

UNIVERSITA' DEGLI STUDI ROMA TRE
DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO EUROPEO
SU BASE STORICO COMPARATISTICA - XIX CICLO

LA NULLITA' COME SANZIONE DI NORME TRIBUTARIE
EVOLUZIONE STORICA E PROSPETTIVE DI RIFORMA
DEI RAPPORTI TRA DIRITTO TRIBUTARIO E DIRITTO
CIVILE

Tutor: Chiar.mo Prof. Giuseppe **TINELLI**

Dott. Francesco **ARDITI**

INDICE

LA NULLITA' COME SANZIONE DI NORME TRIBUTARIE Evoluzione storica e prospettive di riforma dei rapporti tra diritto tributario e diritto civile

Premessa	p. 4
Introduzione: l'evoluzione storica dei rapporti tra diritto tributario e diritto civile	p. 7
1. I rapporti fra tributo e codice civile in Mantellini e Orlando	p. 7
2. La dottrina francese dal particolarismo all'autonomia	p. 10
3. L'autonomia del diritto tributario a) dal diritto civile	p. 13
(Segue) Da scienza delle finanze e diritto finanziario, e dal diritto amministrativo	p. 16
Parte I	
La tematica specifica della sanzioni di inefficacia permanente e nullità dell'atto civile nei dibattiti parlamentari sull'imposta di registro	p. 20
Capitolo I : la legge di registro del 1862	
1- I modelli di riferimento e il progetto di legge. Il dibattito in aula	p. 22
2- I rapporti fra ordinamento tributario e legge civile: l'art. 2 del progetto di legge	p. 34
Capitolo II: la legge di registro del 1868	p. 40
1. l'art. 11 del progetto di legge: l'inesperibilità del chirografo	p. 40
2. La riviviscenza dell'articolo 11	p. 47
Capitolo III: la proposta di Minghetti	p. 51
1. 1862- 1873: i primi undici anni della legge di registro. Un bilancio deludente ed i motivi di un fallimento	p. 51
2. Gli esempi stranieri e le proposte del governo	p. 53
3. La risposta della dottrina: gli studi comparatistici ed il tentativo di contemperare i principi dell'ordinamento con le esigenze fiscali nel pensiero di Filippo Serafini	p. 56
4. Conclusioni di Serafini: forme legali e formalità fiscali a confronto	p. 62
5. Il dibattito parlamentare. I primi interventi	p. 64

6. Gli altri interventi	p. 72
Capitolo IV Conclusioni	p. 78
(Segue) La sanzione della “nullità degli atti giuridici” per mancata registrazione	p. 81
Capitolo V: Riflessi metafiscali del bollo	p. 90
(Segue) Gli effetti di commercio non bollati	p. 92
Parte II	
Riflessioni sulla nullità come sanzione da norme tributarie	p. 97
1. Il tentativo di Filippo Meda: uno “ <i>strumento politico</i> ” per rafforzare il precetto del registro	p. 97
2. La nullità delle scritture immobiliari non registrate	p. 100
2.1 La nullità delle promesse verbali di trasferimento	p. 102
2.2 Il diritto del mediatore alla provvigione in caso di nullità del contratto	p. 105
2.3 L’abrogazione della legge e la sua portata. La natura della nullità	p. 107
2.4 Profili conclusivi. La legge n. 29/’52	p. 113
3. Le nullità per omissioni dichiarative di cui alla legge n. 165/’90	p. 116
4. L’articolo 10 dello Statuto dei contribuenti: spunti di riflessione	p. 120
4.1 La dottrina e la giurisprudenza precedenti allo Statuto: la repressione della violazione con mezzi propri e non civilistici	p. 124
4.2. La nullità del contratto per violazione dell’art. 53, Cost., inteso come norma imperativa	p. 126
4.3 L’art. 10 e l’art. 62, T.U del registro in due pronunzie contrastanti della Corte di Cassazione	p. 128
4.4 L’art. 10 e il contrasto con la disciplina della l. n. 165/’90. Cenni	p. 131
5. la legge finanziaria per il 2005	p. 133
5.1 Critica all’asserita ultrafiscalità della registrazione	p. 138
6. Osservazioni conclusive	p. 142
Parte III	p. 145
Elusione fiscale e diritto civile	p. 145
Capitolo I: Riflessioni Introduttive	p. 145

1. Un tentativo di definizione	p. 145
2. Cenni di diritto comparato	p. 147
3. Elusione e fattispecie negoziale nella legge di registro: cenni storici tra interpretazione ed applicazione del diritto tributario	p. 152
Capitolo II: il contrasto all'elusione mediante il rimedio civilistico della nullità	p. 158
1. La fattispecie negoziale del <i>dividend washing</i> . Cenni sul <i>dividend stripping</i>	p. 158
2. il nuovo orientamento della Cassazione	p. 167
3. I richiami al diritto comunitario e brevi cenni alle recenti novità in tema di Iva	p. 170
4. la nullità dei negozi per mancanza di causa	p. 172
5. Brevi cenni generali sulle più importanti teorie sulla nozione di causa del contratto	p. 174
6. La nozione di causa del contratto accolta dalla sentenza n. 20398. Il problema del collegamento negoziale.	p. 179
7. Ulteriori profili di analisi. I rapporti con l'art. 1344, cod. civ., e l'imperatività delle norme tributarie	p. 185
7.1 Il potere officioso del giudice tributario in merito alla rilevazione della nullità	p. 191
8. Rilievi conclusivi	p. 192
CONCLUSIONI	p. 195
BIBLIOGRAFIA	p. I
LEGENDA DELLE ABBREVIAZIONI	p. XVII

La nullità come sanzione di norme tributarie.
Evoluzione storica e prospettive di riforma dei rapporti
tra diritto tributario e diritto civile

PREMESSA

Il titolo del presente lavoro trae spunto dall'opera del giurista salentino Giuseppe Codacci Pisanelli, "L'invalidità come sanzione di norme non giuridiche", edita per i tipi di A. Giuffrè nel 1940.

Esso cerca di cogliere e reinquadrare scientificamente quei casi in cui la violazione di una norma non giuridica importa la comminatoria dell'invalidità, "*che è la logica e necessaria sanzione delle norme, mediante la quale il diritto disciplina il compimento degli atti giuridici*"¹; la tesi è svolta dall'autore partendo dalla constatazione che l'invalidità è una sanzione, poiché partecipa della duplice caratteristica propria di quest'ultima, e cioè di ristabilire l'equilibrio turbato e di imporre – in via preventiva - l'ossequio all'imperativo giuridico: essa pertanto integra la norma e ne assicura l'osservanza in modo oggettivo e soggettivo.

Questa ricerca, viceversa, si prefigge un'indagine che resta nel diritto positivo, nel senso che s'appunta a quei casi in cui l'invalidità è espressa come sanzione di norme tributarie: si cerca in altri termini di evidenziare quei momenti di *cross over* che si verificano non tra giuridico e non giuridico, ma fra due rami dell'ordinamento i cui rapporti sono stati oggetto di studio costante da parte della dottrina.

Dell'evoluzione generale della dinamica fra tributario e civile si prova a tracciare i momenti nodali nel capitolo introduttivo, tenendo presente, sullo sfondo, lo stesso processo compiuto dal diritto tributario rispetto ad altre branche del diritto pubblico.

¹ CODACCI PISANELLI, *L'invalidità come sanzione di norme non giuridiche*, Milano, 1940, p. 9.

Successivamente, cercando di attingere al tema specifico che a noi interessa, si procede sostanzialmente lungo tre percorsi.

In primo luogo si attua un approfondimento storico al fine di mettere in luce se in provvedimenti legislativi non più vigenti, o in proposte di legge che non hanno avuto l'approvazione parlamentare, vi sia stata o meno un'affermazione della sanzionabilità sul piano civile di violazioni tributarie.

La ricerca è pertanto andata a ritroso fino al periodo della seconda metà del secolo XIX, fondamentale per il passaggio dagli ordinamenti giuridici preunitari a quello nazionale e per la fissazione di principi in materia di imposizione che resteranno fermi fino alla riforma tributaria degli anni '70 del XX secolo.

L'indagine condotta ha portato a risultati interessanti: sono emersi, infatti, dai dibattiti parlamentari risalenti ai primi anni successivi all'Unità d'Italia accese discussioni in merito all'opportunità di comminare la nullità, o meglio l'inefficacia giuridica permanente, a tutti gli atti che fossero sottratti all'obbligo del registro, in chiave evidentemente sanzionatoria dei diffusi comportamenti evasivi.

Sanzione assai dura che trovava giustificazione più nelle contingenze politico - finanziarie che nelle regole del diritto, ma che aveva sostenitori capaci di esprimere in modo facondo, anche se non fino in fondo convincente, la necessità di introdurla nell'ordinamento. L'analisi ha permesso di formulare il giudizio per cui fra i motivi del fallimento di introduzione della prefata sanzione nell'ordinamento giuridico hanno avuto egual peso fattori quali la tenace resistenza di chi avversava l'idea come l'incertezza e i dubbi presenti fra i sostenitori stessi di queste proposte, che si collocano storicamente nel 1868 e nel 1874. L'analisi del primo e del secondo progetto sono affrontati nella prima parte, che si conclude con un capitolo dedicato alle irregolarità degli atti per evasione di bollo, con particolare riguardo alla cambiale non bollata, in quanto parte della dottrina vi aveva ravvisato un'ipotesi di nullità per mancato adempimento di detto obbligo d'imposta. Nella Parte II si è continuato ad approfondire l'aspetto della ricerca storica, analizzando il tentativo parlamentare di Meda ed i

provvedimenti adottati nel 1941 in tema di registrazione degli atti: tali episodi sono stati ritenuti significativi per completare la visione del passato e per introdurre, senza cesure troppo nette, l'analisi del diritto vigente.

Il secondo percorso battuto è infatti di diritto positivo: con l'emanazione dell'art. 10, co. 3, Statuto dei diritti del contribuente, che ha affermato il divieto di comminare la nullità dei contratti per violazioni esclusivamente fiscali, si assiste ad un preciso monito posto al legislatore fiscale consistente appunto nel divieto di colpire la convenzione fiscalmente irregolare con la massima sanzione civilistica. Monito che non ha impedito al legislatore della finanziaria per il 2005 di emanare l'art. 1, co. 346, in base al quale sono nulli i contratti di locazione che non sono in regola con la registrazione. Ai problemi ermeneutici che scaturiscono dal coordinamento di queste norme, entrambe vigenti, si è dedicata la parte seconda.

Infine, nella parte terza si sviluppa la tematica dell'elusione fiscale. Tematica che è parsa pertinente alla ricerca in quanto la Cassazione in recenti sentenze e con percorsi argomentativi che si analizzeranno, non trovando un'adeguata sanzione all'interno dell'ordinamento tributario per determinate fattispecie elusive, ha preferito colpire i negozi sottesi con la sanzione della nullità per mancanza di causa. Prima di affrontare il dibattito nello specifico, si è dato cenno alle discipline antielusive di alcuni Stati europei, e si è rievocata una *querelle* storica riguardante ancora l'imposta di registro.

Ognuna delle parti in cui è divisa la ricerca termina con spunti di riflessione che si richiameranno nelle conclusioni finali, nelle quali si potrà rispondere all'interrogativo di fondo che accompagna la ricerca, ossia se ed in che termini possa trovare spazio, nell'ordinamento giuridico italiano, la possibilità per cui una norma tributaria commini la nullità di un atto civile che non abbia adempiuto ad un obbligo fiscale.

INTRODUZIONE

L'EVOLUZIONE STORICA DEI RAPPORTI TRA DIRITTO TRIBUTARIO E DIRITTO CIVILE

I contributi storico – introduttivi che seguono cercano di dare un inquadramento dogmatico dei rapporti fra diritto tributario e diritto civile, analizzando la dottrina italiana e straniera che si è occupata dell'argomento a cavallo dei secoli XIX e XX. In particolare, il tentativo è di offrire una chiave interpretativa generale per leggere il mutamento di prospettiva che interessa il percorso evolutivo del dialogo fra le due branche del diritto, passando dalla supremazia indiscussa del diritto civile e della sua applicazione diretta al diritto tributario all'autonomia di quest'ultimo. A tal'uopo, per completezza si offrono cenni in merito all'emersione della nostra disciplina sul versante del diritto pubblico, a seguito del distacco scientifico del diritto finanziario dalla scienza delle finanze e, poi, per distillazione dal diritto finanziario, del diritto tributario, e la sua collocazione fra le scienze giuridiche.

1.1 Rapporti fra tributo e codice civile in Mantellini e Orlando²

Nei primissimi anni '60 del XIX secolo, i rapporti fra diritto tributario e diritto civile erano ricostruiti in termini di diritto eccezionale rispetto al diritto comune, come si ricava dalle osservazioni di chi³ denunciava una grave lacuna negli studi universitari che non si occupavano dello “*studio*

² Il percorso introduttivo volutamente non si spinge più indietro degli anni '60 del secolo XIX poiché una tale dilatazione prospettica, pur risultando di grande interesse, nuocerebbe all'idea di fondo del lavoro che intende percorrere i rapporti fra diritto tributario e diritto civile lungo il sottile filo conduttore della nullità del negozio per violazione di norme tributarie.

³ Giuseppe Arnulfo nella relazione sulla legge di registro tenuta al Senato il 18 febbraio 1862, in *Atti Parlamentari*, Senato del Regno, Legislatura VIII, Sessione del 1861, Documenti, Vol. II, Torino, 1862, p. 721.

delle leggi sulle tasse”, materia che viceversa richiedeva “*studi speciali, più che teorici, pratici*” negletti dai giuristi “*principalmente chiamati ad applicare il diritto comune*”.

L’adesione totale alle definizioni dei codici civili, attuata attraverso rinvio acritico alle disposizioni ivi contenute, ha origine nella tradizione francese che afferma la supremazia logica e cronologica della norma codicistica sulla legge di imposta: tali posizioni, con particolare riferimento alla legge di registro, saranno analizzate nei paragrafi successivi, per lasciare spazio ora ai contributi della dottrina italiana e straniera sulla tematica più generale oggetto di questa introduzione.

La nuova concezione del diritto pubblico e della funzione fiscale che si afferma nella seconda metà del XIX secolo, portata a maturazione sul principio degli anni ’80, conduce alla convinzione che il tributo sia inteso come espressione di sovranità statale a fronte della quale si pone il cittadino in posizione di soggezione. L’avvio di questa dottrina avviene in Italia con l’opera fondamentale di Giuseppe Mantellini⁴.

Il pensiero di fondo che esprime l’Autore è quello per cui la “*persona civile dello Stato*” non può essere soggetta alle norme contenute nel codice, ma deve rifarsi alle norme speciali del diritto amministrativo; quest’ultimo diviene pertanto il diritto privato speciale dello Stato⁵, regolamentato da leggi di diritto pubblico, mentre l’eventuale uso del codice civile è solo incidentale e comunque subordinato al servizio della persona politica dello Stato.

Uno sviluppo importante di queste premesse è il rapporto tra il codice civile e il tributo.

Il legislatore enunciava nel codice le fonti delle obbligazioni rendendo omaggio alla storica ripartizione fra contratto, delitto, quasi – contratto e quasi – delitto (art. 1097, cod. civ. 1865); ad esse anteponeva la legge, senza tuttavia svolgere nelle norme seguenti la materia delle obbligazioni che da questa derivassero. Tale lacuna viene interpretata dalla dottrina che qui si svolge come lo spartiacque fra le obbligazioni civilistiche e quelle tributarie,

⁴ MANTELLINI, *Lo Stato e il codice civile*, Firenze, 1882, voll. III.

imposte dalla legge: configurazione che, pur non trovando riscontro positivo nel codice italiano, si basa però sulla lettura del codice francese il quale, all'art. 2093 rinviava alla legislazione speciale la disciplina dei privilegi dello Stato per i tributi, e all'art. 537 nominava i beni del pubblico demanio solo per specificare che essi erano oggetto della legge civile, ma erano comunque regolati da leggi speciali.

Mantellini tratteggia l'evoluzione della legislazione tributaria in un progressivo distacco della normativa civilistica⁶ affermando che il codice civile e la legge di finanza hanno finalità proprie, l'una privata e l'altra pubblica, e pertanto come i privilegi a favore dello Stato non sono lesivi dei principi regolanti la proprietà, così le definizioni dei codici non possono applicarsi ai casi dubbi in materia tributaria senza tener conto dei criteri guida che il legislatore fiscale ha impiegato nella stesura della legge d'imposta. *“La obbligazione del tributo non ci entra nel codice, perché è la politica, e non obbligazione civile”*⁷: questa lucida presa di posizione segna la separazione del codice dalla legge di finanza, diversi nella *ratio*, negli scopi, e nella natura stessa: l'una privata, l'altra pubblica.

L'affermazione di una teoria politica dell'imposta, fondata su un rapporto verticalistico ed autoritario fra cittadino contribuente e Stato, rendeva problematica l'applicazione delle norme civili all'obbligazione tributaria, per quanto il ricorso al codice risultasse pur sempre necessario, non solo quando lo Stato agiva *jure privatorum*, ma anche in altri casi peculiari, fra i quali principalmente quello dell'imposta di registro. Il ricorso alle definizioni doveva ispirarsi al criterio della pubblica ragione del tributo, e quindi non si poteva prescindere da quelle chiavi interpretative che erano contenute nelle leggi tributarie stesse; a tale *modus operandi* si allineava del resto la giurisprudenza di legittimità, per la quale *“La legge di tassa guarda*

⁵ *Ibidem*, p.13

⁶ È il “Fisco” che si tramuta in “Erario: *“Non ci è più fisco; nello Stato moderno non ci è che l'erario. Il tributo votato da chi lo paga e per soddisfare alle necessità o utilità del paese riconosciute e dichiarate dagli stessi suoi rappresentanti, non è né può essere distratto per gli altri fini, e non tocca per nulla il patrimonio del principe. [...] Lo Stato, che riscuote l'imposta, agisce d'autorità in esecuzione della legge, e non come creditore per contratto”* (*ibidem*, p. 213).

⁷ *Ibidem*, p. 240.

gli atti dal suo punto di vista, o si preoccupa più dei veri effetti dei medesimi atti che delle loro astratte definizioni. Nell'applicazione delle leggi d'imposta prevale poi la indicazione specifica delle cose tassate su qualunque argomentazione che si voglia dedurre dalla natura dell'atto"⁸: pertanto se il codice penetrava ed indagava il rapporto, il diritto tributario ne sceglieva gli effetti da considerare ai fini dell'imposizione.

L'opzione di Mantellini, pur ammettendo che l'obbligazione del suddito non è obbligazione di diritto civile, non propone dunque un totale distacco fra diritto civile e diritto tributario.

Tale sviluppo sarà successivamente illustrato da Vittorio Emanuele Orlando⁹.

Questi, partendo dal presupposto per cui il potere impositivo appartiene allo Stato in via originaria, afferma che le leggi di imposta sono leggi solo in maniera formale, non suscettibili come tali di far sorgere rapporti giuridici. Ne deriva che tra Stato impositore e cittadino contribuente intercorre un vincolo di soggezione in virtù della legge di finanza che non si traduce in un'obbligazione giuridica, e a cui non si può applicare il codice. Tale rigida separazione viene però rifiutata da altra dottrina: accanto al tributo espressione di sovranità si ricompono l'idea di tributo come rapporto giuridico credito – debito¹⁰, cui bisogna comunque applicare il codice¹¹.

2. La dottrina francese: dal particolarismo all'autonomia

Le questioni circa la collocazione del diritto tributario erano centrali nel dibattito nato in seno alla dottrina francese, la quale tradizionalmente sosteneva la tesi della primazia del diritto civile, nel senso che i termini e i concetti mutuati dal codice non potevano avere altro significato che quello

⁸ Cass. Roma 8 e 11 febbraio 1879.

⁹ ORLANDO, *Scritti giuridici sul governo parlamentare*, ora in *Diritto pubblico generale. Scritti vari (1881 – 1940) coordinati in sistema*, Milano, 1954, p. 383 e ss.

¹⁰ Tale ricomposizione avviene con la tesi che distingue fra "diritto all'imposta" e "diritto dell'imposta" sviluppata da MEUCCI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Roma – Torino – Milano, 1885, vol. II, parte II, p. 6.

di cui all'ordinamento di provenienza. La reazione a questo dominio incontrastato avrebbe prodotto due risposte differenti, la prima, intermedia, propugnava il "particolarismo" del diritto tributario, la seconda, più netta, ne predicava l'autonomia dalle altre branche del diritto.

1) Il particolarismo di Géný.

L'Autore esprime l'idea per cui il concetto di autonomia per il diritto tributario è sproporzionato, e soprattutto è privo di un solido fondamento giuridico¹². E' pur vero che la disciplina, ancorché non autonoma, presenta rilevanti tratti di specificità, ma tale connotato è troppo generico e valevole per ogni branca del diritto; pertanto, nell'elaborazione di un'espressione compromissoria, che tenga conto di questi rilievi, egli conia quella di *particularisme du droit fiscal*. Tale definizione si basa sulla circostanza che esso disciplina rapporti non interindividuali ma intercorrenti fra Stato e cittadini, esclusivamente nel perseguimento di risorse finanziarie necessarie alla vita dello Stato¹³.

Proseguendo, Géný spiega che la mancanza di autonomia non si rinviene nel momento elaborativo, cioè nella confezione della legge tributaria, ma si riscontra in quello interpretativo: il legislatore può, nella norma positiva, trasformare le categorie del diritto comune ma fuori dal caso legislativamente previsto l'interprete non gode di alcuna autonomia se la legge rinvia a situazioni già disciplinate dal diritto comune senza intento, anche implicito, di modifica.

Negata l'autonomia interpretativa, egli tuttavia nega nel contempo che vi sia un rapporto di soggezione al diritto civile, ma l'antinomia è solo apparente poiché tale ultima tesi deriva dal più generico rifiuto di una divisione dogmatica del diritto in branche, in adesione ad una teoria monista del fenomeno giuridico che è *genus* unico cui fanno capo le

¹¹ ROMANO Santi, *Principi di diritto amministrativo*, Milano, 1901, p. 255.

¹² GENY, *Le particularisme du droit fiscal*, in AA. VV., *Mélanges R. Carré de Malberg*, Paris, 1933, p. 195 e ss.

¹³ L'Autore nota che i presupposti d'imposta sono costituiti da fatti della vita reale o da fatti che ricevono una qualificazione giuridica dal diritto comune: tale connotazione, esterna al diritto tributario, ne impedirebbe la piena indipendenza. Egli quindi valuta la collocazione della materia nell'ordinamento sotto tre punti di vista: quello della teoria

diverse *species*: ove sorga un contrasto tra legge civile e tributaria, tacendo quest'ultima il criterio per dirimerlo, si deve operare un ricorso alle regole del diritto privato.

I pochi spunti offerti sulla teoria del particolarismo, a prescindere dalla critiche di debolezza mossa da parte della dottrina¹⁴, sono utili per mettere in luce come il rapporto tra tributario e civile sia ancora qui considerato come rapporto di diritto eccezionale, non autonomo, ma correlato al diritto comune, in quanto quest'ultimo è chiamato a colmarne le eventuali lacune.

2) L'autonomia di Trotabas.

Trotabas¹⁵ rifiuta la secondarietà del diritto tributario rispetto alle altre discipline giuridiche: il vizio di una concezione siffatta risiede nel tentativo di ridurre la divaricazione della disciplina tributaria da quella civile in termini di meri fenomeni fiscali, eccezioni a conferma della regola generale della supremazia delle norme codicistiche. Per definire in positivo l'autonomia, l'Autore passa per l'autonomia del diritto amministrativo, al quale ascrive il diritto tributario¹⁶: come in diritto amministrativo si applica una norma di diritto privato sul presupposto che i principi ad essa sottesa siano validi anche in questa disciplina, così deve avvenire per il diritto tributario. Ed infatti la legge fiscale può regolare in modo proprio le fattispecie giuridiche senza la necessaria applicazione del diritto civile: anzi, la differenza fra legge fiscale e legge civile si evidenzia anche in relazione allo stesso istituto considerato, mentre in altri punti manca una corrispondenza di regole, e molti articoli del *Code* non sono neanche considerati dalla legge fiscale. Quando poi emerge il consueto problema del richiamo del diritto tributario al diritto civile, Trotabas opera il distinguo fra diritto civile e diritto comune; in

generale del diritto fiscale, quello della sua elaborazione e creazione, e quello della sua messa in opera.

¹⁴ CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*. Padova, 1992, p. 133, ritiene che Gény non riesca a dare corpo al particolarismo, al di là dell'affermazione generica per cui l'oggetto del diritto tributario è particolare.

¹⁵ TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal*, in *Rev. sc. fin.*, 1928, 202 e ss.

¹⁶ *Ibidem*, p. 220. L'autonomia dal diritto amministrativo si consuma sul concetto di "potere fiscale" e di "*force créatrice particulière*".

tal modo se sorge conflitto tra norma fiscale e norma civile, tale conflitto avrà rilievo in campo tributario solo nel caso che la seconda norma sia di diritto comune. Tutto ciò porta alla conclusione che il concetto autonomia del diritto tributario comporta “*reincorporer le droit fiscal au droit public, en l’affranchissant d’une sujétion de principe au droit privé, injustifiable*”¹⁷.

La tesi di Trotabas è stata fondamentale per imprimere alla dottrina francese il cambiamento di una consolidata visione dei rapporti fra civile e tributario: i termini e gli istituti del primo, utilizzati nel secondo, sono suscettibili di letture diverse da quelle originali. Non solo: quando il legislatore fiscale tace, non è più automatico il ricorso suppletivo alle regole civilistiche.

3. L’autonomia del diritto tributario

a) dal diritto civile

Il dibattito che si sta affrontando acquista importanza per delineare il processo evolutivo dei rapporti fra le due discipline e s’inquadra nel più generale processo di affermazione dell’autonomia del diritto tributario dal diritto privato, processo sviluppatosi nei primi decenni del secolo XX man mano che la dottrina fissava i tratti distintivi della materia rispetto ai vicini diritto finanziario e scienza delle finanze, di cui pure esso era parte integrante.

Se storicamente¹⁸ sembra stabilito che la più significativa affermazione di autonomia nasca dalla promulgazione del primo testo organico e completo disciplinante l’imposizione, la *Reichsabgabenordnung* del 1919¹⁹, le istanze

¹⁷ *Ibidem*, p. 236.

¹⁸ Tale opinione è ricondotta ad A. D. Giannini da D’AMATI, “*Particolarismo*” e “*diffusione*” del diritto tributario, in *Dir. prat. trib.* 1979, 520.

¹⁹ Di vera e propria codificazione parla TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 6. L’Autore cita la dottrina tedesca (HENSEL, *Steuerrecht*, Berlin, 1933), secondo la quale il diritto tributario ha avuto sviluppo in Germania nel [primo] dopoguerra come parte speciale del diritto finanziario, e indipendentemente dalla scienza delle finanze, perché: a) per la pubblicazione della *RAO*, vero e proprio codice fiscale, contenente le norme generali, o preleggi, in materia di imposte (sono escluse le tasse e i contributi speciali); b) per l’elaborazione giurisprudenziale dei giudici tributari, magistratura speciale; c) per l’accentramento dell’Amministrazione finanziaria, voluto con la riforma

in questo senso rispetto a discipline di più risalente affermazione²⁰ si concretizzano nei tentativi di creare un sistema di principi propri, alla maniera “*pandettistica*”²¹.

Anche se il tema di principale interesse è quello dei rapporti tributario - civile, sembra opportuno vedere la problematica dell'autonomia della materia anche sotto altri punti di vista, e quindi anche nell'ambito del diritto pubblico, rispetto al diritto amministrativo e a quello finanziario.

I rapporti col diritto privato, come già visto, si erano orientati nel senso di recepire in modo vincolante le definizioni da questo dettate, sulla scorta dell'insegnamento tradizionale francese; a questo assetto aveva reagito la dottrina tedesca, la quale, partendo dalla *RAO*, stava edificando un sistema di diritto tributario basato su concetti autonomi da altre branche del diritto.

In Italia, preso atto che diritto civile e diritto tributario non potevano considerarsi autoreferenziali in modo assoluto²², poiché fra essi si instauravano reciproci e necessari processi di scambio, si cercava di dare soluzione al problema riguardante i termini di tale dibattito. Una prima risposta si ebbe avviando approfondimenti sulla materia in chiave distintiva ed autonomistica del diritto finanziario prima e del diritto tributario poi²³: la circostanza si doveva al fatto che effettivamente il primo aveva avuto uno sviluppo dottrinario precedente rispetto al secondo che del finanziario era considerato parte integrante.

nazional - socialista, che dal punto di vista dei tributi ha di fatto abolito il carattere federale dello Stato tedesco.

²⁰ L'affermazione per cui il diritto tributario sia stato oggetto di studio solo dall'inizio del XX secolo è fortemente smentita da BERLIRI, *Evoluzione dello studio del diritto tributario*, ora in *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990, p. 114. Se c'è una consolidata tradizione di studio, è pur vero – ammette l'Autore – che è solo agli inizi del '900 che il diritto tributario acquista la considerazione di scienza autonoma dal diritto amministrativo, e questo processo è sancito con lo sviluppo di una letteratura scientifica tesa, sul versante interno, a consolidare le definizioni della materia, e sul versante esterno, a fissare i confini con le materie economiche e con le altre branche del diritto.

²¹ FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 150.

²² Così D'AMELIO, *L'autonomia dei diritti – in particolare del diritto finanziario nell'unità del diritto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 1 e ss., ritiene che anche il diritto civile, il “*più completo ed evoluto*” fra le branche del diritto, mutui molti concetti da altri campi del diritto, e cioè dal pubblico, dal processuale, dal penale, e via dicendo, e che quindi questa circostanza sia comune ad ogni altro “*ramo di diritto autonomo*”.

²³ L'avvio di questi approfondimenti è dato dalle opere di A. D. Giannini e Griziotti, secondo MICHELI, *Diritto tributario e finanziario*, 1964, p. 1123.

Quest'aspetto suscitò un importante dibattito negli anni trenta, in vero legato alla scelta accademica del dare o meno autonomia al tributario, il quale comunque sia non veniva più considerato come diritto speciale rispetto al diritto civile²⁴.

Un'opinione contraria all'autonomia fu espressa da D'Alessio²⁵ (che comunque si espresse in termini di diritto finanziario). Egli riteneva, che il diritto finanziario si componesse di istituti eterogenei che non godevano di autonomia dogmatica, e tale assunto era ricavabile dalla circostanza che quei principi di diritto finanziario che la dottrina voleva peculiari del diritto tributario non avevano ricevuto in Italia sistemazione organica in un provvedimento di legge paragonabile alla *RAO*.

Coeve a questa presa di posizione sono tuttavia affermazioni in senso contrario che proclamano l'autonomia per differenza, e che rifiutano la possibilità che il diritto tributario sia subordinato al diritto civile: in quest'ottica le interferenze fra l'uno e l'altro sono sottoposte ad analisi che filtrano l'applicabilità secca delle norme privatistiche alle fattispecie tributarie, anche quando questo procedimento appare di facile attuazione. In primo luogo ciò avviene, si dice, per la particolarità della materia, che si

²⁴ TESORO, *op. cit.*, p. 10. L'Autore è conscio del problema poiché “*Particolarmente importanti però sono i rapporti esistenti tra diritto tributario e diritto privato, e date le innumerevoli interferenze esistenti tra questi due rami della scienza giuridica, è opportuno accennarne i limiti e le modalità*” quindi prosegue “*talvolta può aversi ricezione espressa della norma di diritto privato da parte del diritto tributario [...] In un secondo caso [...] può aversi richiamo implicito alla norma di diritto tributario; ciò si verifica specialmente quando la norma tributaria si avvale di concetti giuridici, di istituti, di schemi, che hanno già avuto una completa elaborazione dottrinale e sistemazione legislativa nel campo del diritto privato. In questa ipotesi deve anzitutto escludersi la vecchia tendenza che, considerando il diritto tributario una species, più o meno eccezionale, del genus diritto civile, riteneva senz'altro applicabile, nei casi dubbi o non espressamente disciplinati dal legislatore, la norma di diritto privato; ugualmente, però, pensiamo debba escludersi la opposta tendenza – seguita dalla dottrina germanica-secondo cui in tali casi dovrebbe sempre ricercarsi un principio di diritto tributario autonomo, diverso da quello che regola il rapporto di diritto privato*”.

²⁵ D'ALESSIO, *Premessa allo studio del diritto finanziario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, 120 e ss.; per l'Autore il diritto finanziario, ossia quella parte del diritto pubblico che si occupa dell'attività finanziaria degli enti pubblici, può essere oggetto di didattica separata per mera comodità accademica, in quanto non è autonomo, ma semmai “specializzato”. L'influenza col diritto civile c'è, ma riguarda il diritto finanziario, (egli infatti non considera affatto il diritto tributario) e si caratterizza per il fatto che se il diritto civile offre le definizioni, il finanziario condiziona l'esercizio di certi diritti di derivazione civilistica.

manifesta per differenza, appunto, quand'essa devia dal diritto privato²⁶. Ma l'analisi per differenza lascia spazio poi al più difficile compito di costruire un insieme di principi propri del diritto tributario²⁷.

L'affermazione o la negazione dell'autonomia è necessaria all'interprete per risolvere i casi in cui il legislatore tributario usa gli istituti del diritto civile: se c'è autonomia quegli istituti possono sprigionare significati diversi da quelli individuati dalla branca del diritto di provenienza.

Tale possibilità è oggi un dato di fatto: da alcuni²⁸ è affermata incondizionatamente, in quanto esiste un sistema di principi propri della materia che ne costituiscono il sostrato dogmatico attraverso appunto la presenza di detti principi propri. Da altri²⁹ essa è circostanziata per le connessioni del diritto tributario con le altre branche del diritto cui si riferisce. Per quel che attiene alla nostra indagine, al di là di queste considerazioni introduttive, si metterà in luce in prosieguo che il profilo di autonomia pertinente è quello che attiene la possibilità di applicazione di rimedi propri alla violazione della norma tributaria.

(Segue) Da scienza delle finanze e diritto finanziario, e dal diritto amministrativo

²⁶ GRECO, *Diritto privato e diritto finanziario, ibidem*, 1937, 320, ritiene “*imprescindibile di conoscere esattamente i canoni del diritto privato per la valutazione e la discriminazione di tutti gli elementi che inducono il legislatore a seguire una via diversa da quella dettata da norme positive e da canoni basilari di tale ramo del diritto*”.

²⁷ D'AMELIO, *op. cit.*, p. 3 e ss., vede chiaramente che la *pars destruens* è solo il momento iniziale nella ricerca dell'autonomia, che ha anche bisogno di una *pars costruens* costituita appunto dai principi generali, vere e proprie “*linee architettoniche del nuovo edificio*”. L'Autore ritiene che la presenza di questi principi nel diritto finanziario lo rendano una disciplina autonoma.

²⁸ FREGNI, *op. cit.*, p. 162.

²⁹ MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 152 e ss.. L'Autore parla di visioni integraliste che sacrificano l'autonomia all'unitarietà dell'ordinamento. Cfr. in questo senso Cass. 31 marzo 1941, n. 930: “*per l'omogeneità sistematica, e per la certezza del diritto, che deve derivare dall'ordinamento giuridico, è da presumere in massima che quando una norma di diritto privato faccia riferimento ad un rapporto di diritto privato, abbia adottato anche la definizione che di quel rapporto ha dato la legge del diritto privato, salvo il caso che per le speciali esigenze dell'ordinamento tributario da espressa disposizione della legge d'imposta o dal sistema della medesima non risulti chiaro che il legislatore volle adottare al riguardo diversa definizione*”.

Sembra opportuno un breve cenno ai legami della nostra materia con queste altre discipline per comprendere meglio il rapporto col diritto civile appena illustrato.

L'unione della scienza delle finanze col diritto finanziario dà l'idea di come l'aspetto preponderante della disciplina dei tributi fosse quello economico - finanziario, mentre l'aspetto giuridico non aveva approfondimenti che andassero oltre l'esegesi descrittiva delle leggi tributarie. La progressiva affermazione del diritto finanziario dava poi adito ad un altro problema notevole, anch'esso di specificazione, che riguardava lo studio separato degli aspetti giuridici del tributo da quelli economici: lo studio del diritto tributario, una disciplina interamente giuridica, "*la parte più organica*"³⁰ del diritto finanziario.

Il processo di raffinazione avviene a partire dagli anni '30 con l'approfondimento autonomo³¹ della disciplina che trova finalmente spazio in opere ad essa interamente dedicate³²: se quindi emerge in seno al diritto finanziario un *corpus* normativo che deve essere sistematizzato, nel dibattito che vede contrapposta la dottrina sull'eventualità di conferire dignità autonoma al diritto finanziario dalla scienza delle finanze, chi si occupa di diritto tributario sposta la questione proprio sull'autonomia di quest'ultimo, affermando l'importante considerazione per cui poiché esso è una scienza giuridica che esprime norme giuridiche proprie, è necessario utilizzare canoni interpretativi non economici ma giuridici³³ per ricondurre la situazione concreta alla fattispecie sussunta nella norma tributaria. Il diritto tributario, allora, consiste nelle norme regolanti l'imposizione e la riscossione dei tributi che disciplinano in modo completo il rapporto tra ente impositore e contribuente³⁴.

³⁰ GIANNINI A. D., *Diritto finanziario e scienza delle finanze*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, 1.

³¹ BERLIRI, *L'Evoluzione del diritto tributario*, cit., p. 115.

³² Esse sono, per TESORO, *op. cit.*, p. 6, *L'obbligazione tributaria*, di M. Pugliese (Padova, 1935) e *Il rapporto giuridico d'imposta* di A. D. Giannini (Milano, 1937).

³³ Un contrasto sulla rilevanza del contenuto economico o di quello giuridico degli atti sorgeva in quegli anni a proposito dell'art. 8, l. di registro del 1923. Tale vicenda sarà approfondita più avanti.

³⁴ Per la definizione di oggetto del diritto tributario v. *amplius* RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, III ed., Milano, 1999. Per MICHELI, *Diritto tributario e finanziario*, in *Enc.*

Sul versante del diritto pubblico, il diritto finanziario (e tributario) era incorporato nel diritto amministrativo³⁵, di cui la materia finanziaria era parte speciale. Il dibattito faceva leva sulla considerazione che l'attività amministrativa comprendeva la funzione del reperimento delle risorse necessarie al funzionamento dell'apparato statale, risorse che evidentemente derivavano dall'attività finanziaria di Stato ed enti pubblici che sotto questo aspetto era dunque vera e propria attività amministrativa³⁶: tale insegnamento implicava la negazione dell'autonomia al diritto finanziario (e quindi al diritto tributario cui gli amministrativisti non dedicavano attenzione). L'eventuale trattazione separata poteva rispondere a ragioni pratiche, mai scientifiche³⁷.

Se questo è il punto di vista della dottrina amministrativista, in senso contrario si muoveva la dottrina³⁸ che affermava l'autonomia del diritto tributario dal diritto privato. Il punto di partenza è lo studio – nell'ambito attività finanziaria dello Stato - del fenomeno tributario dal suo interno, con conseguente messa in evidenza delle differenze del suo oggetto dalle altre attività amministrative. A seguito di quest'operazione, la differenza maggiore rispetto al diritto amministrativo è data dal rapporto obbligatorio particolare che si instaura tra Stato e cittadino, e pertanto ora la richiesta di autonomia può far leva sulla presenza di un sistema di norme giuridiche, retto da principi specifici che riguardano i soggetti, i presupposti e le vicende dell'obbligazione tributaria; il mutamento di prospettiva fa sì allora

dir., Milano, 1964, Vol. XII, p. 1124, esso è omogeneo ed unitario e “*studia tutti i differenti momenti giuridici cui l'attività di imposizione dà luogo*”.

³⁵ V. la definizione di GIANNINI A. D., *Intorno alla c. d. autonomia del diritto tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1940, 57, per cui è diritto tributario “*quel ramo del diritto amministrativo che espone i principi e le norme relative all'imposizione e alla riscossione dei tributi e analizza i conseguenti rapporti giuridici tra gli enti pubblici e i cittadini*”; e il pensiero di RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, IV ed., Padova, 1994, per cui la legge attraverso cui si esercita la potestà tributaria determina il sorgere di rapporti giuridici di tipo amministrativo fra Stato, o ente pubblico titolare del diritto al tributo, e cittadini contribuenti.

³⁶ ROMANO Santi, *Corso di diritto amministrativo*, II ed., Padova, 1932, p. 12.

³⁷ Così D'ALESSIO, *Istituzioni di diritto amministrativo italiano*, Torino, 1949, vol. I, p. 37, per cui la separazione è scientifico - didattica, e non giuridica, in quanto il diritto finanziario non è autonomo ma bensì parte integrante del diritto amministrativo.

³⁸ In particolare PUGLIESE, *Corso di diritto e procedura tributaria. L'obbligazione tributaria*, Padova, 1935 p. 3 e ss., e IDEM, *Diritto finanziario e diritto amministrativo*, in *Foro amm.*, 1936, 61.

che il *corpus* delle norme tributarie possa diventare “*un sistema scientifico di norme giuridiche*”³⁹, e questo passaggio segna l’ulteriore tassello del compimento del processo di autonomia di cui si è cercato di dare atto in queste pagine, senza pretese di esaustività.

Preme ora ribadire, prima di lasciare il tema dell’autonomia del diritto tributario per dedicare attenzione alla specifica tematica dei profili sanzionatori nelle prime leggi di registro italiane, che questo tema introduttivo troverà rilevanza in merito ai profili rimediali del legislatore tributario.

³⁹ IDEM, *Corso, cit.*, p. 8.

PARTE I

La tematica specifica delle sanzioni di inefficacia permanente e nullità dell'atto civile nei dibattiti parlamentari sull'imposta di registro

L'introduzione agli approfondimenti storico - parlamentari inerenti il tema della nostra indagine impongono di riportare alcuni riferimenti precisi al rapporto fra categorie civilistiche e tributo del registro nel peculiare frangente storico cui s'appunta l'indagine. Si tratta quindi di scendere in uno specifico caso dell'assetto delle due materie, riguardante un'imposta significativa nell'economia del presente lavoro e di cui in prosieguo si offriranno altri approfondimenti.

Il legame molto stretto veniva fortemente in evidenza: come ha sottolineato il primo commento⁴⁰ alla legge del 1862, *“il soccorso della scienza del diritto e dell'arte ermeneutica”* era necessario in quanto *“questa legge, sebbene di finanza, colpisce gli atti civili, giudiziali e stragiudiziali, e i trasferimenti per causa di morte; e perciò non può essere rettamente applicata da chi [...] non conosce il diritto vigente”*.

Una simile impostazione risentiva, ancora una volta, dell'insegnamento francese⁴¹ maturato su tale tema: la legge di registro doveva essere oggetto di studio dei giuristi, dei notai, dei partici in qualunque momento della loro vita e se i principi erano dettati in modo del tutto discrezionale dal legislatore tributario, essi dovevano pur sempre corrispondere alle teorie generali riguardanti gli istituti civilistici nel momento della loro concreta applicazione a questi.

La legge di registro diveniva allora *“la più nobile fra le leggi fiscali [in quanto attenuato] il perpetuo contatto con la materia [essa riguardava]*

⁴⁰ MAGIONCALDA – ACCAME, *Trattato sulle tasse di registro*, Genova, 1863, p. III.

⁴¹ DALLOZ, *Giurisprudenza generale di Francia in materia civile, commerciale, criminale e amministrativa*, a cura di G. Paduano, Vol. VII, Napoli, 1829, p. 4 e ss.

meno la cosa che il diritto sulla cosa"⁴². In altri termini, il fisco "doveva elevarsi alle ragioni più astratte del diritto civile [...] e contrarre con lui un'onorevole associazione"⁴³. Non mancavano voci di dissenso da parte di chi già in quel momento riteneva necessario "tenere svincolata la legge d'imposta dalle leggi civili, e di renderla così adatta a qualsivoglia sistema di legislazione e procedura"⁴⁴, ma è necessario tener fermo che nello svolgersi dei dibattiti che riguardano l'introduzione della legge di registro (1862) e le sue successive modifiche (1868 e '74) che cercano d'introdurre la sanzione della nullità (inefficacia permanente) degli atti non registrati era opinione dominante che il legislatore fiscale dovesse rinviare asetticamente alla categorie del diritto civile senza poter apportare il minimo cambiamento⁴⁵.

⁴² La definizione è di Raymond Troplong, cit. in LIBERATI, *Le tasse sugli affari*, Napoli, 1983, p. 272.

⁴³ CLEMENTINI, *Leggi sulle tasse di registro*, Torino, 1888, p. 26.

⁴⁴ *Atti Parlamentari*, Camera dei Deputati, Legislatura VIII, Documento n. 4, Torino, 1862, p. 2545.

⁴⁵ V. in questo senso l'opinione espressa *infra* dall'On. De Cesare.

CAPITOLO I

LA LEGGE SULL'IMPOSTA DI REGISTRO DEL 1862

1. I modelli di riferimento e il progetto di legge. Il dibattito in aula.

Tanto i sette codici quanto le altrettante legislazioni fiscali vigenti in Italia, pur potendosi riconoscere nella comune matrice napoleonica⁴⁶, presentavano peculiarità proprie tali da provocare un'intollerabile disparità di trattamento⁴⁷ fra i cittadini a seconda della regione in cui essi abitassero.

La priorità accordata alla legislazione tributaria si rivela coerente con le primarie esigenze del neonato Stato di sopperire ai propri ingentissimi bisogni attraverso strumenti di prelievo adeguati e perequati fra i cittadini. Il primo di questi strumenti, ed il più significativo per il tema che occupa la trattazione, fu individuato nell'ambito delle cosiddette "tasse sugli affari"⁴⁸, nella tassa di registro.

La situazione di riferimento è tratteggiata dall'On. Duchoqué nel suo intervento alla Camera⁴⁹ alla discussione per l'approvazione della legge: le sette leggi di registro in vigore nella penisola afferivano sostanzialmente a tre sistemi diversi.

Nel Regno di Sardegna la legislazione ricalcava in molti principi il sistema francese, relativamente alla natura degli atti da insinuarsi, rispetto alla valutazione della base imponibile, alla liquidazione della tassa, ai meccanismi di controllo; in maniera simile era regolata la materia nello Stato Pontificio, nel Granducato di Toscana e nel Ducato di Parma.

Nel Regno delle Due Sicilie vigeva il sistema introdotto con la legge del 21 giugno 1819, che vedeva l'abolizione della tassa di successione e la

⁴⁶ Con l'eccezione, per l'ordinamento tributario, del Regno Lombardo – Veneto e del Regno delle Due Sicilie.

⁴⁷ Tali disparità sarebbero venute meno, per le leggi d'imposta, con una serie di provvedimenti legislativi già a partire dal 1861, e per l'ordinamento civile – sostanziale e processuale- solo nel 1865 con la promulgazione dei codici unitari.

⁴⁸ V. *amplius* LIBERATI, *op. cit.*

sostituzione del registro in misura proporzionale con diritti fissi su tutti gli atti, conservando tasse proporzionali, molto miti, per i trapassi di beni immobili e diritti reali che richiedevano la trascrizione presso gli uffici delle ipoteche; l'esiguità del gettito era in parte compensato dai diritti di bollo e dall'obbligo di registrare i singoli atti di procedura giudiziaria⁵⁰. Tale ordine si era reso necessario a fronte dei ripetuti fallimentari tentativi di introduzione delle tasse indirette che colpissero le trasmissioni in un paese in cui la ricchezza circolava in modo lentissimo e gran parte della moneta era tesaurizzata⁵¹.

Il sistema vigente in Lombardia e nelle Venezie era basato sul bollo⁵², fisso o proporzionale, restando pressochè estraneo il concetto di registrazione in quanto all'esattore del diritto l'ordinamento non affidava altri compiti all'infuori dell'esazione stessa.

Tale stato di cose, fortemente significativo delle differenze fra le varie regioni che erano andate a formare il nuovo stato⁵³, comportava gravi inconvenienti di doppia tassazione. Per fare un esempio⁵⁴, un atto registrato a Napoli non poteva trovare esecuzione a Torino se non veniva registrato secondo la legge sarda. Gli antichi confini politici che dividevano le province italiane, cancellati con i plebisciti di annessione al Regno di

⁴⁹ *Atti Parlamentari*, Cam. dei Dep., Leg. VIII, Sessione del 1861, tornata del 17 dicembre, Discussioni, p. 377.

⁵⁰ Si registrava iscrivendo le disposizioni principali per riassunto e in unico contesto in libri appositamente divisi in caselle, mentre il bollo era ordinario, straordinario o visto per bollo; i saggi fissi colpivano gli atti notarili, quelli giudiziari e gli allegati, mentre il saggio proporzionale era applicato ai titoli cambiari, alle obbligazioni private non sinallagmatiche e agli atti di deposito presso i privati.

⁵¹ V. la lucida analisi di CARANO DONVITO, *L'economia meridionale prima e dopo il risorgimento*, Firenze, 1928.

⁵² V. le patenti del 27 gennaio 1840, del 19 febbraio 1850 e la legge 15 dicembre 1862.

⁵³ ALESSIO, *Saggio sul sistema tributario in Italia e sui suoi effetti economici e sociali*, Torino, 1887, Vol. II, *Le imposte indirette e le tasse*. L'autore formula un'analisi severa a p. 69: "gli ordinamenti delle tasse sugli affari in Italia prima dell'avvenimento del nuovo regno [...] egli è però manifesto, come le trasmissioni fossero maggiormente colpite, ove più copiosa era la ricchezza e più frequente la sua trasmissione. Quanto più si scende alle regioni meno operose e meno agiate, più mite sacrificio si richiede ai contraenti e maggiori facilitazioni si consentono all'economia agricola del paese e allo sviluppo economico delle sue popolazioni, finchè nelle provincie meridionali, così dimenticate dallo stato d'allora, si nel promuovere il bene come nell'aggravio dei pubblici carichi, il tributo si riduce in gran parte ad un semplice diritto fisso, quale appunto si riscuote negli stati con civiltà ancora primitiva, con sviluppo di ricchezza ancor manchevole ed inerte"

⁵⁴ V. intervento di Duchoqué, in *Atti Parl.*, ult. cit., p. 377.

Sardegna, restavano sotto questo fondamentale aspetto tuttavia in vita: da un punto di vista meramente descrittivo, in quanto contratti, atti e decisioni giudiziarie (nella maggior parte dei casi anche le trasmissioni *mortis causa*) erano sottoposti a tasse denominate in modi differenti e sottoposte a criteri di riscossione non uniformi; da un punto di vista della dinamica giuridica, con risvolti più gravi, in quanto la doppia imposizione sfavoriva i trasferimenti all'interno della penisola.

Il proposito del Governo, di cui al progetto di legge⁵⁵ presentato dal ministro per le Finanze Pietro Bastogi, fu dunque quello di por fine alle disuguaglianze fra cittadini, per espressa previsione costituzionale uguali davanti alla legge, “*per il grande scopo e per la grande necessità politica di unificare gl'interessi materiali delle varie province, e di fare sì che le formalità adempiute in una parte del Regno sieno ugualmente efficaci in tutte le altre*” tenendo presente che, pur nella loro molteplicità, “*tutte, oltre lo scopo di procurare una cospicua entrata al pubblico tesoro, possono essere in parte considerate come corrispettività dell'opera che presta l'amministrazione pubblica per l'assicurazione e la tutela dei privati interessi*”⁵⁶.

Il modello di riferimento, fra quelli già in vigore, fu mutuato dalla legge francese del 22 frimaio, anno VII, la quale aveva già trovato diretta applicazione durante l'occupazione francese ed in Francia dava prova di buon funzionamento⁵⁷ in oltre sessant'anni di vigenza, senza trascurare l'esperienza piemontese che presentava comunque spunti di originalità rispetto al modello d'ispirazione.

Andavano ovviamente adottati una serie di correttivi volti all'adattamento della legge alla realtà italiana. Pertanto, il legislatore aveva in primo luogo stimato opportuno moderare la tassa per evitare la depressione delle attività commerciali, quindi aveva messo a punto una serie di regole operative, quali ad esempio la esenzione totale dalle formalità di registro degli atti di procedura, la detrazione dei pesi nella determinazione del valore di eredità e

⁵⁵ *Atti Parlamentari, cit.*, Vol. II, Documento n. 114, Torino, 1863.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 1.

⁵⁷ L'opinione, come si vedrà *infra*, non è del tutto condivisa.

legati, in considerazione non solo di quanto materialmente trasferito ma dell'utilità effettivamente conseguita.

Il quadro delle previsioni si arricchiva considerando che se per gli atti pubblici era possibile stabilire un termine di registrazione, non altrettanto si poteva fare per gli atti privati, in quanto questo si sarebbe tradotto in *“un sistema intollerabile di investigazione su tutti gli atti della vita privata dei cittadini”*⁵⁸: tale previsione denota l'intenzione del legislatore di non risultare eccessivamente invasivo nei confronti dell'autonomia privata ed il tentativo di temperamento di essa con le esigenze fiscali; infatti la mancanza di un termine perentorio di registrazione degli atti giuridici privati non comporta attenuazione del principio generale in base al quale la registrazione dell'atto è necessaria per produrlo in giudizio e per gli altri usi ai sensi della legge.

A questo preambolo di principi ispiratori seguivano i dieci titoli del progetto.

Nel primo si distingueva la tassa a seconda che si applicasse in misura fissa o proporzionale, indicando gli atti soggetti all'una o all'altra e le regole applicative dei singoli casi, cercando di colmare le lacune riscontrate nelle legislazioni precedenti e di eliminarne i difetti.

In tal modo, si prevedeva all'art. 5 il principio di analogia, per il quale ancorché un atto non fosse stato ricompreso nella tariffa, esso potesse ugualmente essere sottoposto a tassazione proporzionale ove presentasse caratteristiche analoghe ad altro atto viceversa contemplato.

Quanto ai contratti sospensivamente condizionati, per ovviare all'iniquità della tassazione proporzionale prima del verificarsi della condizione e temperare le ragioni del fisco, si sceglieva d'imporre l'obbligo di denuncia dell'avveramento di essa sanzionando penalmente tale inadempimento; in tema di condizione risolutiva, la risoluzione si mandava

⁵⁸ Doc. n. 114, *cit.*, p. 2. Prosegue l'ostensore: *“Ogni sistema informato da principi di soverchio rigore fiscale, di minute ricerche, di vessatorie inquisizioni, è stato assolutamente proscritto, sostituendosi alle speciali legislazioni delle antiche provincie d'Italia una legge fondata sull'applicazione delle larghe e feconde massime della giustizia civile e della libertà politica”*.

esente da nuova tassa proporzionale, come pure accadeva per i contratti rescissi nelle ventiquattr'ore dalla loro stipulazione⁵⁹.

Il titolo secondo del progetto si occupava dell'individuazione della base imponibile: in questo caso non veniva seguita la legge francese, che pur essendo di più semplice attuazione pratica, era ritenuta eccessivamente rigorosa, ma si preferiva la legge sarda del 9 settembre 1854.

Per gli affitti si stabiliva la detrazione delle spese necessarie per il miglioramento del fondo, ed il valore locativo era preso come criterio valutativo nel caso di contratti traslativi a titolo gratuito e di permuta, detratte le spese annue necessarie a restauri e manutenzione degli immobili; una menzione particolare era fatta per l'enfiteusi in modo da tener conto che la proprietà del fondo si componeva tanto del diretto come dell'utile dominio, discostandosi dalla disciplina che la legge francese riservava all'istituto, il quale, equiparato ad una sorta di "affitto a tempo illimitato", trasformava ai soli fini fiscali della registrazione il diritto dell'enfiteuta in pieno diritto di proprietà.

Il titolo III si occupava della denuncia di atti, contratti, sentenze e trasferimenti in genere.

Alla definizione della "denuncia" faceva seguito l'enunciazione dei termini per effettuare la stessa quando la legge prescriveva l'obbligatorietà della registrazione, termini opportunamente dilatati rispetto a quelli contenuti nelle legislazioni di riferimento per permettere ai contribuenti di evitare l'irrogazione delle sanzioni dovute all'eccessiva brevità degli stessi.

Particolare attenzione era dedicata agli atti che non soggiacciono a termine obbligatorio di registrazione, prescrivendosi che essi andassero denunciati prima dell'uso, e cioè dell'iscrizione, della menzione in atti pubblici, o della produzione davanti all'autorità giudiziaria o ad un ufficio amministrativo: la tassa di registro era pertanto dovuta per quegli atti i quali per ragioni di forma o di sostanza avevano bisogno del concorso di una pubblica autorità per assicurare la certezza della data o la provenienza del contenuto. Pertanto, quando l'atto di autonomia privata conteneva convenzioni che la

⁵⁹ Le previsioni erano già contemplate rispettivamente nella legge di registro toscana del 25

legge non sottoponeva a registrazione in termine fisso e le parti gli davano volontaria esecuzione, esso andava esente dalla tassa di registro. Parimenti esenti dal registro, come gli atti di procedura, in quanto sottoposti solo a bollo, erano le scritture private non attributive, modificative o ricognitive di diritti.

Altre previsioni importanti in questa parte della legge riguardavano l'obbligo per il contribuente che registrava di produrre la copia del contratto, la quale doveva fungere da riscontro per l'esattezza e la fedeltà della dichiarazione ed ovviare all'organo accertatore il problema della ricerca presso il notaio o il pubblico ufficiale; si stabiliva infine che la denuncia dei trasferimenti *mortis causa* dovesse avvenire presso l'ufficio del luogo in cui si era aperta la successione, e ciò per facilitare al contribuente la detrazione dei debiti.

Il titolo IV trattava del pagamento della tassa, delle persone obbligate, della registrazione, della quietanza e della garanzia reale per la tassa.

Si stabiliva la regola generale della contestualità della denuncia e del pagamento, salvo il caso delle successioni per causa di morte per le quali si dava termine di due mesi, in modo che l'ufficio potesse verificare la regolarità della denuncia e l'erede procedere alla detrazione dei pesi che eventualmente gravassero sull'eredità.

Quanto alle persone obbligate, si prevedeva il principio generale della solidarietà delle parti contraenti, eliminando l'ambigua previsione della legge francese per cui era obbligata solo "la parte con maggiore interesse"; tanto anche in tema di eredità, in cui la regola era un'applicazione specifica della regola civilistica della solidarietà dei coeredi per i pesi ereditari, fra i quali appunto rientrava la tassa di registro; circa la registrazione delle sentenze, la solidarietà era stabilita solo fra i consorti, e fra essi ed i loro procuratori o mandatari *ad litem* entro un dato limite⁶⁰.

gennaio 1851 e nella legge francese.

⁶⁰ Nella stima del Governo la previsione era equa considerando che i procuratori e gli altri mandatari anticipavano le spese di bollo ed i diritti di segreteria e cancelleria, mentre nel Regno delle Due Sicilie, vigendo l'obbligo di registrazione dei singoli atti giudiziari, gli avvocati dovevano anticipare somme ancora maggiori.

Per la garanzia reale, il privilegio dello Stato per il pagamento era esteso alla proprietà del bene trasferito (e non più ai soli frutti, come in Francia), con la previsione di precise limitazioni quali un termine perentorio per farlo valere e con salvezza dei diritti *medio tempore* acquistati dai terzi⁶¹.

Il titolo V recava infine⁶² l'apparato sanzionatorio⁶³.

Il progetto di legge testè esaminato si corredeva poi di tabelle di confronto e di previsioni presuntive motivate riguardanti il gettito atteso, il quale, considerando che il pacchetto di proposte comprendeva le "tasse sugli affari", ossia le imposte indirette, veniva sperato in circa sessanta milioni di lire rispetto ai trenta percepiti in costanza di vigenza degli omologhi tributi preunitari.

Notevole interesse rivestono alcune voci di previsione in quanto gettano luce sull'assetto dei rapporti fra la disciplina tributaria e gli istituti di diritto civile di volta in volta interessati dal prelievo: in questo senso il legislatore comprende bene che il successo in termini di gettito è tanto maggiore quanto più consistente sarà la necessità di presentare al giudice il contratto in regola con l'imposta .

In tema di cessione o vendita di beni mobili il Governo sperava di ottenere £ 80.800,39 pur sapendo che tali "*atti nelle antiche province si possono stipulare in forma privata, esenti dall'insinuazione*"⁶⁴, in quanto la necessità di produrre in giudizio tali contratti o di presentarli comunque ad una pubblica autorità avrebbe costretto i privati ad assolvere agli obblighi fiscali. Per le quietanze e le liberazioni si prevedevano introiti per £ 145.000 circa, anche in questo caso data la ricorrente necessità di produzione in giudizio di

⁶¹ Ulteriori disposizioni speciali contenute in questo titolo del progetto riguardano il pagamento della tassa da parte del legatario e dell'erede persona fisica o corpo morale. V. *amplius* Doc. n. 114, *cit.*, p. 8.

⁶² Il contenuto degli ulteriori cinque titoli non è esaminato in quanto non ritenuto pertinente all'economia del lavoro.

⁶³ In particolare contiene previsioni per il ritardato pagamento della successione dovute al termine di due mesi accordato per lo stesso; si prevedono altresì strumenti premiali per i contribuenti che evitino all'amministrazione finanziaria di intraprendere azioni esecutive per il recupero del gettito, "*In tal guisa si evita di punire con soverchia severità la trasgressione, che, il più delle volte, è cagionata da semplice ignoranza; e si ottiene non solo, e più facilmente, l'eseguimento della legge, ma si procura ancora un grande risparmio di tempo e di lavoro, così agli agenti dell'amministrazione, come alla autorità giudiziarie*" (*ibidem*, p. 8).

⁶⁴ Doc. n. 114, *cit.*, Allegato A, p. 121 e ss.

questo tipo di contratti e la nuova disposizione in base alla quale gli atti di consenso alla cancellazione delle ipoteche erano da sottoporsi a registro; ancora, per le obbligazioni e le cessioni di credito, l'altissima frequenza di produzione in giudizio si sperava comportasse un gettito di annue £.350.000⁶⁵.

Chiusa la breve descrizione del progetto di legge, la dialettica parlamentare si rivela di notevole interesse per approfondire l'indagine dei rapporti fra il diritto tributario e le norme civili.

Una forte corrente contraria al progetto di legge era composta da Deputati meridionali.

L'on. Giuseppe Romano sollevava questione pregiudiziale affermando che era inopportuno votare una legge d'imposta senza prima conoscere i bilanci dello Stato⁶⁶; l'inopportunità era dettata anche dall'impatto negativo ed impopolare che il provvedimento avrebbe avuto sulle province napoletane, abituate ad una pressione fiscale molto più lieve in tema di registrazione.

A tali argomenti ribatteva De Blasiis affermando che la legge di registro rappresentava una componente fondamentale del piano del Governo volto a colmare il *deficit* delle casse dello Stato. Di più, il provvedimento aveva una forte valenza perequativa fra i cittadini in quanto una legge unica andava a sostituire altre leggi con livelli di pressione fiscale non poco differenziati fra loro (in particolare, ai due estremi opposti, la legge sarda era alquanto aspra, mentre la napoletana molto mite).

Emergono dalle prime battute tematiche di grande interesse: per un verso si palesa la delicata questione relativa alla perequazione del tributo fondiario diretto (la quale peraltro presupponeva la compilazione di un catasto unico)

⁶⁵ Qui il calcolo è minuzioso: la tassa era stata moderata per annue £ 311.147,75 ed era stato scomputato il bollo proporzionale abolito per le obbligazioni private il quale - incluse le locazioni - comportava per carta bollata speciale (dedotti 50 cent. per foglio) e per bollo straordinario o per visto bollo £ 243.467,57 la cui metà si stimava relativa alle obbligazioni (£ 121.733,78). La cifra su riportata presumeva allora un'avvenuta compensazione di £ 432.881,53.

⁶⁶ Su questo specifico punto il deputato deplorava l'eccesso in spese di rappresentanza, in elargizioni di pensioni ed il numero eccessivo di pubblici dipendenti che gravavano sulle casse statali.

che da molti veniva indicata come problematica fiscale di risoluzione necessariamente preventiva a qualunque altra⁶⁷.

D'altro canto prende a delinearsi un profilo interessante e poco noto di quella che verrà definita "questione meridionale", relativo alla gravosità di un tributo praticamente assente dal panorama fiscale napoletano, salva l'esperienza in questo senso durante l'occupazione francese.

Significativa è la rievocazione che fa De Luca, tenace oppositore del progetto in aula, del fallimento di quell'esperimento: "... *allorché i contraenti saranno d'accordo sul contratto, cercheranno il mezzo di pagare la minor tassa possibile, o di non pagarne alcuna; per conseguenza oscurità e dubbiezze nelle scritture, incertezza di diritti, e perciò germi funesti di discordie e di liti. E quindi quella legge, che nella sua parte benefica avrebbe dovuto dar sicurezza e certezza di date, sarebbe causa di liti e di discordie! Questa fu una verità sentita al cadere del 1815...*"⁶⁸.

⁶⁷ Su questa circostanza Bastogi esprimeva il punto di vista del Governo: "... *vi ho proposto le cinque leggi d'imposta, le quali, se non valgono a togliere le differenze fra provincia e provincia rispetto alla imposizione fondiaria e a poche altre, divengono di per sé stesse oggimai uguali per tutto il regno. Convengo però nella sentenza dell'onorevole De Blasiis, e dichiaro che una Commissione da me formata da diversi mesi, e composta da uomini pratici e valenti nelle materie dell'imposta fondiaria, studia con diligenza e promette di far conoscere i risultamenti de' suoi studi al Ministero fra non molto affinché esso si trovi in grado di presentare al Parlamento una legge sulla perequazione approssimativa dell'imposta fondiaria.*". Atti Parl., cit., Discussioni, tornata del 17 dicembre, p. 368.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 371. Con la restaurazione dei Borboni infatti l'amministrazione delle registature e dei demani si era trovata coinvolta in una serie di costose ed annose controversie giudiziarie e da quest'esperienza l'onorevole ricavava l'opinione per cui la nuova legge avrebbe provocato un'ondata di frodi e una corsa ai tribunali se il progetto avesse raggiunto l'approvazione parlamentare. "... *sapete che cosa ne avverrà? Ne avverrà in primo luogo che non si verificherà esazione della tassa dal 5 al 10%, poiché invece delle donazioni si darà luogo a compravendite, nelle quali i donatori vestiranno la qualità di venditori, e ne' casi di trasmissione a causa di morte, codesti venditori faran riserba di usufrutto. Attendetevi che niun contratto sarà compiuto fra coniugi, perocchè, potendosi annullare, non si verranno a pagare tasse inutilmente. Attendetevi niun utile verso la finanza per le donazioni inter vivos tra ascendenti e discendenti, perocchè la tassa del mezzo per cento venendo compensata col diritto di trascrizione, il risultamento è zero. Attendetevi insomma nel campo pratico l'esperimento dell'inefficacia ed inconseguenza della legge proposta.*" (*ibidem*, p. 372). De Luca ricorda che ancora pochi anni prima del suo intervento a Napoli, celebrandosi un giudizio di fallimento, era intervenuta la moglie del fallito per reclamare ai creditori del marito la propria dote basandosi su una scrittura privata risalente al decennio francese; la circostanza che un atto di tale importanza non fosse trasfuso in atto pubblico fa concludere al deputato che le parti volessero senz'altro evitare di pagare il registro, preferendo rinunciare alle garanzie offerte dalla forma solenne.

Vengono poi in rilievo altri profili critici. Se infatti il progetto di legge ammette che “*stabilito un termine per la registrazione degli atti pubblici, si è riconosciuto non potersi fare lo stesso per tutti gli atti privati, senza ammettere un sistema intollerabile d’investigazione su tutti gli svariati atti della vita intima e privata dei cittadini*”⁶⁹, esso implicitamente riconosce valore alla scrittura privata come forma idonea a dichiarare la volontà delle parti contraenti, restando alla registrazione il solo compito di attribuire la data certa, ma quando poi sottopone all’obbligo di dichiarazione le scritture per determinate categorie di contratti, nonché i contratti verbali dal giorno in cui se ne dà esecuzione, viene ad imporre la volontà pubblica su quello che dovrebbe restare di esclusiva competenza dell’autonomia privata, cioè l’interesse a registrare, interesse che potrebbe essere secondario per il cittadino che preferisca non rendere pubblici “*de’ fatti dell’intima vita privata*” oppure “*una cosa che interessi di famiglia vogliono segreta*”⁷⁰; quanto ai contratti verbali, soprattutto quando non sia ammessa la prova testimoniale, dovrebbero basarsi esclusivamente sulla buona fede dei contraenti ed essere scevri da qualunque forma di accertamento fiscale⁷¹. Nel pensiero di De Luca quindi la legge tributaria incide in maniera intollerabile sull’autonomia contrattuale dei privati in quanto obbliga questi ultimi ad assolvere all’ulteriore obbligo della registrazione, tributario e non civile, in casi in cui la scelta dovrebbe essere lasciata al prudente apprezzamento degli interessati o dipendere dall’onestà reciproca nel rapporto contrattuale.

Altro passaggio criticato è quello riguardante la solidarietà dei litisconsorti, degli avvocati e dei patrocinatori: l’iniquità della disposizione, che agevola le ragioni dell’Amministrazione fiscale, viene evidenziata nei casi di scritture private unilaterali (ad esempio un atto costitutivo di servitù) in cui

⁶⁹ *Ibidem*, p. 372.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 375.

⁷¹ “*E pure dovrebbe aversi molto riguardo per tali contratti verbali e sottrarli da qualsiasi investigazione fiscale, [...] E chi vi garantirà, o signori, da una investigazione fiscale, che pretende un vostro atto di ospitalità tradurre in un lucroso subaffitto? E chi vi garantirà che un servizio personale non sarà tradotto in locazione d’opera? [...] Sì, è vero, avrassi diritto a litigare contro il fisco, ma dopo pagata la tassa! Sì, avrassi diritto*

la solidarietà prescinde dalla prestazione dal consenso ad obbligarsi, nei casi di lite temeraria⁷², dove un privato ingiustamente convenuto, pur essendo vittorioso, si vedrebbe in solido tenuto con l'attore temerario davanti al fisco, nel caso speculare del c. d. "giudizio di iattanza" (vigente in Lombardia) con cui l'attore mira a far cessare turbative di vario genere recategli dal convenuto, e nel quale è giusto che chi agisce sopporti da solo il peso della tassa.

A queste gravi obiezioni dava risposta Duchoqué, ribadendo la bontà delle soluzioni proposte dal Governo. Egli sottolineava l'importanza della sostituzione del registro proporzionale col bollo per gli atti di procedura⁷³ e ribadiva che i due principi, quello dell'esenzione dal registro degli atti privati non inerenti gli immobili ove non se ne debba far uso in giudizio, e quello dell'esenzione totale dal registro degli atti privati aventi natura non contrattuale nascevano dalla constatazione che le parti non registrano mai se non hanno necessità di far uso del documento in giudizio, e pertanto la legge intendeva adeguarsi il più possibile allo stato di fatto in modo da evitare che il cittadino si spingesse ad evadere l'imposta⁷⁴.

Un'altra questione notevole sviluppatasi nell'ambito della discussione generale riguardò i rapporti fra la legge d'imposta all'esame della Camera e la legislazione civile.

Il deputato Mazza, dopo aver ribadito la necessità di una legge perequativa del tributo fondiario, faceva presente la necessità di presentare un progetto per il codice civile, in quanto la legge civile era intimamente connessa con quella di registro, riguardante la circolazione dei beni giuridici.

a reclamare con l'obbligo talvolta di provare il negativo, poiché il fisco non si fa attore" (ibidem, p. 376).

⁷² Nell'opinione di De Luca le liti temerarie sono destinate ad accrescersi per l'abolizione del registro sugli atti di procedura e per ovviare propone il registro per le citazioni unita ad una tassa sul valore della causa da dichiararsi nello stesso atto introduttivo.

⁷³ *"La proposta ha appunto il merito d'aver sbrogliato, il più che possibile, gli atti giudiziari dalla tassa proporzionale [...] che toglie l'obbligo alle parti d'andare, prima che ai tribunali, agli uffici del registro"* (ibidem, p. 375)

⁷⁴ Il fallimento della legge di registro murattiana è spiegata da Duchoqué rievocando l'immoralità dell'amministrazione finanziaria napoletana, denunciata peraltro in un considerando introduttivo della stessa legge del 1819. Tale affermazione suscita il vivo sdegno del suo interlocutore.

Le diverse classificazioni dei beni mobili ed immobili nei codici italiani si dovevano riflettere necessariamente nel regime di registrazione, differenziato principalmente in base alla circostanza che il contratto inerisse un tipo di bene piuttosto che l'altro. Un altro possibile momento di disuguaglianza poteva ancora manifestarsi nel caso si fossero utilizzati *nomina juris* diversi per qualificare atti sostanzialmente uguali, che per questo motivo venivano ad essere sottoposti a doppio prelievo.

L'esempio citato è eloquente: mentre in Piemonte la compravendita immobiliare era valida solo se trasferita in atto pubblico, che ai sensi del progetto di legge doveva essere registrato, in Lombardia la legislazione vigente non imponeva formalità particolari, per cui il consenso scambiato oralmente, pienamente valido, era semplicemente trasferito in una scrittura privata la quale non necessitava di registrazione ove non se ne volesse far uso in giudizio: era ovvio concludere che in Piemonte gli atti di trasferimento di beni immobili sottoposti a registro sarebbero stati molto più numerosi che in Lombardia, esclusivamente a causa di una norma contenuta nel Codice civile albertino.

Mazza concludeva che l'unificazione del sistema tributario restava incompiuta e foriera di gravi disparità laddove non si fosse celermente provveduto all'emanazione di un codice civile italiano.

A questo intervento si opponeva vivacemente l'On. De Cesare, il quale faceva notare l'alterità e l'autonomia del sistema tributario rispetto alla codificazione civile: le due leggi sarebbero state del tutto indipendenti in quanto la legge di registro faceva espressamente salve le disposizioni civili vigenti sul territorio italiano. In tal modo restava indifferente per l'Amministrazione finanziaria la circostanza che un atto stipulato in Lombardia non necessitasse della forma solenne mentre altrove un altro codice civile, viceversa, la postulasse a pena di nullità⁷⁵.

⁷⁵ Il pensiero di De Cesare è estremamente chiaro al riguardo: *“Questa non è una legge di unificazione e neanche di perequazione; la perequazione formerà oggetto di altra legge; questa non è che il sunto di tutte le leggi italiane. Si sono prese dalle varie leggi le disposizioni che non urtavano, che coincidevano, che armonizzavano fra loro, e se n'è formata la presente legge. Dunque, come legge finanziaria, come legge di tassa non ha nulla a che fare coi codici, e quando si è trovato qualche cosa che urtava con quelle*

2. I rapporti fra l'ordinamento tributario e la legge civile: l'art. 2 del progetto di legge

L'analisi dei contenuti del progetto della prima legge di registro italiana e della discussione generale alla Camera è utile per comprendere l'assetto del nuovo sistema tributario unitario rispetto alle leggi civili, cui ancora il legislatore non aveva messo mano, preso dall'impellenza di reperire danaro per i bisogni della nuova Nazione.

Nelle parole del proponente, il ministro Bastogi, non si scorgono particolari preoccupazioni circa l'effetto che la nuova legge d'imposta potrebbe avere sui sette ordinamenti civili sottostanti: è evidente tutt'al più l'esigenza di colmare il grande divario riguardante le formalità cui sono sottoposti gli atti civili nelle diverse regioni, prendendo come modello generale la legge francese, riveduta alla luce dell'esperienza piemontese - che pur ad essa era debitrice - con gli opportuni correttivi che considerassero il forte impatto sulle province napoletane.

Nel dibattito che si era aperto alla Camera sei mesi dopo, emergevano però una serie di importanti punti di vista circa l'assetto dei rapporti delle due discipline.

Le istanze emerse nella discussione generale danno un'idea di quanto sentito fosse il problema del contatto, nella materia *de qua*, fra i due rami del diritto i cui rapporti interessano il nostro studio, problema che sarebbe però emerso nella sua reale consistenza nella discussione dei singoli articoli ed in particolare dell'articolo 2 del progetto.

Tale articolo recitava: "La registrazione degli atti ne assicura la legale esistenza, e dà loro data certa". Il contenuto della norma sembrava effettivamente dar corpo a ben più cospicue preoccupazione rispetto a quelle emerse in precedenza, tanto che numerosi ed incisivi furono gli emendamenti proposti e da più parti sorse anche la richiesta di soppressione dell'articolo.

disposizioni, ed ove è stato necessario dichiararlo, la Commissione non ha mancato di

L'on. Michellini a tal proposito dichiarava che non era una legge di finanza il provvedimento più opportuno per definire gli effetti legali della registrazione. Tale compito andava affidato ad una “legge generale” (*scilicet* civile) che stabilisse parimenti la natura degli atti e delle scritture.

Effettivamente, tanto nel Codice civile albertino, all'art. 1436⁷⁶, quanto nelle altre leggi civili italiane⁷⁷, il legislatore si era premurato di stabilire che gli effetti della data certa e l'esistenza legale dell'atto potevano scaturire, fra l'altro e non esclusivamente, a seguito di registrazione; nell'opinione di Michellini non era pertanto competenza del ministro delle finanze stabilire la portata della registrazione, ma lo doveva fare il guardasigilli nell'apposita e diversa sede di un'unica legge civile valida per tutta la Penisola. Si sollevava poi la delicata questione della possibilità che l'art. 1436 e le norme omologhe contenute negli altri codici italiani fossero abrogati dall'articolo della legge d'imposta dall'analogo contenuto, ma posteriore⁷⁸ e pertanto prevalente in base al consueto canone della *lex posterior*. Subordinatamente alla soppressione della norma, il deputato chiedeva l'aggiunta della parola ”privati” ad atti, poiché l'imprecisione del testo avrebbe potuto condurre alla conclusione che anche per gli atti

farlo”. (*ibidem*, p. 379).

⁷⁶ Art. 1436, cod. civ. alb.: “La data delle scritture private non è computabile riguardo ai terzi che dal giorno in cui sieno state insinuate, dal giorno della morte di colui o di uno di quelli che le hanno sottoscritte, o dal giorno in cui la sostanza delle medesime resti comprovata da atti stesi da ufficiali pubblici come sarebbero i processi verbali di sigillamento o d'inventario”

⁷⁷ Cfr. art. 2347, Cod. civ. estense: “La data delle scritture private non è computabile rispetto ai terzi, se non che dal giorno in cui sono state prodotte in giudizio, o negli atti di un qualunque pubblico ufficio”; cfr. anche art. 1282, ll. civ. napol. e art. 2278, cod. civ. parmense.

⁷⁸ “*Quest'articolo, secondo me, non è solamente inutile, come ho dimostrato, ma è ancora pericoloso. Sarà con quest'articolo abrogato l'articolo 1436 del Codice civile? Tutti hanno dichiarato di no. Ma i magistrati, i quali non istanno alle dichiarazioni che si fanno in questo recinto, ma al testo della legge, possono invocare la massima: lex quod voluit expressit; dunque quando si dice che la registrazione degli atti ne assicura legale esistenza a dà la data certa, ciò vuol dire che gli atti, senza distinzione tra pubblici e privati, perché qui la legge non distingue, i quali non sono registrati, non hanno legale esistenza, né data certa. E siccome questa legge è posteriore al Codice, così si potrebbe ragionevolmente credere che essa abroghi il citato articolo del Codice. E ciò è tanto vero che si sono proposti dei ripieghi per mantenere in osservanza quell'articolo e gli articoli delle altre legislazioni che gli sono omologhi*”. *Atti Parl., ult. cit.*, tornata del 18 dicembre, p. 385.

pubblici la registrazione fosse stata condizione necessaria per ottenere esistenza legale e data certa⁷⁹.

A proposito della data certa, De Luca sottolineava l'imprecisione del testo della norma nel non specificare rispetto a chi la registrazione avrebbe comportato quest'effetto, e cioè se *inter partes* o verso i terzi. Quest'intervento si rende particolarmente significativo in quanto sposta il problema dal piano dell'efficacia dell'atto a quello dell'opponibilità dello stesso a chi di esso non è parte e quindi mette a fuoco e distingue due momenti fondamentali che la lettera della norma sembrava non discernere.

A tali obiezioni Tonello, relatore della legge, ribatteva che l'art. 2 era semplicemente un'esplicitazione necessaria in quanto, pur trattandosi di una legge finanziaria, si introduceva in molte parti d'Italia una "*formalità nuova*"⁸⁰ da cui scaturiva l'effetto della certezza della data; Duchoqué avanzava un proprio punto di vista molto ardito nel senso che, poiché la norma non pretendeva essere la fonte esclusiva di legale esistenza per gli atti, in quanto non conferiva quest'effetto agli atti che già sono legalmente esistenti, essa era evidentemente da intendersi nel senso che accordava la "*la legale esistenza [...] a tutti gli atti i quali non l'abbiano altrimenti*"⁸¹, e si poneva pertanto come norma di chiusura dell'ordinamento.

Contrariamente si esprimeva Castellano. Egli evidenziava il rischio di incrinare gli equilibri della legislazione civile attraverso l'errata interpretazione della norma, pur sempre contenuta in una legge tributaria⁸²; infatti, considerando l'applicabilità di essa agli atti pubblici, non poteva concludersi che essi ricevessero la loro solennità a seguito dell'adempimento della registrazione, e di questo si offriva un esempio: essendo i pubblici ufficiali, quali notai e cancellieri, allo stesso tempo i

⁷⁹ A quest'opinione aderisce l'onorevole De Luca.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 384.

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² "...siamo, lo ripeto, in una legge di finanza, e non dobbiamo seriamente stabilire altro, tranne ciò che concerne l'esazione dei diritti fiscali, che siamo chiamati a votare. Appoggio quindi, ed anzi chiedo espressamente alla mia volta la soppressione di quest'articolo, come quello che potrebbe ingenerare delle ambiguità e delle derogazioni alle disposizioni della legge civile; e poiché la chiesta soppressione non turba l'economia della legge finanziaria, non credo che la Commissione possa rifiutare di acconsentirvi" (*ibidem*, p. 385).

soggetti preposti all'attribuzione di pubblica fede ad un atto ed esattori dei diritti di registro per conto dello Stato, era sconveniente che la solennità dell'atto potesse dipendere dall'inadempimento negligente del pubblico ufficiale, in quanto le parti contraenti gli avevano in buona fede corrisposto il diritto da versare all'amministrazione fiscale. Ancora, egli riprendeva l'obiezione di De Luca affermando che nei codici civili era nettamente differenziata l'efficacia di un contratto *inter partes*, che non abbisognava di registrazione, e il regime di opponibilità rispetto ai terzi per il quale era necessaria la registrazione. Precisava in contrario Tonello che la lettera della norma non implicava l'esclusività della registrazione come fonte di esistenza legale e di data certa, né l'abrogazione delle norme civili relative a questo tema, proponendo a tal proposito la lettura dell'art. 2 in combinato disposto con l'art. 89, progetto di legge, a mente del quale: "La data degli atti per scritture private non potrà essere opposta all'amministrazione del registro, per invocare la prescrizione delle tasse e delle pene incorse, se tali atti non hanno acquistato data certa per la morte di una delle parti od altrimenti, a termine della legge civile". Tale argomento non convinceva fino in fondo la Camera, che comunque chiedeva ulteriori aggiustamenti della disposizione⁸³, fra le più numerose voci che chiedevano la soppressione. Fra queste, Piroli insisteva sugli effetti paradossali della mancata esplicitazione della circostanza per cui la legale esistenza riguardava i terzi e non anche le parti, ed affermava che l'articolo così formulato avrebbe portato a concludere che anche fra contraenti il contratto non esisteva fino alla sua registrazione; Grandi poi citava la particolare

⁸³ Abatemarco proponeva l'aggiunta dell'inciso "a termini delle leggi civili", mentre Cempini propendeva per una riformulazione che esplicitasse che la registrazione degli atti era uno dei modi per assicurarne la legale esistenza dando loro data certa. Quest'ultima posizione era condivisa da Mazza: "La sola obiezione che io ho sentito muovere contro l'emendamento dell'On. Cempini è quella che presentava l'On. Michelini: ecco che noi andiamo nella legge civile. Ma signori, io stesso sul termine della discussione generale ebbi ieri l'onore di dimostrare alla Camera quanto la legislazione civile fosse connessa colle tasse del registro. E' impossibile eliminare da tutte le parti di questa legge ogni qualsiasi connessione colla legge civile. D'altra parte, la registrazione di cui parla l'art. 2 produce un effetto il quale è bene che sia scritto nella legge della registrazione medesima. Che cosa c'è di più naturale che scrivere in una legge che riguarda la registrazione, uno degli effetti della stessa registrazione?". (*ibidem*, p. 386).

esperienza francese⁸⁴ che sconsigliava l'adozione di una norma non utile per l'ordinamento.

Conclusosi l'impegnativo dibattito, la Camera stimava opportuno eliminare la norma in questione, ma le problematiche relative ai delicati equilibri fra legislazione fiscale e diritto civile – questa volta in merito ai profili sanzionatori - erano destinate ad essere discusse per più di dieci anni ancora nelle aule di Montecitorio, in occasione delle revisioni della legge sulla tassa di registro.

A chiusura delle considerazioni di cui sopra, giova richiamare che la norma di cui all'art. 2, stralciata dal testo finale della legge del 1862, è divenuta in seguito un principio cardine dell'imposta di registro, ma con alcuni importanti distinguo. Ed infatti, già alla stregua dell'art. 3, co. 2 R. D. del 30 dicembre 1923, n. 3269⁸⁵, oggi abrogato, "Essa (la registrazione) accerta la legale esistenza degli atti in genere e imprime alle scritture private la certa data di fronte ai terzi"; tale disposizione non aveva impedito alla dottrina⁸⁶ formatasi su quella legge di affermare che la formalità della registrazione non costituiva punto un requisito essenziale per la validità dell'atto, il quale era già perfetto al momento della sua formazione se il momento genetico osservava i canoni del diritto civile, ma ne sospendeva l'efficacia che la tardiva registrazione gli conferiva *ex nunc* ai sensi dell'art. 106, T. U. cit. .

Simili rilievi sono stati correttamente reinquadrati nelle finalità proprie dell'imposta in parola consistenti nel colpire la ricchezza nel momento in cui essa si manifesta con la stipulazione degli atti: sono quindi secondari gli

⁸⁴ La norma di riferimento è mutuata dalla l. 5 dicembre 1790 (la quale a sua volta si rifà ad un editto del giugno 1581) a mente della quale "*l'enregistrement sert pour assurer aux actes leur existence et constater leur date*". Tale norma comportò un consolidato orientamento dottrinario e giurisprudenziale per il quale anche l'atto rogato da notaio non veniva in esistenza che con la registrazione, e in un eventuale conflitto fra rogiti riguardanti lo stesso bene, prevaleva il secondo purchè avesse assolto per primo il pagamento dell'imposta. Tale norma veniva espunta dalla legge di registro con le successive leggi 22 frimaio a. VII e 25 ventoso a. XI. Grandi teme che la citazione della giurisprudenza francese da parte di quella italiana possa provocare gravi inconvenienti.

⁸⁵ Che comunque prende le mosse, per tramite del T. U. del 20 maggio 1897, n. 217, dalla storica l. del 21 aprile 1862, n. 585. V. oggi l'art. 18, d. P. R. del 26 aprile 1986, n. 131, rubricato "Effetti della registrazione: la registrazione eseguita ai sensi dell'art. 16, attesta l'esistenza degli atti e attribuisce ad essi data certa di fronte ai terzi a norma dell'articolo 2704 del codice civile".

⁸⁶ UCKMAR A. e V., *cit.*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1957, Vol. XV, p. 47.

effetti di cui alla norma in parola. Ed infatti il primo, la “legale esistenza”, riguarda solo la materialità dell’atto, e non offre la prova del suo contenuto, dato che il sunto è schematico ed inerente solo alle convenzioni sottoposte all’imposta; del resto, la netta graduazione viene fuori quando si registrano atti pubblici e giudiziari per i quali gli effetti secondari sono totalmente inutili, restando in primo piano la finalità principale dell’imposizione. Quanto al secondo effetto, quello della data certa di fronte ai terzi, sembrano essere ben pochi i contratti che ricevono la data certa solo mercè la loro registrazione: vi sono infatti le scritture private autenticate che non abbisognano della registrazione, e le scritture commerciali che possono ottenere altrimenti tale accertamento, ed inoltre i casi per cui la data può essere provata in altri modi, *ex art. 2704, cod. civ.*. Un’attenta dottrina⁸⁷, constato quanto sopra, ha concluso che gli effetti in parola sono più che altro un retaggio storico nel senso che denotano la primigenia configurazione dell’imposta in parola come tassa versata per fruire di un pubblico servizio, configurazione peraltro gradualmente sfumata nel tempo ma che dà conto della promiscuità terminologica che ha per lungo tempo connotato la “tassa di registro”, anche quando essa era stata riclassificata come imposta.

⁸⁷ BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1970, p. 67.

CAPITOLO II

LA LEGGE DI REGISTRO DEL 1868

Il testo di legge, promulgato nel '62, era già sottoposto a modifiche l'anno dopo e quindi, con decreto, nel '66, ma gli sforzi profusi non portavano al risultato sperato, e cioè l'innalzamento del gettito dell'imposta. Pertanto, nel maggio del 1868, la Camera si vedeva costretta ad esaminare un nuovo progetto di legge di registro avanzato dal governo Menabrea, con Cambray Digny alla finanze.

Fra le numerose norme (di cui non è interesse dare conto in questa sede) sono pertinenti al tema del presente lavoro quelle di cui all'art. 11, vertenti sul sistema sanzionatorio, che già dalla prima revisione del 1863 era stato necessario rafforzare, o meglio inasprire, a fronte di una generalizzata tendenza a non registrare gli atti, nella convinzione che il recupero di introito fosse direttamente proporzionale alla severità delle sanzioni e nella necessità di fronteggiare il grave ed esteso fenomeno dell'evasione.

1. L'articolo 11 del progetto di legge: l'inesperibilità permanente del chirografo

Le esigenze di cui sopra presero corpo nell'articolo 11 del progetto di legge, venuto in discussione al primo ramo del Parlamento il 9 maggio 1868⁸⁸.

Tale disposizione recitava: "Tutti gli atti che per le leggi vigenti sono sottoposti al registro, trascorso il termine stabilito per la registrazione, potranno tuttavia registrarsi entro nel periodo di mesi sei, decorrendi dalla spirazione di quel termine, previo il pagamento dei diritti e delle penali nelle leggi stesse stabilite. Decorsi sei mesi, non potranno però né registrarsi, né prodursi, né essere rammentati o valutarsi in giudizio. Tutti gli atti soggetti a

bollo dalle leggi vigenti, che ne saranno mancanti, non potranno né bollarsi, né prodursi o essere rammentati o valutati in giudizio”.

Il tenore letterale sembrava portare alla conclusione per cui, trascorsi in vano sei mesi nei quali le parti non avessero provveduto ad assolvere agli oneri fiscali, l’atto sarebbe praticamente divenuto inservibile, e tale considerazione provocò una vibrante levata di scudi, il cui capofila fu l’onorevole Pasquale Stanislao Mancini.

Il deputato aveva ben chiare le problematiche che una norma siffatta poteva produrre: se la legislazione vigente predisponesse sanzioni pecuniarie per la mancata registrazione piuttosto congrue da essere classificate come vere e proprie pene dal punto di vista del grado afflittività, la proposta di legge viceversa prescriveva: *“un termine fatale di sei mesi, trascorso il quale senza che l’atto sia registrato, l’atto medesimo in pena di tale inadempimento rimanga assolutamente inefficace e come insussistente”*. Ed infatti la norma regolativa della materia (art. 99, l. r. del 1866), come già le omologhe norme di cui alle precedenti leggi, postulava la improducibilità in giudizio, e quindi inficiava la forza probante dell’atto, fin quando non si fosse provveduto a registrarlo con maggiorazione della multa per il tardato pagamento, senza mai revocare in dubbio la validità intrinseca dell’atto stesso, né la possibilità di farne uso o l’utilizzazione dei diritti da esso scaturenti⁸⁹.

Egli riteneva che se la norma da regola propria della registrazione fosse diventata principio cardine dell’ordinamento tributario si sarebbe giunti a conseguenze aberranti: in tema di imposte dirette mobiliari ed immobiliari, colui che avesse evaso, dichiarato infedelmente, frodato il fisco nell’assolvimento dell’imposta di ricchezza mobile o della fondiaria avrebbe subito un vero e proprio esproprio dei suoi diritti, ancorché fosse incorso in un semplice ritardo nel pagamento; d’altra parte, nello specifico campo della registrazione, il deputato sottolineava come sui contratti e sulle obbligazioni

⁸⁸ *Atti Parlamentari*, Camera dei Deputati, Legislatura X, Discussioni, sessione del 1867, tornata del 9 maggio 1868, Firenze, 1868, p. 5861.

⁸⁹ *“...né si pensava che a termini di giustizia e convenienza potesse giammai venire proposta una disposizione dalla severità esorbitante, e mi sia lecito il dirlo, assurda, come quella che abbiamo sotto gli occhi”* (*ibidem*, p. 5861).

basati esclusivamente sulla buona fede dei contraenti si fondasse una rete di rapporti giuridici da cui dipendeva un'amplessissima mole di interessi sia pubblici che privati, i quali sarebbero stati sacrificati anche per una semplice dimenticanza.

Le preoccupazioni legate all'art. 11 si amplificavano quando della disposizione si dava lettura in combinato disposto con l'art. 35, progetto, in base al quale: "Gli atti stipulati prima della promulgazione della presente legge, non bollati o registrati in tempo, potranno essere bollati o registrati entro un termine di sei mesi dalla suddetta promulgazione col pagamento anche delle relative penali; trascorso quel termine, soggiaceranno alle prescrizioni dell'art. 11". Tale norma rendeva in un certo qual modo retroattiva la disposizione dell'art. 11, la quale si poteva applicare non solo agli atti stipulati dopo l'entrata in vigore della legge, ma a tutto quanto stipulato precedentemente, da sottoporsi a registrazione nel termine perentorio dei sei mesi. La palese *ratio* antievasiva, consistente nel tentativo di arginare le possibili frodi di retrodatazione delle scritture ad un tempo anteriore alla legge, era per Mancini gravemente sovversiva del principio per cui *tempus regit actus*: se infatti due privati, al momento di stipulare un contratto, non lo avessero sottoposto a registrazione, avrebbero compiuto una scelta in costanza di una legge che permetteva loro un assolvimento tardivo dell'imposta e quindi la conseguente producibilità in giudizio del documento⁹⁰, senza prevedere di trovarsi a pagare l'imposta in una sola soluzione e con scadenza perentoria a sei mesi.

Prima di concludere il suo lungo intervento, Mancini descriveva due possibili vie di frode alla legge non previste dalla norma: in primo luogo la

⁹⁰ "Tutti i contraenti anteriori potrebbero dirci: noi siamo stati traditi; se la legge avesse detto che bisognava inevitabilmente pagare sopra un contratto di dieci, trenta, quaranta milioni, non avremmo aderito ad una contrattazione somigliante; mancava il tornaconto commerciale; noi vi abbiamo aderito cogli occhi rivolti alla disposizione della legge, la quale non faceva derivare la nullità degli atti dal ritardo dell'adempimento delle formalità di registro. Sarà egli lecito, sarà morale che una legge sopravvenente condanni alla nullità ed alla distruzione tutta questa massa di atti e di stipulazioni, mettendo i contraenti nell'alternativa di riputare come mai avvenute contrattazione, alle quali hanno dato un'esecuzione talvolta dispendiosa e feconda per essi di gravissime conseguenze, ovvero per tenere in piedi queste convenzioni, turbare tutta l'economia delle loro operazioni, ed assoggettarsi al pagamento d'una tassa che è fuori di tutte le loro previsioni?" (*ibidem*, p. 5863).

stipula di un contratto con data in bianco, per cui il creditore, a fronte di inadempimento, doveva semplicemente apporre una data tale da permettergli la registrazione e quindi l'azione contro l'inadempiente; in secondo luogo, la redazione di una confessione del debitore con la quale il creditore potesse provocare in seguito, ed extragiudizialmente, una ricognizione di debito.

La requisitoria di Mancini mette in luce alcuni spunti molto interessanti: l'articolo 11, che egli considera profondamente ingiusto, è una norma sanzionatoria che non trova omologhi nel panorama positivo delle disposizioni penali tributarie e pertanto è avulsa da un contesto che, in un suo auspicio *de jure condendo*, doveva essere il più omogeneo possibile. Più in generale poi, egli si aspetta non un aumento, ma una flessione del gettito, dovuta all'eccessivo rigore della formula legislativa, all'eliminazione del fruttuoso introito dato dalle registrazioni tardive ed al moltiplicarsi di comportamenti evasivi sempre più raffinati.

Ma questi punti di vista erano largamente condivisi in Parlamento, come è dimostrato dall'articolato dibattito che doveva seguire.

Righi ed Arrigossi proponevano la soppressione dei cpv. 2 - 3 da sostituirsi con il testo: "Decorsi sei mesi, incorreranno nella multa del quintuplo della tassa cui sarebbero soggetti; denunciandosi spontaneamente la contravvenzione da una delle parti obbligata a produrli per la registrazione, o degli aventi causa dalla medesima, la multa sarà ridotta all'importo del doppio della tassa di registro. Eguale norma sarà applicata per gli atti soggetti a registro, nei riguardi del bollo di cui dovessero essere muniti. Tutti gli atti soggetti a bollo e non ad essere registrati potranno essere ammessi in giudizio senza che siano muniti del bollo competente; in caso di mancanza saranno assoggettati alla multa del quintuplo dell'importo del bollo mancante, riducibile una tale penalità al doppio soltanto quando vengano denunciati spontaneamente dagli interessati o dagli aventi causa da essi". Prendendo la parola per esporre la proposta, Righi ribadiva la necessità di rigettare la formulazione dell'art. 11 che postulava l'inefficacia

totale per gli atti in contravvenzione con la legge di registro⁹¹, sottolineando come la clausola di inefficacia non fosse assolutamente giovevole per il fisco se non coniugata con la richiesta dell'imposta e della multa relativa al ritardo; la caducità della forza probatoria del contratto non favoriva d'altro canto il gettito: se al contrario si permetteva la registrazione tardiva, l'amministrazione avrebbe continuato a poter esigere tassa e soprattassa.

Ma la critica di Righi scendeva sul piano della tecnica legislativa⁹², denunciando una certa nebulosità nella formulazione della norma: non si comminava la nullità dell'atto *expressis verbis*, ma si parlava di insuscettibilità di registrare, di presentare, valutare o rammentare in giudizio, formulazione quasi di compromesso per le divergenze di vedute sorte nella commissione parlamentare che aveva steso il progetto. Efficacia giuridica intrinseca della convenzione ma sua permanente inefficacia probatoria, al posto della quale il deputato proponeva un semplice inasprimento delle sanzioni pecuniarie, ridotte nel caso di spontanea denuncia da parte del contravventore.

Per il caso di mancato accoglimento dell'emendamento, il proponente si preoccupava poi di proporre un sotto emendamento per il quale: "Si fa eccezione degli atti soggetti cumulativamente a registro e bollo, per i quali l'obbligo del bollo potrà venire soddisfatto al momento della loro registrazione, ferme le penali stabilite dalle leggi". Tale correttivo si rendeva necessario per eliminare un'antinomia presente tra i comma 1 e 3

⁹¹ *"Io credo [...] assurda e ributtante per la ragione, la comminatoria proposta dalla Commissione, in forza della quale un atto, giuridicamente perfetto sin dalla sua origine, abbia ad essere ritenuto nullo od inefficace pel solo motivo che i suoi autori non abbiano corrisposto alle sottili esigenze delle leggi di finanza. [...] tale comminatoria sia contraria affatto ad ogni principio di giustizia e del più elementare diritto. [...] D'altra parte [...] la Commissione stessa, nella chiara sua intelligenza e coscienza, non ebbe a dissimulare, anzi ammise la gravità eccezionale degli argomenti che stanno contro la sua proposta. La Commissione ci confessò le gravi, le radicali scissure che sono insorte nel suo stesso seno relativamente a quest'argomento; e non seppe ravvisare altro motivo che la confortasse ad insistere nella sua proposta, se non quello del lauto profitto che ella se ne ripromette a favore del pubblico erario"* (ibidem, p. 5865).

⁹² In realtà Righi cade in contraddizione, poiché se è vero che la legge non parla di nullità ma di impossibilità di registrare, produrre, rammentare o valutare in giudizio tanto per l'evasione del registro come per quella del bollo, egli in un caso afferma non esserci nullità ma inefficacia probatoria, mentre nel secondo caso parla di vera e propria nullità.

dell'articolo, in quanto al co. 1 si stabiliva la possibilità di assolvere al registro in qualunque tempo entro sei mesi dallo spirare del termine di legge, nel co. 3 invece, si stabiliva che l'evasione dell'imposta di bollo rendeva immediatamente l'atto nullo. Considerando che gli atti da sottoporre a registrazione dovevano essere redatti in carta bollata, si produceva la grave differenza per cui nei sei mesi successivi ai tre prescritti per registrare, in cui le parti potevano tuttavia sanare l'atto registrando, lo stesso atto era già radicalmente nullo per mancato pagamento del bollo.

Un altro emendamento era avanzato dagli onorevoli Ferri ed Alippi, che al posto dei comm 2 e 3 dell'articolo proponevano: "Decorsi i sei mesi, potranno registrarsi, previo il pagamento del decuplo dei diritti e delle penali, senza di che non potranno prodursi, né rammentarsi né valutarsi in giudizio. In questo caso però le maggiori spese saranno a carico del possessore dell'atto senza diritto a rimborso. Queste disposizioni saranno egualmente applicabili agli atti soggetti a bollo, e che ne fossero mancanti". Ferri chiedeva una sanzione pecuniaria piuttosto grave⁹³, ma considerava come nonostante ciò essa non si concretasse nella comminatoria di nullità dell'atto, con la novità che il peso delle penali si poneva a carico della sola parte in possesso del documento non registrato, e senza diritto di rivalsa, stabilendo una presunzione *ex lege* di negligenza in capo a tale soggetto rispetto alla violazione dell'obbligo fiscale.

Interveniva poi l'onorevole Faro, il quale, in subordine alla mancata soppressione della disposizione o al mancato accoglimento di tutti gli emendamenti relativi al mantenimento dell'efficacia degli atti registrati o bollati tardivamente, suggeriva di aggiungere il comma per cui "Ben vero potranno registrarsi o bollarsi, ed essere prodotti o valutati in giudizio al solo fine di ripetere i valori che vi fossero dati". Anch'egli sottolineava

⁹³ "Convengo [...] che adottando l'emendamento che ho proposto, si verrebbe a rendere quasi impossibile la registrazione, ed a produrre lo stesso effetto che adottando la comminatoria della Commissione, perché, fatto il conto, qualche volta si verrebbe a pagare il 25, il 30 ed anche il 35%. D'altra parte, colui che ha contravvenuto alla legge è ben giusto che sia assoggettato a questa penalità [...] Concludo dicendo che estendere la penalità per chi non registra gli atti parmi sia cosa opportuna, ma altrettanto sarebbe ingiusto annullare atti non giuridicamente fatti, perché non sottoposti ad una formalità voluta dalla legge" (*ibidem*, p. 5868 - 9).

l'incapacità della Commissione di portare la norma alle logiche conseguenze della nullità intrinseca del contratto che non ha adempiuto agli obblighi fiscali, sanzionandolo con un'inefficacia probatoria totale ed insanabile e forgiando una soluzione di compromesso dovuta al bilanciamento della necessità assoluta di colpire i comportamenti fraudolenti e della circostanza che la minoranza della Commissione chiedeva che la materia della validità intrinseca degli atti restasse devoluta alla legislazione civile generale. Quando poi entrava nel merito, svolgeva considerazioni originali: se lo stesso atto fosse stato valido per la legge civile sostanziale, ma totalmente inutilizzabile a fini probatori a causa della previsione di una legge d'imposta particolare, in sede processuale si sarebbe prodotta la preclusione di agire col chirografo, salva comunque la possibilità di resistere in via di eccezione o di riconvenzione⁹⁴. Successivamente formulava due possibili casi di aggiramento della disposizione, considerando in primo luogo l'eventuale presenza di un terzo. Nell'ipotesi di un contratto di mutuo non registrato nei sei mesi e quindi inutilizzabile in giudizio, il terzo creditore del mutuante avrebbe potuto pignorare presso il debitore il quale non poteva efficacemente opporgli la preclusione ex art. 11, circoscritta alle parti contraenti che avevano partecipato alla frode; in secondo luogo, applicava lo schema in parola alla simulazione delle parti, nell'esempio di chi affitta i suoi fondi senza registrarne il contratto: all'affittuario che non pagasse eccependo l'inutilizzabilità del chirografo si poteva opporre un finto creditore del dante causa che recuperasse i fitti non corrisposti. Tutto ciò esposto, Faro consigliava di sopprimere l'art. 11 *tout court* e di non modificare le regole generali già vigenti.

⁹⁴ “Così un atto ha validità intrinseca secondo la legge generale, ma sarebbe inespugnabile secondo la legge fiscale. [...] Con quest'atto, dirà il giudice, io non potrei ammettere un esperimento di azione, la legge fiscale impera: il chirografo, l'atto è in esperibile; però l'autore della legge mi ha detto: io non ho inteso comminare la nullità della stipulazione, ebbene, io darò vigore alla stipulazione in linea di eccezione, in linea di riconvenzione. Così avremo un atto senza risultati utili se prodotto come a fondamento di azione, con effetti legittimi se prodotto per sostenere un'eccezione, una ritenzione, una

2. La “riviviscenza” dell’articolo 11

Sollecitato da Mancini⁹⁵, il relatore onorevole Corsi dava conto all’assemblea di come effettivamente il dibattito si fosse svolto, in seno alla Commissione, sul filo di lana, con il passaggio della proposta di cui all’articolo 11 in seconda votazione con voto di parità, e quindi solamente per spirito di conservazione del testo. D’altro canto, assenti i membri sostenitori del principio d’inefficacia assoluta del contratto non in regola con gli obblighi fiscali, egli che era di avviso contrario non poteva non accogliere la proposta di soppressione, dichiarando di aderire all’emendamento Righi senza però aprire a prospettive premiali nel caso di spontanea denuncia, e così il dibattito continuava circa la misura delle sanzioni. Successivamente, rispondendo a Ferraris sulla portata dell’emendamento Righi, Corsi accoglieva la richiesta del Presidente di produrre un testo⁹⁶ congiuntamente con l’onorevole Ferraris, che era puntualmente presentato alla tornata successiva.

Fra gli emendamenti della tornata dell’11 maggio, ve ne fu tuttavia uno dell’on. Restelli che riproponeva la questione della validità degli atti facendo propria quella che era stata la posizione maggioritaria della Commissione⁹⁷.

compensazione. Gl’interessati si sforzeranno ad esibire in giustizia l’atto non registrato in modo da ottenere utili effetti” (ibidem, p. 5869).

⁹⁵ “Io dunque mi rivolgerei alla cortesia dell’egregio relatore della Commissione [...] vedendo inoltre accennato nella relazione come su questo punto esistesse una grave dissenso nel seno della Commissione [...] pregherei perciò eziando l’onorevole relatore d’indicarmi quale maggioranza risultasse, e in quali proporzioni si dividessero coloro che furono d’avviso d’introdurre nel progetto di legge l’articolo 11, e coloro che portarono l’avviso contrario” (ibidem, p. 5870).

⁹⁶ Il testo recitava: “Gli atti soggetti alla registrazione entro un termine fisso, trascorso detto termine e dentro l’anno successivo, potranno ancora registrarsi mediante il pagamento delle pene e soprattasse dalle leggi stabilite. Trascorso l’anno suddetto la registrazione non potrà avere luogo tranne che mediante il pagamento del doppio di dette pene e soprattasse”

⁹⁷ Solo in prosieguo di discussione l’on. Corsi dichiarerà che nella tornata precedente il suo intervento non intendeva il ritiro della proposta dell’articolo 11, e pertanto l’intervento Restelli era pienamente pertinente.

Svolgendo il suo pensiero, Restelli spiegava alcuni opportuni correttivi; in primo luogo egli affermava la pericolosità dell'articolo 35, letto in combinato disposto con l'11, e ne chiedeva la soppressione⁹⁸, e coerentemente sul testo del progetto di legge proponeva in capo l'aggiunta dell'inciso "Tutti gli atti che saranno fatti dopo la pubblicazione della presente legge e che per le leggi vigenti sono sottoposti al registro" ed in coda, detto che "decorsi sei mesi gli atti non potranno però né registrarsi né prodursi, né essere rammentati o valutarsi in giudizio", l'inciso "per gli effetti civili di diritto privato"; la seconda precisazione si rendeva necessaria per distinguere l'improducibilità in sede civile dall'utilizzabilità piena del documento in sede penale, ed in special modo nel giudizio di falso dove il cittadino che pur aveva contravvenuto alla legge fiscale doveva essere tutelato contro lo spergiuro. Similmente, tale inciso doveva riferirsi anche agli atti non regolarmente bollati, e nel caso non fosse disponibile carta bollata nel comune di residenza, l'atto era comunque producibile unitamente ad una dichiarazione del sindaco circa la momentanea irreperibilità dei valori, fermo restando l'obbligo di assolvere l'imposta nei dieci giorni successivi.

La proposta testè esaminata muoveva dal presupposto che le norme sanzionatorie di carattere pecuniario non avevano dato prova di buon funzionamento, e pertanto non solo la norma ex art. 11 non era lesiva delle prerogative della legislazione civile in tema di validità degli atti, ma l'assolvimento degli obblighi fiscali diveniva addirittura, sotto questo punto di vista, la controprestazione che il cittadino corrisponde allo Stato non per la stabilità dei rapporti giuridici (legale esistenza e data certa)⁹⁹ ma per l'amministrazione della giustizia, per cui colui che chiedeva l'uso in giudizio di un contratto non ne aveva diritto se non pagando l'imposta entro il termine stabilito dalla legge, poichè in quest'ottica "sinallagmatica" era

⁹⁸ " ... ma chi ci assicura che qualcuno degli atti che dovrebbero essere bollati o registrati non giacessero dimenticati negli archivi, nel qual caso, venuto il giorno in cui questi atti avessero dovuto prodursi, mancherebbe al cittadino la possibilità di agire in giudizio con grave iattura dei suoi diritti e de' suoi interessi. [...] sostenendo la disposizione dell'articolo 11, abbandono affatto l'articolo 35". *Atti Parl. ult. cit.*, tornata dell'11 maggio, p. 5878.

fisiologico e giusto il divieto di utilizzazione in giudizio del contratto a fronte dell'inadempimento della controprestazione fiscale; iniquo sarebbe stato, viceversa, che la legge tributaria comminasse la nullità dell'atto, non in virtù dell'indipendenza ed indifferenza delle due discipline, quanto invece perchè tale sanzione poteva tradursi in un illecito vantaggio per uno dei contraenti che – ugualmente frodatore del fisco come controparte - a danno di quest'ultima opponeva la nullità voluta dalla legge fiscale per rifiutare di adempiere alla propria obbligazione: più utile allora per l'attore la sanzione dell'inefficacia probatoria del contratto con conseguente necessità di reperire *aliunde* altri mezzi di prova suppletivi.

La riproposizione delle posizioni superate nella tornata precedente da parte dell'on. Restelli provocava una serie di interventi contrari, fra i quali quelli di Servadio, di Ferraris e di Righi¹⁰⁰.

Fra questi, il più incisivo ed appassionato era quello di Minervini, il quale percepiva la portata effettiva della norma, per cui l'inefficacia dell'atto non registrato si traduceva nella sua nullità, e tratteggiava un'appassionata difesa del concetto di autonomia privata e del primato della volontà¹⁰¹, chiedendo lo stralcio della disposizione e delle altre ad essa collegate.

Rispondeva a favore del progetto Finali, componente della commissione, che fra i vari argomenti a sostegno della proposta Restelli citava le norme repressive del contrabbando sottolineando *“la quasi medesimezza che c'è*

⁹⁹ E' evidente che il deputato pensa al registro in termini di tassa.

¹⁰⁰ Mentre Ferraris interveniva in tema di sopratasse e pene pecuniarie, Servadio affrontava il tema principale in modo particolarmente vibrante: *“Ora in pochissime parole proverò alla Camera come quella misura voluta dall'articolo 11 offenda precisamente lo svolgimento della ricchezza nazionale e sia di grave danno alla generalità dei cittadini, agli interessi creati già e forse più ancora a quelli da crearsi”*; Righi riprende le considerazioni generali sulla moralità dei popoli e sull'abitudine ad evadere le imposte (*ibidem*, p. 5881).

¹⁰¹ *“Il dire che non abbiate dichiarato la nullità, ma solamente la inefficacia dell'atto non a tempo registrato è un paralogismo, che non è in nostro potere annullare l'entità, ma impedirne il movimento; e questo chiamasi annullare l'atto nel senso giuridico [...] l'atto è indipendente da noi nella sua esistenza [...] ebbene, voi con l'art. 11 dite, l'atto non potersi citare, non mentovare, non rammentare,, quasi che voi aveste la facoltà di distruggere l'entità la quale è una cosa che neanche Dio può fare, e voi credete di poterla fare? I contratti per la nostre leggi e per le regole dell'umanità, secondo i principi restauratori del diritto, non sono che verbali. Le scritture non sono che memorie, non sono l'essenza del contratto. Quindi voi non potete distruggere quel quid placitum in cui le parti avessero convenuto. Quindi voi, sotto l'aspetto della nullità che*

tra il frodo di una merce, cioè il sottrarla al diritto che si riscuote all'ufficio della dogana, ed il contrabbando di una scrittura privata, sottratta al diritto che viene riscosso nell'ufficio del registro. E sottrarre una carta alla tassa di registro o di bollo è un vero contrabbando che si esercita”¹⁰².

Interveniva di nuovo Corsi, con due precisazioni importanti: in primo luogo specificava di aver espresso una posizione personale circa l'articolo 11, e che quindi la proposta della commissione non doveva intendersi ritirata, quindi affermava non essere in dubbio la validità del contratto, ma quella del documento che incorporasse lo stesso e fosse carente di registrazione. Successivamente, cadendo in contraddizione con se stesso, dichiarava che l'improducibilità in giudizio era l'ovvia conseguenza del mancato assolvimento dell'onere fiscale, salva la possibilità di ricorso a mezzi suppletivi di prova¹⁰³.

Chiusosi il dibattito, che aveva visto la curiosa reviviscenza dell'articolo 11, la proposta di un'eventuale inefficacia permanente del contratto non bollato e non registrato era definitivamente rifiutata, mantenendosi viceversa la soluzione dell'assolvimento tardivo per la producibilità dell'atto in giudizio; veniva pertanto adottato il testo Ferraris - Corsi, con l'aggiunta del terzo comma che estendeva la disposizioni alle contravvenzioni della legge di bollo.

non avete il, coraggio di pronunziare, mantellate l'equivalente nell'inefficacia” (ibidem, p. 5886).

¹⁰² *Ibidem*, p. 5888.

¹⁰³ *“La Commissione [...] riteneva che la validità dei contratti dipende dalle forme che sono stabilite dal diritto civile; che però il diritto civile e la legge concedono certi mezzi per constatare la prova degli atti stessi, che ogniqualvolta la legge nel dare questo modo di prova ai contraenti ha imposta una tassa; se essi violano questa disposizione col non pagarla, devono perdere i benefizi che la legge dà alla formazione di questi atti. [...] Essa, lo ripeto, non ha inteso di dichiarare la nullità degli atti, ma ha inteso che manchi ai contraenti quel modo di prova col quale essi volevano assicurarsi l'osservanza del contratto medesimo, salvo a poterne giustificare l'esistenza in tutti gli altri modi stabiliti dalla legge” (ibidem, p. 5890).*

CAPITOLO III

LA PROPOSTA DI MINGHETTI

1. 1862- 1873: i primi undici anni della legge di registro. Un bilancio deludente ed i motivi di un fallimento

La proposta del Ministero Minghetti del novembre 1873 assume, in linea di continuità con quella precedentemente esposta, un ruolo centrale nella presente trattazione.

Ancora una volta, essa prendeva le mosse dalla lettura dei bilanci dello Stato.

Una breve rassegna dei risultati, in termini di introito stimato e di introito effettivo, dei primi dieci anni di applicazione di un'unica legge di registro e bollo metteva infatti in luce un dato deludente: la previsione di cento milioni annui del 1861, prudentemente ridotta "ad oltre sessanta" nel maggio del 1862, all'entrata in vigore della legge, era stata nei fatti largamente disattesa. I successivi provvedimenti succedutisi nel breve arco temporale del biennio '66 - '68 si erano tradotti in ritocchi alla tariffa, con conseguente allargamento della base imponibile a categorie di contratti per l'innanzi totalmente esenti o da registrarsi solo in determinati casi; ciononostante, il gettito dell'anno 1872, e cioè del decimo anno di vigenza del provvedimento, non aveva neanche eguagliato la primissima previsione di settanta milioni: le entrate per il registro, ammontate a 74.917.000 milioni di lire erano infatti comprensive di £ 4.394.000 per Roma e di £ 7.685.000 per il Veneto e la provincia di Mantova che dieci anni prima non facevano ancora parte dello Stato, e pertanto sottratti questi 12.079.000 milioni di lire dal gettito complessivo - onde procedere ad un raffronto corretto dal punto di vista del parametro territoriale - ne restavano solamente £ 62.838.000.

Dato quest'ultimo quanto mai mortificante sotto un duplice profilo. In primo luogo se posto a paragone con i dati francesi (£ 400 milioni) ed inglesi (sistema imperniato sul solo bollo: 250 milioni) riguardanti la medesima voce d'imposta. In secondo luogo, in base a valutazioni puramente empiriche¹⁰⁴, considerando l'accrescimento del territorio nazionale, l'incremento demografico, quello del volume degli affari indotto su basi puramente indiziarie, ed infine l'allargamento dell'imponibile.

Le cause di un tale andamento erano quindi addebitabili, nell'opinione di Minghetti, a fattori diversi, contrari e maggiori rispetto a quelli esposti sopra, e precisamente all'evasione d'imposta¹⁰⁵. Le leggi intervenute dal '62 in poi avevano, fra gli altri, il tratto caratteristico di fondare il sistema sanzionatorio sulle multe, e vani erano risultati i tentativi di modifica in precedenza esperiti e di cui si è dato ampio atto nelle pagine precedenti. Tale politica aveva prodotto una "fuga" dall'atto pubblico di tutti quei contratti che non necessitavano di essere ricevuti da notaio o da altro

¹⁰⁴ Cfr. la relazione di Minghetti alla Camera del 27 novembre 1873, in *Atti Parlamentari*, Camera dei deputati, Leg. XI, Doc. 29, Roma, 1875, p. 12: "...del progressivo movimento degli affari sono numerosi e certi gl'indizi; [...] Il numero delle società anonime otto volte più grande di quel che era, e il loro capitale quadruplicato; aumentati di oltre la metà i depositi nelle Casse di Risparmio; sorto il credito fondiario le cui operazioni si valutano a circa cento milioni; il movimento della navigazione accresciuto di due terzi, e d'altrettanto il commercio coll'estero; quasi raddoppiata la produzione mineraria; i prodotti delle ferrovie raddoppiati, accresciuto d'un terzo il numero delle lettere, quello dei telegrammi quadruplicato e quasi quadruplicata la somma annuale dei vaglia emessi [...] risulta ad evidenza che l'Italia è grandemente più ricca ed operosa che non lo fosse un decennio fa, e che il numero e l'importanza degli affari dovette necessariamente crescere in ragione della ricchezza e dell'operosità nazionale". Nella sua esposizione il Capo del Governo non cela un evidente entusiasmo per l'azione politica svolta dai governi di destra- di cui egli stesso è espressione, nei primi dieci anni di vita del Paese.

¹⁰⁵ L'opinione è stata condivisa successivamente dagli storici. "Per le tasse di registro sugli atti civili e per le tasse di bollo, fin dalla prima loro unificazione nel 1862, guardando specialmente a ciò che tasse simili rendevano in Piemonte, si era giudicato non irragionevole il prevedere un incasso di 70 milioni. E tuttavia, nel 1872, dopo dieci anni – ad onta della maggior estensione data alla materia imponibile dalla nuove Province aggiunte al territorio del Regno e del sopraccarico dei decimi – non s'era ottenuto che un prodotto di 75 milioni; il quale, rispetto alle Province su cui facevano fondamento i calcoli del 1862, si limitava a 62 milioni. E ciò, mentre in Inghilterra le tenui tasse sugli affari, riscosse principalmente sotto forma di bollo, arrivavano a 250 milioni, ed in Francia le tasse di registro propriamente dette e le tasse di bollo portavano all'Erario la rilevante somma di 400 milioni. Così limitato risultato dava fondamento al dubbio che, rispetto alle tasse di registro in particolar modo, spiegasse la sua azione la tendenza abbastanza viva in Italia, specialmente in alcune regioni, ad eludere con ogni mezzo le richieste del fisco". PLEBANO, *Storia della finanza italiana*, Torino, 1889, Vol. I, p. 297.

pubblico ufficiale, in quanto la forma solenne, pur offrendo maggiori garanzie alle parti contraenti, comportava l'assoggettamento dell'atto all'imposta; una simile scelta, che facilitava l'evasione, era stata peraltro agevolata dalle nuove norme civilistiche che permettevano un più largo uso della scrittura privata laddove le leggi civili precedentemente vigenti richiedevano il pubblico strumento¹⁰⁶.

Non differenti constatazioni esprimeva il Presidente del Consiglio circa i proventi della tassa di bollo. Le revisioni del '66 e del '68 avevano introdotto l'obbligo del bollo su ricevute e quietanze, e tale nuova previsione, lungi dal fruttare i parecchi milioni sperati, aveva prodotto sole £ 408.000 sul complessivo gettito dell'imposta tra il '68 ed il '69, ed anche il confronto dei totali conseguiti nel '68 e dopo quattro anni, nel '72, adeguatamente depurato e reso omogeneo il dato, non mutava il quadro generale e denunciava una sostanziale inefficienza del sistema.

2. Gli esempi stranieri e le proposte del governo

L'analisi premessa si arricchiva di dati provenienti da ordinamenti stranieri. In Inghilterra, il cui sistema era improntato sul bollo, gli atti dovevano rivestire la forma solenne dell'atto pubblico e il mancato assolvimento dell'imposta tramite scrittura in carta bollata o pagamento successivo in un dato termine comportava *“la sanzione della nullità e dell'inefficacia giuridica”*, e quindi l'improducibilità in giudizio, tanto che esso si svolgesse secondo diritto o in *equity*, e ciò in base ad una serie di provvedimenti legislativi che nel tempo avevano consolidato il principio della nullità dell'atto per inadempimento fiscale includendovi ipotesi sempre più

¹⁰⁶ La “fuga dall'atto pubblico” è largamente documentata. Così Plebano: *“E [l'evasione] trovava conforto nel rilevare quanto ristretto fosse fra i contratti registrati, il numero di quelli pei quali la legge consentiva la semplice forma di scrittura privata. [...] Il che pareva indicare che agli uffici del Registro arrivassero con regolarità i soli contratti compiuti sotto la responsabilità del notaio o di altro pubblico ufficiale, o quegli atti che dovessero servire ad operazioni successive, non eseguibili senza la formalità del registro”*, (ibidem, p. 297); e ancora Minghetti: *“Doti, locazioni, mutui e tutte le obbligazioni in generale che non hanno per oggetto trapasso di proprietà di immobili o d'altra guisa non operino sui medesimi, sfuggono largamente alla tassa”*. Doc. 29, cit., p. 13.

numerose e variegata¹⁰⁷. Sistema non dissimile era stato mutuato dalla legislazione d'imposta americana, con ottimi risultati in termini di gettito. Minghetti intendeva ora riprendere la proposta di cinque anni prima, temperandone però i rigori sulla scorta di una serie di considerazioni: in caso di atto pubblico, infatti, non sembrava giusto che alla sanzione penale per il pubblico ufficiale ricevente dovesse aggiungersi quella civile di nullità per il cittadino contraente che in modo incolpevole si era affidato ad un soggetto particolarmente qualificato dall'ordinamento: la nullità doveva pertanto colpire le sole scritture private. Ancora, egli considerava una sanzione siffatta come naturale *pendent* di alcune previsioni del codice civile in tema di nullità: come infatti la legge civile, all'art. 1314, prevedeva la forma scritta *ad substantiam* per alcuni contratti, quali quelli traslativi o costitutivi di diritti reali, per quelli di locazione e società ove eccedenti i nove anni ed ancora per le transazioni, in modo che “*colla sanzione della nullità [...] si garantisce il diritto privato dei cittadini*”¹⁰⁸, così lo Stato avrebbe dovuto garantire il suo interesse, cioè quello “*dell'universalità dei cittadini*” comminando la stessa sanzione; tale previsione poi non doveva trovare spazio nel Codice, ma nella legge di finanza, che era la sua sede naturale e che essa completava disciplinandone il fondamentale aspetto sanzionatorio.

Si profilava, nel pensiero dell'oratore, la necessità di dare una giustificazione dell'invasione di campo nel diritto civile in un momento storico in cui il provvedimento d'imposta era visto dalla dottrina come “legge eccezionale”, e dalle generalità dei cittadini come “legge odiosa”: tale giustificazione si costruiva attraverso il parallelo diritto privato - protezione dei cittadini e legge di finanza- protezione dello Stato; si faceva largo poi la teoria di matrice privatistica che ricostruiva il rapporto Stato cittadino in chiave contrattuale. In tal maniera l'assolvimento dell'obbligo,

¹⁰⁷ “Una legge del 31° anno di re Giorgio III sottomise a quella sanzione le cambiali e le obbligazioni; altra del 35° anno dello stesso regno vi sottopose le polizze e le ricevute; una legge del 7° anno di Giorgio IV colpì di nullità gli atti dei procuratori non bollati; finalmente una legge degli anni 5° e 6° della regina Vittoria dichiarò prive di ogni effetto giuridico le polizze di trasporti e le procure e i mandati non scritti in carta bollata e, dopo un mese dalla loro sottoscrizione, le polizze di carico” (*ibidem*, p. 14).

che evidentemente qui era ritenuto consistere in una tassa, diveniva la controprestazione che il cittadino doveva allo Stato perché esso “*mette a servizio [...] l'autorità dei magistrati e tutta la propria autorità per far valere i loro diritti verso i terzi, per dare efficacia e stabilità ai contratti e alle loro conseguenze*”¹⁰⁹; quanto premesso conduceva a concludere che la nullità dell'atto si configurava come sanzione di inadempimento del “contratto” Stato - cittadino, come un giusto e morale meccanismo protettivo che lo Stato poteva legittimamente spiegare a protezione dei propri interessi.

Completava l'esposizione del pensiero di Minghetti la citazione di alcuni precedenti nell'ordinamento italiano e riguardanti casi di nullità per mancato pagamento del bollo. Da un lato, ricordava il regime delle cambiali riformato nel 1868¹¹⁰ nel senso che la mancata bollatura del titolo lo rendeva nullo agli effetti commerciali privilegiati, mentre l'assolvimento tardivo dell'imposta e della multa gli restituiva il rango di obbligazione, sottoponendolo tuttavia alla disciplina generale dettata per gli atti civili e quindi non restituendogli la validità cambiaria definitivamente perduta; dall'altro rievocava la breve esperienza¹¹¹ delle polizze di carico emesse dalla Camera di commercio di Genova, anch'esse colpite da nullità ove non bollate: nel primo anno di vigenza della comminatoria il gettito del bollo si era quintuplicato.

Non si trattava pertanto di introdurre nell'ordinamento un principio nuovo, ma piuttosto di estendere al diritto civile una proficua esperienza sperimentata dal '68 in campo commerciale, e specialmente nel diritto cambiario.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 15.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ Art. 27, l. 19 luglio 1868, n. 4480: “Le lettere di cambio, i biglietti d'ordine e gli altri recapiti di commercio non regolarmente ed originariamente, o nel tempo prescritto dalla legge bollati, non potranno produrre alcuno degli effetti cambiari previsti dalle leggi dalle leggi civili e commerciali. Tale inefficacia, quando non sia stata eccepita dalle parti in corso di causa, dovrà essere rilevata e pronunciata di ufficio dai giudici sotto la pena stabilita dall'art. 108 della legge sul registro”

¹¹¹ Le norme generali sulle polizze di assicurazione erano contenute nella legge 21 aprile 1862, n. 588, e prescrivevano in particolare agli articoli 25, 26, 27 e 29 che il mancato pagamento dell'imposta nei termini comportava tanto per le persone fisiche come per le società una soprattassa pari al triplo dell'importo normale.

Queste considerazioni, sommate ai preveduti e benefici effetti che l'obbligo di registrare avrebbe dovuto avere sull'accertamento della ricchezza mobile e delle successioni, inducevano il Presidente del Consiglio e Ministro delle Finanze ad esporre il suo progetto di legge all'Assemblea, articolato in sette articoli; nel primo si elencavano i contratti che devono registrarsi nel termine di venti giorni, pena il divieto di uso in giudizio, di presentazione davanti a qualsivoglia autorità e di menzione in atti¹¹²; il secondo vietava qualunque prova suppletiva dell'atto non bollato o registrato; il terzo vietava ai cancellieri di ricevere tali atti e ai giudici di pronunciare provvedimenti che li involgessero, provvedimenti comunque colpiti da nullità, e stabiliva una multa per i contravventori; il quarto escludeva dalla comminatoria della nullità gli atti contraddistinti dalla partecipazione di notaio od altro pubblico ufficiale; il quinto estendeva la sanzione agli atti non bollati; il sesto abrogava le sanzioni pecuniarie per gli atti colpiti da nullità; il settimo recava infine una norma transitoria che assegnava un congruo termine per regolarizzare gli atti in contravvenzione d'imposta.

3. La risposta della dottrina: gli studi comparatistici ed il tentativo di contemperare i principi dell'ordinamento con le esigenze fiscali nel pensiero di Filippo Serafini.

La proposta Minghetti, non originale quanto a contenuti ma certamente più organica di quanto precedentemente era stato portato all'attenzione del Parlamento, stimolò un importante intervento dottrinario ad essa favorevole, sicuramente il più lucido e compiuto sull'argomento, esposto dal sen. Filippo Serafini in una lettera indirizzata al Prof. Giuseppe Saredo e successivamente riordinata per la pubblicazione¹¹³. L'opera affronta la tematica del formalismo giuridico in generale¹¹⁴, con ampie digressioni di

¹¹² L'inefficacia civile o commerciale degli atti non ne provoca tuttavia l'irrelevanza probatoria in sede penale.

¹¹³ SERAFINI, *Sulla nullità degli atti giuridici compiuti senza l'osservanza delle forme prescritte dalla legge. Lettera all'Avv. Giuseppe Saredo*, Roma, 1874.

¹¹⁴ L'autore compie una lunga premessa sul "simbolismo", o "forma simbolica": "Nel diritto romano gli atti solenni occupavano un posto assai importante, e dapprima ebbero

diritto comparato, e quindi lo pone in parallelo con quella del formalismo fiscale, formulando un'originale tesi compromissoria.

Per l'autore forma è estrinsecazione della sostanza, ossia della volontà di chi agisce, e pertanto il legislatore impone particolari cautele richiedendo spesso il requisito della solennità. La necessità del formalismo nasce dal “*desiderio di prevenire le controversie, o di risolverle nel modo più conforme alla verità ed alla giustizia se già avvenute*”¹¹⁵. Bisogna di conseguenza superare un triplice ordine di obiezioni che potrebbero essere mosse al formalismo: in primo luogo, non sembra possibile un ritorno al simbolismo, in quanto la forma, al contrario del simbolo, è in armonia con l'ordinamento giuridico. In secondo luogo, è debole la posizione di chi afferma che la forma rallenta la circolazione giuridica dei beni ed ostacola il commercio in quanto il regime delle formalità assicura la certezza del diritto, che è valore propedeutico e prodromico alla facilità del commercio¹¹⁶. In ultimo, non si deve dar peso alla teoria per cui il formalismo avvantaggia la mala fede, poiché al contrario l'obbligo formale impedisce la commissione di frodi in quanto in esso si estrinseca la volontà delle parti che viene al vaglio del giudice all'instaurarsi di una controversia.

forma simbolica. Il simbolo era destinato a porre sott'occhio alle parti ed ai testimoni la sostanza del rapporto giuridico che si voleva fermare; serviva a rendere sensibile l'idea astratta dei contraenti; era, giusta la felice espressione di un dotto scrittore, la parte poetica del diritto [...] E non solo nel diritto romano, ma noi troviamo l'uso delle forme simboliche presso nazioni di origine assai diversa, e soprattutto esse occupano un posto importantissimo nel diritto germanico e nel diritto inglese. Anche oggi si conserva [...] l'uso di stringersi a vicenda la mano per concludere contratti; cosicché il momento della perfezione risiede per essi non già nella manifestazione verbale della volontà, ma sì nella stretta di mano; e in più di uno statuto troviamo quest'uso ridotto a legge, come ad esempio negli statuti di Ansbach del 1735, in quelli di Erlangen del 1708, e in quelli di San Giorgio a Mare del 22 giugno 1779.” Poi però Serafini descrive la fine dei simboli “Il predominio del simbolo nella forma si riscontra appunto nell'infanzia delle nazioni [...] ma come lo stile figurato cede il posto al linguaggio piano e proprio, così il simbolo viene sostituito da forme più semplici. [...] il simbolo diventa né più né meno che un impaccio ridicolo. [...] nella legislazione giustiniana, ad esempio, alle antiche forme simboliche vediamo succedere la redazione in iscritto dell'atto, l'assistenza di testimoni, l'uso di parole solenni, l'intervento della pubblica autorità, l'iscrizione nei pubblici registri, l'insinuazione, l'uso di determinata forma di carta e via dicendo” (ibidem, p. 5 e ss).

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 7.

¹¹⁶ A supporto di questo assunto l'autore ricorda la formalità della lettera di cambio e gli effetti commerciali privilegiati che ne discendono, mentre in campo civile ricorda il rafforzamento del formalismo in tema di iscrizioni ipotecarie, di trascrizione e di vulture catastali.

Alla premessa teorica segue un puntuale riscontro pratico attraverso un approfondito studio storico comparatistico affrontato per tipi contrattuali.

Così per la donazione Serafini ricorda che era necessaria la sua insinuazione, cioè registrazione, già in epoca romana postclassica¹¹⁷, e tale obbligo si era conservato inalterato in epoca altomedievale fino alla trasfusione negli Statuti di molti comuni italiani¹¹⁸, tanto per ragioni di pubblica utilità quanto per scopi più propriamente finanziari.

La legge fiorentina del 5 gennaio 1551 stabiliva che ogni donazione, ancorché inferiore ai 500 aurei, dovesse pagare una gabella ed essere insinuata nei libri dell'*Officio delle gabelle*: l'omissione della formalità esponeva il beneficiario alla legittima richiesta di annullamento del negozio da parte del creditore del donante; se poi la donazione era superiore ai 500 aurei, allora la mancata insinuazione ne comportava la nullità radicale.

Nel Piemonte sabauda con Costituzione del 1560 Emanuele Filiberto stabiliva l'obbligo di registrare tutte le donazioni, mentre con Vittorio Amedeo II si prescriveva la pubblicazione della donazione registrata all'albo pretorio del domicilio del donante e del luogo ove erano situati gli immobili. Simili prescrizioni si trovavano ancora nei codici civili e negli Statuti comunali tedeschi: il codice bavarese del 1756 (parte III, capo 8, par. 7) imponeva l'insinuazione delle donazioni superiori a 1000 fiorini a pena di invalidità; quello del Württemberg del 1610 (parte II, tit. 18) la registrazione a tutte le donazioni di immobili, a prescindere dal valore, mentre per i mobili dettava la soglia dei 200 fiorini. Gli statuti comunali di Würzburg e di Augusta prescrivevano l'insinuazione come elemento di validità delle donazioni superiori rispettivamente a 1000 e a 1500 fiorini, quello di Solms

¹¹⁷ L'omissione delle formalità di insinuazione avanti alla competente autorità importava la nullità radicale del negozio finché Giustiniano non introdusse nel 529 una franchigia per le donazioni inferiori ai 300 solidi, franchigia elevata ai 500 solidi due anni dopo.

¹¹⁸ V. *amplius* SCHÜPFER, *Manuale di storia del diritto italiano*, Torino, 1908, con ampi riferimenti agli statuti comunali di Milano, Lodi, Ferrara, Venezia, e Lucca. Quest'ultima legge comunale (nel 1379 e poi successivamente nel 1539) postulava una sorta di nullaosta consistente nel decreto dell'autorità giudiziaria contenente un giuramento del donante sul fatto che la donazione non fosse fraudolenta o lesiva di diritti dei terzi. Lo statuto del Comune di Roma prescriveva la registrazione a pena di decadenza entro sei mesi dall'atto che viceversa si risolveva di pieno diritto.

imponendo la registrazione nei libri giudiziari delle donazioni immobiliari e delle mobiliari superiori a 100 fiorini.

Il codice civile austriaco (par. 943) non riconosceva azione al donatario per far valere la donazione orale, ma la disposizione era privata di effettiva portata dalla legge notarile del 25 giugno 1871 (par. 1, lett. d) che vietava a pena di nullità le donazioni non trasfuse in atto pubblico. In altri codici civili si parlava di “sede giudiziale” o di “conferma in giudizio”: il codice prussiano dettava una disposizione simile ai parr. 1063 - 64 dove prevedeva che i contratti di donazione andassero fatti “giudizialmente”, in quanto quelli conclusi in sede stragiudiziale non davano luogo ad alcuna azione; il codice sassone del 1863, infine, prevedeva la confezione o la conferma in giudizio per le donazioni superiori ai mille talleri, ed ove mancasse tale requisito la donazione si riduceva *ex lege* a quell'importo.

Estremamente formale era poi la disciplina della fideiussione, in particolar modo se fosse stata una donna ad assumere la veste di fideiubente¹¹⁹.

Segue poi un'attenta analisi dell'art. 1314, cod. civ. italiano, ed un'accurata rassegna delle ipotesi di contratti a necessaria forma scritta nelle legislazioni straniere, prima di passare alle formalità fiscali, che si pongono come un naturale ed utile *pendent* di quanto esposto riguardo al diritto civile.

Circa il registro, Serafini si sofferma sulla legislazione pontificia¹²⁰, che è presa come esempio, e ne sottolinea i tratti salienti con riferimento agli effetti della mancata registrazione: per l'art. 57 infatti “non potranno farsi divisioni fra coeredi, né assegno di fondi o di effetti ereditari, o procedersi ad alcun altro atto, se non saranno prima adempite dentro il termine prefisso le formalità sopra descritte. Niun notaro potrà rogarsi di tali atti, e saranno nulli quelli che fossero stati fatti privatamente” e ancora il seguente articolo per cui: “non si potrà agire in giudizio se non facendo constare

¹¹⁹ Alcuni codici prevedono un procedimento di intervento giudiziale detto *certioratio iudicialis* (Cod. bavarese 1756, parte IV, capo 10, par. 26; L. provinciale di Salisburgo del 6 agosto 1676; Statuti di Augusta e di Magonza). Altre leggi prevedono lo svolgimento in giudizio (Statuti di Fulda e di Schweinfurt), prevedono la possibilità che al posto del giudice vi sia un notaio (Statuto Di Bamberg) oppure postulano la presenza in giudizio di due “amici” (Leggi di Norimberga).

l'adempimento delle formalità del pagamento della tassa con il conveniente certificato del Preposto dell'amministrazione". Nel capitolo VIII si fissavano i "termini di rigore" per registrare, spirati i quali, ai sensi dell'art. 112, degli atti "non potrà farsi uso alcuno né presso i notari, né in giudizio, né avanti qualsivoglia amministrazione pubblica o comunale, se prima non sieno stati registrati". Completavano il quadro le previsioni sanzionatorie di cui al cap. IX. L'art. 119 disponeva che "ogni dichiarazione di buona fede fatta con firma provata, che avesse per scopo una collusione, o sia un aumento del prezzo stipulato in un atto pubblico, o in atto per scrittura privata registrato, sarà di pieno diritto nulla e di nessun valore, e neppure potrà in avvenire essere munita della formalità della registrazione". In tema di registrazione di atti giudiziari, il cap. XI dettava una serie di norme volte ad assicurare l'assolvimento dell'onere fiscale: così l'art. 155 statuiva che "è proibito di far uso in giudizio di atti e documenti soggetti a registrazione e non registrati", mentre gli articoli successivi dettavano il contegno che alcuni soggetti qualificati¹²¹ dovevano tenere nei confronti degli atti suddetti. Così, "i cancellieri non potranno riceverli, ed i giudici non daranno ad essi alcuna fede e non li valuteranno né a sostegno di un'azione, né in prova dell'eccezione" (art. 156); "i difensori, che nelle loro difese facciano uso di documenti non registrati, o li allegghino nei sommari, o in altro modo li presentino al giudice, incorrono nella multa del triplo, e si rendono responsabili delle tasse dovute sugli atti" (art. 157) e "a tale effetto in ciascuna allegazione o sommario, tanto a stampa quanto in manoscritto, tanto avanti i tribunali collegiali, quanto davanti i giudici singolari delle Curie ecclesiastiche e laicali, i difensori sono obbligati a riportare per esteso le relazioni del registro dei documenti, dei quali abbiano fatto uso". A conclusione della significativa citazione di queste norme, l'Autore stima che esse diano un ottimo risultato in un sistema che imponga per la maggior parte dei contratti l'atto pubblico.

¹²⁰ Regolamento 24 dicembre 1832 di Papa Pio VII: nel cap. IV sono elencati i soggetti obbligati, nel V gli atti soggetti a tassa fissa (da 20 baiocchi ad 1 scudo) e quelli soggetti a tassa proporzionale (dal mezzo all'1%).

¹²¹ Nei confronti di quelli di loro che sono pubblici ufficiali la legge commina forti multe ai sensi dell'art. 154.

E non è il caso del sistema giuridico italiano modellato dal codice civile del 1865.

Passando alla legislazione sul bollo, l'esempio caro all'Autore è ancora una volta quello pontificio, di cui al reg. del 29 dicembre 1827¹²²: anche in questo ramo d'imposta il governo papale aveva approntato un sistema sanzionatorio capace di far fronte all'evasione. Pertanto l'art. 253 disponeva che “è proibito a tutti gli attuari, cancellieri, notari, archivisti segretari comunitativi ed altri depositari di scritture pubbliche e private di qualunque specie, preposti del registro, conservatori delle ipoteche e dei catasti di riceverle quando non siano debitamente bollate, ai giudici, tribunali e dicasteri pubblici di dare alcuna esecuzione, o prendere in alcuna benché minima considerazione simili carte a qualunque siasi effetto, ed ai difensori e procuratori di allegarle ed inserirle nelle loro difese e sommari”. La lettera della legge era categorica, e provvedeva anche a sottoporre a bollo straordinario gli atti formati in epoca anteriore alla sua introduzione, o all'estero, quando ne occorresse l'uso o la produzione in giudizio (art. 254). Per quanto riguarda gli ordinamenti stranieri, l'attenzione si focalizza sui principi vigenti in campo commerciale e riguardanti le cambiali: delle tre leggi inglesi sul bollo, varate il 10 agosto 1870 ed in vigore dal 1 gennaio successivo, si sottolinea quella sulla cambiale¹²³ per cui gli effetti commerciali erano radicalmente nulli se non bollati all'atto di emissione, e chi compiva operazioni di emissione, cessione, girata o pagamento di tali

¹²² La legge tripartisce gli atti a seconda se essi siano esenti, da bollarsi all'uso o da bollarsi preventivamente. Questa terza categoria è ovviamente la più cospicua, e comprende fra gli altri “tutte le scritture ed atti tendenti comunque a far prova, gli atti che le amministrazioni pubbliche ed i pubblici funzionari fanno coi particolari o ad istanza dei medesimi, gli atti e contratti di ogni genere, i registri, i libri e giornali di spese dei banchieri, negozianti, agenti di cambio, sensali, appaltatori, albergatori, locandieri, e generalmente tutti i libri e registri che possono far prova in materia di affari, gli originali e le copie degli atti dei cursori, gli atti dei notari, gli archivisti, segretari delle comunità, cancellieri, gli atti dei giudici, le difese, allegazioni e sommari che si presentano ai giudici singolari, ed una copia di questi se sono diretti ai tribunali collegiali, le notificazioni, gli avvisi, stampe e scritti circolanti, e tutti i giornali e fogli periodici, eccettuati quelli di scienze e lettere e generalmente tutte le carte, scritture ed atti che non sono individualmente ed espressamente esentati dal bollo, vanno soggetti a questa formalità” (art. 219, reg. cit.).

¹²³ Recante “*An Act for granting certain stamps duty of the same kind now payable under various Acts, and consolidating and amending provisions relating thereto*”. L'art. in questione è il 54.

titoli era colpito da una multa di 10 sterline mentre il possessore non poteva riscuoterli né farne uso alcuno. Tale provvedimento aveva come immediato precedente la legge italiana del 1868, ma non mancavano esempi anche in ordinamenti che si informavano a principi differenti¹²⁴.

4. Conclusioni di Serafini: forme legali e formalità fiscali a confronto

La dotta dissertazione si avvia poi alle conclusioni: il formalismo degli atti giuridici è necessità imprescindibile di ogni ordinamento, e “*le forme legali [...] sono necessarie, utili ed universali*”¹²⁵.

Tali caratteristiche devono però essere predicate anche per le forme di carattere fiscale, cioè registro e bollo: le *formalità fiscali* non sono un *capriccio del legislatore* ma rispondono ad un bisogno sociale che si manifesta “*solo quando i rapporti del vivere civile moltiplicati arrecano bisogni per lo innanzi affatto sconosciuti*”. Esse sono pertanto universali non sotto il punto di vista temporale, ma solo quanto allo spazio. Tali formalità soddisfano anche agli altri due requisiti di necessità ed utilità, che sono tuttavia sopravvenute, “*a fatto compiuto*”, in quanto scontano la loro estrinsecità genetica all’atto cui si appongono, e si ergono a tutela dei diritti dei terzi che entrino in contatto con l’atto giuridico posto in essere dalle parti; tale ultima caratteristica *lato sensu* protettiva dei terzi le ammantava di un’ “*alta ragione di ordine pubblico*” che già potrebbe giustificare la grave comminatoria della nullità.

Ma qui il pensiero dell’Autore si complica, e conduce ad una soluzione originale.

¹²⁴ In particolare l’art. 5, legge francese del 5 giugno 1850, legge speciale, a mente del quale: “*Le porteur d’une lettre de change non timbrée, ou non visée pour timbre, conformément aux articles 1,2,3, n’aura d’action, en cas de non acceptation, que contre le tireur, si ce dernier ne justifie pas qu’il y avait provision à l’échéance. Le porteur de tout autre effet sujet au timbre et non timbré, ou non visé pour timbre, conformément aux memes articles, n’aura d’action que contre le souscripteur. Toutes stipulations contraires sont nulles*”. In Francia dunque la possibilità di esercitare il regresso è subordinata all’osservanza del bollo nei termini prescritti.

¹²⁵ SERAFINI, *op. cit.*, p. 56.

Se infatti la forma legale è estrinsecazione della sostanza di un atto, e quindi è necessaria per la perfezione dello stesso, la formalità fiscale, che pur si “*compenetra nella sostanza*” è tuttavia un *posterius* sopravveniente all’atto perfetto e pertanto un suo mancato assolvimento non potrebbe da solo intaccarne la sostanza. In coerenza con queste premesse, sul piano delle conseguenze l’inosservanza della forma legale deve comportare nullità dell’atto, “*l’insussistenza del rapporto giuridico*”, poiché le parti non ne hanno estrinsecato - tramite la forma - la sostanza, e quindi hanno lasciato incerta la loro volontà. L’inosservanza di formalità fiscale importa nullità dell’atto sì, ma nel senso di “*nullità del documento*” sostrato materiale del rapporto giuridico.

Le due nullità sono quindi differenti: la prima assoluta e presunta, poiché non c’è manifestazione all’esterno, la seconda subordinata a pronuncia dichiarativa del giudice in quanto l’atto è in sé perfetto e quindi non potrebbe altrimenti presumersene l’invalidità. Sanzioni profondamente diverse sul piano teorico, poiché “*l’una si riferisce all’oggetto colpito da nullità, l’altra alla maniera con cui siffatta nullità deve essere pronunciata*” ma che poi sul piano pratico vengono quasi sempre a coincidere, in quanto la legge richiede la forma scritta *ad substantiam* e pertanto la nullità del documento si riflette “*su tutto quanto il rapporto giuridico*”: in tema di compra vendita immobiliare, ad esempio l’art. 1314, cod. civ., impone l’alternativa fra l’atto pubblico o la scrittura privata; se la legge postula che il contratto scritto sia bollato o registrato, e le parti non adempiono, si produce la nullità del documento, e la mancanza di forma scritta comporta la nullità del contratto: in tal modo l’inadempimento fiscale produce indirettamente la nullità della convenzione facendone venir meno il sostrato materiale.

Questo sottile distinguo è, nell’opinione dell’Autore, la giusta chiave di lettura per bene interpretare le proposte del Ministero Minghetti, le quali parlano semplicemente di nullità dei contratti non bollati e non registrati, e per bene coniugarle con i principi della legislazione civile senza provocare turbamenti nell’ordinamento giuridico.

5. Il dibattito parlamentare. I primi interventi.

Il 18 maggio 1874 il progetto di Minghetti arrivava in discussione a Montecitorio e veniva esposto dall'On. Vigliani, Ministro di Grazia e Giustizia, che era convinto di dover esprimere il proprio parere favorevole¹²⁶ all'adozione del provvedimento riguardo ai delicati risvolti giuridici della nuova legge d'imposta per cercare di smorzare il clima di ostilità alla proposta che si era venuto creando in Parlamento.

Prima di affrontare gli argomenti giuridici, Vigliani analizzava le ragioni di opportunità che erano sottese al *“riprodurre in Parlamento non un'idea nuova, ma un'idea che più d'una volta [...] è stata dibattuta, quella dell'inefficacia degli atti giuridici che non fossero stati registrati o bollati”*¹²⁷ e che portavano alla comminatoria di una sanzione che *“pareva grave, severa, anche dura, [...] ma non ingiusta, non illegittima, non contraria ai principii di ragione, quando ne sia dimostrata la necessità per porre argine alle frodi continue ed irrompenti, e per ottenere che la tassa del registro e del bollo sia da tutti egualmente pagata”*¹²⁸.

E le ragioni di opportunità consistevano ancora una volta nella già ampiamente dibattuta questione dell'evasione fiscale di una tassa che *“stabilita in contemplazione di un servizio che la società presta ai cittadini che la pagano”*, e che era quindi *“una tassa remuneratoria e compensativa”*:

¹²⁶ *“Io dichiarai che era mai intenzione d'assumere la difesa, per la parte giuridica, di quel gran colpevole, di quel delinquente di ribellione all'ordine giuridico, che a parecchi è piaciuto di scorgere nel provvedimento intitolato dell'inefficacia giuridica degli atti non registrati o non bollati, contro il quale si sono sollevate tante accuse e scagliate tante acerbe censure, fino ad arrivare [...] a colpirlo di una specie di anatema civile [...] Un giudizio così grave, che si vorrebbe fondato principalmente sopra ragioni giuridiche, pone evidentemente il ministro della giustizia nel dovere di far conoscere alla Camera quale sia la sua opinione [...] Ed il mio silenzio sarebbe argomento o di disapprovazione tacita, o di mancanza di coraggio a difendere la proposta; io respingo l'una e l'altra supposizione ed assumo senza peritanza la mia parte di responsabilità.”* Atti Parl., Camera dei Deputati, Leg. XI, Discussioni, Sessione del 1873 - '74, tornata del 18 maggio 1874, p. 3741 e ss.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 3742.

¹²⁸ *Ibidem*.

in tale ottica si giustificava la nullità dell'atto che non avesse assolto gli obblighi fiscali. L'originalità della prospettazione del Ministro - che qui affrontava argomenti più prettamente giuridici- consisteva nel fatto che tale principio sanzionatorio sarebbe stato già ricavabile dal sistema sancito con la legge del 14 luglio 1866, n. 3121, agli artt. 99 e ss.: l'atto non registrato non aveva forza giuridica; i magistrati non potevano emettere provvedimenti che avessero ad oggetto atti non registrati o bollati; i cancellieri, gli ufficiali giudiziari e i pubblici funzionari non potevano riceverli, era vietata la menzione in qualunque atto, la producibilità e l'eseguibilità. Ora, il *novum* doveva consistere semplicemente nell'eliminare la possibilità per le parti di assolvere tardivamente agli obblighi negletti pagando una soprattassa. *“Si tratta di rendere più severa, e più rigida la sanzione esistente. Si tratta di rendere assoluto e perentorio quel precetto che attualmente è condizionato e sanabile. La legge che vi è proposta, stabilisce un termine per le registrazioni, trascorso il quale, non ammette più restituzione in tempo, né sanatorie, mediante pagamento di multa o soprattassa, ma renderebbe perentoria e insanabile la comminata inefficacia giuridica dell'atto che non è stato, secondo il prescritto della legge, registrato e bollato entro il termine fisso”*¹²⁹.

Ciò detto, l'oratore cercava affinità col diritto civile accostando il principio dell'inefficacia dell'atto non registrato al contratto di assicurazione, con equiparazione la tassa al premio: l'assicurato che non versava il premio non aveva diritto all'assicurazione, ed in egual modo il cittadino che non pagava la tassa non aveva diritto di chiedere che l'atto relativo avesse efficacia. La proposta di legge in discussione rendeva “obbligatoria” l'assicurazione, in quanto *“questa tutela [...] sociale i cittadini hanno il dovere di assicurarsi entro un termine fisso tutti coloro che celebrano gli atti della vita civile che debbono registrarsi”*¹³⁰. Tale dichiarata armonia imponeva poi, una volta ribadito che era in questione non la validità dell'atto ma la sua efficacia¹³¹,

¹²⁹ *Ibidem*, p. 3745.

¹³⁰ *Ibidem*.

¹³¹ L'oratore è netto sul punto: *“troppo spesso in questa questione si siano scambiate, o casualmente o avvisatamene, le parole di nullità ed inefficacia. Il nostro progetto di legge, o signori, non vi pronuncia la nullità dell'atto, la quale è riservata unicamente a*

di sgombrare il campo da possibili dubbi che venivano sollevati su questioni nodali, ma che tuttavia per Vigliani avevano poco peso in quanto s'appuntavano al sistema del registro in sé considerato e non al progetto di riforma.

Affermava che il contrasto fra tributario e civile era stato inevitabile con l'introduzione del registro e del bollo, tributi che avevano accostato a rapporti di diritto civile orizzontali (fra le parti) anche un rapporto tributario verticale fra Stato e cittadini ed individuabile nel sinallagma pagamento della tassa / tutela per la giuridica esecuzione dell'atto stipulato. La sanzione ulteriore in questione non introduceva un rapporto nuovo, ma evidentemente puntualizzava una modalità del rapporto già esistente. Se era vero che il Codice civile e gli altri rami dell'ordinamento si occupavano delle proprie materie in modo esclusivo ed esaustivo, quando si verificava il momento di contatto, era la legge fiscale, in quanto portatrice di un interesse pubblico, a dover prevalere sulla legge civile: *“i diritti tributari di sua natura debbono primeggiare sui diritti d'interesse puramente privato ogni volta che si esercitano su un atto comune. Donde appare conforme a ragione che la trascuranza del tributo impedisca l'esercizio del diritto privato”*¹³².

La confusione di formalità fiscali e di formalità contrattuali era solo apparente, in quanto le prime non erano neanche vere e proprie formalità, ma semplicemente tasse imposte su atti, ed *“il modo di eseguire la registrazione ed il bollo costituisce una maniera di riscossione e non una formalità che abbia alcun che di comune colle forme che danno legale esistenza all'atto”*; la tassa produceva effetti di ordine civile, e fra questi in particolar modo la certezza della data, ma questo effetto, che era senz'altro da considerare fra i benefici che lo Stato accordava a fronte dell'assolvimento dell'obbligo fiscale, era pur sempre secondario ed

quelle cause che feriscono la sostanza dell'atto, e ne possono per conseguenza trascinare la nullità intrinseca. Il progetto non parla di nullità che in un sol caso, quando tratta delle sentenze e degli altri atti giudiziari. [...] Per ciò che riguarda la nullità dell'atto, io ripeto, essa non è minacciata, non è sancita nel progetto che si discute; bensì in Inghilterra si vede sancita nella legge sul bollo, per coloro i quali non l'adempono; la quale legge abbraccia pur anche quella sul registro” (ibidem, p. 3748).

¹³²Ibidem, p. 3749. Emerge in questo punto la visione della norma tributaria come norma eccezionale che si applica al posto del diritto comune in caso di conflitto di norme.

accidentale¹³³, in quanto poteva parimenti derivare da altro fatto idoneo, quale la morte di una delle parti dell'atto.

Non si configuravano dunque interferenze con la legge civile: il diritto civile, pur avendo il pregio della generalità, e quindi dell'espansività agli altri rami dell'ordinamento, non era immutabile nè immodificabile: era compito del legislatore che si occupava di materie non civili quello di legiferare in armonia col Codice, e tale compito era più consistente per il legislatore tributario, data la rapidità di evoluzione della materia. A questo punto, in apparente contraddizione con quanto poco prima espresso, Vigliani dichiarava il primato della legge civile: *“non si debbono fare le leggi civili serve delle leggi tributarie, ma al contrario si debbono conformare le leggi di tassa alle leggi civili. Lo ripeto [...] la funzione che deve precedere è quella del legislatore civile, il quale regola come meglio crede gli atti della vita civile; sopravviene poi la funzione del legislatore tributario, il quale applica agli atti della vita civile i tributi che crede sia giusto di applicarvi”*: in realtà un'esternazione siffatta era naturale *pendent* della precedente e s'inquadrava perfettamente nei rilievi espressi dalla dottrina in tema generale dei rapporti fra tributario e civile, e nello specifico del rapporto fra quest'ultimo e l'imposta di registro. Coerentemente, si ribadiva che non si modificavano gli elementi del contratto come stabiliti dal Codice, ma se ne limitava l'attuazione giuridica.

Quanto poi al sovvertimento del sistema delle prove, anch'esso contenuto nel Codice, non vi era motivo di allarme in quanto non cambiava il valore delle prove o la loro ammissibilità, ma si determinava soltanto *“quando le porte dei tribunali possano aprirsi o non aprirsi a coloro che presentano atti non registrati od atti non bollati”*, in modo che l'assolvimento dell'imposta diveniva questione pregiudiziale alla cui positiva risposta era subordinata la possibilità di ammettere un confessione, piuttosto che un giuramento. A questo punto si rivelava superflua la distinzione tra atto e documento, in quanto non era utile un'indagine circa l'esistenza del documento o la validità del contratto, valendo solo la circostanza

¹³³ Sono già maturate le considerazioni inerenti all'approfondimento teorico degli “effetti

dell'assolvimento dell'obbligo fiscale: se il contratto era verbale, mancava il documento; se il contratto andava messo per iscritto a pena di nullità, la legge fiscale si sovrapponeva a quella civile nella comminatoria della nullità; se poi il contratto ancora era a forma libera (e quando verbale non era soggetto a registrazione), le parti lo potevano invocare in giudizio, con tutti i relativi mezzi di prova, salvo la produzione dell'eventuale documento che restava preclusa dalla contravvenzione alla legge fiscale. Queste semplificazioni portavano Vigliani a concludere che la corretta applicazione della proposta fiscale coniugata col regime codicistico delle prove importava che la contravvenzione al bollo od al registro fossero insormontabile ostacolo all'utilizzo del contratto in tribunale, non potendo in contrario invocarsi a prova dell'esistenza dello stesso la sua esecuzione volontaria, *“poiché del contratto stesso non registrato è vietato parlare davanti alla legge offesa ed ai suoi magistrati”*¹³⁴. In definitiva, *“o il contratto soggetto alla tassa di registro è fatto per iscritto per precetto della legge o è fatto per iscritto per volontà delle parti, o è fatto verbalmente. Mancando la registrazione in termine fisso, nel primo caso l'inefficacia dell'atto importa l'inefficacia del contratto; nel secondo si può muovere l'azione e fare le prove parlando del contratto, ma non della scrittura che non può essere prodotta; nel terzo, non se ne può affatto parlare in giudizio”*. In pendenza di termine per registrare il contratto era semplicemente sospeso in attesa dell'assolvimento dell'obbligo fiscale configurato come condizione di efficacia.

Sulla retroattività, infine, l'art. 7 del progetto sembrava semplicemente offrire una possibilità di sanatoria per quegli atti che all'entrata in vigore della legge erano in contravvenzione d'imposta.

Affrontate queste problematiche con le argomentazioni esposte, il Ministro poteva concludere che: *“il progetto tanto contrastato non offende l'ordine giuridico, non perturba il diritto civile, non ne muta la disposizione, lo pone*

secondari” della registrazione che sono già stati svolti.

¹³⁴ Unica eccezione plausibile a tale meccanismo riguarda il contratto verbale non soggetto ad obbligo di registrazione: per la sua prova se ne può invocare l'esecuzione volontaria, in quanto non si configura elusione e comunque l'imposta relativa viene semplicemente traslata alla sentenza pronunciata all'esito del giudizio.

in armonia col diritto statutario, non è contrario alla giustizia ed alla morale, né esagerato, perché è necessario far cessare un gravissimo scandalo, le numerose frodi alle tasse del registro e bollo, e far pagare da tutti codeste tasse da cui il Tesoro ha ragione di attendere largo sussidio” .

A queste considerazioni rispondeva Pasquale Stanislao Mancini, che aveva tenacemente contrastato, come già visto, l’art. 11 del progetto di legge del 1868; anche in questa occasione egli proponeva una vibrante e profonda critica al principio di inefficacia degli atti giuridici non registrati¹³⁵.

In apertura comparava i vari sistemi, operando un raffronto con l’esperienza del 1868. Ripercorsi i contenuti salienti di quanto redatto dalla Commissione dei Diciassette otto anni prima, il deputato metteva in luce tre elementi che rendevano il più nuovo progetto (che pur fugava il dubbio del campo applicativo ora esteso espressamente alle sole scritture private) persino peggiore del precedente¹³⁶. In primo luogo l’inefficacia dell’atto era graduale, in quanto si stabiliva un primo termine di sei mesi per registrare, con relativa soprattassa, e quindi un ulteriore termine di sei mesi spirato il quale l’inefficacia diveniva totale; nel ddl Minghetti il primo termine era stato soppresso e quindi dopo i primi sei mesi l’atto diveniva completamente inefficace. In secondo luogo, le parti potevano giovare degli altri mezzi di prova offerti dal Codice, quali la confessione o il giuramento, mentre a mente dell’articolo 2 questa facoltà era venuta meno, e pertanto la nullità del documento comportava inevitabilmente quella del contratto ad esso incorporato; infine, il contratto, pur se inefficace, aveva valore di principio di prova per iscritto, mentre adesso nel disegno di legge era fatto esplicito divieto di utilizzo in questo senso al magistrato investito dalla questione.

¹³⁵ *Atti Parlam. ult. cit.*, in Appendice alle tornate del 18 e 19 maggio 1874, p. 4193 e ss.

¹³⁶ Mancini esprimeva garbatamente la propria irritazione: *“mentre il Parlamento nel 1868 diede ragione alle mie povere osservazioni, e respinse col suo voto formalmente l’articolo 11 di quel progetto di legge; passati pochi anni, cosa avviene? Si vede dal Governo riproporre l’identica disposizione, che il Parlamento una volta ha riprovata e stigmatizzata col suo voto, e riproporla aggravata di maggiori durezze ed eccessi in questa sua novella e peggiorata edizione”* (*ibidem*, p. 4197).

Ma delle due esperienze sopra descritte, molto migliore¹³⁷ si rivelava il sistema che era invece in quel momento in vigore; esso, imperniato su un meccanismo di soprattasse¹³⁸, metteva il cittadino nella condizione di scegliere in quale momento sottoporre un atto alla registrazione, cosciente del fatto che il suo ritardo non comportava una frode, ma bensì un mero aggravamento dell'obbligo fiscale (Mancini sottolineava come non si trattasse di una rimessione in termini poiché il tardivo assolvimento era una facoltà sempre riconosciuta al cittadino).

Successivamente rivolgeva una dura critica al formalismo giuridico, di cui era stato alfiere Filippo Serafini, ritenendo inutili e fuorvianti le rassegne di diritto storico - comparatistico riguardanti le formalità nel tempo e nello spazio¹³⁹, formalità che erano indice di diffidenza del legislatore e che una civiltà progredita avrebbe dovuto sopprimere o mitigare il più possibile.

Chiusa questa fase proemiale, il deputato indeboliva gli argomenti forti degli esempi di legislazione straniera ed italiana più volte citati. Quanto all'esempio inglese, in Inghilterra l'inefficacia dei contratti non bollati non era generalizzata, ma si applicava ai soli casi della cambiale, delle polizze di

¹³⁷ *“Io dimostrai il nostro compito doversi ridurre ad una scelta tra i due sistemi che si trovano in presenza [...] Il primo di essi consiste nella registrazione fatale ed improrogabile di tutti gli atti e contratti in un angusto e rigoroso termine, con la sanzione assoluta ed inesorabile contro i morosi, pel sol fatto di questo ritardo, dell'assoluta insussistenza ed inefficacia giuridica dell'atto o contratto medesimo, sicchè il relativo documento più non possa fornire anche un semplice principio di prova. Sta a fronte l'altro sistema, che è quello vigente non in Italia soltanto, ma nella Francia, nel Belgio, nella Germania [...] sistema sul quale si vuole indebitamente affiggere un marchio ignominioso, denunziandolo come sistema di impunità delle frodi, ma che io chiamerò schiettamente il sistema della prorogabilità di quel termine fatale, e dell'abilitazione e registrazione tardiva degli atti e contratti, mediante soprattasse ed accresciute gravanze pecuniarie.”* (ibidem, p. 4205).

¹³⁸ Articoli 94, 99, 101, 102 e 153 del d. l. 14 luglio '66, ed ancora l'articolo 13, l. 19 luglio '68: “Dal giorno in cui andrà in attività la presente legge, gli atti che sono soggetti alla registrazione entro un termine fisso, trascorso detto termine, e dentro l'anno successivo a quel termine, potranno ancora registrarsi mediante il pagamento delle pene e soprattasse dalla legge stabilite. Trascorso l'anno predetto, la registrazione non potrà aver luogo che mediante il pagamento del doppio di dette pene e soprattasse”. Le pene si riferiscono all'evasione del bollo, le soprattasse a quella del registro.

¹³⁹ *“Perché dunque si fecero oziose ed inutili rassegne di legislazione comparata, per farci sapere che in Grecia, a Roma ed in tutte le legislazioni furono ordinate forme degli atti, che queste forme le leggi talvolta prescrivevano sotto pena della nullità ed inefficacia dell'atto, e che anche nei codici moderni i legislatori non di rado similmente operano? [...] Voi ben vedete dunque che la discussione riguardante le forme e la solennità degli atti nell'esame di questa legge è stata introdotta a pura perdita di tempo”.* Atti Parl. ult. cit., p. 4198.

assicurazione, delle ricevute, delle nomine di procuratori e delle polizze di trasporto e di carico: si trattava di titoli tutti di durata medio breve, e pertanto si rendeva necessario assolvere immediatamente all'onere del bollo in modo che l'erario non perdesse una fonte di gettito a motivo appunto della brevità della durata del titolo stesso; bisognava poi considerare la mitezza dei diritti e la peculiarità del sistema probatorio che dava ampio spazio alla testimonianza, anche per le obbligazioni personali e mobiliari. Venendo all'ordinamento italiano, non sembrava corretto dire che l'art. 27, l. camb., parlasse di nullità od inefficacia degli atti, in quanto la mancata bollatura importava il venir meno degli effetti commerciali¹⁴⁰, con conseguente riduzione del titolo cambiario ad obbligazione civile, e con libero ricorso del creditore che detenesse un siffatto titolo al tribunale civile per salvaguardare le proprie ragioni in quella sede.

La ricostruzione del rapporto d'imposta in termini di contratto assicurativo era fieramente rifiutata, come pure l'asserito carattere remuneratorio - compensativo del registro, in quanto lo Stato doveva tutelare indistintamente tutti i suoi cittadini a prescindere dal pagamento dell'imposta. Nel pensiero del deputato la materia imponibile diventava il consenso dei contraenti, e quindi il contrattare, che era *“l'esercizio stesso delle facoltà naturali dell'uomo [...] una necessità indeclinabile dell'umana natura”*¹⁴¹ e che come tale non poteva diventare imponibile in quanto *“il cittadino [...] non deve essere costretto a comprare la facoltà di contrattare, cioè di usare uno dei mezzi necessari a vivere come uomo”*¹⁴²; era peraltro scorretta la promiscuità terminologica fra i termini “pena” e “sopratassa” in quanto il primo si doveva riferire sempre ad un delitto (la frode), che presupponeva la presenza dell'elemento soggettivo del dolo,

¹⁴⁰ La legge peraltro prevedeva altre ipotesi di perdita del privilegio cambiario, quando non c'era un vero e proprio “contratto di cambio traiettizio”: se i sottoscrittori non erano commercianti, e contrattavano per cause non commerciali, ma civili, e se il contratto conteneva elementi supposti (la data, il domicilio, il nome, la qualità dei soggetti) e non espliciti.

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 4209.

¹⁴² *Ibidem*.

mentre si potevano verificare casi di inadempimento “innocente” dell’obbligo, che era sempre fiscale ed estrinseco all’atto¹⁴³.

Mancini sottolineava poi la grave incisione del diritto codificato, ed in particolare del sistema delle prove. Esso contemplava la prova testimoniale per le controversie inferiori al valore di £ 500, e per le controversie superiori la ammetteva solo nel caso che il fatto apparisse verosimile, e cioè fosse corroborato da un principio di prova scritta: tali meccanismi erano scardinati dal comb. disp. degli articoli 1 e 2 del progetto, che privava la scrittura del valore di principio di prova e vietava qualunque altro mezzo di prova (compresa la possibilità di deferire il giuramento decisorio). Altri effetti negativi della nullità si ripercuotevano ancora sui provvedimenti giudiziari che avessero pronunciato su atti non registrati; sulle cambiali che avendo perso gli effetti commerciali privilegiati, erano pure private del rango di semplice obbligazione civile; sui diritti quesiti, in fine, in forza della clausola retroattiva di cui all’articolo 7.

La proposta presentava dunque vizi radicali inemendabili, e pertanto Mancini ne proponeva il rigetto.

6. Gli altri interventi

Il dibattito appena illustrato doveva arricchirsi di numerosi interventi. Baccelli era favorevole all’adozione del progetto per porre un freno all’evasione fiscale: era necessario intervenire eliminando la possibilità di registrare tardivamente e quindi obbligando a registrare nel termine perentorio indicato dalla legge, e tale obiettivo poteva essere raggiunto solamente impedendo che i contratti in evasione d’imposta potessero avere un valore di principio di prova aprendo l’accesso alle prove suppletorie della

¹⁴³ “Quando in un atto mancano quelle forme che sono prescritte come necessarie a garantire la verità e la legittimità del consenso, si comprende che l’atto sia nullo; si comprende che in quel caso, mancando la custodia protettrice della prova del consenso, rimane dubbio se l’obligato abbia consentito o no, e se l’obligazione siasi o no costituita; ed è allora che giustamente è pronunciata la nullità dell’atto per difetto di forma sostanziale e probante. Ma invece, nel caso contemplato dall’odierna legge, il contratto è rivestito di tutte le forme le quali sono legalmente richieste; tutti i diritti, tutte le obbligazioni che dal consenso delle parti dovevano scaturire, sono già nati e costituiti; ciò anzi è ammesso, non è contestato dalle parti” (ibidem, p. 4213).

testimonianza e del giuramento. A tal fine si poteva adoperare una *fictio juris* per la quale un atto si considerava nullo¹⁴⁴, in quanto la nullità era una sanzione che, al pari della multa e della confisca, poteva essere comminata per la violazione di una legge fiscale. Infine, egli non riteneva che il diritto civile fosse minimamente inciso, ma semplicemente “coordinato”; in caso contrario non vi sarebbe stata comunque differenza, perché il diritto civile “*raffrontato al diritto pubblico positivo, [...] non è che una minima parte; quindi esso non è autonomo, né indipendente, ma dipendente e sottostante, e quindi riceve per conseguenza tutti gli urti, e tutti i contrappesi, e risente gli effetti di tutti gli altri fenomeni sociali che possono richiamare, al di sopra dei fenomeni privati, l’attenzione e le provvidenze del legislatore*”¹⁴⁵.

Altro intervento favorevole all’adozione del provvedimento era quello dell’on. Puccioni, che introduceva con dotte citazioni di diritto preunitario¹⁴⁶.

L’originalità della sua posizione stava negli emendamenti proposti: la dilatazione del termine di registrazione da 20 giorni a tre mesi, e – con riguardo alla retroattività dell’art. 7 - la limitazione della stessa agli atti stipulati dopo l’entrata in vigore della legge di registro del 1866.

Egli proponeva che le convenzioni verbali fossero dichiarate esenti dall’applicazione del provvedimento¹⁴⁷, perché la *ratio legis* della sanzione

¹⁴⁴ “Può il legislatore fare in tale maniera che un atto non sia atto: ossia che giuridicamente non sussista: locchè vuol dire che l’atto rimane senza virtù, senza efficacia giuridica: che non è buono ad assalire in giudizio, come non ha validità a difendersi, non genera azione, non eccezione, e quindi nella vita giuridica è nullo”. *Atti Parl. cit.*, Discussioni, tornata del 19 maggio, p. 3762.

¹⁴⁵ *Ibidem.*, p. 3764.

¹⁴⁶ Tra le norme citate spiccano gli articoli 1, 2 e 3 della legge toscana del 15 novembre 1814, rimasta in vigore fino all’annessione al Piemonte. Tali norme imponevano che ogni testamento fatto nel Granducato pagasse una tassa di £ 3 all’opera di S. Maria del Fiore, e quelli fatti a Siena pagassero £ 1 all’ospedale cittadino. Se dall’atto di ricezione del testamento, o dal testamento stesso non risultava l’assolvimento di tale obbligo, scattava la sanzione della nullità. Più tardi Mantellini avrebbe duramente ed ironicamente replicato a questa citazione: “*Dio mio, quello un precedente? Si potrebbero dire molte cose [...] Come se si dicesse: chi non comincia il testamento con l’invocazione del nome di Dio, non fa testamento valido. Con l’invocazione si volle con quella legge una cosa di più, che cioè il testatore l’accompagnasse col lascito di una piccola elemosina allo spedale. In tutto ciò nulla ha che fare né il registro né il bollo [...] Se l’onorevole Puccioni voleva un esempio domestico egli lo aveva nella legge toscana del registro del 25 gennaio 1851, legge del resto molto migliore della nostra*” (*ibidem*, tornata del 21 maggio, p. 3841).

consisteva nel negare efficacia al documento, che in questo caso mancava. Questa posizione era di notevole interesse perché accoglieva i rilievi dottrinari di Serafini, sottolineando la distinzione fra contratto e documento, e si attirava aspre critiche di incoerenza¹⁴⁸ da parte del collega Accolla, il quale era invece convinto già da tempo dell'utilità di non sottilizzare¹⁴⁹.

Villa esprimeva lucidamente i bisogni dell'erario. Nella sua opinione, *“il fisco ha diritto di levare un tributo ad ogni atto che esprime la manifestazione di uno di quei rapporti della vita sociale, dai quali emerge la pubblica ricchezza”*¹⁵⁰.

Mascilli invece riteneva la proposta un tentativo tacito e surrettizio di modificare il Codice civile, e citava in più punti l'opera di Serafini¹⁵¹ per confutarla.

In primo luogo quando il professore riferiva degli ottimi risultati che un sistema sanzionatorio simile a quello vigente in Italia, basato su multe e soprattasse, produceva nei paesi che impongono la forma dell'atto pubblico per i contratti più importanti, per Mascilli egli ammetteva implicitamente che l'inefficacia degli atti non registrati era estranea alla maggior parte degli ordinamenti, e quindi che sarebbe stata logicamente più opportuna una

¹⁴⁷ *“La formola sarebbe semplice. Io dichiarerei che la legge colpisce, sotto pena di nullità, tutti quegli atti che per le leggi del regno, a pena di nullità, debbono essere redatte in scritto.”* (ibidem, tornata del 19 maggio, p. 3794).

¹⁴⁸ *“L'onorevole Puccioni [...] divide col Ministero il principio di nullità, e lo proclama a viso aperto; [...] ma quando si tratta di proscrivere qualunque altro mezzo di prova per supplire all'inefficacia delle scritture e degli atti non registrati, allora si arresta nella buona via, e fa sua e presenta al Parlamento la proposta del professore Serafini, quella, cioè, che distingue il contratto dal documento, la convenzione dalla prova documentale, la cui nullità, per manco di formalità fiscali, porterebbe seco la nullità delle contrattazioni cui si riferisce solo nel caso che, per l'esistenza delle medesime, sia richiesto dalla legge civile il documento scritto, mentre negli altri casi rimarrebbe nullo il solo documento”* (ibidem, p. 3797).

¹⁴⁹ *“Ebbene, allorché nel 1868, venne sollevata la questione della inefficacia giuridica degli atti non registrati, a me parve essere già venuta l'opportunità di proclamare coraggiosamente il principio della nullità per gli atti non registrati, di rendere efficace la tassa [...] ma poiché non si ebbe il coraggio di andare fino in fondo [...] L'articolo della commissione fu respinto e tutto si ridusse [...] ad un aggravio di multe e soprattasse; [...] allorché mi fu dato di leggere per la prima volta il progetto presentato dal Ministero [...] a me parve di vedere che i conati fatti fin dal 1868 [...] avessero alla fine trovato il loro compimento”* (ibidem, p. 3797).

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 3814, e ancora *“Se la tassa non è pagata, la legge riconosce e dà efficacia giuridica all'atto; ma se la tassa non è pagata l'atto non può avere la sua esistenza legale, ed è manifesto che il cittadino vi ha rinunciato”*.

¹⁵¹ Cfr. SERAFINI, *op. cit.*, p. 50.

modifica al Codice civile nel senso di restringere l'utilizzabilità delle scritture private a favore dell'atto pubblico per i contratti di maggior rilievo finanziario e sociale, come il trasferimento di proprietà immobiliare (sebbene poi la registrazione fosse indispensabile per trascrivere, e dunque divenisse nei fatti "obbligatoria" per il compratore che volesse tutelare il proprio acquisto). In un altro punto, in tema di legge di bollo, Serafini indicava come esempio i regolamenti pontifici, e, fra le varie norme, citava proprio quell'art. 254 che, permettendo il bollo straordinario, effettivamente secondo Mascilli negava la retroattività del provvedimento¹⁵².

Interveniva quindi il Presidente del consiglio e ministro delle finanze, replicando a Mancini che lo Stato non annoverava fra le forme sostanziali del contratto una tassa: poteva senz'altro comminare la nullità di un atto per inadempimento fiscale, ma la proposta in questione non determinava alterazione della forma sostanziale del contratto, che restava tale e quale, ma ne mutava però la manifestazione, cioè il documento scritto, che ove non registrato era *tamquam non esset*: lo Stato infatti poteva e doveva negare tutela agli evasori in quanto "*Chi vuole invocare la legge deve conformarsi alla legge*"¹⁵³. Quanto poi alla critica mossa contro la teoria della natura remuneratoria della tassa, il Presidente non aveva problemi a negarla recisamente, mentre poco tempo prima l'aveva strenuamente difesa¹⁵⁴. Passando poi rapidamente in rassegna le altre critiche, egli – evidentemente a corto di argomenti di maggior presa – minimizzava: le accuse di vaghezza non avevano senso, e la retroattività non esisteva perché "*la sanzione sta nel*

¹⁵² "*anche il regolamento dei preti, che il Serafini riporta come modello di severità fiscale, rispettava il principio della non retroattività delle leggi. Era riservato a noi il tentare anche ciò che gli stessi preti non ardirono*". Ed ancora "*Se volete sanzionare la inefficacia che discutiamo, che non è nel codice delle leggi civili, che è anzi esclusa, ma venite con un progetto di legge che modifichi il Codice delle leggi civili, affinché abbia quella tale influenza per questa legge di finanza*". *Atti Parl. cit.*, tornata del 21 maggio, p. 3820.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 3826.

¹⁵⁴ "*Io adunque sostengo, che lo Stato ha diritto di imporre, anche a tutti coloro che fanno cambi, un tributo per la formalità del registro e bollo, e sostengo che questo tributo non è un corrispettivo di un servizio, ma è una vera tassa che il contribuente deve pagare nel tempo stabilito*" (*ibidem*, p. 3827). Il pensiero di Minghetti appena sei mesi prima era totalmente opposto.

colpire d'inefficacia quegli atti dal giorno che piacerà al potere legislativo determinare"¹⁵⁵. Concludeva allora la sua requisitoria ribadendo la fedeltà alla sua promessa di non introdurre nuovi tributi migliorando quelli già esistenti, e si dimostrava tuttavia pronto a prendere in considerazione gli emendamenti dell'Assemblea.

A chiusura degli interventi più cospicui ed interessanti non si deve tralasciare quello di Mantellini, giurista di spessore e relatore in commissione del progetto di legge.

Egli richiedeva il rigetto della proposta senza passare alla discussione dei singoli articoli. Riassumeva le teorie contrarie alla sua secondo due correnti di pensiero, che definiva "*dei finanziari e dei giuristi*". Ai primi, che propugnavano la teoria contrattualistica per cui la tassa equivaleva al premio assicurativo, contestava aspramente il punto di vista di partenza, e li definiva addirittura sovversivi, in quanto "*la giustizia non si amministra nell'interesse privato, ma nell'interesse pubblico; non nell'interesse del cittadino, ma della città!*"¹⁵⁶: tale giudizio stigmatizzava la posizione radicale di chi postulava la nullità del "*negozio giuridico rappresentato dalla scrittura*" a causa dell'inadempiuta registrazione o della mancanza del bollo, senza possibilità di provare in altri modi la convenzione.

I secondi erano per Mantellini portatori di una posizione compromissoria¹⁵⁷, teorizzata da Serafini, che in chiave di mediazione distingueva la convenzione dal documento incorporativo, e colpiva quest'ultimo, salvo travolgere la prima quando la forma scritta era richiesta *ad substantiam*. Il deputato riteneva poi che il Presidente Minghetti si fosse

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 3828.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 3834.

¹⁵⁷ "*Or bene, pare [...] che i legisti non rifiutino il principio che informa la legge. Convengono che la legge offende il principio giuridico, trovano che l'offesa c'è nella legge, e cogli emendamenti non vengono punto ad eliminare quasi l'offesa. Infatti sacrificano anch'essi a questa divinità nuova dalla giustizia resa a prezzo anticipato; perché essi consentono col progetto ministeriale in questo, che l'atto che non fu fatto in regola fin dal principio, col bollo e col registro, non possa essere ammesso più. Questa distinzione fra la convenzione e l'atto o l'istrumento, si risolve poi in un vano gioco di parole*" (*ibidem*, p. 3836).

spinto troppo oltre¹⁵⁸, denunciava il malcontento dilagante e concludeva di passare la proposta ai voti, senza la discussione *singulatim* degli articoli. Tale richiesta veniva tuttavia rifiutata e l'Assemblea passava alla votazione dell'articolato. Al successivo voto della legge a scrutinio segreto, il progetto era respinto per 166 voti contrari contro 165 favorevoli, provocando altresì una crisi di governo che portava alle dimissioni del ministero.

¹⁵⁸ “*Ma dunque, donde venne quest’idea? La fu una pensata dell’onorevole presidente del Consiglio dei ministri, il quale [...] commosso pel cinismo col quale in Italia, bisogna pur dirlo, da alcuni si riesce a sottrarsi al pagamento delle tasse, bandì la crociata*”

CAPITOLO IV

CONCLUSIONI

E' opportuno a questo punto della trattazione tentare di tracciare una sintesi di quanto emerso, operando dapprima un'analisi dei *trend* legislativi che scomponga il periodo di riferimento cogliendo le peculiarità dei momenti storico - politici in esame, per ritrovare poi l'unità espositiva nei profili sanzionatori che il legislatore ha invano cercato di imporre nel '68 e nel '74, senza tralasciare di completare il quadro dottrinario cui si era accennato in premessa.

Si è vista l'importanza che le cosiddette tasse sugli affari rivestirono all'indomani dell'unificazione italiana, tanto da finire al primo posto nell'agenda parlamentare, prima ancora del problema legato alla promulgazione del Codice civile.

Il loro assetto, dal 1862 in poi, più che rispondere ad un criterio ordinatore razionale, è viceversa legato alle contingenze tragiche della finanza italiana e quindi all'imperativo categorico di reprimere tutte le frodi ipotizzabili e comunque di ricavare il maggior gettito possibile. Tale dato di fatto non sfuggì ad alcuni osservatori stranieri, e l'opinione generale era che la rigidità dell'ordinamento finanziario e la gravità della pressione fiscale trovavano fondamento precipuo, quando non esclusivo, nella loro inevitabilità prima ancora che in una solida base giuridica. Pertanto se *“L'Italia è forse l'unico paese d'Europa a riconoscere chiaramente che debito pubblico e tasse erano il prezzo necessario dell'unità e della libertà, e l'unico che sa come pagarlo”*¹⁵⁹, il caro prezzo dell'Unità avrebbe avuto riflessi pesanti anche sulla branca dell'ordinamento tributario che qui si è

contro i frodatori [...] Ma non si accorse che [...] nell'ira sua generosa ha passato il segno” (ibidem, p. 3839).

¹⁵⁹ von STEIN, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I. Die Finanzverfassung Europas*, Leipzig, 1885, p. 172; il giudizio sembra sincero, visto che il grande studioso tedesco riteneva peraltro che le tasse sugli affari non avessero altra giustificazione che nelle esigenze dello stato moderno, in quanto soffrivano il vizio genetico di sottoporre a doppia imposizione trasferimenti relativi a ricchezza che già scontava l'imposta sui redditi. V. p. 248 e ss.

analizzata e che per alcuni, a paragone con le altre, sembrava in fin dei conti secondaria¹⁶⁰; d'altro canto, era palese che l'ordinamento tributario italiano scontasse un vizio di origine e un troppo debole sostrato teorico.

Quanto a questo secondo elemento, è stato già messo in luce nelle riflessioni introduttive del presente capitolo, mentre il vizio di origine cui si fa cenno era probabilmente dovuto all'estensione non adeguatamente meditata dell'ordinamento piemontese a tutta la penisola senza che ciò rispondesse ad un piano organico e senza considerare la profonda disarmonia delle sottostanti condizioni economiche del paese; se poi tale politica abbia dato un buon esito, il dato poteva essere verificato solo al compimento del processo di armonizzazione e dopo comunque un adeguato periodo di rodaggio¹⁶¹. Vizio che discendeva poi dal modello utilizzato, quello francese, il quale non aveva il pregio della chiarezza (stando alle opinioni di chi lo studiava in patria¹⁶²) e che peraltro si fondava su una legge, quella del 22 frimaio a. VII, che era stata redatta da esperti di antico diritto, in un'epoca di diritto intermedio, e che avrebbe trovato applicazione sotto l'imperio del *Code*, che era il diritto moderno. La bella metafora per cui il registro nasceva “à cheval de deux législations civiles”¹⁶³ è, come si è avuto modo di vedere, tutta applicabile anche all'esperienza italiana.

Il rapido susseguirsi dei provvedimenti legislativi denota poi caratteristiche comuni quali l'inasprimento delle tariffe, l'introduzione di metodi più severi di liquidazione dell'imposta, l'affiancamento alle imposte principali di registro e bollo di forme di tributo secondarie con caratteri e fini surrogatori. La preoccupazione del legislatore di raggiungere il vagheggiato pareggio sembra peraltro distoglierlo dalle reali condizioni in cui versa il Paese e sembra giustificare la meraviglia che egli prova nel constatare - malgrado le

¹⁶⁰ LIBERATI, *op. cit.*, p. 169.

¹⁶¹ A quest'opinione giunge SACHS, *L'Italie, ses finances et son développement économique depuis l'unification du Royaume 1854 - 1884 d'après les documents officiels*, Paris, 1885, p. 310 e ss., all'esito di un attento vaglio dei documenti ufficiali.

¹⁶² LEROY BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, Paris, 1876, p. 502. L'A. ricorda come in ottant'anni di vita la legislazione del registro constasse di duecentododici disposizioni legislative, corredate da duemilacinquecento *instructions*, e giudicava tale sommatoria come “la plus barbare complication des lois fiscales”; l'imposta era “eccezionalmente produttiva e facile da riscuotere” perché la “sua base legittima” era nei fatti “un campo infinito nel quale l'avidità fiscale aveva libero accesso”.

cospicue elevazioni - l'improduttività di alcuni rami d'imposta della quale senza dubbi egli incolpa la cattiva volontà, il malcostume, l'odio al Fisco del cittadino italiano.

E' possibile riassumere i *trend* legislativi delle imposte di riferimento secondo tre periodi:

a) 1862 - '66. La legge fondamentale del 21 aprile 1862, che aveva imposto il suo sistema alle precedenti e variegata forme di tasse sugli affari esistenti negli ex Stati, rappresenta il primo e più importante passo nella formazione di un sistema tributario nazionale: altre importanti riforme in senso unificatorio, quali quelle sulle imposte dirette e sui dazi di consumo, sarebbero venute solo in un secondo momento. La trama imbastita dalle nuove leggi si basava principalmente sulla tassa di registro, su quella di bollo e sulle tasse ipotecarie; a fianco di queste e con carattere surrogatorio venivano la tassa di manomorta, quella sulla società industriali e d'assicurazione, e quella sull'emissione di biglietti o buoni in circolazione. In particolare la tassa di registro comprendeva le successioni, gli affari civili e gli atti giudiziari, informandosi ai principi già espressi sopra; ma se la relazione ministeriale ribadiva che era intenzione colpire gli atti che per la loro forma e l'indole del rapporto giuridico ivi trasfuso fossero bisognosi del concorso della pubblica autorità che ne assicurasse la conservazione certificandone la data, le caratteristiche della proporzionalità dei diritti e la loro elevatezza rendevano chiaro che essa non era più una tassa (ad onta del *nomen*) ma una vera e propria imposta. Al contrario, il bollo si configurava come diritto soddisfatto dal cittadino non in relazione al trasferimento di un valore ma piuttosto legato all'uso di scritti e documenti.

b) 1866 - '67: tale intervallo, pur molto breve, va significativamente sottolineato poiché in esso emerge una lucida presa d'atto della cattiva riuscita dell'imposta per la gravità dell'onere fiscale addossato alle province meno sviluppate dal punto di vista agricolo e commerciale. Ma a parte ciò, le modifiche erano dovute principalmente all'entrata in vigore, a partire dal 1 gennaio '66, della nuova legislazione civile, sostanziale e processuale, ed

¹⁶³ WAHL, *Traité de droit fiscal, I. Enregistrement*, Paris, 1902, p. VI.

al necessario conseguente adeguamento delle norme e della tariffa alle novità introdotte. A ciò aveva provveduto Scialoja con le riforme di cui al T. U. del 14 luglio 1866, n. 3121: fra i mutamenti più cospicui bisogna citare la mitigazione del registro sugli scambi mobiliari ed immobiliari, in chiave incentivante, l'elevazione della tariffa del bollo e delle cambiali; inoltre la formulazione più compiuta del concetto di registrazione, estesa a tutte le convenzioni scritte ed eseguita sugli originali per evitare le frodi.

c) 1868 - '75. In questo intervallo di maggior lunghezza sulle tasse sugli affari si riflettono più che mai i problemi gravissimi che attraversa lo Stato; le mitigazioni del '66, unite ai fatti della III Guerra d'Indipendenza, falsavano ancora l'opinione del legislatore che reagiva alla perdite economiche imputandole sostanzialmente ai quei mutamenti legislativi e ravvisava nel mutamento di indirizzo di politica fiscale il rimedio migliore per riempire le casse dello Stato. Tale inversione era attuata tramite l'elevazione della tariffa, l'adozione di metodi più rigorosi di stima degli immobili e la creazione o la razionalizzazione delle imposte surrogatorie, fra le quali spiccavano particolarmente il primo ed il secondo decimo di guerra. In questo momento di crisi acuta vedono la luce i tentativi repressivi dell'evasione che, traducendosi in un *vulnus* dell'autonomia privata dei cittadini, hanno occupato gran parte della trattazione del presente lavoro.

(Segue) La sanzione “la nullità degli atti giuridici” per mancata registrazione

Ma il periodo di riferimento (1861-1874) è ben suscettibile di ricomporsi in una lettura unitaria. Esso coincide con il predominio della Destra storica in Parlamento ed al Governo, e dunque sotto quest'aspetto può rappresentare un ciclo omogeneo per coloro che si occupano di storia delle istituzioni; non dissimilmente, chi si occupa di approfondire sotto questo particolare punto di vista il diritto tributario individua in esso le linee guida di politica fiscale che si traducono in provvedimenti legislativi destinati ad influenzare questo ramo dell'ordinamento in alcuni casi fino alla riforma dei primi anni settanta

del novecento e che, nel breve termine, hanno come obiettivo primario, che spesso assume i connotati di preoccupazione grave, il pareggio del bilancio. Questa è senz'altro la chiave di lettura, il filo conduttore che permette di avere una visione sistematica della dialettica fra ordinamento tributario e legislazione civile di cui si è cercato di dare conto in queste pagine; dialettica che ha trovato – in quelle congiunture storiche - il suo naturale campo di confronto e di scontro nei dibattiti sulla principale delle tasse sugli affari, il registro (ed il bollo che della prima segue sempre le vicende istitutive e modificative), imposta che più delle altre è stata capace di esprimere la vicinanza, la sovrapposizione, l'attrito fra norme di diritto tributario e norme di diritto civile.

La prospettiva di indagine si è naturalmente focalizzata sui profili sanzionatori della normativa in esame, in quanto in questa specifica sede si sono evidenziati i più significativi tentativi di strumentalizzazione della sanzione civile – di volta in volta individuata nella nullità o nell'inefficacia dell'atto - in chiave antievasiva.

In una situazione politico - istituzionale soggetta a profondi e repentini cambiamenti, i riferimenti normativi avevano subito un necessario processo di revisione ed adeguamento¹⁶⁴. Ma l'obiettivo del risanamento andava conseguito con strumenti fiscali idonei a perseguire il maggior introito possibile e poichè il provento dell'imposta di registro risultava modesto, il Ministero, conscio delle proporzioni del fenomeno evasivo, si persuadeva all'adozione di idee drastiche di coazione, dimostratesi inefficaci le sanzioni pecuniarie che nonostante le varie denominazioni di “multe”, o “pene pecuniarie”, erano sostanzialmente sopratasse dovute al ritardo nel pagamento.

In questo senso è venuta allo studio la proposta di cui all'art. 11 del progetto di legge poi recepito nel provvedimento del 19 luglio 1868, n. 3186, modificativo della precedente decr. 14 luglio '66, n. 3121: tale disposizione,

¹⁶⁴ Basti rievocare il rapido volgere di avvenimenti di non lieve importanza quali lo spostamento della Capitale da Torino a Firenze (settembre '64), la promulgazione del Codice civile italiano con legge del 2 aprile 1865, n. 2215, e ancora l'incremento territoriale dello Stato con le annessioni di Mantova e del Veneto a seguito della III Guerra di Indipendenza del 1866.

assegnato un termine complessivo per registrare gli atti, individuato in sei mesi dalla stipula più sei mesi di proroga con soprattassa, comminava le pesanti sanzioni della non ulteriore registrabilità e dell'inefficacia totale dell'atto. Completava e corroborava tale previsione la clausola di retroattività sancita nell'articolo 35, per cui era necessario portare a registrare quanti contratti fossero stati conclusi ma non registrati prima dell'entrata in vigore della nuova legge.

Questo tentativo del legislatore non assume un carattere di sistematicità ed è ancora caratterizzato da quel generico riferimento a “tutti gli atti che sono sottoposti al registro” che provoca un'eccessiva mobilità dei confini applicativi della norma (tanto da invocare l'aggiunta della precisazione “per gli effetti civili di diritto privato”); esso è peraltro chiaro nella *ratio*: si colpisce il malcostume evasivo con la sanzione permanente dell'inefficacia, ossia dell'inutilizzabilità in giudizio del contratto, e pertanto s'inibisce l'esplicazione degli effetti che il codice ricollega alle singole fattispecie civilistiche. L'invasione di campo è flagrante, e vengono in evidenza una serie di profili critici destinati a caratterizzare questo dibattito come quello che seguirà nel '74.

A questo proposito, il quadro emerso dalla lettura dei resoconti parlamentari è di estremo interesse. Vi sono in primo luogo rilievi di carattere extragiuridico: compaiono critiche di immoralità¹⁶⁵ al legislatore, con riguardo alla possibilità di costringere alla registrazione tutti gli atti precedenti al provvedimento; a ciò si ribatte all'opposto che è necessario creare costumi virtuosi di dovere civico e farli radicare nelle abitudini del popolo italiano, che è invece avvezzo ad evadere le leggi d'imposta, senza voler sopportare alcun biasimo per le frodi al Fisco in quanto il precetto fiscale è odioso e pertanto sottrarvisi non rappresenta comportamento moralmente riprovevole; si accusa ancora il legislatore di aver formulato

¹⁶⁵ Così Mancini: “*coloro i quali per avventura hanno consentito alle contrattazioni che oggi esistono l'hanno fatto seguendo la fede legislativa. [...] Tutti i contraenti anteriori potrebbero dirci: noi siamo stati traditi [...] Sarà egli lecito, sarà morale che una legge sopravvenente condanni alla nullità ed alla distruzione tutta questa massa di atti [?]*”. *Atti Parlam.*, Camera dei Deputati, Leg. X, sessione del 1867, tornata del 9 maggio 1868, p. 5863.

una proposta controproducente per l'erario, poiché implica la rinuncia alle sanzioni per tardata registrazione. La dinamica delle obiezioni mette in luce la carenza di un progetto organico che, stabilita l'inefficacia della convenzione, ne armonizzi gli effetti con altri ambiti dell'ordinamento che di riflesso subiscono – in modo spesso contraddittorio - le conseguenze della sanzione fiscale: a cominciare dal regime delle prove, nell'ambito del quale l'inefficacia del contratto in sede contenziosa provoca la necessità di ricorrere a mezzi suppletivi quali la confessione ed il giuramento decisorio, cui il contribuente negligente poteva pur accedere in quanto la scrittura, spogliata della sua forza probante, poteva tuttavia fungere da principio di prova scritta¹⁶⁶.

Ma, al di là di quanto fin'ora espresso, risulta evidente una confusione terminologica che investe la stessa sanzione, dovuta probabilmente ad un disinteresse della dottrina per la questione che ancora non aveva assunto connotati particolarmente rilevanti e rimaneva appannaggio dei dibattiti in aula.

Si parla diffusamente di “nullità degli atti non registrati” come di inefficacia del contratto. Pertanto chi supporta la proposta si sente in dovere di precisare che è in questione l'efficacia probatoria, e mai la validità intrinseca dell'atto; l'inefficacia del contratto è dunque l'improducibilità in giudizio della scrittura, ma la convenzione resta pur sempre valida, tanto che può darsene prova in altro modo; chiarimenti questi che devono essere ribaditi dal relatore della legge, il quale, specificando propriamente che “nullità degli atti”¹⁶⁷ significa nullità del documento che incorpora il contratto, esprime il punto di vista della Commissione (ricordata poi come “Commissione dei XVII”) per cui la validità del contratto dipende dalle formalità dettate dal Codice civile; passando poi al piano delle prove, disciplinate sempre dal Codice, la legge può ostacolare la prova se ha

¹⁶⁶ Vigeva infatti il divieto di provare per testimoni il contratto superiore a £ 500 a meno che non vi fosse un principio di prova scritta che corroborasse la prova orale.

¹⁶⁷ Espressione che resta tuttavia inalterata nel suo tenore fino alla fine della discussione nonostante i chiarimenti ermeneutici in proposito.

imposto alle parti il pagamento di una tassa¹⁶⁸ che però non è avvenuto; limitazione che comunque non è assoluta per il meccanismo suppletivo illustrato sopra. A tali precisazioni veniva contrapposto che la sottigliezza del distinguo era puramente formale e pertanto la nullità del contenitore importava *ipso facto* la nullità del contenuto¹⁶⁹: andare sul filo di lana dei paralogismi giuridici comportava poi più in generale l'accusa di pavidità politica e di vuoto ossequio alla legge civile che nei fatti restava aggirata e profondamente immutata.

Accogliere il principio dell'inefficacia permanente del contratto per inadempimento fiscale importava sostanzialmente un significativo mutamento nell'apparato sanzionatorio della legge di registro, che passava da un sistema articolato in sanzioni pecuniarie ad uno diverso e più incisivo, il quale però lasciava l'ambito strettamente fiscale invadendo il campo del diritto civile ed apriva questioni di non poca rilevanza rispetto a *domaines* diversi da quello contrattuale ed anche extra civili: tale linea non trovò il favore dell'assemblea la quale all'inefficacia preferì un ulteriore inasprimento delle sanzioni, pari al doppio delle pene e delle soprattasse, una volta decorso il primo termine e quello ulteriore di un anno.

Le emergenze messe in luce nel dibattito del '68 seguito alle proposte di cui all'art. 11 trovano nuovo e più ampio sviluppo alcuni anni dopo con un ddl di Minghetti, Presidente del Consiglio e Ministro delle Finanze, presentato nel 1873 e recante un progetto organico dal titolo "inefficacia giuridica degli atti non registrati".

L'attenzione dedicata a questa fase è notevole in quanto lo sforzo del Governo Minghetti è il più vigoroso ed allo stesso tempo il più diretto ed organico tentativo di piegare una sanzione civile a scopi meramente fiscali, e tale affermazione sembra sorretta da molteplici circostanze.

In primo luogo perché si è in presenza di un provvedimento dedicato esplicitamente alla materia del presente studio e che assume rilevanza

¹⁶⁸ E' questo il primo germe della teoria contrattualistica dell'imposta di registro che avrà poi più ampio sviluppo nel dibattito del '74.

¹⁶⁹ Sono le posizioni espresse rispettivamente dagli onorevoli Restelli, Corsi e Minervini, in *Atti Parl. ult. cit.*, tornate del 9 ed 11 maggio, p. 5874 e ss.

propria rispetto alla tematiche più generali dell'imposta di registro. Quindi perché prende apertamente le mosse dall'esperienza del '68, ne medita le carenze e cerca di colmarle proponendo un *corpus* di norme articolate in sette disposizioni, e ciò col dichiarato scopo di evitare il ricorso a nuove ed ulteriori forme di imposizione¹⁷⁰.

Ben delineato è l'ambito applicativo, che riguarda i soli "atti privati" ed esclude gli atti pubblici per il fatto che la partecipazione del pubblico ufficiale è di per sé una buona assicurazione per l'erario circa l'assolvimento degli obblighi fiscali; è stabilito un solo termine perentorio di sei mesi, spirato il quale il contratto non è più efficace; si afferma poi nettamente che la scrittura perde il valore di principio di prova scritta, sbarrando la strada all'uso delle prove suppletive; ancora, si propone una norma di chiusura che estende la comminatoria di inefficacia in modo retroattivo a tutti gli atti stipulati prima dell'entrata in vigore della legge e non registrati in un dato termine: si vede in questi passaggi una maggior consapevolezza di fondo e rigore metodologico rispetto alla precedente esperienza del '68.

A sottolineare il discrimine qualitativo, si è aggiunta una nuova tessera al mosaico argomentativo, del tutto assente in precedenza: si tratta dell'elemento dottrinale. Elemento giustamente sorto allorché il principio di inefficacia degli atti non registrati diventava l'oggetto esclusivo di una proposta di legge; elemento il cui sviluppo si è individuato nell'opera di Filippo Serafini, romanista illustre, senatore ed avvocato, che ha cercato di

¹⁷⁰ *“Questa sanzione della nullità comune ai due popoli che sono fra i più civili del mondo [inglesi ed americani] e che professano il più scrupoloso rispetto alla libertà e al diritto individuale, era parsa alla Commissione dei Diciassette, la quale riferì alla Camera nel 1868 intorno alle modificazioni delle leggi nostre sulle tasse di registro e di bollo, il più acconcio ed efficace mezzo dato al legislatore per assicurare l'osservanza e la dignità stessa della legge. Il Governo aderì calorosamente a quella proposta dalla quale si riprometteva un beneficio di venti milioni all'incirca. Ma le furono mosse contro obiezioni di varia natura; e l'articolo 11 del progetto di legge della Commissione fu respinto, preferendo confidare nell'efficacia della multe pecuniarie. [...] E l'esperienza anteriore al 1868, e da quell'anno continuata sino ad oggi che mi hanno persuaso essere dovere del Governo ripigliare quella proposta e farla sua se veramente vuole che le tasse imposte a pubblico beneficio siano riscosse: le presenti condizioni poi della finanza, e l'esaurimento d'ogni forma d'imposta, e la inutile ricerca di nuove maniere di gravezza danno al provvedimento il carattere d'urgenza”*. Atti Parlam. Camera dei Deputati, Leg. XI, Doc. 29, Roma, 1875, p. 14.

offrire il proprio favorevole contributo alla tesi di Minghetti, e che ha evidentemente suscitato interesse, positivo come negativo, nei *supporters* e negli avversari del Ministero, come è emerso dai dibattiti in aula.

Il dotto intervento chiarisce la differenza fra “forme legali” e “formalità fiscali”, spiegando in quali termini sono equipollenti le loro caratteristiche, e il sottile distinguo che da esse discende ai profili sanzionatori, e cioè la tesi per cui la non osservanza delle prime inferisce la nullità della convenzione – contenuto, mentre la sanzione per le seconde è la nullità del documento – contenitore. Anche se vi sono numerosi casi di sovrapposizione e confusione delle due “nullità”, si tratta di una *quaestio facti*, la coerenza è salva, ed è salvo il Codice civile.

Il principio di inefficacia del contratto non registrato riceve dunque una formulazione forte, organica, articolata, e per la prima volta scientifica.

Risponde alle promesse programmatiche del Governo di non imporre nuove tasse se quelle esistenti possono essere razionalizzate con profitto. E' inoltre favorito dalle considerazioni di necessità di aumentare il gettito d'imposta (e di reprimere le condotte evasive) ed è giustificato fuori e dentro l'ordinamento italiano. Fuori, poiché l'esperienza inglese, e sulla falsa riga di questa, quella americana, ne consigliano l'adozione per l'ottimo risultato in termini di provento e per i riflessi paideutici che la sanzione ha su una popolazione, come quella italiana, incline all'evasione d'imposta. Dentro, per la già citata presenza dell'art. 27, legge cambiaria, per cui in definitiva si deve solo estendere una norma del diritto commerciale al diritto civile; a ben vedere poi il registro può essere accostato al premio di assicurazione che il privato paga all'assicuratore per andar esente da rischi, in una teoria contrattualistica che serve poi a giustificare l'inefficacia come sanzione parallela alla nullità civile.

Nonostante tali argomenti, l'opposizione parlamentare è dura, e offre argomenti altrettanto persuasivi e non secondari, giuridici ed extragiuridici. Si accusa il Ministero di voler sovvertire l'ordinamento civile sostanziale e procedurale, finalmente trasfusi in una legge, il Codice, che gode del massimo prestigio e che quasi si vuole di rango superiore, intangibile; si

svaluta la tesi del premio assicurativo ed in generale la funzione remuneratoria dell'imposta, si reputa la clausola di retroattività lesiva dei diritti quesiti e dei giudicati consolidati; lo si accusa ancora di essere andato troppo oltre proponendo un provvedimento eccessivo, ma lo si biasima anche, per il verso contrario, di non aver avuto quella coerenza di fondo nel comminare la nullità della convenzione *tout court* rifugiandosi nelle anguste distinzioni formalizzate dalla dottrina.

La puntualità dei contrari avvisi non è però l'unica causa che provoca la reiezione della proposta: gioca probabilmente anche la contraddittorietà interna al fronte del sì.

Le posizioni dei favorevoli al progetto emergono infatti fortemente contrastanti dal dibattito, soprattutto con riguardo ai rapporti fra diritto tributario e diritto civile: mentre alcuni (Vignali) ritengono che il civile sia superiore, in quanto logicamente precedente, con l'obbligo successivo del legislatore fiscale di conformare le proprie istanze in modo armonico e non turbativo, altri (Baccelli) all'opposto opinano che il diritto civile sia una parte del diritto pubblico positivo, non autonomo né indipendente, e pertanto soggetto ad una fisiologica dinamica di interazione con gli altri rami dell'ordinamento, e segnatamente con quello tributario che si pone in posizione dominante in quanto deputato alla cura di un interesse sovraordinato come quello dello Stato a percepire i tributi (ma probabilmente tali contraddizioni possono essere ricomposte nei termini del rapporto norma eccezionale / norma di diritto comune che è stato indicato come chiave di lettura delle dinamiche alla base dei dibattiti). Non sembra a questo punto fuor di luogo citare l'opinione che un celebre autore contemporaneo esprimeva in merito alle vicende descritte qualche tempo dopo lo svolgimento delle stesse che dà conto di quanto effettivamente abbia pesato sulla storia italiana questa vicenda: *“se l'opposizione incontrata dalla proposta nullità degli atti non registrati trasse origine dal meditato pensiero di qualche dotto cultore delle discipline giuridiche, essa trovò pel suo diffondersi ed accentuarsi assai sfavorevole l'atmosfera del paese, dove l'eccessiva e mal regolata azione del fisco non aveva certo*

giovato a rafforzare nell'animo dei contribuenti il sentimento del dovere verso di esso. Checché di ciò ne sia, il fatto è che quella proposta non ebbe fortuna [...] La nullità degli atti non registrati fu per un voto respinta (165 contro 166) e più non risorse. [...] Il voto contrario al disegno di legge sulla nullità degli atti non registrati preceduto da quegli altri pei quali, come notammo, era apparsa sfumata la maggioranza favorevole al Governo, aveva indotto il Ministero a rassegnare le sua dimissioni. La Corona reputò invece opportuno consultare il voto del paese, sciogliendo la Camera e convocando pel novembre 1874 i comizi elettorali”¹⁷¹.

A fianco al giudizio storico, resta poi l'evidenza che era stato rifiutato con forza il principio per cui una legge tributaria potesse dettare una sanzione che, esorbitando dai suoi fini precipui (l'imposizione), andasse praticamente ad intaccare l'intrinseca validità dell'atto, mercè la declaratoria di inefficacia permanente ed insanabile dello stesso.

Si vedrà nella parte II del presente lavoro come ed in che termini valga questo principio nell'ordinamento giuridico attuale.

¹⁷¹ PLEBANO, *op. cit.*, p. 299 e ss.

CAPITOLO V

RIFLESSI METAFISCALI DEL BOLLO¹⁷²

E' opportuno ora, prima di proseguire la trattazione, svolgere ancora alcune riflessioni storiche circa le conseguenze del mancato adempimento dell'imposta di bollo, riflessioni dalle quali è emersa ancora una volta l'opzione sanzionatoria della nullità, e che sono state affrontate dalla dottrina con riguardo a testi di legge non più vigenti, come il T. U. del 30 dicembre 1923, n. 3268, e il D. P. R. del 25 giugno 1953, n. 492.

Quest'ultimo all'art. 27 dettava una serie di divieti per i quali "tutti gli atti e scritti di qualunque specie che non siano comunque in regola con le prescrizioni del presente decreto non possono essere presentati in giudizio o a qualsiasi pubblico ufficio fino a che non siano regolarizzati"¹⁷³. La serie di divieti in merito agli atti sprovvisti del bollo ha indotto la dottrina ad indagare i rapporti fra l'imposta di bollo e gli atti civili ad essa sottoposti: fra le ricostruzioni offerte, è stata prospettata anche la possibilità della nullità dell'atto per inadempimento dell'obbligo d'imposta.

Una prima corrente dottrinarica ha ricostruito il problema in termini processualistici, poiché risultava che l'effetto più eminente dell'irregolarità era dato dall'inattitudine dell'atto ad essere esibito in giudizio. Un pregevole autore¹⁷⁴ aveva in questo senso ritenuto che il mancato pagamento, lasciando impregiudicato il diritto, ne paralizzava l'azione, in modo sospensivo e provvisorio: la domanda è improcedibile fin quando la parte non sani l'irregolarità fiscale e pertanto "*la eliminazione dell'irregolarità fiscale [...] può apparire come una condizione perché il giudice possa*

¹⁷² Il titolo prende spunto dall'articolo di D'AMATI, *Riflessi metafiscali dell'imposta di bollo*, in *Dir. pr. trib.*, 1957, 77 e ss.

¹⁷³ Il principio veniva poi specificato in una serie di divieti ai pubblici ufficiali di emettere provvedimenti, o di procedere ad atti inerenti le loro funzioni. V. art. 28, D. P. R. n. 492/53.

decidere il merito, ossia, per adoperare una terminologia ormai entrata nell'uso, come un presupposto processuale". A tale tesi si muoveva la critica nel senso che la regolarità fiscale non poteva mai assurgere a presupposto processuale, poiché se il concetto si riferisce al complesso delle condizioni necessarie perché *"si abbia una qualsiasi pronuncia favorevole o sfavorevole sulla domanda"*¹⁷⁵, tali condizioni sono sempre di natura soggettiva, e non riguardano mai l'atto da cui la domanda discende. Altra dottrina¹⁷⁶ metteva però in luce i limiti di una spiegazione siffatta, in quanto il divieto al giudice di pronunciare su un atto privo di bollo non era isolato ma inserito in un sistema di divieti, e pertanto era necessario indagare gli aspetti sostanziali degli atti non bollati. Una prima proposta in questo senso aveva introdotto la figura del negozio "irregolare", intendendosi con ciò che il negozio è affetto da anormalità, che è concetto meno rigoroso di invalidità (che comunque comporta non una menomazione di effetti), e che implica semplicemente *"una multa, per il soggetto o i soggetti dei negozi, talora anche per il pubblico ufficiale o il notaio"*¹⁷⁷.

Anche tale opzione è stata criticata, in quanto il concetto di irregolarità è stato ritenuto insufficiente per descrivere gli effetti della mancanza del valore bollato: da un lato l'atto non bollato non può essere esibito in giudizio, dall'altro non può essere portato a registrazione, e quindi non è opponibile ai terzi: queste brevi osservazioni portano a concludere che *"un negozio redatto senza l'impiego dei valori bollati non ha alcuna possibilità di vita giuridica"*¹⁷⁸.

Quest'affermazione forte svaluta un'altra tesi che parla di *"mera inefficacia, specialmente di ordine amministrativo e processuale nel senso che il documento non in regola (in tutto o in parte) con le prescrizioni sul bollo non può essere preso in considerazione [...] né presentato [...] né ammesso*

¹⁷⁴ CALAMANDREI, *Il processo sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1931, I, 72 e ss.

¹⁷⁵ CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1953, p. 58.

¹⁷⁶ D'AMATI, *Teoria generale dell'imposta di bollo*, Milano, 1957, p. 28 e ss.

¹⁷⁷ CARIOTA-FERRARA, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 1945, p. 332.

¹⁷⁸ D'AMATI, *op. ult. cit.*, p. 30.

*a far prova*¹⁷⁹. Questa teoria sarebbe debole quando dice che l'uso “*della carta da bollo costituisce un separato onere, che si aggiunge a quello dell'osservanza della forma [...] elemento essenziale*” e continua nel senso che “*il mancato uso di essa carta non produce nullità del negozio, ma mera inefficacia*”¹⁸⁰. La critica a Messineo permette a D'Amati di enunciare la tesi della “*metafiscalità*” del bollo. L'impiego del bollo non è elemento estraneo al negozio, e ancorché non sia annoverato fra i suoi elementi essenziali, “*impossibile risulta limitare la nozione d'imposta di bollo a questo solo aspetto fiscale*”¹⁸¹: ciò comporta l'impossibilità di isolare l'imposta dai requisiti del negozio, poiché essa, oltre ad assolvere all'obbligo fiscale, è condizione di normalità del negozio stesso¹⁸², diviene elemento dell'atto, e se esso manca, l'atto è nullo per mancanza di forma.

Le idee esposte fin'ora non hanno incontrato troppo favore nella dottrina dominante, che ha accolto la tesi dell'irregolarità fiscale, collocando la norma di cui all'art. 27 non fra le sanzioni, ma fra le limitazioni all'efficacia dell'atto. L'irregolarità è solo sanzione in senso lato, lontana dalla nullità del negozio, o del documento che lo racchiude; lontana parimenti dall'inefficacia temporanea, essa si configura come un semplice divieto, il cui contenuto è specificato dalla legge, e la cui violazione importa l'irrogazione di una sanzione pecuniaria a carico del pubblico ufficiale che non vi ha ottemperato¹⁸³.

(Segue) Gli effetti di commercio non bollati

¹⁷⁹ MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1930, Vol. I, p. 490 e ss.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 498.

¹⁸¹ D'AMATI, *op. ult. cit.*, p. 34.

¹⁸² L'Autore fa derivare l'essenzialità dell'utilizzo della carta da bollo non dall'ordinamento tributario, ma bensì da quello civile. Utilizzando un concetto ampio di forma, intesa come condizione di solennità, l'impiego del valore bollato diviene modalità formale voluta dall'ordinamento come condizione di solennità. La tesi è avvalorata anche sul piano positivo, in quanto l'obbligo di stipulazione mediante atto pubblico o scrittura privata rinvia, fra gli altri, al requisito dell'impiego della carta da bollo.

¹⁸³ In questo senso si esprime BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1970, p. 55.

Il dibattito circa gli effetti metafiscali del bollo ha trovato sviluppi interessanti in tema di cambiale¹⁸⁴. Nel precedente capitolo si è fatto cenno all'articolo 27 della legge cambiaria n. 4480 del 1868, che negava gli effetti commerciali privilegiati al titolo non regolarmente bollato, e si è detto dei problemi interpretativi cui la norma aveva dato adito in Parlamento durante i dibattiti riguardanti le conseguenze della mancata registrazione: mentre il rifiuto di quest'opzione ha effettivamente sopito il dibattito in merito, quello relativo ai rapporti fra imposta di bollo ed effetti cambiari ha interessato ancora a lungo la dottrina.

Prima dell'avvento dell'attuale legge cambiaria, un'autorevole tesi aveva affermato che la mancanza del bollo importava per la cambiale l'effetto della nullità. *“L'uso della carta bollata, è essenziale per la esistenza delle obbligazioni cambiarie [...] la mancanza totale o parziale del bollo prescritto dalla legge vigente al giorno della data impedisce all'obbligazione cambiaria di sorgere ed è una mancanza irreparabile: il giudice deve rilevarla d'ufficio, anche contro la volontà delle parti”*¹⁸⁵. Con l'avvento del R. D. del 14 dicembre 1933, n. 1689, emanato in seguito ad accordi internazionali volti all'unificazione della disciplina e ancora vigente, la disposizione che si occupa dell'argomento è diventata l'attuale art. 104, per cui *“La cambiale e il vaglia cambiario, compresi quelli a vista e a certo tempo a vista, nonché l'assegno bancario non hanno la qualità di titoli esecutivi se non siano stati regolarmente bollati sin dall'origine o, qualora si tratti di titoli provenienti dall'estero prima se ne faccia uso”*.

Tale definizione ha indotto attenta dottrina a ritenere mutati gli assetti precedenti nel senso di ridimensionare l'adempimento di imposta a *“requisito essenziale, limitatamente, tuttavia all'efficacia di titolo esecutivo della cambiale”*¹⁸⁶. Altri osservatori hanno meglio specificato che la mancanza del bollo esauriva i suoi effetti sul piano processuale, nel senso che *“l'espressione della legge che il portatore non può esercitare il diritto cambiario inerente al titolo se non abbia corrisposto la tassa di bollo*

¹⁸⁴ Cui vanno accostati il vaglia cambiario e l'assegno bancario.

¹⁸⁵ VIVANTE, *Trattato di diritto commerciale*, Milano, 1929, vol. III, p. 206.

¹⁸⁶ DE SEMO, *Diritto cambiario*, Milano, 1953, p. 352.

dovuta e pagata la relativa penalità, si riferisce all'esercizio processuale: non all'attività extraprocessuale del portatore"¹⁸⁷.

A fronte di questa tesi si è però levata una voce di dissenso¹⁸⁸, finemente argomentata, in base alla quale la legge del '33 non ha nessun particolare portato innovativo di sostanza, nell'art. 104, e quindi la mancanza di bollo va letta ancora come causa invalidante del titolo e non già come mera irregolarità dello stesso.

Quest'ipotesi, anch'essa superata e che si espone per aggiungere un ulteriore contributo storico alla nostra indagine, ha dovuto far leva, per coerenza, sul presupposto della natura esclusivamente processuale della cambiale¹⁸⁹, ipotesi ricostruttiva avversata dalla maggior parte della dottrina¹⁹⁰ ma che rendeva plausibile la conclusione per cui l'inibizione della produzione di effetti processuali implicasse la nullità del titolo. Il rapporto cartolare viene allora inteso non come rapporto autonomo, bensì come espressione del sottostante rapporto sostanziale del quale ripropone gli elementi salienti; vi sono sì differenze o difformità fra l'atteggiarsi del rapporto cambiario e la sottostante obbligazione, ma esse non sono tali da far sorgere un ulteriore e diverso rapporto.

Un primo dato disarmonico con questa ricostruzione riguarda una circostanza non poco rilevante: il possessore di buona fede può chiedere l'esecuzione del credito a proprio vantaggio, pur non essendo titolare del rapporto giuridico sottostante. All'obiezione si risponde adducendo in primo luogo una considerazione generale che traspone il problema sul piano della

¹⁸⁷ NAVARRINI - PROVINCIALI, *La cambiale e l'assegno bancario*, Roma, 1950, p. 113.

¹⁸⁸ D'AMATI, *op. ult. cit.*, p. 43 e ss.

¹⁸⁹ A favore della tesi è REDENTI, *Natura giuridica della cambiale e della obbligazione cambiaria*, in *Riv. dir. comm.*, 1912, I, p. 933, per cui la cambiale è "un documento necessario e sufficiente a conferire al suo titolare (intestatario e possessore) il potere di ottenere la condanna e l'esecuzione forzata a carico di coloro che vi figurano come obbligati, senza che esista un debito a loro carico; documento, la cui funzione principale ed immediata è in questo senso processuale".

¹⁹⁰ Tra gli assertori della tesi per cui la creazione di un titolo cambiario affianca al rapporto sostanziale un nuovo rapporto obbligatorio autonomo si possono annoverare ARCANGELI, *Sulla teoria dei titoli di credito e in particolare della cambiale*, in *Riv. dir. comm.*, 1910, I, 173; ASCARELLI T. – BONASI BENUCCI E., *Cambiale*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1958, vol. II; LA LUMIA, *L'obbligazione cambiaria ed il suo rapporto fondamentale*, Milano, 1923; MESSINEO, *I titoli di credito*, Padova, 1933; MOSSA, *La cambiale secondo la nuova legge*, Milano, 1935.

certezza del diritto. Si argomenta cioè che la cambiale è un negozio formale, intendendosi la forma come certezza, sicurezza, rispondenza a verità. Da questo carattere formale discende che il possessore del titolo con legittimazione apparente è presunto creditore effettivo: questa presunzione si fonda sulla scelta politica di privilegiare la rapidità di circolazione e di esecuzione del titolo rispetto alla rispondenza del presunto al reale.

Sorge tuttavia un ulteriore ostacolo che inerisce questa volta al regime di circolazione del titolo. Anche qui la soluzione deve fare affidamento su una tesi per la quale la circolazione riguardi non un diritto, ma semplicemente un documento di natura processuale: il momento genetico del titolo cambiario segnerebbe in quest'ottica la trasformazione del diritto di credito in azione¹⁹¹. Svolto quest'ulteriore argomento, l'idea della nullità della cambiale non bollata perde vigore: ed infatti da un lato la sanabilità tardiva provoca "*delle anomalie*" che si traducono nell'onere di corresponsione di "*una certa penalità in luogo dell'imposta di bollo evasa in principio*"¹⁹², dall'altro la cambiale sarebbe inesistente come titolo cambiario prima della sua regolarizzazione.

Diversa dottrina¹⁹³ ha invece opinato che la mancanza del bollo nei soli casi di cambiale, vaglia cambiario ed assegno bancario può dar luogo ad un effetto in qualche modo ulteriore rispetto a quello proprio fiscale e comune a tutti gli atti inadempienti al tributo (e cioè la temporanea improducibilità). Effetto che è definito sostanziale e che riguarda la perdita della qualità di titolo esecutivo: tale perdita è definitiva se il titolo non ha assolto l'imposta fin dall'origine, e pertanto il possessore o il portatore del titolo non possono esercitare i relativi diritti cambiari sino al pagamento del tributo, maggiorato di sanzione. Tale tesi riconduce il problema nei termini meno problematici dell'irregolarità fiscale, connotata però dall'ulteriore effetto della perdita delle azioni od eccezioni derivanti dal titolo.

¹⁹¹ La tesi è supportata da argomenti di diritto romano che qui non possono essere svolti, tratti da WINDSCHEID, *Die Actio des römischen Zivilrecht*, Düsseldorf, 1856, p. 3.

¹⁹² D'AMATI, *op. ult. cit.*, p. 50.

¹⁹³ BERLIRI, *op. ult. cit.*, p. 56.

La dottrina attuale ha messo ormai da parte le problematiche inerenti la considerazione del bollo come requisito essenziale formale della cambiale limitatamente alla sua efficacia come titolo esecutivo¹⁹⁴, in quanto sembra assodato che l'efficacia cambiaria è conseguita quando il titolo nel momento in cui è fatto valere, sia da un lato completo in tutti i suoi elementi essenziali, ad eccezione dei requisiti naturali alla cui mancanza supplisce la legge (vedi l'indicazione della scadenza e il luogo di pagamento), e dall'altro sia in regola a fini fiscali¹⁹⁵: il distinguo sottolinea la risposta negativa alla questione poco sopra adombrata, e preannuncia le critiche che si devono muovere fra poco alle pretese di extrafiscalità che certa dottrina ha attribuito all'imposta di registro.

Pertanto, l'attenzione di chi ha studiato l'art. 104, l. c., è caduta su altri problemi interpretativi, fra i quali quello dell'inciso "originariamente in regola col bollo"¹⁹⁶. Una volta stabilito il corretto portato dell'irregolarità originaria, essa comporta, stante la lettera della legge, l'inidoneità della cambiale a valere come titolo esecutivo, e quindi l'incapacità a reggere un precetto e a dare l'avvio ad un processo esecutivo; l'art. 104, l. c., inoltre vieta al portatore l'esercizio dei diritti cambiari inerenti al titolo fino a completa regolarizzazione dello stesso ai fini fiscali, regolarizzazione che, stante l'art. 20, D. P.R. n. 642/72 (attuale legge sull'imposta di bollo), permette il pieno recupero degli effetti cambiari del titolo.

¹⁹⁴ DE SEMO, *op. cit.*, p. 354.

¹⁹⁵ V. Cass. 6 marzo 1962, n. 439; Cass. 19 gennaio 1973, n. 212; Cass. 16 luglio 1976, n. 2808.

¹⁹⁶ V. *amplius* SEGRETO - CARRATO, *La cambiale*, Milano, 1996, p. 145.

PARTE II

Riflessioni sulla nullità come sanzione da norme tributarie

Le riflessioni formulate nella parte prima circa i rapporti fra le norme tributarie e le norme civili nella prospettiva storica dei dibattiti parlamentari inerenti la legge di registro del primo decennio di vita del Paese hanno portato alla conclusione che non era stata accettata la possibilità giuridica che da una norma tributaria scaturisse la sanzione di nullità di un atto civile. I successivi tentativi di introdurre tale comminatoria in riferimento alla mancata registrazione dell'atto sono stati pochi e di breve durata. Se ne tratteggia di seguito la breve rassegna, che può risultare utile nell'economia dell'intera trattazione che arriva ad attingere, nell'ultima parte, problematiche di diritto attuale. Una breve meditazione sugli episodi parlamentari e legislativi *medio tempore* intervenuti può dunque avere il pregio di attutire l'intervallo temporale tra gli argomenti della Parte I e della Parte III il cui brusco accostamento potrebbe risultare stridente ed attribuire disorganicità al lavoro.

1. Il tentativo di Filippo Meda: uno “*strumento politico*” per rafforzare il precetto della legge di registro

Dopo la bocciatura del progetto Minghetti, ampiamente analizzata nelle pagine precedenti, la questione della nullità dell'atto non registrato poté approdare nuovamente in Parlamento solo con il progetto Meda del 1918, il

quale s'iscrive a pieno titolo nella rassegna degli episodi significativi¹⁹⁷ - come già sottolineato - sporadici che pongono all'ordine del giorno del parlamentare o del legislatore italiano l'argomento del nostro studio. L'importanza modesta di questo disegno di legge, presentato dal ministro nella seduta del 12 giugno 1918¹⁹⁸ e poi semplicemente letto nella tornata del 19 dicembre (e successivamente abbandonato senza discussione o votazione), non ridimensiona gli stretti legami dichiarati con l'illustre precedente del 1873 - '74.

Rapporto che il relatore Meda esprime a chiare lettere in apertura, riassumendo i termini di quell'esperienza parlamentare e rapportandoli all'idea che si apprestava ad esporre.

Il Titolo III dell'*omnibus* finanziario presentato da Minghetti col disegno di legge del 27 novembre 1873 e recante "*inefficacia giuridica degli atti non registrati*" viene ripreso qui bypassando la *querelle* dogmatica che aveva visto contrapposti i fautori della nullità del contratto ai fautori, viceversa, della nullità del solo documento incorporante l'atto, con l'ovvio corollario in quest'ultimo caso della propagazione della sanzione dal supporto cartaceo alla convenzione nei casi di forma scritta *ad substantiam* postulati dall'art. 1314, cod. civ. 1865. E' infatti necessario, secondo il proponente, riportare l'idea di Minghetti alle origini e così riproporla nei termini più radicali che prevedevano per i contratti non registrati l'impossibilità di registrazione una volta spirato il termine, e l'inservibilità come prova o principio di prova con improduttività di effetti di diritto civile o commerciale e non presentabilità in giudizio o menzione in atti di qualsiasi tipo.

Tale scelta s'impone poiché "*la grande massa della materia imponibile che sfugge alla registrazione è quella degli atti riflettenti obbligazioni che*

¹⁹⁷ L'argomento della nullità per mancata registrazione era affiorato un'altra volta in Parlamento prima della proposta Meda, oggetto di questo paragrafo. Cfr. l'intervento dell'On. Petrillo in *Atti parlamentari*, Camera dei Deputati, Legislatura XXIV, Discussioni, Sessione 1913-18, 2° tornata dell'11 dicembre 1914, p. 5945: "*Anche le tasse sugli affari hanno avuto un nuovo e più grave inasprimento. Non so se l'onorevole ministro abbia pensato che sarà addirittura inaridita la fonte da cui vuol trarre i nuovi vantaggi, giacché gli affari sono oggi tanto scarsi che non potranno dare un gettito maggiore, se non si applicherà un concetto fundamentalmente diverso, quello cioè di comminare la nullità a tutti gli atti no registrati, e magari diminuire la gravità fiscale, per modo che il maggior numero di atti possa essere consacrato in contratti e questi vengano registrati*".

possono sussistere indipendentemente dallo scritto, e quindi essere provate senza la produzione dell'atto formale da cui risultino, sebbene quest'atto sia di quelli che la legge dichiara soggetti a registrazione"¹⁹⁹, ma subito si specifica che l'istituto qui delineato non pretende una definizione giuridica in termini di nullità di atti non registrati, ma s'identifica piuttosto per la sua vocazione prettamente politica e rafforzativa dell'obbligatorietà della registrazione. Ed infatti *"il sistema che noi vi proponiamo è invece il seguente: si stabilisce un termine maggiore per la registrazione con la tassa ordinaria, se ne concede uno ulteriore per la registrazione con sopratassa; ma si dichiara che trascorso questo termine gli atti non saranno più ammessi a registrazione. Non abbiamo così nessuna dichiarazione di nullità intrinseca o estrinseca; abbiamo soltanto un regime il quale rende di fatto obbligatoria quella registrazione che la legge già prescrive come tale, ma che molti, i più anzi, omettono sapendo che all'occorrenza potranno sempre provvedere con sacrifici pecuniari"*²⁰⁰.

Il tenore dell'intervento esaminato, pur riallacciato saldamente alla proposta di Minghetti di cui riprende fedelmente la *ratio* ispiratrice, si connota per la lettura parzialmente diversa operata dal proponente: allontanati le preoccupazioni ed i problemi di interferenza fra i provvedimenti fiscali e le norme codicistiche, si propone qui non un istituto giuridico, ma un vero e proprio strumento di politica fiscale che non introduce qualcosa di nuovo nell'ordinamento ma opera bensì un rinforzo al precetto di legge il cui apparato sanzionatorio si rivela, ancora una volta, inadeguato. L'istituto del registro infatti sembra dimostrare un difetto genetico nel suo funzionamento: all'affermata obbligatorietà della registrazione non corrisponde un'adeguata sanzione poiché l'osservanza del precetto *"è rimessa al comodo ed all'utilità del cittadino, sia pure al prezzo di un maggior sacrificio pecuniario, mentre la legge lo ha sancito per motivi di ordine politico - finanziario che sussistono indipendentemente dall'uso che delle scritture accada di dover fare [...]* unico obiettivo del disegno di legge

¹⁹⁸ *Ibidem*, Documenti, disegni di legge e relazioni, n. 983, p. 1 e ss.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 3.

²⁰⁰ *Ibidem*.

*non può essere e non è se non rendere la sanzione quanto più efficace è possibile per modo che il cittadino sia stimolato a premunirsi sottomettendosi in tempo utile alla legge*²⁰¹.

In estrema sintesi, emerge un profilo contraddittorio nella proposta di Meda, che da un lato tende a riproporre l'idea del primo Minghetti, quella più completa e più radicale, ma dall'altro prevede una semplice "obbligatorietà", che postulerebbe l'invalidità del solo documento²⁰², e non del contratto in sé²⁰³: contraddizione che preme rilevare ma che non è possibile sciogliere, data la scarsa rilevanza del ddl ed il suo mancato approfondimento in sede di discussione.

Resta tuttavia ancora da sottolineare il dato extragiuridico, comune all'esperienza legislativa che si deve analizzare nel prossimo paragrafo, che qui non traspare²⁰⁴ ma che è ben presente. Si tratta delle preoccupazioni congiunturali evidentemente intuibili che presiedono alla necessità di recuperare a tassazione un'ampia sacca di evasione, e quindi all'azione del Fisco: la chiusura della I Guerra Mondiale e il difficile periodo del Dopoguerra.

2. La nullità delle scritture immobiliari non registrate.

La prima norma positiva che involgesse la nullità di un atto per mancata registrazione è stata introdotta molto più tardi nell'ordinamento italiano, e precisamente durante la Seconda Guerra Mondiale, col r. d. l. del 27

²⁰¹ *Ibidem.*

²⁰² Il contratto conservava la sua validità e poteva essere provato con gli altri mezzi messi a disposizione dalla legge (giuramento, testimonianza, confessione), eccetto il caso in cui la legge pretendesse la forma scritta *ad substantiam*. Era evidentemente ripresa l'idea di SERAFINI, *op. cit.*, p. 59.

²⁰³ Vedi in proposito l'analisi che compie UCKMAR A., *La legge di registro*, Padova, 1958, p. 196, per cui il progetto Minghetti che prevedeva la nullità intrinseca degli atti non registrati, differiva da quello di Meda, che viceversa prevedeva una più blanda nullità formale dell'atto non registrato, e tale invalidità non si propagava alle obbligazioni di cui al contratto e che potevano essere provate con mezzi probatori suppletivi.

²⁰⁴ C'è forse da cogliere in questo un dato di maturità nell'evoluzione dei dibattiti di natura fiscale nell'Aula Parlamentare, in quanto i motivi delle urgenze contingenti non vengono più resi espliciti come abbiamo visto in passato.

settembre 1941, n. 1015²⁰⁵, convertito nella legge 29 dicembre 1941, n. 1470²⁰⁶. Il provvedimento in questione sanzionava, all'art. 1, con nullità di pieno diritto gli atti²⁰⁷ stipulati per scrittura privata non autenticata aventi ad oggetto trasferimenti di beni o diritti immobiliari, non registrati entro il termine di legge; ed ancora le convenzioni contenenti promesse di vendita, pur tempestivamente registrate “ove entro sei mesi dalla data di registrazione non siano seguite da regolare atto di trasferimento debitamente registrato.” All'art. 2 si fissava il termine perentorio di sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge per provvedere alla registrazione²⁰⁸ degli atti di cui all'art. 1 posti in essere anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto. Una serie di norme successive provvedeva a rafforzare le prescrizioni dei primi due articoli: l'art. 3 prevedeva alcune tipologie di atti escluse dall'applicazione della legge, l'art. 4 estendeva la comminatoria a tutti gli atti simulati sotto titoli diversi in chiave elusiva; l'art. 5 dichiarava la rilevabilità d'ufficio della nullità, mentre all'art. 6 si faceva divieto agli Uffici di ricevere atti portati tardivamente a registrazione, ponendo il divieto come diretta conseguenza dell'infrazione fiscale, ed estendendolo - giusta la circolare di accompagnamento - a quegli atti contenuti o menzionati in altra convenzione ed ai casi di atti misti, cioè contenenti atti sottoposti alla l. 1470 ed atti esenti²⁰⁹.

La normativa rispondeva alla precisa *ratio* di arginare i gravi fenomeni speculativi legati agli investimenti immobiliari nei primi anni di guerra.

²⁰⁵ Il r. d. l. veniva accompagnato dalla circ. min. fin. 29 settembre 1941, n. 104087 contenente una serie di istruzioni che verranno richiamate in calce agli articoli di riferimento.

²⁰⁶ MONTEL, *Scritture immobiliari non registrate*, in *Atlante legislativo, Biblioteca di legislazione illustrata*, Piacenza, 1946.

²⁰⁷ E cioè, stando all'elenco meramente esemplificativo di cui alla circ. cit., i trasferimenti a titolo oneroso di proprietà immobiliare, di usufrutto o uso, qualunque sia la denominazione che assumono, sotto forma alienazione, vendita, rivendita, cessione, retrocessione, concessione di diritto di escavazione di terreni, promesse di vendite, permuta, riscatti, divisioni, transazioni, rinunzie se traslative, dazioni *in solutum*, costituzione di servitù e di superficie.

²⁰⁸ Allora consistente nell'imposta normale di registro e nell'imposta speciale pari al 60% del *plusvalore*, come meglio si chiarirà oltre.

²⁰⁹ Cfr. in punto la circ. cit.: “la formalità sarà negata alle convenzioni già cadute in nullità per tardività di registrazione, facendone espressa menzione e nel registro di formalità e negli estremi della registrazione da riportare sugli atti con la seguente dicitura ‘la

Venute meno le contingenze belliche, la legge veniva abrogata con l'articolo unico del d. l. lgt. Del 20 marzo 1945, n. 212 a mente del quale "Le disposizioni contenute nel R. D. L. 27 settembre 1941, n. 1015 sulla nullità degli atti privati non registrati aventi per oggetto trasferimenti di beni immobiliari e di diritti immobiliari, convertito, con modificazioni, nella legge 29 dicembre 1941, n. 1470, sono abrogate".

Gli aspetti della vicenda che si prestano ad un approfondimento considerano principalmente i rapporti fra le norme del 1941, il decreto abrogativo e la sua portata applicativa, senza trascurare i problemi di diritto transitorio provocati dal passaggio dal codice civile del 1865 a quello attuale.

2.1 la nullità delle promesse verbali di trasferimento

Le prime pronunzie riguardanti la legge del '41 hanno affrontato l'impatto della normativa fiscale sul tessuto civilistico, ed in particolare l'applicabilità della stessa a figure contrattuali quali la costituzione di servitù²¹⁰ e le promesse verbali di vendita, e ancora l'applicabilità al diritto del mediatore alla provvigione. I commenti dell'illustre dottrina che ha studiato queste problematiche aiutano peraltro a comprendere e a fissare il contenuto ed i connotati, non sempre pacifici, della comminatoria in questione.

Nel caso delle promesse verbali la giurisprudenza di merito²¹¹ aveva stabilito che la nullità di atti privati aventi ad oggetto il trasferimento di

registrazione non comprende gli atti inseriti o enunciati o le convenzioni...perché tardivamente presentati alla registrazione' ”.

²¹⁰ Trib. di Biella, 21 marzo 1942, con commento di MONTEL in *Foro It.*, 1942, I, 569. Il Tribunale, affermando che la norma si applicava solo alle scritture che avessero per oggetto trasferimenti di immobili o di diritti immobiliari, riteneva, interpretando l'art. 1314, cod. civ. (oggi abr.) che la costituzione di servitù non trovasse spazio fra le su richiamate tipologie di contratto; aggiungeva poi che la *ratio* del provvedimento era legata a contingenze puramente belliche cui restava estranea la tematica delle servitù prediali. Montel smonta i deboli argomenti poiché da un lato sottolinea l'onnicomprendività dell'espressione della legge, e comunque l'appartenenza delle servitù ai diritti immobiliari, dall'altro richiama l'art. 1, lett. d, che esclude dal campo applicativo della legge solo alcuni particolari atti costitutivi di servitù, o comunque contenenti una promessa di costituzione (in particolare per il passaggio di condutture elettriche di gas e di acque, di condutture telefoniche, telegrafiche, e di gomene di funicolari aeree), e pertanto *a contrario* ricava che l'esclusione non comprende la totalità degli costitutivi di servitù.

²¹¹ Trib. di Milano, 7 gennaio 1943, con commento di MONTEL, *Sulla pretesa validità delle promesse verbali di vendita di diritti immobiliari non registrate*, in *Foro It.*, 1943, I, 631.

diritti immobiliari, ove non tempestivamente registrati, si applicava anche alle relative promesse verbali di vendita; la questione prendeva le mosse dalla denuncia di un preliminare orale, nullo poiché non registrato, e non in quanto orale, poiché stipulato anteriormente all'entrata in vigore del cod. civ. attuale (21 aprile 1942) che sancisce all'art. 1351 la nullità dei preliminari che non sono consacrati nelle forme dettate per i relativi definitivi.

Sotto l'impero dell'abrogato codice dottrina e giurisprudenza erano concordi nel ritenere che un preliminare non fosse soggetto agli obblighi formali *ad substantiam* prescritti dall'art. 1314 per determinati contratti, fra i quali la compravendita, e pertanto la denuncia di invalidità muoveva dall'art. 1, l. 1470/'41. Secondo la Corte di merito, la *ratio legis* del provvedimento risiedeva nel colpire le speculazioni sugli immobili, ostacolando gli eccessivi investimenti di danaro in questo settore, e raggiungeva tale scopo sottoponendo ad un rigoroso regime fiscale e formale tutti gli atti in relazione con il trapasso dei beni immobili.

Una tale *ratio*²¹² imponeva allora una lettura globale delle vicende relative agli immobili, includendo, al di là del testo letterale, anche le promesse orali, per evitare comportamenti fraudolenti nelle parti contraenti, le quali, tramite l'*escamotage* dell'oralità, preferivano sopportare il minor inconveniente di una maggior difficoltà in sede probatoria, laddove il legislatore intendeva invece comminare la più grave sanzione della nullità della convenzione stessa.

La pronuncia viene però smentita dalla S. C., nella sent. 9 aprile 1943, n. 838, e ne segue un vivace dibattito dottrinale²¹³. La Cassazione stabiliva che il provvedimento non dovesse trovare applicazione rispetto alle promesse verbali di vendita poiché la lettera della norma comminava la nullità assoluta alle scritture private non autenticate riguardanti beni immobili o alle promesse relative, purchè consacrate nella scrittura: la tesi trovava

²¹² Che peraltro la Corte indaga considerando la Relazione del Ministro delle finanze alla Camera ed il preambolo del R. D.

²¹³ SANTORO PASSERELLI, *Atti non registrati: nullità- Promessa verbale. - Provvigione*, in *Riv. dir. civ.*, 1943, 194.

riscontro nella novità legislativa introdotta con l'art. 1351, nuovo codice, innovazione fondata sulla circostanza che era incongruo ammettere che colui che avesse concluso verbalmente un contratto per cui lo scritto fosse richiesto a pena di nullità non fosse tenuto a rispettarlo, mentre chi avesse promesso verbalmente la conclusione di un contratto formale dovesse eseguire la convenzione verbale; altro pilastro del ragionamento si fondava nel carattere eccezionale della norma, volta ad arginare gli investimenti immobiliari e ad assicurare la percezione del tributo di registro nei diversi passaggi dei diritti reali; d'altro canto, precisava e concludeva la Corte, non potevano verificarsi evasioni, in quanto si assoggettavano a tributo il negozio traslativo definitivo o, in caso di contestazione, la sentenza.

La decisione della S. C. presta il fianco alle critiche della dottrina. In primo luogo Montel²¹⁴ ritiene corretta la ricostruzione operata dal Tribunale milanese circa l'identità di principi che sorreggono la promessa verbale e quella scritta, e sulla stessa linea si pone Santoro Passerelli²¹⁵, per cui è chiara la volontà della legge di assoggettare a nullità non solo i negozi traslativi in parola, ma anche i relativi atti preparatori in chiave antielusiva; sottolinea egli, tuttavia, come all'estensione della comminatoria anche alle promesse verbali non si possa comunque arrivare, non a causa della lettera della legge, ma a causa del "*mezzo tecnico*" adoperato dal legislatore: se per Montel l'equiparazione riposa sulla circostanza che a monte di una promessa scritta ci deve essere una promessa orale e quindi ove non si ammettesse anche la nullità di quest'ultima si andrebbe in contro ad un'elusione permanente della norma (salvo maggior difficoltà in sede probatoria), per Santoro tale argomento non regge quando la forma di un dato negozio è sussunta come elemento costitutivo del medesimo, e pertanto esso non può validamente formarsi in altro modo; né può rendersi il discorso in termini di conversione, poiché tale figura attiene al contenuto negoziale, che qui non è in discussione. Ciò premesso, poiché la legge non stabilisce una nullità (o anche solo l'inefficacia) originaria della promessa di vendita, finché non segua la registrazione in termini, ma la nullità

²¹⁴ MONTEL, *op. ult. cit.*, p. 632.

successiva per difetto di registrazione, sembra a Santoro che questa nullità possa sopravvenire dove la registrazione sia possibile e tuttavia non venga effettuata: non quindi rispetto alla promessa verbale se questa non può essere denunziata o assoggettata a registrazione. La nullità o inefficacia originaria potrebbe estendersi dalla promessa per scrittura privata, testualmente contemplata, alla promessa verbale, salvo che per quest'ultima non potrebbe verificarsi quella causa di convalida o di efficacia costituita dalla registrazione; la nullità sopravvenuta, dipendendo dall'evento dell'omessa registrazione, non può invece colpire un negozio se è valido, nel caso in cui la registrazione e quindi l'omissione della medesima siano impossibili. Santoro dunque, pur convenendo nell'identità di presupposto fra promessa verbale e promessa scritta, ritiene che la prima sfugga alla comminatoria della legge, in quanto il mezzo adoperato dal legislatore si rivela non idoneo: il mezzo è quello dell'invalidità successiva, voluto dalla l. n. 1470. Non si tratta infatti di nullità, che dev'essere originaria, poiché il negozio nasce valido, esiste e vincola le parti, né la legge indica nell'adempimento della registrazione una sorta di clausola sospensiva di efficacia del negozio. Tutto ciò premesso, Santoro introduce l'altra questione sollevata dall'applicazione della legge dissentendo dalla giurisprudenza che, non considerando l'importante distinzione da lui sottolineata, dichiara la nullità del contratto non registrato e travolge così il diritto al compenso del mediatore che si era adoperato alla conclusione di quel contratto.

2.2 Il diritto del mediatore alla provvigione in caso di nullità del contratto

La questione, molto dibattuta in dottrina²¹⁵, è stata in particolare affrontata dalla Corte d'Appello di Torino²¹⁷ la quale riformava la decisione in I grado

²¹⁵ SANTORO PASSERELLI, *op. ult. cit.*, p. 195.

²¹⁶ Per le opinioni favorevoli a negare il diritto al compenso del mediatore, v. NICOLONE, *Compra-vendita di immobili per scrittura privata non registrata e diritto del mediatore alla provvigione*, in *Giur.- Il Foro Subalpino*, 1942, 599; MASSARA, *Compra-vendita immobiliare non registrata e diritto del mediatore alla provvigione*, *ibidem*, 1943, 366;

che riconosceva dovuto il compenso al mediatore per il sol fatto che il contratto di compravendita immobiliare era trasfuso in scrittura privata. Per la Corte di merito “in difetto di quella registrazione, la compravendita immobiliare non è tanto affetta da nullità radicale quanto neppure sorge in vita (ciò che equivale a dire che detta formalità è dal legislatore ascritta alla “perfezione” del relativo contratto)”. Con questo punto di partenza del ragionamento, l’opera di intermediazione giunge a compimento quando le parti del contratto hanno acquisito reciprocamente il diritto di agire in via giudiziale per conseguire coattivamente la prestazione dedotta o, in mancanza, il risarcimento del danno; mancando però la registrazione, la parti non arrivano a conseguire quel risultato, e pertanto il diritto del mediatore alla provvigione non sorge. La decisione ha suscitato non poche perplessità, e fra le altre²¹⁸, quella autorevole di Bigiavi, per il quale la mancata registrazione in termini produce la nullità di un contratto originariamente valido, e quindi si traduce in invalidità successiva insuscettibile di pregiudicare il diritto del mediatore alla provvigione²¹⁹. Infatti, dato che ciascuna delle parti può, nonostante l’inerzia dell’altra, evitare la sanzione effettuando nei termini la registrazione, non vi è alcuna ragione per negare il diritto del mediatore al compenso: se in vigenza del vecchio codice si poteva discutere circa la spettanza delle provvigione al mediatore dopo la conclusione del preliminare non seguita dalla stipula del

TALASSANO, *Compra- vendita immobiliare non registrata e diritto del mediatore alla provvigione*, in *Foro Pad.*, 1946, I, 16.

²¹⁷ Sent. 28 settembre 1945, con nota di BIGIAVI, in *Giur. it.*, 1946, I, 2, 96 e ss.

²¹⁸ V. PERETTI GRIVA, nota a sent. Pretura di Saluzzo del 9 marzo 1944, in *Giur. it.*, 1945, I, 2, col. 29; LOMBARDI, *Ancora sul diritto del mediatore alla compra- vendita di immobili per scrittura non registrata*, in *Giur.- Il Foro Sub.*, 1943, 198 e ss.; IDEM, *Il perfezionamento del diritto del mediatore alla provvigione (con particolare riguardo alla compra- vendita immobiliare per scrittura non registrata)*, in *Giur. It.*, 1944, IV, 24 e ss.

²¹⁹ Cfr. anche SANTORO PASSERELLI, *op. ult. cit.*, p. 196: “Se la figura d’invalidità stabilita dalla legge è quella dell’invalidazione o invalidità successiva, errata deve poi ritenersi quella recentissima giurisprudenza, [...] secondo la quale è da escludere il diritto del mediatore alla provvigione. Qui il contratto non solo è concluso, ma è concluso validamente, e perciò non può né trarsi argomento dall’art. 1757, co. 3, né invocarsi quel passo della relazione del codice (n. 725) in cui si dice direttamente che il mediatore non ha diritto alla provvigione se il contratto è nullo. Qui il contratto non è, ma diventa nullo, e non per una causa coeva al contratto, ma per un fatto successivo delle parti e di esse soltanto, l’omissione della registrazione, che non può toccare il diritto ormai quesito del mediatore alla provvigione; come tale diritto non sarebbe toccato da una disposizione di

definitivo, con l'obbligo di uguaglianza di forme sancito dall'art. 1351, cod. civ., e con la possibilità di una sua esecuzione in forma specifica ex art. 2932 non vi è più spazio per tale discussione²²⁰.

2.3 L'abrogazione della legge e la sua portata. La natura della nullità

Queste le problematiche più delicate affrontate in vigenza della l. n. 1470, provvedimento che ha però suscitato vivace dibattito anche dopo la sua abrogazione, come consta da autorevole dottrina²²¹ che in particolare si è soffermata sulla possibile portata retroattiva dell'abrogazione, negata in fine dalla Suprema Corte.

I giudici, rigettando il ricorso e confermando la nullità di una scrittura privata contenente la promessa di vendita di un terreno in quanto registrata oltre termine, hanno indagato la *ratio* della comminatoria, anche andando a ritroso all'immediato precedente normativo²²² del R. D. al nostro esame.

legge che stabilisse senz'altro la nullità di un contratto già concluso. E la soluzione è la stessa, si tratti di contratti conclusi prima o dopo l'entrata in vigore della legge fiscale"

²²⁰ V. *amplius* AZZOLINA, *La mediazione*, in *Tratt. dir. civ. it.*, diretto da Vassalli, Torino, 1943, p. 69 e ss.

²²¹ REDENTI, *Sugli effetti del decreto legislativo 20 marzo 1945, n. 212 abrogante l'obbligo di registrazione "a pena di nullità" delle alienazioni immobiliari*, nota a Cass. 13 maggio 1946, in *Giur. it.*, 1946, I, 1, 289 e ss.

²²² E' utile, aldilà dei richiami in sentenza, tracciare brevemente l'*excursus* che ha portato all'emanazione del R. D. 1470. Ed infatti il decreto al nostro esame è stato varato a seguito di una serie di provvedimenti dettati anch'essi dal particolare momento contingente. Il primo di questi, d. l. 14 giugno 1940, n. 643, per porre freno agli eccessivi investimenti immobiliari e alla conseguente inflazione, inaspriva l'imposta di registro relativa al trasferimento degli immobili adeguandolo al "plusvalore" del bene, determinato in base al valore venale. Tale plusvalore era pertanto colpito con imposta speciale di registro nella misura proporzionale del 60% e venivano altresì aumentate alcune aliquote della tariffa relativa al registro ed all'imposta ipotecaria. Tale disciplina veniva tuttavia regolarmente elusa pagando l'imposta una volta sola, e cioè all'ultimo trasferimento dell'immobile, con evasione del tributo relativo ai passaggi intermedi, ed infatti, data la tendenza al rialzo dei prezzi, gli speculatori usavano acquistare per sé o per persona da nominare con semplice scrittura privata da trasferirsi successivamente in atto pubblico in un termine successivo. Fra la stipula della prima scrittura privata e quella dell'atto pubblico intervenivano una serie di passaggi di proprietà ancora con scrittura privata e con rialzo di prezzo, e pertanto davanti al notaio comparivano il primo compratore e l'ultimo venditore. Tale stato di cose induceva il Governo all'emanazione di un provvedimento di legge che frenasse le evasioni

Quanto alla *ratio*, viene specificato che non è lasciata alla discrezionalità delle parti l'eventualità di sottoporre la scrittura a registrazione, poiché, come giustamente aveva prospettato la Corte di merito, la registrazione entro il termine perentorio si configura come elemento essenziale ed integratore dell'esistenza degli atti posti in essere mediante scrittura privata non autenticata.

Sull'invocata retroattività del d. l. lgt. il giudice stabiliva poi che in linea di principio l'irretroattività non costituiva un valore assoluto per l'ordinamento (art. 11, prel.), ma che tuttavia, per applicarlo, bisognava rinvenire un'espressa volontà contraria del legislatore. Questi, nell'abrogare una norma di diritto singolare emanata per esigenze belliche per ritornare al diritto comune, non solo non aveva enunciato *expressis verbis* la retroattività, ma aveva dimostrato la volontà di non sconvolgere i delicati equilibri del mercato fondiario richiamando in vita trasferimenti immobiliari già dichiarati nulli per inadempimento fiscale; tale lettura restava peraltro pienamente suffragata dal riscontro con l'art. 20, l. 7 gennaio 1929, n. 4, che in tema di repressione di violazione di leggi finanziarie, stabiliva che "le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate, o modificate al tempo della loro applicazione".

La citata dottrina ritiene apodittica la motivazione argomentata in base all'art. 11, preleggi, ed insufficiente in base al richiamo dell'art. 20, l. n.

poste in essere dalle parti sottraendosi all'efficacia vincolante delle scritture (promesse e compromessi) non registrate. In tal senso, il decreto del 15 luglio 1941, n. 648 disponeva che, decorso il termine per la registrazione, una delle parti potesse dichiarare all'altra di voler risolvere il contratto; se la controparte non avesse provveduto, a sue spese, alla registrazione nei venti giorni successivi, il contratto s'intendeva risolto. Questa figura di risoluzione divergeva rispetto al diritto civile per la circostanza che la dichiarazione di risoluzione poteva basarsi semplicemente su un inadempimento fiscale, e l'adesione della controparte al mutuo dissenso consisteva appunto nel non adempiere alla registrazione. La caducazione del contratto risultava dunque a seguito di un processo che partiva su impulso di parte, e pertanto poteva restare inoperante: col decreto del settembre 1941 si stimò migliore il più radicale provvedimento di sanzione della "nullità di pieno diritto" col divieto di registrazione tardiva.

Con i decreti legge 12 aprile 1943, n. 234, e 19 agosto 1943, n. 737, l'imposta speciale del 60% sul plusvalore veniva riassorbita nelle tariffe ordinarie (fortemente inasprite), senza

4²²³, in quanto quest'ultimo “*si riferisce a sanzioni da applicarsi caso per caso con provvedimenti ad hoc degli uffici finanziari o dei giudici; e qui ci troviamo invece di fronte ad una "nullità" ex lege ("di pieno diritto"). E non si può dire che la mancata registrazione ai tempi del decreto del 1941 costituisse un "fatto commesso in violazione..." ai sensi dell'articolo citato, perché in fondo, secondo il decreto del settembre del 1941, le parti finivano col restar libere di registrare o non registrare in termini, salvo subire in ipotesi quelle tali conseguenze automatiche ex lege*”²²⁴.

A tale critica segue l'ovvia constatazione della difficoltà di configurare giuridicamente una nullità “sopravvenuta”: il contratto viene validamente concluso dalle parti, e prende a spiegare i propri effetti giuridici normali; soltanto se le parti non provvedono, nei termini successivi concessi *ad hoc*, alla formalità della registrazione o della stipula in forma di atto pubblico registrato, l'efficacia giuridica viene meno, travolta dalla “*nullità di pieno diritto*”. La formalità della registrazione è peraltro un adempimento estraneo ed estrinseco rispetto alla formazione dell'atto ed ai suoi elementi costitutivi, essendo viceversa un onere esterno imposto alle parti dallo Stato *sub specie fisci*: non sembra pertanto concepibile, a mente di Redenti, che la reazione ordinamentale ad un inadempimento di un obbligo di tal fatta possa consistere in un sanzione totalmente demolitiva del rapporto negoziale già legittimamente posto in essere e produttivo di effetti²²⁵.

Tanto detto, risulta necessario proporre alcune ipotesi ricostruttive. In primo luogo la registrazione può essere concepita come *condicio juris* inerente per volontà della legge al negozio, come avviene per le convenzioni

ulteriori modifiche al d. del settembre '41, che infine veniva abrogato col d. del 20 marzo 1945.

²²³ E' in sintonia con la negazione di quest'argomento, pur aderendo alla sentenza, TORRENTE, in *Foro it.*, 1944-'46, I, 541.

²²⁴ REDENTI, *ult. cit.*, p. 291.

²²⁵ “*Ora è concepibile che il mancato adempimento di tale onere potesse reagire, anche senza e contro la volontà delle parti, sui rapporti interni già legittimamente costituiti fra loro, e reagire anzi a tal segno che fra di loro non ne sopravvivesse più nulla, come se il negozio non fosse mai stato concluso o fosse, per così dire, cancellato retroattivamente dalla storia? Quella della risoluzione secondo il decreto del luglio 1941 era, come ho detto, un fenomeno che si poteva ancora inquadrare nelle linee generali del diritto vigente, ma questo della nullità assoluta superveniens de jure per un fatto estraneo al negozio, a me pare proprio di no.*” (*ibidem*, p. 293 - 294).

matrimoniali quando ad esse non segua poi la celebrazione del matrimonio. Tale prospettazione inquadrebbe la registrazione fra le condizioni improprie impeditive che sospendono la perfezione o la futura efficacia del contratto, portando sèco un'impossibilità o illiceità della causa o dell'oggetto fin quando il dato evento non si avveri. Per questa via, che è cara al Redenti ma tuttavia non lo convince fino in fondo²²⁶, il registrare diviene elemento di liceità del negozio, e la sua mancanza gli fa perdere efficacia; ma qui la condizione non sarebbe impeditiva, bensì risolutiva del contratto che nel frattempo è stato efficace. Tale tesi dimostra ancora elementi di debolezza ove si consideri che il mancato avveramento della condizione normalmente importa l'impossibilità della volontaria esecuzione del contratto, che nel caso della nullità ex r. d. l del '41 sembra di fatto plausibile e pienamente realizzabile. Ed infatti può ben accadere che le parti, impegnate in una vendita per scrittura privata e lasciati scadere i termini per la registrazione per un qualsivoglia motivo, diano volontaria esecuzione al contratto in buona fede, ed in maniera valida ed efficace, e tanto basta ad eliminare nettamente l'ipotesi di illiceità od impossibilità dell'oggetto o della causa, e uguale discorso è a farsi per il caso che le parti siano legate con una semplice promessa di vendita cui segua la stipulazione definitiva, in atto pubblico, oltre il termine stabilito²²⁷.

Accantonata questa ipotesi, la natura intima della comminatoria sembra allora risiedere nel fatto che la mancata registrazione nel termine comporti semplicemente l'inefficacia in giudizio del contratto, risultato perseguito da un canto vietando la tardiva registrazione, ed impedendo dall'altro al giudice di dare effetto alla convenzione, ancorché per sbaglio fosse stata registrata fuori termine. Quest'ultimo divieto si traduce però nell'esorbitante

²²⁶ Idea già prospettata da MONTEL, nelle due note a sentenza *ult. cit.*, ma avversata da SANTORO PASSERELLI, *ult. cit.*, che avvertiva come si fosse in presenza di un'invalidità successiva.

²²⁷ Nel differente caso in cui non vi fosse concordia fra le parti, e quindi una avesse adempiuto e l'altra si fosse rifiutata di adempiere, la parte adempiente, vedendosi preclusa la richiesta di esecuzione e quella di risoluzione, allora invocava la nullità della convenzione per recuperare la prestazione effettuata, in quanto istruzioni in tal senso avevano introdotto la possibilità di registrare l'atto ad effetti diversi da quello del trasferimento, come doveva appositamente annotare l'Ufficio al momento di eseguire la registrazione.

formula verbale della nullità di pieno diritto, regolarmente rilevabile d'ufficio (art. 5), la quale rappresenta il deterrente più incisivo all'evasione d'imposta.

Per Redenti, dunque, la comminatoria non vale a cancellare dal mondo giuridico il negozio nato perfetto, efficace, valido, ma lo rende “debole” in sede giudiziale, perdendo esso “l'azionabilità [...] dell'efficacia giuridica”²²⁸: quest'opzione interpretativa permette l'affermazione per cui resta in piedi un rapporto che può dar luogo ancora a *soluti ritentio* nel senso ampio dell'irrevocabilità della volontaria esecuzione, e che per il resto è affidato a norme di costume extragiuridiche e regolative di rapporti sociali.

Il corollario più importante di quest'ultimo ragionamento si svolge nell'indagine dei rapporti della sanzione della nullità di pieno diritto col decreto abrogativo del 1945: la sopravvenuta abrogazione della sanzione deve allora intendersi come retroattiva in quanto restituisce alle convenzioni “disarmate” e ad efficacia “compressa” la pienezza degli effetti, e cioè la possibilità di essere azionate in giudizio; tale prospettazione non urta col principio di irretroattività della legge, poiché non si tratta di ridare vita ad un negozio ormai nullo, né di attribuire al negozio, per mezzo del giudice, effetti che esso non aveva mai avuto: viene meno un divieto posto dallo Stato per fini fiscali per cui le parti rientrano nelle piene facoltà inerenti il negozio la cui efficacia è riespansa. Altri corollari pratici riguardano l'impossibilità di chiedere al giudice provvedimento di condanna per inadempimento riferito ad un tempo anteriore all'abrogazione, in quanto nel periodo di riferimento il negozio era provvisoriamente inefficace, né tanto meno si può chiedere risoluzione per inadempimento dovuto a colpa (questo presuppone l'azionabilità del negozio); in caso di doppia alienazione, resta efficace e valida la seconda convenzione, in quanto il primo contratto non

²²⁸ “Con ciò il negozio giuridico che era nato perfetto, efficace, valido e produttivo di effetti non veniva ad essere cancellato dalla storia (ciò che ripugna non meno al buon senso che al sistema del diritto civile), ma veniva semplicemente ad essere disarmato, per non aver pagato lo scotto dell'armamento, e cioè ad essere privato dell'azione, o meglio, della “azionabilità”, e in questo senso (ma solo in questo) dell'efficacia giuridica che pure originariamente esso aveva”. REDENTI, *ult. cit.*, p. 296.

era al tempo azionabile ed il venditore era giuridicamente libero di disporre ulteriormente del bene.

La posizione fatta propria da Redenti è affiancata, infine, dall'originale apporto di Quadri²²⁹, il quale prospetta un'insolita tesi basata su principi di ordine generale ed internazionalistico.

Partendo dal presupposto che la legge del 1941 ha comportato una mera "compressione" degli atti, suscettibile di riespansione verso la ritrovata pienezza di effetti, l'A. sposta la sua riflessione sul concetto di ordine pubblico internazionale, accennando ai problemi che possono sorgere in sede di applicazione di norme di diritto internazionale privato quando al giudice è richiesta l'applicazione di norme che siano in contrasto coi principi essenziali dell'ordinamento giuridico italiano. Tanto detto, gli sembra di ravvisare identici presupposti nell'avvicendamento della legge del 1941 e della seguente legge abrogativa che non pongono, a suo dire, un mero problema di diritto intertemporale. Per Quadri infatti lo Stato italiano nel 1945 è diverso dallo Stato fascista caduto il 25 luglio del 1943²³⁰, e pertanto l'applicabilità di una legge emanata durante il periodo fascista non è questione di diritto intertemporale, né tanto meno questione di diritto internazionale privato: è un "*quid medium*" che risponde ad esigenze di *ordine pubblico assoluto*; a questo punto "*Il nuovo Stato italiano, implicitamente ha rimesso in vigore in blocco la legislazione dello Stato fascista estinto, ma, sottintendendo, a prescindere poi dalle modifiche espresse, che la legislazione stessa verrà applicata dai giudici finché non contrasti con l'ordine pubblico del nuovo Stato. Una legge del tempo*

²²⁹ QUADRI, *Ordine pubblico e nullità di contratti immobiliari non registrati*, nota adesiva a Tribunale Ascoli Piceno 4 marzo 1946, in *Giur. it.*, 1946, I, 2, 161 e ss.

²³⁰ "Se vogliamo credere ai giuristi che guardano solo alla forma, all'apparenza [...] lo Stato italiano attuale non sarebbe che lo stesso Stato fascista. Sarebbero, lo Stato italiano attuale e lo Stato fascista, la stessa persona. [...] Ora una simile costruzione, a parte i suoi aspetti umoristici, è manifestamente contraria alla realtà. Dopo il 25 luglio in Italia si è avuta una rivoluzione. Lo Stato fascista, che cercò di sopravvivere nella repubblica sociale italiana, si è estinto. [...] un nuovo Stato si è formato. [...] se il 25 luglio il Re sembrò esercitare un potere che gli derivava dalle leggi del tempo fascista, in realtà quel giorno ebbe inizio un ciclo rivoluzionario che sconvolse gradualmente tutte le basi, tutta la struttura dello Stato anteriormente esistente e che diede vita ad uno Stato nuovo." (*ibidem*, p. 162). La tesi della rivoluzione è ulteriormente disputata dall'A. in IDEM, *Stato (diritto internazionale)*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1939.

fascista che contrasti con le nostre concezioni giuridiche e sociali attuali, non deve essere applicata; devono essere applicati i nuovi principi la cui esclusiva applicazione impedirà che l'armonia del nostro sistema sia turbata, che la nostra coscienza giuridica sia estinta". Chiusa l'importante premessa inquadrativa, si riflette sull'assoluta contrarietà ai principi dell'ordine pubblico assoluto del legge recante la nullità dei contratti preliminari non registrati: tale normativa non può essere retroattiva, in quanto si tratterebbe di legge fascista retroattiva; al contrario il decreto abrogativo deve avere quell'ampiezza di portata in quanto cancella una legge fascista e per di più contraria ai principi di recente affermatasi con la costituzione del nuovo Stato italiano.

2.4 Profili conclusivi. La legge n. 29/52.

In questo paragrafo si è avuto cura di esaminare la prima proposizione positiva della comminatoria della sanzione di nullità per inadempimento fiscale nell'ordinamento italiano. Si sono sottolineati i fattori contingenti ed i precedenti normativi che sfociavano nel testo di legge di cui al R. D. L. 27 settembre 1941, n. 1015; si sono presentate le posizioni della più chiara dottrina, che ricostruiscono la registrazione come *condicio juris* (Montel) o come requisito esterno e successivo la cui mancanza provoca l'invalidità del negozio (Santoro Passerelli), ancora come elemento capace di conferire piena efficacia ad un negozio, che viceversa può risultare compresso (Redenti).

Il quadro sin qui emergente è dunque netto nel rifiutare l'ipotesi ricostruttiva della sanzione nel senso di "nullità di pieno diritto", cioè nel senso letterale della norma: tentativi di fuga dalla lettera che trovano fondamento un po' nel particolare momento contingente, un po' nella *ratio* della norma, o che addirittura denunciano l'iniquità della disposizione in quanto fascista e dunque in contrasto col nuovo ordine costituzionale della Stato. Quando successivamente l'intervento del d. l. Lgt. 20 marzo 1945, n. 212, abroga la sanzione, la dottrina si divide, coerentemente con le posizioni su espresse - fra coloro che negano la riviviscenza ad un negozio "morto", cioè nullo,

privo di giuridica rilevanza, e coloro che, venendo meno il “fattore compressivo”, propendono per la riespansione degli effetti e dunque per la piena efficacia di un negozio vivo e vegeto. A fronte di questa variegata risposta scientifica, non si deve trascurare di analizzare le posizioni della giurisprudenza.

Si è avuto modo di vedere come per i giudici di legittimità l’interpretazione prevalente della norma fosse quella letterale, pur se in contrasto con l’essenza della nullità, e cioè l’originarietà. Quanto poi all’efficacia retroattiva del decreto abrogativo, un fronte pressochè unanime²³¹ l’ha negata fortemente ed in maniera costante.

La materia ha trovato definitiva sistemazione con legge del 26 gennaio 1952, n. 29, rubricata “Limiti della efficacia delle scritture non registrate nei termini, di cui al regio Decreto Legge 27 settembre 1941, n. 1015 convertito nella legge 29 dicembre 1941, n. 1470”, che all’articolo 1 dichiarava che “non può essere dichiarata, ai sensi del r. d. l. 27 settembre 1941, n. 1015, convertito in legge 29 dicembre 1941, n. 1470 la nullità degli atti stipulati sotto qualsiasi denominazione, che abbiano per oggetto trasferimenti o promesse di trasferimento di beni immobili o di diritti immobiliari, qualora già abbiano avuto luogo l’immissione in possesso e l’esecuzione della controprestazione dovuta.”; tale norma trovava un correttivo nel seguente art. 3, il quale escludeva l’applicazione dell’art. 1 se al momento di entrata in vigore della legge fosse già intervenuta sentenza dichiarativa di nullità passata in giudicato, oppure in caso di transazione o comunque di regolazione consensuale fra le parti delle conseguenze della nullità; altro

²³¹ Cass., nell’anno 1949: 9 marzo, n. 466; 28 aprile, n. 1015, 30 maggio, n. 1384; 30 giugno, n. 1642; 20 luglio, n. 1894; 4 agosto, n. 2169; 5 agosto, n. 2201; 8 agosto, n. 2251 e 2253; 13 settembre, n. 2442; 28 dicembre, nn. 2635 e 2671. Nel 1950, 19 gennaio, n. 160, a mente della quale “...si sostiene che, essendo nella specie la scrittura stata sia pur tardivamente registrata, è venuta meno la nullità prevista del r. decreto legge 27 settembre 1941 n. 1015. Tesi anche questa ripetutamente ripudiata dal Supremo collegio, che ha riconosciuto efficacia al decreto predetto, sia per gli atti formati successivamente alla sua entrata in vigore sia per quelli anteriori non registrati nel termine prefisso dal decreto medesimo, ancorché, nell’un caso e nell’altro, l’applicazione della nullità venga pronunciata dopo l’emanazione del decreto legislativo Luogotenenziale. 20 marzo 1945 n. 212, essendo privo quest’ultimo di effetto retroattivo e non potendo quindi essere invocato per poter sanare la nullità verificatasi nel periodo di tempo in cui il primo ebbe vigore”; ancora, Cass. nel 1954, 3 settembre, n. 3029 e 26 ottobre, n. 4129.

limite di applicabilità riguardava gli atti aventi data certa anteriore alla pubblicazione della legge con i quali l'alienante promittente avesse posto in essere trasferimenti o promesse di trasferimento a favore di terzi, o avesse ancora posto in essere atti di divisione. Su tali norme il Supremo Collegio aveva modo di consolidare il proprio orientamento, che avrebbe definito le questioni scaturite dalla l. n. 1015 e dalla sua abrogazione. In particolare, dalle numerose pronunzie emerge che la legge, come *jus superveniens*, si doveva applicare anche di ufficio²³², ed in ogni stato e grado del giudizio, compreso in sede di legittimità²³³. In questo caso²³⁴, il rinvio al giudice di merito si rendeva necessario qualora l'applicazione della legge sopravvenuta alla controversia importasse la necessità di accertamenti di mero fatto; viceversa il rinvio risultava superfluo laddove dagli atti risultasse, e non vi fosse contestazione in punto di fatto nel ricorso, la mancanza di alcuni requisiti richiesti dalla nuova legge. Ancora, la semplice esecuzione parziale della prestazione non era sufficiente per convalidare la scrittura²³⁵, mentre aveva effetto sanante se intervenuta prima dell'entrata in vigore della legge, anche se verificatasi oltre la scadenza dei termini stabiliti in contratto ed anche se la prestazione del compratore era avvenuta senza la cooperazione del venditore²³⁶; altro caso di sanatoria veniva riconosciuto nell'ipotesi di un'offerta di pagamento del residuo del prezzo convenuto, in conformità col testo contrattuale e prima della scadenza pattuita, anche se il venditore rifiutava²³⁷. Circa i limiti di applicabilità, dopo aver ribadito che i requisiti dell'immissione in possesso e dell'esecuzione della controprestazione evitano la declaratoria anche per le promesse di vendita²³⁸, la Corte sottolineava l'operatività di tali requisiti anche nel caso

²³² Cass. 23 febbraio 1954, n. 503.

²³³ Cass. 9 aprile 1953, n. 921; nel 1954: Cass. 8 febbraio, n. 313; Cass. 12 febbraio, n. 353; Cass. 13 aprile, n. 1172; Cass. 24 aprile, n. 1250; Cass. 15 novembre 1955, n. 3737.

²³⁴ Cass. 9 aprile 1953, n. 921.

²³⁵ Cass. 5 marzo 1934, n. 636, richiamata in punto da Cass. 5 febbraio 1953, n. 299; Cass. 2 agosto 1956, n. 3030; Cass. 27 novembre 1956, n. 4313; Cass. 7 maggio 1957, n. 1560.

²³⁶ Cass. 21 luglio 1956, n. 2840: la Corte riconosce efficacia sanante a seguito di deposito del prezzo presso istituto di credito effettuato dal compratore.

²³⁷ Cass. 14 giugno 1956, n. 2072.

²³⁸ Cass. 24 luglio 1954, n. 2666.

che il venditore ponesse in essere un'interversione del possesso²³⁹ (possesso che peraltro doveva consistere nella concreta attuazione del potere di fatto corrispondente all'esercizio del diritto reale che si era trasferito col negozio²⁴⁰). Circa infine il correttivo di cui all'art. 3, la Corte precisava che la nullità si conservava se dichiarata con sentenza passata in giudicato²⁴¹ ed anche in caso di transazione *inter partes* regolativa degli effetti della nullità, anche se questa non fosse stata rimossa; la nullità poteva però essere dichiarata se il ricorrente avesse, pur con effetti limitati e determinati, impugnato la decisione di merito anche in ordine alle conseguenze collegate con nesso di stretta derivazione alla declaratoria di nullità della scrittura non registrata²⁴².

Le ipotesi di nullità appena descritte, ed in definitiva l'intera vicenda legata alla legge 1470/41, in base alla quale la registrazione diveniva elemento intrinseco del contratto, non trovano collocazione scientifica plausibile in seno alla categoria tradizionale della nullità civilistica, come rilevato in più punti, e vanno allora correttamente inquadrare fra quelle norme emanate in periodo di guerra e quindi dettate da contingenze giustificative non fondate nel diritto tributario comune. Sembra questa la giusta chiave di lettura della vicenda normativa appena analizzata e che pertanto non può essere accostata alle altre ipotesi di cui al prosieguo della ricerca, né può essere interpretata come contraddizione al dato di fondo già emerso e riguardante il rifiuto della possibilità che ad un inadempimento fiscale possa seguire una comminatoria di nullità del contratto irregolare.

3. Le nullità per omissioni dichiarative di cui alla legge n. 165/90

Ulteriori ipotesi di nullità civilistica per mancato adempimento di obblighi fiscali, anch'esse ormai abrogate, sono state introdotte più di recente nel d. l.

²³⁹ Cass. I ottobre 1956, n. 3405.

²⁴⁰ Cass. 22 ottobre 1956, n. 3803. Nella specie la sanatoria non interveniva perché nel contratto di costituzione di enfiteusi l'enfiteuta era immesso nel possesso non a questo titolo ma a titolo di affittuario, nell'attesa che il fondo dedotto in contratto fosse liberato da ipoteche che lo gravava.

²⁴¹ Cass. 24 giugno 1954, n. 2180.

²⁴² Cass. 5 marzo 1954, n. 620.

del 27 aprile 1990, n. 90. Il legislatore, nella legge di conversione del 26 giugno 1990, n. 165, stabiliva una serie di regole in tema di determinazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, di rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto e contenzioso tributario e di altre disposizioni urgenti.

L'articolo 3, commi 13 - *ter* e *quater*²⁴³ sancivano la nullità degli atti pubblici tra vivi e delle scritture private formate o autenticate recanti trasferimenti di proprietà di unità immobiliari urbane, diverse da quelle strumentali all'esercizio dell'impresa e da quelle che formano oggetto di attività di produzione e scambio, o la costituzione ed il trasferimento di diritti reali sulle stesse, con esclusione di quelli relativi a parti comuni condominiali di immobili urbani e relative aree di pertinenza, nonché dei diritti reali di garanzia, ove mancasse la dichiarazione della parte o del suo rappresentante legale o volontario, attestante che il reddito era stato incluso nell'ultima dichiarazione dei redditi, ovvero il motivo per cui tale reddito non fosse stato dichiarato .

Passando ad esaminare le caratteristiche delle disposizioni, si può evidenziare che:

- Il campo applicativo era molto ampio, riguardando tutti gli atti pubblici tra vivi e le scritture private redatti dal 1 gennaio 1991.
- La comminatoria scattava allorché il contratto di trasferimento non contenesse o non avesse allegata la dichiarazione della parte o del suo rappresentante che il reddito dell'immobile era stato dichiarato nell'ultima dichiarazione dei redditi precedente all'atto, ovvero la esplicitazione del motivo per cui il reddito non era stato dichiarato. La dichiarazione spettava dunque al venditore, e solo la sua assenza provocava la nullità, mentre l'eventuale mendacio, non intaccando la validità dell'atto, poteva tuttavia provocare un giudizio di responsabilità del dichiarante in sede penale (falso ideologico di privato in atto pubblico).

²⁴³ La norma era già contenuta nei decreti legge 29 maggio 1989, n. 200; 28 luglio, n. 266 e 25 settembre 1989, n. 330, tutti reiterati. Nel disegno di legge originario la comminatoria della nullità era meglio congegnata in quanto si accompagnava a disposizioni transitorie recanti un condono immobiliare che agevolava l'emersione dei redditi evasi.

- La sanzione era volta a reprimere i comportamenti di evasione totale, non essendo prevista in caso di dichiarazione inferiore al valore reale o di errore nella classificazione dell'immobile.
- La nullità colpiva gli atti di trasferimento inerenti non solo la proprietà, ma anche i diritti reali minori: il venditore poteva però evitarla dichiarando di non essere titolare di reddito imponibile, come nel caso del nudo proprietario che alieni il suo diritto o del proprietario del fondo dominante che aliena automaticamente anche il diritto prediale.

Vi erano atti di trasferimento riguardanti una serie di tipologie di immobili espressamente esclusi dalla sanzione:

- Le parti comuni condominiali di immobili urbani, spesso non denunciate in base a pura dimenticanza e quindi non per scopi evasivi.
- Gli immobili non urbani, e cioè iscritti al catasto rustico (che andavano però iscritti nel catasto urbano entro il 31 dicembre 1993 ai sensi della medesima legge che è qui al nostro studio).
- Gli immobili strumentali per l'esercizio dell'impresa, iscritti nell'inventario di cui all'art. 2217, cod. civ., o nel registro dei beni ammortizzabili. Ancora, gli immobili al cui scambio o produzione è diretta l'attività d'impresa, e gli immobili dati in locazione i cui canoni sono soggetti ad Iva. (Nel caso di incertezza circa la qualifica di un fabbricato come rurale o come strumentale si rendeva opportuno inserire una relativa dichiarazione nell'atto, per evitarne la nullità).

Circa le tipologie di atti esclusi, oltre ai testamenti, la legge annoverava quelli inerenti procedure esecutive individuali o concorsuali, le scritture private non autenticate e le promesse di vendita futura, in quanto la nullità non derivava minimamente da una qualità del bene oggetto di trasferimento ed il reciproco obbligarsi delle parti a tempo futuro avrebbe potuto permettere al venditore di regolarizzare la propria posizione dichiarando il

reddito; non si prevedeva infine la possibilità di sanatoria se l'omissione derivasse da errore o mera dimenticanza della parte.

L'espedito dell'uso dello strumento civilistico della nullità, riemerso nell'ordinamento dopo una lunga assenza nel 1990 come sanzione di un comportamento fiscale evasivo, riguardante nel caso specifico la dichiarazione dei redditi da fabbricati, ha ricevuto da parte della dottrina una tiepida accoglienza, venendo definito come "*poco felice*"²⁴⁴. Effettivamente, l'analisi delle norme mette in luce una serie di antinomie.

In primo luogo è stato criticato il riferimento alla registrazione, il quale può non essere pregnante, giacché l'atto pubblico e la scrittura privata, pur formati ed autenticati da un notaio, non sempre sono portati all'ufficio del registro; quindi, si è sottolineata la singolare circostanza per cui il pubblico ufficiale che rilevi la causa di nullità ne debba fare denuncia non direttamente alla Procura della Repubblica ma ad essa per il tramite dell'Ufficio distrettuale dell'imposte dirette (oggi Agenzia delle Entrate) del luogo del domicilio fiscale dichiarato dalla parte²⁴⁵.

Tenendo da parte le pur notevoli perplessità tecniche, si deve più in generale constatare che le previsioni di cui alla legge n. 165/90, vigenti per tredici anni, hanno introdotto un'ipotesi di nullità per violazione di obblighi fiscali, inquadrabile come violazione di norme imperative ex art. 1418, co. 1, cod. civ., con conseguente regime di non convalidabilità, di imprescrittibilità della relativa azione, di legittimazione di chiunque sia interessato e di rilevanza da parte del giudice: dal punto di vista genetico, detta nullità scaturiva da una prescrizione formale, e cioè dalla mancata menzione, nel contratto o in allegato, del precedente tributario del bene immobile, mentre sul piano pratico, la sanzione importava una sorta di incommerciabilità del bene il cui reddito era stato evaso, salvo che il titolare non preferisse commettere una falsità, rispondendone poi ed eventualmente nell'apposita sede.

²⁴⁴ PERRUCCI, *Sulla nullità degli atti di trasferimento immobiliare*, in *Boll. trib.*, 1990, 1445.

²⁴⁵ V. *amplius* l'abrogato comma 13 - *quinquies*.

Oltre ai profili evidenziati²⁴⁶, bisogna far cenno anche a quelli riguardanti la responsabilità del notaio rogante. Ai sensi dell'art. 28, l. notarile n. 89/'13, il notaio incorre nelle gravi sanzioni di cui all'art. 138, l. n., se riceve un atto "espressamente proibito": fra i vizi che concretano la violazione disciplinare, la S. C.²⁴⁷ aveva espressamente compreso la nullità prevista ai sensi del comma 13 – *ter* qui analizzato. La pronunzia risultava estremamente significativa, in considerazione del lungo e mutevole orientamento giurisprudenziale riguardante l'art. 28. l. n. culminato²⁴⁸ da un lato con la totale equiparazione di atto "espressamente proibito" all'atto nullo ex art. 1418, cod. civ., e dall'altro con l'affiancamento delle ipotesi di nullità formali previste dalla legge 165 a quelle di cui al codice.

La linea della Cassazione era stata d'altra parte anticipata dalla giurisprudenza di merito²⁴⁹, che aveva affermato che l'addebito disciplinare mosso al notaio per omissione di cui all'al co. 13 - *ter* non costituiva omissione più lieve rispetto alle previsioni della l. n., in quanto tale omissione si concretava, fuori dal piano disciplinare, nella grave sanzione della nullità dell'atto comminata dal successivo comma 13 - *quater*.

La normativa²⁵⁰ è stata in fine abrogata²⁵¹, peraltro con efficacia retroattiva, dall'art. 23, l. n. 229/'03.

4. L'articolo 10 dello Statuto dei contribuenti: spunti di riflessione

²⁴⁶ V. anche per ulteriori problematiche connesse con i commi 13 - *ter* e 13 - *quater* i contributi di CASU, *Donazione con accettazione separata e autocertificazione di parte richiesta a pena di nullità*, in *V. not.*, 1999, 1075 e ss., dove l'autore approfondisce i rapporti della normativa ex co. 13 - *ter* e la donazione, e CALO', *Una decisione coraggiosa*, nota a decreto Trib. di Bolzano 7 aprile 2000, in *Riv. not.*, 2000, 1292 e ss., in cui si approfondisce la nullità di un trasferimento di bene italiano soggetto a regime tavolare in quanto il notaio austriaco rogante non osservava le prescrizioni dettate a pena di nullità, fra gli altri, dal co. 13- *ter*.

²⁴⁷ Cass. 1 febbraio 2001, n. 1394, con nota di MARRAZZI, *Responsabilità del notaio e art. 28 della Legge Notarile*, in *Giur. it.*, 2001, 1599 e ss.

²⁴⁸ Cass. 11 novembre 1997, n. 11128.

²⁴⁹ C. d'A. Napoli 11 maggio 1998, con nota di ROSSI, *Dichiarazione del sordomuto e significato della locuzione fine dell'atto*, in *Riv. Not.*, 1999, 708 e ss.

²⁵⁰ Per alcune riflessioni problematiche della dottrina in merito al sopravvenuto art. 10, Statuto dei contribuenti, si rinvia al prossimo paragrafo.

²⁵¹ RANOCCHI, *Finanziaria 2005: locazioni immobiliari tra nullità e definizioni preventive*, in *Forum fisc.*, 2005, 5, 60, parla di "soppressione alla chetichella".

Quanto analizzato nei precedenti paragrafi dà ampia conferma al dato più volte rilevato, e cioè che il principio per cui la nullità dell'atto civile potesse derivare da una norma tributaria non ha attecchito nell'ordinamento giuridico italiano, al di là di effimeri episodi.

Il tema è sembrato definitivamente archiviato con l'entrata in vigore di una norma positiva, contenuta nell'art. 10, Statuto dei contribuenti, la quale ha sancito per contro un vero e proprio divieto di uso dello strumento civilistico della nullità per il legislatore tributario.

Prima di entrare nel merito della norma, è opportuno svolgere qualche rilievo preliminare sulla legge che la contiene, la n. 212 del 27 luglio 2000, per meglio comprenderne la portata.

Il provvedimento, venuto alla luce dopo numerosi e travagliati tentativi²⁵², è costituito da un *corpus* normativo nato dall'esigenza di dettare regole che tutelino all'interno dell'obbligazione tributaria la posizione del contribuente rispetto alla controparte pubblica, con intento evidentemente perequativo e di adeguamento al modello costituzionale. L'intervento legislativo è peraltro notevole per l'approccio non più casistico, ma di ampio respiro, che consiste in un dettato di principi, di cui parte della dottrina aveva anche auspicato la costituzionalizzazione²⁵³.

In coerenza con quanto sopra, la legge accanto ad un elenco dei diritti dei contribuenti, detta le linee guida per la futura legislazione tributaria che deve rispettare una serie di principi stabili ed affidabili e tali da sottrarre all'Amministrazione la facoltà di interpretare *ad libitum* la norma tributaria²⁵⁴.

²⁵² La legge è stata approvata dopo la presentazione di vari progetti, fra i quali si segnalano i disegni di legge Leonardi e il ddl costituzionale Visco, presentati nel corso dell'XI Legislatura.

²⁵³ Fra questi ANTONINI L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 6299, e FALSITTA, *Lo Statuto dei diritti dei contribuenti e il Castello dei Pirenei*, in *Corr. giur.*, 2002, 14.

²⁵⁴ Cfr. le norme di cui agli artt. 1, 3 e 4, Statuto, per cui "le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo", "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica" e, ancora, "non si può disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi"

L'analisi delle disposizioni e dei principi²⁵⁵ contenuti nello Statuto esula dal presente lavoro; sembra opportuno tuttavia riportare l'articolo 1, e la lettura che di esso ha fatto la giurisprudenza, per meglio intendere le tematiche affrontate in prosieguo di trattazione. La norma dichiara che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate e modificate solo espressamente e mai da leggi speciali": simili affermazioni hanno provocato una serie di problemi relativi alla loro effettiva portata, dovuti alla circostanza che il legislatore si fosse espresso in sede di legge ordinaria. La giurisprudenza di legittimità, con sent. del 6 novembre 2003, n. 7080 ha ritenuto pertanto di doversi esprimere su questa clausola "rafforzativa" o "autoqualificativa", affermando che le norme di cui allo Statuto hanno un preciso portato normativo ed interpretativo in quanto sono allo stesso tempo attuative di precetti costituzionali e principi dell'ordinamento tributario. Ancora, la Corte ha sottolineato che era volontà del legislatore quella di conferire al testo di legge, nell'ambito dell'ordinamento di appartenenza, valore rafforzato e posizione sovraordinata rispetto alla legislazione di settore. Attraverso il consueto canone di cui all'art. 12, co. 2, prel., la Cassazione ha completato il suo pensiero asserendo che qualsiasi dubbio applicativo o interpretativo riguardante una disposizione tributaria che sia inquadrabile nelle tematiche affrontate dallo Statuto dev'essere letta in conformità di quanto da esso stabilito, ancorché ad esso antecedente.

La pronuncia appena esaminata ha dunque effettivamente conferito un valore rafforzato all'autoqualificazione di cui all'articolo 1, valore che una dottrina conservatrice²⁵⁶ tendeva a revocare in dubbio anche con toni aspri, in contrasto con altri autori²⁵⁷ che più cautamente riconoscevano allo Statuto un valore privilegiato in quanto teso ad attuare i principi costituzionali.

²⁵⁵ V. *amplius* TINELLI, *I principi generali*, in *Atti del convegno "Lo statuto dei diritti del contribuente"*, Perugia, 10 marzo 2001, in *Il Fisco*, 2001, 12945.

²⁵⁶ FALSITTA G., *ult. cit.*, p. 15; MALAGU', *Lo Statuto dei diritti del contribuente ed il suo Garante*, in *Boll. trib.*, 2000, 1203 e ss .

Peraltro la pronunzia della S. C. si è allineata ad un consolidato orientamento espresso in sede costituzionale²⁵⁸ in base al quale l'autoqualificazione non può derivare esclusivamente da un'affermazione di principio del legislatore, ma deve rispondere puntualmente alla natura delle disposizioni interessate, tenuto anche conto dei rapporti di esse con le altre norme dell'ordinamento o con i rapporti disciplinati.

Il Supremo giudice si è orientato dunque verso una lettura "garantista" dello Statuto, lettura "costituzionalmente orientata" che influenza lo stesso ordinamento tributario²⁵⁹. In questo senso, dottrina autorevole ha affermato che lo statuto ha funzione di "piccola costituzione"²⁶⁰ da osservarsi nei rapporti fra cittadini ed amministrazione fiscale e nella legislazione tributaria. Fra le aree di intervento particolarmente interessante si rivela la terza, individuata dalle disposizioni dall'art. 8 all'art. 13, la quale enuclea una serie di precetti subito applicabili alle parti del rapporto tributario. L'art. 10, rubricato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente", pone i principi di collaborazione e di buona fede a presidio del rapporto fra contribuente e Fisco (rapporto che, come autorevoli autori hanno ricordato²⁶¹, s'iscrive pienamente nel novero dei rapporti intersoggettivi disciplinati dall'art. 1175, cod. civ.).

²⁵⁷ SCALINCI, *Verso una nuova codificazione: uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole*, in *Rass. trib.*, 2003, 619 e ss. L'autore in quest'intervento sottolinea il valore di codificazione dello Statuto rievocando l'impegno di Ezio Vanoni.

²⁵⁸ Fra le altre, C. Cost. n. 219/84, n. 192/87, n. 1002/98, e n. 84/90.

²⁵⁹ In questo senso è Cass. 30 marzo 2001, n. 4760: "se si commette l'errore di identificare il legislatore con il Ministero delle finanze, allora la norma in esame può essere intesa nel senso che abbia voluto garantire all'erario il minore esborso possibile. Ma se, invece, la volontà legislativa deve essere ricostruita in ragione dei canoni costituzionali di razionalità, uguaglianza, imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione (ai quali si richiama anche il recente Statuto del contribuente, art. 1, co. 1, della l. 27 luglio 2000, n. 212), la norma deve essere esaminata non soltanto nell'ottica degli interessi erariali, ma anche in quella degli interessi del contribuente. Anche quando [...] si tratti di leggi in senso sostanziale emanate dal Governo su delega parlamentare, anzi, proprio quando si tratta di "leggi di parte", la lettura costituzionale deve essere più penetrante".

²⁶⁰ Così MARONGIU su *Il Sole 24 ore* del 3 marzo 2000.

²⁶¹ La dottrina ha a lungo dibattuto circa l'applicabilità della norma ai suddetti rapporti. In questo senso, BENATTI, *Principio di buona fede ed obbligazione tributaria (appunti per una discussione)*, in *Boll. trib.*, 1986, 947; REGAZZONI, *Il principio di buona fede in diritto tributario*, in *Il Fisco*, 1994, 10015; MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, 1275. Altri autori hanno invece mutuato il dovere di buona fede non dal codice civile ma dall'art. 97, Cost. e precisamente come corollario del principio di buon andamento che non riguarda solo il Fisco come pubblica amministrazione ma anche i rapporti che esso instaura con i contribuenti. Così ANTONINI

Il principio è corredato da quattro norme:

- 1) Non è sanzionabile il contribuente che si è conformato alle disposizioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria se poi la stessa li ha modificati;
- 2) Non è sanzionabile il contribuente per quei comportamenti posti in essere in diretta conseguenza di ritardi, omissioni ed errori dell'Amministrazione;
- 3) Non sono sanzionabili le violazioni relative ad obiettive condizioni di incertezza sull'applicazione della norma tributaria o quelle aventi natura meramente formale, senza alcun debito di imposta;
- 4) Non è applicabile la sanzione della nullità ai contratti per violazioni di carattere esclusivamente tributario (comma 3, ultima parte).

Tale ultima norma, contenuta nell'inciso finale dell'articolo, che è di preminente interesse nella presente trattazione, non ha suscitato eccessivo interesse in dottrina²⁶², interesse che pur meritava viste le importanti conseguenze che da essa scaturiscono: si stabilisce infatti che una violazione di rilievo squisitamente fiscale non può trovare la sua sanzione nella comminatoria di nullità dell'atto, che è e resta sanzione di tipo civile. Letto in altri termini, ciò vuol dire che non è applicabile il sistema delle nullità negoziali di cui al codice, fra cui quella per frode alla legge (1344, cod. civ.) ai contratti che violano disposizioni di rilievo puramente fiscale.

4.1 La dottrina e la giurisprudenza precedenti allo Statuto: la repressione della violazione con rimedi propri e non civilistici

E., *Norma di legge, standard giuridico e risoluzione ministeriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, 422; DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in *Tratt. dir. trib.* diretto da Amatucci, Padova, 2001, Vol. I-2, p. 653; DELLA VALLE, *Révirement ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 587.

²⁶² Fra i pochi, GLENDI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2002, 2415, che ne evidenzia il significato a livello pratico e ROSSI P., *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: l'inapplicabilità del sistema delle nullità civili alle violazioni di rilievo esclusivamente fiscale*, in FANTOZZI - FEDELE, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 597; BUSCEMA - FORTE - SANTILLI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente. Analisi dottrinale ed evoluzione giurisprudenziale*, Padova, 2002, p. 93.

L'intervento legislativo corona un costante orientamento dalla dottrina che aveva negato appunto che il negozio potesse cadere solo per motivi fiscali.

A tali conclusioni era pure giunta la giurisprudenza di legittimità.

La dottrina civilistica è stata pressochè sempre orientata in senso contrario ai tentativi legislativi di privare dell'efficacia giuridica i negozi posti in essere in violazione di soli parametri tributari, arrivando a questa conclusione pur percorrendo sentieri argomentativi in parte divergenti.

Un primo orientamento partiva dagli effetti che si volevano prodotti dall'introduzione di una norma proibitiva²⁶³, e tale analisi era condotta risalendo alla *ratio* del divieto stesso. Se esso scaturiva “*da un interesse sociale, dal bisogno di difesa della sicurezza giuridica, si ha lex perfecta che genera nullità*”; se invece lo scopo del divieto era solamente “*di polizia, di finanza, di disciplina, allora il divieto che ne scaturisce non tocca l'esistenza o l'efficacia del negozio vietato, ma può produrre, secondo i casi, delle multe, delle penalità, dei provvedimenti disciplinari, e simili*”²⁶⁴.

Un'altra tesi²⁶⁵, più recente, muoveva dalla constatazione che le norme tributarie, ancorché inderogabili, non erano proibitive né precettive in quanto non erano poste per contrastare interessi non meritevoli di tutela, né erano attributive di tutela in presenza di date circostanze. Siccome quindi la funzione delle norme tributarie era quella di “*assumere quale indice di capacità contributiva un dato fatto oggettivamente variabile a seconda della struttura delle singole norme impositive e di disciplinare strumenti funzionali al prelievo*”, era coerente che esse fossero escluse dall'ambito applicativo dell'art. 1344²⁶⁶, cod. civ., non potendosi concepire una “*frode in senso tecnico rispetto a tali norme*” .

Ma la tesi²⁶⁷ che ha riscosso maggiore favore ha fatto leva, più generalmente, sull'autonomia del sistema tributario rispetto a quello

²⁶³ Il riferimento alle leggi proibitive era contenuto nell'art. 12, prel. Cod. civ. 1865, ed è stato poi sostituito nell'attuale cod. civ. col riferimento alle norme imperative.

²⁶⁴ FERRARA F. sen., *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, Padova, 1914, p. 23 e ss.

²⁶⁵ CARRARO, *Negozio in frode alla legge*, Milano, 1943, p. 170 e ss.

²⁶⁶ La tematica della frode verrà analizzata più avanti e in rapporto con l'elusione fiscale.

²⁶⁷ Così DE NOVA, *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, 446; IDEM, *Il contratto e i nuovi contratti: disciplina valutaria*, in *Riv. dir. val.*, 1985,

civile²⁶⁸. Tale autonomia implica che il diritto tributario abbia al suo interno mezzi propri capaci di ristabilire gli equilibri compromessi, rimedi calibrati alla *ratio* della norma violata, e non sproporzionati come i rilievi civilistici. Sul versante giurisprudenziale si è affermato in modo molto consolidato il principio per cui l'ipotesi di cui all'art. 1418, co. 1, cod. civ., è espressione di un generale principio teso a prevedere e disciplinare i casi in cui dalla violazione di una norma imperativa non discenda un'ipotesi specifica di nullità per il negozio violativo²⁶⁹. A fronte di una violazione non specificamente colpita da nullità è necessario operare un controllo sulla natura della disposizione violata, che si risolve nell'analisi dello scopo della norma violata e della natura della tutela offerta dall'ordinamento nel caso specifico. In coerenza con questi postulati, se il contratto vietato è sottoposto ad un trattamento sanzionatorio diverso (di tipo penale, o amministrativo) non si fa luogo alla comminatoria della nullità, se, guardando lo scopo della norma, l'interesse sotteso è meglio tutelato da altri rimedi più specifici. Applicazioni di questi principi generali si sono avuti in tema di frode fiscale²⁷⁰, laddove la Corte ha definito tale comportamento illecito passibile di sanzioni esclusivamente di tipo fiscale, senza revocare in dubbio la validità dei contratti che ne fossero il mezzo di trasmissione.

4.2 La nullità del contratto per violazione dell'art. 53, Cost., inteso come norma imperativa

E' utile dar conto di un altro orientamento della Cassazione in base al quale la violazione di una norma esclusivamente fiscale ha comportato la nullità

1006; SACCO, *Obbligazioni e contratti*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da Rescigno, vol. X, 1986, p. 271; SCOGNAMIGLIO, *Dei contratti in generale*, in *Commentario al codice civile*, Scialoja – Branca, Bologna - Roma, 1970, p. 324; SANTORO PASSERELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1991, p. 192.

²⁶⁸ Per un *excursus* storico delle posizioni della dottrina in materia v. la parte introduttiva del presente lavoro

²⁶⁹ *Ex plurimis*, Cass. 27 novembre 1975, n. 397; Cass. 20 settembre 1979, n. 4828, e Cass. 11 ottobre 1979, n. 5311.

²⁷⁰ V. Cass. 19 giugno 1981, n. 4024; Cass. 24 ottobre 1981, n. 5571. Ancora, Cass. S. U. 2 giugno 1984, n. 3357; è fuor di luogo comminare la nullità del contratto violativo visto che lo scopo del legislatore non è quello di reprimere l'evasione fiscale, ma di evitare

del contratto: si tratta dell'ipotesi in cui la Corte ha ravvisato l'intento di traslare convenzionalmente l'onere economico del tributo dal soggetto che ne ha realizzato il presupposto ad altri. Il fondamento normativo è rinvenuto nella Costituzione all'art. 53, che dispone che ogni manifestazione di capacità contributiva deve corrispondere ad una riduzione del patrimonio di colui che l'ha posta in essere: da ciò deriva che ogni patto volto a traslare il peso economico del tributo a soggetto diverso violerebbe il precetto costituzionale e cadrebbe inficiato da nullità per contrarietà ad una norma di ordine pubblico (si configurerebbe peraltro una concorrente violazione del più generale obbligo di solidarietà sociale sancito dall'art. 2, Cost.)²⁷¹.

La ricostruzione offerta dalla Corte ha trovato forte resistenza in dottrina, in quanto, si è detto, l'art. 53, pur letto nell'ottica dell'art. 2, non traspone a livello costituzionale un divieto di disciplinare, con effetti *inter partes*, l'attribuzione del carico fiscale nelle imposte dirette ed indirette. Da un lato perché la traslazione dell'onere fiscale può avvenire, in via di fatto, tramite meccanismi economici che spostino l'onere dell'imposta sui prezzi o sui corrispettivi, dall'altro perché sono presenti nell'ordinamento norme che in modo esplicito (art. 30, D. P. R. n. 600/'73) o implicito ammettono la possibilità che, dato il non perfetto operare del meccanismo delle rivalse, l'incidenza finale del tributo non corrisponda all'effettiva capacità manifestata²⁷². *En pendant*, quelle previsioni che sanciscono la nullità dei

l'esportazione di capitali all'estero e che il rimedio, proprio dell'ordinamento tributario, consiste nell'irrogazione di sanzioni tali da permettere il recupero dell'imposta evasa.

²⁷¹ Lunga la teoria delle pronunzie. In Cass. 22 agosto 1981, n. 4974, e Cass. 29 novembre 1981, n. 6286, si è affermato che è invalida qualunque clausola pattizia che implichi il trasferimento del sacrificio patrimoniale costituito dall'imposta relativa a manifestazioni di ricchezza del trasferente per contrasto con norme di ordine pubblico (per tali intendendo quelle che obbligano il sostituto d'imposta a rivalersi sul sostituito). In Cass. 5 gennaio 1985, n. 5, la nullità di qualunque patto traslativo è ricollegata alla norma costituzionale dell'art. 53, co. 1, poiché "essa esprime un principio di ordine generale – in quanto tale inderogabile". La tesi è ripresa dalla successiva Cass. S. U. 18 dicembre 1985, n. 6445, che conferma l'imperatività ed immediata precettività dell'art. 53. V. anche ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005, p. 241 e ss. e PAPARELLA, *Studi preliminari sui profili teorici e sistematici dell'accollo nel diritto tributario*, Roma, 2005, p. 99 e ss.

²⁷² V. gli artt. 62, D. P. R. n. 131/'86; 64, co. 3, D. P. R. n. 600/'73; gli abrogati 36, co. 1, d. lgs. n. 346/'90 e 26, D. P. R. n. 643/'72. Si tratta di casi in cui il legislatore tributario in modo diretto od operando un rinvio al codice civile facoltizza il debitore, o uno dei debitori, ad utilizzare lo strumento della rivalsa. Oggi la legittimità dell'accollo di obblighi tributari è sancito dall'art. 8, Statuto.

patti che spostano l'onere del tributo, rispondono ad un'esigenza propria del tributo, che non vuole impedire il trasferimento, ma al contrario che esso importi illecita sottrazione di imponibile. Eccone gli esempi²⁷³: il caso di rivalsa obbligatoria (art. 64, co. 1, D. P. R. n. 600/'73; il divieto di intrasferibilità dell'INVIM (abr. Art. 27, D. P. R. n. 643/'72), voluta per impedire che la sua violazione riduca l'imponibile; l'art. 62, D. P. R. del registro, che riferisce l'obbligazione a tutte le parti coinvolte per impedire patti in deroga alla solidarietà sancita dall'art. 57, co. 1.

In conclusione, il quadro tracciato permette di affermare che non è presente nell'ordinamento giuridico il divieto di trasferimento convenzionale dell'onere d'imposta, come conseguenza in sé, tale divieto non potendo discendere né dal precetto costituzionale, né da altra norma positiva.

4.3 L'art. 10 e l'art. 62, T. U. del registro in due pronunzie contrastanti della Corte di Cassazione

Nell'ambito delle problematiche connesse con il disposto dell'art. 10, co. 3, ult. parte, Statuto, sembra opportuno aggiungere qualche riflessione riguardo ad un'interessante pronunzia della S. C.²⁷⁴, in considerazione poi del recente cambio di orientamento.

In merito alla pronunzia più risalente, le parti stipulanti un contratto preliminare di compravendita avevano stabilito in una clausola di indicare nel definitivo, a fini fiscali, un prezzo inferiore a quello concordato: tale clausola risultava nulla per violazione degli art. 62 e 72, T. U. di registro, e poichè la Corte di merito ne deduceva l'essenzialità ed applicava gli art. 1418 e 1419, cod. civ., la sanzione si propagava all'intero contratto. La Cassazione riteneva poi di avallare la prospettazione del giudice di secondo grado e confermare la nullità del preliminare.

²⁷³ Per le problematiche connesse, v. *amplius* CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, 475 e ss.

²⁷⁴ Cass. 7 marzo 2002, n. 3328.

La decisione ha destato clamore in quanto non in linea con la considerazione generale²⁷⁵ per cui la norma tributaria, in quanto posta a tutela di interessi pubblici settoriali, non pone divieti di carattere civilistico, e quindi un contratto tipico, qual'è quello in parola, pur finalizzato ad evitare l'adempimento di un obbligo tributario, non dev'essere sanzionato con la nullità in considerazione del fatto che realizza un'evasione d'imposta, la quale come illecito tributario riceve un proprio trattamento esclusivamente all'interno del sistema tributario, tanto sul piano della sanzione irrogabile come sul piano dei poteri accertativi in merito al *quantum debeatur*.

Le norme tributarie, pertanto, non operano modifiche sulla disciplina civilistica dei contratti cui si riferiscono, ma determinano gli effetti tributari di questi ultimi²⁷⁶. Tale indirizzo trova conforto nella lettura della clausola di salvezza di cui all'art. 1418, co. 1, cod. civ.: la repressione della violazione fiscale non va pertanto ricercata alla stregua dei parametri codicistici degli artt. 1343, 1344 o 1345 - 1418, co. 2, cod. civ., ma in base alla normativa tributaria specifica.

Accennati questi argomenti, il cui approfondimento verrà affrontato in tema di elusione tributaria, bisogna tornare alle problematiche specifiche affrontate nella sentenza. La Corte ha affermato la sussistenza della nullità del preliminare di compravendita per propagazione del vizio contenuto nella clausola ritenuta essenziale e dettata in spregio di articoli specifici del T. U. di registro che costituirebbero "altri casi [di nullità] stabiliti dalla legge" di cui all'art. 1418, co. 3, cod. civ.; per l'art. 62, "i patti contrari alle disposizioni del presente testo unico, compresi quelli che pongono le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente, sono nulli anche per le parti", mentre per il successivo art. 72 si stabilisce che "se viene occultato anche in parte il corrispettivo convenuto, si applica la sanzione amministrativa [...]".

²⁷⁵ Espressa più volte dai giudici di legittimità. V. Cass. 18 aprile 1975, n. 1459; Cass. 27 ottobre 1984, n. 5515; Cass. 5 novembre 1999, n. 12327.

²⁷⁶ Cass. 7 settembre 1982, n. 4843.

Da una prima lettura dell'art. 62 si evince come esso rechi un caso di nullità particolare²⁷⁷, in quanto applica tale sanzione ad un'ipotesi di simulazione relativa di un elemento del contratto che sarebbe sottoposta al ben diverso trattamento di cui all'art. 1414, cod. civ.; ciò detto, non sembra potersi condividere la posizione della Corte che pare utilizzare la norma in funzione demolitiva di ogni fattispecie negoziale che violi la normativa del registro: per i giudici, la sottrazione di base imponibile, di qualunque entità essa sia, produrrebbe nullità del contratto. Infatti la condotta evasiva, ogni qual volta si verta in tema di registrazione di un contratto, non può che discendere da un accordo contrario alla normativa del registro stretto delle parti stipulanti. Tale ragionamento farebbe tuttavia ricadere tutte le ipotesi evasive sotto il dettato dell'art. 38, T. U. del reg., che disciplina l'indifferenza del prelievo alle ipotesi di nullità o annullabilità dell'atto considerato, e vieta il rimborso nel caso che il vizio sia imputabile alle parti, e nel caso che si esamina la nullità è appunto imputabile a queste ultime.

Per evitare confusioni, è necessario indagare la *ratio* delle due disposizioni. L'art. 38 mira ad evitare manovre elusive subordinando il rimborso (e quindi il venir meno della fattispecie imponibile) al fatto che la nullità sia accertata da una sentenza passata in giudicato, ovvero la causa di invalidità non sia imputabile alle parti, ovvero ancora che l'atto non sia suscettibile di ratifica, convalida o conferma; è quindi evidente che il legislatore del registro si è qui riferito alla nullità per come disciplinata nel codice civile e vuole evitare che le parti diano vita ad un contratto nullo con lo scopo di sottoporlo alla più mite tassazione in misura fissa. Se questo è il significato dell'art. 38, l'art. 62 non dovrebbe considerare nulli tutti i contratti che in modo generico comportino violazioni delle norme del testo unico, con il risultato di ricaduta nella disciplina del prefato art. 38, ma più verosimilmente sembrerebbe sancire la nullità dei patti, contenuti nei contratti - presupposto dell'imposta, che cerchino di evitare una registrazione obbligatoria oppure di sottrarre uno o più soggetti passivi al pagamento dell'imposta o delle sanzioni. Si tratta in sostanza di

²⁷⁷ FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2000, p. 538.

quell'insieme di ipotesi in cui si attua il tentativo di fuga dall'*an debeat* della prestazione tributaria, e non anche delle ipotesi in cui viene posta in essere un'infedele dichiarazione della base imponibile del tributo: questi casi s'inquadrano nelle fattispecie di sottrazione del corrispettivo o del valore dichiarato ed hanno un trattamento sanzionatorio esclusivamente di carattere tributario e regolato dal testo unico.

Affrontata l'analisi di cui sopra, non è mancato chi²⁷⁸ ha affermato che la cesura fra rapporto giuridico privatistico e rapporto d'imposta sia sottolineata dall'art. 10, co. 3, ult. parte, Statuto, arrivando ad affermare un'implicita abrogazione dell'art. 62, T. U. del registro da parte della norma in parola. Tralasciando questo spunto suggestivo, che non trova per ora ulteriore riscontro, non resta che rilevare la pericolosità di certe pronunzie giurisprudenziali che penetrano gli equilibri dettati dal legislatore tributario per risponde ad uno specifico fine mutandoli profondamente, nel tentativo, in questo caso, di estendere la nullità di una singola clausola contrattuale voluta dall'art. 62, T. U. del reg., a tutta la convenzione mediante il meccanismo di propagazione dovuto al giudizio di essenzialità della clausola in parola.

Le considerazioni espresse sopra trovano corpo nella recente pronunzia del 28 febbraio 2007, n. 4785²⁷⁹, nella quale la Corte affronta la delicata problematica degli effetti della frode fiscale sul negozio civile giungendo ad affermare un principio diametralmente opposto a quello fin'ora esposto. Nel caso di specie, la S. C. ha statuito che la clausola del negozio contenente una pattuizione volta ad eludere l'imposta di registro non comporta la nullità dell'intero negozio, trovando essa sanzione appropriata nell'ambito di quelle specificatamente dettate dall'ordinamento tributario. Con tale pronunzia il S. Collegio si riallinea ai suoi precedenti più risalenti e si dimostra attento a non stravolgere il delicato equilibrio fra sanzione civilistica generale e sanzione propriamente tributaria.

²⁷⁸ FRANCESCHIN, *Nullità del contratto per violazione di norme fiscali?*, nota a Cass. 7 marzo 2002, n. 3328, in *Foro pad.*, 2003, 276.

²⁷⁹ Sintetizzata in *Corr. giur.*, 2007, 1512.

4.4 L'art. 10 e il contrasto con la disciplina della l. n. 165/'90. Cenni

Esaurite le prime problematiche connesse alla norma statutaria al nostro studio, prima di scendere all'analisi dei casi specifici di contrasto con norme positive di segno opposto, si deve dar conto della circostanza per cui parte della dottrina²⁸⁰ ha proposto un quesito interpretativo in merito alla norma, osservando che essa manca di chiarezza, in quanto non esplicita se il divieto che sancisce sia ristretto alle sole ipotesi espresse nei tre commi, o se, viceversa, il divieto di comminare la nullità del contratto per violazioni di precetti a carattere esclusivamente tributario sia generalizzato ed abbia portata generale. Tale dubbio discende anche dalla collocazione sistematica nell'art. 10, che qualcuno ha definito “*sicuramente censurabile*”²⁸¹. La risposta al quesito, per cui si rimanda alle riflessioni conclusive sull'art. 1, co. 346, l. fin. '05, riveste notevole importanza poiché da essa dipendono due ricostruzioni diverse della portata dell'art. 10, co. 3, ult. parte, Statuto e quindi in definitiva, l'ammissibilità o meno nell'ordinamento della nullità dell'atto come sanzione di norme tributarie.

Per ora, resta da accennare al problema ermeneutico sorto con l'avvento della norma, e relativo alla sopravvivenza dei commi 13 - *ter*, 13 - *quater*, 13 - *quinquies*, dell'art. 3, legge n. 165/'90 dato il patente contrasto delle normative considerate.

In primo luogo, si è partiti dalla constatazione che entrambe le norme erano contenute in leggi ordinarie, e quindi in fonti paritetiche, per cui in base al consueto canone della prevalenza della legge posteriore si sarebbe dovuto procedere all'abrogazione della legge n. 165/'90, nella parte confliggente con l'art. 10, co. 3, e precisamente nel suo dispositivo sanzionatorio. Tale soluzione poteva tuttavia non essere condivisa, qualificando le norme di cui alla legge del '90 come speciali rispetto alla normativa dello Statuto ed optando quindi per la conservazione dei dettati dei commi 13 - *ter* e *quater*, in base a due considerazioni: il fine specifico del legislatore, individuabile

²⁸⁰ LOLLIO, *La tutela del contribuente e nullità degli atti*, in *Boll. trib.*, 2002, 1143 e ss.

nel meccanismo coercitivo che obblighi il contribuente a far emergere redditi fondiari evasi relativi ad unità immobiliari urbane, e la gravità della sanzione comminata. Tale opzione ricostruttiva avrebbe fatto salva la previsione antielusiva, ma si poneva in totale distonia con la lettera dell'art 1, Statuto, e cioè con la clausola autoqualificativa, ed in particolare con la sancita inderogabilità - immodificabilità delle norme statutarie in maniera tacita e da parte di leggi speciali; distonia che emergeva per altro verso se alla norma statutaria si riconosceva il ruolo di norma attuativa della Costituzione, con conseguente possibilità che le norme sospette potessero soccombere per via di una declaratoria di illegittimità costituzionale da parte della Consulta.

I percorsi problematici appena espressi non sono approdati a soluzioni soddisfacenti per l'intervenuta abrogazione²⁸² dei commi 13 - *ter*, 13 - *quater*, 13 - *quinqies* della legge 165/'90 ad opera dell'art. 23, co. 2, l. 29 luglio 2003, n. 229. I cenni fatti derivano dalla circostanza, rara e condivisa con la norma della l. fin. 2005 che fra poco si deve analizzare, della contemporanea vigenza della norma specifica recante la sanzione civilistica con il divieto generale posto dallo Statuto.

La norma abrogativa appena ricordata, con una soluzione originale e derogativa del dettato dell'art. 11, prel., ha previsto peraltro una sanatoria retroattiva degli atti colpiti dalla nullità, fatti salvi però i diritti dei terzi trascritti anteriormente alla data di entrata in vigore della legge: tale affermazione, letta alla stregua degli insegnamenti di diritto civile²⁸³, sembra doversi riferire alle situazioni giuridiche già definite al momento dell'entrata in vigore della legge da sentenza passata in giudicato o da contratto di transazione. Fra le conseguenze più cospicue, la principale²⁸⁴ consiste nel fatto che l'acquirente, che in passato avesse visto annullare il suo titolo, si è trovato legittimo proprietario del bene, senza dover salvare

²⁸¹ ROSSI P., *op. cit.*, p. 611.

²⁸² LEO, *Sanate le dichiarazioni sul reddito fondiario*, in *Guida al diritto de Il Sole 24 ore* 2003, 36, 60 e ss.

²⁸³ COVIELLO, *Manuale di diritto civile italiano*, parte generale, Milano, 1924, p. 116 e ss.

gli effetti del suo acquisto attendendo il termine dei cinque anni della trascrizione sanante di cui all'art. 2652, n. 6, cod. civ.; ancora, le azioni *medio tempore* intentate da terzi per far dichiarare la nullità del negozio nel predetto lasso di tempo vanno incontro al necessario rigetto da parte dal giudice investito della controversia.

5. La legge finanziaria per il 2005

L'espunzione dall'ordinamento giuridico delle ipotesi di nullità del contratto per le dichiarazioni omesse in sede di stipula sembrava aver esaurito il tema che è all'attenzione di questo lavoro; tuttavia il legislatore è nuovamente intervenuto in questo senso sancendo la nullità di alcuni tipi di contratto per violazioni dell'obbligo tributario della registrazione. L'emanazione della norma è avvenuta nelle legge del 30 dicembre 2004, n. 311 (finanziaria per il 2005), art. 1, commi 341, 342, 343 e 346.

Questo *corpus* normativo è volto alla repressione di comportamenti evasivi riguardanti, nel campo dei redditi immobiliari, i contratti di locazione. Tali comportamenti hanno riflessi notevoli sulle imposte dirette, su quelle sugli affari e sull'Iva, e sono fortemente agevolati dal sempre più netto distacco dei valori reali rispetto a quelli catastali: la politica di contrasto del legislatore fiscale si è pertanto tradotta in provvedimenti che sistematicamente riguardano tanto il momento genetico del contratto che deve sottoporsi a registrazione, quanto la durata del rapporto, col doppio fine di far emergere il canone reale nei rapporti dichiarati e i rapporti *tout court* che invece sono integralmente sottratti al pagamento delle imposte.

1) Per il conseguimento del primo degli scopi richiamati, l'intervento ha riguardato l'inserimento di norme di tenore analogo nel T. U. di registro e nel D. P. R. n. 600/73 (recante disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) che incentivino le dichiarazioni veridiche grazie ad una limitazione dei poteri accertativi dell'Amministrazione.

²⁸⁴ Per i profili di responsabilità del pubblico ufficiale rogante l'atto nullo v. l'analisi di CASU, *Abrogazione dell'art. 3, co. 13 - ter del decreto legge 27 aprile 1990, convertito con legge 26 giugno 1990, n. 165*, in *Cons. naz. Not. - Quad. sem.*, n. 1-2004.

Nel primo testo normativo è stato introdotto l'art. 52 - *bis*, a mente del quale l'Amministrazione non può procedere alla liquidazione dell'imposta complementare di registro ove il contribuente abbia dichiarato un canone non inferiore al 10% del valore dell'immobile (determinato ai sensi del precedente articolo 52).

Nel D. P. R. n. 600 invece all'art. 41 - *ter*, co. 1, si stabilisce che l'Amministrazione non può procedere all'accertamento di un maggior reddito da fabbricato locato se il contribuente ha dichiarato un reddito superiore ad una soglia minima²⁸⁵.

2) Di maggior interesse si rivelano le norme dettate per conseguire l'emersione di rapporti di locazione non dichiarati: in tale sede il legislatore, deposti gli incentivi premiali, ha previsto norme dal contenuto fortemente sanzionatorio. In materia di accertamento di redditi di fabbricati, l'art. 41 - *ter*, al co. 2 stabilisce che: "in caso di omessa registrazione del contratto di locazione di immobili, si presume, salvo documentata prova contraria, l'esistenza del rapporto di locazione anche per i quattro periodi di imposta antecedenti quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso; ai fini della determinazione del reddito, si presume, quale importo del canone, il 10% del valore dell'immobile". Tale norma introduce dunque una presunzione *juris tantum*²⁸⁶ circa l'esistenza del rapporto di locazione, la sua durata e l'importo del canone, presunzione che inverte l'onere della prova: al contribuente è infatti chiesta una rigorosa controprova, di natura documentale, mentre all'Amministrazione basta dimostrare l'esistenza di un rapporto di locazione attuale fra due soggetti.

Ma la previsione che ha destato maggiore preoccupazione, data la sua natura non strettamente fiscale, è dettata dal comma 346, per il quale: "I contratti di

²⁸⁵ Individuata dal maggior importo tra il canone indicato in contratto, ridotto del 15% a titolo di spese relative agli oneri di gestione dell'immobile, e il 10% del valore dell'immobile determinato ai fini dell'imposta di registro.

²⁸⁶ Si tratta con certezza di una presunzione *juris tantum* e non assoluta dato che è possibile offrire la prova contraria (versamenti bancari, ricevute del conduttore, copie di assegni); la dottrina ha giustamente osservato che l'introduzione di una presunzione assoluta avrebbe bisogno di una verifica costituzionale riguardante l'effettività e la concretezza dell'indicatore di reddito nel rispetto dell'art. 53, Cost. V. *amplius* LOVECCHIO, *Le norme della finanziaria 2005 in materia di accertamento sugli immobili*, in *Boll. trib.*,

locazione, o che comunque costituiscono diritti relativi di godimento, di unità immobiliari, ovvero di loro porzioni, sono nulli se, ricorrendone i presupposti, non sono registrati”.

Sorgono a questo proposito perplessità legate alle possibili ripercussioni nel diritto civile e a profili di legittimità costituzionale; perplessità che non trovano peraltro lumi nelle brevi righe della relazione di accompagnamento al disegno di legge da cui si può evincere solo il carattere sanzionatorio della norma.

Ciò detto, i tentativi di inquadramento devono necessariamente prendere le mosse dal suo campo applicativo: dal tenore letterale emerge che occorre vagliare, appurata la mancanza della registrazione, la natura del contratto (di locazione o costitutivo di un diritto relativo di godimento) e quindi se per esso sussista o meno l’obbligo di registrazione.

Quanto ai contratti cui si riferisce il legislatore, soggiacciono all’obbligo di registrazione: a) i contratti di locazione di unità immobiliari o loro porzioni redatti in forma scritta (in qualunque forma stipulati: atto pubblico o scrittura privata, autenticata e non); b) i medesimi stipulati in forma verbale²⁸⁷; c) i contratti di comodato delle stesse unità redatti in forma scritta”²⁸⁸.

Nei casi evidenziati, l’omissione della registrazione comporta la nullità del contratto ad ogni effetto: ciò significa, in altri termini, che il mancato assolvimento di un adempimento fiscale priva l’atto dei suoi effetti *ex tunc*, anche sul piano civilistico.

2005, 522. E’ stato poi reso chiaro dalla circ. n. 10/E del 16 marzo 2005, in *Il Fisco*, 2005, 1997, che la norma produce effetti esclusivamente in campo fiscale.

²⁸⁷ Si noti però il divieto in questo senso sancito dall’art. 1, co. 4, l. del 9 dicembre 1998, n. 431.

²⁸⁸ Per il contratto di comodato di beni immobili si tengano presenti le seguenti affermazioni dell’Agenzia delle entrate recati dalla risoluzione del 6 febbraio 2001, n. 14/E: a) Il comodato riguardante immobili e redatto in forma scritta fa parte degli atti soggetti a registrazione in termine fisso (art. 5, co. 4, parte I tariffa del T.U. del registro) per i quali si applica il registro in misura fissa; b) non vi sono riferimenti al modo di stipulazione per iscritto, pertanto l’obbligo sussiste tanto in caso di atto pubblico come di scrittura privata; c) sono esenti da registro i comodati stipulati in forma verbale, in quanto non richiamato dall’art. 3, co. 1, T. U. cit., che elenca i contratti verbali da registrarsi obbligatoriamente. Dai chiarimenti discende che il contratto di comodato d’uso in forma verbale inerente immobili come mobili è esente da registro, salvo che non contenga enunciazione di atti soggetti a registro, ipotesi disciplinata dall’art. 22, T. U. cit.

Esposta la norma e il suo ambito applicativo è ora possibile verificare le risposte e le reazioni della dottrina. Parte di essa²⁸⁹ ha offerto spunti interessanti per rispondere e superare i non pochi dubbi emersi in circa il tenore letterale della norma.

In primo luogo, al quesito riguardante il modo di configurare l'assoggettamento ad imposizione fiscale dei contratti nulli in assenza di una specifica norma valida ai fini delle imposte dirette²⁹⁰, essa ha risposto che la pretesa tributaria è in questo senso validamente espressa dalla presunzione di cui all'art. 41 - *ter*, co. 2, D. P. R. sull'accertamento, presunzione che opera in caso di omessa registrazione e che pertanto va letta in modo coordinato con la previsione di cui al co. 346, l. fin.. A mente della lettura proposta, la nullità del contratto non dovrebbe tradursi nella sottrazione del relativo reddito all'imposta, ma comportare l'ulteriore effetto sanzionatorio contenuto dal 41 - *ter*, e cioè la presunzione per cui il contratto esiste nei quattro periodi d'imposta precedenti a quello in cui è emerso, e ai fini della determinazione del reddito, la presunzione di un importo del canone pari al 10% del valore automatico dell'immobile²⁹¹. Da ciò discenderebbe una pretesa fiscale, a fronte di contratto non registrato, rafforzata dalle presunzioni appena illustrate.

In secondo luogo, venuta in evidenza l'antinomia della comminatoria di nullità dell'atto con l'art. 10, co. 3, ult. parte, Statuto, già illustrato, la citata dottrina ha cercato di rispondere partendo dall'esegesi di tutta la disposizione in questione, per concludere che essa individua i principi di collaborazione, di buona fede e di affidamento. Tanto posto, per evitare il contrasto, è stato necessario eleggere quell'opzione interpretativa della norma statutaria cui si era fatto cenno precedentemente e in virtù della quale il divieto sancito nella parte finale dell'articolo si riferirebbe esclusivamente

²⁸⁹ CARRIROLO - TUCCI, *Gli immobili nella Finanziaria 2005. Nullità per i contratti non registrati*, in *Fisco oggi* del 28/02/'05; al riguardo è perplesso GERLA, *I nuovi poteri di contrasto all'evasione nelle locazioni immobiliari*, in *Boll. trib.*, 2005, 1694 e ss..

²⁹⁰ Ai sensi dell'art. 38, l. di registro, "La nullità o l'annullabilità dell'atto non dispensa dall'obbligo di chiederne la registrazione e di pagare la relativa imposta". Le ipotesi di restituzione, di cui al successivo comma, presumono espressamente l'avvenuto pagamento dell'imposta e di conseguenza non sono contemplati casi di omessa registrazione.

²⁹¹ Individuato dall'art. 52, co. 4, T. U. di registro.

ai tre principi tutelati dalla norma stessa; tale scelta fa salvo il disposto di cui all'art. 1, co. 346, l. fin. 2005, poiché esso non contrasta coi principi statutari, essendo stato dettato per colpire i comportamenti evasivi di coloro che non registrano i contratti ivi contemplati.

Queste osservazioni vengono completate e corroborate accostando la nuova norma ad alcune ipotesi di nullità del contratto di locazione contenute nella legge del 9 dicembre 1998, n. 431, e in particolare, a quella di cui all'art. 13 che prevede la nullità di ogni pattuizione che determini un importo di canone superiore a quello che risulta dal contratto scritto e registrato (co. 1); nei casi di cui sopra, il conduttore può agire, entro sei mesi dalla riconsegna dell'immobile, per la restituzione delle maggiori somme versate al locatore rispetto a quanto stabilito nel contratto scritto e registrato²⁹².

Il richiamo a quanto disposto dall'art. 13 permette quindi di formulare la conclusione per cui la registrazione del contratto di locazione da adempimento fiscale acquisirebbe connotati extrafiscali, in quanto consentirebbe al conduttore di agire in restituzione delle somme derivanti dai maggiori canoni evasi, perché la pattuizione che eleva il canone e non viene registrata è colpita da nullità. L'incursione nella normativa delle locazioni, con le osservazioni di cui sopra, permetterebbero dunque di legittimare la norma contenuta nel co. 346, l. fin., mettendolo al riparo dalla censura dell'art. 10 dello Statuto.

5.1 Critica all'asserita ultrafiscalità della registrazione

La tesi appena esposta cerca di superare i molti dubbi sollevati dalla norma alla nostra attenzione, ma per coerenza deve eleggere un'opzione ermeneutica restrittiva dello Statuto che non tiene conto della riconosciuta portata generale delle sue norme; d'altro canto, a riscontro delle conclusioni raggiunte, invoca la disciplina civilistica contenuta nella legge sulle locazioni onde inferire che la registrazione assumerebbe connotati

²⁹²Così il co. 2; il successivo co. 6 dell'art. 13 specifica poi che i riferimenti alla registrazione non producono effetti se la legge non sancisce l'obbligo di registrazione del contratto stesso.

extrafiscali, e pertanto la sua violazione non incontrerebbe il divieto di cui all'art. 10, che vieta di comminare la nullità ai contratti per “violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario”.

Altra parte della dottrina ha offerto risposte differenti.

Tenendo in considerazione i dubbi riguardanti la lettura “ristretta” delle norme statutarie, alcuni autori²⁹³ non ritengono di poter assegnare alla registrazione del contratto altra natura se non quella di adempimento di carattere fiscale e supportano la tesi con adeguata giurisprudenza. Una prima affermazione che la registrazione assume rilievo esclusivamente in ambito tributario è venuta dalla Corte di Cassazione nella sentenza del 10 luglio 2003, n. 16089, proprio in tema di contratti di locazione. In fatto, il conduttore di un immobile di cui era simulatamente comodatario, in sede di opposizione alla convalida di sfratto, aveva invocato la nullità del contratto dissimulato di locazione in virtù dell'art. 13, l. n. 431/'98, e cioè per mancata registrazione, ma tanto il Tribunale prima come la Corte d'Appello poi avevano dichiarato risolto il contratto per inadempimento del debitore. Nei motivi il ricorrente ribadiva che la nullità del contratto dissimulato non era sanabile mediante tardiva registrazione dato il divieto di convalida degli atti nulli di cui all'art. 1423, cod. civ., e che era da rigettare la contraria tesi della sanabilità, affermatasi peraltro presso alcuni giudici di merito.

Sul punto che è pertinente all'indagine la Suprema Corte si è espressa nel senso che nonostante il legislatore della l. n. 431/'98 abbia dato ampio risalto alla registrazione, non per questo l'ha elevata a requisito di validità del contratto, come invece ha fatto per la forma scritta all'art. 1, comma 4; questa circostanza è avvalorata dalla mancanza, nella legge, di una comminatoria di nullità del contratto di locazione scritto ma non registrato. In coerenza con ciò, non può considerarsi nullo il patto contenente un canone maggiore rispetto a quello registrato dalle parti solo per sottrarre la differenza all'imposizione fiscale, in quanto tale considerato contrasterebbe con l'art. 3, Cost.; proseguendo il ragionamento, i giudici inquadrano l'ipotesi di due contratti differenti per l'importo del canone nel fenomeno

civilistico della simulazione (art. 1414 e ss., cod. civ.) per cui una volta accertata la simulazione, tramite la produzione della controdeklarazione, il canone vero e voluto dalle parti è quello contenuto in quest'ultimo documento.

Successivamente, la Corte aveva modo di tornare sull'argomento con altra sentenza del 22 luglio 2004, n. 13621. In particolare, il ricorrente conduttore era stato condannato al rilascio dell'appartamento ed al pagamento dei canoni, la misura dei quali, egli affermava, si doveva attestare sulle £ 500.000 mensili, come da contratto di locazione registrato; il locatore, viceversa, asseriva che la misura reale era da quantificarsi in £ 1.200.000, come da altra scrittura sottoscritta dalle parti nella stessa data. Il Pretore in primo grado e quindi il Tribunale in funzione di giudice di appello accoglievano quest'ultima tesi, stabilendo che la scrittura registrata era stata formata per meri "motivi fiscali". La Corte stabiliva sul punto che "La violazione della normativa fiscale - a cui il ricorrente fa generico riferimento - non incide sulla validità o sull'efficacia del contratto di locazione, secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass. 24 ottobre 1981, n. 5571; Cass. 15 novembre 1974, n. 3620; Cass. 19 febbraio 1971, n. 435), che recentemente è divenuta espressa disposizione legislativa (art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000 n. 212). Per le esposte considerazioni correttamente la sentenza impugnata ha escluso (in modo implicito) che le quietanze prodotte dal conduttore e relative al pagamento di un canone mensile di £ 500.000 abbiano natura confessoria dell'entità del canone in tale misura. Le ricevute, invero, vanno collegate al contratto redatto dalle parti, secondo l'accertamento motivato del giudice del merito, per soli fini fiscali, onde non può da esse desumersi la dichiarazione della verità del canone effettivamente voluto e pattuito dalle parti".

Il rifiuto di una lettura extrafiscale della registrazione lascia intatte una serie di consistenti perplessità²⁹⁴: la comminatoria della nullità sembra fuor di

²⁹³ IANNIELLO, *Si gioca sui nuovi vincoli di registrazione il contrasto del Fisco agli affitti in nero*, in *Guida Normativa del Sole 24 ore*, 2005, 7, 30.

²⁹⁴ IDEM, *Problemi "aperti" su immobili e lotta al sommerso*, in *Corr. trib.*, 2005, 290: "non resta che ribadire le perplessità di una tecnica legislativa che introduce, nelle pieghe della Manovra finanziaria, una disposizione destinata ad avere un così forte impatto nella

luogo e sproporzionata in quanto coincide con la carenza di un elemento estrinseco del contratto e di natura fiscale, cioè la registrazione, che giurisprudenza di merito²⁹⁵ peraltro ritiene sanabile con assolvimento tardivo dell'obbligo fiscale. Ma l'eventuale sanabilità non è l'unico elemento distonico rispetto alla disciplina codicistica di cui agli artt. 1418 e ss. sottolineato dalla dottrina²⁹⁶.

Ed infatti, la nullità, che è vizio genetico del negozio, diverrebbe dipendente da un adempimento successivo al perfezionamento del negozio stesso, e pertanto la mancata registrazione da obbligo meramente fiscale e sanzionato solo sul piano tributario²⁹⁷ assurgerebbe a causa di validità del contratto (e, ove mancante, provocherebbe una nullità *in limine* sanabile, e dunque in deroga al divieto assoluto di convalida degli atti nulli di cui al 1423, cod. civ.). La circostanza peculiare sopra evidenziata potrebbe poi scoraggiare in concreto il proponimento dell'azione, che comunque è aperto a chiunque vi abbia interesse²⁹⁸ ed è imprescrittibile, e pertanto il passaggio del tempo fra scadenza del contratto ed eventuale azione non potrebbe costituire elemento induttivo da cui ricavare la tacita rinuncia ad agire.

La nullità del contratto implica poi che il vincolo non sia mai sorto: il conduttore pertanto si troverebbe sprovvisto di titolo per occupare l'immobile, di cui dovrebbe restituire la detenzione. La controparte, per contro, non potrebbe pretendere alcun canone, e non avrebbe a disposizione altra azione se non quella residuale di indebito arricchimento di cui all'art.

disciplina civilistica.”; ZANETTI, *Contratti di locazione immobiliare*, in *Prat. fisc. prof.*, 2005, 21: “La norma appare vieppiù illogica, nel senso che, pur partendo chiaramente da presupposti sanzionatori di comportamenti omissivi connessi all'adempimento di obbligazioni di natura tributaria, prevede una sanzione quale la nullità del contratto, che attiene invece a profili strettamente civilistici e dalla quale possono derivare conseguenze imprevedibili, sia sul piano fiscale, sia sul piano dei rapporti locatore e conduttore”.

²⁹⁵ Trib. di Pordenone, 19 gennaio 2002, n. 58.

²⁹⁶ IANNIELLO, *Attenzione agli effetti della nullità*, in *Il Sole 24 ore* del 25 ottobre 2004, 19.

²⁹⁷ Art. 69, T. U. di registro: “Chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero la presentazione delle denunce dall'art. 19 è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta”.

²⁹⁸ Soggetti interessati a far dichiarare nulla le locazione potrebbero essere gli eventuali promissori acquirenti dell'immobile. C'è poi lo spazio per la dichiarazione d'ufficio da parte del giudice, potere generalmente interpretato in chiave restrittiva. V. Cass. 24 maggio 1993, n. 5827.

2041, cod. civ.. Tali considerazioni si traducono in ulteriori problemi circa le modalità di rilascio degli immobili, in quanto l'impossibilità di fruire delle regole peculiari della locazione lascia spazio ad un'ordinaria domanda di rilascio per detenzione *sine titulo*, con il gravoso onere in capo all'attore della prova dell'esistenza e dell'entità di uno specifico pregiudizio economico per richiedere il risarcimento del danno da occupazione²⁹⁹.

A conclusione dei rilievi problematici sopra descritti, è stato ricordato³⁰⁰ che anche la Consulta ha negato la costituzionalità di disposizioni le quali impongano, come sanzione di violazioni di adempimenti previsti a fini di controllo fiscale, un'invalidità rilevante per il diritto civile, sul piano sostanziale e processuale. La pronuncia *de qua*³⁰¹ ha investito l'art. 7, l. n. 431/'98 il quale, in tema di locazione e rilascio di immobili ad uso abitativo, imponeva la dimostrazione dell'avvenuto assolvimento degli obblighi fiscali inerenti l'immobile (ici, registro ed imposta sui redditi) per mettere in esecuzione il provvedimento di rilascio dell'immobile locato; la Corte ha ragionato "nel senso di distinguere fra oneri imposti allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione e alle sue esigenze ed oneri tendenti, invece, al soddisfacimento di interessi del tutto estranei alle finalità processuali. [...] i secondi si traducono in una preclusione o in un ostacolo all'esperimento della tutela giurisdizionale, e comportano, perciò, la violazione dell'art. 24 della Costituzione. [...] Ed è indubbio che l'onere suddetto [...] sia imposto esclusivamente ai fini di un controllo fiscale e risulti pertanto privo di qualsivoglia connessione con il processo esecutivo e con gli interessi che lo stesso è diretto a realizzare".

6. Osservazioni conclusive

Alla luce delle tesi dottrinarie esposte, ci sembra di poter rilevare un primo dato scontato: la norma di cui all'art. 1, co. 346, Fin. per il 2005 ha dato adito a letture diverse.

²⁹⁹ Così Cass. 4 novembre 1995, n. 11524.

³⁰⁰ IANNIELLO, *I redditi immobiliari e la lotta al sommerso*, in *Corr. trib.*, 2005, 3289 e ss.

³⁰¹ C. Cost. del 5 ottobre 2001, n. 333.

La prima di esse tende a giustificarla, armonizzandola con le disposizioni dettate nel medesimo contesto e mettendola al riparo dalla censura dello Statuto del contribuente.

Altra tesi viceversa sottolinea le grandi perplessità che sorgono in merito ad un triplice ordine di profili: il dato normativo, il dato della giurisprudenza di legittimità e di quella costituzionale.

Il dato normativo è a sua volta scandito da tre livelli di contrasto. Il primo emerge all'interno delle disposizioni dettate dalla finanziaria per contrastare l'evasione dei redditi da locazione, ed oppone il dettato del comma 346 alle presunzioni che il co. 342 inserisce nel nuovo art. 41 - *ter*, co. 2, D. P. R. sull'accertamento, le quali, dal medesimo presupposto della mancata registrazione che implica la nullità del contratto, fanno discendere viceversa l'esistenza di esso ed il suo contenuto in termini di canone (presunzioni che peraltro esauriscono i loro effetti, come già precisato, in ambito tributario).

Il secondo emerge all'interno dell'ordinamento tributario, di cui naturalmente fa parte il comma 346 che è dettato e sorretto da una *ratio* puramente fiscale, e riguarda la violazione del divieto di cui all'art. 10, co. 3, ult. parte, Statuto, che sembra essere invalicabile a meno di non adottare soluzioni ermeneutiche non eccessivamente condivisibili.

Infine, il terzo contrasto si pone tra ordinamento tributario ed ordinamento civile, e segnatamente con la disciplina della nullità cui agli articoli 1418 e ss.³⁰², cod. civ.: pur iscrivendosi nei casi del terzo comma dell'art. 1418, la previsione del 346 non è in grado di rispondere a tutti requisiti dettati dalla legge, e lascia all'interprete un non lieve compito di conciliazione.

Il dato della giurisprudenza di legittimità, in tema di locazioni, postula che la registrazione non è elemento di validità del contratto, e pertanto è dovuto il maggior canone contenuto nella controdedichiarazione una volta prodotta in giudizio; esso ha inoltre disconosciuto valore probante alla convenzione registrata col minor canone poiché redatta per soli "motivi fiscali", dando ragione al proprietario che esibiva il contratto contenente il canone nel suo importo reale.

Il dato della giurisprudenza costituzionale ha infine sottolineato l'illegittimità di norme che in materia di locazione subordinavano la possibilità di agire ad adempimenti fiscali, adempimenti che, portatori di interessi estranei a quelli processuali, si traducono in ostacoli alla tutela giurisdizionale dell'individuo. Ulteriori dubbi sembrano poi riguardare profili di disparità di trattamento, in quanto la normativa in parola non si applica all'affitto di fondi rustici, e nel caso di contratti soggetti ad Iva.

A fronte di quest'analisi, e' stato allora necessario tentare altri percorsi interpretativi.

Una prima ipotesi da considerare potrebbe consistere nella possibilità di riqualificare il contratto nullo *ex* comma 346 come un contratto ad efficacia sospesa³⁰³ che non produca effetti finchè non venga assolto l'obbligo fiscale, restando salve nel frattempo le presunzioni aggravate di cui al 41-*ter*, co. 2, D. P. R. sull'accertamento; l'avveramento della condizione darebbe efficacia al contratto dal momento della stipula, giusta l'art. 1360, cod. civ.. La ricostruzione così offerta sarebbe però foriera, al pari di quella che rispetta il tenore letterale della novella, di sospetti di incostituzionalità, subordinando ancora l'azione giudiziaria ad un adempimento fiscale in contrarietà al principio enunciato dalla Consulta nella sentenza n. 333/2001. Altra opzione interpretativa³⁰⁴, partendo dalla correlazione individuata dal co. 346 con il co. 2, art. 41-*ter*, ha ritenuto che la nullità del contratto per mancata registrazione dovrebbe esplicitare i suoi effetti, esaurendoli, nell'ambito dell'ordinamento tributario e non anche in quello civile, e tale conclusione allineerebbe la norma ai principi stabiliti dalla S. C. e dalla Consulta nelle pronunzie citate.

Infine, si deve necessariamente rilevare la circostanza per cui la sanzione della nullità si pone in regime di eccezione alle regole proprie del registro, basate storicamente sull'inefficacia temporanea dell'atto che non abbia

³⁰² BLASILLI, *Locazione di immobili tra regole di tassazione e criteri di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2005, 926.

³⁰³ In tal senso LOVECCHIO, *cit.*, p. 525.; BUSANI, *Locazioni, nullità pesante*, in *Il Sole 24 ore* del 7 gennaio 2005, 23.

³⁰⁴ D'ORSOGNA, *I redditi e le locazioni immobiliari nel nuovo regime introdotto con la Finanziaria 2005*, in *Il Fisco*, 2005, 515.

ottemperato all'obbligo³⁰⁵, ma eccepisce anche al sistema civilistico delle nullità, per estrinsecità e posteriorità logico - temporale della causa di invalidità.

Sembra necessario concludere che il richiamo alla categoria civilistica è stato improprio, e pertanto il contratto sarà suscettibile di convalida; ciò in linea con la *ratio legis* che non pare voler aggiungere un altro requisito formale per la validità della fattispecie, ma rafforzare un precetto fiscale, esasperando la conseguenze della violazione del divieto.

PARTE III

ELUSIONE FISCALE E DIRITTO CIVILE

CAPITOLO I

RIFLESSIONI INTRODUTTIVE

1. Un tentativo di definizione

La locuzione “elusione fiscale”³⁰⁶ sottende un’ampia gamma di situazioni mutevoli³⁰⁷ e relative in quanto dipendenti “*da un modello legislativo ricorrente*”³⁰⁸.

³⁰⁵ Artt. 106 – 107 - 108, r. d. 30 dicembre 1923, n. 3269; artt. 15 – 21 – 63 - 64, D. P. R. 26 ottobre 1972, n. 634; artt. 15 – 22 – 65 - 66, D. P. R. 26 aprile 1986, n. 131. Sinteticamente, un atto non registrato non può essere rilasciato, allegato, assunto a base di provvedimenti di pubblici ufficiali, o altrimenti produrre effetti giuridici propri sino al pagamento dell'imposta con eventuali sanzioni.

³⁰⁶ Per BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954, p. 27, ricorre il fenomeno in parola quando per mezzo di “*un determinato procedimento intenzionale fino dal principio venga posto in essere un patto che non integri i presupposti per l'imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta. In ciò l'elusione differisce dall'evasione dell'imposta, per la quale esiste il fatto che è a fondamento dell'imposizione, ma la sua esatta valutazione da parte degli organi amministrativi viene impedita mediante un comportamento illegale del contribuente*”.

³⁰⁷ Per l'analisi delle quali si rinvia a MELIS G., *op. cit.*, p. 220 e ss.

³⁰⁸ CIPOLLINA, *op. cit.*, p. 125.

Ricorre un'ipotesi di elusione quando il contribuente pone in essere “*un comportamento diretto ad ottenere una riduzione del debito d'imposta o comunque un vantaggio fiscale, ricorrendo ad una regolamentazione civilistica della fattispecie diversa da quella normale e non giustificata se non dall'interesse ad un trattamento fiscale altrimenti non spettante*”³⁰⁹.

In altri termini, il comportamento elusivo si connota per il raggiungimento di un risultato economico posto in essere tramite un tentativo di aggiramento di un determinato presupposto d'imposta facendone nascere uno diverso, o non facendone nascere alcuno, fruendo di una diversa configurazione giuridica della fattispecie e seguendo così un percorso alternativo a quello indicato dall'ordinamento. Scopo di tale assetto è quello di attenuare l'onere fiscale connesso col presupposto eluso: l'elusore sceglie una strada diversa da quella ordinaria, che a livello di fatto gli permetta di conseguire risultati equivalenti ma che in termini fiscali determini un onere d'imposta inferiore o nullo³¹⁰.

Nei casi di elusione, le operazioni poste in essere sono reali³¹¹ e caratterizzate da alcuni fattori comuni, fra i quali si possono citare la “bravura” del contribuente a sfruttare la propria autonomia privata, il collegamento negoziale, l'organizzazione casistica delle norme antielusive

³⁰⁹ TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, p. 106.

³¹⁰ Per la definizione nell'ordinamento spagnolo, v. ROSEMBUJ, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, II ed., Madrid - Barcelona, 1999, p. 101. “*La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria sea por torsión o por distorsión para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no realizaría si no se pusieran en práctica, por su parte, hechos, actos y negocios jurídicos con la finalidad exclusiva de soslayarla. Los particulares pueden configurar su conducta en forma lícita através de construcciones o tipos de Derecho civil, en modo que rodeen o soslayen el hecho imponible, impidiendo que nazcan los deberes u obligaciones tributarias, sobre la base de procurarse un resultado equivalente o fungible o al que prevé la norma legal. La característica de la elusión consiste en obviar el deber tributario sin violar directamente la ley. En efecto, los hechos, actos y negocios jurídicos que se implementen se fundan en la licitud, aún cuando contienen una amenaza al cumplimiento del Derecho positivo, que es lo que se sanciona. La elusión describe, entonces, un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y la libertad de contratación; pero señalados como el único propósito de la finalidad fiscal*”.

³¹¹ Fossoro simulate si avrebbero fattispecie non più elusive, ma evasive. Circa i rapporti fra negozi simulati in via assoluta e relativa ed evasione v. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 53 e ss; LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, 228, e ROSEMBUJ, *op. cit.*, p. 53.

per determinare un presupposto diverso da quello “tipico”, o un presupposto del tutto nuovo, non “sostitutivo”³¹², e l’orientamento teleologico del comportamento volto al mero ottenimento di vantaggi fiscali. In ultimo si devono citare anche le lacune del sistema o le sue asimmetrie.

Molteplici le modalità di approccio interpretativo del problema da parte della dottrina.

In primo luogo, e partendo dalla disposizione normativa elusa, si è detto che l’elusione inizia dove finisce l’interpretazione³¹³, nel senso che il processo ermeneutico permetterebbe, forzando la lettera della norma elusa, di far rientrare la fattispecie elusiva posta in essere nel raggio di applicazione di quest’ultima. Gli approfondimenti e le precisazioni di questo percorso³¹⁴ ci interessano per i risvolti maturati in tema di frode alla legge, per la trattazione dei quali si rinvia oltre.

Seguendo invece la strada inversa, che è partita a valle dalla fattispecie negoziale elusiva, si approfondisce il dibattito riguardante i problemi di riqualificazione della fattispecie giuridica operata dal legislatore tributario.

In generale, per quanto attiene all’ordinamento italiano, l’opzione casistica adottata dal nostro legislatore tributario, dovuta probabilmente alla necessità di rendere il sistema pervasivo, ha creato per converso vuoti legislativi³¹⁵ che offrono spazio alla manovra elusiva, e, d’altro canto, ha sbarrato la strada a possibili operazioni ermeneutiche nella ricostruzione delle singole normative settoriali³¹⁶, confermando con ciò l’esclusività del ruolo del

³¹² Vedi l’art. 6, co. 2, Tuir sui proventi sostitutivi. Sulla sua inapplicabilità all’elusione, v. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1763.

³¹³ HENSEL, *Zür Dogmatik des Begriffs “Steuerungsumgehung”*, *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, München, 1923, p. 224; TABELLINI, *L’elusione fiscale*, Milano, 1988, p. 118.

³¹⁴ V. i contributi di KIRCHOF, *Steuerungsumgehungen und Auslegungsmethoden*, in *St. – Wirt.*, 1983, 174; KRUSE, *Nochmals: Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsgewaise?*, in *Öst. St. – Zeit.*, 1975, 23- 24, 285 e ss.

³¹⁵ L’eccessiva analiticità favorisce infatti l’elusione. Cfr. al riguardo e con riferimento alla realtà inglese, il *Report of the Incombe Tax Codification Committee* del 1936 (par. 24, Vol. I), secondo il quale: “*Nothing short of omniscience would suffice to enable the draftsman to conceive and provide for every possibile contingency, and if he attempted to do so the resulting legislation will be of in ordinate length and elaboration. It is not practicable to pursue any given topic to its last details*”.

³¹⁶ Così TINELLI, *op. ult. cit.*, p. 110.

legislatore nell'elaborazione delle fattispecie elusive³¹⁷. Esclusività che tuttavia è oggi fortemente incrinata dagli interventi della giurisprudenza di legittimità che saranno oggetto di analisi in prosieguo di questa Parte III.

2. Cenni di diritto comparato

Si prosegue ora con alcuni spunti di diritto comparato nel panorama europeo (con breve cenno all'esperienza americana) sull'elusione fiscale; spunti che possono tornare utili per meglio contestualizzare l'analisi della situazione in Italia a seguito delle recenti pronunzie della S. C. .

In Francia³¹⁸ i mezzi repressivi, di ordine generale, fanno capo a due filoni. In primo luogo, vi è lo strumento dell'abuso del diritto (*abus de droit*) che trova formulazione positiva nell'art. L 64 del *Livre des Procédures Fiscales* ma che ha conosciuto notevole approfondimento sul versante giurisprudenziale; quindi, si è sviluppata la teoria di origine pretoria dell'atto anormale di gestione (*acte anormal de gestion*); infine³¹⁹, merita cenno l'art. 12, *Code des Procédures Fiscales*, che riconosce al un generale potere di riqualificazione del contratto al giudice che può assegnare al negozio posto in essere la corretta qualificazione giuridica.

Per il parametro positivo, la lettera dell'art. L 64 stabilisce che sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti che dissimulano il reale contenuto di un contratto e che, in alternativa, danno luogo a minori imposte di registro, mascherano l'esistenza o il trasferimento di redditi, o consentono di sottrarsi, in tutto o in parte, al pagamento dell'imposta sulla cifra d'affari; la giurisprudenza ha poi ricompreso nella disposizione le ipotesi di simulazione e di frode alla legge (*abus de droit - simulation juridique* e *abus de droit - fraude d'intention*). La *simulation* si ha quando il contribuente

³¹⁷ Cfr. il contrario avviso di FALSITTA, *Manuale, cit.*, p. 185 e ss., e IDEM, *Usufrutto di azioni e contratto in maschera*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 1195.

³¹⁸ Per un approfondimento, v. CHADIN NOURAI, *L'abus de droit et le garanties du contribuable*, in AA. VV., *Optimisation fiscale et abus de droit*, Paris, 1990, p. 89 e ss.; HATOUX, *La notion d'abus de droit pour le juge de l'impôt*, *ibidem*, p. 74 e ss.; RACINE, *Les pénalités pour l'abus de droit*, *ibidem*, p. 121; DIBOUT, *La procédure de repression des abus de droit*, in *Dr. Fisc.*, 1992, 1734 e ss.

pone in essere un'interposizione fittizia di persona (art. 1321, *Code Civil*), fisica o giuridica. L'allargamento alla frode alla legge è avvenuto ad opera del *Conseil d'Etat*, che ha inteso per frode gli atti posti in essere col solo scopo di diminuire od annullare il carico fiscale (ma così rientrano nell'art. L 64 non solo gli atti simulati, anche quelli effettivi, il che è contraddittorio con la locuzione "*abus de droit*"). In questo caso, però, l'Amministrazione deve fornire la prova del *montage* del contribuente, e del fine esclusivo (assenza di altre finalità economiche. Oggi, peraltro, la rigidità del requisito è stata attenuata in termini di "prevalenza dei fini fiscali").

Circa il parametro giurisprudenziale dell'*acte anormal de gestion*, esso è stato costruito in riferimento all'attività imprenditoriale e in merito a fattispecie in cui voci di costo relative a diverse tipologie di operazioni sono state ritenute anormali, e quindi indeducibili.

In Germania³²⁰ esiste una clausola generale antielusiva, contenuta nel § 42 dell'*Abgabenordnung*, per cui "la legge tributaria non può essere aggirata mediante abuso della possibilità di forme giuridiche. Se sussiste abuso, la pretesa tributaria sorge così come sorgerebbe in presenza di una norma giuridica adeguata alla situazione economica".

Il disconoscimento dell'abuso, la cui prova incombe all'Amministrazione, consiste nella produzione degli effetti che sarebbero ordinariamente scaturiti se l'operazione economica avesse ricevuto la forma giuridica adeguata. In pratica, il presupposto si verifica in termini "effettivi", e non in quelli prospettati dalle parti. Nell'ordinamento tedesco quindi la clausola antielusiva generale è lontana dal concetto di simulazione (previsto nell'AO al § 41 che dispone la tassazione del negozio dissimulato), viceversa legato all'*abus de droit* francese.

³¹⁹ E' interessante anche il concetto di evasione fiscale (*fraude fiscale*), elaborato attraverso il concetto di *manœuvres frauduleuses* sviluppato negli art. 1741 e ss, *Code général des impôts*.

³²⁰ Per un approfondimento, v. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Tratt.i dir. trib.* diretto da Amatucci, *cit.*, p. 207 e ss. TIPKE – LANG, *Steuerrecht*, XV ed., Köln, 1996, p. 157 e ss; WEBER-FAS, *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Tübingen, 1979, p. 90 e ss.; PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, III ed., Berlin, 1977, p. 156.

Nell'elaborazione giurisprudenziale della Suprema Corte tedesca si sono individuati due elementi necessariamente concorrenti per configurare la clausola *ex* § 42, AO: in primo luogo, l'inadeguatezza della forma giuridica prescelta (*Unangemessenheit*) per conseguire gli scopi economici propri dell'operazione posta in essere, e quindi il fine di risparmio d'imposta, concomitante con l'assenza di valide ragioni economiche.

Nei Paesi Bassi³²¹ si contrasta l'elusione con un metodo bifasico, risultante dall'accertamento dei fatti, in cui s'indagano soprattutto i comportamenti simulatori, e dalla qualificazione dei fatti stessi, da cui emerge il sostrato reale dell'operazione posta in essere.

Il processo appena descritto porta a superare la qualificazione civilistica (il diritto tributario è portatore di principi propri in quanto parte del diritto amministrativo). Vi sono poi due clausole antielusive generali, una positiva (nell'art. 41, *Algemene Wet Inzake Rijksbelastingen* – AWR - la c. d. *correct imposition*) e l'altra giurisprudenziale facente perno sul concetto di *fraus legi* (originata dalla *Driedagen - decision* del 26 maggio 1926).

Mentre la norma non viene più applicata, la clausola giurisprudenziale, intesa come mezzo residuale, postula da un lato un consistente risparmio d'imposta coniugato col perseguimento di un rilevante interesse commerciale, e dall'altro il contrasto della fattispecie con una specifica disposizione di legge tributaria: se si riscontrano tali elementi, avviene la sostituzione degli atti posti in essere con quelli che sarebbero stati posti in essere in "condizioni normali", e conformemente allo scopo ed all'oggetto della disposizione tributaria elusa.

Nel Regno Unito non esiste una norma generale antielusiva, e bisogna rifarsi alla giurisprudenza.

In un periodo più risalente si era affermato il principio per cui la forma prevaleva sulla *substance* (*IRC vs The Duke of Westminster*)³²², ma la

³²¹ V. FABER, *L'abus de droit aux Pays- Bas*, in AA. VV., *Optimisation fiscale*, cit., p. 147.

³²² (1936) A. C. 1. Il *leading case* è famosissimo. Il duca pagava alla servitù salari e stipendi non deducibili ai fini dell'imposta sui redditi. La deducibilità era ammessa solo per le *annuities* pagate in virtù di un *deed of covenant* (atto sottoscritto, sigillato e consegnato "che promana da una sola persona che si obbliga a un fare, consistente, più spesso, in un

tematica è stata riveduta con la costruzione di una clausola antielusiva generale, nei primi anni ottanta, nel caso *W. T. Ramsay Ltd. vs IRC*³²³. Nella fattispecie erano state poste in essere operazioni negoziali complesse ad effetto circolare: il contribuente che aveva ottenuto un vantaggio fiscale (plusvalenza imponibile) cercava di creare artificialmente una perdita equivalente per azzerare l'onere fiscale (perdita deducibile ai fini dell'imposta sui *capital gains* e perdita da liquidazione): l'elisione dei passaggi intermedi attraverso questo processo di *self cancelling* lasciava infine il vantaggio, cui le parti avevano finalizzato tutta l'operazione. I *Law Lords* hanno affermato che, pur essendo la materia fiscale *matter of Parliament*, le Corti non debbono limitarsi ad applicare correttamente la legge lasciando al Parlamento il compito di colmare le lacune, ma possono approcciare al problema dell'elusione: in presenza di tecniche elusive sempre più raffinate, esse non devono pertanto restare immobili, perché tale contegno si traduce in una perdita di gettito per l'erario³²⁴.

Tale principio viene ulteriormente nel caso *Furniss vs Dawson*³²⁵.

Il contribuente persona fisica deteneva azioni di due *family companies*, azioni il cui valore era fortemente aumentato nel tempo: per realizzare una plusvalenza usufruendo di un rinvio dell'imposizione, egli creava la società A, che permutava le proprie azioni con quelle delle *family companies*; successivamente, A vendeva le azioni alla società B. L'operazione si perfezionava tecnicamente al momento della prima cessione, ma con

pagamento". Così DE FRANCHIS, *Dizionario giuridico, I, Inglese-Italiano*, Milano, 1984, p. 621), a patto che il pagamento non fosse inquadrabile come remunerazione di servizi. Dal 1930 in poi il duca stipulò *deeds* con la servitù impegnandosi a pagare somme per sette anni, o finché le parti fossero state in vita. Per evitare che oltre a ciò, la servitù reclamasse lo stipendio, il duca aveva preparato lettere da far sottoscrivere contenenti una rinuncia in tal senso. La Camera dei *Lords* ritiene legittimo lo schema, estrapolandone il principio per cui in materia fiscale la forma prevale sulla sostanza.

³²³ (1981), 1 All Er 865. Il principio è stato fra l'altro sottoposto a recente ridimensionamento ad opera del *Westmoreland case*. V. *amplius* BALLARD - DAVIDSON, *Form and substance in tax law (United Kingdom)*, in *Cah. dr. fisc. int.*, Vol. LXXXVIIa, 2002, 588 ss.

³²⁴ Cfr. *amplius* il *dictum* di Lord Wilberforce: "To force the courts to adopt, in relation to closely integrated situations, a step by step, dissecting approach which the parties themselves may have negated, would be a denial rather than an affirmation of the true judicial process viewed as a whole, a composite transaction may produce an effect which brings it within a fiscal provision".

³²⁵ (1984) S.T.C. 153.

l'ulteriore vantaggio consistente in un rinvio di imposizione previsto per la permuta di azioni; la seconda cessione non dava luogo a materia imponibile, poiché il valore di emissioni delle azioni di A era stato predisposto in maniera da eguagliare il valore di scambio delle azioni delle *family companies*. Non uno schema circolare con modifica meramente formale in questo caso, ma schema lineare con produzione effetti duraturi (*enduring legal consequences*). I *Lords* hanno osservato che la prima cessione faceva parte di un'operazione articolata, ma unitaria (*a preordained series of transaction*), e s'inquadrava nell'operazione come "gradino aggiunto" (*a step inserted*) solo per scopi elusivi: di conseguenza l'atto interposto è fiscalmente irrilevante, irrilevanza che riporta nell'ambito dell'imposizione una cessione non sdoppiata, cioè una vendita diretta di azioni dalla persona fisica alla società B.

Il *new approach*, avviato con la *Ramsay doctrine* e consolidato nel caso *Furniss*, riallinea dopo decenni la giurisprudenza britannica con quella americana, che già a partire dagli anni Trenta aveva optato per un approccio sostanzialistico al problema dell'elusione. Nel caso *Gregory v. Helvering*³²⁶ i giudici si erano trovati di fronte ad un'operazione di riorganizzazione societaria che celava una forma indiretta di cessione di azioni; tale operazione non veniva giudicata conforme agli scopi perseguiti dalla legislazione agevolativa in materia di *corporate reorganization*: il giudice approda ad una simile statuizione mettendo da parte un'interpretazione rigidamente testuale della norma fiscale e analizzando quest'ultima in stretta connessione con le prassi commerciali via via affermatesi.

Terminata questa breve ricognizione delle più significative esperienze straniere in tema di elusione, e prima di affrontare l'argomento in relazione alla sentenza Cass. n. 20398/05, si approfondisce un dibattito storico ancora sulla legge di registro.

³²⁶ 293 U. S. 465 (1935).

3. Elusione e fattispecie negoziale con fine elusivo nella legge di registro: cenni storici tra interpretazione e applicazione del diritto tributario.

Tale dibattito è stato avviato sullo scorcio degli anni trenta da Jarach³²⁷, e si è misurato, ancora una volta, sul campo della legge di registro.

L'art. 8 dell'abrogato R. D. 30 dicembre 1923, n. 3269, disponeva che l'applicazione del registro dovesse avvenire "secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti e dei trasferimenti se anche non vi corrisponda il titolo e la forma apparente"³²⁸. Il punto del dibattito attingeva al problema dei canoni di interpretazione degli atti sottoposti a registro: l'operazione ermeneutica doveva essere effettuata in base a parametri giuridici o economici?

Tale questione involgeva strettamente i rapporti fra diritto civile e diritto tributario, già analizzati, per il fatto che il secondo operava riferimenti a concetti già elaborati dal primo, riferimenti che erano oramai considerati di ordine pratico in quanto non rivolti all'istituto civilistico inteso in sé, e cioè secondo l'interpretazione dalla dottrina civilistica, ma inteso come fenomeno della vita dotato di una propria funzione economica normale³²⁹: una ricostruzione siffatta liberava il problema di indagine dell'elusione dagli schemi di diritto civile.

³²⁷ JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937.

³²⁸ La prima formulazione della norma risaliva all'art. 7, l. reg. del 21 aprile 1862, n. 585, per cui "la tassa è applicata seconda la intrinseca natura degli atti e dei contratti, e non secondo la loro forma apparente". Il criterio effettuale, al centro del presente dibattito, permetteva che il legislatore tributario, ai fini della specifica imposta, potesse spingersi a dare una qualificazione diversa da quella data dalle parti in sede contrattuale. In questa direzione aveva operato anche la giurisprudenza. V. Cass. Roma 5 giugno 1878. La Corte, riqualifica qui un contratto di locazione d'opere come compra vendita, portando a tassazione il valore reale di £ 1.000.000 a fronte delle dichiarate £10.000 di mercede.

³²⁹ Per la dottrina che elabora questo concetto vedi in Germania BALL, *Steuerrecht und Privatrecht*, Mannheim - Berlin - Leipzig, 1924, secondo cui i concetti civilistici e tributari, pur designati con lo stesso nome, non hanno mai significato uguale nei rispettivi campi di applicazione; e in Italia PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, p. 11, per cui "Il diritto finanziario [...] è ben lungi dal far proprio, nella normalità dei casi, i concetti e gli istituti civilistici, senza adattarli alla propria natura pubblicistica e ai propri fini specifici; in guisa che costituirebbe un grande errore per l'interprete trasporre sic et simpliciter tali concetti e istituti nel campo del diritto finanziario senza preventivamente indagare quale diversa fisionomia essi abbiano per avventura acquisito".

A tale impostazione reagiva però Berliri preannunciando la “*confusione delle lingue*”³³⁰ e sottolineando la necessità che il legislatore, insieme alla *pars destruens*, dettasse una *pars construens* che esprimesse il significato dei termini di volta in volta utilizzati³³¹.

Jarach spiegava l’art. 8 nel senso che esso aveva previsto “*L’ipotesi che l’atto compiuto dalle parti non abbia ricevuto la forma giuridica normale, che è pure quella che la tariffa contempla come oggetto del tributo, e dispone, [...] conforme ai principi fondamentali del diritto tributario, che in tale ipotesi si deve aver riguardo, nell’applicazione delle tasse [...] alla portata economica degli atti compiuti e non al loro aspetto giuridico*”³³².

Quest’impostazione era condivisa da Griziotti, che reputava rilevante il contenuto economico dell’atto, essendo il tributo di registro non una tassa, ma un’imposta, che come tale colpiva fatti economici³³³. Come avrebbe acutamente osservato Pomini³³⁴, se vi era divergenza tra *scriptum* e *gestum* economico, era necessario considerare sempre il secondo, a prescindere dalla coincidenza tra *scriptum* e *gestum* giuridico.

La reazione di Berliri si articolava su più fronti di critica. Innanzi tutto egli rivendicava al legislatore il giudizio sull’idoneità di un fatto a manifestare capacità contributiva, non lasciando alcuno spazio di supplenza per l’interprete: se il legislatore sbaglia, non c’è rimedio ermeneutico³³⁵.

³³⁰ BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base d’applicazione per l’imposta di registro*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, 167.

³³¹ IDEM, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, p. 145.

³³² JARACH, *op. cit.*, p. 29. L’Autore, in coerenza, affermava che la promessa di vendita e la vendita erano, nella loro evidente diversità giuridica, economicamente equivalenti, “*se la promessa non verrà mantenuta, non vi sarà stato alcun trasferimento di proprietà, ma sorgerà un diritto al risarcimento danni che, per sua natura, gli è economicamente equivalente*”. E continuava nel senso che se due atti giuridicamente diversi esprimono la stessa capacità contributiva, “*a parità di capacità contributiva deve corrispondere uguale imposta*” (*ibidem*, p. 30 e ss).

³³³ GRIZIOTTI, *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto delle imposte di registro (a proposito degli artt. 8, 9 e 65 dell’imposta di registro)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 27 e ss. L’Autore allargava le sue considerazioni all’imposta di ricchezza mobile, per cui se un mutuo era dissimulato da una fornitura, non si sarebbe applicata l’aliquota della categoria B sugli utili da contratto di fornitura, ma l’aliquota della categoria A sui redditi derivanti esclusivamente da capitale.

³³⁴ POMINI, *La distinzione tra gestum giuridico e gestum economico rispetto all’art. 8 della legge di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1943, 12 e ss.

³³⁵ Così BERLIRI, *Negozi, cit.*, p. 170 e IDEM, *Le leggi di registro, cit.*, p. 146. Qui l’Autore confuta l’equivalenza fra promessa e vendita in quanto l’effetto risarcitorio

L'Autore quindi semplificava tre ipotesi per comprendere la disposizione. In primo luogo, i contraenti potevano usare una qualificazione giuridica errata dell'atto (nell'esempio, definire una vendita come compromesso); quindi essi potevano simulare in dichiarazione un negozio realmente voluto, o simulare *tout court* senza voler concludere alcun negozio (simulazione assoluta e relativa); infine, le parti potevano concludere un negozio indiretto, effettivamente dichiarato e voluto, ma mirante ad effetti secondari o di un altro negozio. Esposte le possibilità comportamentali dei privati, seguivano le relative reazioni del fisco. Nel primo caso, esso poteva riquilibrare il contratto, e pretendere l'imposta corrispondente al negozio effettivamente concluso: in tal modo, se le parti in una "promessa di vendita" avevano effettivamente trasferito il bene contro un prezzo, esse avrebbero pagato il registro relativo ad una vendita.

Nell'ipotesi di una simulazione assoluta, il fisco percepiva l'imposta sull'atto simulato come se esso fosse stato pienamente valido; se c'era simulazione relativa, la tassazione doveva aver ad oggetto il negozio che risultava dall'atto scritto (quello simulato)³³⁶; per il negozio indiretto, infine, *"Non si comprende perché, se il legislatore ha stabilito che due atti debbono soggiacere a due diverse imposte, si debba invece applicare la stessa imposta [...] la legge impone al cittadino di pagare un dato tributo se e in quanto compia un determinato atto, sicché il cittadino ha sempre la possibilità di non pagarlo, non compiendo quell'atto. L'indagine sulla natura economica si sarebbe trasformata in una ricerca soggettiva sui motivi, piuttosto che in una oggettiva sulla operazione economica effettuata"*³³⁷.

scaturisce dall'inadempimento delle obbligazioni e tale criterio è assolutamente insufficiente a fondare l'equivalenza.

³³⁶ IDEM, *Negozi*, cit. Per l'Autore l'imposta di registro colpisce appunto l'atto e non il trasferimento, e pertanto deve necessariamente aver riguardo al solo atto, ed eventuali clausole, senza possibilità d'integrazione esterna; l'atto dissimulato può essere portato a tassazione solo se contenuto in un atto scritto, la controdedichiarazione; per JARACH, cit., la tassa va liquidata invece in base all'atto dissimulato, le cui prove vanno cercate fuori dall'atto stesso. Per UCKMAR A., *La legge di registro*, cit., in caso di simulazione relativa, il fisco non applica la tassa al negozio simulato fittizio, ma a quello realmente voluto, a condizione che la diversità emerga dall'atto stesso.

³³⁷ BERLIRI, *Negozi*, cit. L'Autore fa osservazioni sul profilo economico dell'imposta di ricchezza mobile, rifiutando la tesi basata sulla natura del tributo, e risponde all'esempio di

La tesi della prevalenza del contenuto giuridico su quello economico che permette alle parti la scelta dello strumento giuridico che ritengono migliore per realizzare i propri interessi è poi ripresa da Uckmar. Egli riteneva che il fisco potesse tassare il contratto realmente stipulato, senza però poter “applicare un’aliquota più elevata di quella dovuta su un determinato atto per il solo motivo che le parti hanno raggiunto uno stesso scopo che avrebbero potuto ottenere stipulando un altro contratto soggetto ad aliquota maggiore”³³⁸; potevano infatti coesistere senza contraddizione la circostanza che due negozi giuridici fossero diversi con quella che avessero effetti economici identici. Ed infatti le tabelle allegate alla legge contemplavano negozi giuridici indipendentemente dagli effetti economici prodotti; a riprova di ciò egli rinviava alla disciplina dei negozi nulli³³⁹ che erano portati a tassazione ancorché improduttivi di effetti economici. Infine³⁴⁰ M. S. Giannini interveniva nel dibattito affermando che “la discrepanza tra la qualificazione giuridica privatistica e quella giuridica tributaria” poteva essere causata da “volontà inottemperante del privato, o da voluta diversità della qualificazione giuridica tributaria, o da insufficienza di questa”: al di là dalle soluzioni, il problema non era una “questione di interpretazione”, ma “di conflitti” tra qualificazioni giuridiche privatistiche e qualificazioni giuridiche tributarie, e il conflitto andava risolto applicando il diritto tributario e non regole ermeneutiche di portata generale. L’art. 8 dava allora, coerentemente, all’Amministrazione la facoltà

Griziotti affermando che l’elemento da valorizzare non è il rapporto giuridico (mutuo o fornitura), ma la fonte del reddito (che nel caso di specie è il solo capitale). Tornando al negozio indiretto, per JARACH, *op. cit.*, la tassa va liquidata in base al negozio non voluto dalle parti e non contenuto nell’atto scritto.

³³⁸ UCKMAR A., *op. ult. cit.*, p. 189.

³³⁹ V. l’art. 11, T. U. del ’23: “le tasse stabilite dalla legge sono dovute anche nei casi di registrazione di atti comunque nulli, salva la restituzione nei casi tassativamente indicati nell’art. 14”.

³⁴⁰ Per le posizioni successive, v. ANTONINI E., *Equivalenza di fattispecie tributarie ed elusione d’imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, 169, per cui l’art. 8 evita “che l’elusione d’imposta si realizzi attraverso l’uso del detto nomen non rispondente alle concrete statuizioni delle parti”; BATISTONI-FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell’imposta di registro*, Napoli, 1969, p. 26, per cui l’interprete non deve “trascurare il riscontro dei connotati giuridico-formali dei quali si avvale il legislatore per specificare i presupposti del tributo e, men che meno [...] sovrapporre ad essi una valutazione di equivalenza o di disuguaglianza economica fra il singolo atto in concreto venuto in essere e l’ipotesi normativa”.

di “mutare, se necessario, la qualificazione giuridica privata, in una delle qualificazioni tributarie ipotizzate dalla legge sull’imposta di registro”³⁴¹.

Successivamente con l’avvento dell’art. 19, D. P. R. 634/’72, oggi art. 20, D. P. R. n. 131/’86, “l’imposta è applicata secondo l’intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”. La nuova norma ha chiarito definitivamente che gli effetti dell’atto da tenere presenti sono quelli giuridici, e non quelli economici: l’indagine che l’Amministrazione finanziaria può compiere è sulla sostanza giuridica del contratto, e se ne può verificare la corrispondenza ad un tipo normativo piuttosto che ad un altro. Di qui, l’applicazione degli effetti giuridici dell’atto indipendentemente dalla sua invalidazione in sede civilistica, e, soprattutto, l’interpretazione del contratto sottoposto a registrazione in termini diversi ed autonomi rispetto all’interpretazione civilistica³⁴², col peculiare risultato che il contratto produrrebbe, limitatamente ai fini fiscali, effetti non voluti dalle parti, ma oggettivamente ricollegabili al negozio a seguito della qualificazione operata dall’Amministrazione, e quindi in difformità col diritto civile.

Il dibattito appena ricordato cerca di contestualizzare il problema della riquilificazione nel diritto tributario: l’esatta natura giuridica di un negozio coinvolge l’imposta di registro, in quanto la registrazione riguarda il negozio giuridico che assume rilievo non tanto per la sua consistenza documentale³⁴³ quanto per gli effetti giuridici delle dichiarazioni in esso contenute. Ma al di là dell’imposta di registro, il problema tange anche le imposte sui redditi, in quanto anche il presupposto del tributo diretto può

³⁴¹ GIANNINI M. S., *L’interpretazione e l’integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 189 e ss.

³⁴² In questo senso MICHELI, *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1973, vol. XXIII, p. 1079.

³⁴³ Per UCKMAR V. – DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Vol. XII, 1996, p. 261, la funzione dell’atto come documento è diminuita d’importanza con l’evoluzione del tributo di registro da tassa percepita per il servizio di registrazione a imposta sulle manifestazioni di ricchezza. Per TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell’imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, 97, “mentre ai fini della registrazione e della tassa di registrazione ciò che rileva è l’atto come documento, nella logica dell’imposta rileva l’atto inteso come vicenda normativa (negozio, provvedimento...). L’atto negozio è l’oggetto o presupposto formale dell’imposta, mentre la giustificazione sostanziale del prelievo - la giustificazione cioè del prelievo a fronte dell’art. 53, Cost. - è il movimento della ricchezza”.

contenere atti negoziali al cui sorgere si ricollega la nascita dell'obbligo tributario; anche in questo caso gli atti posti in essere dai contribuenti vanno interpretati alla luce dei loro effetti giuridici, dato che il presupposto delle imposte dei redditi è passato dalla tendenziale atipicità stabilita nel '73 alla tipizzazione giuridica dell'attuale Tuir³⁴⁴. Nel capitolo seguente si evidenzierà come la recente giurisprudenza di legittimità, muovendo da fattispecie negoziali chiaramente elusive, vistasi precluso il ricorso al rimedio della riqualificazione ai fini tributari dei negozi per mancanza di una norma positiva espressa³⁴⁵, ne ha dichiarato la nullità per difetto di causa, attingendo allo strumentario proprio del legislatore civile.

CAPITOLO II

IL CONTRASTO ALL'ELUSIONE MEDIANTE IL RIMEDIO CIVILISTICO DELLA NULLITÀ'

1. La fattispecie negoziale del *dividend washing*. Cenni sul *dividend stripping*.

L'interesse per il fenomeno elusivo nell'indagine qui condotta si è sviluppato a seguito di tre recenti interventi della Sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping* che hanno ridisegnato i connotati del problema dell'elusione illegittima tanto sul piano sostanziale quanto dal punto di vista dei poteri attribuiti al giudice tributario.

In verità le tematiche connesse all'elusione perpetrata a mezzo delle prefate prassi negoziali non suscitavano più eccessivo interesse in dottrina: l'improvviso ritorno alla ribalta dell'argomento è oggi dovuto al fatto che la Corte si è occupata in modo alquanto peculiare di casi risalenti nel tempo ad un periodo in cui nell'ordinamento non figuravano norme antielusive

³⁴⁴ TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993, p. 7 e ss.

³⁴⁵ Sulla diversa funzione svolta dall'art. 20, D. P. R. registro, norma di qualificazione del contratto ai fini della specifica imposta, e l'art. 37 - bis, D. P. R. 600/'73, norma antielusiva ampia, v. MELIS, *op. cit.*, p. 299.

specifiche (introdotte *ad hoc* nel '92 e riguardanti compravendita di titoli azionari o cessione di usufrutto sugli stessi), né la clausola antielusiva di ampia portata introdotta nel '97; periodo ancora caratterizzato da un regime fiscale differenziato dei soggetti interessati³⁴⁶. Queste ultime sentenze si pongono, fra l'altro, in distonia con il precedente e consolidato indirizzo giurisprudenziale della Corte, e pertanto la Sez. Tributaria ha richiesto con apposita ordinanza una pronuncia a Sezioni Unite idonea a dirimere il contrasto apertosi.

Le pronunce attengono ad ipotesi elusive non di norme imperative, ma agevolative, tanto da portare un acuto osservatore a parlare di “*abuso di norme di favore, o di captazione abusiva di norme in bonam partem*”³⁴⁷; in particolare, si tratta dell'art. 14³⁴⁸ Tuir (numerazione previgente, ante riforma ad opera degli artt. 6 - *bis* e 7 - *bis* D. L. 9 settembre 1992, n. 372, conv. nella legge del 5 novembre 1992, n. 429).

La citata riforma della disposizione in parola con queste ipotesi specifiche antielusive lasciava spazio alla tesi per cui il metodo di contrasto agli abusi seguito dal legislatore tributario si sostanziasse, nell'ordinamento italiano nell'adozione di disposizioni *ad hoc* (tesi già esposta *supra* e più volte avvalorata in seguito) al di fuori delle quali restava libera l'autonomia negoziale delle parti: era pacifica l'assenza, nell'ordinamento tributario, di clausole generali antielusive³⁴⁹ (le quali avrebbero potuto entrare in contrasto con principi fondamentali, quali quello di riserva di legge o di certezza del diritto).

³⁴⁶In base a queste ed altre considerazioni, parte della dottrina ritiene che gli effetti della pronunzie saranno contenuti; la riforma IRES ha prodotto una nuova ipotesi di *dividend washing* che sfrutta non più il credito d'imposta ma la deduzione di minusvalenze da negoziazione; in questo caso tuttavia, è stata predisposta una norma antielusiva, e pertanto al ricorso alle categorie civilistiche in base alla pronunzie in esame sembra doversi escludere, salvo per gli eventuali spazi di manovra che la norma fiscale lasci scoperti. V. *amplius* STEVANATO, *Il dividend washing, tra scelte del sistema e rischi di elusione*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 1534.

³⁴⁷ Così MOSCHETTI, “*Abusiva captazione*” di norme fiscali di favore ed “*anticorpi civilistici*” in uno “*Stato sociale di diritto*”, in *Elusione fiscale. La nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Atti del Convegno A.N.T.I.*, Padova, 15 settembre 2006, in *Il Fisco*, 2006, 14955.

³⁴⁸ Norma peraltro espunta dal testo di legge ad opera dell'art. 1, co. 349, l. 311/'04.

³⁴⁹ V. viceversa in Germania l'art. 42, *Abgaben Ordnung*, *cit.*, e più in generale i cenni di diritto comparato del precedente capitolo.

Sembra opportuno a questo punto e prima di esporre le posizioni della S. C., fornire alcuni cenni sulla pratica negoziale del *dividend washing* la quale, contestualizzata nel quadro normativo - oggi superato - che la rendeva vantaggiosa, era volta al conseguimento di un risparmio d'imposta ed era molto in voga in periodi antecedenti all'introduzione di norme puntuali di contrasto.

Con l'operazione di *dividend washing* si assiste ad una vendita ed una rivendita effettuate fra un fondo comune d'investimento ed una società di capitali: mediante quest'operazione il fondo trasforma un dividendo, che è in via di pagamento su un titolo in suo possesso, in una plusvalenza, mentre la società incassa il dividendo, scomputa la ritenuta d'acconto e il credito d'imposta ed imputa al conto economico una minusvalenza da negoziazione.

Il *dividend washing* si caratterizza per la brevità d'intervallo fra le due compravendite, per la riscossione del dividendo da parte della società contribuente subito dopo il primo contratto e subito prima del secondo, e, infine per la contestualità dell'incarico al medesimo intermediario per l'acquisto e successiva rivendita in assenza di apprezzabili ragioni extrafiscali per l'operazione. Le parti dei contratti sono da un lato il fondo comune d'investimento, o Sicav, e una società per azioni dall'altro. I primi soggetti sono sottoposti a tassazione di tipo patrimoniale, ovverosia non sui redditi generati dalla gestione del fondo, ma sulla consistenza del patrimonio del fondo (art. 9, l. 23 marzo 1983, n. 77); a causa di tale sistema, gli utili percepiti dal fondo *sub forma* di dividendo sono esclusi dal beneficio del credito d'imposta: la prassi del *d. washing* fa leva sulla diversità del sistema di tassazione del fondo rispetto a quello ordinario. Al fine di permettere al fondo il recupero della perdita del credito d'imposta, dopo la delibera assembleare circa la misura del dividendo, il fondo cede i titoli posseduti ad una società per azioni la quale incassa la cedola e

scomputa il credito d'imposta; poco dopo il fondo riacquista i medesimi titoli a prezzo inferiore, tenuto conto del dividendo incassato³⁵⁰.

Nel caso qui considerato (aderente allo schema astratto di cui sopra) una società di capitali aveva acquistato³⁵¹, tramite commissionaria, azioni da un fondo comune d'investimento, in seguito alla delibera di distribuzione dei dividendi relativi; riscosso il dividendo il giorno successivo, l'acquirente aveva retrovenduto tramite il medesimo commissionario gli stessi titoli, a prezzo minore. Successivamente, l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Milano rettificava il reddito della società riprendendo a tassazione la minusvalenza relativa alla compravendita di azioni da fondo da investimento. La società impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla C. T. P. di Milano affermando che la norma all'epoca vigente, l'art. 10, l. n. 408/90 non contemplava tra le fattispecie elusive la cessione di valori mobiliari. La Commissione respingeva la censura, considerando il costo dell'operazione non deducibile (data la palese incompatibilità dell'operazione con l'attività d'impresa), con conseguente non riconducibilità del credito d'imposta; riteneva ancora il giudice che il dividendo scaturito dall'operazione andava stornato dal conto ricavi. Il ricorrente appellava la decisione e la C. T. R. accoglieva questa volta le sue doglianze, osservando che l'interpretazione dell'Ufficio poteva condividersi solo alla luce della modifica introdotta dalla l. 5 novembre 1992, n. 429, che limitava l'utilizzo del credito d'imposta (*d. washing*) nel caso di acquisto di titoli da un fondo d'investimento mobiliare dopo la percezione del dividendo. L'acquisto era dunque avvenuto quando il titolo era ancora gravido del dividendo non ancora staccato, e la successiva retrovendita era stata effettuata ad un prezzo inferiore quando il titolo risultava privo del

³⁵⁰ La complessa operazione negoziale genera benefici per la società per azioni che fruisce di un credito d'imposta riducendo l'IRPEG, riceve un dividendo escluso da ILOR e deduce una minusvalenza su cessione dei titoli, che abbatte l'imponibile tanto a fini IRPEG quanto a fini ILOR. Il fondo comune, dal canto suo, lucra sotto forma finanziaria il credito d'imposta goduto dalla società per azioni commisurando il prezzo delle due compravendite.

³⁵¹ Prima dell'introduzione del comma 6 - *bis*, art. 14, Tuir, che ha fatto venir meno la convenienza del contratto di *d. washing* inibendo l'utilizzo del credito d'imposta in questo genere di operazioni escludendolo per i dividendi percepiti dagli acquirenti di azioni o quote di partecipazione in società ed enti commerciali, se cedute da fondi mobiliari o da Sicav in data successiva alla delibera di distribuzione.

dividendo: da ciò la minusvalenza relativamente compensata dal dividendo riscosso e dotato di credito d'imposta. Per la C. T. R. dunque, la tesi dell'Ufficio, per cui l'operazione era tesa esclusivamente ad un risparmio fiscale, era infondata in quanto non risultava dimostrata né un'interposizione fittizia o simulazione (art. 37, D. P. R. n. 600/'73) né una sostituzione di reddito (art. 6, D. P. R. n. 917/'86).

Con l'introduzione nell'art. 14 Tuir del co. 6 - *bis* ad opera del D. L. 372 del 1992, convertito in l. n. 429/'92 è stato positivizzato il divieto della fruizione del credito d'imposta per una società che acquisti azioni da un fondo comune d'investimento: tale norma non risultava però applicabile al caso di cui ci occupiamo in quanto avvenuto prima dell'entrata in vigore della stessa. L'Amministrazione infatti aveva insistito sul collegamento negoziale delle due compravendite per basare la sua tesi su disposizioni di legge capaci di combattere la prassi elusiva, in particolare quelle relative all'interposizione di persona (art. 37, co. 3³⁵², D. P. R. n. 600/'73) e alla sostituzione dei redditi (art. 6, co. 2, Tuir), la cui applicabilità al *dividend washing* non era stata peraltro mai pacifica.

La prima norma prevede l'imputazione al possessore effettivo di un reddito che sembri appartenere ad altro soggetto titolare (quando sia dimostrato anche in base a presunzioni gravi precise e concordanti chi sia l'effettivo possessore per interposta persona), ma è stata ritenuta applicabile solo alle ipotesi di interposizione fittizia, simulata, nel possesso del reddito, non potendo viceversa trovare spazio nella fattispecie al nostro studio in cui il trasferimento della fonte produttiva di reddito è effettiva. L'interposizione fittizia di persona³⁵³, connotata dall'accordo simulatorio fra tre soggetti

³⁵² Comma 3: "In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i 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" (comma aggiunto dall'art. 30, co. 1, D. L. n. 69 del 2 marzo 1989); secondo periodo: "Le persone interposte che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del co. 3, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'Amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è diventato definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento" (inserito dall'art. 7, co. 3, d. lgs. N. 358 dell'8 ottobre 1997).

³⁵³ Diversa è la fattispecie dell'interposizione reale che ricorre allorché un accordo tra interponente ed interposto ha ad oggetto l'obbligo per il secondo di ritrasferire al primo i

(contraente, interponente ed interposto) si realizza quando in virtù del detto accordo, si attribuisce la qualità di parte contrattuale ad un soggetto che in realtà è estraneo e presta solamente il suo nome; grazie all'accordo, gli effetti del contratto si producono a favore dell'interponente. L'art. 37, co. 3, è dettato al fine precipuo di eliminare il contrasto fra titolarità effettiva e titolarità apparente del possesso del reddito, permettendo all'Ufficio d'imputare all'interponente quei redditi di cui sia effettivamente titolare.

Anche il richiamato art. 6, co. 2, Tuir, non è stato ritenuto applicabile alla prassi del *d. w.* . Esso prevede che i proventi conseguiti, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, in sostituzione di voci di per sé costituenti reddito, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti: data la commercialità della forma societaria, tutti i ricavi ed i proventi sono nel caso *de quo* indistintamente considerati quali componenti del reddito d'impresa, e quindi la norma non trova applicazione³⁵⁴.

Questa la posizione maggioritaria³⁵⁵ espressa da dottrina e giurisprudenza in merito al *dividen washing* prima del *révirement* della S. C. .

La Cassazione, giunta finalmente nel 2005 a pronunciarsi sui contratti conclusi nel '92, ha espresso una serie di considerazioni nella sentenza del

diritti che abbia acquistato in proprio (effettivamente e non fittiziamente) in virtù di un contratto stipulato con un terzo. La fattispecie non presenta pertanto la descritta divergenza fra titolarità apparente e titolarità effettiva, propria dell'interposizione fittizia di persona, e coerentemente è esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 37, co. 3. Così GALLO, *Trusts, interposizione ed elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 1996, 1043, e LUPI, *Usufrutto su azioni: una norma antielusione non si può inventare*, *ibidem*, 1995, 1528 e ss. . Vedi anche CARINCI, *op. cit.*, p. 106, per il quale ancorché la norma sia diretta a rimuovere l'apparenza dell'imputazione di un reddito fra soggetti privati, il suo ambito “*non va però limitato alla sola interposizione fittizia (in senso stretto), ma va esteso anche ai casi di simulazione assoluta aventi ad oggetto un bene fruttifero [...] La simulazione assoluta concreta una forma di interposizione, riconducibile all'art. 37, co. 3, nei casi in cui il contratto costituisca non tanto la fonte ma, piuttosto lo strumento di determinazione (ed individuazione) della titolarità della fonte*”.

³⁵⁴ In questo senso è Cass. 7 marzo 2002, n. 3345. In dottrina cfr. STEVANATO, *Dividend washing e usufrutto di azioni: riflessioni “a caldo” su sostituzione dei redditi, simulazione ed esclusione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1999, 1496 e ss.

³⁵⁵ Altra giurisprudenza di merito si è infatti espressa diversamente, e nel senso che “Le operazioni di *dividend washing*, cioè quelle compravendite di titoli azionari aventi ad oggetto il trasferimento di titoli azionari *cum dividendo* e del relativo credito d'imposta da un contribuente ad un altro, configurano sia la fattispecie della simulazione per interposizione personale sia il negozio con causa illecita. Sul piano più specifico della normativa tributaria, sono riconducibili al dettato dell'art. 37, co. 3, D. P. R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 6, co. 2 del Tuir. Sono pertanto operazioni censurabili anche qualora

21 ottobre 2005, n. 20398. In primo luogo ha detto che “le operazioni di acquisto e di successiva rivendita delle azioni erano state concluse in stretta successione temporale (il 15 e il 16 luglio 1992, prima dell’entrata in vigore della normativa antielusiva) a cavallo della riscossione del dividendo”, ed ha operato un richiamo alla giurisprudenza comunitaria in tema di abuso di diritto, affermando che i due contratti, fra loro collegati (vendita e successivo riacquisto), non producono per le parti alcun vantaggio economico diverso dal risparmio fiscale, e pertanto sono nulli, per mancanza di causa, ex art. 1418, co. 2, cod. civ. .

Ad analoghe conclusioni è giunta la Corte nella sent. del 14 novembre 2005, n. 22932, mentre nella sent. del 26 ottobre 2005, n. 20816, nel caso di cessione di usufrutto di azioni da una società del Lussemburgo ad una società residente con l’unico scopo di permettere a quest’ultima l’utilizzo del credito d’imposta, La S. C. ha statuito che la circostanza che mancasse allora una specifica norma antielusiva non importava che l’Amministrazione dovesse sopportare operazioni fraudolente da parte dei privati, dovendovi far fronte con “strumenti comuni di accertamento”; fra questi ha annoverato il carattere simulatorio della convenzione, ma anche la sua illiceità alla stregua del canone dell’art. 1344, cod. civ., dato che “le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell’interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche”.

Le sentenze muovono dall’assunto comune che al di là della normativa antielusiva, l’Amministrazione può sindacare la validità dell’operazione contrattuale - base per l’applicazione della normativa tributaria (nello specifico agevolativa). E pertanto, le operazioni spregiudicate sembrano dover sottostare al preventivo vaglio della validità civilistica delle convenzioni che le sorreggono, oltre a superare, poi, lo scoglio delle norme antielusive.

Prima di analizzare i numerosi e problematici punti della sent. 20398, è il caso di accennare all’altra prassi negoziale di cui si è occupata la Corte e di evidenziarne le differenze col *dividend washing*.

poste in essere – come nel caso di specie - prima dell’entrata in vigore della l. 5 novembre

Con il *dividend stripping*³⁵⁶ si attua un travaso di utili: si passano ad una società con perdite fiscali pregresse partecipazioni azionarie redditizie in quanto gravide di dividendo. Lo schema può riassumersi così: la società A, con perdite fiscali, acquista dai soci di B l'intero pacchetto azionario di questa, pagando un prezzo x; la società B, effettuata la ritenuta alla fonte e paga alla società A il dividendo netto y; la società A rivende poi, a sua volta, le partecipazioni ai soci di B per un importo $z = (x - y)$. Risultato pratico è che i soci di B, avendo ceduto il pacchetto, realizzano una plusvalenza (allora) esente da imposta, al posto di un dividendo soggetto ad imposizione; la società A ha incassato un dividendo netto, che tuttavia non è imponibile, eguagliando la differenza negativa fra il prezzo di acquisto ed il prezzo di rivendita delle azioni $y = (x - z)$; in compenso, essa ha diritto di ottenere il rimborso dell'imposta pagata alla fonte sul dividendo³⁵⁷.

Nel caso di cui alla sentenza n. 22932, invece, una società italiana concludeva con una società non residente contratto di usufrutto su azioni di una società italiana controllata da quest'ultima, con la garanzia di ricevere, nel periodo di durata del diritto, dividendi per un importo di poco superiore al corrispettivo versato in contanti; in questo caso, il vantaggio economico risiedeva nello scomputo del credito fiscale dall'IRPEG dovuta dalla società

1992 n. 429". Così Comm. Trib. Prov. Parma, 20 luglio 1998, n. 264.

³⁵⁶ Questa tipologia negoziale è stata peraltro al centro di un'operazione di riqualificazione da parte della giurisprudenza di merito (Trib. Pen. Pordenone, 12 luglio 1997, n. 125) in una pronuncia anteriore a quella della Cassazione di cui si parla nel testo. In particolare, dopo aver constatato l'incensurabilità del negozio dal punto di vista elusivo per assenza di specifica norma a riguardo (norma poi inserita nell'art. 14, Tuir, dall'art. 7 - bis, co. 1, D L. 9 settembre 1992, n. 398, che nega il riconoscimento del credito d'imposta sui dividendi percepiti dall'usufruttuario in caso di concedente non residente privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato), ha proceduto alla verifica dell'effettiva rispondenza al modello tipico dell'usufrutto di azioni della fattispecie concreta, in quanto solo dalla presenza di un vero e proprio usufrutto scattava il diritto al credito d'imposta. All'esito di tale verifica, il giudice riteneva che la mancanza di un diretto ed autonomo rapporto dell'usufruttuario con il bene "azione" non permetteva l'integrazione della fattispecie "usufrutto" per assenza dei caratteri di realtà che le sono connaturati, e pertanto qualificava giuridicamente l'operazione in termini obbligatori come mutuo, la cui restituzione era garantita dalla cessione di un importo di dividendi futuri. V. *amplius* i rilievi critici di NUZZO, *Simulazione, interposizione e "realtà" nell'usufrutto su titoli azionari privi del diritto di voto*, in *Rass. trib.*, 1997, 1361 e ss. .

³⁵⁷ Questo schema viene analizzato in Inghilterra già a partire dal caso *Griffiths v. Harrison (watford)* (1963) A. C. 1, e nonostante la decisione sia a favore del contribuente, vi è tuttavia una prima apertura nel senso del superamento dei principi della *Duke of Westminster* e di un'affermazione della sostanza sulla forma che tuttavia resterà circoscritta alla fattispecie di *d. stripping* almeno fino al caso *Furniss* citato.

italiana, mentre l'imponibile costituito dai dividendi e dal credito d'imposta veniva compensato dalla deduzione *pro quota* del costo pluriennale – o dalla quota di ammortamento del bene immateriale- sostenuto per l'acquisto dell'usufrutto.

Le operazioni, sostanzialmente finanziarie, erano volte a consentire alla società italiana l'uso a titolo originario di un credito d'imposta non permesso al fondo d'investimento o alla società non residente.

A seguito dell'attività di accertamento promossa dall'Amministrazione finanziaria, tanto la Commissioni tributarie quanto la S. C. si erano pronunziate a favore dei contribuenti, suscitando la reazione del legislatore tributario, che nel 1992 aveva ritenuto di intervenire con normativa antielusiva mirata.

Entrambe le prassi negoziali descritte, a prima vista simili, presentano tuttavia notevoli differenze dal punto di vista propriamente civilistico: il *d. washing* è infatti un'operazione negoziale, atipica e complessa, consistente in un collegamento di negozi tipici, quali la vendita di titoli e l'immediata retrovendita degli stessi fra due soggetti sottoposti a regimi fiscali differenti (il fondo d'investimento a regime forfetario, mentre la società a regime analitico) per sfruttare il beneficio fiscale del credito d'imposta che al fondo non compete in quanto a regime forfetario, e quindi agevolato; il *d. stripping* è viceversa, nella fattispecie di cui alla sentenza, un vero e proprio negozio tipico (usufrutto di azioni) disciplinato dal cod. civ. all'art. 2352, e fra l'altro ripara ad una lacuna legislativa grave in quanto il soggetto non residente, non rivestendo la qualità di contribuente italiano, si vedeva ingiustamente negato il credito d'imposta che strutturalmente gli sarebbe spettato, poiché la controllata italiana gli corrispondeva un dividendo non pieno ma sottoposto a IRPEG.

Nonostante le profonde diversità, e la maggiore giustificabilità del *dividend stripping* sul piano della tipicità e dell'equità, fra le due prassi negoziali solo

la prima aveva ricevuto un sostanziale avallo dalla giurisprudenza di legittimità, ripetutamente espressasi sul punto³⁵⁸.

La Corte, nel suo precedente orientamento riteneva che: a) mancava, all'epoca delle operazioni³⁵⁹, una normativa antielusiva di portata generale nell'ordinamento tributario; b) non si ravvisavano gli estremi dell'interposizione fittizia di persone di cui all'art. 37, comma 3, d. P. R. 600/73; c) non si poteva far divieto al contribuente l'utilizzo di forme negoziali tese a risparmi di imposta fisiologici (escludendo i casi specifici di norme antiabuso). In coerenza, concludeva pertanto che l'operazione era legittima, e a tale orientamento faceva eco l'Agenzia delle entrate, che vi si conformava con circolare 27 dicembre 2002, n. 87/E³⁶⁰ e contestualmente suggeriva agli Uffici di desistere dai contenziosi in corso.

³⁵⁸ V. Cass. 3 aprile 2000, n. 3979 e Cass. 3 settembre 2001, n. 11351. In particolare, la prima sentenza, in tema di *d. washing*, affermava che la violazione di una norma imperativa non era identificabile nel mero "risparmio d'imposta", essendo necessaria una disposizione di legge che vietasse un contratto in sé lecito comportante tale risparmio "a fronte di divergenti trattamenti fiscali, a seconda del soggetto cui faccia capo un certo reddito, la frode alla legge ex art. 1344 del codice civile non è ravvisabile per il solo fatto che un atto negoziale (reale, e non simulato) abbia spostato la titolarità del bene al contribuente "favorito", occorrendo una norma che direttamente od indirettamente neghi la facoltà di trasmigrare con l'atto stesso dall'uno o dall'altro regime di tassazione; in difetto, si rimane nell'ambito della mera lacuna della disciplina tributaria, per non aver prefigurato la possibilità dei contribuenti di optare per assetti privatistici fiscalmente proficui". E la successiva, n. 11351, aggiunge, circa la nozione di norma imperativa, che essa dev'essere non solo inderogabile, ma anche proibitiva e posta a tutela di interessi generali e verticali nella gerarchia dei valori dell'ordinamento. Prerogative che la Corte in precedenza (Cass. 5 novembre 1999, n. 12327) aveva negato alle norme tributarie, "in quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva".

³⁵⁹ Vale la pena di ricordare, in breve, la legislazione di contrasto alle condotte elusive. In primo luogo, l'emanazione dell'art. 10, l. 29 dicembre 1990, n. 408 ha consentito all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti per effetto di operazioni societarie e poste in essere senza valide ragioni economiche e allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta; successivamente, è intervenuta la legge del 23 dicembre 1994, n. 724, inserendo fra le operazioni sospette quelle sui valori mobiliari (e fra queste, dunque, le operazioni in questione); infine, con l'inserimento nel D. P. R. sull'accertamento dell'art. 37- *bis*, ad opera dell'art. 7, d. lgs. n. 358 dell'8 ottobre 1997, il legislatore ha sostituito ed ampliato la precedente norma antielusiva dichiarando che i vantaggi tributari derivanti da una serie di operazioni sospette sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria in presenza di "indebito risparmio di imposta", di "aggiramento di obblighi o divieti ordinamentali" e di "mancanza di valide ragioni economiche". La scelta dell'inopponibilità relativa all'Amministrazione lascia pienamente intendere che civilisticamente non sorgono dubbi circa la validità delle operazioni.

³⁶⁰ In *Il Fisco*, 2003, 127.

2. Il nuovo orientamento della Cassazione

Si è già evidenziato come il ravvedimento della Suprema Corte sia giunto estremamente in ritardo per una molteplicità di fattori. *In primis* per l’emanazione *medio tempore* di disciplina antielusiva di contrasto, quindi per la sostanziale inattualità di quelle prassi negoziali nate in contesto normativo oggi profondamente cambiato, e ancora, da un punto di vista più pratico, per la chiusura di molti contenziosi su richiesta degli Uffici locali dell’Agenzia delle entrate per cessata materia del contendere.

Le novità della pronuncia sono nondimeno notevolissime. In particolare, la sent. del 21 ottobre 2005, n. 20398 ha stabilito i seguenti punti:

- a) L’affermazione per cui precedentemente all’introduzione dell’art. 37- *bis*³⁶¹, D. P. R. sull’accertamento, non esisteva nell’ordinamento una normativa generale antielusiva è stata riveduta, e tale revisione mutua dalla giurisprudenza comunitaria il principio per il quale i singoli non possono avvalersi abusivamente di norme comunitarie (principio per altro affermato in settori diversi da quello dell’imposizione fiscale)³⁶². Pur essendo costretto ad ammettere che “Nondimeno, l’esistenza di una clausola generale antiabuso, così come definito nella citata sentenza [14 dicembre 2000, C-100/99] nell’intero campo dell’imposizione fiscale non è stata ancora affermata dalla giurisprudenza comunitaria”, il giudice di legittimità ha asserito che “non pare contestabile l’emergenza di un principio tendenziale che – in attesa di ulteriori specificazioni dalla giurisprudenza comunitaria - deve spingere l’interprete alla ricerca

³⁶¹ Per l’analisi di tale disposizione, fra gli altri, v. BEGHIN, *L’elusione tributaria tra clausole “generali” e disposizioni “correttive”*, in *Il Fisco*, 2002, 3804 e ss; BUCCI, “*La norma generale antielusiva nell’interpretazione del comitato consultivo: alcune considerazioni*”, in *Rass. trib.*, 2002, 507; GARCEA, *Il legittimo risparmio di imposta. Profili teorici e casi materiali*, Padova, 2000, p. 137 e ss; LUNELLI, *Normativa antielusione*, in *Il Fisco*, 1997, 8484 e ss.; PICCONE-FERRAROTTI, *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall’art. 7 del D. Lgs. N. 358/1997 (art. 37 - bis del D. P. R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1147 e ss.

³⁶² Le sentenze della Corte di Giustizia richiamate sono: 11 ottobre 1977, C- 125/76, Cremer; 2 maggio 1996, C 206/94, Palletta; 3 marzo 1993, C- 8/92, General Milk Products; 12 maggio 1998, C- 367/96, Kefalas; 30 settembre 2003, C- 167/01, Diamantis.

di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno”.

- b) Tanto detto, la Corte non ritiene di far leva su una diversa interpretazione dell'art. 37, co. 3, D. P. R. accertamento, che potrebbe portare a dichiarare l'inopponibilità dell'operazione negoziale all'Amministrazione, ma mette in campo “un'ipotesi di invalidità ben più radicale”. Se appare “superflua qualsiasi indagine su ipotesi di simulazione oggettiva, ovvero di interposizione fittizia o reale. Né possono prospettarsi, in difetto di espresse previsioni normative- ipotesi di frode alla legge, né di non meritevolezza del contratto ex art. 1322, cod. civ., trattandosi di contratti tipici. Non può nemmeno parlarsi di motivo illecito invalidante, ricorrendo tale ipotesi solo quando i motivi integrino il perseguimento di finalità contrarie all'ordine pubblico o al buon costume o di altri scopi espressamente proibiti dalla legge” la S. C. conclude che “attraverso i due contratti [...] nessuna delle parti consegue alcun vantaggio economico”. Lo scambio delle prestazioni, “attuato attraverso il collegamento negoziale” è dunque connotato da un difetto di causa (ai sensi del comb. disp. artt. 1418, co. 2 e 1325, n. 2, cod. civ.). L'indagine sulla causa, afferma il giudice, va operata non sui singoli negozi, ma sull'operazione nel complesso³⁶³, e l'elemento causale non può consistere nelle semplici conseguenze fiscali, che si ricollegano *ope legis* al negozio, e che al più possono integrare i motivi dell'operazione.
- c) Poiché si tratta di una situazione emergente dai fatti non contestati dalle parti in sede di merito, la nullità può essere dichiarata d'ufficio, in via incidentale, anche in sede di legittimità. Tale assunto poggia sull'affermazione che il potere del giudice tributario di accertare incidentalmente questioni devolute ad altro giudice doveva essere esercitato anche prima dell'art. 12, co. 2, della l. 28 dicembre 2001,

³⁶³ Cass. 20 novembre 1992, n. 12401 e Cass. 15 giugno 1999, n. 5917.

n. 448, poiché tale norma avrebbe portata meramente esplicativa di una regola generale dell'ordinamento.

- d) Quanto all'impossibilità per il giudice tributario (ex art. 1421, co. 2, cod. civ.) di rilevare incidentalmente la nullità del negozio, poiché l'Amministrazione finanziaria non ha instaurato apposito giudizio davanti al giudice competente, ma si è limitata a sollevare eccezione, la Corte afferma che il potere officioso di rilevare una causa di nullità, anche in sede di legittimità, è condizionato solamente dall'esercizio di un'azione che faccia valere una pretesa *ex contractu*, ed in senso contrario non vale sostenere che controparte aveva fatto valere una causa di nullità. Trattandosi di mera difesa, e non di eccezione in senso stretto, il giudice può sempre rilevare, anche d'ufficio, ipotesi diverse di nullità.
- e) Poiché i contratti collegati sono stati dedotti dal contribuente a sostegno della domanda giudiziale di annullamento, egli ne ha dedotto anche la validità, validità nella specie negata per mancanza di causa. La Corte conclude nel merito che il regime fiscale applicabile era quello del fondo comune d'investimento, non competendo credito d'imposta né esposizione di minusvalenze.

La illustrata pronunzia va approfondita sotto diversi punti di vista in quanto apre molti scenari interessanti per il presente lavoro.

3. I richiami al diritto comunitario e brevi cenni alle recenti novità in tema di Iva

In motivazione la Cassazione giustifica la presenza nell'ordinamento di una clausola generale antielusiva, precedente alla normativa di cui al d. lgs. 358/'97, in base alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, pur dovendo ammettere che si può solamente ravvisare allo stato dei fatti un "principio tendenziale [v. sopra]", in quanto il giudice europeo non ha affermato una regola generale valevole per l'imposizione fiscale, regola che "svolgerebbe un innegabile effetto di irraggiamento sull'intero sistema impositivo".

Una lettura attenta di questo capo della sentenza sembra avvalorare l'ipotesi che l'abuso del diritto vada represso e pertanto l'interprete non debba arrestarsi alla constatazione che manca una norma antielusiva specifica, ma procedere alla verifica della presenza di mezzi repressivi adeguati nell'ambito dell'ordinamento: oltre quest'affermazione, non si dettano però regole più specifiche, né tanto meno sembra se ne possano creare *ex novo*, se l'ordinamento non possiede in sé quegli strumenti a tal uopo idonei.

Assodato questo punto, parte della dottrina³⁶⁴ ha voluto gettare lo sguardo oltre e si è interrogata circa la possibilità che il quadro di riferimento comunitario sia mutato a seguito dell'intervento della Corte di Giustizia in tema di Iva, successivo alla pronuncia in esame, cui prontamente si è conformata la Cass. 10352/2006, che in particolare si è occupata di detrazione.

Vale la pena di intraprendere una breve digressione sul punto, in modo da poter formulare alcune considerazioni.

Nella sentenza C- 255/02 (*Halifax*, depositata il 21 febbraio 2006), la Corte di Giustizia afferma che il diritto comunitario non può estendere la propria applicazione alle “operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti” (par. 69); nondimeno, per estendere il principio all'Iva, essa parte da un altro argomento di premessa in base al quale “la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso [...] è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla Direttiva VI” (par. 71), salva l'esigenza di libertà degli operatori economici di perseguire la via fiscalmente legittima meno onerosa per loro (par. 72). La clausola antiabuso è ricavata interamente dalla VI Dir. (in materia di detrazione) che si prefigge di assicurare la neutralità dell'imposizione fiscale per le attività economiche soggette all'imposta: tale disciplina va interpretata nel senso di negare al soggetto passivo il diritto di detrarre l'Iva assolta a monte se le operazioni sottese al diritto alla detrazione sono integrative di comportamento abusivo (par. 85) in quanto tese al conseguimento di un vantaggio fiscale la cui

concessione è contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni³⁶⁵ (par. 86). La sentenza enuncia allora la regola ermeneutica per cui il comportamento abusivo va indagato alla stregua delle norme nazionali sull'onere della prova (senza però che questo possa inficiare le regole di diritto comunitario: par. 76); se il comportamento è riscontrato, bisogna ridefinire le operazioni da esso connotate, recuperando le somme detratte abusivamente (senza irrogare sanzioni poiché non si è violata una regola espressa) e riconoscendo come non dovuta l'imposta a valle per consentire di conseguenza la detrazione ai successivi acquirenti che non abbiano posto in essere il comportamento.

La sintetica analisi serve a considerare, in merito al primo punto della 20398/'05 al nostro esame, che l'auspicata dichiarazione di principi generali non è avvenuta neanche in questa successiva pronuncia della Corte di Giustizia CE. La quale, ben vero, ha asserito che l'esigenza di fronteggiare gli abusi è presente nell'ordinamento comunitario, ma si attua per materia³⁶⁶; in tal senso, se la clausola non ha bisogno di normativa di recepimento per essere attuata (circostanza peraltro non pacificamente accettata), il discorso deve necessariamente essere ristretto alla disciplina specifica delle detrazioni Iva, e quindi il principio generale si risolve, praticamente, in un'altra regola specifica e di settore.

4. La nullità dei negozi per mancanza di causa

Esaurita la tematica dell'influsso comunitario, l'analisi può concentrarsi sugli aspetti più interessanti dal punto di vista civilistico del nuovo orientamento espresso dalla Cassazione.

La Corte, in accoglimento delle pretese delle Amministrazioni ricorrenti si è espressa con argomenti non coincidenti con quelli adottati da queste ultime

³⁶⁴ SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, in *Atti del convegno A.N.T.I., cit.*, in *Il Fisco*, 2006, 15016 e ss.

³⁶⁵ La Corte di Giustizia semplifica: il caso in esame si configura allorquando nessuna operazione conforme a quanto disposto in materia di detrazione nella VI direttiva o nella legislazione nazionale di essa attuativa avrebbe consentito la detrazione, anche parziale (par. 80).

ed ha dichiarato la nullità dei due contratti di compravendita per difetto di causa, affermando nel contempo che tale vizio emergeva dalla stessa prospettazione offerta dalle parti.

Si può rilevare inizialmente (ripercorrendo l'iter logico argomentativo seguito dai giudici), che nel *dividend washing* ciò che le parti intendono conseguire è effettivamente il passaggio di proprietà dei titoli, dato che il dividendo è imputabile al titolare dell'azione al momento del distacco della cedola; le parti vogliono quindi attribuire la titolarità della azioni alla società di capitali italiana, in modo che questa consegua i dividendi con credito d'imposta; raggiunto questo scopo con la prima vendita, le azioni vengono rivendute al fondo d'investimento, con conseguente realizzazione di minusvalenza da negoziazione in capo al primo cessionario. Coerentemente, la S. C. non ha negato che le parti volessero realmente traslare la proprietà, e conseguentemente ha scartato l'ipotesi di simulazione oggettiva o di interposizione di persona, ma ha affermato che la mancanza di vantaggio economico importa mancanza di causa. In questa asserzione, parte della dottrina³⁶⁷ ha scorto propriamente una reazione a quei comportamenti che, sfruttando spazi di manovra aperti nel sistema fiscale, mirano ad ottenere sgravi d'imposta che l'ordinamento non ammette. Sul rapporto di proporzionalità di questa reazione si rinvia al paragrafo conclusivo.

La stessa dottrina ha classificato la fattispecie in esame come un'ipotesi di "*creazione del fatto in funzione del regime fiscale applicabile*"³⁶⁸: le parti non prescelgono uno strumento negoziale per aggirare o manipolare norme fiscali (nel qual caso l'ordinamento reagirebbe con norme antielusive ed inopponibilità dell'operazione all'Amministrazione), ma "creano" un negozio che possa rispondere al dichiarato intento di fruire di un risparmio fiscale, cioè ideano una struttura che non deve conseguire ulteriori risultati economici all'infuori dello spostamento dell'imputazione di un dividendo

³⁶⁶ Si può dire anzi che la Corte di Giustizia abbia concettualizzato l'abuso con riferimento ai tributi che fanno parte del comparto c. d. "armonizzato", e cioè i tributi doganali e l'Iva.

³⁶⁷ STEVANATO, *Il dividend washing e l'applicabilità dello schema della "sostituzione dei redditi" al percettore dei dividendi: notazioni critiche*, in *Rass. trib.* 1998, 575 e ss. .

da un fondo di investimento (sottoposto a regime forfetario e quindi impossibilitato a fruire di un credito d'imposta) ad una società (viceversa sottoposta a regime analitico e quindi in grado di richiedere il credito d'imposta). Non vi sono motivazioni extrafiscali, la compravendita è realmente voluta, ancorché non persegua ulteriori scopi economici finanziari: su questa precisa circostanza la Corte fonda la decisione di comminare la nullità dell'operazione negoziale.

La dichiarata sanzione ex art. 1418 per mancanza di un requisito essenziale (la causa) mette in luce i seguenti elementi:

- a) La mancanza di causa si appunta a due contratti di compravendita, tipici per eccellenza; in questo senso, sembra che la Cassazione rifiuti la configurazione di questo elemento essenziale come funzione economico sociale tipica ed astratta del contratto³⁶⁹, non volendo appiattare la causa sul tipo negoziale; viceversa, la sentenza indaga la possibilità che il contratto con tutti gli elementi tipici e la causa in astratto di una compravendita possa essere carente di causa in concreto. Non è sufficiente la corrispondenza della fattispecie al tipo, ma bisogna scendere al risultato economico in concreto perseguito dalle parti: se esso non è scambio di cosa verso prezzo, il difetto di causa sarebbe evidente. La Corte sembra rifarsi dunque a concezioni della causa in termini di funzione economico individuale del contratto, premessa che le permette la discesa del sindacato al concreto contesto economico.
- b) La motivazione meramente fiscale dell'operazione negoziale porta poi il giudice ad affermare il difetto di causa per mancanza di ragioni economiche, in quanto dal collegamento dei due contratti tipici le parti non conseguono concreti vantaggi economici, fatta eccezione appunto per il risparmio fiscale; la mancanza si dovrebbe riferire al collegamento valutato nel complesso delle attribuzioni patrimoniali

³⁶⁸ STEVANATO - MORAS, *Il momento fiscale nella redazione di nuovi modelli contrattuali*, in AA. VV., *I nuovi contratti nella prassi civile e commerciale*, Torino, 2004, Vol. I, p. 79 e ss. .

³⁶⁹ BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, in *Tratt. dir. civ. it.*, diretto da Vassalli, Vol. XV, T. II, rist. corretta della II ed., Torino, 1955, p. 167 e ss. .

reciproche, per cui il contratto è fine a se stesso e non è sorretto da un'operazione economica sottostante. Tanto si evincerebbe dal brevissimo lasso di tempo (un solo giorno) intercorso fra le due vendite, dal collegamento fra i negozi e dalla non significativa differenza di prezzo, che effettivamente era individuabile nel dividendo.

5. Brevi cenni generali sulle più importanti teorie sulla nozione di causa del contratto.

Molteplici le problematiche che emergono, in particolare con riguardo alla nozione di causa.

La causa del contratto non trova positiva definizione nel codice, che si limita a dire che essa è uno dei requisiti del contratto (art. 1325, n. 2, c. c.) e che la sua mancanza o illiceità ne determina la nullità (art. 1418, c. c.). La legge specifica ancora che la causa è illecita quando contraria a norme imperative, all'ordine pubblico e al buon costume (art. 1343, c. c.), oppure quando il contratto sia mezzo di elusione di norme imperative (art. 1344, c. c.). Una tale scelta del legislatore, peraltro in linea con il previgente codice del 1865, ha dato adito ad una serie non breve di teorie ed opinioni in dottrina circa il concetto di causa.

Da un punto di vista storico la causa è stata dapprima riferita all'obbligazione (di cui il contratto era considerato fonte esclusiva): in questo senso per causa s'intendeva lo scopo perseguito dal contraente al momento della conclusione di un contratto ed assumeva un connotato di strumentalità al perseguimento dello scopo e della volontà del contraente stesso. Un concetto dunque soggettivo di causa imperniato sull'utilità conseguita e non sul ruolo svolto dal contratto. In seguito, con il focalizzarsi dell'attenzione sulla nozione di prestazione non più su quella di obbligazione, ha preso piede la prospettiva oggettiva del contratto, considerato come strumento per il perseguimento di scopi tratteggiati negli schemi predisposti dall'ordinamento. Grazie a questo passaggio si è pervenuti alla nozione oggettivistica per cui la causa è la funzione cui

assolve il contratto sotto il profilo economico – sociale (la causa come ragione economico – giuridica astratta e tipica del contratto³⁷⁰), oppure per cui la causa è la sintesi degli effetti giuridici essenziali del contratto. Di tale dibattito dottrinale dimostra di risentire il legislatore del 1942, che utilizza il termine causa come sinonimo di tipo contrattuale (v. la Relazione al Codice Civile, n. 613), intendendo la causa come funzione economico – sociale del contratto, causa che assume quindi una connotazione oggettiva.

Il dibattito è fiorito ulteriormente a seguito dell’emanazione del codice.

Qualcuno³⁷¹ ha individuato diverse accezioni del termine causa nel L. IV del codice: la causa del contratto che allude allo scopo pratico (art. 1325, n. 2, e 1343, c. c.); la causa intesa come ragione giustificativa dell’attribuzione (fra gli altri, artt. 2003 e 2041, c. c.); la causa intesa come fattore di invalidità (artt. 1434, 1436, 1438- 40, c. c.) e la causa intesa in senso fisico come fattore determinativo del danno (art. 2043, 2045 e 2049, c. c.). Partendo dalla Relazione al codice³⁷² un altro importante contributo³⁷³ al dibattito ne ha sottolineato l’equivocità che ha alimentato le divergenze fra soggettivisti ed oggettivisti. Ai primi verrebbe mosso il biasimo di confondere la causa, intesa come scopo pratico individuale, con il motivo, ossia lo scopo soggettivo del caso concreto. Secondo quest’Autore la causa come scopo pratico individuale va riferito non all’individualità delle parti, ma all’individualità del contratto, per cui la causa diviene lo scopo comune alle parti obiettivato nel contratto. *“Non è dunque vero che concependo la causa come scopo pratico individuale non sarebbe ipotizzabile alcun negozio senza una causa: ché anzi, inserire uno scopo pratico tra i requisiti del contratto significa proprio subordinare il riconoscimento del contratto all’obiettivo manifestarsi di una sua funzionalità economica, negando effetti ad attribuzioni che pretendano di reggersi per così dire su se stesse. Né è*

³⁷⁰ *Ibidem.*

³⁷¹ ALPA, *La causa e il tipo*, in *I Contratti in generale*, Vol. I, a cura di Gabrielli, *Tratt. Contr.*, diretto da Rescigno, Torino, 1999, 485 e ss.

³⁷² Al n. 613 si dice che nell’art. 1345, c. c., il motivo comune alle parti è figura distinta dalla causa, e ancora, che il motivo comune delle parti a contrattare non coincide necessariamente con il loro scopo pratico. I passi, accostati, sembrerebbero differenziare la causa dallo scopo pratico delle parti.

³⁷³ CARUSI, *La disciplina della causa*, in *Tratt. ult. cit.*, p. 531 e ss.

*vero che intendere la causa come scopo pratico individuale significhi necessariamente contraddire alla distinzione che l'art. 1345 c. c. attesta tra causa e motivo comune: ancora una volta se per scopo pratico individuale si intende scopo del contratto, interesse comune delle parti obiettivo, nel contratto esso si distingue nettamente da ogni altro eventuale movente soggettivo comune ai contraenti, e cioè appunto al motivo comune*³⁷⁴.

Il ritorno su posizioni soggettivistiche non appare allora un mero recupero dell'identità fra la causa e lo scopo soggettivo perseguito dai singoli contraenti, ma introduce lo spostamento della causa da funzione economico-sociale a funzione economico - individuale.

Non è escluso che la causa possa fungere al tempo stesso da ragione giustificativa dell'atto, funzione economica del negozio e intento delle parti: questa possibile coincidenza porta ad un'unità di concetto costituita dall'intento pratico delle parti e dalla funzione oggettiva in concreto svolta dal negozio. Una tale considerazione porta a superare la distinzione tra causa e motivi, esaltando il programma economico concordato dalle parti; inoltre, prende maggior rilievo sia la distinzione fra causa (con riguardo ad ogni singolo contratto) e tipo (come schema astratto) sia la presenza dei parametri di controllo sulla causa, e cioè la sua esistenza in concreto, la rilevanza giuridica e la liceità³⁷⁵.

Altra dottrina contesta l'identificazione della causa con una funzione, che potrebbe riguardare anche gli atti, e non solo i contratti: la teoria funzionale toglie rilievo pratico alla causa, in quanto ogni atto ha una propria funzione: da qui la necessità della causa impone una lettura fortemente unitaria del contratto, con conseguente inscindibilità di effetti, infungibilità delle varie cause con corrispondenza della causa al negozio concluso dalle parti, e quindi la necessaria allegazione della causa³⁷⁶.

Altri autori, criticando l'approccio soggettivo alla causa, rilevano però punti deboli della teoria della causa in concreto. Tale teoria infatti mette in risalto

³⁷⁴ *Ibidem*, p. 537.

³⁷⁵ In questo senso, BIGLIAZZI-GERI, BRECCIA, BUSNELLI, NATOLI, *Diritto civile, Fatti e atti giuridici*, Torino, 1987, rist. 1989, p. 703.

³⁷⁶ SACCO - DE NOVA, *Il Contratto*, I, in *Tratt. dir. civ.*, diretto da Sacco, III ed., Torino, 2004, p. 777.

il ruolo fondamentale che la causa assolve nel definire il regolamento di autonomia privata, ma non riesce sempre a dar conto del problema causale sul piano sostanziale e dei rapporti di questo con quello formale del fatto giuridico contemplato dalla norma. La causa è infatti necessaria al contratto dal punto di vista dell'integrazione formale degli elementi previsti a pena di nullità, e dal punto di vista sostanziale del fondamento del regolamento di interessi privati³⁷⁷.

La breve e generale esposizione circa le posizioni dottrinarie ritenute più cospicue in merito alla causa del contratto si deve completare con sintetici cenni circa il pensiero della giurisprudenza.

Un primo orientamento³⁷⁸ identifica la causa del contratto con la funzione economico - sociale che il negozio persegue in modo obiettivo e a cui il diritto riconosce rilievo ai fini della tutela apprestata, e che la definisce ontologicamente distinta dallo scopo particolare perseguito dalle parti in quanto rappresenta lo scopo obiettivo delle parti. Un secondo orientamento³⁷⁹ (cui sembra aderire la sentenza alla nostra attenzione) medita la causa come funzione pratica che le parti hanno attribuito al contratto, tanto che il giudice, allorquando proceda ad identificare il rapporto contrattuale, il *nomen* e la disciplina, deve procedere alla valutazione "in concreto" della causa, quale elemento essenziale del negozio.

La dottrina, dando lettura alla molteplicità delle decisioni giurisprudenziali (di cui si è dato sopra un minimo cenno) ha formulato alcune osservazioni. In primo luogo, vi sono diverse definizioni di causa, tanto nel senso generale di causa come istituto del diritto dei contratti, quanto in senso specifico di causa speciale delle singole operazioni contrattuali afferenti ad un tipo ovvero atipiche. Si nota quindi, nell'evoluzione giurisprudenziale seguita al varo del codice civile, l'emergenza e la convivenza al fianco della teoria della causa come funzione economico - sociale di bettiana memoria,

³⁷⁷ LA PORTA, *Il problema della causa del contratto*, I, *La causa ed il trasferimento dei diritti*, Torino, 2003, p. 23.

³⁷⁸ Cfr. Cass. 15 luglio 1993, n. 7844 e 4 aprile 2003, n. 5324.

³⁷⁹ Cfr. Cass. 26 gennaio 1995, n. 975, e, in particolare, 19 febbraio 2000, n. 1898.

di posizioni più articolate che si rifanno a dottrina quali quella di causa come funzione economico - individuale³⁸⁰, e ancora di causa come essenza del contratto³⁸¹ (e quindi, in definitiva, con confusione di causa con l'atto di autonomia che si esprime nel contenuto negoziale *tout court*); in prosieguo, sono sorti indirizzi di tipo misto, che guardano la volontà delle parti, la funzione del negozio e gli scopi tipici dell'operazione³⁸²; altrove si sono offerte definizioni di causa con riguardo a singole operazioni³⁸³, mentre il concetto di causa è stato strumentalizzato per qualificare il contratto per controllare la compatibilità di esso o di sua clausole al tipo³⁸⁴, anche per riequilibrare le prestazioni dedotte³⁸⁵ in contratto.

6. La nozione di causa del contratto accolta dalla sentenza n. 20398. Il problema del collegamento negoziale.

Chiusa la breve ma doverosa parentesi sulla causa del contratto in generale, è necessario scendere nello specifico della sentenza n. 20398/2005 e cercare di individuare la nozione di causa ivi accolta. Partendo da una constatazione condivisa circa l'adesione in sentenza alla teoria della causa in concreto, le posizioni che esaminiamo hanno offerto più di uno spunto di riflessione.

Un'autorevole voce³⁸⁶, ricordando che la funzione economico sociale dei contratti nominati, trasfusa nella causa, permette di tipizzare un comportamento frequente in uno schema negoziale, il negozio tipico, ha affermato che la causa svolge una selezione di interessi meritevoli di tutela, selezione che il legislatore compie a monte nei negozi tipici; selezione che, per i contratti atipici, va viceversa vagliata volta per volta, stante il limite dell'art. 1322, co. 2, cod. civ.

³⁸⁰ FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano, 1966, p. 249 e ss.

³⁸¹ SCOGNAMIGLIO, *op. ult. cit.*, p. 310 e ss.

³⁸² Cfr. Cass. 22 ottobre 1993, n. 10482.

³⁸³ Cfr. Cass. 4 agosto 1988, n. 4825.

³⁸⁴ Cfr. Cass. 20 dicembre 1988, n. 6959.

³⁸⁵ Cfr. Cass. 20 novembre 1992, n. 12401.

Di fronte al contratto tipico di compravendita, quale quello che ha ad oggetto titoli azionari, sorge allora legittimo il dubbio che il giudice possa, ancora una volta, indagare i profili causali ma non per verificare la corrispondenza tra fattispecie concreta e tipo astratto, o per appurare che gli interessi reali comportino un'illiceità, bensì per entrare nel merito dell'opportunità delle ragioni economiche delle parti, e concludere, ad esito negativo, per il difetto di causa. Quando le parti hanno integrato il tipo contrattuale astratto "scambio di cosa contro prezzo", lo scopo economico è perseguito, mentre i motivi individuali restano in secondo piano, e non rilevano se non sono illeciti.

Ma l'adesione alla teoria della "causa concreta", criticata come sopra per le conseguenze ingiustificatamente intrusive cui conduce, sembra peraltro non compatibile con le stesse conclusioni cui perviene il supremo giudice.

La causa concreta, infatti, non sembra tendere alla verifica dell'effettiva esistenza della causa, quanto piuttosto al diverso ed ulteriore risultato di vagliare l'eventuale liceità della stessa, spostando l'analisi sulla meritevolezza degli interessi delle parti. La Corte infatti mira più che altro a mettere in luce le loro reali intenzioni, la cui illiceità potrebbe al più rilevare allorché il contratto fosse posto in essere in violazione di norme imperative (art. 1343, cod. civ.) o ne diventasse mezzo di elusione, secondo il paradigma della frode alla legge (art. 1344, cod. civ.); oppure ancora, nelle parole dei giudici, la "causa concreta" viene utilizzata per guardare agli effetti del collegamento negoziale globalmente considerato, scavalcando dunque le cause dei due negozi sottesi, per assoggettare l'operazione, in quanto atipica, al vaglio diretto dell'art. 1322, co. 2, cod. civ. . Se, si conclude, la nozione di "causa concreta" venisse applicata in coerenza con le conclusioni della sentenza, e cioè con la dichiarazione di assenza di causa, probabilmente la stessa teoria non potrebbe fondarsi che su ipotesi puramente scolastiche di causa putativa, quali ad esempio l'acquisto di cosa propria o l'assicurazione senza rischio, e si limiterebbe dunque a quei pochi

³⁸⁶ STEVANATO, *Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio: spunti per un approfondimento*, in *Rass. trib.*, 2006, 295.

casi in cui la causa ricorre in astratto ma il negozio non produce alcuna utilità, mancando la prestazione e quindi lo scambio.³⁸⁷

Un altro interessante contributo al dibattito ha evidenziato, sempre in termini di causa, rilievi critici diversi ed ugualmente interessanti. In primo luogo, l'asserita mancanza di ragione che investe lo scambio tra le prestazioni contrattuali attuato attraverso il collegamento negoziale nega l'evidenza della sequenza di due contratti tipici di compravendita, in ciascuno dei quali è presente la struttura dello scambio che realizza gli interessi contrattuali sottesi, allo stesso tempo leciti e meritevoli di tutela. Di conseguenza, questa critica si allarga al tentativo valutativo della causa nell'intera operazione, e nei rinvii giustificativi che la Corte opera ai propri precedenti³⁸⁸: il giudice non può disconoscere che le parti ricavano un vantaggio economico dall'operazione, se prima non colpisce almeno uno dei contratti ad essa sottesi. Di più, si afferma che non si configura alcun collegamento, in quanto le parti non volevano raggiungere alcuno scopo ulteriore rispetto agli effetti tipici delle due vendite, che sono collegate solo occasionalmente. La rilevata contraddizione porta a credere che la Corte abbia deciso sul punto ispirandosi probabilmente a canoni da essa stessa dettati per altre fattispecie, per cui l'affermazione che "le parti non possono trasferire beni solo per trasferirli" acquista senso se riferita a contratti con prestazione isolata, mentre nella pronuncia *de qua*, riferendosi a contratti tipici di scambio, solleva i ragionevoli dubbi espressi.

³⁸⁷ CHECCHINI, *Collegamento tra negozi a prestazioni corrispettive e nullità per mancanza di causa*, in *Atti del convegno A.N.T.I., cit.*, 14977 e ss.

³⁸⁸ La dottrina in parola evidenzia la debolezza e la poca conferenza dell'autocitazione. Cass. n. 12401/92 ha dichiarato nullo un (singolo) contratto poiché è prestazione isolata, e quindi carente di scambio. Al motivo di ricorso per cui la causa risiedeva in un altro contratto collegato, la Corte ha affermato: 1) che il collegamento presuppone due contratti distinti, ciascuno con propria causa ed effetti tipici; 2) che entrambe le parti vogliono perseguire un fine ulteriore rispetto a causa ed effetti dei singoli contratti; c) che il collegamento non era configurabile in quanto un contratto era nullo per mancanza di causa. Qui la Corte guarda alle singole operazioni, contrariamente a quanto fa nella sentenza 20398/05. In Cass. n. 5971/99 il giudice dichiara nullo un preliminare per difetto di causa dato che il prezzo è destinato a non essere mai pagato, e quindi manca una delle prestazioni che attuano lo scambio tipico della vendita. Chi commenta sottolinea che entrambe le pronunzie vertono in tema di nullità per mancanza di causa di contratto a prestazione isolata, che pertanto è inidoneo a partecipare ad un collegamento negoziale, e ribadisce per questo l'incongruenza assoluta del richiamo operato dalla Corte.

Secondo altra dottrina³⁸⁹, se il giudice ha tenuto conto della causa in concreto, non avrebbe potuto misconoscere la circostanza per cui le parti non trasferivano i titoli solo per trasferirli, ma attuavano la prima operazione verso il perseguimento di un preciso scopo economico, e del pari la seconda operazione risultava attuativa di un altro interesse; la brevità temporale, e l'identità dei due contratti (a parti invertite e con le peculiarità dei diversi regimi fiscali già evidenziati) pertanto, non potevano tradursi nella mancanza di causa, nell'inutilità dei due negozi. Un'ulteriore considerazione prende poi le mosse dall'affermazione che le conseguenze fiscali sono meri motivi in quanto collegati al contratto *ope legis*: le parti non cercano di sostituire alla disciplina legale dell'imposizione una soluzione contrattuale, ma, più semplicemente, per seguire la via fiscalmente meno onerosa usano meccanismi giuridici alternativi che comportano l'applicazione di regole più convenienti. Tale schema permette che divenga creditore di dividendi un soggetto in grado di fruire di un credito d'imposta sui medesimi, e ciò avviene mediante vendita di titoli nel *d. washing* o cessione di usufrutto degli stessi nel *d. stripping*.

Un'altra acuta analisi³⁹⁰ rileva anch'essa in primo luogo la propensione della Corte ad abbracciare la teoria della causa in concreto, in quanto per un verso essa commina la nullità dell'operazione di *d. washing* per assenza di causa, poichè per le parti il contratto di acquisto e quello successivo di rivendita di azioni sono forieri di vantaggi meramente fiscali, e le parti stesse non hanno allegato in controrincorso l'esistenza di diverse e concrete ragioni economiche, ma poi sottolinea una certa contraddittorietà del giudicante con l'opzione abbracciata, in quanto per supportare la tesi dell'indagine dell'elemento causale nei contratti collegati, egli richiama però precedenti che definiscono la causa come scopo economico - sociale, e per altro sceglie di operare una verifica della giustificazione socio - economica del negozio (che poi non rinviene) che dev'essere ricercata

³⁸⁹ SCHIAVOLIN, *cit.*, p. 15021.

³⁹⁰ SORRENTINO, Dividend washing, "causa concreta" del contratto, contratti collegati e nullità per mancanza di causa, nota a Cass. 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Giur. it.*, 207, 867.

valutando le attribuzioni patrimoniali conseguite dai singoli negozi nella loro reciproca connessione. La causa dunque va valutata con riferimento ai due contratti ed al loro collegamento negoziale³⁹¹, e la teoria della causa in concreto, secondo un'attenta dottrina³⁹², offre un comodo canone ermeneutico per spiegare come una pluralità di atti di autonomia, con cause distinte, porti al conseguimento di un risultato unitario che non è la semplice sommatoria di singole cause, ma l'unità formale di un'operazione costruita e voluta dalle parti. Il collegamento trova spiegazione nelle esigenze economiche che non si soddisfano con un solo contratto, ma in più contratti legati da un nesso funzionale e volontario³⁹³. Se i presupposti giuridici per un collegamento sono la pluralità di negozi – con cause distinte - ed il loro collegamento funzionale, l'effetto tipico dell'interrelazione è la reciproca influenza, per cui se un negozio cade, cade automaticamente anche l'altro. Passando al piano pratico, la giurisprudenza si è interrogata sui modi di accertamento di una fattispecie di collegamento. Un primo orientamento³⁹⁴, di tipo soggettivistico, guarda alla volontà delle parti e ne postula una positiva espressione per istituire il nesso fra i contratti; un'altra corrente³⁹⁵ pone viceversa l'accento sui contratti³⁹⁶, sul loro rapporto funzionale, per

³⁹¹ Si parla di collegamento negoziale di due contratti quando fra essi esiste un nesso di interdipendenza. Il collegamento può essere volontario, quando è specificatamente stabilito dalle parti, oppure funzionale se dipende dall'unitarietà della funzione perseguita, quando cioè i vari negozi tendono alla realizzazione di un fine unitario. In questo caso i singoli contratti perseguono un interesse immediato che è strumentale rispetto all'interesse finale dell'operazione: tale interesse finale concorre a definire la causa in concreto del contratto poiché è l'interesse che il contratto tende a realizzare. Il collegamento funzionale corrisponde al significato oggettivo dell'operazione, in modo che l'interdipendenza è un effetto che non dipende dalla legge, ma dall'interpretazione del contratto, quand'anche le parti non abbiano nulla previsto in merito.

³⁹² GABRIELLI, *Il contratto e l'operazione economica*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I, 103. A seguito di approfondita analisi dei testi legislativi, l'Autore afferma che il concetto e la categoria generati dall'operazione economica hanno subito un processo di "tipizzazione" dall'ordinamento in due modi: direttamente con la legge (es. art. 1469 - *ter*, oggi 34, cod. consumo) o indirettamente (quando cioè si positivizza, in negativo, il divieto di frazionamento di un'operazione economica)

³⁹³ FERRANDO, *I contratti collegati: principi della tradizione e tendenze innovative*, in *Contr. Impr.*, 2000, 127.

³⁹⁴ Cfr. Cass. 16 maggio 2003, n. 7640, e Cass. 16 giugno 1997, n. 5387.

³⁹⁵ Cfr. Cass. 18 luglio 2003, n. 11240, e Cass. 18 gennaio 1988, n. 321.

³⁹⁶ Quest'impostazione è criticata da COLOMBO, *Operazioni economiche e collegamento negoziale*, Padova, 1999, p. 29 e ss., il quale ritiene fuorviante un ragionamento basato esclusivamente su connessioni oggettive fra prestazioni in quanto non considera gli interessi specifici di cui sono portatrici le parti.

apprezzare l'assetto di interessi perseguito ed il programma unitario alla cui realizzazione i contratti sono volti.

Il collegamento volontario va indagato caso per caso, con specifico riguardo alla volontà dei contraenti, come oggettivata nel testo contrattuale e quale risulta dall'operazione complessivamente realizzata³⁹⁷; quando si accerti un collegamento di tal genere, si deve guardare ad un interesse in senso ampio, e cioè non più legato ai contratti sottesi considerati singolarmente. A fronte di queste considerazioni, sembra interessante citare una posizione mediana formulata da certa giurisprudenza la quale individua come requisiti necessari per parlare di collegamento negoziale in senso tecnico, un elemento soggettivo - il comune intento pratico - esprimibile anche in modo tacito e consistente nel non volere gli effetti tipici di due negozi, ma nel mirare ad un fine diverso ed ulteriore, affiancato ad un elemento oggettivo e cioè il nesso finalistico fra i negozi³⁹⁸.

La Corte, nella sentenza che ci occupa, conscia delle modalità di accertamento dell'elemento causale come sopra specificate, procede però ad una valutazione economica delle attribuzioni patrimoniali scaturite dai due negozi. L'esistenza della causa dei contratti collegati dev'essere indagata nell'intera operazione, e secondo la Corte, l'elemento non può concretizzarsi nelle conseguenze fiscali che "si ricollegano *ope legis* al negozio posto in essere, e che possono, al più, assurgere a livello di motivi": essa afferma allora, coerentemente, la mancanza di causa e la conseguente nullità dei contratti.

Altra dottrina ha puntato il dito verso "*un certo modo, per così dire disinvolto, con cui la Corte di Cassazione tende talvolta a motivare le proprie conclusioni, utilizzando fondamentali categorie civilistiche in modo estremamente opinabile e con una commistione che spesso diventa confusione tra la sfera degli interessi individuali dei privati e quelli di ordina generale o addirittura di natura pubblicistica*"³⁹⁹.

³⁹⁷ Cfr. Cass. 28 giugno 2001, n. 8844.

³⁹⁸ Cfr. Cass. 28 luglio 2004, n. 14244.

³⁹⁹ MARICONDA, *I criticabili orientamenti della Cassazione sul dividend washing e sulla riduzione d'ufficio della clausola penale*, in *Corr. giur.*, 2007, 153. L'Autore apre una breve digressione in merito alla riducibilità d'ufficio della clausola penale quando

La Corte si arroga la funzione di individuare i mezzi che l'ordinamento mette a disposizione per escludere il riconoscimento di un beneficio fiscale, anche in un periodo anteriore alla presenza di una specifica norma antielusiva, perforando in tal modo lo schermo dell'autonomia privata non a tutela, e nel limite, dell'interesse generale, ma sfruttando un profilo della disciplina contrattuale che attiene alla tutela delle posizioni dei singoli contraenti; essa in sostanza indossa le vesti di supplente del legislatore e, non avendo migliore argomentazione, incide le operazioni in maniera radicale, affermando di poter operare al di là di una prospettazione di parte e che risulta superflua qualsiasi altra indagine di merito su ipotesi di simulazione oggettiva o di interposizione fittizia o reale.

Chiusa questa parte preliminare dell'analisi, la critica si articola in più punti. In primo luogo, in tema di causa, si afferma che essa va sottoposta ad un duplice vaglio, di esistenza e di liceità, che tutela da un lato i contraenti, e dall'altro l'ordinamento giuridico: nella sentenza 20398, poiché la liceità è acclarata dall'assenza di norme di contrasto all'epoca dei fatti, si ricorre al primo parametro per negare fondamento ai contratti; poiché detti parametri, nell'ambito di una definizione di causa come funzione economico - sociale, si considerano acquisiti in ambito di contratti tipici, a seguito del semplice riscontro della corrispondenza del contratto posto in essere al tipo, la sentenza opta per una concezione di causa più confacente al risultato che vuole perseguire (e qui s'innesta la considerazione per cui è difficile, al di fuori dei casi di scuola, affermare che un contratto tipico può presentare causa inesistente); parlando di collegamento fra i due negozi, tipici e con causa esistente e lecita, non si riscontrano precedenti per i quali un'operazione fra negozi coi menzionati requisiti sortisca l'effetto aberrante della mancanza di causa; se poi però il collegamento fa affiorare la mancanza di causa, ma il vantaggio fiscale si risolve in mero motivo, quindi irrilevante, quest'ultima affermazione nega il collegamento, mancando il

manifestamente eccessiva, affermata da Cass. 10511/'99 e confermata da Cass. S. U. 13 settembre 2005, n. 18128, ed analizza la lettura che la Corte fa dell'art. 1384, cod. civ., denunciandone la pericolosità dal punto di vista del mancato rispetto delle categorie fondamentali del diritto privato.

quale ci si troverebbe in presenza di due contratti tipici e sorretti causalmente.

Rilevato il vizio di fondo dell'opzione ermeneutica della Corte sulla scorta delle analisi appena svolte, si possono passare in rassegna alcune, ulteriori problematiche che suscita la sentenza.

7. Ulteriori profili di analisi. I rapporti con l'art. 1344, cod. civ., e l'imperatività delle norme tributarie

Si compie ora un tentativo di approfondimento, senza pretesa di esaustività, sull'art. 1344, che affronta la tematica della frode alla legge, per stabilire la sua eventuale applicabilità alla figura dell'elusione di norme tributarie che è oggetto della trattazione.

Un punto nodale della questione, a livello civilistico, consiste nello stabilire se nel caso di un contratto concluso in frode alla legge sia possibile sfruttare la clausola di salvezza di cui all'art. 1418, co. 1, cod. civ., e quindi salvare il contratto dalla sanzione di nullità per violazione di norme imperative. La dottrina esprime al riguardo posizioni diverse: da un lato alcuni⁴⁰⁰ sostengono l'assunto per cui nel caso di frode *ex* 1344 l'illiceità della causa porti comunque alla nullità del contratto; d'altro canto, vi è chi⁴⁰¹ risponde che si possono verificare effetti diversi da quello della nullità. Questa prospettiva, legittimando la possibilità di applicare il medesimo trattamento sanzionatorio al contratto elusivo di norma imperativa ed a quello violativo della stessa, appare preferibile a quella offerta da altra dottrina⁴⁰² per la quale il contratto fraudolento, perseguendo il medesimo risultato con l'aggiramento di una norma e non con la sua diretta violazione, debba per ciò stesso soggiacere alla medesima sanzione prevista per la violazione diretta. Questa tesi individua nell'art. 1344 una regola generale

⁴⁰⁰ CARRARO, *op. cit.*, p. 235; GIACOBBE, *Frode alla legge*, in *Enc. dir.*, Vol. XVIII, Milano, 1969, p. 60 e ss.

⁴⁰¹ D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Milano, 1993, p. 186 e ss.

che interviene per esigenze di coerenza del sistema ogniqualvolta il singolo divieto non sia in grado di ricomprendere tutte le possibili e concrete forme di frode.

Per quanto attiene in particolare alle ipotesi di frode alla legge fiscale, attuate per mezzo di fattispecie negoziali tendenti ad un fine formalmente lecito, ma messe in opera con modalità elusive, si deve notare come, precedentemente alle ultime pronunzie della S. C., parte della dottrina tributaria riteneva ammissibile il ricorso all'art. 1344, mentre la dottrina civilistica per lo più lo negava in una con l'imperatività delle norme fiscali⁴⁰³.

Di contrario avviso la tesi che si espone ha affermato invece l'imperatività⁴⁰⁴ delle norme tributarie, argomentandola in base alla triplice circostanza del carattere indisponibile degli obblighi che esse impongono al contribuente, dei poteri accertativi che attribuiscono all'Amministrazione finanziaria e della presenza di sanzioni penali che sovente le accompagnano e ne assicurano l'osservanza. Le norme tributarie sono dunque idonee a dettare imperativi condizionati al verificarsi di dati presupposti e non sono semplicemente foriere di effetti meramente sfavorevoli a carico del contribuente ad esse inottemperante⁴⁰⁵. In senso contrario, non può affermarsi che la dialettica fra legge fiscale ed autonomia negoziale dei privati è caratterizzata più spesso da elusione, mentre le violazioni vengono perpetrate normalmente non per mezzo di negozi ma con comportamenti materiali, come l'inadempimento dell'obbligazione tributaria; per l'art. 1344, ogni norma imperativa può essere oggetto di elusione, ancorché la stessa norma non vieti espressamente di concludere un determinato contratto con un determinato contenuto. Né può risolversi il problema dell'elusione fiscale in un'ipotesi di frode ai creditori, di cui all'art. 2901, cod. civ.: la

⁴⁰² ALBANESE, *Violazione di norme imperative e nullità del contratto*, Napoli, 2003, p. 260 e ss.

⁴⁰³ CARRARO, *op. cit.*, p. 170, e SANTORO PASSERELLI, *op. ult. cit.*, p. 192. Cfr. anche Cass. 3 settembre 2001, n. 11351.

⁴⁰⁴ Cfr. *amplius* PACITTO, *op. cit.*, p. 742 e ss.

⁴⁰⁵ La prima tesi è di GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, I, 748 e ss.; la seconda è di MORELLO, *Frode alla legge*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, Vol. VIII, Torino, 1992, p. 504 e s.

legge infatti definisce questa fattispecie come “atti di disposizione del patrimonio con il quale il debitore crei pregiudizio alle sue [del creditore] ragioni”, mentre la frode alla legge fiscale è diretta a limitare l’ammontare di un’obbligazione tributaria, o ad impedirne addirittura l’insorgenza. La norma dell’art. 1344 è pertanto qui ricostruita come baluardo a difesa dell’interesse fiscale, in quanto, colpendo con la nullità i negozi elusivi, essa permette di riscuotere un’imposta il cui esatto presupposto era stato alterato o soppresso con l’attività negoziale elusiva. In questo senso la tesi esposta ritiene che una fattispecie di *dividend washing* debba sempre incontrare lo scoglio dell’art. 1344⁴⁰⁶, pur nell’assenza di specifica norma antielusiva, in quanto nel caso contrario si negherebbe il significato della frode alla legge che funge da cartina di tornasole per stabilire la liceità di un’operazione contrattuale, nella forma ossequiosa di una norma imperativa, ma elusiva di essa nella sostanza. Proprio in presenza del *dividend washing* l’applicazione del 1344 attuerebbe allora il contemperamento della nullità civile del negozio con l’interesse del Fisco al prelievo. Quanto ai casi in cui l’ordinamento riserva al contratto fraudolento un trattamento differente, essi si attergerebbero come eccezioni alla regola generale di cui sopra, in quanto espressamente tipizzati (il riferimento è all’art. 37 – *bis*, D. P. R. n. 600/’73): il rimedio dell’inopponibilità degli atti privati ai fini dell’accertamento delle imposte esaurisce dunque i propri effetti nell’ambito tributario⁴⁰⁷ e il contratto è conservato per il sol fatto che, a seguito di ponderazione del legislatore, il rimedio della nullità può rivelarsi nocivo di interessi meritevoli di tutela.

Il significato di norme quali l’art. 37 – *bis* richiamato è dunque quello di andare in deroga alla nullità - regola generale dettata dal codice - del negozio in quanto sorretto da causa illecita per frode alla legge fiscale: ogni

⁴⁰⁶ Secondo Albanese dunque nel caso di *dividend washing* la nullità delle compravendite comporterebbe il ritorno delle azioni in capo al fondo comune di investimento con relativa impossibilità di fruire del credito d’imposta. La tesi si scontra con la giurisprudenza allora dominante, convinta della liceità dei negozi per assenza di specifica normativa antielusiva all’epoca della loro conclusione. V. a questo proposito BARDINU, *Il “dividend washing” e l’interposizione fittizia all’esame della Corte di Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 1346.

⁴⁰⁷ ESPOSITO, *Qualificazione del contratto ai fini fiscali e nullità per violazione di norme tributarie*, in *Corr. giur.*, 2002, 351 e ss.

ipotesi puntualmente prevista dal legislatore è allora ricomponibile in un contesto unitario del fenomeno elusivo che guarda all'art. 1344, all'illiceità della causa ed alla conseguente nullità *ex art.* 1418, co. 1, di cui le dette ipotesi rappresentano eccezioni legali permesse dalla clausola di salvezza contenuta nello stesso comma 1. Dette eccezioni sono plausibili laddove il contratto (illecito dal punto di vista causale) dev'essere conservato in quanto la sua caducazione comporterebbe il venir meno del presupposto d'imposta (il risultato economico che le parti perseguono regolando i propri interessi nel contratto) che sulla validità del negozio si fonda, e quindi il venir meno della pretesa fiscale.

La tesi dell'applicabilità dell'art. 1344 non ha trovato, come detto, fortuna in giurisprudenza, anche se ultimamente un *révirement* della Corte (sentenza del 26 ottobre 2005, n. 20816) ha pienamente disconosciuto la precedente n. 11351/2001, affermando che “le norme tributarie sono norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche (art. 53, Cost.)”. Tale pronuncia ha ravvivato l'interesse della dottrina⁴⁰⁸, che è tornata sull'argomento per specificare come la Corte abbia configurato il problema e per compiere una riflessione più generale circa l'imperatività delle norme tributarie.

La statuizione di principio della Cassazione, è stato notato, non è accompagnata dal pur necessario riferimento positivo ad un divieto che il negozio posto in essere dalle parti cerchi di eludere, ed entra peraltro in contrasto sul punto con la coeva sent. 20398/'05, che non aveva percorso la strada dell'art. 1344 proprio per la mancanza di un divieto positivamente espresso in una norma tributaria dal quale le parti avessero ricavato limitazioni alla propria autonomia negoziale, o a causa del quale avessero visto, in un secondo tempo, i propri negozi colpiti dall'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria. La Corte, adottando il nuovo indirizzo, non sembra preoccuparsi di scavalcare quelle difficoltà che precedentemente aveva messo a fuoco arrivando al contrario avviso dell'inapplicabilità dell'art. 1344.

⁴⁰⁸ SCHIAVOLIN, *cit.*, p. 15026.

Se si considera che l'art. 1344 (elusione di un divieto) sia dettato in posizione ancillare rispetto alle ipotesi di nullità (violazione del divieto), e sia di esse un semplice precetto integrativo, si dovrebbe concludere che se non si configura violazione diretta di norma imperativa, la semplice elusione di essa non potrebbe trovare in quella sede la sua sanzione. Siccome le norme tributarie in linea di massima non sono violate direttamente da un comportamento negoziale, ma da comportamenti materiali, sembra plausibile che in esse non vi siano limiti o divieti al libero spiegarsi dell'attività negoziale: leggere l'art. 1344 come norma integrativa del regime della nullità comporta dunque l'estraneità delle norme impositive alla *ratio* di detta disposizione.

Un'impostazione diversa, come quella ampiamente esposta, dovrebbe considerare l'art. 1344 di portata generale, nel senso che esso disconoscerebbe tutela all'attività negoziale dei privati ogniqualvolta essa aggiri disposizioni di legge inderogabili: coordinando poi questa lettura con le disposizioni in tema di nullità (1418 e ss, cod. civ.) e di contrarietà della causa a norme imperative (art. 1343, cod. civ.), si ricaverebbe *ex* 1344 un concetto di contrarietà più ampio e legato di volta in volta alle linee guida espresse dal legislatore, sortendo un risultato che però può produrre gravi incertezze sull'esercizio dell'autonomia privata.

Esprese queste considerazioni, ed analizzate le posizioni della dottrina in merito all'art. 1344, si può cercare di formulare ipotesi conclusive senza ulteriormente addentrarsi nel dibattito. Alla norma è stata data lettura che oltrepassa il carattere attuativo di norme proibitive⁴⁰⁹: nella sentenza 20398

⁴⁰⁹ Si è ricordato l'orientamento della Corte in Cass. nn. 3979/2000 e 11351/2001, ora per completezza si fa cenno all'orientamento dottrinale che vorrebbe applicata la norma di cui al 1344, cod. civ. alle norme imperative "materiali" (che proibiscono il raggiungimento di un risultato, a prescindere dai mezzi impiegati), fra le quali trovano spazio quelle che contengono imperativi condizionati, come il principio di capacità contributiva. Cfr. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989, 17. Favorevole anche SANTONASTASO, *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. pr. trib.*, 1970, 505 e ss., che ricollega la natura imperativa della norma tributaria all'art. 53, Cost., visto come limite per l'autonomia privata. PACITTO, *op. cit.*, p. 727, secondo cui la nullità dei negozi giuridici derivanti dall'elusione di una norma imperativa di diritto tributario assume rilevanza in sede tributaria a condizione che la disapplicazione degli effetti conformi al tipo cui fa capo il negozio nullo sveli fatti imponibili apparentemente impediti dallo schermo del negozio nullo.

la Corte, per superare il problema di riconoscere nelle norme sui presupposti una *ratio* di tassazione più ampia della relativa fattispecie, è andata alla ricerca di una regola positiva effettivamente elusa, trovandola nell'art. 53, co. 1, Cost.⁴¹⁰, che esprime l'imperativo condizionato mirante a realizzare il concorso di ciascuno ai pubblici pesi secondo la propria capacità contributiva; dal precetto costituzionale poi deriverebbe al singolo il limite alla propria autonomia privata per il tramite delle singole disposizioni tributarie. A tale impostazione è facile obiettare che il legislatore è libero nello scegliere i fenomeni tassabili, per cui non è plausibile correggere le smagliature rinvenibili nella descrizione dei presupposti ad opera della legge annullando tramite il 1344 quei contratti che a quei presupposti non soddisfano: in altri termini, se qualche fenomeno negoziale si sottrae al principio costituzionale dell'art. 53, co. 1, Cost., non è dato operare correzioni con lo strumento civilistico della nullità per frode alla legge⁴¹¹ tali da ricondurlo a tassazione o tali da negargli l'applicazione di una norma agevolativa la cui fattispecie sia stata comunque posta in essere.

In ultima analisi, non si può trascurare di ricordare che l'opzione applicativa del 1344 si trova in contrasto con il principio affermato nell'art. 10, co. 3, ult. parte, Statuto dei contribuenti, ampiamente analizzato in questo lavoro. Al di là dell'argomento interpretativo della differenza fra "violazione di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario" ed elusione⁴¹², la volontà del legislatore statutario afferma chiaramente il rifiuto di sanzioni civilistiche per reprimere comportamenti che violino (o aggirino) precetti tributari: al 1344, cod. civ. devono pertanto preferirsi rimedi dettati dalla normativa tributaria, ampia ma specifica, quale quella di cui al d. lgs. 358/97.

⁴¹⁰ Per l'utilizzo del principio di cui all'art. 53, Cost., da parte della Corte, come divieto generale alla traslazione dell'onere fiscale a soggetto diverso da quello che ha manifestato capacità contributiva, si rinvia a quanto già esposto in precedenza nella Parte II.

⁴¹¹ Contrario all'applicazione dell'art. 1344 è GALEOTTI FLORI, *L'elusione tributaria*, in *Il Fisco*, 1985, 1988.

⁴¹² V. ROSSI P., *op. cit.*, in FANTOZZI - FEDELE, *Statuto, cit.*, p. 597. L'Autore afferma che la norma statutaria non trova applicazione in tema di elusione.

7.1 Il potere officioso del giudice tributario in merito alla rilevazione della nullità

Altro profilo emergente dalla pronuncia n. 20398 riguarda la possibilità per il giudice di confermare la pretesa fiscale per motivi diversi da quelli adottati in avviso di accertamento: la nullità per mancanza di causa non era infatti stata invocata dall'Amministrazione la quale partendo dal collegamento negoziale delle due compravendite aveva invece propugnato l'applicabilità delle disciplina sulla sostituzione dei redditi (art. 6, co. 2, Tuir) e sull'interposizione di persona (art. 37, co. 3, D. P. R. 600/73). La Corte giustifica la propria scelta asserendo che il ricorrente, in quanto attore, avrebbe dedotto a sostegno della domanda di annullamento della pretesa fiscale gli effetti dei contratti conclusi affermandone la validità, e quindi attivando il potere officioso del giudice ex art. 1421, cod. civ. in merito alla rilevazione della nullità.

Riconoscere un tale potere al giudice tributario si traduce nella possibilità di modifica della motivazione dell'avviso di accertamento, motivazione che delimita la materia del contendere nel processo tributario e la cui manipolazione significa senza dubbio una lesione del diritto alla difesa e del principio di contraddittorio.

Il potere di rilevare la nullità per il giudice tributario va quindi coordinato con la peculiare struttura del processo tributario, che è impugnatorio di atti autoritativi che si consolidano entro sessanta giorni dalla notificazione e la cui motivazione segna un preciso limite che vieta la conferma della pretesa impositiva in base a ragioni diverse da quelle addotte nella stessa: il potere sorge allora solo se l'Amministrazione ha addotto a base della pretesa l'inefficacia del contratto, ed ha specificato il tipo di patologia che lo inficia. Quanto detto, senza scendere ulteriormente nella questione, è nuovamente evincibile dallo Statuto dei contribuenti, in base al quale la motivazione di un provvedimento ha il delicato compito di individuare in modo specifico le pretese dell'Amministrazione nei confronti del contribuente: tale principio si traduce nell'obbligo per essa di esporre "le ragioni giuridiche che hanno determinato la [sua] decisione" (art. 7).

Sulla scorta del dato legislativo, nel caso specifico si può appunto affermare che l'Amministrazione non può addurre motivazioni generiche, né può indicare una sola patologia di un negozio sottintendendone altre; soprattutto, non deve il giudice operare interpretazione integrativa delle motivazioni di cui all'avviso, né può imputare in modo creativo al contribuente una dichiarazione di validità del negozio mai da lui preferita

8. Rilievi conclusivi

I molteplici percorsi d'indagine affrontati ci portano ad alcune riflessioni conclusive.

In primo luogo a considerazioni in merito all'elemento causale. Se il contratto consiste nel trasferimento della proprietà dei titoli verso il prezzo, non sembra che l'interprete abbia ulteriore spazio di manovra circa l'indagine dei vantaggi economici effettivamente perseguiti dai contraenti, per concludere in base a valutazione necessariamente empirica, che se tali vantaggi non sono sufficienti, manca la "causa concreta" e il contratto è nullo. In altri termini, è pericolosa la ricerca della "serietà economica" sottesa ad un contratto, poiché tale indagine è suscettibile di allargarsi eccessivamente e di travolgere una molteplicità di negozi che sottoposti a tale sindacato potrebbero apparire quanto meno "deboli"⁴¹³.

Sembrava più opportuno forse che il giudice impostasse la pronuncia in termini di un eventuale contrasto alle norme imperative in frode alla legge ex 1344 (accogliendo peraltro una tesi che qui non è condivisa), o di una illiceità dei motivi rilevante poiché comune (art. 1345), ma egli è arrivato ad una dichiarazione di nullità che non è facilmente giustificabile.

Né, per contro, ha spiegato perché la ragione meramente fiscale risulti inidonea a sorreggere casualmente il contratto. Le parti volevano lo scambio dei titoli verso corrispettivo, in modo che il nuovo soggetto titolare fruisse

⁴¹³ Si pensi ai contratti futili, o conclusi per emulazione. D'altro canto la deviazione, lo stornamento della causa di un tipo contrattuale per raggiungere scopi ulteriori e diversi non è una novità nell'ordinamento, come ha rilevato STEVANATO, *ult. cit.*, p. 322, portando l'esempio dei contratti pronti contro termine, in cui la vendita dei titoli è causalmente

di un credito d'imposta: conseguito questo primo effetto, le stesse parti hanno proceduto a retrovendersi i titoli, per cui delle azioni tornava ad essere titolare il proprietario originario; i due contratti (o l'intera operazione, a seconda dell'opzione interpretativa accolta) non sembrano affatto in difetto di causa, ma sono sorretti da una ragione pratica, fiscale.

Ma le preoccupazioni più eminenti attengono due profili più generali. Il primo involge i rapporti tra le regole civilistiche e la normativa fiscale, ed è al centro della nostra indagine. Si è constatato al riguardo che le normative antielusive dettate dal legislatore tributario sarebbero eccessivamente forzate, anzi pretermesse, ove avesse adito al loro posto la disciplina dettata dal codice civile in tema di nullità. Tale disciplina, adatta ai rapporti interprivatistici, non si adatta al metodo selettivo scelto per reprimere condotte elusive di volta in volta dettagliatamente tipizzate. La S. C., parlando di assenza di valide ragioni economiche, sembra prendere spunto dall'art. 37 - *bis*⁴¹⁴, D. P. R. accertamento, ma non considera minimamente che la norma postula, come elemento parimenti necessario, l'aggiramento di obblighi o divieti tale da conseguire indebiti vantaggi: paradossalmente, le norme di diritto civile reprimono in maniera molto più grave delle norme dettate *ad hoc* non solo l'abuso di norme agevolative, ma anche il risparmio d'imposta eventualmente lecito agli occhi del legislatore dei tributi, e ciò per il sol fatto che manca ulteriore funzione economica del negozio.

Il chiaro intento reattivo dell'organo giudicante, posto di fronte ad operazioni negoziali eccessivamente disinvolte, ha dato adito ad una risposta sproporzionata e distruttiva, che colpisce l'attività negoziale privata sottesa alla pretesa tributaria, attività normalmente "presupposta" e quindi ritenuta valida dal legislatore tributario.

La lettura delle sentenze della Corte porta ad evidenziare alcuni *trend*; un primo di essi vede l'applicabilità dell'art. 1344 cod. civ., in sovrapposizione

collegata ad un secondo contratto uguale e contrario, nell'alveo di un'operazione di finanziamento (anche qui la vendita non si stabilizza, ma è strumentale).

⁴¹⁴ La norma, già citata, si caratterizza per l'ampia formulazione del fatto elusivo (che può consistere in atti, fatti e negozi, isolati o in collegamento fra loro) che deve essere causalmente debole ed aggirare obblighi o divieti positivamente posti: il ricorso di tutti i

all'art. 37 - *bis*, D. P. R. 600, che, come visto, reca una normativa antielusiva ampia, ma pur sempre circoscritta e non generale; sul piano del diritto comunitario, si cerca di estendere i principi antielusivi generali dettati per il comparto "armonizzato" ad ipotesi diverse; sul piano del diritto processuale, poi, sembra che il giudice voglia travalicare l'invalidabile limite della motivazione dell'accertamento, ponendosi come interprete integrativo della volontà dell'Amministrazione.

Non può celarsi allora una certa preoccupazione per l'emergere di queste linee di tendenza, preoccupazioni che cercano risposta nell'invocata pronuncia a Sezioni Unite, tenendo pur sempre fermo l'invito al legislatore affinché intervenga presto, con una norma *ad hoc*, o più generale, la quale disciplini le pratiche negoziali sospette e faccia luce in termini di certezza del diritto, evitando ulteriori interventi suppletivi del giudice.

CONCLUSIONI

Quadro di riepilogo ed ulteriori riflessioni sul tema d'indagine

Nel presente lavoro si sono svolte una serie di riflessioni riguardanti la nullità come sanzione di norma tributaria nell'evoluzione dei rapporti fra diritto tributario e diritto civile.

Il capitolo di introduzione ha affrontato in modo ampio i rapporti fra le due materie⁴¹⁵, ripercorrendo le posizioni della dottrina italiana e della dottrina francese riguardanti il problema dell'autonomia della diritto tributario

presupposti importa l'inopponibilità del "comportamento" all'Amministrazione, e cioè la sua irrilevanza fiscale.

rispetto al diritto civile. Si è tentato così di mettere in luce lo sviluppo evolutivo che ha portato al cambiamento dei rapporti fra le discipline, ispirato dapprima alla dinamica da diritto eccezionale - diritto comune, e quindi rimodulato in termini di autonomia delle due branche del diritto, ciascuna retta da regole e principi propri. In questo senso, si è precisato che laddove il diritto tributario chiami in causa istituti propri del diritto civile (per quel che attiene il presente ci si riferisce principalmente alla legge di registro) non avviene un rinvio acritico a categorie già disciplinate in quell'ambito dell'ordinamento, ma si pone in essere un collegamento che tiene presenti i fini propri dell'imposta. Il legislatore tributario può quindi arrivare ad operare processi di riqualificazione a fini fiscali degli istituti civilistici richiamati. Posto questo aspetto dell'autonomia, si è sottolineato che il profilo di maggior interesse, e quindi maggiormente valorizzato, deve essere quello rimediabile, in quanto da questa possibilità discende l'opzione per il legislatore di reprimere le violazioni tributarie con mezzi propri e non di derivazione civilistica.

Nella parte prima il percorso di ricerca ha affrontato la questione della nullità da norme tributarie dal punto di vista storico, questione che si è snodata nell'analisi di una serie di tentativi, esperiti a livello parlamentare, di introdurre nell'ordinamento la sanzione della nullità di un atto civile per inadempimento fiscale. In questo senso l'attenzione è ricaduta sull'imposta di registro, imposta che più di ogni altra rivela gli stretti rapporti col diritto civile. Enunciata una doverosa premessa riguardante il contesto dottrinario⁴¹⁵ filo francese in cui si sono sviluppati le discussioni parlamentari, ci si è dapprima soffermati sui dibattiti riguardanti la prima legge italiana di registro, con cenni alle problematiche più rilevanti, e segnatamente a quella riguardante gli effetti della registrazione, contenuti nell'articolo 2 del progetto di legge. Tale norma, affermando che l'atto riceve dalla registrazione legale esistenza e data certa, sembrava in un certo

⁴¹⁵ Senza trascurare peraltro cenni al processo di autonomia del diritto tributario nei confronti del diritto finanziario, della scienza delle finanze e del diritto amministrativo.

⁴¹⁶ In cui i rapporti fra le due materie sono argomentati in termini di diritto eccezionale rispetto al diritto comune, e i rimandi alle norme dei codici si traducono in rinvii acritici.

modo sovrapporsi agli articoli dei codici civili (all'epoca ne vigevano sette) che già regolavano la materia, e si traduceva in un'intollerabile intrusione del legislatore d'imposta nel campo del diritto comune, tanto che l'articolo veniva stralciato dal testo di legge definitivo.

Si è passati dunque ad affrontare specificamente i profili sanzionatori ipotizzati a fronte della mancata registrazione in due progetti di legge successivi, il primo riguardante la riforma della legge sull'imposta di registro, il secondo propriamente la nullità degli atti giuridici non registrati.

Nel progetto di legge del 1868 veniva introdotta, all'articolo 11, la possibilità che l'atto non registrato e quindi come tale temporaneamente inefficace a livello probatorio, potesse divenire permanentemente inefficace in quanto non ulteriormente registrabile a seguito dello spirare di un doppio termine perentorio. Anche quest'evenienza, si è visto, è stata accantonata dalla Camera che ha ritenuto eccessiva una sanzione di inefficacia permanente, preferendo ad essi la possibilità per le parti di ricorrere alla tardiva registrazione con un semplice inasprimento delle sanzioni.

Per ciò che riguarda la proposta formulata da Minghetti nel 1873 sulla nullità degli atti per mancata registrazione, si è ricostruita la dinamica dei rapporti con la proposta avanzata cinque anni prima evidenziando il carattere di sistematicità del secondo progetto e la coerenza che esprime nella repressione dell'evasione fiscale. Un elemento costruttivo importante è stato individuato nel supporto della dottrina che si è espressa a favore della sanzione con l'opera di Filippo Serafini. Tale contributo è intessuto del problema del formalismo e propone un parallelo col diritto civile: si distinguono le forme legali dalle formalità fiscali, per arrivare a fondare, a fianco della consueta nullità del contratto per mancanza delle prime, l'autonoma sanzione della nullità del documento derivante dall'inosservanza di queste ultime. L'analisi delle dinamiche parlamentari, e il naufragio del progetto di legge con conseguenti dimissioni del Ministero, hanno avuto ampia trattazione nell'intervento conclusivo di quella vicenda e non vengono perciò ripresi ulteriormente in questa sede.

In chiusura della Parte I, si è dato atto della dottrina della metafiscalità del bollo, con riflessi in merito alla cambiale non bollata, formulata da D'Amati: la tesi è pertinente in quanto ricostruisce l'inadempimento fiscale in chiave di nullità degli atti non bollati. Ma, anche in questo caso, la dottrina maggioritaria ha ricondotto il dibattito nei termini dell'irregolarità fiscale, sanabile col successivo pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni.

Al termine della disamina di questi argomenti storici indagati nella prima parte, è emersa la conclusione, già anticipata dal *trend* di fondo, che, nonostante la profusione di molti sforzi in questo senso, tanto del Parlamento in sede di stesura dei testi di legge quanto della dottrina in sede di approfondimento teorico, la possibilità che la violazione di una norma fiscale possa dar luogo a sanzione di nullità del relativo atto è stata decisamente esclusa.

Il contratto non in regola con le imposte di registro, o di bollo, non risulta dunque affetto da nullità, con le conseguenze che da questo regime derivano ex art. 1418 e ss, cod. civ., ma è meramente irregolare a fini fiscali, e la conseguenza di questa condizione, nelle indagate discipline del registro e del bollo, si riduce ad una serie di ipotesi di inefficacia temporanea dell'atto, fin quando non intervenga in qualunque tempo l'adempimento dell'imposta, con le eventuali sanzioni *medio tempore* maturate, il quale ha effetti sananti e fa cessare i divieti temporanei di cui sopra.

Nella Parte II, proseguendo e completando l'analisi storica precedentemente intrapresa per un'esigenza di continuità del presente lavoro, si sono ricercati ulteriori tentativi di introduzione del principio di nullità per irregolarità fiscale nel nostro ordinamento, e il risultato della ricerca è stato esiguo nel numero: un ulteriore tentativo parlamentare, portato avanti da Filippo Meda nel 1918, e fallito, e poi una sola ipotesi positiva introdotta nella disciplina del registro col r. d. l. del 27 settembre 1941, n. 1015⁴¹⁷, convertito nella legge 29 dicembre 1941, n. 1470.

⁴¹⁷ Il r. d. l. veniva accompagnato dalla circ. min. fin. 29 settembre 1941, n. 104087 contenente una serie di istruzioni che verranno richiamate in calce agli articoli di riferimento.

L'estrema povertà del dato, bilanciata in parte dall'analisi del vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale sviluppatosi attorno alla normativa del 1941 (pur nella brevità della sua vigenza) ha evidenziato lo scarso interesse del legislatore tributario nel reprimere violazioni fiscali con la nullità dell'atto, dovuto probabilmente alla circostanza che l'introduzione di una sanzione generale e demolitiva come quella in parola avrebbe procurato problemi più gravi rispetto alla repressione di una condotta fiscalmente irregolare, fine proprio della legge d'imposta. Si è messa poi in luce la particolare e non secondaria circostanza per cui furono esigenze belliche contingenti a portare alla formulazione del 1918 e del 1941, sottolineando come soprattutto per la seconda vicenda, l'intento del legislatore fosse quello di rispondere ad un'emergenza straordinaria con norme eccezionali, puntualmente abrogate al venir meno di quelle esigenze che ne avevano provocato l'emanazione.

Concluso l'approfondimento storico, e proseguendo la ricerca con riferimento alla normativa degli ultimi anni, si è riscontrata la formulazione positiva del divieto di comminare la nullità ad un contratto a fronte di violazioni meramente fiscali, contenuta in una norma positiva a "carattere rinforzato", l'art. 10, co. 3, Statuto dei diritti del contribuente. La norma ha assunto centrale rilievo come canone guida a cui rapportare le poche ipotesi normative in contrasto, l'analisi delle quali si è affrontata proprio in quanto esse hanno avuto, o hanno, contemporanea vigenza con la norma statutaria.

In primo luogo si è accennato al dibattito inerente la disposizioni di cui alla legge 165/90, oramai non più vigenti, che prevedevano la nullità degli atti pubblici tra vivi e delle scritture private, anche autenticate, nel caso di mancanza della dichiarazione della parte o del suo rappresentante, attestante che il reddito era stato incluso nell'ultima dichiarazione dei redditi, ovvero contenente il motivo per cui il reddito non vi era stato incluso. I problemi interpretativi sorti fra questa normativa, che evidentemente reprimeva una violazione fiscale con la nullità dell'atto, e l'art. 10, sopravveniente, sono stati solo accennati, in quanto le disposizioni sanzionatorie sono state

abrogate poco tempo dopo l'emanazione dello Statuto, con efficacia retroattiva sanante.

Quindi l'attenzione si è concentrata sulla disamina della disposizione di cui all'art. 1, co. 346, l. fin. 2005, norma che disciplina la nullità del contratto per mancata registrazione, e che è attualmente l'unica ipotesi positiva che possa soddisfare positivamente alla ricerca affrontata nel presente lavoro, e da cui lo stesso ha preso avvio. L'analisi del divieto dello Statuto e della sanzione di cui alla legge finanziaria ha portato all'emersione di notevoli dubbi circa la plausibilità del comma 346, ancorché emanato successivamente allo Statuto: le tesi favorevoli al dato letterale della norma, con i risvolti civilistici conseguenti, partono infatti da presupposti poco condivisibili e poco convincenti. Il primo dà una lettura autoreferenziale e non generale dell'art. 10, per cui la norma spiegherebbe i suoi effetti sono nell'ambito delineato nei tre commi precedenti, senza trovare ulteriore vigenza, neanche come canone interpretativo. Il secondo pretende di assegnare alla registrazione un carattere ultrafiscale, argomentato peraltro non in base a principi tributari, ma fondato su alcune considerazioni che prendono la mosse dalla disciplina delle locazioni (l. n. 431/'98) e articolato in modo tale da portare l'ipotesi sanzionatoria al di fuori del dettato dell'art. 10.

Pertanto, l'ipotesi ricostruttiva che è sembrata più convincente passa di necessità da una forzatura del dato letterale della norma, in quanto si è dimostrato che essa non dà collocazione sistematica alla dettata "nullità" né sul piano proprio del diritto tributario, né alla stregua della disciplina codicistica di cui agli art. 1418, e ss., dato il rilevato carattere di sanabilità del contratto di locazione "nullo" per mancata registrazione ove l'inadempimento fiscale sia riparato. Il ridimensionamento della nullità ad ipotesi di mera irregolarità sembra quindi una conseguenza inevitabile, non essendo il dato positivo di tale portata da permettere riflessioni in chiave evolutiva di una tematica che trova oggi una precisa regolamentazione nella norma dello Statuto.

Nella Parte III, infine, si è affrontato il tema dell'elusione fiscale, problema che dovrebbe trovare soluzione nel campo di rimedi apposti dettati dal legislatore tributario e che è stato ritenuto pertinente poiché, in contrario, la recente giurisprudenza di Cassazione ha inteso reprimerlo con la comminatoria della nullità per mancanza di causa dei negozi sottesi all'operazione.

Prima di entrare nel merito delle pronunzie, si sono analizzati alcuni profili comparatistici riguardanti la repressione dell'elusione fiscale in altri paesi europei; si è affrontato quindi un dibattito in chiave storica sulla riqualficazione dei contratti ad opera del legislatore tributario del registro.

Di primo acchito, le scelte di politica antielusiva adottate nell'ordinamento italiano e che consistono nella tipizzazione delle condotte elusive da reprimere, pur probabilmente rispettose dell'autonomia contrattuale, si rivelano non condivise a livello europeo, e, sul fronte interno, soprattutto insufficienti.

Ed è su questo dato che emergono i profili di dubbio più consistente. Se infatti il legislatore italiano ha scelto un approccio casistico al problema, arrivando al più a formulare clausole ampie, ma non di portata generale, quali l'art. 37 - *bis*, D. P. R. 600, tale via si rivela inadeguata a fronte della capacità inventiva del contribuente, che pone in essere fattispecie negoziali capaci di consentirgli un vantaggio, o risparmio fiscale, senza porsi in violazione di una norma positiva.

In questo contesto si colloca la "reazione" della giurisprudenza, nelle sentenze oggetto del secondo capitolo di questa parte del lavoro. La Cassazione, probabilmente motivata da un giudizio di disvalore sociale sulle operazioni poste in essere, per la loro chiara elusività, e non potendo operare un'operazione riqualficativa, né potendo percorrere i sentieri della simulazione della frode alla legge, ha dovuto colpire le operazioni invalidandole dal punto di vista civilistico, come mancanti di causa. Ciascuno di questi profili, assieme ad altri pur cospicui, ha ricevuto spazio adeguato nella trattazione, cui si rimanda.

Al termine del presente lavoro, e sulla scorta delle molteplici esperienze analizzate a partire dagli albori dell'ordinamento giuridico italiano e fino al presente, è consistente l'impressione che l'ordinamento stesso rifiuti l'ipotesi di sanzionare a livello positivo con nullità gli atti civili che abbiano violato norme tributarie, e questo nonostante l'attuale vigenza di una norma in senso contrario, quella contenuta nella l. fin. per il 2005, che dev'essere pertanto ermeneuticamente ridimensionata alla luce della *ratio* specifica che la informa, dato anche il contrasto con la norma contenuta nell'art. 10, co. 3, Statuto.

Tali conclusioni sono poi adeguatamente supportate da un dato storico che reca uno sviluppo progressivo e continuo in questo senso, e che mette in luce come l'introduzione di norme comminanti nullità, tentata alcune volte e mai riuscita, se non nel 1941, sia avvenuta sempre in concomitanza di particolari esigenze di cassa dello Stato o di eventi bellici che compulsavano il legislatore a produrre norme eccezionali rispetto al diritto comune.

Sul piano dell'intervento giurisprudenziale, le critiche ed i rilievi mossi ai recenti pronunciamenti del giudice di legittimità portano a condannare l'attività di supplenza giudiziale a fronte delle lacune svelate dalla legislazione tributaria in materia elusiva.

Si assiste probabilmente al primo avvio di un processo giurisprudenziale di edificazione di una clausola elusiva "generale", come è avvenuto in Francia col concetto di *abus de droit*, anche se probabilmente il referente più prossimo dei nostri giudici è la Corte di Giustizia, la quale ha già affermato la presenza di una clausola generale per i comparti "armonizzati", ma è tuttavia troppo presto per azzardare ipotesi evolutive così lontane dal tradizionale assetto che la materia ha ricevuto in Italia.

Per ora dunque, sarebbe opportuno evitare, a livello legislativo e giurisprudenziale, soluzioni drastiche comportanti l'applicazione di sanzioni civilistiche inadeguate a reprimere comportamenti non in linea coi dettati del legislatore tributario, preferendo meglio il ricorso a rimedi tipici e calibrati, quali l'inopponibilità all'Amministrazione e la conseguente possibilità di riqualificazione delle operazioni negoziali a fini fiscali.

BIBLIOGRAFIA

ALBANESE, *Violazione di norme imperative e nullità del contratto*, Napoli, 2003.

ALESSIO, *Saggio sul sistema tributario in Italia e sui suoi effetti economici e sociali*, Torino, 1887.

ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione dell'imposte*, Milano, 2005.

ALPA, *La causa e il tipo*, in *I contratti in generale*, Vol. I, a cura di Gabrielli, in *Tratt. contr.*, diretto da Rescigno, Torino, 1999.

ANTONINI E., *Equivalenza di fattispecie tributarie ed elusione d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, 169.

ANTONINI E., *Norma di legge, standard giuridico e risoluzione ministeriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, 422.

ANTONINI L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 6299.

ARCANGELI, *Sulla teoria dei titoli di credito e in particolare della cambiale*, in *Riv. dir. comm.*, 1910, I, 173.

ASCARELLI, *Sul concetto di titolo di credito*, in *Banca, borsa, titoli di credito*, 1954.

ASCARELLI – BONASSI - BENUCCI, *Cambiale*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1958, vol. II.

Atti parlamentari, Camera dei Deputati, Legislatura VIII, Discussioni, sessione del 1861, tornate del 17 e 18 dicembre, Torino, 1862.

Atti parlamentari, Senato del Regno, Legislatura VIII, Documenti, Vol. II, Torino, 1862.

Atti parlamentari, Camera dei Deputati, Legislatura VIII, Documenti, n. 114 e Allegato A, Torino, 1863.

Atti Parlamentari, Camera dei Deputati, Legislatura X, Discussioni, Sessione del 1867, tornate del 9 - 11 maggio, Firenze, 1868.

Atti parlamentari, Camera dei Deputati, Legislatura XI, Discussioni, Sessione 1873 - '74, tornate del 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 maggio, Roma, 1874.

Atti parlamentari, Camera dei Deputati, Legislatura XI, Documenti, n. 29, Roma, 1874.

Atti parlamentari, Camera dei Deputati, Legislatura XXIV, Documenti, disegni di Legge e relazioni, n. 983, Roma, 1874.

Atti parlamentari, Camera dei Deputati, Legislatura XXIV, Discussioni, Sessione 1913 - 18, 2° tornata dell'11 dicembre 1914, Roma, 1918.

AZZOLINA, *La mediazione*, in *Tratt. dir. civ. it.*, diretto da Vassalli, Torino, 1943.

BALL, *Steuerrecht und Privatrecht*, Mannheim- Berlin - Leipzig, 1924.

BALLARD - DAVIDSON , *Form and substance in tax law (United Kingdom)*, in *Cah. dr. fisc. int.*, Vol. LXXXVIIa, 2002, 588.

BARDINU, *Il "dividend washing" e l'interposizione fittizia all'esame della Corte di Cassazione*, in *Dir. pr. trib.*, 2000, 1346.

BATISTONI FERRARA, *Atti simulati ed invalidi nell'imposta di registro*, Napoli, 1969.

BEGHIN, *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive"*, in *Il Fisco*, 2002, 3804.

BENATTI, *Principio di buona fede ed obbligazione tributaria (appunti per una discussione)*, in *Boll. trib.*, 1986.

BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione per l'imposta di registro*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, 167.

- BERLIRI, *La legge di bollo*, Milano, 1953.
- BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1970.
- BERLIRI, *Evoluzione dello studio del diritto tributario*, in *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990.
- BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, in *Tratt. dir. civ. it.*, diretto da Vassalli, Vol. XV, T. II, ristampa corretta della II ed., Torino, 1955.
- BIGIAVI, Nota a C. d'A. Torino 28 settembre 1945, in *Giur.it*, 1946, I, 2, 96.
- BIGLIAZZI-GERI, BRECCIA, BUSNELLI, NATOLI, *Diritto civile. Fatti e atti giuridici*, Torino, 1987, rist. 1989.
- BLASILLI, *Locazione di immobili tra regole di tassazione e criterio di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2005, 926.
- BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954.
- BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, 1433.
- BUCCI, "La norma generale" antielusiva nell'interpretazione del comitato consultivo: alcune considerazioni, in *Rass. trib.*, 2002, 507.
- BUSANI, *Locazioni, nullità pesante*, in *Il Sole 24 ore*, 7 gennaio 2005, 23.
- BUSCEMA - FORTE - SANTILLI, *Lo Statuto del contribuente. Analisi dottrinale e giurisprudenziale*. Padova, 2002.
- CALAMANDREI, *Il processo sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1931, I, 72.

CALO', *Una decisione coraggiosa*, nota a decr. Trib. Bolzano 7 aprile 2000, in *Riv. not.*, 2000, 1292.

CARANO DONVITO, *L'economia meridionale prima e dopo il Risorgimento*, Firenze, 1928.

CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003.

CARIOTA FERRARA, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 1945.

CARRARO, *Negozio in frode alla legge*, Milano, 1943.

CARRIROLO - TUCCI, *Gli immobili nella Finanziaria 2005. Nullità per i contratti non registrati*, in *Fisco oggi* 28/02/'05.

CARUSI, *La disciplina della causa*, in *I Contratti in generale*, Vol. I, a cura di Gabrielli, in *Tratt. dir. civ.*, diretto da Rescigno, Torino, 1999.

CASU, *Abrogazione dell'art. 3, co. 13- ter del decreto legge 27 aprile 1990, convertito con legge 26 giugno 1990, n. 165*, in *Cons. naz. Not.- Quad. sem.*, n. 1/2004.

CASU, *Donazione con accettazione separate e autocertificazione di parte richiesta a pena di nullità*, in *V. not.*, 1999, 1075.

CHADIN NOURAI, *L'abus de droit et les garanties du contribuables*, in AA. VV., *Optimisation fiscale et abus de droit*, Paris, 1990.

CHECCHINI, *Collegamento tra negozi a prestazioni corrispettive e nullità per mancanza di causa*, in *Elusione fiscale, la nullità civilistica come strumento generale antielusivo*. Atti del Convegno A.N.T.I., Padova, 15 settembre 2006, in *Il Fisco*, 2006, 14955.

CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1953.

CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992.

CODACCI PISANELLI, *L'invalidità come sanzione di norme non giuridiche*, Milano, 1940.

COLOMBO, *Operazioni economiche e collegamento negoziale*, Padova, 1999.

CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, 475.

COVIELLO, *Manuale di diritto civile italiano*, Milano, 1924.

DALLOZ, *Giurisprudenza generale di Francia in materia civile, commerciale, penale e amministrativa*, a cura di G. Paduano, Napoli, 1829.

D'ALESSIO, *Premessa allo studio del diritto finanziario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, 120.

D'ALESSIO, *Istituzioni di diritto amministrativo italiano*, Torino, 1949.

D'AMATI, *Teoria generale dell'imposta di bollo*, Milano, 1957.

D'AMATI, *Riflessi metafiscali dell'imposta di bollo*, in *Dir. pr. trib.*, 1957, I, 77.

D'AMATI, *“Particolarismo e diffusione del diritto tributario*, in *Dir. pr. trib.*, 1979, I, 520.

D'AMELIO, *L'autonomia dei diritti- in particolare del diritto finanziario- nell'unità del diritto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 1.

D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Milano, 1993.

DE FRANCHIS, *Dizionario giuridico*, Vol. I, *Inglese – Italiano*, Milano, 1984.

DELLA VALLE, *Révirement ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 587.

DE NOVA, *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, 435.

DE NOVA, *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, 1006.

DE SEMO, *Diritto cambiario*, Milano, 1953.

DIBOUT, *La procédure de repression des abus de droit*, in *Dr. fis.*, 1992, 1734.

DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da Amatucci, Padova, 2001.

D'ORSOGNA, *I redditi e le locazioni immobiliari nel nuovo regime introdotto con la Finanziaria 2005*, in *Il Fisco*, 2005, 515.

ESPOSITO, *Qualificazione del contratto ai fini fiscali e nullità per violazione di norme tributarie*, in *Corr. giur.*, 2002, 351.

FABER, *L'abus de droit aux Pays – Bas*, in AA. VV., *Optimisation fiscale et abus de droit*, Paris, 1990.

FALSITTA, *Usufrutto di azioni e contratto in maschera*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 1195.

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2000.

FALSITTA *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello nei Pirenei*, in *Corr. giur.*, 2002, 14.

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2000.

FERRANDO, *I contratti collegati: principi della tradizione e tendenze innovative*, in *Contr. Impr.*, 2000, 127.

FERRARA F. sen., *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, Padova, 1914.

FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano, 1966.

FRANCESCHIN, *Nullità del contratto per violazione di norme fiscali?*, nota a Cass. 7 marzo 2002, n. 3328, in *Foro pad.*, 2003, 276.

FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

GABRIELLI, *Il contratto e l'operazione economica*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I, 103.

GALEOTTI FLORI, *L'elusione tributaria*, in *Il Fisco*, 1985, 1988.

GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989, 17.

GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, I, 748.

GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusive*, in *Dir. pr. trib.*, 1992, I, 1763.

GARCEA, *Il legittimo risparmio d'imposta. Profili teorici e casi materiali*, Padova, 2000.

GENY, *Le particularisme du droit fiscal*, in AA. VV., *Mélanges R. Carré de Malberg*, Paris, 1933.

GERLA, *I nuovi poteri di contrasto all'evasione nelle locazioni immobiliari*, in *Boll. trib.*, 2005, 1694.

GIACOBBE, *Frode alla legge*, in *Enc. dir.*, Vol. XVIII, Milano, 1969.

GIANNINI A. D., *Diritto finanziario e scienza delle finanze*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, 1.

GIANNINI A. D., *Intorno alla c. d. autonomia del diritto tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1940, 57.

GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

GIANNINI M. S., *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 89.

GIORGI, *Teoria delle obbligazioni nel diritto italiano moderno*, Firenze, 1911.

GLENDI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2415.

GRECO, *Diritto privato e diritto finanziario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, 320.

GRIZIOTTI, *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto delle imposte di registro (a proposito degli artt. 8, 9, e 65 dell'imposta di registro)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 27.

HATOUX, *La notion d'abus de droit pour le juge de l'impôt*, in AA. VV., *Optimisation fiscale et abus de droit*, Paris, 1990.

HENSEL, *Zür Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"*, *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, München, 1923.

HENSEL, *Steuerrecht*, Berlin, 1933.

- IANNIELLO, *Attenzione agli effetti della nullità*, in *Il Sole 24 ore*, 25 ottobre 2004.
- IANNIELLO, *Problemi “aperti” su immobili e lotta al sommerso*, in *Corr. Trib.*, 2005, 290.
- IANNIELLO, *I redditi immobiliari e la lotta al sommerso*, in *Corr. Trib.*, 2005, 3289.
- IANNIELLO, *Si gioca sui nuovi vincoli di registrazione il contrasto del Fisco agli affitti in nero*, in *Guida Normativa del Sole 24 ore*, 2005, 7, 30.
- JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937.
- KIRCHOF, *Steuerumgehungen und Auslegungsmethoden*, in *St. - Wirt.*, 1983, 174.
- KRUSE, *Nochmals: Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?*, in *Öst. St – Zeit.*, 1975, 23- 24, 285.
- KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da Amatucci, Padova, 1994.
- LA LUMIA, *L'obbligazione cambiaria ed il suo rapporto fondamentale*, Milano, 1923.
- LA PORTA, *Il problema della causa del contratto, I, La causa ed il trasferimento dei diritti*, Torino, 2003.
- LEO, *Sanate le dichiarazioni sul reddito fondiario*, in *Guida al diritto de il Sole 24 ore* 2003, 36, 60.
- LEROY BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, Paris, 1876.
- LIBERATI, *Le tasse sugli affari*, Napoli, 1983.

LOLLIO, *La tutela del contribuente e nullità degli atti*, in *Boll. trib.*, 2002, 1143.

LOMBARDI, *Ancora sul diritto del mediatore alla compravendita di immobili per scrittura non registrata*, in *Giur.- Il Foro Sub.*, 1943, 198.

LOMBARDI, *Il perfezionamento del diritto del mediatore alla provvigione (con particolare riguardo alla compra-vendita immobiliare per scrittura non registrata)*, in *Giur. it.*, 1944, IV, 24.

LOVECCHIO, *Le norme della finanziaria 2005 in materia di accertamento sugli immobili*, in *Boll. trib.*, 2005, 522.

LUNELLI, *Normativa antielusione*, in *Il Fisco*, 1997, 8484.

LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, 228.

MAGIONCALDA- ACCAME, *Trattato sulle tasse di registro*, Genova, 1863.

MANTELLINI, *Lo Stato e il codice civile*, Firenze, 1882, vol. III.

MALAGU', *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il suo Garante*, in *Boll. trib.*, 2000, 1203.

MARICONDA, *I criticabili orientamenti della Cassazione sul dividend washing, e sulla riduzione d'ufficio della clausola penale*, in *Corr. giur.*, 2007, 153.

MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria - profili storici e giuridici*, Torino, 1995.

MARONGIU, in *Il Sole 24 ore*, 3 marzo 2000

MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, 1275.

MASSARI, *Compra vendita immobiliare non registrata e diritto del mediatore alla provvigione*, in *Giur. - Il Foro Sub.*, 1943, 366.

MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

MESSINEO, *I titoli di credito*, Padova, 1933.

MEUCCI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 1901.

MICHELI, *Diritto tributario e finanziario*, in *Enc. dir.*, Vol. XII, Milano, 1964.

MONTEL, *Scritture immobiliari non registrate*, in *Atlante Legislativo, Biblioteca di Legislazione illustrata*, Piacenza, 1946.

MONTEL, nota a Tribunale di Biella 21 marzo 1942, in *Foro it.*, 1942, I, 569.

MONTEL, nota a Tribunale di Milano 7 gennaio 1943, *Sulla pretesa validità delle promesse verbali diventava di diritti immobiliari non registrate*, in *Foro it.*, 1943, I, 631.

MORELLO, *Frode alla legge*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, Vol. VIII, Torino, 1992.

MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973.

MOSCHETTI, “*Abusiva captazione*” di norme fiscali di favore ed “*anticorpi civilistici*” in uno “*Stato sociale di diritto*”, in *Elusione fiscale, la nullità civilistica come strumento generale antielusivo*. Atti del Convegno A.N.T.I., Padova, 15 settembre 2006, in *Il Fisco*, 2006, 14955.

MOSSA L., *La cambiale secondo la nuova legge*, Milano, 1935.

NAVARRINI - PROVINCIALI , *La cambiale e l'assegno bancario*, Roma, 1950.

NICOLONE G., *Compra-vendita di immobili per scrittura privata non registrata e diritto del mediatore alla provvigione*, in *Giur. - Il Foro Sub.*, 1942, 599.

NUZZO, *Simulazione, interposizione e "realità nell'usufrutto su titoli azionari privi del diritto di voto*, in *Rass. Trib.*, 1997, 1361.

ORLANDO, *Scritti giuridici sul governo parlamentare*, in *Diritto pubblico generale. Scritti vari (1881- 1940) coordinati in sistema*, Milano, 1954.

PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 53.

PAPARELLA, *Studi preliminari sui profili teorici e sistematici dell'accollo nel diritto tributario*, Roma, 2005.

PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, III ed., Berlin, 1977.

PERETTI GRIVA, Nota a Pretura di Saluzzo 9 marzo 1944, in *Giur. it.*, 1945, I, 2, 29.

PERRUCCI, *Sulla nullità degli atti di trasferimento immobiliare*, in *Boll. trib.* 1990, 1445.

PICCONE-FERRAROTTI, *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 del D. Lgs. N. 358/1997 (art. 37- bis del D. P. R. n. 6007'73)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1147.

PLEBANO, *Storia della finanza italiana*, Torino, 1889.

POMINI, *La distinzione tra gestum giuridico e gestum economico rispetto all'art. 8 della legge di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1943, 12.

- PUGLIESE, *Corso di diritto e procedura tributaria. L'obbligazione tributaria*, Padova, 1935.
- PUGLIESE, *Diritto finanziario e diritto amministrativo*, in *Foro Amm.*, 1936, 61.
- PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.
- QUADRI, *Ordine pubblico e nullità di contratti immobiliari non registrati*, nota a Tribunale Ascoli Piceno 4 marzo 1946, in *Giur. it.*, 1946, I, 2, 161 e ss.
- QUADRI, *Stato (diritto internazionale)*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1939.
- RACINE, *Les pénalités pour l'abus de droit*, in AA. VV., *Optimisation fiscale et abus de droit*, Paris, 1990.
- RANOCCHI, *Finanziaria 2005: locazioni immobiliari tra nullità e definizioni preventive*, in *Forum fisc.*, 2005, 5, 60.
- RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, IV ed., Padova, 1994.
- REDENTI, *Natura giuridica della cambiale e della obbligazione cambiaria*, in *Riv. dir. comm.*, 1912, I, 933.
- REDENTI, *Sugli effetti del decreto legislativo 20 marzo 1945, n. 212, abrogante l'obbligo di registrazione "a pena di nullità" delle alienazioni immobiliari*, nota a Cass. 13 maggio 1946, in *Giur. it.*, 1946, I, 1, 289.
- REGAZZONI, *Il principio di buona fede in diritto tributario*, in *Il Fisco*, 1994, 10015.
- ROMANO Santi, *Principii di diritto amministrativo*, Milano, 1901.
- ROMANO Santi, *Corso di diritto amministrativo*, II ed., Padova, 1932.

ROSEMBUJ, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, II ed., Madrid – Barcelona, 1999.

ROSSI C., *Dichiarazione del sordomuto e significato della locuzione fine dell'atto*, nota a C. d'A. Napoli 11 maggio 1998, in *Riv. not.*, 1999, 708.

ROSSI P., *Autonomia contrattuale e normative tributaria: l'inapplicabilità del sistema delle nullità civili alle violazioni di rilievo esclusivamente tributario*, in FANTOZZI - FEDELE, *Statuto dei diritti del contribuente*, Napoli, 2005.

RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, III ed., Milano, 1999.

SACCO, *Obbligazioni e contratti*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da Rescigno, Vol. X, 1986.

SACCO - DE NOVA, *Il Contratto*, Vol. I, in *Tratt. dir. civ.*, diretto da Sacco, III ed., Torino, 2004.

SACHS, *L'Italie, ses finances et son développement économique depuis l'unification du Royaume 1854 - 1884 d'après les documents officiels*, Paris, 1885.

SANTONASTASO, *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. pr. trib.*, 1970, I, 505.

SANTORO PASSERELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1991.

SANTORO PASSERELLI, *Atti non registrati: nullità, Promessa verbale, Provvigione*, in *Riv. dir. civ.*, 1943, 194.

SCALINCI, *Verso una nuova codificazione: uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole*, in *Rass. trib.*, 2002, 619.

SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, in *Elusione fiscale, la nullità civilistica come strumento generale antielusivo*. Atti del Convegno A.N.T.I., Padova, 15 settembre 2006, in *Il Fisco*, 2006, 14955.

SCHÜPFER, *Manuale di storia del diritto italiano*, Torino, 1908.

SCOGNAMIGLIO, *Contributo alla teoria del negozio giuridico*, Napoli, 1969.

SCOGNAMIGLIO, *Dei contratti in generale*, in *Commentario al codice civile* Scialoja- Branca, Bologna - Roma, 1972.

SEGRETO – CARRATO, *La cambiale*, Milano, 1996.

SERAFINI, *Sulla nullità degli atti giuridici compiuti senza l'osservanza delle forme prescritte dalla legge. Lettera all'Avv. Giuseppe Saredo*, Roma, 1874.

SORRENTINO, *Dividend washing, "causa concreta" del contratto, contratti collegati e nullità per mancanza di causa*, nota a Cass. 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Giur. it.*, 207, 867.

von STEIN, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft Europas*, Leipzig, 1885.

STEVANATO, *Il dividend washing e l'applicabilità dello schema della sostituzione dei redditi al percettore dei dividendi: notazioni critiche*, in *Rass. trib.*, 1998, 575.

STEVANATO - MORAS, *Il momento fiscale nella redazione dei nuovi modelli contrattuali* in AA. VV., *I nuovi contratti nella prassi civile e commerciale*, Torino, 2004.

STEVANATO, *Il dividend washing trascelte del sistema e rischi di elusione*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 1534.

STEVANATO, *Le ragioni economiche nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio; spunti per un approfondimento*, in *Rass. trib.*, 2006, 295.

TALASSANO, *Compra vendita immobiliare non registrata e diritto del mediatore alla provvigione*, in *Giur. Il Foro Sub.*, 1943, 366.

TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988.

TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, 97.

TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.

TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993.

TINELLI, *I principi generali*, in *Atti del convegno "Lo statuto dei diritti del contribuente"*, Perugia, 10 marzo 2001, in *Il Fisco*, 2001, 12945.

TIPKE - LANG, *Steuerrecht*, XV ed., Köln, 1996.

TORRENTE, nota a Cass. 13 Maggio 1946, in *Foro. it.*, 1944 - '46, I, 541.

TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, 511.

TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal*, in *Rev. sc. fin.*, 1928, 202.

UCKMAR A. - UCKMAR V., *Registro (imposta di)*, in *Nss. Dig. It.*, Vol. XV, Torino, 1957.

UCKMAR V., *La legge di registro*, Padova, 1958.

UCKMAR V - DOMINICI R., *Registro (imposta di)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Vol XII, 1996.

VIVANTE, *Trattato di diritto commerciale*, Milano, 1929.

WAHL, *Traité de droit fiscal, I. Enregistrement*, Paris, 1902

WEBER-FAS, *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts des Bundesrepublik Deutschland*, Tübingen, 1979.

WINDSCHEID, *Die Actio des Romischen Zivilrecht*, Dusseldorf, 1856.

ZANETTI, *Contratti di locazione immobiliare*, in *Prat. fisc. prof.*, 2005, 21.

LEGENDA DELLE ABBREVIAZIONI

Boll. trib.

Cah. dr. fisc. int.

Cons. naz. Not. – Quad. sem.

Bollettino tributario

Cahiers de droit fiscal international

Consiglio nazionale del Notariato – Quaderni semestrali

<i>Contr. Impr.</i>	Contratto e Impresa
<i>Corr. giur.</i>	Corriere giuridico
<i>Corr. Trib.</i>	Corriere tributario
<i>Dial. dir. trib.</i>	Dialoghi di diritto tributario
<i>Dig. disc. priv. sez. civ.</i>	Digesto delle discipline privatistiche sezione civile
<i>Dig. disc. priv. sez. comm.</i>	Digesto delle discipline privatistiche sezione commerciale
<i>Dir. prat. trib.</i>	Diritto e pratica tributaria
<i>Dr. fisc.</i>	Droit fiscal
<i>Enc. Dir.</i>	Enciclopedia del diritto
<i>Il Fisco</i>	
<i>Fisco oggi</i>	
<i>Foro amm.</i>	Foro amministrativo
<i>Foro it.</i>	Foro italiano
<i>Foro Pad.</i>	Foro Padano
<i>Forum fisc.</i>	Forum fiscale
<i>Guida al diritto de Il Sole 24 ore</i>	
<i>Guida normativa del Il Sole 24 ore</i>	
<i>Giur. – Il Foro Su.</i>	Giurisprudenza - Il Foro Subalpino
<i>Giur. it.</i>	Giurisprudenza Italiana
<i>Nss. Dig. It.</i>	Novissimo digesto Italiano
<i>Öst. St – Zeit.</i>	Österreichische Steuer – Zeitung
<i>Prat. fisc. prof.</i>	Pratica fiscale e professionale
<i>Rass. trib.</i>	Rassegna tributaria
<i>Rev. sc. fin.</i>	Revue de science financière
<i>Riv. crit. dir. priv.</i>	Rivista critica del diritto privato
<i>Riv. dir. civ.</i>	Rivista di diritto civile
<i>Riv. dir. comm.</i>	Rivista di diritto commerciale
<i>Riv. dir. fin. sc. fin.</i>	Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze
<i>Riv. dir. trib.</i>	Rivista di diritto tributario
<i>Riv. dir. val.</i>	Rivista di diritto valutario
<i>Riv. dir. proc. civ.</i>	Rivista di diritto processuale civile
<i>Riv. it. dir. fin.</i>	Rivista italiana di diritto finanziario
<i>Riv. not.</i>	Rivista notarile
<i>Il Sole 24 ore</i>	
<i>St. – Wirt.</i>	Steuern und Wirtschaft
<i>Tratt. Contr.</i>	Trattato dei Contratti
<i>Tratt. dir. civ. it.</i>	Trattato di diritto civile italiano
<i>V. not.</i>	Vita notarile