risultare da un insieme di elementi obiettivi.

Donde la necessità che il giudicante osservi un atteggiamento di particolare cautela nell’utilizzare tale strumento interpretativo. Tanto più che nel nostro ordinamento operano in concorrenza altri principi, quali quelli della **liceità della minimizzazione del carico fiscale**, il rispetto del **principio di legalità** e di quello di **libertà d’impresa**, garantito dall’art. 42 della Costituzione, e nell’ordinamento comunitario quelli di libera circolazione dei servizi, dei capitali e di stabilimento.

Altra importante affermazione della sentenza *Chiappella* è l’**estensione del principio dell’abuso del diritto alla imposizione fiscale diretta**.

La pronuncia della Corte di Giustizia aveva riguardato il campo dei tributi c.d. armonizzati (l’IVA), di competenza comunitaria, mentre la sentenza della Corte di Cassazione ha statuito in materia di imposizione fiscale diretta (imposte sul reddito d’impresa), attribuita alla competenza degli Stati membri.

La estensione viene giustificata con la considerazione che il principio dell’abuso del diritto rientrerebbe nell’ambito dei “**principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE**”, di generale applicazione

5. VANTAGGIO FISCALE NON ESCLUSIVO - Se con la sentenza 29 settembre 2006, n. 21221, la S.C, aveva inizialmente rilevato che l’uso dell’avverbio “essenzialmente” riservato al conseguimento del vantaggio fiscale non ne consentiva la identificazione con l’avverbio “esclusivamente“, per cui poteva darsi adito ad una interpretazione che consentisse di ritenere l’abuso anche in presenza del perseguimento di altri scopi economici, successivamente, *re melius perpensa*, decideva, con **ordinanza 4 ottobre 2006, n. 21371**, di porre alla Corte di giustizia la

questione pregiudiziale di quale fosse l'interpretazione da attribuire all'espressione usata dalla sentenza *Halifax*, vale a dire se l'espressione "operazione avente come scopo essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale" avesse un significato coincidente, più ampio o più restrittivo di quella "operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale".

La Corte europea, con **sentenza 21 febbraio 2008 in C - 425/06, Part Service**, confermava che l'abuso può ricorrere anche quando lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, cioè **non esclusivo**, con la conseguenza che l'abuso sussiste quando concorrono **marginali e non determinanti ragioni economiche**.

Tale sentenza viene così ad ampliare la portata della sentenza *Halifax*, nella quale era stato affermato che, nella specie, il vantaggio fiscale costituiva l'unico scopo dell'operazione e, quindi, a maggior ragione, ricorreva l'abuso.

E' interessante notare che, nel caso sottoposto al suo esame (8), riguardante un indebito risparmio di IVA, la Corte di Giustizia elencava una serie di **indizi**, utilizzabili dal giudice nazionale di rinvio ai fini di ritenere la pratica abusiva:

- le due società partecipanti all'operazione appartenevano allo stesso gruppo;
- la prestazione della società di *leasing* (IFIM) era frazionata, dato che l'elemento caratteristico del finanziamento era affidato ad altra società (Italservice) per essere suddiviso in prestazioni di credito, di assicurazione e di intermediazione;
- la prestazione della società di locazione finanziaria era pertanto ridotta alla locazione del veicolo;
- i canoni di locazione corrisposti dall'utilizzatore erano d'importo appena superiore al costo di acquisto del bene;
- tale prestazione sembrava priva di redditività, non potendo questa essere assicurata dai soli contratti conclusi con gli utilizzatori;
- la società di *leasing* percepiva il corrispettivo dell'operazione di locazione finanziaria solo grazie al cumulo dei canoni versati dall'utilizzatore e degli importi versati dall'altra società dello stesso gruppo.

Nel prospettare tali elementi presuntivi la Corte di Lussemburgo indica, altresì, quali **criteri di valutazione** debbono valere per il giudice, e cioè che in alcune circostanze più prestazioni devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti e ciò accade quando due o più elementi o atti provenienti dal soggetto passivo sono a tal punto connessi "da formare oggettivamente una sola prestazione economicamente indissolubile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale".

Pertanto la Corte di Cassazione, recependo in **sentenza 17 ottobre 2008, n. 25374**, la interpretazione data dalla Corte comunitaria all'avverbio "essenzialmente", in relazione al caso in esame, sanziona la piena operatività nell'ordinamento nazionale della *Generalklausel*, di matrice comunitaria, secondo cui **ricorre l'abuso del diritto nell'impiego di forme o strumenti giuridici, conformi a modelli legali, al fine di realizzare quale scopo principale un risparmio d'imposta, anche se allo stesso si accompagnano secondarie finalità di contenuto economico**.

La vigenza di tale clausola impone di cogliere la vera natura della prestazione

onde assoggettarla ad imposizione per il suo effettivo contenuto (9).

Essa, quale mezzo di contrasto all'elusione fiscale, è considerata uno **strumento di accertamento semplificato** per l'amministrazione, al pari dei meccanismi presuntivi, largamente utilizzati dalla legislazione fiscale. Per la S.C., così come avviene per questi ultimi, rimane sempre salva la possibilità di far valere le categorie di patologia negoziale con le conseguenti nullità nelle sue varie ipotesi.

Quanto all'**onere probatorio**, l'individuazione dell'**impiego abusivo di una forma giuridica** incombe **all'amministrazione finanziaria**, la quale non può limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma deve individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta (Cass. 2008/25374), mentre incombe **al contribuente** la prova dell'esistenza di **ragioni economiche alternative o concorrenti** di carattere non meramente marginale o teorico che siano idonee ad escludere l'abusività (Cass. 2008/8772; 2008/10257).

Ancora più rigorosa è l'enunciazione, contenuta in Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465 (10), dell'onere probatorio cui è tenuta l'amministrazione a dimostrazione della pratica abusiva, nel senso che ad essa spetta non solo prospettare il disegno elusivo ma anche le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato se non per pervenire ad un risultato di vantaggio fiscale, così come incombe al contribuente allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustificano l'operazione compiuta.

Non vi è dubbio che il terreno di elezione per l'utilizzo di pratiche abusive è costituito dai rapporti intercorrenti fra società infra-gruppo. Esemplificativa, ma non esente da discussioni, è stata la pronuncia con cui Cass. 2009/8481, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, ha ritenuto che l'appartenenza di due società al medesimo gruppo d'impresе, pur non escludendo sul piano civilistico la liceità di un contratto di *sale and lease back* posto in essere tra le stesse, ed avente ad oggetto beni strumentali già ammortizzati dalla società venditrice, consente di ravvisare in tale operazione un comportamento elusivo, configurabile come abuso del diritto, potendosi escludere, proprio in virtù della rilevanza unitaria conferita dal legislatore al gruppo d'impresе, che tale contratto realizzi l'effetto economico proprio della locazione finanziaria, consistente nell'assicurare al locatore una maggiore disponibilità di denaro, e dovendo pertanto concludersi che esso sia volto esclusivamente a realizzare un vantaggio fiscale, costituito per la società utilizzatrice dalla possibilità di portare in detrazione i canoni di locazione, e per la società locatrice di effettuare nuovamente l'ammortamento dei medesimi beni.

Non è di ostacolo alla possibilità di considerare come abusivo un comportamento l'intervenuta conclusione fra le parti di uno **schema negoziale tipico**. Così Cass. 2010/12249 ha ritenuto inopponibile al fisco un contratto di comodato tra una s.r.l. (Olimpiclub) e l'omonima associazione sportiva, in base al quale la società, proprietaria di un complesso sportivo insistente su terreno demaniale, aveva concesso in uso all'associazione (i cui soci fondatori erano, nella quasi totalità, detentori anche

delle quote della società di capitali) tutte le attrezzature in esso installate; e ciò senz'altro corrispettivo che l'assunzione dell'onere del canone demaniale, un rimborso di spese forfettarie di lire 5.000.000 annue nonché il trasferimento alla società di tutte le entrate lorde dell'associazione polisportiva (consistenti nelle quote associative). La sostituzione di un soggetto non imprenditore con quello titolare di un'impresa aveva comportato che le somme versate dai soci dell'associazione polisportiva avevano perduto il carattere di corrispettivi imponibili.

Sebbene nella disciplina comunitaria dell'abuso del diritto non è prevista l'irrogazione di sanzioni, ma soltanto l'applicazione del trattamento tributario della fattispecie elusa, nel diritto nazionale all'**accertamento di un maggiore imponibile** consegue anche il **relativo regime sanzionatorio**.

Quanto al rapporto tra il principio comunitario e la clausola quasi-generale di cui all'art 37-bis, dopo l'entrata in vigore della stessa, va riconosciuta la prevalenza di quest'ultima, dovendosi attribuire al principio elaborato dalla Corte di Giustizia una **funzione residuale**, operante soltanto in presenza di fattispecie non espressamente contemplate dalla normativa nazionale.

6. ABUSO DEL DIRITTO E ART. 53 DELLA COSTITUZIONE - Nella fase iniziale di applicazione del principio di abuso del diritto, elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, la S.C. ha ritenuto che tale principio, pur riguardando il campo dei tributi c.d. armonizzati, di competenza comunitaria, andasse esteso anche ai tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, rientranti nella competenza degli Stati membri, comunque vincolati al rispetto dei diritti e dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario.

A partire, però, dalla fine del **2008**, le **S.U.**, in tre **sentenze nn. 30055, 30056 e 30057**, depositate nella stessa data del 23 dicembre 2008, affermavano il principio che, **in tema di tributi non armonizzati**, il riconoscimento di un **generale principio antielusivo** andava rinvenuto non nelle sentenze della Corte di Giustizia quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano e, specificamente, **nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione** (primo e secondo comma dell'art. 53 Cost.).

In tali principi trovano fondamento sia le norme impositive in senso stretto, sia quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche quest'ultime finalizzate alla piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che può ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

L'esistenza nell'ordinamento di un principio generale antielusione non è contraddetta dall'intervenuta sopravvenienza di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi confermare la presenza di una regola generale (Cass. 2008/8772).

Né un siffatto principio può ritenersi in contrasto con la **riserva di legge** in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Peraltro si è anche osservato che, data la natura programmatica e non precettiva delle disposizioni contenute nei primi due commi dell'art. 53 Cost., non è possibile farne discendere un generale divieto di abuso del diritto, la cui violazione prevede oltre tutto l'applicazione di sanzioni.

All'osservazione si è risposto con la contestazione del presupposto, vale a dire della natura puramente programmatica delle disposizioni richiamate.

7. RILIEVO D'UFFICIO DELL'ABUSO - Proprio con riferimento al settore tributario si è inizialmente posto il problema del contrasto del diritto nazionale con il diritto comunitario.

Il principio di effettiva applicazione del diritto comunitario trova la sua base testuale nell'art. 10 del Trattato CEE, secondo il quale "Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato, ovvero determinati atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti. Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente trattato".

Il successivo art. 291, comma 1, del TFUE, analogamente, così dispone: "Gli Stati membri adottano tutte le misure di diritto interno necessarie per l'attuazione degli atti giuridicamente vincolanti dell'Unione".

Quanto alla conformazione dei sistemi processuali interni in conseguenza della piena applicazione del diritto comunitario, un precedente remoto si ritrova nella sentenza della C.G. 16 gennaio 1974 in C - 166/73, *Rheinmuhlen Dusseldorf* (11), secondo la quale la conformazione del diritto interno deve trovare completa attuazione anche con riguardo alle regole processuali o procedurali che impediscono una piena applicazione del diritto comunitario.

Tale principio era organicamente ribadito dalla C.G. nella sentenza 14 dicembre 1995 in C - 312/93, *Peterbroek* (12). Nella decisione la Corte di Lussemburgo affermava che i principi di **effettività** e **non discriminazione** ostavano "all'applicazione di una norma processuale nazionale che...vieta al giudice nazionale, adito nell'ambito della sua competenza, di valutare d'ufficio la compatibilità di un provvedimento di diritto nazionale con una disposizione comunitaria, quando quest'ultima non sia stata invocata dal singolo entro un determinato termine". Con la conseguenza che "una norma di diritto nazionale la quale impedisce l'attivazione del procedimento ex art. 177 del Trattato deve essere disapplicata". La Corte osservava ancora che, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia, la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle

norme di diritto comunitario aventi effetto diretto compete agli ordinamenti degli Stati membri, i quali debbono designare i giudici competenti e le modalità procedurali. Aggiungeva: “Tuttavia, dette modalità non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento comunitario”.

Con riferimento più diretto al sistema processuale nazionale, può essere richiamata la sentenza della C.G. 27 febbraio 2003 in c- 327/2000, *Santex* (13), che ha confermato l’obbligo per l’ autorità nazionale di applicare anche d’ufficio, le norme del diritto comunitario che siano in contrasto con tali norme, senza che possano ostarvi preclusioni, anche di natura processuale, non operanti in casi analoghi.

Dando attuazione a siffatto principio la S.C. (Cass. 2000/7909; 2002/17564; 2003/4703) ha ritenuto che il carattere chiuso del giudizio di cassazione non impedisce che, per la prima volta, in sede di legittimità, venga applicato il diritto comunitario nella sua interezza, **indipendentemente da specifiche domande** proposte nel giudizio di merito o introdotte con i motivi di ricorso. Sempre che, nel giudizio di cassazione, la verifica di compatibilità del diritto interno con quello comunitario **non renda necessari nuovi accertamenti di fatto** (Cass. 2006/2420; 2010/11642).

I casi analoghi - richiamati dalla sentenza *Peterbroek* - che possono essere considerati nel sistema processuale nazionale, nei quali è ammessa una pronuncia del giudice di un processo chiuso (quale quello di legittimità) anche indipendentemente da una specifica domanda e anche se dedotto per la prima volta, sono le questioni dello *ius superveniens* e della modifica normativa determinata dalla dichiarazione di **illegittimità costituzionale**, vale a dire della sopravvenienza di una regolamentazione normativa derogatoria o di rango superiore.

Né osta all’applicazione di ufficio del diritto comunitario il principio di **autosufficienza** che condiziona l’ammissibilità del ricorso per cassazione.

Il principio dell’applicazione d’ufficio del diritto comunitario trova attuazione, più in generale, **in ogni processo d’impugnazione**, e quindi anche in quello tributario, nel quale la cognizione del giudice è delimitata dai motivi di ricorso..

Il rilievo d’ufficio dell’abuso del diritto pone l’esigenza di sottoporre la questione al contraddittorio delle parti, principio, questo, che opera non soltanto nei rapporti tra le parti, ma anche nei rapporti tra parti e giudice, e che ha trovato pieno riconoscimento a seguito della costituzionalizzazione del c.d. giusto processo prodotta dal nuovo art. 111 della Costituzione e della riforma dell’art. 384 c.p.c. da parte del d.lgs. n. 40 del 2006, il cui terzo comma è stato integralmente riportato nel secondo comma dell’art. 101 c.p.c. dalla l. n. 69 del 2009. Pertanto il giudice, ove ritenga di porre a fondamento della decisione una questione rilevata di ufficio, sia nel giudizio di legittimità che nei gradi di merito, deve riservare la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine (non inferiore a 20 e non superiore a 40 giorni dalla comunicazione) per il deposito di memorie contenenti osservazioni sulla

medesima questione.

8. PROPOSTA DI RIFORMA DELL'ART. 37-BIS

Le polemiche più vivaci sorte dall'introduzione dell'istituto dell'abuso del diritto in materia fiscale nel nostro ordinamento hanno riguardato soprattutto tre aspetti: innanzi tutto, la discrezionalità di cui gode l'amministrazione nel valutare la sussistenza di tale figura quando in particolare vi è concorrenza di fini extrafiscali; poi il rilievo d'ufficio del principio dell'abuso del diritto; infine l'applicazione alle fattispecie elusive non solo dei tributi previsti per le fattispecie eluse ma anche delle sanzioni. Sicchè si è posto il problema di una riforma della materia.

In tale prospettiva è nata la prima proposta di legge, presentata alla Camera nel giugno 2009 ad iniziativa dell'on. Maurizio Leo.

Il testo si è concretato in una riscrittura dell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, da valere come norma di interpretazione autentica di quella precedente, avente, quindi, efficacia retroattiva (art. 2 della proposta).

Le linee dell'intervento legislativo sull'art. 37-bis si sono atteggiate nei termini seguenti.

E' reintrodotta una *Generalklausel* riprodotte, sostanzialmente, la formulazione contenuta nel primo comma del vigente art. 37-bis, che statuisce l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche e volti ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, sempre che si tratti di comportamenti diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. E' stato eliminato l'elenco analitico delle fattispecie considerate elusive dall'attuale comma 3, trovando applicazione soltanto la clausola generale suddetta.

Punto fermo è l'inapplicabilità di qualsivoglia sanzione amministrativa o penale, in aggiunta alla riqualificazione sul piano fiscale operata dall'amministrazione finanziaria della fattispecie elusiva.

Viene escluso poi che l'abuso del diritto possa essere rilevato d'ufficio, in qualsiasi stato e grado del giudizio, "in assenza di specifica e motivata contestazione nell'avviso di accertamento impugnato".

Se una riforma dell'istituto di tale abuso non può prescindere, nel solco dell'indirizzo di contrasto di matrice comunitaria, dall'adozione di una formula generale, non potendo qualsiasi classificazione, per dettagliata che sia, esaurire le possibilità di elusione che la fantasia dei contribuenti è in grado di escogitare e che, in presenza di lacune, sarebbe pur sempre integrata dal principio comunitario, con ciò rimanendo inevitabile una sfera di discrezionalità nella valutazione dell'amministrazione, non sono sembrate praticabili le altre proposte di modifica.

Con riguardo al rilievo d'ufficio, è da osservare che l'abuso del diritto è un principio di diritto comunitario, ed, in quanto tale, la sua applicazione non è lasciata nella disponibilità delle parti, per cui esso è comunque rilevabile d'ufficio in virtù della disciplina comunitaria. Ne discende che il rilievo ad istanza di parte si pone palesemente in contrasto con tale disciplina.

Quanto alle sanzioni non è sembrato condivisibile non sanzionare l'accertamento di un maggiore imponibile, nel solco dell'attuale interpretazione giurisprudenziale.

Sono seguite altre proposte di riforma che hanno costituito altrettanti apporti confluiti nella elaborazione del disegno di legge delega in materia fiscale approvato nello scorso mese di ottobre 2012.

Anche in tale testo, recante all'art. 3, comma 1, i principi ed i criteri direttivi della riforma, sulla scorta della ormai copiosa giurisprudenza formatasi in materia, si parte da una definizione di carattere generale che individua l'abuso in un "uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con lacuna specifica disposizione". Come tale non opponibile all'amministrazione.

Si riafferma la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale, escludendo la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali. Tra queste sono incluse le ragioni che non producono necessariamente una produttività immediata dell'operazione ma rispondono ad esigenze organizzative e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente.

Quanto al regime probatorio, il principio dettato ricalca anch'esso l'orientamento della più recente giurisprudenza sull'argomento, prevedendo che l'amministrazione è onerata non soltanto di dimostrare il disegno abusivo ma, in particolare, le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro mancata conformità ad una normale logica di mercato, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni economiche che giustificano il ricorso a tali strumenti.

Particolare attenzione è rivolta alla motivazione dell'avviso di accertamento che richiede una "formale e puntuale individuazione della condotta abusiva", a pena di nullità dell'accertamento.

Il relativo procedimento deve essere disciplinato da specifiche regole che garantiscano un "efficace contraddittorio" con l'amministrazione e salvaguardino il diritto di difesa nell'intero procedimento accertativo.

E', infine, confermato l'istituto dell'interpello (disapplicativo) nel quadro di una generale revisione della disciplina degli interpelli già disciplinato dall'attuale art. 37-bis (comma 7).

(1) Il riferimento riguarda, in particolare, le norme costituzionali che sanciscono l'uguaglianza (art. 3 Cost.), il diritto di difesa (art. 24 Cost.) o il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Riguardo ai rapporti tra interesse fiscale e diritto di difesa la Corte Cost., pur dichiarando incostituzionale il *solve et repete*, cioè l'impossibilità di agire in giudizio contro l'amministrazione senza avere assolto il tributo (sent. 1961/21), ha invece ripetutamente giustificato con l'interesse generale alla riscossione norme che comprimono la posizione difensiva del contribuente. Riguardo ai rapporti tra interesse fiscale e principio di capacità contributiva la Corte ha ritenuto in varie occasioni che quest'ultimo potesse per certi aspetti essere sacrificato da norme di cautela fiscale tendenti ad assicurare l'accertamento e la riscossione dei tributi; così è accaduto, ad esempio, con riferimento alle iscrizioni provvisorie a ruolo alla riscossione anticipata (sent. 1967/77), nonché alla indeducibilità di costi e oneri non transitati nel conto dei profitti e delle perdite o non registrati nelle apposite scritture previste ai fini fiscali (sent. 1982/186; 1983/87; 1998/351).

(2) GONZALES GARCIA, *La c.d. evasione fiscale legittima*, in Riv. dir. fin., 1974, I, 51 ss.

(3) BLUMESTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. italiana, Milano, 1954, 25 ss.; HENSEL, *Diritto tributario*, trad. italiana, 1956, 112 ss.

(4) FANTOZZI, *Il diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003, 160 ss.

(5) LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2000, 130, nota 47, segnala l'esclusione dal campo di applicazione dell'art 37-bis delle operazioni sui marchi e sui brevetti.

(6) FANTOZZI, *ivi*, 164.

(7) Cass. 2012/17010 ha escluso la equiparazione tra "agevolazione fiscale" e "disapplicazione di norma antielusiva": la prima costituisce un trattamento derogatorio di favore riconosciuto in generale nella ricorrenza di determinate condizioni, pur in presenza del presupposto del tributo, per finalità di realizzazione di interessi diversi da quello fiscale, ritenuti meritevoli di tutela; la seconda consiste nel rimuovere l'operatività di norme limitative – per fini antielusivi – di "vantaggi" fiscali di regola spettanti (detrazioni, deduzioni, crediti d'imposta, ecc.). Ha ritenuto (correttamente) non rilevante la mancata previsione del provvedimento tra gli atti elencati nell'art. 19 del dlgs. 1992/546, stante comunque la natura tributaria della controversia, riconoscendo in capo al contribuente, già al momento di ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., ad invocare una tutela giurisdizionale di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva.

(8) Il caso della sentenza *Part Service* era il seguente. La Italservice (poi Part Service), società accertata, aveva partecipato, insieme ad altra società di *leasing* dello stesso gruppo (IFIM), ad operazioni di locazioni finanziaria aventi ad oggetto autoveicoli. La partecipazione della Italservice consisteva nell'assicurare il bene contro rischi diversi dalla responsabilità civile e nel garantire, con cauzione pari al costo del bene non coperto dai canoni e con fideiussione illimitata, l'adempimento degli obblighi assunti dall'utilizzatore verso la società concedente. Ciò verso un corrispettivo pagato anticipatamente all'Italservice. A tale corrispettivo faceva riscontro una compressione dell'importo globale dei canoni convenuti dall'utilizzatore con la società di *leasing*, fino a ridurre i canoni ad importi di poco superiori al costo del bene. Il ricavo della società di *leasing* veniva integrato da un compenso a titolo di intermediazione corrisposto da Italservice. L'insieme delle operazioni conseguiva il risultato pratico di contrarre la base imponibile IVA dell'operazione di *leasing* a causa della riduzione dei canoni, mentre i corrispettivi che l'Italservice riceveva dall'utilizzatore e quelli che a sua volta pagava alla società di *leasing* venivano fatturati in esenzione da IVA, ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

(9) E' costante l'applicazione del principio: v. Cass. 2008/27646; 2008/27647; 2009/4503; 2009/6800; 2009/13338; 2009/25726; 2010/4737.

(10) Il caso esaminato in tale sentenza è quello di un accordo di *joint venture* tra la Piaggio VE e la Daihatsu Motor Company (DMC), avente ad oggetto la produzione e distribuzione di veicoli (*minivan*) su licenza della società giapponese, con costituzione di una società (partecipata sia da Piaggio sia da DMC), cioè la P&D incaricata di acquistare linee di produzione, stampi ed attrezzatura specifiche per la costruzione di veicoli ricevendo in licenza da DMC brevetti e *know-how*; P&D dava a sua volta in sub-licenza alla Piaggio la tecnologia di DMC, affidandole in comodato gratuito le attrezzature e gli stampi acquistati per la realizzazione dei *minivan*; Piaggio

costruiva i veicoli con le proprie catene di montaggio e le attrezzature di proprietà di P&D, cedendo poi a quest'ultima il prodotto finito ad un prezzo inferiore ai costi; P&D li rivendeva - dopo gli assemblaggi finali e l'applicazione dei relativi marchi - a Piaggio e DMC che li avviavano alla distribuzione sui rispettivi mercati. La tesi dell'amministrazione era che i costi pluriennali di ammortamento (oneri di natura finanziaria per investimenti ed interessi passivi) non potevano essere dedotti che dall'impresa di fabbricazione dei veicoli (Piaggio) e non invece da P&D che si era spogliata dei mezzi di produzione a favore della prima, trattandosi di costi privi di correlazione con l'attività produttiva svolta invece dalla Piaggio.

(11) Nella sentenza *Rheinmuhlen Dusseldorf* era stato ritenuto che le preclusioni operanti nel giudizio di rinvio nel processo tedesco, nel quale il giudice di rinvio - come avviene in quello italiano - è vincolato alle valutazioni giuridiche contenute nella sentenza di rinvio di un giudice superiore, non impediscono al giudice di rinvio di adire la C. G. perché, in caso contrario, “ne verrebbero pregiudicate la competenza di quest'ultima a pronunciarsi in via pregiudiziale e l'applicazione del diritto comunitario in ogni grado di giudizio dinanzi alle magistrature degli Stati membri”.

(12) Nella controversia dinanzi al giudice di rinvio (una corte d'appello belga), avente ad oggetto l'applicazione di un'imposta, veniva dedotta dalla società attrice la contrarietà al diritto comunitario di una norma fiscale che sottoponeva una società non nazionale ad un trattamento discriminatorio. Il sistema belga prevedeva che avverso l'atto impositivo dovesse essere esperito un ricorso amministrativo contenzioso, e che la relativa decisione poteva essere impugnata dinanzi alla corte d'appello soltanto per i motivi dedotti in sede amministrativa. Nel caso di specie l'amministrazione fiscale aveva, quindi, eccepito che la questione di contrasto con il diritto comunitario non poteva essere per la prima volta dedotta in sede giurisdizionale.

(13) La sentenza *Santex* è stata resa sul rinvio di un tribunale amministrativo regionale della Lombardia, nella quale è stata considerata contraria al principio di effettività una regola nazionale di diritto processuale che impedisce al giudice - in sede di giurisdizione di legittimità - di rilevare un vizio, traducendosi in violazione di norme comunitarie sulla concorrenza, ove non specificamente e tempestivamente impugnato. Si trattava, nella specie, di una norma di un bando di gara d'appalto, immediatamente lesiva e non impugnata, la cui contrarietà al diritto comunitario era stata fatta valere soltanto in sede d'impugnazione del provvedimento di aggiudicazione.