

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI "ROMA TRE"  
*Dipartimento di Giurisprudenza*



*Dottorato di ricerca in "Discipline giuridiche"*

Diritto privato per l'Europa

*Diritto tributario*

Ciclo XXIX

*Patologia negoziale e imposizione tributaria*

*Coordinatore*

Chiar.mo Prof. Giuseppe Grisi

*Tutor*

Chiar.mo Prof. Giuseppe Tinelli

*Candidato*

Dott. Gabriele Giusti

**Anno Accademico 2016 - 2017**



## INDICE

### CAPITOLO I

#### AUTONOMIA PRIVATA E FATTISPECIE D'IMPOSTA NELLA PROSPETTIVA DELL'INVALIDITÀ NEGOZIALE

1. L'autonomia privata nel panorama del diritto civile.....	pag.	1
2. L'autonomia privata dal diritto civile al diritto tributario nella prospettiva del fenomeno elusivo.....	»	8
3. Strumenti di contrasto all'elusione tributaria nell'ordinamento italiano...	»	16
4. Una diversa prospettiva.....	»	27

### CAPITOLO II

#### L'INVALIDITÀ NEGOZIALE NEL DIRITTO CIVILE

1. L'evoluzione storica del concetto di invalidità.....	»	35
2. L'invalidità del contratto nel sistema delineato dal codice civile.....	»	42
3. La nullità del contratto quale più grave patologia negoziale.....	»	49
4. Le invalidità più lievi tra annullamento e rescissione.....	»	57
5. Il negozio invalido tra inefficacia assoluta e recupero degli effetti nel sistema delle ripetizioni.....	»	63
6. La nullità nella prospettiva dell'inefficacia adeguata.....	»	67

### CAPITOLO III

#### L'INVALIDITÀ NELLE IMPOSTE INDIRETTE

1. Rilevanza del contratto e disciplina del presupposto nelle imposte di bollo e di registro.....	»	75
2. Il regime degli atti invalidi nell'imposta di registro.....	»	83
3. I tentativi di giustificare la tassazione dell'atto invalido.....	»	88
4. Una possibile soluzione all'apparente incoerenza del sistema.....	»	98
5. L'invalidità negoziale nell'imposta sulle successioni e donazioni.....	»	106

## CAPITOLO IV

## L'INVALIDITÀ NELLE IMPOSTE SUI REDDITI

1. Autonomia negoziale e presupposto delle imposte sui redditi.....	pag.	109
2. Il ruolo del contratto nella prospettiva del rapporto di presupposizione tra il diritto civile ed il diritto tributario.....	»	113
3. Dalla rilevanza del contratto alla rilevanza dell'invalidità nella dimensione sostanziale del rapporto d'imposta.....	»	123
4. L'inadeguatezza delle attuali ricostruzioni.....	»	131
5. Il rapporto di presupposizione nella prospettiva dei valori costituzionali	»	138
6. Invalidità contrattuale e imposte sui redditi nella prospettiva dell'inefficiacia adeguata.....	»	147
7. Riflessi fiscali dell'invalidità accertata.....	»	153

## CAPITOLO V

## L'INVALIDITÀ DEL CONTRATTO NELL'IVA

1. Il presupposto dell'IVA nell'ordinamento interno e nell'ordinamento comunitario.....	»	159
2. La rilevanza delle attività illecite nell'ambito delle operazioni imponibili.	»	166
3. L'invalidità negoziale ed il meccanismo delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta tra difetti originari e difetti sopravvenuti.....	»	170

## CAPITOLO VI

L'INVALIDITÀ NEGOZIALE QUALE RIMEDIO  
PER LA VIOLAZIONE DELLE NORME IMPOSITIVE

1. L'evoluzione storica dei rapporti tra invalidità negoziale e violazione dei precetti tributari.....	»	175
2. L'invalidità dei contratti di locazione non registrati nel contesto della disciplina civilistica delle locazioni.....	»	181
3. Il contributo interpretativo della giurisprudenza di legittimità e le ultime novità normative.....	»	189
4. Riflessi sul presupposto d'imposta dell'invalidità del contratto di locazione non registrato.....	»	194
5. Contratto invalido e tutela giuridica.....	»	198
6. Possibili profili di illegittimità costituzionale della nuova disciplina.....	»	201

## CAPITOLO VII

SIMULAZIONE ED ELUSIONE TRIBUTARIA  
NELLA PROSPETTIVA DELL'INVALIDITÀ

1. Ulteriori prospettive dell'autonomia privata nel diritto tributario.....	pag.	205
2. La simulazione nella sistematica del codice civile.....	»	209
3. Il fenomeno simulatorio dal diritto civile al diritto tributario.....	»	216
4. L'interposizione fittizia nella dimensione sostanziale del rapporto d'im- posta.....	»	227
5. L'elusione nella prospettiva dell'invalidità.....	»	234
6. L'abuso del diritto tra libertà e norma.....	»	243
<i>Bibliografia</i> .....	»	253



## CAPITOLO I

### AUTONOMIA PRIVATA E FATTISPECIE D'IMPOSTA NELLA PROSPETTIVA DELL'INVALIDITÀ NEGOZIALE

SOMMARIO: 1. L'autonomia privata nel panorama del diritto civile - 2. L'autonomia privata dal diritto civile al diritto tributario nella prospettiva del fenomeno elusivo - 3. Strumenti di contrasto all'elusione tributaria nell'ordinamento italiano - 4. Una diversa prospettiva.

1. *L'autonomia privata nel panorama del diritto civile* - L'incontro tra autonomia privata e fenomeno impositivo ha tradizionalmente suscitato l'interesse degli studiosi del diritto tributario. Nel nostro ordinamento, ancora oggi ispirato a principi giuridici di stampo tendenzialmente liberale, la ricchezza esiste e circola soprattutto attraverso atti di autonomia privata in cui si esprime il fondamentale principio di libera iniziativa economica consacrato nell'art. 41 della Costituzione<sup>1</sup>. E' l'autonomia negoziale, in altre parole, che crea la ricchezza su cui insiste il prelievo fiscale destinato al finanziamento della spesa pubblica ed al perseguimento di eventuali politiche redistributive<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> L'individuazione della copertura costituzionale del principio di autonomia contrattuale è tradizionalmente oggetto di dibattito in seno agli studiosi. Si veda, ad esempio, V. ROPPO, *Il contratto*, Bologna, 1977, 117 e 130 che esclude la riconducibilità del principio all'art. 2 della Cost., in quanto, attenendo essa alla sfera delle libertà economiche non potrebbe essere innalzata al rango di diritto inviolabile dell'uomo. Sul tema cfr. anche S. PUGLIATTI, *Autonomia privata*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 366; R. SACCO, *Autonomia contrattuale e tipi*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1966, 786; D. SERRANI, *Brevi note in tema di libertà contrattuale e principi costituzionali*, in *Giur. cost.*, 1965, 287 ss.; M. NUZZO, *Utilità sociale e autonomia privata*, Milano, 1974, 37 ss.; P. RESCIGNO, *L'autonomia dei privati*, in *Justitia*, 1967, 11 ss.; P. BARCELLONA, *Intervento statale e autonomia privata nella disciplina dei rapporti economici*, Milano, 1969, 139; A. LISERRE, *Tutele costituzionali dell'autonomia contrattuale. Profili preliminari*, Milano, 1971; L. MENGONI, *Autonomia privata e costituzione*, in *Banca, borsa, tit. cred.*, 1997, I, 1 ss.; G. GRISI, *L'autonomia privata*, Milano, 1999; G. ALPA, *La libertà contrattuale*, in *I contratti in generale. Approfondimento 1991-1998*, diretta da G. Alpa e M. Bessone, in *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale*, Torino, 2000, I, 7 ss.

<sup>2</sup> Sulla crescente dipendenza dai contratti e dai relativi effetti o forme di esecuzione nella dinamica impositiva cfr. G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, 369 ss.; P. M. TABELLINI, *Liber-*

L'autonomia privata è un fenomeno che l'ordinamento giuridico (e quindi anche l'ordinamento tributario) non può ignorare. Essa preesiste all'ordinamento giuridico, proprio perché preesistenti al fenomeno giuridico sono le esigenze cui essa risponde. In quest'ottica, il negozio giuridico<sup>3</sup>, che dell'autonomia privata rappresenta, per così dire, l'espressione paradigmatica, è, prima di ogni altra cosa, un fatto, un avvenimento della realtà materiale, che l'ordinamento è chiamato a valutare in vista dell'attribuzione degli effetti giuridici. Il negozio giuridico, però, in questa prospettiva, rappresenta anche un valore, destinato a confrontarsi con i valori espressi dal sistema onde verificarne la compatibilità<sup>4</sup>.

Il dialogo tra autonomia negoziale e ordinamento riflette l'evoluzione che, sul piano storico, caratterizza i rapporti tra l'individuo e lo Stato. La grande stagione del *code civil* che si apre all'indomani della rivoluzione francese segna il trionfo dell'individuo, del cittadino, rispetto all'oppressione dello Stato feudale dell'*ancien régime* e ciò si traduce, sul piano giuridico, nell'esaltazione della libertà individuale<sup>5</sup>. È in questo contesto che si afferma una nozione di negozio giuridico come dichiarazione di volontà diretta alla produzione di effetti giuridici<sup>6</sup>. All'esaltazione della libertà individuale corrisponde, infatti, la centralità del ruolo della volontà del singolo sul piano economico e giuridico.

---

*tà negoziale ed elusione d'imposta. Il problema della "titolarità ingannevole" di redditi*, Padova, 1995, 83. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992; Sui rapporti tra autonomia privata e diritto tributario cfr. anche P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, 727 ss.

<sup>3</sup> La letteratura sull'istituto è ovviamente vastissima. Per un primo inquadramento cfr. E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, in *Trattato di diritto civile italiano*, a cura di F. Vassalli, XV, 2, Torino, 1960; L. CARIOTA FERRARA, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 1948; F. GALGANO, *Il negozio giuridico*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, III, Milano, 1988, 17 ss.; ID., *Negozio giuridico (premesse problematiche e dottrine generali)*, in *Enc. dir.*, XXVII, Milano, 1977, 932 ss.; G. MIRABELLI, *Negozio giuridico (teoria del)*, ivi, XXVIII, 1978, 1 ss.; R. SCOGNAMIGLIO, *Contributo alla teoria del negozio giuridico*, Napoli, 1950; ID., *Negozio giuridico (profili generali)*, in *Enc. giur. Treccani*, XX, 1990; G. STOLFI, *Teoria del negozio giuridico*, Padova, 1961; G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, II ed., Padova, 2004.

<sup>4</sup> In tal senso cfr. G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 57 ss.; sul punto anche S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto privato europeo*, Torino, 2012, 84.

<sup>5</sup> Così sempre S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 105.

<sup>6</sup> In tal senso cfr. F. C. VON SAVIGNY, *System des heutigen römischen Rechts*, Berlin, 1840, III, trad. italiana a cura di V. Scialoja, *Sistema del diritto romano attuale*, III, Torino, 1900, 5; B. WINDSHEID, *Lerhbuch des Pandektenrechts*, I ed., Frankfurt, 1862, trad. italiana a cura di C. Fadda e P. E. Bensa, Torino, 1925, I, 202 ss., per il quale «Negozio giuridico è una dichiarazione privata di volontà che mira a produrre un effetto giuridico». In argomento cfr. G. MIRABELLI, *Negozio giuridico (teoria del)*, cit., 4.



Se, quindi, le prime elaborazioni concettuali sembrano enfatizzare il ruolo della volontà, il rapido evolversi dei rapporti commerciali dovuto all'inarrestabile processo di industrializzazione dell'economia finisce per volgere l'attenzione del giurista dalla volontà, intesa in senso sostanzialmente psicologico, alla dichiarazione, ossia alla forma in cui tale volontà si manifesta. L'esigenza di certezza e di stabilità che accompagna il rapido sviluppo dei traffici commerciali induce, infatti, ad attribuire prevalenza all'oggettivo contenuto della dichiarazione rispetto all'intenzione del suo autore (da essa eventualmente anche divergente), secondo un percorso che segna l'emersione di tematiche poi divenute centrali in seno all'elaborazione del pensiero giuridico, quali la tutela dell'affidamento del destinatario della dichiarazione e della sua buona fede<sup>7</sup>.

Il ruolo sempre più preminente riservato all'intervento dello Stato nell'economia capitalista e la successiva comparsa dei regimi totalitari sono, invece, all'origine del successivo sviluppo in senso "oggettivo" dell'istituto. Se, infatti, nelle originarie elaborazioni concettuali (definite, appunto, "soggettive") il negozio giuridico è inteso come manifestazione di volontà diretta alla produzione di effetti giuridici, le successive riflessioni riportano l'attenzione sul ruolo dello Stato e, per l'effetto, sulla centralità della norma intesa quale unica possibile fonte di effetti giuridici<sup>8</sup>. Il negozio viene quindi ad essere inteso come atto di autonomia privata, ossia come atto di autoregolamentazione di interessi privati, destinato, tuttavia, a rilevare soltanto sul piano empirico. Il successivo passaggio dal piano empirico al piano giuridico dipende, infatti, da una valutazione riservata all'ordinamento<sup>9</sup>.

L'unica fonte degli effetti giuridici, secondo quest'impostazione, è la norma dell'ordinamento statale, nei cui riguardi il negozio giuridico, l'atto di autonomia privata, si pone essenzialmente come oggetto di valutazione. L'attribuzione di effetti giuridici al programma negoziale espresso dall'atto di autonomia privata viene, pertanto, ad essere condizionato dal

---

<sup>7</sup> In tal senso cfr. G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 32-33; tale processo è messo in evidenza anche da P. BARCELLONA, *Diritto privato e processo economico*, Napoli, 1973, 281 ss.; cenni si ritrovano anche in M. GIORGIANNI, *Volontà (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1993, XLVI, 1048.

<sup>8</sup> Così S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit. 105. Su tali temi cfr. anche G. B. FERRI, *La formula «funzione sociale» dalla cultura del positivismo giuridico alla scelta del legislatore del 1942*, in *Il potere e la parola e gli altri scritti di diritto civile*, Padova, 2008, 307 ss.

<sup>9</sup> Sul punto cfr. G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 38. Per il negozio giuridico come atto di autonomia privata cfr. E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, cit. 63 ss.; R. SCOGNAMIGLIO, *Contributo alla teoria del negozio giuridico*, cit., 105 ss.

giudizio dell'ordinamento che, qui, si pone rispetto ad esso in termini di autorizzazione preventiva, o, al massimo, di riconoscimento successivo<sup>10</sup>. In quest'ottica, il veicolo attraverso cui si esprime tale giudizio, lo strumento attraverso il quale il programma negoziale viene decifrato dall'ordinamento, è rappresentato dalla *causa* negoziale, qui intesa come strumento di controllo dell'ordinamento sull'atto di autonomia privata<sup>11</sup>.

Come noto, l'art. 1325 del codice civile del 1942 pone, tra gli elementi essenziali del contratto, oltre all'accordo, all'oggetto ed alla forma, laddove richiesta a pena di nullità, la presenza di una "causa". Il riferimento della causa al contratto rappresenta, peraltro, un'innovazione del codice del '42, laddove, nel codice civile del 1865, essa sembrava riferirsi essenzialmente all'obbligazione: l'art. 1104 indicava tra i requisiti essenziali per la validità del contratto l'esistenza di una «*causa lecita per obbligarsi*», mentre il successivo art. 1119 stabiliva che «*l'obbligazione senza causa, o fondata sopra una causa falsa o illecita, non può avere alcun effetto*». Peraltro, sulla scorta della letteratura francese del tempo, la dottrina italiana, nel riferire la causa all'obbligazione l'aveva intesa in senso essenzialmente "soggettivo", ossia come scopo che induce ciascun contraente ad assumere il vincolo<sup>12</sup>.

La necessità di distinguere la causa del contratto dai motivi dei contraenti e la tendenza ad assegnare alla causa una funzione di controllo della rispondenza del programma negoziale agli interessi dell'ordinamento sono all'origine del progressivo abbandono delle teorie cd. "soggettive" della causa e dell'elaborazione delle teorie cd. "oggettive". Qui la causa viene ad essere individuata con la funzione "obiettiva" che il programma

---

<sup>10</sup> Sul punto cfr. E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, cit., 84-86). In argomento anche S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 106-107.

<sup>11</sup> Così sempre S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 105.

<sup>12</sup> In tal senso M. BARCELLONA, *Della causa. Il contratto e la circolazione della ricchezza*, Padova, 2015, 2; M. GIORGIANNI, *Causa (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, 548 ss. Al riguardo sembra opportuno richiamare la definizione offerta da J. Domat, che distingue da un lato i contratti nei quali «*l'engagement de l'un est le fondement de celui de l'autre*», ricomprendendovi anche quelli, quali ad esempio il mutuo, in cui apparentemente solo uno dei contraenti si obbliga; dall'altro le donazioni e gli altri contratti nei quali «*l'engagement de celui qui donne a son fondement sur quelque motif raisonnable et juste*», aggiungendo che «*ce motif tient lieu de cause*» (cfr. J. DOMAT, *Lois civiles*, Libro I, Paris, 1777, tit. I, sez. I, n. 5 ss.). Si veda poi la celebre definizione di R. J. Pothier, per il quale «Ogni obbligazione deve avere una causa onesta. Nei contratti commutativi la causa dell'obbligazione che contrae l'una delle parti consiste in ciò che l'altra parte le dà, o si obbliga di darle, o nel pericolo che essa si assume. Nei contratti di beneficenza, la liberalità di cui una delle parti vuole usare verso l'altra è una causa sufficiente dell'obbligazione contratta dalla prima» (cfr. R. J. POTHIER, *Trattato delle obbligazioni* (trad. it.), I, Milano, 1805, 65).

negoziale è chiamato ad assolvere nell'economia dell'ordinamento. Alla causa, in altri termini, è riservato il compito di verificare la rispondenza tra gli interessi privati che si esprimono nel programma negoziale e l'interesse pubblico di cui invece è espressione l'ordinamento<sup>13</sup>.

La causa diviene così la *funzione economico-sociale* del contratto (o meglio del negozio giuridico), ossia il luogo ed il momento in cui si incontrano l'interesse pubblico e l'interesse privato<sup>14</sup>. Nell'ideale tensione tra le due diverse istanze, tuttavia, questa concezione finisce inevitabilmente per assegnare preminenza all'interesse pubblico rispetto all'interesse privato. È soltanto, infatti, nella misura e nei limiti in cui l'interesse privato possa riconoscersi nell'interesse pubblico che esso viene ammesso alla tutela offerta dall'ordinamento. Il passaggio dalla regola privata, rilevante sul piano esclusivamente empirico, alla regola giuridica avviene, in altri termini, soltanto ove alla soddisfazione degli interessi privati corrisponda la realizzazione di un fine sociale<sup>15</sup>.

L'autonomia privata ne riesce però così piuttosto compromessa, per non dire soffocata, dall'invadenza dell'interesse pubblico. Essa, infatti, si manifesta, secondo tale impostazione, essenzialmente sul piano effettuale ed esprime un assetto di interessi rilevante soltanto in una dimensione extragiuridica sino a quando non viene riconosciuta da parte dell'ordinamento. In quest'ottica, però, la libertà negoziale finisce per essere compressa entro gli schemi contrattuali predisposti *a priori* dall'ordinamento e selezionati in vista della loro attitudine alla realizzazione dell'interesse pubblico. L'autonomia privata viene così a ridursi alla scelta delle strutture contrattuali tipizzate, nelle quali il riscontro della sussistenza della *funzione economico sociale* è operato a monte dal legislatore. Di qui la nota sovrapposizione tra causa e tipo negoziale provocata dalla lettura in argomento<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Tale ricostruzione, come noto, si deve a E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, cit., 172 ss.; per un commento a tale impostazione cfr. M. BARCELLONA, *Della causa. Il contratto e la circolazione della ricchezza*, cit., 81.

<sup>14</sup> In tal senso cfr. sempre M. BARCELLONA, *Della Causa. Il contratto e la circolazione della ricchezza*, cit., 81. Per la ricostruzione della causa come funzione economico-sociale del contratto cfr., oltre naturalmente a E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, cit. 170 ss., anche G. DE RUGGIERO, *Istituzioni di diritto civile*, I, Milano-Messina, 1935, 265; cenni vi erano peraltro anche in V. SCIALOJA, *Negozio giuridico*, Roma, 1950, 98-90; tale visione si rinvia anche in S. PUGLIATTI, *Istituzioni di diritto civile*, III, *L'attività giuridica*, Milano, 1935, 156.

<sup>15</sup> Così S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 106.

<sup>16</sup> Così sempre S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit. 106; E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, cit., 51. Sul punto cfr. anche S. ROMANO, *Autonomia privata*

Occorre allora attendere l'esaurimento della stagione dirigista inaugurata con l'affermarsi dell'economia corporativa per assistere ad una rilettura della causa che consenta nuovamente di porre al centro della riflessione il ruolo della libertà individuale. In quest'ottica, la nozione di causa, intesa come funzione economico-sociale del contratto cede il passo ad una nuova concezione che esalta il ruolo dell'individuo e la sua insopprimibile esigenza di libertà. La causa diviene così la *funzione economico-individuale* del negozio, finalizzata a porre in risalto lo scopo pratico dell'intera operazione economica dei contraenti onde offrirne una lettura unitaria<sup>17</sup>.

A fondamento della nuova concezione vi è una visione "possente" della libertà negoziale che non può, in quest'ottica, essere compressa entro gli angusti limiti dei tipi negoziali già predisposti dal legislatore. L'atto di autonomia privata, infatti, non si pone, secondo questa ricostruzione, soltanto su di un piano empirico, ma, in quanto atto vincolante di autoregolamentazione di interessi privati, esprime già di per sé un fenomeno giuridico. La regola espressa dall'autonomia privata, in altri termini, proprio in quanto regola e quindi vincolante per coloro che l'hanno adottata, si proietta sul piano della giuridicità<sup>18</sup>.

Per giovare della tutela offerta dall'ordinamento giuridico, tale regola ed i valori che essa esprime sono però destinati ad incontrarsi ed a confrontarsi con il sistema di valori espresso dall'ordinamento<sup>19</sup>. Soltanto nella misura e nei limiti in cui la regola espressa dall'autonomia negoziale sia conforme al sistema di regole espresso dall'ordinamento, infatti, l'incontro tra l'atto di autonomia privata e il sistema giuridico statale potrà reputarsi avvenuto, potendo, così, la prima essere ammessa a godere della tutela offerta dal secondo<sup>20</sup>. In caso contrario, la regola espressa dall'atto di autonomia, sia pure vincolante ed obbligatoria per coloro che l'hanno adottata, non potrà fruire degli strumenti di tutela offerti dall'ordinamento, e dovrà, pertanto, trovare altrove idonei rimedi per l'ipotesi in cui non venga spon-

---

(*Appunti*), Milano, 1957, 10 ss. Sulla commistione tra causa e tipo che deriva da tale lettura cfr. invece M. GIORGIANNI, *Causa (dir. priv.)*, cit., 593.

<sup>17</sup> In tal senso cfr. G. B. FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano 1966, 346 ss.; ID., *Tradizione e novità nella disciplina della causa del negozio giuridico (dal codice civile 1865 a codice civile 1942)*, in *Riv. dir. comm.*, 1986, I, 127; ID., *Il negozio giuridico*, cit., 123-124; ID., *Il problema della causa del negozio giuridico nelle riflessioni di Rosario Nicolò*, in *Europa dir. priv.*, 2007, 679.

<sup>18</sup> In tal senso cfr. sempre S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 83.

<sup>19</sup> Così G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 59.

<sup>20</sup> Sul punto cfr. sempre G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 59.

taneamente osservata<sup>21</sup>.

Affinché l'atto di autonomia sia ammesso a fruire della tutela offerta dall'ordinamento statale, non si richiede, pertanto, l'esistenza di un riconoscimento o, men che meno, di un'autorizzazione da parte di quest'ultimo, ma, soltanto l'osservanza dello schema generale del negozio che le parti intendono adottare, in quanto solo così l'ordinamento è in grado di riconoscere nell'atto di autonomia privata un'espressione del potere di autoregolamentazione. In tal modo, la causa, da *strumento di controllo* preordinato ad arginare il libero dispiegarsi dell'autonomia privata diviene *oggetto di controllo*, ossia mezzo per constatare, in concreto, il grado di compatibilità tra i valori espressi dal negozio ed i valori di cui è portatore l'ordinamento statale<sup>22</sup>.

Tutto ciò avviene attraverso un giudizio di meritevolezza che investe, sul piano concreto, l'operazione economica posta in essere dai consociati e che, in quest'ottica, finisce per esplicitarsi non solo su quelle manifestazioni del potere di autoregolamentazione che non trovano corrispondenza nei tipi fissati dal legislatore, ma anche sui contratti tipici, dovendo, anche in relazione ad essi, il giudizio di compatibilità essere formulato in concreto e non soltanto sul piano astratto. Il giudizio di meritevolezza, inoltre, può non doversi limitare ad un singolo contratto, ma investire più atti tra loro collegati, onde verificarne in termini complessivi la compatibilità con i valori espressi dal sistema statale<sup>23</sup>.

Si pongono, in tal modo, le basi per l'elaborazione di nuove categorie concettuali, quali ad, esempio l'"operazione economica", intesa, appunto, quale nuova categoria ordinante destinataria del giudizio di compatibilità e resistenza dei valori da essa espressi con i valori dell'ordinamento<sup>24</sup>. È anzi, proprio sul terreno della valorizzazione del collegamento negoziale che la nuova elaborazione teorica troverà, sia pure a distanza di molti an-

---

<sup>21</sup> In tal senso cfr. ancora G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 63.

<sup>22</sup> In tal senso cfr. G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 123; S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 85; sulla causa come funzione economico-individuale del contratto cfr. anche M. BESSONE, *Adempimento e rischio contrattuale*, Milano, 1969; F. CARRESI, *Il contratto*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, Vol. XXI, tomo II, Milano, 1987, 245 ss.; F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2000, 787 ss. Per la successiva rielaborazione della teoria della causa intesa come funzione economico-individuale del contratto nella teoria della cd. causa concreta cfr. C.M. BIANCA, *Diritto civile*, III, *Il contratto*, Milano, 2000, 452 ss.

<sup>23</sup> Cfr. G. B. FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, cit., 256.

<sup>24</sup> In tal senso E. GABRIELLI, *L'operazione economica nella teoria del contratto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2009, 905 ss., ed in *"Operazione economica" e teoria del contratto*, Milano, 2013, 74; ID., *Il contratto e le sue classificazioni*, in *Riv. dir. civ.*, 1997, I, 719).

ni, l'adesione della giurisprudenza di legittimità, chiamata ad elaborare nuove forme di tutela per il corretto dispiegarsi dell'autonomia negoziale<sup>25</sup>.

L'interpretazione dell'atto di autonomia privata (o meglio degli atti che compongono l'operazione nel suo complesso) diviene, in tal modo, un momento fondamentale ed irrinunciabile del passaggio dalla realtà materiale alla realtà giuridica. Il momento ermeneutico consente, infatti, di penetrare il significato della formula verbale impiegata dai consociati per esprimere la propria originaria autonomia negoziale e di verificarne la compatibilità con i valori dell'ordinamento. Il procedimento interpretativo, in altri termini, è qui realmente finalizzato alla ricerca della comune intenzione della parti (come sancisce l'art. 1362 del cod. civ.), e non può ritenersi preordinato, come nelle concezioni ispirate alla preminenza del ruolo dello Stato sul ruolo dell'individuo, alla ricerca di una rispondenza con le finalità sociali espresse dall'ordinamento<sup>26</sup>.

2. *L'autonomia privata dal diritto civile al diritto tributario nella prospettiva del fenomeno elusivo* - Con questi, delicatissimi, aspetti, è chiamato a confrontarsi quotidianamente lo studioso del diritto civile cui, appunto, è rimesso il difficile compito di interpretare l'atto di autonomia negoziale onde individuare in che misura ed in che limiti esso possa essere ammesso alla tutela offerta dal sistema di diritto civile. Lo studioso di diritto tributario, invece, allorché si accosta all'atto di autonomia privata è chiamato a confrontarsi con aspetti diversi da quelli con cui deve misurarsi il civilista. Qui si tratta, infatti, di individuare la ricchezza che si esprime attraverso il contratto e di verificarne la riconducibilità, mediante un'attività comunque di tipo interpretativo, alle fattispecie d'imposta astrattamente previste dal legislatore. Il che rappresenta, evidentemente, un non trascurabile mutamento prospettico rispetto al punto di vista del civilista<sup>27</sup>.

In che rapporto l'atto di autonomia privata si ponga rispetto al fenomeno impositivo è questione, per la verità, ancora oggi ampiamente dibattuta e ad essa, in buona sostanza, può reputarsi dedicato questo lavoro. Il

---

<sup>25</sup> Cfr. Cass., 20 dicembre 2007, n. 26958, in *Corr. giur.*, 2008, 921 ss., con nota di F. ROLFI, *Funzione concreta, interesse del creditore ed inutilità della prestazione: la Cassazione e la rielaborazione del concetto di causa del contratto*; Cass., 24 luglio 2007, n. 16315, in *Contratti*, 2008, 241 ss., con nota di C. CAVAJONI, *La «finalità turistica» come causa in concreto del contratto di viaggio*.

<sup>26</sup> Sul punto cfr. G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 117.

<sup>27</sup> Al riguardo si consenta il rinvio a G. GIUSTI, *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 381.

tema, in realtà, è da sempre al centro di riflessioni, con esiti, come vedremo, in molti casi assolutamente antitetici. E non può reputarsi un caso che tale rapporto sia stato indagato prevalentemente nella prospettiva dell'elusione della norma tributaria.

Il fenomeno dell'elusione è stato, infatti, tradizionalmente ricostruito quale effetto dell'esercizio dell'autonomia negoziale in vista del conseguimento di un risparmio fiscale indebito. L'elusione della norma tributaria, in quest'ottica, deriva dall'adozione di un percorso negoziale tendenzialmente anomalo rispetto all'operazione economica che il contribuente realmente intende portare a compimento, orientato esclusivamente a beneficiare del più vantaggioso trattamento fiscale riservato a tale percorso rispetto a quello applicabile se si fosse prescelta la via più diretta. Non si giunge, in tal guisa, al conseguimento di un risparmio fiscale mediante la violazione del precetto tributario, ma attraverso, per così dire, il suo aggiramento, realizzato, appunto, mediante la corretta applicazione della norma tributaria ad una base civilistica che si rivela però inappropriata rispetto al risultato economico perseguito<sup>28</sup>.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui i soci di una società intendano procedere all'alienazione di un immobile di proprietà di quest'ultima fortemente plusvalente. In tal caso, il pagamento dell'imposta generata dalla cessione del bene potrebbe, in linea teorica, essere evitato attraverso l'utilizzo di un più articolato percorso negoziale, rappresentato dalla segregazione, mediante un'operazione di scissione fiscalmente neutrale, dell'immobile plusvalente in una nuova società, e, quindi, nella successiva cessione delle partecipazioni di quest'ultima, al fine di beneficiare del più mite trattamento fiscale che caratterizza le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni (parziale esenzione), rispetto a quello applicabile nel caso di cessione di immobili (piena imponibilità). È evidente come, in questo caso, il vantaggio fiscale consegua proprio dall'adozione di un percorso negoziale più complesso e tendenzialmente anomalo rispetto

---

<sup>28</sup> Per questa definizione del concetto di elusione cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2013, 143; le classiche definizioni del fenomeno si devono, in particolare a E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954, 27, per il quale il fenomeno si verifica allorché attraverso «un procedimento intenzionale sin dal principio venga posto in essere un patto che non integri i presupposti per l'imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta»; A. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, 142 ss., per il quale «l'elusione impedisce il sorgere della pretesa tributaria evitando l'insorgere della fattispecie legale». Sul concetto di elusione cfr. anche H.W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Annuario, Padova, 2001, 1115 ss.

all'operazione economica che realmente si intende porre in essere<sup>29</sup>.

Profonda è inoltre la differenza tra il meccanismo qui descritto ed il diverso fenomeno dell'evasione fiscale, dal quale l'elusione deve essere tenuta ben distinta. La condotta evasiva, infatti, si perfeziona attraverso un occultamento del presupposto della fattispecie d'imposta, che, attraverso l'adozione di condotte simulatorie e fittizie, viene celato alla Amministrazione finanziaria. Nell'ambito dell'evasione rientrano, inoltre, tutte quelle ipotesi in cui la diminuzione del carico fiscale non consegue ad un occultamento del fatto a rilevanza tributaria ma ad una inappropriata qualificazione giuridica dello stesso, e quindi ad un errore commesso nel procedimento di riconduzione del fatto alla norma applicabile<sup>30</sup>. In questi casi, il confine tra elusione ed evasione, ben definito sul piano teorico, può, in concreto risultare di difficile individuazione.

Sul piano teorico, tuttavia, la distinzione tra elusione ed evasione non sembra poter essere messa in discussione. L'elusione presuppone, infatti, la corretta applicazione della normativa tributaria, ad una manifestazione di capacità contributiva che tuttavia, si esprime in termini giuridicamente inappropriati. Una simile definizione del concetto di elusione tributaria riposa evidentemente sul presupposto che il legislatore fiscale, nel recepire gli effetti degli atti di autonomia privata in seno alla fattispecie d'imposta rinvii agli effetti giuridici e non anche agli effetti meramente economici degli stessi. L'essenza del fenomeno elusivo, infatti, è qui intesa nel conse-

---

<sup>29</sup> L'esempio è sviluppato anche da G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 220-221; l'autore rileva peraltro come secondo alcuni commentatori tale ipotesi potrebbe essere configurata come un'ipotesi di legittimo risparmio d'imposta, posto che il sistema sembrerebbe porre su un piano di pari dignità la circolazione delle aziende sotto forma di beni di secondo grado quali, appunto, le partecipazioni e la circolazione dei beni di primo grado. In tal senso l'Autore richiama G. VANZ, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. trib.*, 2002, 1633 ss.; D. STEVANATO, *La norma antielusiva nei pareri del Comitato per l'interpello*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2002, 227.; ID., *Scissioni societarie e norma antielusiva*, in *Boll. trib.*, 1999, 1274; per la prassi amministrativa, tendenzialmente assai rigida sulla possibilità di trasformare la tassazione sui beni di primo grado in quella sui beni di secondo grado, cfr., invece Ris. 23 marzo 2001, n. 32/E, in *Boll. trib.*, 2001, 761 ss.; Ris. 6 luglio 2001, n. 114/E, in *Boll. trib.*, 2001, 1165; più di recente Ris. 7 aprile 2009, n. 97/E; Ris. 2 ottobre 2009, n. 256/E (entrambe in banca dati *fisconline*).

<sup>30</sup> La distinzione tra elusione ed evasione è tradizionalmente ben chiara alla dottrina tributaria. Cfr. in tal senso G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 143-144; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit. 225; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 133; A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., 148 (nota 164); E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, cit., 27; E. ANTONINI, *Evasione ed elusione di imposte (Gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*, in *Giur. it.*, 1959, IV, 97; G. A. MICHELI, *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, I, 396; G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, 165.



guimento di un risparmio fiscale attraverso un percorso negoziale più articolato rispetto a quello ordinario, che, mediante il collegamento di più negozi, perviene ad un risultato in termini economici quantomeno equiparabile a quello che si otterrebbe adottando un percorso diverso, più diretto, ma fiscalmente più oneroso.

Il rapporto tra autonomia privata e norma giuridica, nel fenomeno elusivo, appare, in qualche misura capovolto. Di regola, infatti, come osservato nelle riflessioni introduttive, l'ordinamento è chiamato a valutare le espressioni di autonomia privata dei consociati onde attribuirvi efficacia sul piano del diritto, ossia accordarvi strumenti di tutela per il caso il cui le prescrizioni ivi contenute non trovino spontanea osservanza da parte dei contraenti. Il fatto, in altri termini, precede la regola giuridica che si costruisce a partire da esso. Qui invece, come detto, il rapporto tra fatto e regole giuridica sembra essere ribaltato. Le parti adottano un particolare schema negoziale proprio in virtù della regola fiscale che ad esso si ritiene applicabile<sup>31</sup>.

Il contrasto alle condotte elusive, negli ultimi decenni, oltre ad essere passato per l'adozione di specifiche clausole dirette a reprimere singoli comportamenti elusivi, si è caratterizzato, anche negli ordinamenti diversi dal nostro, da un lato, per l'introduzione di clausole antielusive di carattere più o meno generale e di applicazione più o meno ampia e, dall'altro, per l'elaborazione di principi non scritti in grado di arginare i comportamenti elusivi che sfuggivano all'ambito di applicazione delle clausole dettate al livello normativo.

L'adozione di clausole antielusive di carattere generale ha, in particolare, da tempo caratterizzato l'esperienza giuridica tedesca. La Germania conosce da tempo una clausola antielusiva di carattere generale diretta a contrastare quello che viene definito l'«*abuso di forme giuridiche*»<sup>32</sup>. Il § 42 dell'*Abgabenordnung* del 1977<sup>33</sup>, infatti, riprendendo e rielaborando princi-

---

<sup>31</sup> In tal senso si esprime A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in A.A.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, cit., 310, laddove afferma che «si costruisce il diritto in base al fatto e non il fatto in base al diritto».

<sup>32</sup> Per un'analisi della clausola antielusiva nell'esperienza tedesca cfr. S. MARTINENGO, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rass. trib.*, 2010, 668 ss; A. CRAZZOLARA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: la clausola generale antiabuso nel diritto tributario tedesco*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2010, 21 ss; P. FISCHER, *L'esperienza tedesca, in L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, 203 ss. H.W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, cit., 1115 ss

<sup>33</sup> La versione attualmente vigente del § 42 dell'AO è stata introdotta nel 2008 per superare le difficoltà applicative che sorte con la previgente formula normativa, che il *Bundesfinanzhof* aveva ritenuto inapplicabile in presenza di clausole antielusive specifiche,

pi già contenuti in previgenti testi normativi, stabilisce che «*la norma tributaria non può essere elusa mediante l'abuso di fattispecie e di strutture giuridiche*», chiarendo poi che sussiste abuso quanto si adotta una «*forma giuridica inadeguata, che determini per il soggetto passivo d'imposta o per il terzo un vantaggio fiscale non previsto*».

La definizione del concetto di elusione adottata dalla disciplina tedesca rispecchia ampiamente la nozione che si è in precedenza offerta del fenomeno. Si può dire, anzi, che l'elaborazione concettuale della nozione di condotta elusiva ha tradizionalmente ampiamente risentito della definizione contenuta nel § 42 dell'AO che, come abbiamo visto, sembra individuare quale elemento essenziale della condotta elusiva, la sussistenza di un "*abuso delle forme giuridiche*" ossia di un abuso delle possibilità offerte dalla legge civile di regolare i propri affari ed interessi in vista del conseguimento di un risparmio fiscale. Affinché vi sia un abuso, tuttavia, è necessario che la forma giuridica impiegata si dimostri "*inadeguata*" rispetto all'obiettivo economico perseguito e che la stessa sia stata prescelta esclusivamente in vista del conseguimento di un risparmio fiscale<sup>34</sup>.

La norma tedesca consente, in altri termini, di ricostruire la fattispecie d'imposta ignorando la forma giuridica adottata e valorizzando la sostanza economica dell'operazione posta in essere dal contribuente. Anche qui, allora, il fenomeno elusivo è posto in stretta correlazione con gli effetti giuridici degli atti di autonomia privata individuati dal diritto civile, di cui si consente il disconoscimento.

Ad una diversa impostazione risponde invece il rimedio antielusivo generale elaborato nell'esperienza giuridica francese<sup>35</sup>. Qui la nozione di

---

anche laddove queste si fossero rivelate inadeguate (cfr. *Bundesfinanzhof – BFH*, 29 gennaio 2008, I, R 26/06 e *Bundesfinanzhof – BFH*, 20 novembre 2007, I R85/05). Su tali profili cfr. G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012, 4.

<sup>34</sup> La natura giuridica della norma antiabuso è stata oggetto di un ampio e approfondito dibattito in seno alla dottrina tedesca. Vi è chi ritiene, infatti, che l'elusione fiscale debba essere combattuta facendo ricorso all'interpretazione teleologica delle norme tributarie, che consentirebbe di contrastare le condotte elusive anche al di là del § 42 AO (cd. *Innentheorie*). Altri hanno invece sottolineato che non sarebbe possibile, in difetto di una previsione come quella del § 42 AO, ricondurre all'applicazione della norma elusa la fattispecie elusiva per la sola via dell'interpretazione (cd. *Außentheorie*). Sul punto si veda più approfonditamente A. CRAZZOLARA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: la clausola generale antiabuso nel diritto tributario tedesco*, cit., 23, anche per l'indicazione degli autori che esprimono le varie posizioni.

<sup>35</sup> Sulla clausola antielusiva nell'esperienza francese cfr. V. LIPRINO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, in *Rass. trib.*, 2009, 448; J.P. CHEVALIER, *L'esperienza francese*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., 5 ss.; P. DIBOUT, *La procédure de répression des abus de droit: pratique et critique*, in *Droit fiscal*, 1992, 1734; M. B. HATOUX, *La notion*

elusione tributaria non si presenta rigorosamente definita, così come nell'esperienza tedesca, essendovi ricondotti sia comportamenti di tipo simulatorio sia condotte in frode alla legge. La norma antielusiva generale francese, infatti, contenuta sin dal 1981 nell'art. L64 del *Livre des procédures fiscales* (LPF), nella sua originaria formulazione, si limitava ad affermare che «Sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti che dissimulano la portata reale di un contratto o di un accordo attraverso clausole che: a) determinano una riduzione dell'imposta di registro o catastale; b) o dissimulano la realizzazione o il trasferimento di redditi o ricavi; c) o permettono di evitare, in tutto o in parte, il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta sulle operazioni effettuate in esecuzione di un contratto o di un accordo».

Il richiamo, nell'ambito della norma, agli «atti che dissimulano la portata reale di un contratto o di un accordo», aveva, pertanto, alimentato una certa confusione anche in seno alla giurisprudenza, la quale, solo con la sentenza del *Conseil d'Etat* in assemblea plenaria del 10 giugno 1981 (*req. 19.079*)<sup>36</sup> ha chiarito rientrare nell'ambito di applicazione della norma sia le condotte di tipo simulatorio sia quelle in frode alla legge. Esulerebbero, invece, in linea teorica dall'applicazione della disposizione le ipotesi in cui il negozio da sottoporre a tassazione sia stato erroneamente qualificato dalle parti e l'Amministrazione sia chiamata a individuarne la corretta qualificazione giuridica<sup>37</sup>. In concreto, però, la corretta qualificazione giuridica di un contratto, specie in presenza di collegamento negoziale, si rivela difficilmente distinguibile dalle ipotesi previste dall'art. L64 LPF, tanto da essersi ammesso, in questi casi il richiamo alla citata disposizione ai fini del perfezionamento dell'azione accertatrice<sup>38</sup>.

I limiti del previgente testo dell'art. L64 LPF hanno, poi, da ultimo, indotto il legislatore ad approvare, con l'art. 35 della legge 30 dicembre 2008, n. 2008-1443, una revisione della clausola ivi contenuta che si caratterizza oggi per una maggior portata applicativa, essendo stati rimossi, dal testo della norma, i riferimenti alle singole imposte che invece caratterizzavano la precedente formulazione. Con l'adozione della nuova clausola, il legislatore ha, pertanto, recepito le indicazioni della giurisprudenza che, se-

---

*d'abus de droit pour le juge de l'impôt*, in AA.VV. *Optimisation fiscale et abus de droit*, Paris, 1999, 74 ss.; M. COZIAN, *What is abuse of law?*, in *Intertax*, 1991, 103 ss.

<sup>36</sup> La sentenza è reperibile in [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).

<sup>37</sup> Cfr. J. UNTERMAIER, *Déqualification et requalification en droit fiscal – Réflexions à propos de la répression des abus de droit*, in *Annales de la faculté de droit de Lyon*, T1, 1974, 154.

<sup>38</sup> C. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, 1998, n. 368; Sul tema, più in generale, G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 10.

guendo un percorso in parte analogo a quello che vedremo aver caratterizzato l'esperienza italiana, aveva riscontrato l'inidoneità della precedente formula a contrastare condotte elusive che investissero tributi diversi da quelli espressamente previsti dalla norma. In questi casi, il contrasto alla condotta elusiva, avrebbe potuto fondarsi esclusivamente sul richiamo al divieto di adottare condotte in frode alla legge, ossia di adottare condotte finalizzate esclusivamente a conseguire un risparmio fiscale che sia pure nel rispetto formale della normativa, ne avessero tradito il significato sostanziale<sup>39</sup>.

La nuova formulazione della clausola, richiamando, nel suo perimetro di applicazione «*sia che quegli atti abbiano carattere fittizio, sia che quegli atti, ricercando i vantaggi di una applicazione letterale di un testo legislativo o di una pronuncia in contrasto con gli obiettivi perseguiti dai loro autori, non siano ispirati da altro motivo che non sia quello di eludere o ridurre l'onere fiscale che l'interessato, qualora gli stessi non fossero stati effettuati, avrebbe sopportato in condizioni normali, avuto riguardo alla sua situazione e alle sue attività reali*», ne consente quindi una applicazione ad ampio raggio. La clausola francese, inoltre, risulta più "versatile" della norma tedesca poc' anzi esaminata, non essendo la sua applicazione condizionata dalla sussistenza di una "forma giuridica inadeguata" la quale, invece, rappresenta condizione essenziale per l'applicazione del rimedio codificato nella legislazione tedesca<sup>40</sup>.

Da questo punto di vista la clausola francese sembra istituire un collegamento meno intenso tra la condotta elusiva e l'inappropriato impiego di forme giuridiche di diritto civile rispetto a quanto si riscontra, invece, nell'ordinamento tedesco.

Il superamento della forma giuridica impiegata per penetrare la sostanza economica dell'operazione rappresenta, ancora, una costante delle tecniche antielusive elaborate negli ordinamenti giuridici di *common law*. Qui la codificazione di clausole generali di tipo antielusivo rappresenta una novità degli ultimi anni, essendo stata, sino ad un recente passato, la repressione delle condotte elusive tradizionalmente affidata all'elaborazione di tecniche giurisprudenziali di valutazione del fatto a rilevanza tributaria orientate alla prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica.

Nel Regno Unito, l'affermarsi di un orientamento giurisprudenziale di-

---

<sup>39</sup> *Conseil d'Etat*, 27 settembre 2006, n. 260050 (c.d. sentenza *Janfin*); *Conseil d'Etat*, 29 dicembre 2006, n. 283314 (c.d. sentenza *Bank of Scotland*) ambedue consultabili in [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).

<sup>40</sup> Così si esprime G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 12.

retto a valorizzare il principio della prevalenza della “*substance over form*” è un fenomeno relativamente recente<sup>41</sup>, essendo prevalsi, sino agli anni ottanta del secolo scorso, i criteri di interpretazione di tipo formalistico elaborati sin dagli anni trenta nel noto caso *Duke of Westminster vs. CIR*, ove, a fondamento della decisione, erano stati posti il principio di libera scelta del contribuente nella regolamentazione dei propri affari e la tutela dell'affidamento nella predeterminazione legale del carico fiscale. Successivamente, con il caso *W. T. Ramsay vs. Inland Revenue Commissioners*, la giurisprudenza della Camera dei *Lords* ha iniziato a mutare il proprio orientamento, affermando, in quel caso, la possibilità di valorizzare, ai fini della corretta quantificazione del prelievo, il collegamento sussistente tra più negozi formalmente distinti, in ossequio al principio delle cd. “*step transactions*”, nel frattempo elaborato dalla giurisprudenza americana<sup>42</sup>. Alla definitiva consacrazione del principio della prevalenza della “*substance over form*” si è giunti, tuttavia, soltanto con il successivo caso *Furniss vs. Dawson*, in cui si ammette il disconoscimento da parte del Fisco, di operazioni che, pur formalmente irrepreensibili sul piano del diritto civile o commerciale, siano preordinate all'esclusivo fine di ottenere un risparmio fiscale (cd. “*business purpose test*”)<sup>43</sup>.

Anche nell'esperienza giuridica anglosassone, quindi, la definizione del fenomeno elusivo e l'adozione di conseguenti strumenti di contrasto sembrano avvalersi dei medesimi schemi concettuali elaborati negli ordinamenti giuridici continentali. I rimedi qui previsti, infatti, oscillano tra la possibilità di valorizzare il collegamento negoziale sussistente tra più negozi, artificiosamente distinti, onde conseguire un risparmio fiscale e la facoltà di disconoscere le forme giuridiche impiegate dal contribuente che l'Amministrazione finanziaria dimostri essere state adottate esclusivamente al fine di ottenere un vantaggio tributario.

---

<sup>41</sup> Per la dottrina inglese che ha esaminato le questioni relative all'elusione fiscale nell'esperienza anglosassone si vedano: A.P. SCOTT, *Tax Avoidance in the United Kingdom: House of Lords latest judgment*, in *Rass. trib.* 1989, 29 ss.; S.N. FROMMEL, *United Kingdom tax law and abuse of rights*, in *Intertax*, 1991, 54 ss.; R.M. BALLARD, P.E.M. DAVISON, *Form ad substance in tax law (United Kingdom)*, in *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXXVII, Kluwer, Olanda, 2002, 569 ss.; A. SHIPWRIGHT, *L'esperienza britannica*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., 107 ss.

<sup>42</sup> Per una ricostruzione della cd. “*step transaction doctrine*” elaborata nella giurisprudenza americana cfr. anche G. ZIZZO, *Evasione ed elusione fiscale nella legislazione e giurisprudenza degli Stati Uniti d'America*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 247 ss.

<sup>43</sup> Sul “*business purpose test*” cfr. H. WAIZER, *Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability*, in *Fordham Law Review*, 1981, 1078 ss.; D.A. WARD, *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 1224.

L'esigenza di offrire un quadro di maggior certezza agli operatori economici è poi probabilmente all'origine della codificazione di tali principi giurisprudenziali nelle clausole antielusive di tipo generale che oggi si rinvengono sia nell'ordinamento inglese sia in quello americano. Più nel dettaglio, l'ordinamento inglese conosce oggi una *General Anti-Abuse Rule* (cd."GAAR"), inserita nel *Finance Act* in vigore dal 17 luglio 2013, che si propone la finalità di contrastare i vantaggi fiscali sorti in seguito ai cd. *tax arrangements* abusivi<sup>44</sup>. Questi ultimi ricorrono nei casi in cui, alla luce delle circostanze che emergono dall'esame della fattispecie, può ragionevolmente ritenersi che uno degli obiettivi principali, se non il principale, dell'operazione posta in essere, è ottenere un vantaggio fiscale. Negli Stati Uniti, invece, la clausola antielusiva generale, che codifica l'"*economic substance doctrine*" di elaborazione giurisprudenziale, è stata adottata nel contesto della discussa riforma sanitaria voluta dall'esecutivo<sup>45</sup>.

3. *Strumenti di contrasto all'elusione tributaria nell'ordinamento italiano* - In Italia, il contrasto al fenomeno elusivo ha conosciuto numerosi tentativi di inquadramento sia da parte del legislatore sia da parte della dottrina e della giurisprudenza. Al di là delle numerose disposizioni dirette a tipizzare specifici comportamenti elusivi<sup>46</sup>, soltanto da ultimo il legislatore ha preso atto della sostanziale inadeguatezza delle precedenti clausole antielusive generali a contrastare efficacemente il fenomeno elusivo.

Una prima disposizione di applicazione tendenzialmente generale era stata introdotta con l'art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, che prevedeva la facoltà, per l'Amministrazione, di disconoscere i vantaggi tribu-

---

<sup>44</sup> L'adozione della predetta clausola antiabuso costituisce, in effetti, il risultato di un progetto, presentato nel 2011, da un gruppo di studio presieduto dal *Queen's Counsel* Graham Aaronson. L'introduzione della GAAR è stata, poi, accompagnata da una sorta di circolare esplicativa (*HMRC's GAAR Guidance*), con la quale, oltre precisarsi quali fossero gli obiettivi perseguiti dal legislatore mediante l'introduzione della nuova previsione, se ne è chiarito il *modus operandi* anche sotto il profilo procedurale.

<sup>45</sup> Cfr. la nuova Section 1409 dell'*Health Care and Education Reconciliation Act* che ha introdotto una nuova sezione 7701(o) nell'*Internal Revenue Code*. Su tali profili cfr. F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità visto da un civilista*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 720.

<sup>46</sup> Si pensi, tra le altre, alla previsione di ineducibilità dei componenti negativi connessi ad operazioni perfezionate con imprese residenti in Stati a fiscalità privilegiata disposta dall'art. 10, commi 10 e 11 del TUIR, oggi, peraltro soppressa a seguito dell'intervento operato con la legge 28 dicembre 2015 n. 208 (cd. legge di stabilità per il 2016); alle disposizioni contenute agli art 167 e seguenti del TUIR in materia di CFC (*Controlled Foreign Companies*); alle limitazioni alla riportabilità delle perdite acquisite in caso di fusione, previste dall'art. 172, comma 7, del TUIR per evitare il fenomeno del cd. commercio delle "bare fiscali".

tari derivanti da una serie di operazioni precisamente indicate (fusioni, concentrazioni, trasformazioni, scorporo e riduzioni di capitale), laddove compiute in assenza di valide ragioni economiche ed al solo fine di ottenere "fraudolentemente" un vantaggio fiscale. L'evidente inadeguatezza della formula adottata con la legge n. 408/1990, e le numerose modifiche ad essa apportate<sup>47</sup>, hanno poi spinto il legislatore ad adottare una nuova clausola di portata più ampia, ma, ancora una volta, circoscritta, nel suo ambito di applicabilità, alle sole imposte sui redditi e ad operazioni tassativamente elencate.

Così, con il D.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, in attuazione della legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, è stato introdotto, nel D.P.R. n. 600/1973, un nuovo art. 37-bis diretto a contrastare il fenomeno elusivo. La norma, al primo comma, consentiva all'Amministrazione finanziaria di disconoscere, ai soli fini fiscali, «gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento e a ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi altrimenti indebiti». La norma di componeva, poi, di ulteriori commi diretti a regolare le procedure che l'Amministrazione finanziaria era onerata ad osservare nella formalizzazione delle contestazioni fondate sul disconoscimento delle condotte elusive e conteneva un dettagliato e tassativo elenco di operazioni con riferimento alle quali ne era circoscritto l'ambito di operatività<sup>48</sup>.

Accanto alle soluzioni adottate dal legislatore devono poi essere ricordati i tentavi che la dottrina e la giurisprudenza, nel corso degli anni, hanno compiuto nella ricerca di un rimedio che potesse contrastare, sul piano

---

<sup>47</sup> La norma venne in particolare modificata una prima volta dall'art. 28 della legge 24 dicembre 1994, n. 724, che ne escluse l'applicabilità alle fusioni e scissioni fiscalmente neutrali e ne estese, invece, l'applicazione alle cessioni di crediti, valutazioni o cessioni di valori mobiliari. Un secondo intervento fu adottato con l'art. 3, commi 26 e 27, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che estese l'ambito delle operazioni potenzialmente elusive alle cessioni di azienda. Sul punto cfr. G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 394. Per un commento a tale clausola antielusiva cfr. anche F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 1761 ss.; R. LUPI, *Prime ipotesi di norma antielusione in tema di operazioni societarie*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1992, 771 ss.; P.M. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta*, cit., 195 ss.; E. NUZZO, *Elusione, abuso dello strumento negoziale, fraudolenza*, in *Rass. trib.*, 1996, 1314.

<sup>48</sup> Su tale disposizione cfr., tra i tanti, P. 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 ss.; G. ZOPPINI, *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, 55.; M. BEGHIN, *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive"*, in *Il fisco*, 2002, 3804 ss. M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 506 ss.

generale, ogni comportamento elusivo, anche al di là dei limiti posti dalle disposizioni antielusive introdotte al livello normativo. Tali tentativi, come vedremo, attestano l'evidente dipendenza da schemi concettuali propri del diritto civile, il che forse, ne ha rappresentato più che un punto di forza un motivo di inadeguatezza.

Un primo tentativo (di elaborazione tendenzialmente dottrinale) di individuare un principio di rango generale in grado di arginare i vantaggi fiscali derivanti dalle condotte elusive si è fondato sull'estensione, alla materia fiscale, del rimedio previsto dall'art. 1344 del cod. civ. in tema di contratto in frode alla legge<sup>49</sup>. Sul presupposto del riconoscimento del carattere imperativo della norma tributaria, si è pensato di ricondurre la condotta elusiva, allo schema delineato nella disposizione poc'anzi richiamata, invocando, per l'effetto, l'invalidità, sul piano dello stesso diritto civile, del negozio finalizzato ad eludere l'applicazione della norma imperativa di natura impositiva. Più nel dettaglio, la natura imperativa della norma tributaria è stata sostenuta evocando la diretta applicazione, nei rapporti tra il Fisco ed i contribuenti del principio di capacità contributiva contenuto nell'art. 53 della Cost., che, in quest'ottica, non si porrebbe soltanto quale vincolo per il legislatore nella selezione dei fatti da sottoporre al prelievo, ma spiegherebbe efficacia diretta nei confronti dei consociati, a cui ne verrebbe imposta l'osservanza in via diretta<sup>50</sup>.

Tale impostazione, nonostante l'autorevolezza degli Autori che l'hanno prospettata, non ha trovato ampia condivisione né in seno alla dottrina né, ad eccezione di isolate pronunce, in seno alla giurisprudenza. Per un verso, infatti, la possibilità di estendere all'elusione fiscale il rimedio individuato dall'art. 1344 del cod. civ. è stata criticata in considerazione della peculiare natura delle norme tributarie le quali, si è detto, pur avendo carattere imperativo ed inderogabile, non presentano natura proibitiva, ed in questo senso, sembrerebbero doversi escludere dall'ambito di operatività della frode alla legge delineata nel codice civile<sup>51</sup>. Le norme tributarie che

---

<sup>49</sup> In tal senso si è espresso, in particolare, F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 11 ss.; ID., *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. Comm.*, 1989, I, 337 ss.

<sup>50</sup> A sostegno della natura imperativa dell'art. 53 della Cost. e della sua diretta applicabilità ai rapporti tra fisco e contribuente vengono richiamate Cass., Sez. I, 5 gennaio 1985, n. 5, in *Foro it.*, 1985, I, 704; Cass., Sez. Un., 18 dicembre 1985, n. 6445, in *Foro it.* 1987, I, 201, in materia, però, di traslazione d'imposta. Favorevole ad estendere l'art. 1344 del cod. civ. alla materia tributaria sembra essere anche F. SANTONASO, *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, I, 505 ss.

<sup>51</sup> In tal senso, tra gli altri, L. CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1942, 170



disciplinano la dimensione statica del prelievo, infatti, sia pure inderogabili, non pongono però divieti la cui inosservanza, anche indiretta, meriti di essere sanzionata con il rimedio dell'invalidità negoziale, ma si limitano a descrivere situazioni di fatto al verificarsi delle quali sorge l'obbligazione d'imposta<sup>52</sup>.

Sotto altro profilo, poi, è lo stesso rimedio dell'invalidità previsto dall'art. 1344 del cod. civ. ad essere stato ritenuto inappropriato per un efficace contrasto al fenomeno elusivo. Se, infatti, come rilevato nelle riflessioni introduttive, l'emersione della materia imponibile dipende proprio dalle dinamiche negoziali, l'invalidazione dell'atto di autonomia privata non sembra rivelarsi rimedio appropriato per assicurare una tassazione coerente con la forza economica che si esprime attraverso manifestazioni di autonomia negoziale. In questo senso l'invalidazione dell'atto, sul piano civilistico, finisce per rivelarsi rimedio assolutamente sproporzionato rispetto alla necessità di disconoscere il vantaggio fiscale derivante dall'operazione elusiva<sup>53</sup>.

Né è parso possibile aderire alla tesi che ha visto nel divieto di condotte in frode alla legge un principio generale di tipo non scritto, declinato, sul piano del diritto civile, nell'art. 1344 del cod. civ., ove sanzionato con il rimedio dell'invalidità contrattuale, ma caratterizzato, sul piano del diritto tributario, dalla mera inefficacia relativa dell'atto in frode alla legge, e quindi dalla possibilità per l'Amministrazione di limitarsi a ripristinare una tassazione coerente con la reale forza economica manifestata dall'operazione elusiva<sup>54</sup>. Tale impostazione, infatti, non sembra trovare adeguato supporto sul piano del diritto positivo, mentre, più in generale, la possibilità di contrastare la violazione delle norme tributarie mediante il ricorso all'invalidità di diritto civile sembra essere stata smentita dallo stesso legislatore che, con l'art. 10, comma 3, dello Statuto dei diritti del

---

ss.; R. SCOGNAMIGLIO, *Dei contratti in generale*, in *Comm. al cod. civ.*, a cura di A Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1970, 324. Da ultimo, F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità visto da un civilista*, cit., 717 e ss.

<sup>52</sup> Così Cass., Sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979 e Cass., Sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11351, entrambe in banca dati *Le leggi d'Italia*. In senso opposto si è tuttavia posta più di recente Cass., Sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20816, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 248, con nota di G. CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento in contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*.

<sup>53</sup> In tal senso, tra gli altri, G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 234; G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 195.

<sup>54</sup> Questa posizione è espressa da U. MORELLO, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 8. Essa sembra essere condivisa, nella dottrina tributaria, da G. ZIZZO, *Sul lease back e l'elusione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, 243 ss.

contribuente (legge n. 212/2000), ha espressamente sancito che le violazioni delle norme tributarie non possono costituire causa di invalidità del contratto.

Di elaborazione squisitamente giurisprudenziale è invece la tesi che ravvisa nel contratto elusivo un'ipotesi di invalidità ai sensi dell'art. 1418, comma 2, del cod. civ., per mancanza di uno dei requisiti essenziali del contratto previsti dall'art. 1325 del medesimo codice, ossia per mancanza di causa. Un rimedio, come noto, elaborato (con due note pronunce) dalla giurisprudenza di legittimità<sup>55</sup> per disconoscere i vantaggi tributari derivanti dal perfezionamento delle complesse operazioni finanziarie inquadrabili negli schemi del *dividend washing* e del *dividend stripping* sino ad allora ritenute, in assenza di una specifica normativa di contrasto, fiscalmente incensurabili<sup>56</sup>.

Più nel dettaglio, nel caso del *dividend washing* l'operazione consisteva nell'acquisto e nella successiva rivendita di partecipazioni a cavallo della distribuzione dei dividendi tra un fondo di investimento ed una società di capitali. In tal modo, il fondo, che, considerato il regime di tassazione di tipo patrimoniale cui era sottoposto (art. 9, comma 1, della legge 23 marzo 1983, n. 77), non poteva beneficiare del credito d'imposta sui dividendi ma fruiva dell'esenzione sui *capital gain*, realizzava una plusvalenza esente a seguito della cessione delle partecipazioni ad una società che, al momento della distribuzione dei dividendi, aveva, invece, la possibilità di beneficiare del credito d'imposta. Tale operazione si concludeva con il riacquisto della partecipazione da parte del fondo, e con la connessa contabilizzazione di una minusvalenza deducibile per la società di capitali che aveva preso parte all'operazione<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> Cass., Sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Corr. trib.*, 2005, 3653; Cass., Sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 212, con commento di M. BEGHIN, *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria ed interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*.

<sup>56</sup> In tal senso le già citate Cass., Sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979 e Cass., Sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11351, nonché Cass., Sez. trib., 7 marzo 2002, n. 3345, in *Giur. imposte*, 2002, I, 858. Alla luce di tale orientamento, l'Amministrazione finanziaria, con la C.M. 27 dicembre 2002, n. 87/E (in banca dati *fisconline*), aveva invitato gli Uffici a non proseguire i contenziosi all'epoca intrapresi in cui si verteva sulla legittimità di tali operazioni.

<sup>57</sup> Peralto anche a seguito della riforma del regime fiscale degli utili distribuiti dalla società di capitali operata nel 2003 non è venuta meno la possibilità di conseguire vantaggi fiscali da operazioni di acquisto e successiva rivendita di partecipazioni. Nello specifico, per effetto del regime di *participation exemption* previsto dall'art. 87 del TUIR era possibile la cessione di partecipazioni qualificate per l'esenzione da parte di una società ad un'altra società, la quale avrebbe potuto incassare i dividendi, anch'essi in regime di esenzione ai sensi dell'art. 89 del medesimo Testo Unico, e successivamente rivendere la

Ancor più raffinata l'operazione riconducibile allo schema del cd. *dividend stripping*, nella quale si assisteva alla cessione dell'usufrutto su di una partecipazione in una società residente ad una società italiana da parte di una società estera, sempre a cavallo della distribuzione dei dividendi. In tal modo la società italiana poteva beneficiare del credito d'imposta la cui fruizione era invece preclusa alla società estera, nonché dedurre il costo dell'usufrutto azionario.

Ebbene, con le richiamate sentenze, la Suprema Corte, rivedendo il suo precedente orientamento, ha censurato la legittimità delle descritte operazioni, ravvisandovi l'assenza di una valida causa e rilevandone, per l'effetto, la nullità ai sensi dell'art. 1418, comma 2, del cod. civ. Anche in questo caso, il ragionamento dei Giudici di legittimità si fonda sull'adesione alla teoria della causa concreta del contratto e sulla valorizzazione del collegamento sussistente tra i vari negozi che compongono le complesse operazioni esaminate. In quest'ottica, si giunge ad affermare che il mero risparmio fiscale non rappresenterebbe una base causale idonea a sorreggere l'articolato schema negoziale posto in essere, potendo, la causa del contratto, ravvisarsi esclusivamente in un fondato e meritorio scopo aziendalistico-gestionale tale da conferire alla volontà negoziale una legittima giustificazione giuridica<sup>58</sup>.

Anche tale impostazione ha, tuttavia, suscitato ampie critiche in seno alla dottrina, se si vuole ancor più aspre rispetto a quelle riservate alla tesi dell'invalidità del contratto elusivo ai sensi dell'art. 1344 del cod. civ. per violazione del divieto di frode alla legge. Pur potendosi ammettere, infatti, che, sia pure, in linea teorica, il perfezionamento di un'operazione al solo fine di conseguire un vantaggio tributario possa rappresentare un'ipotesi di negozio in frode, essendo qui la causa negoziale preordinata esclusivamente al conseguimento di un risultato disapprovato dall'ordinamento, la stessa sussistenza di una base causale, sia pure illecita, non potrebbe essere comunque disconosciuta<sup>59</sup>.

---

partecipazione (in questo caso non qualificata per l'esenzione) maturando una minusvalenza deducibile. La possibilità di fruire di tali risparmi è stata però successivamente eliminata con l'introduzione dei commi 3-*bis*, 3-*ter* e 3-*quater* dell'art. 109, ad opera dell'art. 5-*quinq*ues, comma 1, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, conv. dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, che ha stabilito l'indeducibilità delle minusvalenze su partecipazioni sino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi.

<sup>58</sup> Così G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 226.

<sup>59</sup> Cfr. G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, 2012, 70. In tal senso, per la dottrina tributaria, si esprime anche D. STEVANATO, *Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del*

Le evidenti criticità ravvisabili nell'impostazione adottata dalla Suprema Corte hanno allora suggerito di ricercare altrove un'appropriata soluzione che consentisse, in assenza di una disposizione antielusiva di carattere generale, di contrastare efficacemente ogni forma di condotta elusiva. Anche sulla scorta della coeva esperienza che andava maturando nella giurisprudenza comunitaria in materia di imposte armonizzate, la giurisprudenza ha quindi individuato nel divieto di abuso del diritto un principio di carattere generale suscettibile di porsi ad argine delle condotte elusive<sup>60</sup>. Pur avendo abbandonato la via dell'invalidità civilistica, la giurisprudenza non sembra aver, pertanto, obliterato il tradizionale approccio al fenomeno, caratterizzato, come abbiamo detto, per l'impiego di schemi concettuali tratti dal diritto civile.

L'elaborazione del concetto di abuso del diritto costituisce il punto di arrivo dell'evoluzione storica che ha caratterizzato il rapporto tra autonomia privata e interesse generale. Nella tradizionale impostazione liberale, infatti, il ripudio di vincoli all'esercizio dell'autonomia privata che non trovino espresso riferimento nel diritto positivo implica il più alto grado di tutela dei diritti dell'individuo nei confronti dello Stato. Tutto ciò che la legge non vieta deve ritenersi lecito e permesso e non vi possono essere spazi di incertezza tra ciò che è consentito e ciò che non lo è. Successivamente, però, la necessità di bilanciare gli interessi individuali con quelli della collettività finisce per imporre l'esigenza di valutare la condotta dei consociati non solo alla luce del rispetto delle norme in senso formale e strutturale, ma anche alle luce degli interessi che tali norme esprimono,

---

*negozio*, in *Rass. trib.*, 2006, 322. L'impostazione della Suprema Corte è stata, peraltro, criticata anche dagli Autori che sembrano non aderire alla tesi della causa concreta, quali hanno rilevato come, nell'economia del contratto, il conseguimento del risparmio fiscale non potrebbe elevarsi al rango di causa, quanto, piuttosto, a quello di semplice motivo, come tale irrilevante. In tal senso cfr. F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità visto da un civilista*, cit., 736-737.

<sup>60</sup> In materia di abuso del diritto, nel diritto civile, cfr. M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1923, 105; U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 26; V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, 205; ID., *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998; S. PATTI, *Abuso del diritto*, in *Digesto IV, disc. priv.*, Torino, 1987, 12; F. D. BUSNELLI, E. NAVARRETTA, *Abuso del diritto e responsabilità civile*, in *Diritto privato 1997*, Padova, 1998, 187; R. SACCO, *L'esercizio e l'abuso del diritto*, in AA.VV., *Il diritto soggettivo*, Torino, 2001, 281; B. AGOSTINELLI, *Il patto abusivo. Fenomenologia e rimedi*, Torino, 2012, 25-36; A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, in *Riv. dir. civ.*, I, 2012, 297 ss; F. PIRAINO, *Il divieto di abuso del diritto*, in *Europa dir. priv.*, 2013, I, 75 ss.

secondo un giudizio di "meritevolezza"<sup>61</sup>.

L'elaborazione del concetto di abuso del diritto si deve così alla dottrina francese dei primi anni del XX secolo. L'insoddisfazione per i risultati cui aveva condotto la tesi dell'eguaglianza formale affermata a seguito della rivoluzione del 1789, porta, infatti, ad elaborare il concetto di abuso al fine di tutelare la funzione sociale della proprietà, individuando limiti all'autonomia privata ulteriori rispetto a quelli tradizionali, rappresentati dalle norme imperative, dell'ordine pubblico e del buon costume<sup>62</sup>. In quest'ottica, l'esercizio abusivo del diritto consisterebbe nell'adottare un comportamento astrattamente ricompreso nel contenuto del diritto soggettivo, ma che, per le sue concrete modalità di azione, si pone in contrasto con i principi dell'ordinamento. Proprio in questo consisterebbe l'essenza del concetto di abuso del diritto, ossia nell'emersione di una divergenza tra gli interessi individuali che nel diritto soggettivo si manifestano e gli interessi generali che sono espressi dal sistema<sup>63</sup>.

Oggetto di abuso, in quest'ottica non è necessariamente l'esercizio di un diritto soggettivo, ossia di una posizione di vantaggio riconosciuta dall'ordinamento ad un individuo nei confronti di un altro soggetto, prestandosi anche l'esercizio di un diritto di libertà ad essere valutato attraverso la lente dell'abuso di diritto<sup>64</sup>. Così, l'esercizio della libertà negoziale, ed in particolare, della libertà di determinare il contenuto del contratto, diviene terreno di elezione dell'abuso, laddove mediante il ricorso a schemi negoziali formalmente leciti, si consegua in realtà un risultato disapprovato dall'ordinamento (cd. *abuso delle forme giuridiche*).

È proprio in tale veste che il concetto di abuso è recepito in materia fiscale per il contrasto al fenomeno elusivo. Abbiamo già visto come il concetto di abuso delle forme giuridiche sia stato impiegato dalla legislazione tedesca per avversare l'elusione tributaria. In tale accezione il concetto di abuso è ripreso anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea per contrastare condotte dei contribuenti finalizzate ad ottenere risparmi fiscali incoerenti con il diritto comunitario. Nella fondamentale sentenza *Halifax* la Corte di Giustizia disconosce l'esercizio del

---

<sup>61</sup> Così G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, cit., 17.

<sup>62</sup> J. CHARMONT, *L'abus de droit*, in *Rev. trim. droit civ.*, 1902, 113; L. JOSSERAND, *De l'abus de droit*, Paris, 1905; M. DESSERTAUX, *Abus de droit ou conflit de droits*, in *Rev. trim. droit civ.*, 1906, 119 ss.

<sup>63</sup> L. JOSSERAND, *De l'esprit de droits e de leur relativité. Théorie dite de l'abus de droits*, Paris, 1927, 312 e ss.

<sup>64</sup> Cfr. P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit. 56.

diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti laddove esso sia il risultato di una condotta abusiva da parte del contribuente<sup>65</sup>.

Nel caso esaminato dalla Corte la banca *Halifax plc*, dovendo ristrutturare nuovi uffici per installarvi attività di *call center*, aveva tentato di superare i limiti ad essa posti nell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta per i lavori di ristrutturazione (limiti derivanti dall'effettuazione di operazioni attive prevalentemente rientranti nel regime di esenzione), mediante la costituzione di società ad essa controllate e la stipulazione, con queste ultime di contratti di *sale and lease back* aventi ad oggetto gli immobili destinati ad essere ristrutturati. In tal modo tali società avrebbero potuto provvedere esse stesse a commissionare i lavori di ristrutturazione, pagati attraverso finanziamenti ad esse concessi dalla stessa banca *Halifax*, per poi retrocedere gli immobili alla banca, maturando, nel contempo il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sui lavori, di cui le stesse avevano poi chiesto il rimborso all'Amministrazione finanziaria inglese.

Ebbene, la Corte di Giustizia ha, in quel caso, ritenuto di non poter riconoscere la legittimità dell'esercizio al diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte sui beni e servizi acquistati, laddove tale esercizio sia il risultato di operazioni frutto di un comportamento abusivo. Secondo la corte, il carattere abusivo della condotta ricorre quando il vantaggio fiscale si pone in contrasto con gli obiettivi perseguiti dalla legislazione fiscale dell'Unione<sup>66</sup>. I principi formulati con la sentenza *Halifax* vengono poi ulteriormente sviluppati nella successiva sentenza *Part Service*<sup>67</sup>, nella quale la Corte, per un verso, chiarisce che la valutazione dell'abusività della

---

<sup>65</sup> CGCE, 21 febbraio 2006, *Halifax*, Causa C-255/02, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, 17 ss., con nota di P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva*, ed in *Rass. trib.*, 2006, 1040 ss. con nota di C. PICCOLO, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*.

<sup>66</sup> L'essenza dell'abuso non sta nell'assenza di valide ragioni economiche, ma nel contrasto del beneficio con i principi del diritto tributario dell'Unione. In tal senso cfr. P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, 97; G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 28; G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in AA.VV., *Elusione e abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 65; M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in AA.VV., *Elusione e abuso del diritto tributario*, cit., 36 ss

<sup>67</sup> CGCE, 21 febbraio 2008, *Part Service*, Causa C-425/06, in banca dati *fisconline*. Per un commento alla sentenza cfr. V. LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di giustizia: il caso Part Service*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 113 ss.

condotta debba essere compiuta guardando all'operazione economica nel suo complesso e non ai singoli passaggi di cui essa si compone, e, per l'altro, precisa come possa essersi in presenza di un abuso non solo laddove il conseguimento del vantaggio fiscale contrario agli obiettivi del diritto fiscale comunitario rappresenti lo scopo "esclusivo" della condotta del contribuente, ma anche nel caso in cui esso ne costituisca lo scopo "prevalente".

Il concetto di abuso del diritto, peraltro, è impiegato dalla Corte di Giustizia non solo per sterilizzare il conseguimento di risparmi fiscali che si pongono in contrasto con i principi che governano la fiscalità armonizzata, ma la sua efficacia viene estesa anche ai tributi non armonizzati. Si afferma, infatti, che gli operatori economici non possono accedere ai benefici previsti dalle libertà istituite dai Trattati dell'Unione, laddove il conseguimento di tali benefici si riveli essere il frutto di un'attività economica reale, ma di "costruzioni di puro artificio"<sup>68</sup>.

Il divieto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria viene quindi ripreso e valorizzato anche dalla giurisprudenza domestica in funzione di contrasto al fenomeno elusivo. Più nel dettaglio, dopo alcune incertezze sull'individuazione del suo fondamento normativo nel nostro ordinamento<sup>69</sup>, le Sezioni Unite della Suprema Corte, sul finire 2008, giungono ad affermare che mentre per i tributi armonizzati la sussistenza del divieto va rintracciata nei principi posti dalla giurisprudenza comunitaria, per i tributi non armonizzati il fondamento del divieto di abuso del diritto andrebbe individuato nel principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Cost., di cui viene riconosciuta la diretta applicabilità nei rapporti tra Fisco e contribuente<sup>70</sup>.

Secondo la definizione che ne offre la giurisprudenza domestica nel

---

<sup>68</sup> CGCE, 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes*, Causa C-196/04, in banca dati *fisconline*. Nel caso esaminato dalla Corte, come noto, si chiedeva di verificare la compatibilità delle libertà di stabilimento, di libera circolazione dei servizi e dei capitali sancite dagli artt. 43, 49 e 53 del Trattato con la normativa CFC inglese. Sul punto cfr. E. DELLA VALLE, *Tassazione degli utili della società estera controllata e rispetto del diritto di stabilimento*, in *Corr. trib.*, 2006, 3347; M. BEGHIN, *La sentenza Cadbury Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. trib.*, 2007, 989.

<sup>69</sup> In una fase iniziale il fondamento del divieto di abuso del diritto in materia tributaria viene individuato dalla giurisprudenza della Suprema Corte nei principi di rango comunitario, la cui applicazione viene estesa anche alle imposte non armonizzate. Su tale linea si pongono Cass., Sez. trib., 29 settembre 2006, n. 21221; Cass., Sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772; Cass., Sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, tutte in banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>70</sup> Cass. Sez. Un. 23 dicembre 2008, n. 30055; Cass., Sez. Un. 23 dicembre 2008, n. 30056; Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30057, tutte in banca dati *Le leggi d'Italia*.

divieto di abuso del diritto si esprime un generale principio antielusivo diretto ad impedire il conseguimento di indebiti vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale<sup>71</sup>.

Gli elementi costitutivi del divieto sembrano pertanto doversi ravvisare nell'impiego di una forma giuridica inadeguata ed inconsueta rispetto all'operazione economica che si intende portare a compimento, secondo uno schema logico evidentemente tributario all'abuso di forme giuridiche presente nella legislazione tedesca, e nell'assenza di valide ragioni di natura extrafiscale in grado di giustificare l'impiego di tale forma giuridica in termini diversi dal perseguimento di un vantaggio di natura tributaria. Sembra, invece, passare in secondo piano, la natura "indebita" del vantaggio fiscale, che si rivela concetto poco approfondito e sostanzialmente presunto laddove ricorrano i due elementi prima richiamati<sup>72</sup>.

Proprio in tale veste, il divieto di abuso del diritto è stato poi da ultimo codificato dal legislatore che, con l'art. 1 del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, in attuazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, ha introdotto il nuovo art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000). La nuova formulazione della clausola antielusiva generale, che ha sostituito, abrogandolo, il previgente art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, ha, inevitabilmente, risentito dell'evoluzione giurisprudenziale degli ultimi anni, sebbene, rispetto alla nozione di abuso elaborata in sede giurisprudenziale, sembra più coerente con i principi espressi in sede comunitaria<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> Sul divieto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza cfr., F. TESAURO, *Elusione fiscale. Introduzione*, in *Giur. it.*, 2010, 1721; G. TABET, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, 86; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, (nota a Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465), in *Corr. trib.*, 2009, 823-828; V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 390 ss.; G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 487 ss.; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1057-1067; G. ZOPPINI, *Da mihi factum dabo tibi ius: note laterali sulle recenti sentenze delle Sezioni Unite in tema di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 607 ss.

<sup>72</sup> in tal senso cfr. G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., 65.

<sup>73</sup> Sulla nuova disposizione cfr. A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, *Luci e ombre della struttura dell'abuso fiscale riformato*, in *Corr. trib.*, 2015, 3787 ss.; G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni dell'Unione Europea*, in *Corr. trib.*, 2015, 4577 ss.; D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir.*



La definizione legislativa, infatti, indica quali elementi essenziali della condotta abusiva l'assenza di "sostanza economica" e la sussistenza di un vantaggio fiscale indebito, individuando nelle operazioni, anche tra loro collegate, inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, l'essenza del primo requisito. In quest'ottica, l'uso distorto delle forme giuridiche civilistiche sembra qui regredire a mero "indice" dell'abusività della condotta e non a fatto costitutivo della definizione. Prova ne è che la stessa disposizione sembra avvertire la necessità di riaffermare il principio di libertà negoziale precisando restare ferma la libertà del contribuente di scegliere tra regimi fiscali opzionali caratterizzati da un diverso carico fiscale.

Ciò che, invece, sembra passare in secondo piano, nella formula adottata dal legislatore, è, forse, una precisa definizione del concetto di "indebito vantaggio fiscale", la cui centralità, nonostante l'espresso richiamo, non pare adeguatamente evidenziata. Da qui il rischio che, nella futura prassi applicativa dell'istituto, l'interprete finisca per individuare l'essenza della condotta elusiva nell'assenza di sostanza economica dell'operazione, obliterando il carattere indebito del vantaggio che, invece, dovrebbe rappresentare il fulcro centrale della nozione dell'abuso del diritto<sup>74</sup>.

4. *Una diversa prospettiva* - Il rapporto tra autonomia privata e fenomeno impositivo si presenta, come abbiamo visto, di non facile inquadramento. L'innegabile rilievo riservato agli effetti delle manifestazioni di autonomia negoziale nella dimensione sostanziale del prelievo sembra aver favorito il proliferare di tecniche elusive fondate sull'impiego di forme giuridiche artificiosamente combinate al solo fine di ottenere risparmi fiscali incoerenti con la base economica delle operazioni poste in essere. La necessità di arginare le condotte elusive ha quindi portato all'elaborazione di tecniche che, sia pure diversamente articolate e fondate su differenti schemi concettuali, appaiono accumulate dalla finalità di superare la forma giuridica in cui si esprimono le manifestazioni di autonomia negoziale per penetrare la sostanza economica.

Osservato da questo punto di vista, però, il tema dei rapporti tra autonomia privata e diritto tributario rischia di essere condizionato da considerazioni che dovrebbero collocarsi al di fuori della riflessione giuridica.

---

*prat. trib.*, 2015, I, 695 ss.; G. CORASANITI, *Il contrasto all'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, ivi, 2016, I, 465 ss.

<sup>74</sup> Tale rischio è posto in evidenza da D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, cit., 716.

La soluzione del problema, in altre parole, finisce per essere influenzata da quello che, in una prospettiva assiale, l'interprete ritiene dovrebbe essere il corretto inquadramento dei rapporti tra fisco e contribuente e più in generale, tra libertà individuale e autorità statale<sup>75</sup>.

L'esigenza di garantire il più elevato livello di certezza e stabilità normativa per l'operatore economica porta infatti a svalutare il problema dell'elusione che, caratterizzandosi per l'assenza di una esplicita violazione della normativa tributaria, finisce per essere considerato intrinsecamente legittimo. L'opposta necessità di garantire l'equità del prelievo e la sua rispondenza ad una base economica finiscono invece per sollecitare all'interprete l'elaborazione di strumenti di contrasto al fenomeno che, nella forma più integralista, finiscono per svalutare la forma giuridica in cui gli atti di autonomia privata si esprimono per privilegiarne esclusivamente la sostanza economica<sup>76</sup>.

Consapevoli delle difficoltà che possono sorgere nell'analizzare il rapporto tra autonomia privata e fenomeno impositivo dal tradizionale angolo dell'elusione fiscale, si può allora pensare di tentare un accostamento al tema da un diverso angolo prospettico. Si è pensato, nello specifico, di riesaminare il problema analizzando i riflessi della patologia negoziale nel fenomeno impositivo. Tema, questo, che sebbene tutt'altro che trascurato dalla letteratura tributaria, è stato certamente meno esplorato rispetto a quello, ormai quasi "abusato", dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto.

L'invalidità contrattuale è stata (e continua ad essere) al centro delle riflessioni degli studiosi del diritto civile e può ritenersi terreno di elezione

---

<sup>75</sup> «Il concetto di elusione fiscale, in effetti, più che nel sistema di diritto positivo sembra affondare le sue radici in campo etico-sociale, quasi strumento di composizione ideale del conflitto di interessi (e di posizioni giuridiche) tra contribuente (tendenziale libertà di scegliere, per la propria iniziativa economica, il regime fiscale più conveniente) e Fisco (finalità di assicurare il massimo gettito fiscale possibile)». Così S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996, 32-33.

<sup>76</sup> Così G. TREMONTI, *La fiscalità industriale. Strategie fiscali e gruppi di società in Italia*, Bologna, 1988, 32; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 148. È questa, come vedremo, la prospettiva in cui il fenomeno elusivo viene esaminato dagli esponenti che si richiamano all'impostazione teorica della "Scuola di Pavia" fondata da Benvenuto Griziotti. Codesti Autori prospettano la necessità di valorizzare un'interpretazione "funzionale" della norma tributaria, diretta superare le forme giuridiche in cui si esprimono le manifestazioni capacità contributiva per penetrarne quella che si ritiene essere la reale "sostanza" economica. Per un'analisi di tale impostazione cfr. G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, 356-362; ID., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 6.

sul quale testare le diverse visioni del rapporto tra libertà ed autorità nel fenomeno negoziale. Secondo la più tradizionale ricostruzione il contratto è invalido quando la regola da esso espressa si pone in contrasto con il sistema di valori dell'ordinamento, e, conseguentemente, lo stesso non viene ammesso a beneficiare degli strumenti di tutela da quest'ultimo apprestati. Di qui la stretta ed inevitabile relazione sussistente tra invalidità ed inefficacia, nel senso che il giudizio di disvalore susseguente alla qualificazione di un negozio in termini di invalidità non può che portare (sia pure, come vedremo, in via soltanto tendenziale), alla paralizzazione degli effetti giuridici ad esso astrattamente riconducibili e, quindi, alla sua inefficacia<sup>77</sup>.

Quella dell'invalidità, in ogni caso, è una categoria concettuale che al suo interno, racchiude rimedi assai differenti, attentamente misurati rispetto al grado di compatibilità del contratto con i valori espressi dall'ordinamento. Secondo la ricostruzione tradizionale, infatti, laddove la regola negoziale sia radicalmente incompatibile con il sistema di valori dell'ordinamento, il contratto sarà nullo e conseguentemente, improduttivo di effetti sin dall'origine. Tale forma di invalidità potrà essere dichiarata su impulso di chiunque ne abbia interesse, ovvero rilevabile d'ufficio da parte del giudice e l'azione a tal fine preposta imprescrittibile. La regola negoziale, inoltre, non potrà neppure essere oggetto di conferma o convalida da parte delle parti, ma soltanto di conversione in altra regola in cui l'ordinamento possa riconoscersi.

Laddove, invece, il contrasto tra la regola espressa dal contratto e l'ordinamento non investa interessi di portata generale, ma soltanto interessi di natura particolare, il contratto non sarà nullo, ma soltanto annullabile. In questo caso la regola negoziale sarà, pertanto, ammessa, sia pure in via provvisoria, a godere della tutela offerta dall'ordinamento e l'eventuale inefficacia conseguirà ad un'iniziativa della parte nel cui interesse il rimedio è predisposto. Come vedremo, infine, nell'ambito dell'invalidità devono oggi essere comunque considerate anche numerose situazioni che potremmo definire intermedie e che ne rendono la ricostruzione concettuale quantomeno problematica<sup>78</sup>.

In ogni caso, se può affermarsi, in via di massima semplificazione, che all'invalidità del contratto si accompagna (sia pure, ribadiamolo, in via so-

---

<sup>77</sup> Sul punto cfr. G.B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 62.

<sup>78</sup> Sul tema, come si vedrà *funditus* nel prossimo capitolo, cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, Padova, 2008, 15 ss.

lo tendenziale), la sua inefficacia sul piano giuridico, ciò finisce, inevitabilmente, per interessare l'interprete del fenomeno impositivo, chiamato, anche in questo caso, a chiarire in che misura e con quali modalità l'inefficacia che nel diritto civile colpisce gli atti di autonomia privata possa e debba tradursi sul piano tributario. Anche qui, in buona sostanza, la soluzione del quesito finisce per presupporre una corretta ricostruzione dei rapporti tra autonomia privata e diritto tributario.

Il problema della rilevanza fiscale delle patologie negoziali è stato, per la verità, più volte affrontato da parte degli studiosi del fenomeno fiscale, eppure rari (anche se importanti) sono stati, in questo ambito, in contributi monografici specificamente dedicati al tema<sup>79</sup>. Scarsa attenzione sembra anche esservi stata riservata da parte del legislatore che, sul punto, a differenza di quanto avvenuto in altri ordinamenti a noi vicini, non pare aver inteso adottare una norma capace di affrontare e risolvere il problema su un piano generale. Si pensi, ad esempio, all'esperienza tedesca, ove il legislatore è espressamente intervenuto a regolare i rapporti tra gli effetti degli atti di autonomia privata e dimensione sostanziale del rapporto d'imposta.

Così, ai sensi del § 39, II, AO (*Abgabenordnung*), i beni economici vanno attribuiti al possessore (proprietario economico), mentre, in base al successivo § 40 AO, si ritiene irrilevante, ai fini fiscali, se un comportamento, che soddisfi in tutto o in parte le esigenze della legge tributaria, violi un obbligo o un divieto giuridico. Ai sensi del §41 AO, invece, l'inefficacia di un atto giuridico è irrilevante ai fini fiscali, se gli interessati operino in modo che il risultato economico dell'atto sia egualmente raggiunto. Infine il già esaminato § 42 AO contiene una norma generale antielusiva finalizzata a prevenire l'abuso delle forme giuridiche<sup>80</sup>.

La presenza di simili disposizioni parrebbe, in effetti, deporre per la valorizzazione della sostanza economica rispetto alla forma giuridica nel

---

<sup>79</sup> I più importanti contributi sul tema sembrano essere quelli di F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, Napoli, 1969; A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003. Sul tema di vedano comunque anche A. FEDELE, *Nullità di atti e contratti ed integrazione della fattispecie imponible*, in AA.VV., *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato*, a cura di A. Di Pietro, A. Fedele, A.F. Uricchio, Bari, 2014, I, 271 ss.; G. GAFFURI, *La rilevanza della nullità contrattuale in diritto tributario*, in *Boll. trib.*, 2006, 455.

<sup>80</sup> Cfr. L. OSTERLOH, *Il diritto tributario ed il diritto privato*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, cit., 80. Per un'analisi delle predette norme cfr. anche D. BIRK, *Diritto tributario tedesco* (traduzione a cura di E. De Mita), Milano, 2006, 93 ss.; V. E. FALSITTA, *La legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (Abgabenordnung)*, Milano 2011, 25-26.

sistema fiscale tedesco. Ciò si riflette, ad esempio, nella regola dettata per disciplinare le ipotesi di inefficacia degli atti giuridici rispetto al fenomeno impositivo, che qui sono considerate irrilevanti nel caso in cui le parti intendano comunque dare seguito, sul piano materiale, ad intese che, sul piano giuridico, non siano assistite dalla protezione dell'ordinamento. Il prelievo fiscale finisce, infatti, per valorizzare gli incrementi di ricchezza rilevanti sul piano materiale, a prescindere dalla conformità alle regole di circolazione previste dall'ordinamento<sup>81</sup>.

Le norme ora richiamate, tuttavia, sia pure importanti sul piano pratico, non hanno certo sopito l'acceso dibattito tra chi afferma l'esistenza di una sorta di "primato del diritto civile" e chi invece sostiene l'autonomia del diritto tributario. Per alcuni, infatti, la presenza di disposizioni espressamente dettate per regolare i rapporti tra diritto civile e diritto tributario conferma l'eccezionalità delle norme dirette ad individuare manifestazioni di ricchezza da tassare deviando dalla forma giuridica in cui esse si manifestano nel diritto privato. D'altra parte non manca chi ritiene il contenuto delle predette disposizioni espressione di un più generale principio tendente a valorizzare il "modo di considerazione economica" dei fatti assunti dal legislatore a presupposto d'imposta, eventualmente anche in difformità dalla forma giuridica in cui gli stessi si presentano. L'esistenza di

---

<sup>81</sup> Cfr. G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 248 (nota 202), che rileva: «E' interessante notare come il problema della tassabilità dei negozi nulli viene tradizionalmente trattato dalla dottrina tedesca come tema collegato alla *wirtschaftliche Betrachtungsweise*. In particolare il § 40 AO regola il caso dei negozi giuridici nulli, ad esempio in quanto contrari a norme imperative o al buon costume, mentre il § 41 quello dei negozi simulati. In ambedue i casi si sostiene che vi è tassazione se, nonostante la simulazione e la nullità del negozio, comunque si realizza il risultato economico perseguito ("*wirtschaftliches Ergebnis*")» L'Autore richiama, per la dottrina tedesca, tra gli altri H. PAULIK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechtes*, III ed., Berlin, 1977, 143 ss.; K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993, 1308 ss. Sul punto cfr. anche K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, XVI ed. Köln, 1998, 155, per i quali il diritto tributario deve assumere come base l'"essere economico". Il modo di considerazione economica, secondo gli Autori, sarebbe il riflesso del richiamo della tassazione alla capacità tributaria economica. Pertanto, i negozi giuridici inefficaci provocano conseguenza fiscali, fin quando le parti lasciano persistere il risultato economico del negozio inefficace nonostante la presenza di un vizio. Inoltre, si afferma, per la tassazione è irrilevante se un comportamento che adempie completamente o in parte la fattispecie di una legge tributaria viola un ordine di legge o un divieto, oppure la correttezza dei comportamenti. Sul punto cfr. A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, cit., 291 (nota 8). In precedenza cfr. quanto affermato da A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., 65 (nota 78), per il quale «anche il negozio giuridico nullo per immoralità può essere considerato come realizzazione della fattispecie d'imposta se ed in quanto gli interessati facciano valere contro di sé le sue conseguenze economiche».

norme espresse, in altri termini, pur rappresentando un essenziale punto di passaggio per orientare il dibattito, non sembra essere stata sufficiente per pervenire ad una soluzione univoca<sup>82</sup>.

In Italia, il legislatore non ha, invece dettato una esplicita regolamentazione dei rapporti tra autonomia privata e dimensione sostanziale del rapporto d'imposta, ed in tal senso anche nella disciplina dei riflessi fiscali dell'invalidità negoziale pare essersi limitati ad interventi che potremmo definire di tipo settoriale. Interventi che, come avremo modo di esaminare nel corso dell'analisi, sembrano essersi tutti orientati per una tendenziale affermazione dell'irrilevanza delle patologie negoziali nell'ambito del fenomeno tributario. O, comunque, per una rilevanza caratterizzata da profili applicativi strettamente peculiari. Così ad esempio, nel sistema del registro, l'art. 38 del T.U. n. 131/1986 espressamente dispone che l'invalidità dell'atto non dispensa dall'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta, limitandosi a fare salvo un diritto al rimborso, per la parte eccedente la misura fissa, allorché l'atto sia dichiarato nullo o annullato, per causa non imputabile alle parti, con sentenza passata in giudicato e non sia, per altro verso, suscettibile di ratifica, convalida o conferma<sup>83</sup>.

In materia di imposta sul valore aggiunto, invece, è l'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, ad includere espressamente, tra le ipotesi di variazione dell'imponibile derivanti da eventi che modificano rapporti già conclusi, la dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione e rescissione del contratto sottostante l'operazione imponibile assunta dal legislatore a presupposto dell'imposta. Si attribuisce, così, espressa rilevan-

---

<sup>82</sup> Sul punto si vedano le osservazioni di L. OSTERLOH, *Il diritto tributario ed il diritto privato*, cit., 72-73. Lo stesso Autore nota, in ogni caso, che il primato del diritto privato sarebbe oggi sostenuto probabilmente solo da G. CREZELIUS, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung. Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*, Helne-Berlin, 1983. Tipke e Lang (*Steuerrecht*, cit., 166) dal canto loro, osservano che la legge tributaria non deve intendere i rapporti giuridici definiti e colti come tali, bensì quale premessa di processi o di rapporti economici ad essi connessi; i processi economici intesi dal legislatore, infatti, non devono essere completamente individuati tra i rapporti giuridici definiti dalla legge; il contribuente non deve servirsi di abusive utilizzazioni del diritto (civile) come mezzo di evasione; prima di affermare l'illiceità di un negozio occorre indagare se possibile interpretare diversamente il negozio giuridico di modo che tale diversa interpretazione renda possibile l'applicazione del diritto tributario. Secondo A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, cit., 299 (nota 15), «Dall'analisi del pensiero di Tipke e Lang emerge un corretto approccio con il metodo di considerazione economica, in quanto realizza un equilibrio preciso tra tutte le implicazione metodologiche che si manifestano».

<sup>83</sup> Sul tema cfr. A. FEDELE, *Nullità di atti e contratti ed integrazione della fattispecie imponibile*, cit., 280; G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 77.

za al fenomeno dell'invalidità, sia pure, come vedremo, secondo criteri applicativi sensibilmente differenti rispetto a quelli operanti nel diritto civile<sup>84</sup>.

Se, quindi, l'invalidità negoziale non pare potersi reputarsi, nell'ambito dell'imposizione indiretta, fenomeno ignorato dal legislatore tributario, altrettanto non può dirsi nell'ambito dell'imposizione diretta. Qui, infatti, le conseguenze della patologia contrattuale non sembrano essere espressamente considerate se non in via meramente indiretta. Si pensi, all'espressa previsione di imponibilità dei proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, laddove non sottoposti a sequestro o a confisca penale, disposta dall'art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537. La norma, pensata per ricondurre nell'ambito della tassabilità condotte caratterizzate da un elevato livello di disvalore sociale, nel menzionare atti ed attività qualificati come illecito civile, finisce, però, inevitabilmente per interessare anche il fenomeno dell'invalidità contrattuale, attribuendovi una sostanziale irrilevanza<sup>85</sup>.

Il campo di applicazione coperto dalla norma non esaurisce, tuttavia, l'intero ventaglio delle patologie negoziali previste dal sistema di diritto civile, ovviamente non riducibili alla sola illiceità, e, pertanto, non sembra offrire una piena ed esaustiva disciplina del fenomeno dell'invalidità contrattuale nell'ambito dell'imposizione reddituale<sup>86</sup>.

Ciò nonostante, il tema non può di certo affermarsi, anche nelle ipotesi di invalidità diverse dalla illiceità, in sé, privo di rilevanza, sia sul piano teorico che sul piano pratico. Il diritto civile è, infatti, oggi costellato da numerosissime previsioni di invalidità negoziale, molte delle quali anche di difficile inquadramento sistematico, che, sia pur non riconducibili ad ipotesi di illiceità, ben possono paralizzare l'efficacia del contratto. In questi casi, nel silenzio del legislatore, sembra lecito chiedersi in che misura e con quali modalità tale fenomeno si traduca sul piano tributario.

---

<sup>84</sup> In materia di note di variazione cfr. A. CARINCI, *Le variazioni IVA: profili sostanziali e formali*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 711 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesouro, Torino, 2001, 633 ss.

<sup>85</sup> Sul tema cfr. A. GIOVANNINI, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000; P. BORIA, *La tassazione delle attività illecite*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 507 ss.; E. DELLA VALLE, *Ancora in tema di imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 637 ss.; A. FEDELE, *Imposizione fiscale od oblazione sanzionatoria per i proventi da illecito*, in *Rass. trib.*, 1999, 1622 ss.

<sup>86</sup> A meno che non si condivida la posizione di A. FEDELE, *Imposizione fiscale od oblazione sanzionatoria per i proventi da illecito*, cit., 1622, per il quale la norma comprenderebbe tutte le ipotesi di «non conformità di atti o attività alle norme in vigore».

L'esame della rilevanza fiscale della patologia contrattuale, tuttavia, non si esaurisce soltanto in tali aspetti. Al rimedio dell'invalidità, infatti, ha espressamente fatto ricorso il legislatore per contrastare alcuni comportamenti fiscalmente devianti, specie in materia di fiscalità immobiliare. Il pensiero va, ovviamente, alle numerose previsioni di invalidità dei contratti non registrati che si sono susseguite sin dall'avvento della fiscalità dello stato sabauda e che il legislatore mostra ancora oggi di reputare adeguato rimedio per il contrasto all'evasione, nonostante la presenza di una norma di rango generale (l'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000 n. 212, cd. Statuto dei diritti del contribuente), che sancisca, in linea di principio, che la violazione di norme tributarie non comporta l'invalidità del contratto<sup>87</sup>.

All'invalidità negoziale, infine, hanno, come abbiamo visto, guardato sia la dottrina sia la giurisprudenza di legittimità nel tentativo di porre rimedio a condotte negoziali animate da intenti esclusivamente elusivi. Anche il tema della rilevanza fiscale della patologia negoziale ha finito, in buona sostanza, per intrecciarsi con il tema dell'elusione tributaria e tale intreccio, all'esito dell'analisi, dovrà necessariamente essere riesaminato alla luce delle conclusioni raggiunte. In tal modo l'esito dell'analisi finirà per coincidere con il punto da cui si sono prese le mosse, non potendosi evidentemente prescindere, nell'ambito di un esame dei rapporti tra autonomia privata e diritto tributario, dal problema dell'elusione tributaria e dell'abuso del diritto.

---

<sup>87</sup> Sul tema cfr. A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 3 ss.



## CAPITOLO II

### L'INVALIDITÀ NEGOZIALE NEL DIRITTO CIVILE

SOMMARIO: 1. L'evoluzione storica del concetto di invalidità - 2. L'invalidità del contratto nel sistema delineato dal codice civile - 3. La nullità del contratto quale più grave patologia negoziale - 4. Le invalidità più lievi tra annullamento e rescissione - 5. Il negozio invalido tra inefficacia assoluta e recupero degli effetti nel sistema delle ripetizioni - 6. La nullità nella prospettiva dell'inefficacia adeguata.

1. *L'evoluzione storica del concetto di invalidità* - L'attuale assetto normativo dell'invalidità negoziale è il frutto del lungo percorso che ha caratterizzato l'elaborazione concettuale dell'istituto. Nel sistema del diritto romano, ispirato ad un rigoroso formalismo, l'invalidità del negozio rappresentava il risultato di una deficienza formale della fattispecie, della quale non era concepibile l'esistenza in mancanza di tutti i requisiti individuati dal *ius civile*. Non vi era spazio, in origine, per l'emersione di vizi che non interessassero la struttura formale della fattispecie<sup>1</sup>. Nondimeno, l'esigenza di mitigare il rigore espresso dal *ius civile* finì per aprire la strada ad inedite forme di tutela che si espressero sul piano del *ius honorarium* di stampo pretorio. Sorse in tal modo la possibilità di paralizzare l'efficacia di atti, pur formalmente perfetti, attraverso la concessione di rimedi quali l'*exceptio*, la *denegatio actionis* e la *restitutio in integrum*<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Per un'analisi del sistema romano dell'invalidità cfr. S. DI PAOLA, *Contributi ad una teoria dell'invalidità e della inefficacia nel diritto romano*, Milano, 1966; M. BRUTTI, *Invalidità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 560 ss, che mette in luce analogie e differenze tra i modelli normativi tratti dalle fonti romane e il moderno concetto di invalidità; A. MASI, *Nullità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 859 ss., che attraverso un'analisi delle fonti, pone l'accento sull'identità tra il concetto di *nullus* ed il concetto di inesistente. Per analisi più recenti è d'obbligo il rinvio a M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., ss.; A. LA SPINA, *De-strutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, Milano, 2012, 17 ss.

<sup>2</sup> Per un'analisi degli strumenti pretori cfr. M. BRUTTI, *Invalidità (storia)*, cit., 572-573; Sull'intervento del pretore cfr. anche E. FINZI, *Studi sulle nullità del negozio giuridico*, Bologna, 1920, 56 ss.; Più in generale sul tema cfr. S. DI PAOLA, *Contributi ad una teoria dell'invalidità e della inefficacia nel diritto romano*, cit., 12 ss.; M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione*

Sebbene l'analisi delle fonti romane evidenzia già l'emersione di due diverse forme di rimedio, una destinata ad operare in presenza di difetti strutturali della fattispecie, ed una finalizzata ad intervenire a fronte di vizi di tipo differente, principalmente incidenti sul processo di formazione della volontà delle parti, non sembra potersi affermare che il sistema di diritto romano conoscesse un assetto della materia paragonabile a quello odierno. Il sistema di rimedi elaborati dal *ius honorarium*, infatti, non incidere sulla validità sostanziale della fattispecie, ma consentiva esclusivamente di correggere i vizi del negozio sul piano processuale. Non era concepibile, in altri termini, che una fattispecie perfetta potesse rivelarsi viziosa sul piano sostanziale<sup>3</sup>.

In questo contesto, le prime basi per il riconoscimento della valenza sostanziale di una nozione di invalidità del negozio distinta dalla sua inesistenza cominciano a porsi già nel periodo giustiniano, con il superamento del dualismo tra *ius civile* e *ius honorarium*<sup>4</sup>. Tuttavia è soltanto con l'avvento della stagione della codificazione che la dimensione sostanziale della invalidità comincia ad affermarsi in termini più definiti sotto il profilo concettuale. Anche il *code civil* del 1804, tuttavia, non offre un quadro pienamente delineato e concettualmente nitido dell'invalidità negoziale. Si avverte, infatti, già su piano terminologico, una certa mancanza di rigore<sup>5</sup>.

Il *code civil*, non distingue, sul piano lessicale, tra ipotesi di nullità e ipotesi di annullabilità, anche se tale differenziazione sembra poi riemergere sul piano concettuale. L'art. 1108 afferma, invero, che «*Quatre conditions sont essentielles pour la validité de'une convention: le consentement de la*

---

nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa, cit., 50 ss.; A. LA SPINA, *Destruzzione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 19.

<sup>3</sup>In tal senso, S. DI PAOLA, *Contributi ad una teoria dell'invalidità e della inefficacia nel diritto romano*, cit., 71 ss.; M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 61 ss.; E. BETTI, *Diritto Romano*, I, *Parte generale*, Padova, 1935, 328.

<sup>4</sup>Nel diritto giustiniano il superamento del dualismo porta ad attribuire maggiore rilevanza alla ricerca della volontà del soggetto rispetto alla forma in cui si esprime la sua manifestazione esteriore. Sul punto cfr. V. ARANGIO RUIZ, *Istituzioni di diritto romano*, Napoli, 1989, 98; E. BETTI, *Diritto romano*, cit., 316. Anche il successivo diritto intermedio diede un suo contributo all'elaborazione del concetto di invalidità, individuando nei negozi *annullandi*, cui erano accumulati quelli *rescindendi* ed *irritandi*, fattispecie giuridicamente rilevanti ma suscettibili di essere paralizzate mediante l'esercizio di un'azione. Si trattava, tuttavia, di un'impostazione ancora meramente processualistica. In tal senso cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 76.

<sup>5</sup>Per un'analisi della nullità nel sistema francese cfr. R. JAPIOT, *Des nullités en matière d'actes juridiques*, Dijon-Paris, 1909.

*partie qui s'oblige; sa capacité del contracter; un objet certain qui forme la matière de l'engagement; une cause licite dans l'obligation*». In base al successivo art. 1117, invece, «*La convention contractée par erreur, violence ou dol, n'est point nulle de plein droit; elle donne seulement lieu à une action en nullité ou en rescission, dan le cas et de la manière expiqués è la section VII du chapitre V du présent titre*».

Emerge, dalle norme qui richiamate, una distinzione tra negozi “*nulli di pieno di diritto*”, e negozi affetti da vizi incidenti sul processo di formazione della volontà, per i quali, pur non essendo nulli di pieno diritto, è prevista la possibilità di esperire un'azione di nullità o di rescissione, espressamente disciplinata dal *code* all'art. 1304. Più nel dettaglio, per tale azione è previsto un breve termine di prescrizione di cinque anni ed una legittimazione circoscritta ai soggetti pregiudicati dal vizio. Tale distinzione riflette la necessità di differenziare, sul piano dei rimedi, l'invalidità derivante da un'imperfezione strutturale della fattispecie (*nullità assoluta*), dall'invalidità susseguente ad un vizio della volontà (*nullità relativa*). Solo nel secondo caso, infatti, la facoltà di esperire il rimedio andrebbe circoscritta entro i limiti temporali previsti dall'art. 1304, residuando, nelle altre ipotesi, la possibilità di avvalersi dell'ordinario limite di prescrizione trentennale previsto dall'art. 2262 del *code civil*<sup>6</sup>.

In entrambe le ipotesi, l'intervento del giudice sembra acquisire un ruolo centrale, ferme restando le differenze che investono le due azioni in riferimento sia al termine di prescrizione sia alla diversa estensione della legittimazione ad agire. Tutto ciò non significa, però, che la prospettiva francese abbia obliterato il concetto di inesistenza della fattispecie negoziale. Come abbiamo visto, nell'esperienza giuridica romana, l'imperfezione della fattispecie conduceva necessariamente all'inesistenza del negozio, non essendo concepibile che una fattispecie esistente potesse essere qualificata in termini di nullità da parte dell'ordinamento.

Nell'esperienza francese, invece, il recupero della categoria dell'inesistenza nasce dalla necessità di superare la rigida tipizzazione delle cause di nullità prevista dal sistema del *code civil*. Quest'ultimo, ispirato da ideali di stampo liberale e borghese<sup>7</sup>, tendeva ad enfatizzare il ruolo della volontà sovrana dei contraenti, richiedendo, conseguentemente, un'espressa

---

<sup>6</sup> Sul tema cfr. l'approfondita analisi storica di M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 101 ss. ed in particolare 126.

<sup>7</sup> Sul punto cfr. A. GENTILI, *Invalidità e regole dello scambio*, in AA.VV., *Le forme della nullità*, a cura di S. Pagliantini, Torino, 2009, 225.

previsione normativa per negare valore all'atto di autonomia privata e rimuoverne gli effetti. In quest'ottica, le cause di nullità del contratto non potevano che essere tassativamente indicate dalle legge secondo il principio "*pas de nullité sans text*"<sup>8</sup>.

L'esigenza di coniugare il rigore espresso da tale principio con le ipotesi in cui appare indubbia la necessità di escludere l'efficacia dell'atto di autonomia, anche in assenza di una espressa previsione normativa, implica un recupero della categoria dell'inesistenza, condizione che si ravvisa in tutti quei casi in cui l'atto, pur non colpito da una espressa previsione di invalidità, appare talmente inidoneo ad esprimere un regolamento di interessi conforme al comando legale, da non poter essere in alcun modo riconosciuto da parte dell'ordinamento<sup>9</sup>.

Così concepita, tuttavia, la categoria dell'inesistenza finisce, in alcune ricostruzioni, per estendersi ad ogni ipotesi di imperfezione dell'atto di autonomia, invadendo, in tal modo anche l'ambito di applicazione riservato all'invalidità<sup>10</sup>. Quest'impostazione finisce allora per riproporre la rigida contrapposizione tra fattispecie strutturalmente imperfette, e dunque non solo nulle, ma addirittura inesistenti, e fattispecie che, pur perfette, possono essere rimosse dall'intervento del giudice a causa di un vizio incidente sul processo di formazione della volontà. La dimensione sostanziale dell'invalidità, in altri termini, pur intuita, nell'esperienza del *code civil* non risulta ancora ben definita<sup>11</sup>.

Negli stessi termini, d'altra parte, si pone la questione nella vigenza del codice civile italiano del 1865 che, come noto, riproduce più o meno fedelmente il *code* del 1804<sup>12</sup>. Anche la letteratura italiana dell'epoca, infat-

---

<sup>8</sup> Sul punto cfr. M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, diretto da E. Gabrielli, *Dei contratti in generale*, a cura di E. Navarretta, A. Orestano, III, 523; R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 871; sulla regola "*Pas de nullité sans text*" cfr. anche M. PLANIOL, G. RIPERT, *Traité élémentaire de droit civil*, Paris, 1948, 2, n. 246; J. GHESTIN, *Traité de droit civil. Le contrat: formation*, Paris, 1980, 866.

<sup>9</sup> La categoria dell'inesistenza venne elaborata con riferimento all'ipotesi di scuola del matrimonio tra persone dello stesso sesso. L'ipotesi sembrerebbe essere stata individuata da K. S. ZACHARIE, *Le droit civil français*, (trad. par G. Massé et Ch. Verge), Paris, 1854, 15 e 171; sul punto cfr. R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 871.

<sup>10</sup> Lo rileva anche M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 104 ss.; nello stesso senso cfr. anche R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 871.

<sup>11</sup> «L'analisi della valenza sostanziale dell'atto viziato - che, si vedrà, costituisce invece l'intuizione che guida la dottrina tedesca nell'esame della materia - risulta qui, per contro, quasi totalmente deficitaria». Così M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 126.

<sup>12</sup> Così M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 523.

ti, tende a differenziare la patologia negoziale a seconda che l'atto si presenti strutturalmente imperfetto ovvero affetto da altri vizi che ne permettono la rimozione degli effetti attraverso un'azione giurisdizionale. Nel primo caso, infatti, ad esso, non ritenendosi possibile alcuna forma di riconoscimento da parte dell'ordinamento, si attribuisce una qualificazione in termini di inesistenza. Tale quadro è, peraltro, rafforzato dall'assenza, nel codice civile, di una disposizione che riproduca l'art. 1117 del *code civil* e dalla conseguente distinzione tra atti nulli "di pieno diritto" e atti "invalidabili" mediante un'iniziativa di tipo giurisdizionale<sup>13</sup>.

Per assistere ad un vero e proprio punto di svolta nella elaborazione di una teoria dell'invalidità negoziale che ponga definitivamente al centro della ricostruzione la dimensione sostanziale del fenomeno occorre quindi attendere gli studi e le riflessioni maturate in seno alla dottrina tedesca. In principio, nell'impostazione proposta dalla Scuola storica del diritto, il concetto di invalidità si sovrappone al concetto di inefficacia, il che, se da un lato attesta una certa imprecisione sul piano concettuale, dall'altro testimonia la capacità di cogliere la principale caratteristica che, sul piano effettuale, lega i due termini<sup>14</sup>.

Il rigore concettuale che ispira gli studi della successiva pandettistica consente l'opportuna differenziazione tra il piano dell'efficacia ed il piano dell'invalidità, senza tuttavia rinnegare lo stretto collegamento tra i due momenti posto al centro della riflessione da parte della Scuola storica. Anzi, nella prospettiva degli studiosi delle Pandette l'invalidità rappresenta null'altro che una sottospecie dell'inefficacia<sup>15</sup>. Le successive riflessioni sul rapporto tra invalidità ed inefficacia portano quindi alla elaborazione di due distinte figure che si differenziano proprio in base ad un diverso grado di inidoneità dell'atto sul piano effettuale.

Da un lato vi è la nullità (*Nichtigkeit*), la condizione in cui si trova il negozio che non è idoneo a produrre i suoi effetti, o quantomeno, i suoi ef-

---

<sup>13</sup> Sul punto cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 135; sulla soppressione dell'art. 1117 del *code civil* nel codice italiano del 1865 cfr., invece, I. PAGNI, *Le azioni di impugnativa contrattuale. Contributo allo studio della tutela costitutiva*, Milano, 1998, 116, per il quale tale dato sarebbe irrilevante, avendo mantenuto, il codice, ferma la distinzione tra inesistenza ed invalidità.

<sup>14</sup> Sul rapporto tra invalidità ed inefficacia nella Scuola storica cfr. F. C. VON SAVIGNY, *System des heutigen römischen Rechts*, Berlin, 1840, IV, trad. italiana a cura di V. Scialoja, *Sistema del diritto romano attuale*, IV, Torino, 1889, 611.

<sup>15</sup> Cfr. B. WINDSHEID, *Lerhbuch des Pandektenrechts*, I ed., Frankfurt, 1862, trad. italiana a cura di C. Fadda e P. E. Bensa, Torino, 1925, I, 264.

fetti tipici, ossia quelli perseguiti dalle parti mediante la sua conclusione. Da tali caratteristiche discende l'operatività automatica di tale forma di invalidità, ove la paralizzazione degli effetti del negozio non richiede l'avvio di alcuna iniziativa giurisdizionale. Eventuali azioni di mero accertamento (negativo) possono, infatti, essere promosse da chiunque abbia interesse al solo fine di superare un'ipotetica condizione di incertezza sulla validità o meno del negozio. Tali azioni non si pongono però quale premessa condizionante l'avvio di iniziative di tipo recuperatorio, che possono essere esperite in via diretta sia nella forma della *rei vindicatio*, sia nella forma della *condictio indebiti*<sup>16</sup>.

Anche nella ricostruzione della pandettistica, la condizione di nullità del negozio deriva da un'imperfezione della fattispecie, che ne implica una qualificazione in termini di esistenza soltanto sul piano del diritto e non sul piano del fatto<sup>17</sup>. Nelle prime ricostruzioni tedesche, in buona sostanza, il concetto di nullità ed il concetto di inesistenza finiscono, sostanzialmente, per sovrapporsi. L'elaborazione di un concetto di nullità distinto da quello di inesistenza sarà, infatti, il frutto di successive riflessioni che, secondo un percorso evolutivo che sembrerebbe in linea con quello ravvisabile nella nostra esperienza giuridica, porteranno ad individuare profili di rilevanza non solo fattuale, ma anche più propriamente giuridica del negozio nullo<sup>18</sup>. Ciò in quanto, come vedremo, anche al negozio nullo la legge può ricondurre la produzione di alcuni effetti giuridicamente apprezzabili, sia pure non quelli tipici del programma negoziale.

L'altra ipotesi di patologia elaborata dalla scienza giuridica tedesca e, invece, l'annullabilità (*Anfechtbarkeit*), che ricorre in tutti i casi in cui il negozio sorge, ma si rivela inidoneo a conservare i suoi effetti tipici<sup>19</sup>. Qui il negozio è affetto da un vizio che non ne esclude l'efficacia, ma consente esclusivamente al soggetto che subisce un pregiudizio dalla presenza di

---

<sup>16</sup> In tal senso cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 145-146 e la dottrina tedesca ivi richiamata.

<sup>17</sup> Così B. WINDSHEID, *Lerhbuch des Pandektenrechts*, cit., 264, per il quale «invalido è quel negozio, il quale, poiché non risponde a tutti i requisiti di diritto, non vale per diritto, ossia quello al quale il diritto non accorda la forza di produrre quella conformazione dei rapporti, cui esso intende». Sulla nullità intesa quale imperfezione della fattispecie nel sistema tedesco cfr. anche A. LA SPINA, *Destutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 22. Ed in tal senso anche A. DI MAJO, *La nullità*, in AA.VV., *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Bessone, Vol. XIII, Tomo VII, Torino, 2002, 36.

<sup>18</sup> Per la dottrina tedesca cfr., in particolare, K. LARENZ, M. WOLF, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, VIII ed., München, 1997, 825.

<sup>19</sup> Cfr., anche qui, B. WINDSHEID, *Lerhbuch des Pandektenrechts*, cit., 266.

tale vizio di rimuoverne gli effetti mediante l'avvio di una azione giurisdizionale (*Anfechtung*). Nel caso in cui il soggetto legittimato non eserciti l'azione, oppure essa venga meno per effetto di rinuncia o prescrizione, gli effetti del negozio si consolidano in capo alle parti<sup>20</sup>.

In buona sostanza, se a fronte di un negozio nullo non occorre nessuna reazione non potendo il programma ivi contenuto essere mai ammesso alla produzione di effetti, una reazione è, invece, necessaria nel caso di negozio annullabile, onde evitare il consolidarsi di tali effetti<sup>21</sup>. L'esperienza tedesca, quindi, si muove su linee concettualmente rigorose e ben definite, che legano la nozione di invalidità del negozio alla sua efficacia, sul piano sostanziale, mediante una graduazione del livello di inidoneità dell'atto alla produzione dei suoi effetti tipici. La natura sostanziale del fenomeno risulta così definitivamente acquisita<sup>22</sup>.

La maggior precisione teorica dell'impostazione tedesca rispetto a quella francese si coglie, d'altra parte, anche nell'impiego di due termini distinti per definire le due diverse forme di invalidità (*Nichtigkeit* e *Anfechtbarkeit*), laddove, come abbiamo visto, nel sistema francese la condizione di invalidità viene indicata esclusivamente con l'utilizzo dell'unico termine "nullité". Di fronte alla chiarezza concettuale espressa nella ricostruzione della dottrina tedesca, stupisce, allora, l'assenza, nel codice civile tedesco, di una compiuta disciplina della materia. Nella disciplina del BGB, infatti, il concetto di invalidità appare, secondo un'impostazione che si richiama alla Scuola Storica del diritto, sostanzialmente coincidente con quello di inefficacia<sup>23</sup>.

Ciò non significa, tuttavia, che le categorie concettuali elaborate dalla dottrina siano state ignorate dal legislatore, ma, più semplicemente, che le stesse sono state presupposte senza che si avvertisse la necessità di offrirne una compiuta definizione. Ricorrono, infatti, nel testo normativo, frequenti riferimenti sia alla *Nichtigkeit* sia alla *Anfechtbarkeit*. Peraltro, mentre

---

<sup>20</sup> Sul punto sempre M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 145-146 e la dottrina tedesca ivi richiamata.

<sup>21</sup> L'impugnazione del negozio, peraltro, non dipende, nell'ottica tedesca necessariamente dall'avvio di un'azione giudiziale, potendo rappresentare anche il risultato di una manifestazione di volontà negoziale. In tal senso cfr. ancora M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 147-148.

<sup>22</sup> In tal senso cfr. I. PAGNI, *Le azioni di impugnativa contrattuale. Contributo allo studio della tutela costitutiva*, cit., 168 ss.

<sup>23</sup> Sul punto W. FLUME, *Algemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, II, Das Rechtsgeschäft*, III ed., Berlin-Heidelberg, 1979, 548 ss.

sul funzionamento della seconda il codice esplicita una, sia pure sintetica, regolamentazione, per la prima occorre rifarsi integralmente all'elaborazione dottrinale<sup>24</sup>.

La nullità, anche nella prospettiva del BGB, rappresenta, pertanto, il più elevato livello di inefficacia del negozio, paralizzandone la produzione di effetti sin dall'origine ed in modo permanente, e può essere fatta valere da chiunque, nonché rilevata d'ufficio da parte del giudice<sup>25</sup>. Le cause di nullità possono essere di vario genere, tendenzialmente riconducibili ad una imperfezione della fattispecie che incide sulla sua idoneità a porsi quale regola di condotta tra le parti<sup>26</sup>. L'annullabilità, invece, che trova nel BGB una esplicita regolamentazione, ricorre nei casi in cui il consenso prestato sia affetto da errore, dolo o violenza, e può essere fatta valere tramite impugnazione da parte del soggetto legittimato entro un determinato termine di prescrizione. Sino a quando l'azione non è esercitata il negozio si presenta, quindi, valido ed efficace<sup>27</sup>.

2. *L'invalidità del contratto nel sistema delineato dal codice civile* - Il sistema delle invalidità negoziali delineato nel codice civile del 1942 ha, come anticipato, ampiamente risentito delle conclusioni maturate nell'esperienza giuridica tedesca<sup>28</sup>. Le regole dettate dal codice civile italiano riprendono, infatti, in larga misura le soluzioni elaborate in Germania con la conseguenza che anche da noi l'invalidità del contratto si esprime attraverso due modelli distinti. Da un lato la nullità (artt. 1418 e seguenti del cod.

<sup>24</sup> Così M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 153.

<sup>25</sup> Per tali caratteristiche cfr. K. LARENZ, M. WOLF, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, cit., 825; W. FLUME, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, cit., 556 ss.

<sup>26</sup> In considerazione del ruolo centrale che la volontà svolge nella disciplina del BGB non deve poi stupire che, nel sistema tedesco il negozio giuridico posto da chi sia transitoriamente incapace venga sanzionato con la nullità (§105). La mancanza di capacità è infatti qui destinata a rilevare non quale "condizione" dell'autore del negozio, ma quale mancanza di volontà. Ad una diversa prospettiva si ispira invece il codice civile italiano ove la mancanza di capacità è causa di annullamento del contratto. Sul punto cfr. G. B. FERRI, *Appunti sull'invalidità del contratto (dal codice civile del 1865 al codice civile del 1942)*, in *Riv. dir. comm.*, 1996, I, 371; In materia si veda anche A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 13.

<sup>27</sup> Cfr. K. LARENZ, M. WOLF, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, cit., 828; W. FLUME, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, cit., 557 ss. La dichiarazione di annullamento, peraltro, non è un diritto a necessario esercizio giudiziale, ma esclusivamente una dichiarazione di volontà negoziale (*Gestaltungsrecht*) rivolta alla controparte. Così M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 168.

<sup>28</sup> Così A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 12.



civ.), che, secondo l'impostazione tradizionale, si connota per l'attribuzione di caratteristiche di stampo essenzialmente negativo, quali l'inefficacia, l'inammissibilità (salvo eccezioni) di alcuna forma di convalida (art. 1423), l'imprescrittibilità dell'azione (art. 1422), la sua legittimazione generalizzata e la rilevabilità officiosa del vizio (art. 1421). Dall'altro, l'annullabilità (artt. 1425 e seguenti), caratterizzata dall'efficacia precaria del negozio, dalla facoltà di sanatoria della fattispecie (art. 1444), dalla presenza di un termine di prescrizione per far valere la relativa azione (art. 1442) e dalla legittimazione in capo al soggetto pregiudicato dal vizio (art. 1443).

Anche la riflessione teorica che accompagna la nuova formulazione del testo normativo riprende, d'altra parte, l'impostazione proposta originariamente dalla dottrina tedesca. La nullità è, pertanto, vista come il risultato di un difetto "strutturale" della fattispecie, di una sua imperfezione, che non ne consente il riconoscimento da parte dell'ordinamento e conseguentemente la produzione di effetti giuridici<sup>29</sup>. Di nuovo, in questa ricostruzione, il concetto di nullità si sovrappone a quello di inesistenza giuridica del fatto<sup>30</sup>.

Tale ricostruzione, tuttavia, nella sua perfezione concettuale, sembra ignorare alcuni dati che emergono dall'esame del contesto normativo. Innanzitutto, l'art. 1418, nell'individuare le cause di nullità del contratto, non si limita a richiamare ipotesi in cui si riscontra un'imperfezione della fattispecie, ma si rivela norma dal contenuto ben più articolato. Accanto al comma 2, infatti, che sancisce la nullità del contratto in cui mancano (o sono illeciti) alcuni dei requisiti essenziali indicati all'art. 1325 (cd. nullità strutturale), la norma dispone, al comma 1, la nullità del contratto «*contrario a norme imperative salvo che la legge disponga diversamente*» (cd. nullità virtuale), nonché, al comma 3, che il contratto è nullo «*negli altri casi stabiliti dalla legge*» (cd. nullità testuale). L'imperfezione della fattispecie, in altri termini, è soltanto una delle cause che possono dare origine al fenomeno della nullità, ma non ne esaurisce tutte le possibili sfumature<sup>31</sup>.

Ma è soprattutto l'equazione tra nullità ed inefficacia che, nella sua assolutezza, appare smentita dal dato positivo<sup>32</sup>. Vi sono molti casi, infatti, in cui la disciplina del codice civile conosce un recupero degli effetti derivan-

<sup>29</sup> Cfr. G. FILANTI, *Nullità (dir. civ.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXI, Roma, 1990, 1.

<sup>30</sup> Per tale ricostruzione A. (Alfredo) FEDELE, *L'invalidità del negozio giuridico di diritto privato*, Torino, 1943, 27; B. DE GIOVANNI, *La nullità nella logica del diritto*, Napoli, 1964, 24 ss.; S. PUGLIATTI, *Abuso di rappresentanza e conflitto di interessi*, in *Riv. dir. comm.*, 1936, I, 17.

<sup>31</sup> Cfr., sul punto, M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 523.

<sup>32</sup> Così A. LA SPINA, *Destruzione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 26.

ti da un contratto investito del giudizio di nullità. Si pensi, innanzitutto, alla particolare disciplina dettata per il contratto di lavoro nullo, ove l'art. 2126 limita la portata demolitoria del giudizio di nullità (salvo i casi di illiceità dell'oggetto o della causa), disponendo che la relativa pronuncia non produca effetti per il periodo in cui ha avuto esecuzione il rapporto di lavoro e facendo salvo il diritto del lavoratore alla retribuzione<sup>33</sup>.

Nella medesima ottica, si guardi alla nullità del contratto costitutivo di società di capitali. Ai sensi dell'art. 2332, commi 2 e 3, del cod. civ., la sentenza che accerta la nullità del contratto costitutivo della società non travolge né l'efficacia degli atti compiuti in nome della società, né l'obbligo di conferimento in capo ai soci, che permane sino alla completa soddisfazione dei creditori sociali. Il contratto costitutivo di società, in altri termini, pur qualificato nullo, comporta senza dubbio l'esistenza della società, cui viene riconosciuta anche la capacità processuale, sino a quando la nullità non viene dichiarata<sup>34</sup>. Altra ipotesi da ricordare è certamente quella del matrimonio nullo, per il quale gli artt. 128 e 129 del cod. civ. dispongono inequivocabilmente la produzione di effetti connessi in modo diretto ed immediato con il negozio nullo sia in capo ai nubendi di buona fede, sia in capo alla prole<sup>35</sup>.

Ad una diversa logica risponde, invece, la regola della cd. *soluti retentio* prevista per il caso di negozio immorale. Come noto, mentre le prestazioni eseguite in dipendenza di un negozio nullo divengono, in quanto indebite, oggetto di un'obbligazione restitutoria, nel caso in cui tale nullità dipenda da contrarietà al buon costume, l'art. 2035 del cod. civ. prescrive l'irripetibilità della prestazione eseguita *ob turpem causam*, dando applicazione al nota regola per la quale "*in pari causa turpitudinis melior est condicio*

---

<sup>33</sup> Il diritto del lavoratore, peraltro, si estende anche alle somme dovute a titolo contributivo e retributivo, nonché al trattamento di fine rapporto. In tal senso cfr. Cass., Sez. lav., 20 maggio 2008, n. 12749, in *Giust. civ. Mass.*, 2008, 764; Cons. Stato, Sez. VI, 30 dicembre 2005, n. 7621, in *Foro amm. CDS*, 2005, 372. Sul tema cfr., in dottrina, M. DELL'OLIO, *La prestazione di fatto nel lavoro subordinato*, Padova, 1970; A. ALBANESE, *L'invalidità del contratto di lavoro subordinato*, in *Contr. impr.*, 2005, 200 ss.

<sup>34</sup> In materia di invalidità del contratto di società tra gli altri, G. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, Tomo II, *Diritto delle società*, Torino, 2006, 177 ss.; G. COTTINO, *Diritto societario*, Padova, 2006, 232 ss.; C. ANGELICI, *La costituzione della società per azioni*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, XXVI, II ed., Torino, 1985, 271 e ss.; ID., *La società nulla*, Milano, 1975; G. M. PALMIERI, *La nullità della società per azioni*, in AA.VV., *Trattato delle società per azioni*, diretto da G. E. Colombo e G. B. Portale, I ed., 2004, 522 ss.; M. SCIUTO, *La nullità della società*, in AA.VV., *Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, a cura di P. Abbadessa e G. B. Portale, 2006, I, 415 ss.

<sup>35</sup> In materia cfr. T. AULETTA, *Gli effetti dell'invalidità del matrimonio*, in *Famiglia*, 2001, 305 ss.

*possidentis*". Qui, pur non potendosi parlare di una vera e propria efficacia del negozio immorale, non essendo, comunque, gli effetti intervenuti sul piano materiale ammessi alla tutela dell'ordinamento, la regola dell'irripetibilità sembra comunque rivelarsi logicamente incompatibile con l'idea dell'inesistenza del negozio nullo<sup>36</sup>.

Altre ipotesi da considerare sono quelle in cui l'ordinamento parrebbe operare un recupero degli effetti che sul piano materiale discendono dall'esecuzione di un contratto nullo. L'esecuzione di un negozio nullo, infatti, pur non implicandone la sanatoria<sup>37</sup>, determina il sorgere di situazioni soggettive sia in capo ai contraenti che in capo ai terzi, cui l'ordinamento può, in alcuni casi, ritenere opportuno accordare tutela<sup>38</sup>. Si pensi, ad esempio, agli artt. 2652, n. 6, e 2690, n. 3, del cod. civ., che individuano talune ipotesi in cui, per effetto della trascrizione, la sentenza di nullità non travolge gli acquisti compiuti dai terzi<sup>39</sup>. Ma si pensi, più in generale, alla salvezza degli effetti che derivano, per le stesse parti, dalla maturazione dell'usucapione e dalla intervenuta prescrizione delle azioni di ripetizione (*ex art. 1422 del cod. civ.*)<sup>40</sup>.

Gli esempi ora riportati attestano la difficoltà ad accogliere, nella sua assolutezza, la regola espressa dal noto brocardo "*nullum est quod nullum producit effectum*". Ma soprattutto, una volta superata l'inevitabilità del collegamento tra nullità ed inefficacia, diventa difficile condividere una nozione di nullità intesa come inqualificazione ed inesistenza del fatto. L'individuazione di una soluzione ai problemi posti dalla nullità negoziale è, allora, passata per l'elaborazione della categoria concettuale della "rile-

---

<sup>36</sup> Ci si chiesti, peraltro, se in tali ipotesi l'irripetibilità della prestazione immorale si accompagni anche alla possibilità di esperire l'azione di rivendica con riferimento al bene consegnato in dipendenza di un contratto contrario al buon costume. Favorevoli a tale possibilità P. SCHLESINGER, *Il pagamento del terzo*, Milano, 1961, 26 (nota 11); D. MAFFEIS, *Contratti illeciti o immorali e restituzioni*, Milano, 1999, 121 ss.; S. DELLE MONACHE, *Il negozio immorale tra negazione dei rimedi restitutori e tutela proprietaria. Per una riflessione sul problema traslativo dei diritti*, Padova, 1997, 244 ss.; *contra* D. CARUSI, *Contratto illecito e soluti re-tentio. L'art. 2035 cod. civ. tra vecchie e nuove immoralità*, Napoli, 1995, 51 ss.

<sup>37</sup> In tal senso cfr. A. DI MAJO, *La nullità*, cit. 118; A. GENTILI, *Le invalidità*, in AA.VV. *I contratti in generale*, a cura di E. Gabrielli, II, Torino, 1998, 1373.

<sup>38</sup> Così A. LA SPINA, *Destruzione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 133.

<sup>39</sup> Sul tema cfr. S. PUGLIATTI, *La trascrizione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, XIV, Tomo II, testo curato e aggiornato da G. Giacobbe e M. E. La Torre, Milano, 1989, 474.

<sup>40</sup> Sui rapporti tra nullità ed indebito cfr. U. BRECCIA, *La ripetizione d'indebito*, Milano, 1974, 231 ss.; E. MOSCATI, *Indebito (pagamento e ripetizione dell')*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1971, 92 ss.

vanza", intesa quale momento fondamentale nel passaggio dal fatto materiale al fatto giuridicamente qualificato<sup>41</sup>.

Il concetto di rilevanza si contrappone al concetto di efficacia, sintetizzando il processo di qualificazione della realtà fattuale operato dalla norma giuridica. In tal modo, il fatto materiale, attraverso il giudizio di rilevanza, diviene oggetto di qualificazione da parte dell'ordinamento, assumendo al rango di fattispecie giuridica. Ciò perché il passaggio dal fatto materiale alla fattispecie implica proprio la formulazione di un giudizio, da parte dell'ordinamento, sulla "rilevanza" di quel fatto, ossia sulla sua idoneità ad essere preso in considerazione dal sistema in vista dell'eventuale attribuzione di effetti giuridici. Il momento della rilevanza, in quest'ottica, precede il momento dell'attribuzione dell'efficacia<sup>42</sup>.

Il giudizio di rilevanza, infatti, presuppone esclusivamente una valutazione circa l'idoneità del fatto ad essere preso in considerazione da parte dell'ordinamento. La successiva attribuzione di efficacia giuridica al fatto rilevante presuppone, invece, un'ulteriore valutazione sulla conformità dei valori e degli interessi che si esprimono nel fatto giuridicamente rilevante con i valori e gli interessi espressi in seno all'ordinamento<sup>43</sup>. Soltanto nel caso in cui tale giudizio abbia esito positivo, infatti, alla rilevanza seguirà anche l'efficacia del fatto, con la conseguenza che gli effetti che, sul piano materiale, discendono da quel fatto potranno essere ammessi alla tutela offerta da parte dell'ordinamento, divenendo, in tal modo "effetti giuridici"<sup>44</sup>.

Diventa, così, possibile scindere il momento della rilevanza dal momento dell'efficacia, il che, evidentemente, implica notevoli conseguenze anche nella ricostruzione del rapporto tra nullità ed inesistenza<sup>45</sup>. Se, infatti, si aderisce all'impostazione che lega la giuridicità del fatto al giudizio di

<sup>41</sup> Cfr. A. FALZEA, *Rilevanza giuridica*, in *Enc. dir.*, XL, Milano, 1989, 900 ss.

<sup>42</sup> Su tale affermazione sembrerebbe esservi piena uniformità di vedute. Sussiste invece una contrapposizione tra chi ritiene, come e noi sembra più corretto, che il momento della rilevanza esaurisca la giuridicità del fatto (in tal senso R. SCOGNAMIGLIO, *Fatto giuridico e fattispecie complessa*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1954, 348; A. CAUTADELLA, *Note sul concetto di fattispecie giuridica*, ivi, 1962, 459), e chi invece ritiene la rilevanza necessaria premessa dell'efficacia per poter attribuire al fatto giuridica rilevanza (così A. FALZEA, *Rilevanza giuridica*, cit., 901; ID., *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, Milano, 1965, XIV, 463).

<sup>43</sup> Cfr. R. SCOGNAMIGLIO, *Fattispecie*, in *Enc. giur. Treccani*, XIV, Roma, 1989, 5, per il quale «la nozione di rilevanza si riferisce infatti all'esistenza del fenomeno giuridico, laddove l'efficacia rappresenta la sua funzione».

<sup>44</sup> Sul punto cfr. le riflessioni di V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1971, 331.

<sup>45</sup> Così anche R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 873-874.

rilevanza e non al successivo momento dell'efficacia, diviene possibile separare l'esistenza (giuridica) del fatto, che discende dalla sua rilevanza, dalla sua efficacia, che deriva, invece, dall'ulteriore giudizio di conformità di tale fatto agli interessi dell'ordinamento<sup>46</sup>. Così è possibile ammettere che, all'esito di tale giudizio, un fatto giuridicamente rilevante non venga ammesso alla tutela dell'ordinamento, non integrandosi, in tal guisa, il momento dell'efficacia.

E' proprio nel passaggio dalla rilevanza all'efficacia che viene allora ad inserirsi il giudizio di nullità. Un giudizio che presuppone, evidentemente, la rilevanza del fatto, non ponendo, il fatto irrilevante, alcun problema che l'ordinamento sia chiamato a risolvere in termini di validità o invalidità. Un giudizio, inoltre, che investe esclusivamente gli atti di contenuto dichiarativo, gli unici che parrebbero imporre l'esigenza di una valutazione in termini di validità o invalidità da parte dell'ordinamento in vista dell'attribuzione di effetti giuridicamente significativi<sup>47</sup>.

Si è detto, infatti, che anche i fatti e gli atti di contenuto non dichiarativo presuppongono una valutazione da parte dell'ordinamento in vista del riconoscimento della giuridicità degli effetti. Per essi il giudizio dell'ordinamento sembra esaurirsi nell'accertamento della loro rilevanza od irrilevanza, secondo un processo valutativo di tipo rigido, che presuppone o l'intera verifica del fatto in base allo schema normativamente predisposto, nel qual caso l'ordinamento non potrebbe che riconoscerne gli effetti sul piano della tutela, oppure la negazione stessa del fatto, nel qual caso all'ordinamento non resta che reagire predisponendo meccanismi di restaurazione dello stato violato<sup>48</sup>.

Diversamente avviene nel caso degli atti a contenuto dichiarativo. Qui tra la rilevanza e l'efficacia del fatto si inserisce un'ulteriore momento di valutazione che investe il contenuto della dichiarazione così da verificare la conformità del programma negoziale adottato dalle parti agli interessi

---

<sup>46</sup> Così ancora V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331.

<sup>47</sup> In tal senso sempre R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 874; V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331.

<sup>48</sup> Così, testualmente, R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 874. Osserva, negli stessi termini V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 330, che «L'inefficacia in senso tecnico, dunque, trova il suo fondamento nella specifica essenza della fattispecie negoziale. Essa attinge esclusivamente la profilo della realizzazione degli interessi dei soggetti. Come tale può dar luogo a una situazione autonoma rispetto alla irrilevanza unicamente negli atti in cui la realizzazione dell'interesse può rilevare quale momento logicamente e giuridicamente distinto dalla fase della sua programmazione».

dell'ordinamento<sup>49</sup>. Il diritto è, infatti, chiamato ad assistere i consociati nella passaggio dalla formulazione del programma alla sua attuazione, accordandovi idonei strumenti di tutela<sup>50</sup>. Ciò, dicevamo, presuppone, però, una valutazione di conformità di tale programma agli interessi dell'ordinamento, che si esprime proprio nel giudizio di validità o di invalidità del dichiarazione negoziale.

Contrariamente a quanto avviene per i fatti e gli atti giuridici in senso stretto, quindi, per gli atti a contenuto negoziale il processo di qualificazione si articola attraverso tre distinti momenti: la rilevanza, la validità e l'efficacia. Per gli atti privi di contenuto dichiarativo, invece, il momento rappresentato dal giudizio di validità sembra doversi escludere, derivando l'efficacia o l'inefficacia giuridica direttamente dalla valutazione sulla rilevanza o irrilevanza del fatto<sup>51</sup>.

Tale impostazione conduce a ripensare i criteri di accostamento al problema della nullità incentrati sull'analisi "strutturale" ed inaugura un metodo di indagine di tipo "funzionale", finalizzato, cioè, alla comprensione del significato che investe il giudizio di nullità non tanto sul piano ontologico quanto, piuttosto, sul piano assiologico<sup>52</sup>. Ci si chiede, in buona sostanza, in vista di quali interessi l'ordinamento riserva ad una determinata programmazione negoziale un giudizio di inidoneità alla produzione o alla conservazione degli effetti giuridici, con la conseguenza che diviene possibile graduare l'intensità del rimedio in riferimento al grado di incompatibilità di tale inidoneità con detti interessi<sup>53</sup>.

---

<sup>49</sup> «In ordine al negozio il diritto è perciò chiamato, anzitutto, a valutare staticamente la corrispondenza formale del programma di interessi divisato dai soggetti allo schema astratto previsto dalla norma. Accertata l'adeguazione del fatto allo schema normativo, si rende necessaria, da parte dell'ordine giuridico una valutazione dinamica del fatto negoziale attinente alla idoneità funzionale del medesimo a soddisfare l'interesse programmato dai soggetti». Così sempre V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331. Per un'analisi dei problemi concernenti il rapporto tra invalidità ed inefficacia, anche a seguito dei mutamenti subiti dal diritto italiano con l'avvento del diritto comunitario cfr. V. SCALISI, *Nullità e inefficacia nel sistema europeo dei contratti*, in *Europa dir. priv.*, 2001, 490 ss.; ID., *Invalidità e inefficacia. Modalità assiologiche della negozialità*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I, 211 ss.

<sup>50</sup> Così ancora V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331; R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 874.

<sup>51</sup> Per tale distinzione cfr. R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 874. V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331.

<sup>52</sup> Per tale metodo d'indagine cfr. A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 52 ss.

<sup>53</sup> Si veda, ad esempio, l'impostazione di A. DI MAJO, *La nullità*, cit., 41, che individua nell'art. 1418 del cod. civ. tre distinte forme diverse di nullità, ossia la cd. nullità-fattispecie (comma 2), la cd. nullità sanzione (comma 1) ed, infine, la nullità-conseguenza (comma 3).

L'invalidità si risolve, in tal guisa, in un giudizio di disvalore<sup>54</sup> espresso dall'ordinamento sul programma negoziale, che può investire innanzitutto la stessa regola che si esprime nel negozio, di cui non viene riconosciuta la compatibilità con i principi posti a tutela di interessi di natura generale, nel qual caso si avrà un giudizio di nullità<sup>55</sup>. Il giudizio di disvalore, tuttavia, può investire anche le condizioni in cui può trovarsi il soggetto che ha dato luogo alla programmazione, e, più nel dettaglio, le condizioni che incidono sulla piena libertà e consapevolezza del suo volere (errore, violenza, dolo), nel qual caso il negozio sarà ritenuto annullabile, ossia suscettibile di essere rimosso per iniziativa di quel soggetto la cui volontà risulta essere stata alterata<sup>56</sup>.

L'esame delle soluzioni adottate nel codice civile in materia di patologia negoziale sembra, quindi, dover prendere le mosse da queste premesse teoriche. L'analisi che seguirà, infatti, sia pure nella sintesi imposta dalla finalità della presente trattazione, si soffermerà sia sulle varie ipotesi di patologia negoziale normativamente previste sia sui diversi meccanismi che l'ordinamento ha predisposto sul piano dinamico per renderne concreta la tutela.

3. *La nullità del contratto quale più grave patologia negoziale* - La nullità è con tutta evidenza la forma più intensa di patologia negoziale conosciuta dall'ordinamento. Essa discende da un giudizio di disvalore che investe la regola predisposta dalle parti, della quale, per diverse ragioni, il sistema giuridico non riconosce l'idoneità alla creazione di un vincolo meritevole di essere sorretto dalla tutela del diritto. Più nel dettaglio, nel sistema risultante dall'esame delle previsioni del codice civile, le ipotesi di patologia

---

<sup>54</sup> In tal senso R. TOMMASINI, *Invalidità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 577; A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit. 52. In precedenza il metodo d'indagine di tipo funzionale aveva invece tentato di inquadrare il giudizio di invalidità in termini di "sanzione". In tal senso cfr. E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, cit. 458; G. STOLFI, *Teoria del negozio giuridico*, cit., 61 ss.; Per un'analisi del problema cfr. N. IRTI, *La nullità come sanzione civile*, in *Contr. impr.*, 1987, 541 ss.

<sup>55</sup> Cfr. A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit. 55. Sulla nullità come giudizio di disvalore che colpisce la regola negoziale cfr. anche, e soprattutto, G. B. FERRI, *Appunti sull'invalidità del contratto (dal codice civile del 1865 al codice civile del 1942)*, cit., 371.

<sup>56</sup> Sull'annullabilità come rimedio predisposto per la violazione di norme poste nell'interesse del singolo cfr. R. TOMMASINI, *Annulabilità e annullamento*, in *Enc. giur. Treccani*, II, Roma, 1988. Sulla differente *ratio* che ispira le norme che disciplinano l'annullabilità rispetto a quelle che prevedono ipotesi di nullità cfr. anche U. MAJELLO, *La patologia discreta del contratto annullabile*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I, 340.

cui la legge riconduce la sanzione della nullità sono individuate nei tre commi dell'art. 1418 del cod. civ.<sup>57</sup>. Qui si stabilisce, innanzitutto, che il contratto è nullo «quando è contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente» (comma 1). La norma precisa poi che la nullità del contratto discende anche dalla «mancanza di uno dei requisiti indicati dall'art. 1325», dalla «illiceità della causa», dalla «illiceità dei motivi nel caso indicato dall'art. 1345» e dalla «mancanza, nell'oggetto, dei requisiti stabiliti dall'art. 1346» (comma 2). Infine, con previsione di chiusura, si stabilisce che il contratto è «altresì nullo negli altri casi stabiliti dalla legge» (comma 3).

Il primo parametro di invalidità del contratto individuato dal legislatore sembra essere, pertanto, la sua contrarietà alle norme imperative<sup>58</sup>. In questo caso, tuttavia, la nullità non appare una conseguenza inevitabile della violazione del precetto, essendo espressamente prevista la possibilità che la legge ne escluda, per tali ipotesi, la ricorrenza<sup>59</sup>. Ad ogni buon conto, la legge non fissa caso per caso le ipotesi di nullità del contratto per contrarietà a norme imperative, ma stabilisce un criterio di carattere generale destinato ad essere di volta in volta verificato alla luce del riscontro circa l'effettiva natura imperativa della norma. In tal senso si è detto che la nullità prevista dall'art. 1418, comma 1, è una “nullità virtuale”, laddove quella prevista dal comma 3 della medesima disposizione è una nullità di tipo “testuale”.

L'attenzione dell'interprete finisce, quindi, per doversi soffermare proprio sul significato da attribuire all'espressione “norma imperativa”. Si è detto, al riguardo, che imperative sarebbero le norme dirette a tutelare un interesse pubblico, come pure che il carattere dell'imperatività risiederebbe nella natura derogabile o inderogabile del precetto<sup>60</sup>. Altra distinzione che ha trovato adesione in seno alla dottrina è quella tra norme proibitive perfette, che, nel porre un divieto, non ammettono la realizzazione del risultato vietato, e norme meramente precettive, che prescrivono una data condotta senza, con ciò, vietare la realizzazione di comportamen-

---

<sup>57</sup> Per un'analisi cfr. M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 540 ss.; G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, Napoli, 2012, 65 ss.

<sup>58</sup> Sul tema cfr. G. DE NOVA, *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, 438 ss.; G. VILLA, *Contratto e violazione di norme imperative*, Milano, 1993; A. ALBANESE, *Violazione di norme imperative e nullità del contratto*, Napoli, 2003.

<sup>59</sup> Così anche M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 212.

<sup>60</sup> Per tali distinzioni cfr. M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 541; G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 90 ss.



ti alternativi<sup>61</sup>. Un'accreditata ricostruzione ha poi indicato nel carattere della indisponibilità del diritto oggetto di tutela l'elemento qualificante della natura imperativa di una norma<sup>62</sup>.

Ad ogni buon conto, il problema dell'individuazione della natura imperativa della norma non può essere, con tutta probabilità, risolto su di un piano generale ed astratto, ma richiede una verifica, caso per caso, della natura degli interessi protetti dalla norma e dell'inidoneità di rimedi diversi dalla nullità a garantirne un'adeguata tutela. In questo senso, natura imperativa può essere riconosciuta non sole alle norme primarie dell'ordinamento interno, ma anche, ovviamente, alle norme di rango costituzionale<sup>63</sup>, nonché alle norme di origine comunitaria e di diritto internazionale privato<sup>64</sup>.

Come visto il contratto è nullo non solo quando è contrario a norme imperative ma anche quando manca di uno dei requisiti essenziali indicati dall'art. 1325 del cod. civ. Si parla, in questo caso, di "nullità strutturale" termine carico di significati evocativi poiché richiama una visione della patologia negoziale ispirata al concetto di imperfezione della fattispecie. Invero, il contratto, ai sensi del combinato disposto degli artt. 1325 e 1418, comma 2, del cod. civ., è nullo laddove manchino l'accordo, l'oggetto, la causa e la forma laddove richiesta a pena di nullità.

Nello specifico, quanto alla mancanza dell'accordo, sorge la necessità di distinguere le ipotesi in cui essa determina nullità del contratto dalle ipotesi in cui l'evidente assenza di qualsivoglia seria intenzione di vincolarsi ne implica addirittura l'inesistenza<sup>65</sup>. Si tratta, in realtà, di ipotesi di scuola tra le quali può ricordarsi il contratto stipulato tra due attori durante una rappresentazione teatrale ed il contratto stipulato tra un insegnante

---

<sup>61</sup> Sulla distinzione tra norme proibitive perfette e norme precettive cfr. anche G. B. FERRI, *Ordine pubblico, buon costume e la teoria del contratto*, Milano, 1970, 159; G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 93.

<sup>62</sup> In tal senso A. ALBANESE, *Violazione di norme imperative e nullità del contratto*, cit., 40; aderiscono a tale impostazione anche M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 542; G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 93.

<sup>63</sup> Sulla diretta precettività delle norme costituzionali cfr. Cass., 11 febbraio 1991, n. 1386, in *Mass. giur. it.*, 1991; più di recente, cfr. Cass., 19 giugno 2009, n. 14343, in *Corr. giur.*, 2010, 58;

<sup>64</sup> «L'ampliamento del sistema delle fonti ha indotto parte della dottrina ad ammettere l'invalidità dell'atto negoziale anche quando la regola violata contiene un rinvio a provvedimenti delle Autorità amministrative indipendenti che regolano alcuni aspetti della materia». Così M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 544.

<sup>65</sup> Così si esprime M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 552; G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 68.

ed un allievo a scopo didattico<sup>66</sup>.

Più frequenti sono le ipotesi in cui la nullità del contratto per difetti strutturali discenda dalla mancanza di causa o dell'oggetto. Quanto all'assenza dell'elemento causale, a seguito dell'adesione alla teoria della causa intesa come funzione economico-individuale, ossia come causa "concreta", essa può ravvisarsi non solo nel caso dei contratti atipici, ma anche nei contratti tipici<sup>67</sup>. Come abbiamo visto, infatti, la causa rappresenta oggi la sintesi degli scopi pratici che si esprimono obiettivamente nel programma negoziale, sicché la sua assenza può essere verificata sia nei contratti che non rispondono ai tipi legali predeterminati dalla legge, sia nei contratti tipici, all'esito ad esempio, della valorizzazione di ipotesi di collegamento negoziale<sup>68</sup>.

Con riferimento all'oggetto, invece, esso viene in rilievo non solo nel caso in cui se ne accerti l'assenza, ma anche laddove non risponda ai requisiti di possibilità, liceità, determinatezza o determinabilità prescritti dall'art. 1346 del cod. civ.<sup>69</sup> Determina, infine, nullità del contratto anche l'inosservanza dei requisiti dettati in materia di forma, laddove, naturalmente essa sia richiesta *ad substantiam*, così come avviene ad esempio nel caso di contratti traslativi di diritti reali immobiliari ai sensi dell'art. 1350, n. 1), del cod. civ.<sup>70</sup>

Alla nullità di tipo strutturale vanno ricondotte, inoltre, le ipotesi di invalidità del contratto derivanti dall'illiceità della causa o dei motivi nel caso previsto dall'art. 1345 del cod. civ. (motivo comune illecito). Qui il contratto è definito "illecito", anche per distinguere quest'ipotesi di patologia da quella (più lieve) derivante dalla mera violazione di norme imperative, nel qual caso non si parla di "illiceità", ma di mera "illegalità" del contratto<sup>71</sup>. Più nel dettaglio, si ha illiceità del contratto innanzitutto nei

---

<sup>66</sup> Sulle dichiarazioni emesse a scopo didattico o per scherzo cfr. V. PIETROBON, *Errore, volontà, e affidamento nel negozio giuridico*, Padova, 1990.

<sup>67</sup> In tal senso, come noto, G. B. FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, cit., 370; C.M. BIANCA, *Diritto civile*, cit., 452 ss.

<sup>68</sup> Per la valorizzazione del collegamento negoziale cfr. le già richiamate Cass., 20 dicembre 2007, n. 26958 e Cass., 24 luglio 2007, n. 16315; in dottrina cfr. E. GABRIELLI, *L'operazione economica nella teoria del contratto*, cit., 905 ss.

<sup>69</sup> Sulla nullità del contratto per mancanza dell'oggetto cfr. le riflessioni di G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 73 ss.; M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 557.

<sup>70</sup> Altre ipotesi in cui rileva la mancanza di forma sono i rapporti contrattuali caratterizzati da una forte ripetitività, in cui la previsione di una forma legale garantisce il soddisfacimento di contrattazioni dinamiche ed efficaci. Sul punto cfr. R. FAVALE, *Nullità del contratto per difetto di forma e buona fede*, in *Rass. dir. civ.*, 2003, 561 ss.

<sup>71</sup> Su tale distinzione cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità*

casi previsti dall'art. 1343 del cod. civ., ossia laddove la causa si riveli contraria a norme imperative, all'ordine pubblico ed al buon costume.

Quanto alla nozione di norme imperative non occorre che richiamare le considerazioni espresse in precedenza, con la precisazione che, secondo alcuni Autori, le norme imperative cui si riferirebbe la norma in esame sarebbero soltanto quelle di tipo proibitivo perfetto, e non anche quelle di natura precettiva<sup>72</sup>. Ciò in ragione della più intensa gravità delle conseguenze previste per il contratto illecito rispetto a quelle derivanti dalla sua mera illegalità, prima fra tutte il carattere inevitabile della nullità, laddove, come visto, per il contratto illegale il legislatore ha previsto la nullità, salvo che non sia altrimenti disposto<sup>73</sup>. Quanto, invece, alle nozioni di ordine pubblico e buon costume, esse non possono non caratterizzarsi per un notevole grado di mutevolezza, essendo, con tutta evidenza, legate all'individuazione del sistema di valori che permea la società in un dato momento storico<sup>74</sup>.

Peraltro, il contrasto della causa con i parametri di legalità previsti dall'art. 1343 del cod. civ. implica nullità del contratto non solo laddove si manifesti in via diretta, ma anche nel caso in cui si manifesti in via indiretta. Ai sensi dell'art. 1344, infatti, si reputa illecita la causa anche quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa<sup>75</sup>. Si pensi, ad esempio, alla vendita con patto di riscatto o con patto di retrovendita diretta ad eludere il divieto di patto commissorio (art. 2744 del cod. civ.)<sup>76</sup>. In quest'ottica, inoltre, non si può non ricordare come l'impiego della frode alla legge sia stato più volte suggerito in materia fiscale per contrastare condotte finalizzate ad eludere il prelievo tributario<sup>77</sup>.

---

negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa, cit., 210;

<sup>72</sup> In tal senso cfr. G. B. FERRI, *Ordine pubblico, buon costume e la teoria del contratto*, cit. 160; G. VILLA, *Contratto e violazione di norme imperative*, cit. 83; G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 93.

<sup>73</sup> Sul punto cfr. le riflessioni di M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 564.

<sup>74</sup> In tal senso cfr. G. B. FERRI, *Ordine pubblico, buon costume e la teoria del contratto*, cit. 63. Sulle nozioni di ordine pubblico e buon costume cfr. anche A. GUARNIERI, *L'ordine pubblico e il sistema delle fonti nel diritto civile*, Padova, 1974; ID., *Buon costume*, in *Dig. civ.*, II, Torino, 1988, 121 ss.

<sup>75</sup> Sul contratto in frode alla legge cfr. L. CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, cit., *passim*; G. CRICENTI, *I contratti in frode alla legge*, Milano, 1996; G. D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Milano 1992; G. GIACOBBE, *La frode alla legge*, Milano, 1968; ID., *Frode alla legge*, in *Enc. dir.*, XVIII, Milano, 1969, 73 ss.

<sup>76</sup> Per la giurisprudenza cfr. tra le tante Cass., Sez. Un., 3 aprile 1989, n. 1611, in *Giust. civ.*, 1989, I, 1569.

<sup>77</sup> In tal senso, come visto, si richiama F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode*

Secondo l'impostazione tradizionale, che risente, però, dell'adesione ad una nozione di causa intesa quale funzione economico-sociale del contratto, il divieto di condotte in frode si porrebbe quale valvola di chiusura del sistema, consentendo di reprimere l'utilizzo di schemi negoziali tipici, la cui funzione venga però piegata per il conseguimento di un risultato disapprovato dall'ordinamento. In tal modo il concetto di frode alla legge finisce per sovrapporsi al concetto di abuso del tipo contrattuale<sup>78</sup>. L'adesione alla visione della causa quale funzione economico-individuale del contratto implica, invece, una revisione della tradizionale lettura del rimedio.

Come più volte osservato, l'adesione alla teoria della causa concreta consente la lettura unitaria dei singoli negozi che compongono un'operazione economica, dando rilievo all'intimo collegamento che li pervade. Ed allora è proprio sul terreno della valorizzazione del collegamento negoziale che il divieto di frode alla legge sembra qui trovare ampi spazi di applicazione, ponendosi come criterio di valutazione delle operazioni economiche più complesse, per la cui realizzazione è richiesta la predisposizione intese negoziali articolate. Anche nella visione della causa come funzione economico-individuale, in altri termini, la categoria concettuale della frode alla legge non sembra perdere di utilità, ma finisce, appunto, per porsi quale criterio di valutazione della condotta dei consociati<sup>79</sup>.

Da ultimo, l'art. 1418, comma 3, stabilisce che il contratto è nullo negli altri casi previsti espressamente dalla legge<sup>80</sup>. Con tale formulazione il le-

---

alla legge (nel reddito d'impresa), cit., 11 ss.; ID., *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, cit., 337 ss.

<sup>78</sup> Così E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, cit., 174 ss.; G. D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, 96 ss.

<sup>79</sup> Ciò varrebbe a replicare alle tesi secondo cui l'adesione alla teoria della causa in concreto priverebbe il rimedio del divieto di condotte in frode di utilità pratica. Si è affermato, infatti, che l'adesione alla causa concreta renderebbe il collegamento negoziale operato per eludere una norma imperativa censurabile direttamente facendo leva sull'art. 1343 del cod. civ. In tal senso alla categoria della frode alla legge non residuerebbe alcuna utilità concreta. Il tal senso si esprime G. PASSAGNOLI, *La frode alla legge*, in *Trattato del contratto*, II, *Regolamento*, Milano, 2006, 481; Sulla stessa linea F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, cit., 824. In realtà, l'adesione alla teoria della causa concreta non priva di rilevanza la categoria della frode alla legge, che diviene un modo di essere della illiceità della causa (così G. B. FERRI, *Rilevanza giuridica dello scopo nei crediti speciali*, in *Foro padano*, 1972, I, 278). In buona sostanza, l'autonomia concettuale del contratto in frode alla legge rispetto al contratto illecito si coglie sul piano strutturale della fattispecie (così G. SCHIZZEROTTO, *Il collegamento negoziale*, Napoli, 1983, 212), che consente in tal modo una valutazione in termini di illiceità di un complessa operazione e non di un singolo contratto (cfr. S. NARDI, *Frode alla legge e collegamento negoziale*, Milano, 2006, 68 ss.).

<sup>80</sup> Su cui cfr. M. RABITTI, *Commento all'art. 1418*, cit., 587; Sul tema si veda anche M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della mo-*

gislatore si è quindi riservato la facoltà di estendere le ipotesi di nullità anche al di là di quanto previsto dai primi due commi della medesima disposizione. Si pensi, ad esempio, alle numerose ipotesi di nullità di protezione previste dal codice del consumo in materia di clausole vessatorie (art. 36), vendita di beni di consumo (art. 134, comma 1), commercializzazione a distanza di servizi finanziari (artt. 67 *septies decies* e 67 *octies decies*)<sup>81</sup> ed in materia di viaggi, vacanze e circuiti tutto compreso (artt. 94 e 95). Si tratta, come vedremo nelle riflessioni finali, di ipotesi di invalidità caratterizzate da profili applicativi alquanto peculiari ed apparentemente derogatori rispetto ai criteri generali.

Passando ad esaminare i profili dinamici della disciplina della nullità contrattuale contenuta nel codice civile, si osserva come l'art. 1421 estenda, salvo diverse disposizioni, la legittimazione ad agire per far valere la nullità a «*chiunque vi abbia interesse*» e riservi al giudice la facoltà di rilevarne officiosamente la ricorrenza. Il successivo art. 1422, d'altro canto, stabilisce l'imprescrittibilità dell'azione, fatti salvi gli effetti dell'usucapione e della prescrizione delle azioni di ripetizione. Considerate le caratteristiche ora illustrate, non sembrano esservi dubbi sul fatto che l'azione di nullità debba collocarsi nell'ambito delle azioni di cd. "mero accertamento"<sup>82</sup> e che, conseguentemente, la sentenza con cui si accerta la sussistenza del vizio abbia natura "dichiarativa"<sup>83</sup>.

In quest'ottica, non è mancato chi ha addirittura posto in dubbio la stessa utilità di un simile rimedio processuale, che, peraltro, rappresenta un'innovazione dell'attuale disciplina<sup>84</sup>, rilevando come le caratteristiche di tale forma di invalidità potrebbero essere fatte valere direttamente attraverso l'esperimento di azioni di restituzione, quali la rivendica o la ripetizione dell'indebito, certamente non condizionate dall'avvenuto previo

---

derna nullità relativa, cit., 216.

<sup>81</sup> In materia cfr. V. SANGIOVANNI, *La nullità del contratto nella commercializzazione a distanza di servizi finanziari*, in *Corr. giur.*, 2008, 1469 ss.

<sup>82</sup> Si veda però A. PROTO PISANI, *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1979, 665, per il quale l'azione avrebbe natura costitutiva. Si vedano, peraltro le osservazioni di A. DI MAJO, *La tutela civile dei diritti*, Milano, 1993, 351-352 per il quale la distinzione tra pronunce dichiarative e costitutive sarebbe il frutto di una eccessiva concettualizzazione in quanto anche gli atti nulli, sino a quando non sono rimossi giudizialmente provocano modificazioni giuridiche.

<sup>83</sup> In materia, cfr. S. PAGLIANTINI, *Commento gli artt. 1421 e 1422 cod. civ.*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, cit., 611 ss. Per una ricostruzione storica cfr. anche A. GUARNIERI, *L'azione di nullità (riflessioni sistematiche e comparatistiche)*, in *Riv. dir. civ.*, 1993, 41 ss.

<sup>84</sup> Così S. PAGLIANTINI, *Commento gli artt. 1421 e 1422 cod. civ.*, cit. 611.

accertamento della sussistenza del vizio<sup>85</sup>. Nell'ottica della ricostruzione qui proposta, tuttavia, l'azione di nullità potrebbe comunque mantenere una sua utilità, ove diretta a superare una condizione di convalescenza dell'atto invalido mediante un accertamento finalizzato ad eliminare ogni incertezza in merito alla ricorrenza del vizio<sup>86</sup>.

In ogni caso, l'estensione della legittimazione ad agire a «*chiunque vi abbia interesse*» non sembra implicare una legittimazione generalizzata, non esonerando tale formula dalla necessità di dimostrare la sussistenza di un interesse ad agire secondo le regole ordinarie (art. 100 c.p.c.), mediante una valutazione sull'idoneità della pronuncia richiesta recare un effetto utile alla parte che ha proposto l'azione<sup>87</sup>. D'altro canto la necessità di coordinare le norme del codice civile con le regole processuali è emersa anche con riferimento alla rilevabilità officiosa della nullità consentita dal già richiamato art. 1422 del cod. civ. La rilevabilità d'ufficio della nullità va, infatti, coordinata con il principio dispositivo e con il principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato (artt. 99 e 112 c.p.c.)<sup>88</sup>.

Si era così in passato consolidato, in giurisprudenza, un orientamento tendente ad ammettere la rilevabilità d'ufficio della nullità soltanto nel caso in cui la domanda avanzata dalle parti fosse preordinata ad ottenere l'esecuzione del contratto o l'accertamento della sua invalidità. Nel caso in cui fossero stati richiesti la risoluzione, l'annullamento o la rescissione non sarebbe, invece, stata concessa al magistrato la facoltà di intervenire d'imperio<sup>89</sup>. Tale orientamento è stato, tuttavia, di recente superato dalla Sezioni Unite della Suprema Corte, le quali hanno rilevato che, essendo la risoluzione contrattuale coerente solo con l'esistenza di un contratto valido, il giudice di merito, investito della domanda di risoluzione, ha il potere, una volta provocato il contraddittorio sulla questione, di rilevare dai fatti

---

<sup>85</sup> Sul punto cfr. le riflessioni di M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 225. Sui rapporti tra azione di nullità e *condictio indebiti* cfr. anche S. PUGLIATTI, *Rivendica, reintegra e azione per la restituzione*, in *Foro it.*, 1933, I, 1540; P. BARCELLONA, *Note critiche in tema di rapporti fra negozio e giusta causa dell'attribuzione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1965, 28 ss, per il quale la *condictio* si identificherebbe in una azione di nullità per mancanza di causa.

<sup>86</sup> La costruzione di un'azione di mero accertamento come diritto a sé stante si deve a G. CHIOVENDA, *Azioni e sentenze di mero accertamento*, in *Riv. dir. processuale*, 1933, I, 23.

<sup>87</sup> Sull'interesse ad agire nell'azione di nullità cfr. S. PAGLIANTINI, *Commento agli artt. 1421 e 1422 cod. civ.*, cit. 641 ss.

<sup>88</sup> Sul punto cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 243.

<sup>89</sup> In tal senso Cass., 6 ottobre 2006, n. 21632; Cass. Sez. lav. 14 ottobre 2005, n. 19903; Cass., 14 dicembre 2004, n. 23292, tutte in banca dati *Le leggi d'Italia*.

allegati e provati, ogni forma di nullità del contratto, purché non soggetta a regime speciale<sup>90</sup>.

Da ultimo, prima di passare all'esame delle altre forme di invalidità contemplate dall'ordinamento si rende opportuno richiamare le ulteriori regole dettate dal codice in materia di nullità, le quali, tra l'altro, parrebbero ridimensionare la tradizionale equazione tra nullità ed inefficacia. Ci si riferisce, evidentemente, alla disciplina della cd. nullità parziale (art. 1419)<sup>91</sup>, che implica la nullità dell'intero contratto soltanto ove risulti che i contraenti non lo avrebbero concluso senza la parte del contenuto investita della nullità; alla regola prevista in materia di contratto plurilaterale (art. 1420), ove la nullità che colpisce il vincolo di una sola parte non comporta la nullità del contratto, salvo che la partecipazione di essa non debba reputarsi essenziale; ed infine alla disciplina prevista in materia conversione del contratto nullo (art. 1424), in base alla quale lo stesso può produrre gli effetti di un contratto diverso del quale contenga i requisiti di sostanza e forma, qualora le parti lo avrebbero voluto se avessero conosciuto la nullità<sup>92</sup>.

4. *Le invalidità più lievi tra annullamento e rescissione* - Minori difficoltà, sul piano sistematico, pone la disciplina dettata in materia di annullabilità del contratto. Diversamente dal negozio nullo, infatti, il contratto annullabile, pur se affatto da un vizio idoneo ad invalidare il vincolo, produce effetti sino all'avvenuto accertamento della causa di invalidità. Tali effetti sono tuttavia *precari*, ossia suscettibili di essere rimossi *ex nunc* laddove intervenga una pronuncia di annullamento. Pronuncia che, quindi, a differenza di quanto avviene per le ipotesi di nullità, avrà qui certamente valore costitutivo e non meramente dichiarativo<sup>93</sup>.

---

<sup>90</sup> In tal senso Cass., Sez. Un., 4 settembre 2012, n. 14828, in *Contratti*, 2012, 869, con nota di S. PAGLIANTINI, *La rilevabilità officiosa della nullità secondo il canone delle Sezioni Unite: "Eppur si muove"?*; Cass., Sez. II, 27 novembre 2012, n. 21083, in *Corr. giur.*, 2013, 174, con nota di S. PAGLIANTINI, *A proposito dell'ordinanza interlocutoria b. 21083/2012: rilievo d'ufficio della nullità all'ultimo atto?* e di C. CONSOLO, *Postilla di completamento. Il giudicato ed il rilievo officioso della nullità del contratto: quando e come devono essere ampi?*; questione risolta da ultimo da Cass., Sez. Un., 12 dicembre 2014, n. 26243, in banca dati *Le Leggi d'Italia*.

<sup>91</sup> In materia cfr. P. M. PUTTI, *La nullità parziale*, Napoli, 2002; G. CRISCUOLI, *La nullità parziale del negozio giuridico*, Milano, 1959.

<sup>92</sup> In materia cfr. G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 108 ss.

<sup>93</sup> In materia di annullabilità cfr. F. MESSINEO, *Annullabilità e annullamento*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, 469 ss.; G. MARINI, *Il contratto annullabile*, in AA.VV., *Trattato del contratto*, IV, diretto da V. Roppo, Milano, 2006, 307 ss.; M. FRANZONI, *Il contratto annullabile*, in AA.VV., *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Bessone, cit., *passim*; ID., *Dell'annullabilità del*

Tali caratteristiche si riflettono sulla disciplina dettata dal codice in materia di azione di annullamento. Innanzitutto, quanto alla legittimazione all'esercizio dell'azione, l'art. 1441 stabilisce la regola generale per cui l'annullamento del contratto può essere chiesto esclusivamente dalla parte nel cui interesse è stabilito dalla legge<sup>94</sup>. Non mancano, tuttavia, singoli casi in cui la legge estende la legittimazione ad agire a chiunque vi abbia interesse, come avviene, ad esempio, per l'ipotesi di annullabilità del contratto stipulato dal condannato in stato di interdizione legale (art. 1441, comma 2). Si parla, in tal caso, di *annullabilità assoluta*<sup>95</sup>. Dalle regole espresse in tema di legittimazione discende, inoltre, l'impossibilità, per il giudice di rilevare in via officiosa la ricorrenza di una causa di annullabilità.

Anche le regole dettate in materia di prescrizione riflettono le differenze che caratterizzano l'annullamento dalla nullità contrattuale. Se, infatti, l'esercizio dell'azione di nullità non è soggetto a limiti temporali, salvi, come abbiamo visto, gli effetti della prescrizione di eventuali azioni restitutorie, l'azione per far valere l'annullabilità è invece soggetta al breve termine di prescrizione di cinque anni, decorrenti, a seconda dei casi, dal momento in cui viene meno la causa che ha prodotto il vizio incidente sulla validità del consenso prestato, ovvero, per le alte ipotesi, dal momento della conclusione del contratto. Non sono invece previsti termini per opporre l'annullabilità del contratto in via di eccezione, salva, tuttavia, l'ipotesi che il contratto, pur decorso un quinquennio dalla sua esecuzione non abbia avuto esecuzione<sup>96</sup>.

Diversamente dal contratto nullo, il contratto annullabile è inoltre suscettibile di essere convalidato (art. 1444 del cod. civ.). La facoltà di convalida del contratto è attribuita, ovviamente, alla parte alla quale spetta l'azione per farne valere l'annullamento. L'intenzione di convalidare il contratto può essere manifestata sia in forma espressa, sia attraverso fatti concludenti, come nel caso della volontaria esecuzione del contratto invalido

---

contratto, in *Il Codice civile - Commentario* diretto da P. Schelesinger, Milano, 1997; R. TOMMASINI, *Annulabilità e annullamento*, cit., *passim*; M. PROSPERETTI, *Contributo alla teoria dell'annulabilità*, Milano, 1973; G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 113.

<sup>94</sup> Sul punto cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 278.

<sup>95</sup> Un'ipotesi ritenuta eccezionale secondo parte della dottrina. Così M. FRANZONI, *Dell'annulabilità del contratto*, cit., 157; ID., *Il contratto annullabile*, cit., 389.

<sup>96</sup> Sulla prescrizione dell'azione di annullamento cfr. P. IUDICA, *L'azione di annullamento*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale. I contratti in generale*, diretto da G. Alpa e M. Bessone, Torino, 1991, Vol. IV, tomo II, 740.



ad opera della parte cui spettava l'azione di annullamento, sempreché consapevole del motivo di annullabilità (art. 1444, comma 2). Effetto della convalida è, evidentemente, l'eliminazione della condizione di incertezza circa la persistenza giuridica dell'impegno assunto dalle parti con il contratto annullabile<sup>97</sup>.

Un regime differente rispetto al contratto nullo è dettato anche in riferimento agli effetti del contratto annullabile nei confronti dei terzi. Il contratto nullo, infatti, è di regola assolutamente improduttivo di effetti, e ciò si riflette sulla possibilità di opporre la nullità anche nei confronti dei terzi di buona fede che avessero nel frattempo acquisito diritti sui beni acquistati in forza di un titolo nullo, anche se, come abbiamo visto, sono fatti salvi gli effetti della trascrizione sanante prevista dagli artt. 2652, n. 6 e 2690, n. 3, del cod. civ.

Il contratto annullabile produce, invece, i suoi effetti, nonostante questi siano suscettibili di essere rimossi da una sentenza con valore costitutivo. Di conseguenza, il legislatore si è qui preoccupato di tutelare l'affidamento dei terzi di buona fede che avessero acquisito diritti dipendenti dal contratto annullabile. In tal senso, l'art. 1445 del cod. civ. stabilisce che l'annullamento che non dipende da incapacità legale non pregiudica i diritti acquistati a titolo oneroso dai terzi di buona fede, salvi gli effetti della trascrizione della domanda di annullamento<sup>98</sup>.

Passando all'esame delle singole cause di annullabilità del contratto, è innanzitutto opportuno ricordare che, mentre le cause di nullità investono l'idoneità del negozio a porsi quale regola giuridica, le cause di annullabilità investono le condizioni che potrebbero aver alterato la capacità del singolo contraente di esprimere un consapevole consenso<sup>99</sup>. Il contratto è quindi annullabile innanzitutto se una delle parti era legalmente incapace di contrattare (art. 1425, comma 1, del cod. civ.). Legalmente incapaci sono, come noto, i minori di anni diciotto (art. 2), gli interdetti giudiziali (art. 414) e gli interdetti legali (art. 32 cod. pen.), i quali versano in una condizione di incapacità assoluta. Gli inabilitati (art. 415 del cod. civ.) e gli emancipati (art. 390) versano invece in una condizione di incapacità relativa, nel senso che possono compiere senza l'assistenza del curatore esclusi-

---

<sup>97</sup> Sulla convalida cfr. G. PIAZZA, *Convalida del negozio giuridico*, in *Enc. giur. Treccani*, IX, Roma, 1988.

<sup>98</sup> Al riguardo cfr. R. TOMMASINI, *Annullabilità e annullamento (diritto privato)*, cit., 12; M. FRANZONI, *Dell'annullabilità del contratto*, cit. 171.

<sup>99</sup> In tal senso come abbiamo già visto G. B. FERRI, *Appunti sull'invalidità del contratto (dal codice civile del 1865 al codice civile del 1942)*, cit., 371.

vamente gli atti di ordinaria amministrazione<sup>100</sup>.

E' parimenti annullabile il contratto stipulato da chi, pur non versando in una condizione di incapacità legale, si trovava, al momento della conclusione dell'accordo, in stato di incapacità di intendere e di volere. In questi casi, tuttavia, non è sufficiente dimostrare la condizione di incapacità, ma occorre altresì dimostrare la ricorrenza delle condizioni previste dall'art. 428 del cod. civ., ossia il grave pregiudizio derivante dall'atto e, per il caso di contratti, la malafede dell'altro contraente (art. 1425, comma 2)<sup>101</sup>.

Suscettibile di annullamento è poi il contratto il cui consenso è stato dato per errore, estorto con violenza, o carpito con dolo (art. 1427)<sup>102</sup>. Si tratta, ovviamente delle ipotesi in cui ricorre un vizio nel procedimento di formazione della volontà di uno dei due contraenti. Quanto all'errore, esso, come noto, per essere fonte di annullabilità del contratto deve essere essenziale e riconoscibile dall'altro contraente (art. 1428)<sup>103</sup>. Le ipotesi di violenza, invece, causano l'annullamento del contratto sia laddove provenienti da altro contraente sia laddove provenienti da un terzo (art. 1434). E' inoltre causa di annullamento la violenza diretta nei confronti del coniuge del contraente o di un suo ascendente o discendente (art. 1436). Non sono, invece, causa di annullamento il timore reverenziale (art. 1437) o la minaccia di far valere un diritto (art. 1438)<sup>104</sup>.

---

<sup>100</sup> Così G. BONILINI, *L'invalidità del contratto*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, XII ed., Torino, 2005, 694.

<sup>101</sup> Sul punto cfr. G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit. 118. In materia di incapacità cfr. V. PIETROBON, *Incapacità naturale*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989.

<sup>102</sup> Sui vizi del consenso cfr. R. DI RAIMO, *Commento all'art. 1427 cod. civ.*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, a cura di E. Gabrielli, *Dei contratti in generale*, IV, Torino, 2011, 45 ss.; P. GALLO, *I vizi del consenso*, in *I contratti in generale*, a cura di E. Gabrielli, Torino, 1999, 459 ss.

<sup>103</sup> In particolare l'errore è essenziale quando, ai sensi dell'art. 1429 del cod. civ., esso cade sulla natura e sull'oggetto del contratto; sull'identità dell'oggetto della prestazione ovvero sopra una qualità dello stesso che, secondo il comune apprezzamento o in relazione alle circostanze, deve ritenersi determinante il consenso; sull'identità o sulle qualità della persona dell'altro contraente, sempre che l'una o le altre siano state determinanti il consenso; quando, trattandosi di errore di diritto, è stato la ragione unica o principale del contratto. L'errore è inoltre riconoscibile quando, in relazione al contenuto, alle circostanze de contratto o alle qualità dei contraenti, una persona di normale diligenza avrebbe potuto rilevarlo. In materia di errore cfr. V. PIETROBON, *Errore, volontà e affidamento nel negozio giuridico*, cit., *passim*; P. BARCELLONA, *Profili della teoria dell'errore nel negozio giuridico*, Milano, 1962.

<sup>104</sup> Ai sensi dell'art. 1435 del cod. civ., la violenza deve essere tale da impressionare una persona sensata e da farle temere di esporre sé o i suoi beni a un male ingiusto e notevole, avendo riguardo anche all'età, al sesso e alla condizione della persona stessa. In

Quanto al dolo, esso è causa di annullamento del contratto quando i raggiri usati da uno dei due contraenti sono tali che, senza di essi, l'altra parte non avrebbe contrattato (art. 1439, comma 1). Si parla, in tali casi, di *dolo determinate*. Peraltro, nel caso in cui i raggiri siano stati compiuti da un terzo, il contratto è annullabile soltanto se essi erano noti al contraente che ne ha tratto vantaggio (art. 1349, comma 2). E' evidente, nella formulazione di tale regola, il minor disvalore sociale che il legislatore riserva alle ipotesi di dolo rispetto ai casi di violenza, che, quand'anche esercitata da un terzo, è sempre causa di annullamento del contratto. Infine, laddove i raggiri non siano stati tali da determinare il consenso, ma soltanto le condizioni del contratto, esso mantiene la sua validità, salvo il diritto al risarcimento del danno nei confronti del contraente in malafede (art. 1440). Si parla, qui, di *dolo incidente*<sup>105</sup>.

Accanto alle ipotesi di annullabilità ora delineate, comuni a tutti i contratti, vi sono poi ipotesi specifiche espressamente previste dal legislatore. Al riguardo è appena il caso di ricordare l'annullabilità delle delibere delle associazioni, prevista dall'art. 23 del cod. civ., nonché l'annullabilità delle deliberazioni assembleari delle società per azioni (artt. 2377 e seguenti), ove, peraltro, l'azione di annullamento si presenta generale rispetto all'azione di nullità, con evidente capovolgimento della regola generale che vuole contrapposta la generalità dell'azione di nullità (*virtuale*) alla specialità dell'azione di annullamento (*testuale*)<sup>106</sup>.

Tra le ipotesi di invalidità sembrano poi rientrare anche i casi di rescissione del contratto, disciplinati dagli artt. 1447 e seguenti del cod. civ. Più nel dettaglio, il codice accorda alla parte danneggiata la facoltà di rimuovere gli effetti del contratto concluso a condizioni inique per la necessità di salvare sé o altri da uno stato di pericolo grave e attuale (art. 1447), ovvero del contratto in cui vi sia una sproporzione tra la prestazione, dipesa dallo stato di bisogno di una parte, che ha comportato una lesione di oltre la metà del valore della prestazione eseguita o promessa dalla parte danneggiata (artt. 1448 e 1449)<sup>107</sup>.

---

materia di violenza cfr. G. D'AMICO, *Violenza (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 858 ss.; G. CRISCUOLI, *Violenza fisica e violenza morale*, in *Riv. dir. civ.*, 1970, I, 127 ss.

<sup>105</sup> In tema di dolo cfr. A. TRABUCCHI, *Il dolo nella teoria dei vizi del volere*, Padova, 1937; C. A. FUNAIOLI, *Dolo (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 738 ss.; A. GENTILI, *Dolo (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1989.

<sup>106</sup> Così G. BONILINI, *L'invalidità del contratto*, cit., 695.

<sup>107</sup> In materia cfr. F. CARRESI, *Rescissione (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991; E. MINERVINI, *La rescissione del contratto*, in *Rass. dir. civ.*, 1997, 764 ss.; G. MARINI, *Rescissione (dir. vig.)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 966 ss.

Al di là delle singole ragioni per le quali il codice accorda il rimedio della rescissione, sul piano applicativo il funzionamento dell'istituto non sembra divergere dallo schema previsto per l'annullamento. Si tratta, anche in questo caso di un rimedio attivabile su istanza di parte, finalizzato a rimuovere gli effetti di un contratto che l'ordinamento, sino a quando non vi è l'accertamento delle condizioni che legittimano la rescissione, considera valido ed efficace<sup>108</sup>.

Ciò si riflette sulle regole dettate in materia di prescrizione, qui prevista nei termini brevi di un anno sia per l'esercizio dell'azione che per far valere la relativa eccezione (art. 1449), ed in tema di tutela dei diritti acquistati dai terzi, non pregiudicati dall'esercizio dell'azione, fatti salvi gli effetti della trascrizione della domanda di rescissione (art. 1452). Diversamente dalle ipotesi di annullabilità, non è invece qui ammessa la convalida, al fine di evitare che la parte più forte possa approfittare in qualsiasi modo dello stato di inferiorità della parte più debole (art. 1451)<sup>109</sup>.

Non dovrebbe, invece, formare oggetto di analisi nell'ambito di uno studio sull'invalidità negoziale il tema della risoluzione del contratto, essendo tale rimedio preordinato a reagire a difetti che non investono il contratto in quanto atto, ossia nella sua fase genetica, ma in quanto rapporto, ossia nella sua fase esecutiva. La risoluzione è infatti ammessa per i contratti a prestazioni corrispettive nel caso di inadempimento di una parte (art. 1453 e seguenti), per impossibilità sopravvenuta (artt. 1463 e seguenti), ovvero per eccessiva onerosità (artt. 1467 e seguenti).

La risoluzione per inadempimento ha, di regola, efficacia retroattiva, salvo nel caso di contratti ad esecuzione continuativa o periodica, ove non si estende alle prestazioni già eseguite (art. 1458, comma 1). Essa peraltro non pregiudica i diritti acquistati dai terzi salvi gli effetti della trascrizione (art. 1458, comma 2). Considerata, tuttavia, l'estraneità di tale disciplina al fenomeno dell'invalidità contrattuale non sembrano opportuni in questa sede ulteriori approfondimenti<sup>110</sup>.

---

<sup>108</sup> Sul punto cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 290.

<sup>109</sup> U. CARNEVALI, *La rescissione*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, cit., 704.

<sup>110</sup> In materia di risoluzione si rinvia, pertanto, a A. BELFIORE, *Risoluzione del contratto per inadempimento*, in *Enc. dir.*, XL, Milano, 1989, 1307; U. CARNEVALI, *La risoluzione del contratto*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, cit., 707 ss.

5. *Il negozio invalido tra inefficacia assoluta e recupero degli effetti nel sistema delle ripetizioni* - L'esame delle diverse forme di invalidità negoziale previste dal codice civile ha dimostrato la varietà degli interessi che il legislatore intende tutelare mediante la predisposizione dei vari tipi di rimedio. Quale dato comune sembra però emergere lo stretto collegamento che sussiste tra invalidità ed inefficacia dell'atto di autonomia privata. Il giudizio di invalidità sembra, in altri termini, destinato ad incidere sul piano degli effetti del negozio, privando detti effetti della tutela che, invece, viene loro accordata dall'ordinamento nelle ipotesi in cui l'atto di autonomia si riveli conforme al modello legale<sup>111</sup>.

Ciò non significa, però, che sul piano materiale il contratto invalido non possa essere spontaneamente eseguito da parte dei contraenti<sup>112</sup>. Può accadere, infatti, che nonostante la presenza, più o meno consapevole, di un vizio invalidante, le parti diano comunque seguito alle intese negoziali da loro adottate. In tali casi, fermo restando il giudizio di disvalore che colpisce il negozio invalido, l'ordinamento è chiamato a valutare quali conseguenze, sul piano giuridico, riservare agli effetti materiali derivanti da un contratto invalido. Il problema si pone, evidentemente, in riferimento ai contratti nulli, che, come illustrato, alla luce della particolare disciplina per loro predisposta, si ritiene non producano effetti in via assoluta, indipendentemente dall'avvenuto accertamento giudiziale della causa di nullità.

Il contratto annullabile, invece, è provvisoriamente efficace sino alla pronuncia di annullamento, sicché gli effetti materiali prodotti in forza di esso sono assistiti del crisma della giuridicità sino a quando non intervenga una pronuncia costitutiva di annullamento. Anche per il contratto annullabile, tuttavia, una volta intervenuta detta pronuncia, si pone il problema di individuare idonei rimedi per ripristinare lo *status quo* precedente l'esecuzione del contratto dichiarato invalido<sup>113</sup>.

L'esecuzione del negozio invalido, di regola, non sana il vizio da cui scaturisce l'invalidità<sup>114</sup>. Ciò può, infatti, tendenzialmente accadere soltan-

---

<sup>111</sup> In tal senso, come abbiamo visto, V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331; R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 875 ss.

<sup>112</sup> Sul problema dell'esecuzione del contratto invalido si rinvia a M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 201 ss.

<sup>113</sup> Come rileva R. TOMMASINI, *Annullabilità e annullamento (diritto privato)*, cit. 11, «Il negozio, una volta annullato, non differisce dal negozio originariamente nullo».

<sup>114</sup> In tal senso cfr. per la dottrina, A. DI MAJO, *La nullità*, cit., 118 ss.; A. GENTILI, *Le invalidità*, 1373; A. LA SPINA, *Destruzzurazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 133. Per

to nel caso del contratto annullabile, laddove la parte nel cui interesse è predisposto il rimedio, dia seguito alle intese invalide nella piena consapevolezza della sussistenza del vizio. Si parla, in questo caso, di convalida tacita. Diversamente, nel caso di negozio nullo, l'assolutezza della massima "*nullum est quod nullum producit effectum*" dovrebbe impedire qualsiasi ipotesi di sanatoria derivante dalla spontanea esecuzione del programma affetto da nullità. Gli effetti materiali derivanti da un contratto nullo dovrebbero, in buona sostanza, essere sempre suscettibili di rimozione onde garantire la razionalità del sistema<sup>115</sup>.

Se tuttavia si guarda al dato positivo ci si avvede con facilità di come l'ordinamento conosca numerose ipotesi di recupero degli effetti della programmazione nulla<sup>116</sup>. Di alcuni di essi, peraltro, già si è dato conto in precedenza per dimostrare la intrinseca rilevanza accordata al negozio nullo da parte dell'ordinamento. Ciò non significa, evidentemente, che l'esecuzione del negozio nullo sia di per sé idonea a riportare nella dimensione della giuridicità gli effetti materiali susseguenti ad una programmazione negoziale nulla, ma implica che di tali effetti materiali l'ordinamento è chiamato a prendere atto ed a formulare su di essi un autonomo giudizio di valore.

La possibile rilevanza degli effetti che sul piano materiale derivano da un contratto nullo si coglie in particolare nella disciplina delle ripetizioni, prevista dagli artt. 2033 e seguenti del cod. civ. Essa è, evidentemente lo strumento predisposto dal legislatore per reagire agli spostamenti patrimoniali eventualmente intervenuti in dipendenza di un contratto invalido<sup>117</sup>. La disciplina dell'indebito, tuttavia, presenta un'autonomia concettuale ben distinta rispetto al regime giuridico delle invalidità negoziali il che rende inopportune, nonostante gli evidenti punti di contatto, eventuali sovrapposizioni<sup>118</sup>.

---

la giurisprudenza, Cass., Sez. I, 5 giugno 2003, n. 8993, in *Giust. civ. Mass.*, 2003, 6; Cass., Sez. II, 24 dicembre 1994, n. 11156, in *Gius. civ. Mass.*, 1994, f. 12.

<sup>115</sup> Salvo, nell'ottica della tesi tradizionali, ipotesi eccezionali da ritenere assolutamente derogatorie. In tal senso cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 204, la quale riporta l'esempio della conferma ed esecuzione volontaria della donazione nulla, il cui vizio, ai sensi dell'art. 799 del cod. civ., non può essere fatto valere dagli erede del donante che conoscendo la causa della nullità, hanno dato volontaria esecuzione alla donazione.

<sup>116</sup> Ipotesi ben illustrate da A. LA SPINA, *Destruzzurazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 93 ss.

<sup>117</sup> In tal senso P. BARCELLONA, *Note critiche in tema di rapporti fra negozio e giusta causa dell'attribuzione*, cit., 28 ss

<sup>118</sup> Nell'ottica dell'autonomia dell'azione di restituzione rispetto all'azione di nullità

La disciplina dell'indebito e la disciplina dell'invalidità sono infatti ispirate ad esigenze diverse, le quali si manifestano nella disciplina positiva. Come noto, ai sensi dell'art. 2033 del cod. civ. «Chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere quanto ha pagato»<sup>119</sup>. Naturalmente, il presupposto del diritto alla ripetizione può essere rintracciato anche (ma non solo) nell'esecuzione delle prestazioni di un contratto invalido, fermo restando che il diritto sorge in maniera differente a seconda che l'indebito derivi da un contratto nullo piuttosto che da un contratto annullabile o rescindibile.

Nel caso di contratto nullo, infatti, la tendenziale inefficacia che accompagna sin dall'inizio la programmazione affetta da tale forma di invalidità implica che il diritto alla ripetizione non sia condizionato dall'eventuale previo accertamento giudiziale dell'invalidità<sup>120</sup>. Non è necessario, in altri termini, avviare un'azione di nullità per poter chiedere la ripetizione dell'indebito potendo il giudice chiamato a pronunciarsi sull'indebito procedere direttamente alla condanna alla restituzione. Con l'ulteriore conseguenza che il termine di prescrizione per proporre la domanda di restituzione inizia a decorrere sin dal momento dell'avvenuto pagamento e non dal momento dell'eventuale pronuncia che accerti la nullità del contratto in base al quale sono state eseguite le prestazioni oggetto di restituzione<sup>121</sup>.

Diversamente avviene, invece, nel caso di pagamenti eseguiti in forza di un contratto annullabile o rescindibile. Qui, infatti, considerata la natura costitutiva della pronuncia che accerta la presenza del vizio, l'invalidazione del contratto si pone in rapporto di pregiudizialità rispetto all'eventuale avvio di azioni restitutorie<sup>122</sup>. Con la conseguenza che, in questo caso, il termine di prescrizione per la domanda di restituzione comincia a decorrere soltanto dopo la pronuncia di annullamento<sup>123</sup>.

---

cfr., invece, E. MOSCATI, *Indebito (pagamento e ripetizione dell')*, cit., 92 ss. Sui rapporti tra azione di nullità e azioni di ripetizione cfr. anche ID., *Caducazione degli effetti del contratto e pretese di restituzione*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, I, 435 ss.

<sup>119</sup> E' appena il caso di menzionare, in tale contesto, la distinzione tra indebito oggettivo (art. 2033) ed indebito soggettivo (artt. 1189 e 2036). Nel primo caso si ha un pagamento non dovuto o ingiustificato in quanto tale. Nel secondo caso difetta la legittimazione di chi esegue il pagamento (indebito soggettivo *ex latere solventis*, art. 2036) o di chi riceve il pagamento (indebito soggettivo *ex latere accipientis*, art. 1189). Su tali profili cfr. sempre E. MOSCATI, *Indebito (pagamento e ripetizione dell')*, cit., 85 ss.

<sup>120</sup> Così M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 225.

<sup>121</sup> Così Cass., 14 gennaio 1978, n. 102.

<sup>122</sup> Così M. FRANZONI, *Dell'annullabilità del contratto*, cit., 20.

<sup>123</sup> Anche qui cfr. M. FRANZONI, *Dell'annullabilità del contratto*, cit., 15.

Sotto altri aspetti la disciplina dell'indebito evidenzia indubbi profili di autonomia rispetto alla disciplina dell'invalidità. Si pensi alla previsione di un termine di prescrizione per l'esercizio dell'azione, termine che, invece, ad esempio, non è previsto per l'esercizio dell'azione di nullità. E' evidente, sotto tale profilo, l'autonomia concettuale delle due azioni, autonomia che non sembra, peraltro, poter essere pregiudicata neppure dal fatto che la prevalente giurisprudenza tende ad escludere la ricorrenza dell'interesse all'esercizio dell'azione di nullità laddove sia prescritta l'azione di restituzione<sup>124</sup>.

Un altro elemento che scinde la disciplina dell'invalidità da quella delle restituzioni sembra essere la già richiamata regola prevista in materia di negozio immorale dall'art. 2035 del cod. civ. Qui la norma preclude la ripetizione delle prestazioni contrarie al buon costume dando attuazione al tradizionale brocardo "*in pari causa turpitudinis melior est condicio possidentis*". Sembra difficile conciliare tale regola con l'inefficacia che assiste il negozio nullo per causa contraria al buon costume, se non tenendo presente le differenti esigenze che ispirano la disciplina dell'indebito rispetto all'invalidità<sup>125</sup>.

L'emersione di ulteriori e diverse esigenze rispetto a quelle che parrebbero derivare dalla disciplina dell'invalidità sembrerebbe ispirare anche la tutela che, sempre nell'ambito delle azioni restitutorie, è affidata all'acquisto del terzo. L'art. 2038, infatti, per l'ipotesi di alienazione della cosa ricevuta indebitamente, pare di fatto predisporre una tutela di tipo meramente obbligatorio, salvaguardando l'acquisto del terzo<sup>126</sup>. Il dato potrebbe tuttavia non essere ritenuto decisivo, considerato che, in tali casi, residuerebbe la possibilità di esperire l'azione di rivendica prevista dall'art. 948 del cod. civ., con tutte le conseguenze che tuttavia ne derivano sul piano probatorio e fatti salvi gli effetti dell'eventuale usucapione nel frattempo maturata<sup>127</sup>.

---

<sup>124</sup> In tal senso si segnalano Cass., 12 dicembre 2005, n. 27334; Cass., 9 aprile 2003, n. 5575; Cass., 16 gennaio 1997, n. 382, tutte in banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>125</sup> Sul punto cfr. A. LA SPINA, *Destruazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 120 e 192 ss.

<sup>126</sup> In tal senso sempre A. LA SPINA, *Destruazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 163.

<sup>127</sup> In tal senso cfr. E. MOSCATI, *Caducazione degli effetti del contratto e pretese di restituzione*, cit., 473 ss. La possibilità di esperire l'azione di rivendicazione da parte di chi abbia consegnato la cosa in esecuzione del contratto nullo è stata ammessa da Cass., Sez. I, 3 maggio 1991, n. 4836, in *Giust. civ. Mass.*, 1991, f. 5; Cass., Sez. II, 26 aprile 1994, n. 3947, in *Giust. civ. Mass.*, 1994, 558 (s.m.).



In altri casi, la rilevanza accordata agli effetti di una programmazione negoziale nulla emergono addirittura dalle previsioni di termini di decadenza per l'esercizio dell'azione di nullità. E' quanto avviene, ad esempio, in materia di nullità delle deliberazioni assembleari, ove l'art. 2379 del cod. civ. fissa un termine di tre anni entro il quale l'azione deve essere avviata, fatte salve le deliberazioni con le quali si modifica l'oggetto sociale per prevedere attività illecite o impossibili. Nello stesso senso, d'altra parte, si muove l'art. 2379-ter che limita con un brevissimo termine di decadenza la facoltà di impugnare le delibere che, per il loro oggetto, determinano un sicuro affidamento nei terzi<sup>128</sup>.

Tutto ciò sembra dover condurre ad un ripensamento degli schemi concettuali con cui si è tradizionalmente tentato di inquadrare il rapporto tra invalidità ed inefficacia. Ciò anche perché, come ora vedremo, il legislatore, su impulso della normativa comunitaria, ha negli ultimi anni introdotto ipotesi di nullità caratterizzate da profili applicativi sensibilmente divergenti dagli schemi concettuali sin'ora adottati, e che hanno suscitato l'attenzione della dottrina nel tentativo di offrirne una adeguata sistemizzazione.

6. *La nullità nella prospettiva dell'inefficacia adeguata* - L'implementazione delle norme di origine comunitaria dirette a assicurare un efficace livello di tutela del consumatore e, più in generale, dei soggetti deboli del mercato, ha condotto il legislatore nazionale ad introdurre nuove forme di invalidità caratterizzate da modelli applicativi sensibilmente devianti rispetto agli schemi ordinari. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi prevista dall'art. 36 del cod. cons. che sancisce la nullità delle clausole considerate vessatorie ai sensi degli artt. 33 e 34 del medesimo testo normativo, stabilendo, al comma 3, che «*La nullità opera soltanto a vantaggio del consumatore e può essere rilevata d'ufficio dal giudice*». Ma si pensi, altresì, a quanto previsto dall'art. 134, comma 1, dello stesso cod. cons., laddove stabilisce la nullità di ogni patto volto ad escludere o limitare, anche in modo indiretto, i diritti riconosciuti dal consumatore dalle norme dettate in materia di vendita di beni di consumo, sancendo, altresì che «*La nullità può essere fatta valere soltanto dal consumatore e può essere rilevata d'ufficio dal giudice*».

In tali ipotesi, e nelle altre che si potrebbero richiamare, il meccanismo con cui opera il rimedio si presenta con caratteristiche tutt'affatto peculia-

---

<sup>128</sup> Sul punto cfr A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 209-210.

ri. La nullità è, infatti, qui disposta evidentemente nell'interesse di una sola parte nei cui confronti si pone in con finalità "protettiva"<sup>129</sup>. Già tale affermazione potrebbe apparire sufficiente a scardinare la tradizione distinzione tra nullità e annullabilità fondata sulla diversa dimensione dell'interesse protetto, di natura generale nel primo caso, di natura strettamente privata, nel secondo. Se così fosse, infatti, un rimedio posto nell'interesse di una sola delle parti contraenti potrebbe essere agevolmente ricondotto nell'alveo dell'annullabilità, il che si rivelerebbe coerente con una legittimazione a far valere la nullità riservata alla parte nel cui interesse l'invalidità è predisposta<sup>130</sup>.

Nondimeno, l'espresso ricorso al termine "nullità" e la previsione di una rilevabilità di tipo anche officioso non sembrano potersi attribuire ad una semplice svista del legislatore. Di qui l'esigenza di una diversa ricostruzione sistematica, suscitata anche dal fatto che una più attenta riflessione sembrerebbe smentire la facile equivalenza tra nullità di protezione e interesse individuale<sup>131</sup>. In realtà, se ben si guardano le esigenze che hanno ispirato l'introduzione delle descritte ipotesi di patologia negoziale, ci si avvede come, in realtà, essere sembrerebbero preordinate a tutelare interessi non propriamente individuali, ma riconducibili all'esigenza di garantire un adeguato funzionamento del mercato riequilibrando, all'interno di esso, la posizione di quei soggetti, che per motivi che non dipendono da una loro particolare condizione psicologica, ma contingenti allo stesso sviluppo dell'economica mercantile, si trovano in una condizione di inferiorità conoscitiva<sup>132</sup>.

---

<sup>129</sup> In tema di nullità di protezione cfr., tra gli altri, S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 230 ss.; S. POLIDORI, *Nullità di protezione e interesse pubblico*, in *Rass. dir. civ.*, 2009, 1019 ss.; V. SCALISI, *Nullità e inefficacia nel sistema europeo dei contratti*, cit., 489 ss.; ID., *Autonomia privata e regole di validità: le nullità conformative*, in *Il contratto in trasformazione. Invalidità e inefficacia nella transizione al diritto europeo*, Milano, 2011, 377 ss.; A. GENTILI, *Le «nullità di protezione»*, in *Europa dir. priv.*, 2011, 77ss. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 322 ss.; A. LA SPINA, *Destruazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 253 ss.; G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 187 ss.

<sup>130</sup> Ed, infatti, le nullità previste dall'art. 127 del D.lgs. 1° settembre 1993, n. 385 (TUB), per la violazione delle norme che regolano la forma ed il contenuto dei contratti stipulati dagli Istituti di credito con i propri clienti erano state, in un primo momento, ricondotte nell'ambito della categoria dell'annullabilità. In tal senso cfr. M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 339.

<sup>131</sup> Sul punto cfr. le riflessioni di G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 195 ss.

<sup>132</sup> In tal senso cfr. S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 234; G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 198 ss.; A. LA SPINA, *Destruazione della nullità e inefficacia ade-*

Non si tratta, in buona sostanza, di attribuire ai contraenti strumenti per far valere eventuali vizi che abbiano inficiato il processo di formazione della volontà individuale, ma di reagire ad una condizione strutturale e generale dell'economia che, in mancanza di correttivi, si ritorcerebbe a danno di quei soggetti che, proprio in virtù di tali inevitabili assetti, si trovano in una condizione di inferiorità conoscitiva idonea ad alterarne la consapevolezza delle scelte. Ecco allora che l'interesse alla tutela del quale è preordinato il rimedio si dimostra essere anche qui di natura sostanzialmente superindividuale, esprimendosi nell'esigenza di garantire un ordinato e consapevole sviluppo dell'economia e del mercato<sup>133</sup>.

In quest'ottica, la necessità di far convivere la rilevanza d'ufficio dell'invalidità con la legittimazione relativa attesta la natura non soltanto individuale dell'interesse sotteso al rimedio, ma la sua connotazione eminentemente pubblicistica di salvaguardia di un certo assetto del mercato. Interesse che forse sarebbe stato compromesso laddove la facoltà di azionare il rimedio sarebbe stata rimessa integralmente alla parte debole, le cui scelte, come abbiamo visto, potrebbero essere condizionate dalla inevitabile condizione di inferiorità conoscitiva.

Se questa sembra essere la più corretta e condivisa ricostruzione sistematica del rimedio, essa, tuttavia, si rivela certamente problematica laddove si passi a confrontare tale modello di nullità con il modello tradizionalmente fatto proprio dalla legislazione del codice civile<sup>134</sup>. L'introduzione di un modello di nullità che esplicitamente ammette, quale sua configurazione ordinaria, la relatività della legittimazione, rappresenta infatti un'ulteriore scossa alla tradizionale relazione esistente tra nullità ed inefficacia. Riesce difficile, anche in questo caso, conciliare l'assoluta improduttività degli effetti che caratterizza il negozio nullo con le illustrate limitazioni a farne valere l'invalidità.

Tutto ciò, come accennato, sembra dover condurre ad un ripensamento della categoria della nullità, la cui ricostruzione, sul piano concettuale, deve forse abbandonare le tradizioni impostazioni esegetiche di tipo strut-

---

guata, cit., 257-258.

<sup>133</sup> Sugli obiettivi della nuova disciplina dei contratti del consumatore rispetto al funzionamento del mercato comunitario, cfr. M. BARCELLONA, *I nuovi controlli sul contenuto del contratto e le forme della sua eterointegrazione: Stato e mercato nell'orizzonte europeo*, in *Europa dir. priv.*, 2008, 33 ss.; A. PLAIA, *La garanzia convenzionale nella vendita al consumo*, in *Riv. dir. civ.*, 2005, I, 167. V. SCALISI, *Il diritto europeo dei rimedi: invalidità e inefficacia*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, 848.

<sup>134</sup> Difficoltà ben messe in evidenza da M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, 404.

turale per abbracciare un tentativo di riorganizzazione fondato sui profili assiologici del rimedio<sup>135</sup>. Il dato unificante della categoria non dovrebbe, in altri termini, essere rintracciato, nell'assoluta inefficacia dell'atto, ma nella natura dell'interesse protetto dalla norma che istituisce una previsione di nullità. In quest'ottica la nullità potrebbe essere letta come rimedio predisposto dall'ordinamento per reagire a programmazioni negoziali che esprimono valori non compatibili con i valori espressi dall'ordinamento<sup>136</sup>.

Orbene, poiché l'incompatibilità degli interessi espressi da tali programmazioni negoziali potrebbe non essere assoluta, ma variamente graduata a seconda di quali interessi di volta in volta si intendono assumere quale parametro del giudizio di nullità, anche l'inefficacia, che naturalmente non può che restare il fine ultimo del giudizio di disvalore espresso dalle previsione di nullità, dovrebbe rivelarsi conseguenza da graduare sulla base di un giudizio di adeguatezza. Più precisamente l'inefficacia dovrebbe investire quegli aspetti del negozio che si pongono in contrasto con gli interessi protetti e lasciare indenni i profili rispetto ai quali non sembrano emergere criticità<sup>137</sup>.

Una simile ricostruzione sembrerebbe peraltro trovare conferma sul piano del diritto positivo dall'analisi dei casi con cui in precedenza si è tentato di dimostrare l'indiscutibile rilevanza, per il sistema giuridico del negozio nullo. Abbiamo visto, infatti, che il negozio nullo, diversamente dal negozio inesistente è preso in considerazione dall'ordinamento che vi attribuisce però una qualificazione in termini di nullità all'esito di un giudizio di valore (*rectius* di disvalore). Tale qualificazione è evidentemente preordinata alla negazione, in tutto o in parte, degli effetti divisati nel programma negoziale che non si ritiene meritevole di accoglimento<sup>138</sup>.

Sarebbe un errore, tuttavia, ritenere che tale negazione debba necessariamente porsi in termini assoluti, non fosse altro perché una simile constatazione si rivelerebbe smentita dal dato positivo. Si sono esaminate, al

---

<sup>135</sup> E' questa la prospettiva da cui si pone A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 46 ss.

<sup>136</sup> In tal senso, come abbiamo visto, anche V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331; R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 875 ss.

<sup>137</sup> «L'inefficacia, conseguente al giudizio di disvalore *sub specie nullitatis*, ha, quindi, la funzione di inibire esclusivamente le trasformazioni giuridiche che possono determinare la lesione dell'interesse che si intende proteggere, o la realizzazione dell'interesse che si intende avversare». Così A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit. 356.

<sup>138</sup> In questa prospettiva V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331; R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 875 ss.

riguardo, alcune ipotesi nelle quali il legislatore ammette un recupero degli effetti derivanti da una programmazione nulla, ipotesi che, per la loro ricorrenza, non sembrerebbero potersi relegare a mere eccezioni ad un regola generale.

Anzi, se ben si guarda alle ipotesi prese in considerazione, ci si può avvedere che la tutela in certi casi accordata agli effetti derivanti da programmazioni nulle o la negazione, in altri casi, della tutela restitutoria che dovrebbe invece accompagnare l'esecuzione di accordi nulli si rivela pienamente coerente con il giudizio di disvalore che l'ordinamento esprime rispetto ad una data manifestazione di autonomia negoziale<sup>139</sup>. Si pensi, ad esempio, alla nullità del contratto di lavoro per cause diverse dall'illiceità dell'oggetto e della causa, in costanza della quale l'art. 2126 del cod. civ. accorda comunque al lavoratore il diritto alla retribuzione per le prestazioni eseguite. In questi casi l'esigenza di tutela della parte debole del rapporto implica necessariamente il riconoscimento della tutela del diritto alla retribuzione e prevale sul giudizio di disvalore emesso nei confronti della programmazione nulla<sup>140</sup>.

Laddove, invece, sia tale giudizio a prevalere, come nel caso appunto in cui la nullità dipenda dall'illiceità dell'oggetto o della causa, il legislatore, all'esito di un bilanciamento degli interessi in gioco, ha ritenuto di dover accordare la prevalenza all'esigenza di integrale rimozione degli effetti derivanti dalla programmazione nulla, inibendo al lavoratore la facoltà di richiedere la retribuzione per quanto prestato. La regola posta dal legislatore si rivela, in buona sostanza, coerente con l'entità del contrasto esistente tra programmazione invalida e interessi dell'ordinamento<sup>141</sup>.

Nella stessa direzione va letta l'inibizione alla tutela restitutoria prevista dall'art. 2035 del cod. civ. nel caso in cui le prestazioni eseguite in forza del contratto nullo si rivelino contrarie al buon costume. In questo caso il giudizio di riprovevolezza che investe il programma negoziale in contra-

---

<sup>139</sup> In tal senso cfr. le riflessioni di A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 155.

<sup>140</sup> Sul punto cfr. sempre A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 220. Conseguentemente, rileva l'Autrice, è proprio la stipulazione del contratto nullo a rivelarsi presupposto indefettibile per il riconoscimento del diritto alla prestazione retributiva, contributiva e previdenziale. In tal senso si richiamano anche Cons. Stato, Sez. IV, 14 maggio 2007, n. 2396, in *Foro amm. CDS*, 2007, 1452; Cons. Stato, Sez. IV, 18 dicembre 2006, n. 7639, in *Foro amm. CDS*, 2006, 3317; Cons. Stato, Sez. IV, 15 settembre 2006, n. 5409, in *Foro amm. CDS*, 2006, 2525.

<sup>141</sup> Così si veda ancora A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 221.

sto con le regole della morale impone il diniego di tutela non solo alla parte che intenda richiedere l'adempimento della prestazione immorale, ma anche alla parte che volesse ottenere la ripetizione di quanto prestato. Di fronte al negozio immorale, in altri termini, l'ordinamento si pone in una condizione di disinteresse nei confronti di entrambe le parti del rapporto<sup>142</sup>.

Coerente con il sistema di valori espresso dall'ordinamento è anche la previsione di termini di prescrizione per l'esercizio delle azioni di restituzione anche laddove il diritto alla ripetizione derivi dalla nullità del titolo. Qui l'interesse alla stabilità ed alla certezza dei traffici giuridici impone, fermo restando il giudizio di disvalore che colpisce in negozio nullo, di prendere atto del fatto che il consolidarsi delle situazioni di fatto conseguenti all'esecuzione di un contratto nullo può porre in gioco ulteriori interessi che, con l'avanzare del tempo, possono assumere una posizione di preminenza rispetto all'esigenza di assicurare il ripristino della situazione anteriore rispetto alla esecuzione materiale della programmazione investita del giudizio di invalidità<sup>143</sup>.

L'esigenza di inibire il ripristino dello *status quo* antecedente all'esecuzione del negozio invalido può derivare, ancora, dalla necessità di garantire l'acquisto di un terzo non compromesso dal giudizio di disvalore che investe la programmazione nulla. In questo, senso devono essere lette le norme dettate in materia di pubblicità sanante poste dagli artt. artt. 2652, n. 6, e 2690, n. 3, del cod. civ., che, individuano talune ipotesi in cui, per effetto della trascrizione, la sentenza di nullità non travolge gli acquisti compiuti dai terzi<sup>144</sup>.

Il variegato panorama che si è ora tratteggiato dimostra allora la sostanziale coerenza con il giudizio di disvalore espresso sulla programmazione nulla della permanenza di alcuni effetti ad essa riconducibili. Il che dovrebbe condurre ad affermare che l'inefficacia connessa ad una pro-

---

<sup>142</sup> In tal senso cfr. le riflessioni di A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 194; In senso analogo cfr. anche S. DELLE MONACHE, *Il negozio immorale tra negazione dei rimedi restitutori e tutela proprietaria. Per una riflessione sul problema traslativo dei diritti*, cit., 230 ss.

<sup>143</sup> Rileva, infatti, sempre A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 200, che «il legislatore non può esimersi, anche con riferimento a questa materia, dall'operare un bilanciamento tra il valore protetto mediante la norma la cui violazione ha comportato la nullità e l'interesse, parimenti fondamentale nel sistema, alla stabilità e certezza delle situazioni giuridiche».

<sup>144</sup> Sul punto si veda ancora A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 164.

grammazione nulla dovrebbe sempre essere graduata in funzione dell'interesse che la singola previsione di invalidità è diretta a tutelare. Nel caso in cui la tutela di tale interesse si riveli incompatibile con la realizzazione degli effetti divisati nella programmazione nulla, il giudizio di invalidità non potrà che avere, quale esito inevitabile, l'inefficacia del vincolo.

Nel caso, però, in cui la programmazione nulla sia in grado di far emergere interessi ulteriori e diversi rispetto a quelli investiti del giudizio di disvalore e per i quali è predisposto il rimedio dell'invalidità, la conservazione di tali effetti ed il riconoscimento di una loro rilevanza sul piano del diritto sembrano essere anch'esse conseguenze altrettanto inevitabili. Ed è con questa consapevolezza che, all'esito dell'analisi dei profili civilistici della disciplina dell'invalidità, si intende affrontare il problema della rilevanza del negozio invalido in seno al diritto tributario e, più precisamente, in seno alla costruzione delle fattispecie d'imposta.





### CAPITOLO III

## L'INVALIDITÀ NELLE IMPOSTE INDIRETTE

SOMMARIO: 1. Rilevanza del contratto e disciplina del presupposto nelle imposte di bollo e di registro - 2. Il regime degli atti invalidi nell'imposta di registro - 3. I tentativi di giustificare la tassazione dell'atto invalido - 4. Una possibile soluzione all'apparente incoerenza del sistema - 5. L'invalidità negoziale nell'imposta sulle successioni e donazioni.

1. *Rilevanza del contratto e disciplina del presupposto nelle imposte di bollo e di registro* - Esaurita l'analisi dei profili civilistici dell'invalidità negoziale si rende ora possibile verificarne la rilevanza in seno alle singole fattispecie d'imposta. Sebbene, infatti, il collegamento tra emersione della materia imponibile ed effetti degli atti di autonomia privata rappresenti certamente un dato non suscettibile di discussione<sup>1</sup>, esso si atteggia, tuttavia, assai diversamente a seconda del prelievo di volta in volta preso in esame. Di conseguenza, uno studio sui riflessi dell'invalidità negoziale nella dimensione sostanziale del rapporto d'imposta sembra necessariamente dover considerare distintamente le diverse fattispecie di prelievo, principiando dall'esame di quelle nelle quali il rinvio, nella disciplina del presupposto, agli effetti degli atti di autonomia privata appare di più immediato riscontro. Il pensiero va, con tutta evidenza, all'imposta di bollo disciplinata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e, soprattutto, all'imposta di registro istituita dal T.U. n. 131/1986<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Come già osservato, la crescente dipendenza dai contratti e dai relativi effetti o forme di esecuzione nella dinamica impositiva è stata posta in luce da G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, cit., 369 ss.; P. M. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta. Il problema della "titolarità ingannevole" di redditi*, cit., 83. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., *passim*; A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 58.; ID., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in *Rass. trib.*, 2014, 961 ss.; Sui rapporti tra autonomia privata e diritto tributario anche P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria*, cit., 727 ss.

<sup>2</sup> Al riguardo cfr. A. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit., 967.

Nel primo caso, ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 642/1972, l'imposta si applica sugli atti, documenti e registri indicati nella tariffa allegata al citato decreto, in quanto formati sul territorio dello Stato (atti soggetti all'imposta sin dall'origine), ovvero nel caso in cui siano presentati per la registrazione (in caso d'uso). Più nel dettaglio, per quanto qui d'interesse, sono soggetti all'imposta sin dall'origine gli atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali, gli estratti di qualunque atto o documento e le copie dichiarate conformi all'originale (art. 1, Tariffa Allegata, parte prima); le scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni anche unilaterali, con le quali si creano, modificano, estinguono, accertano o documentano rapporti giuridici di ogni genere e specie (art. 2, Tariffa Allegata, parte prima). È evidente, quindi, il richiamo, nella configurazione del presupposto del tributo, alla fattispecie negoziale<sup>3</sup>.

Tributo di antica tradizione<sup>4</sup>, nonostante la sua apparente semplicità, l'imposta di bollo ha suscitato, in passato, l'interesse degli studiosi, animati dal desiderio di offrirne una compiuta ricostruzione, anche perché, per certi aspetti, il prelievo si presenta di difficile inquadramento sistematico. La coesistenza di ipotesi caratterizzate dall'applicazione del tributo in misura fissa e di ipotesi caratterizzate dall'applicazione in misura proporzionale, ha reso, infatti, dubbio se collocare il prelievo tra le tasse ovvero tra le vere e proprie imposte. Si è così affermata una lettura tendente a valorizzare il bollo non quale autonoma fattispecie di prelievo, ma quale strumento per la riscossione di tributi, da qualificarsi, a seconda dei casi, o come tasse o come vere proprie imposte<sup>5</sup>.

In ogni caso, va qui sottolineato che il contratto, laddove viene assunto nella definizione del presupposto dell'imposta di bollo, non rileva tanto per il contenuto o per gli effetti ad esso connessi, quanto, invece, nella sua materialità, ossia quale documento. Il che, nella sostanza, ci porta ad escluderne la rilevanza come atto d'autonomia per l'integrazione del presupposto del tributo<sup>6</sup>. Nessun rilievo, pertanto, sembra poter assumere,

---

<sup>3</sup> Sull'imposta di bollo cfr. N. D'AMATI, *Bollo (imposta di)*, in *Dig. IV, disc. priv. sez. comm. II*, Torino, 1987, 254 ss.; ID., *Teoria generale dell'imposta di bollo*, Torino, 1957; A. BERLIRI, *La legge di bollo*, Milano, 1953; ID., *Bollo (imposta di)*, in *Enc. dir.*, V, Milano, 1959, 500 ss.; C. COCO, *Bollo (imposta di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, V, Roma, 1988; P. PURI, *L'imposta di bollo*, in A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 997 ss.; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 832 ss

<sup>4</sup> Così G. FALSITTA, M. BEGHIN, *I tributi erariali "minori"*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2014, 1016.

<sup>5</sup> In tal senso si esprime A. BERLIRI, *Bollo (imposta di)*, cit., 505.

<sup>6</sup> Al riguardo cfr. A. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, ti-*

nell'ambito dell'imposta di bollo, l'eventuale invalidità dell'atto, dovendo esso essere considerato esclusivamente (o quasi) nel suo aspetto materiale.

Diverso, e certamente più interessante per la nostra analisi, è il caso dell'imposta di registro. Prelievo di antica e nobile tradizione, tanto da essersi meritato l'appellativo di "regina delle imposte"<sup>7</sup>, l'imposta di registro, nella sua moderna formulazione, fa la sua comparsa in Francia sul finire del XVIII secolo quale risultato della semplificazione tributaria operata nel periodo rivoluzionario<sup>8</sup>. In tale veste essa è recepita in Italia nella metà del secolo XIX dalla legislazione del neonato stato unitario, ove si caratterizza per un progressivo processo di affinamento nella tecnica normativa di individuazione del presupposto<sup>9</sup>. Passaggio fondamentale, in questo percorso, forse ancora oggi in divenire, è il R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, essendo le previsioni contenute nel Testo unico n. 131/1986 oggi vigente, il risultato delle ampie riflessioni maturate in costanza della vecchia "legge di registro".

Il legislatore, nell'individuare l'oggetto dell'imposta, distingue tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, per i quali, a seconda dei casi, è prevista l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale o fissa, gli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso e gli atti non soggetti a registrazione (art. 1, T.U. n. 131/1986). Più nel dettaglio, sono innanzitutto

---

*mori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit., 967.

<sup>7</sup> L'espressione è di G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., VIII.

<sup>8</sup> Un'esauriente analisi degli antecedenti storici dell'imposta di registro è svolta da G. FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta di registro tra tradizione ed evoluzione*, in *Rass. trib.*, 2013, 955 ss. Egli osserva che nella Francia del periodo prerivoluzionario esistevano, accanto ad alcuni diritti di "signoraggio" di origine chiaramente feudale, applicati in occasione dei trasferimenti di proprietà tra vivi o *mortis causa*, alcune varieguate forme di prelievo di natura più propriamente tributaria a favore della corona. Si trattava, da un lato, di alcune tasse tipicamente d'atto, ossia dovute per il servizio di registrazione (il *droit de sceu*, istituito nel 1319 ed inizialmente diretto a remunerare il servizio dei pubblici ufficiali incaricati di apporre il sigillo sugli atti, il *droit de controle*, istituito nel 1581 ed il *droit de insinuation*, istituito nel 1534) e dall'altro della *centième dernier*, introdotta da Luigi XIV nel 1703 sui trasferimenti dei diritti immobiliari. Tali imposte, rileva l'Autore, vennero abrogate con il decreto 19 dicembre 1790 n. 5, poi riformato con l'introduzione, nel 1798, con la legge del 22 frimaio dell'anno VII, della prima vera e propria imposta di registro. Sui prelievi previgenti l'imposta di registro si vedano anche P.L. CHAMPIONNIÈRE, P.P. RIGAUD, *Traité des droit d'enregistrement*, I, Bruxelles, 1852, 9 ss.; A. WHAL, *Traité de droit fiscal*, I, 1, Paris, 1902, 58 ss.

<sup>9</sup> Osserva sempre G. FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta di registro tra tradizione ed evoluzione*, cit., 955 ss., che mentre la legge 21 aprile 1862, n. 585 ripeteva quasi letteralmente le disposizione della legge 22 frimaio dell'anno VII, nel R.D. 17 luglio 1866, n. 3121 e nel successivo R.D. 13 settembre 1874, n. 2076 risultano maggiormente sottolineati i rapporti di necessaria integrazione della legge con la tariffa.

soggetti a registrazione in termine fisso gli atti scritti indicati nella parte I della tariffa allegata al citato Testo Unico, nonché i contratti verbali di locazione o affitto di immobili e di trasferimento o affitto di aziende. Sono poi sottoposte all'obbligo di registrazione in termine fisso anche alcune operazioni di riorganizzazione societaria e gli atti formati all'estero aventi ad oggetto il trasferimento o la locazione di immobili o di aziende esistenti nel territorio dello Stato (art. 2, T.U. n. 131/1986)<sup>10</sup>.

L'indice di capacità contributiva colpito dal prelievo sembra, quindi, doversi rinvenire nel passaggio di ricchezza che si manifesta in via indiretta mediante il trasferimento di un diritto conseguente all'adozione degli atti soggetti all'obbligo di registrazione. Il tributo, in questo senso, si atteggia come vera e propria imposta, per quanto nella previsione di ipotesi caratterizzate dall'applicazione in misura fissa permanga un'eco della sua originaria natura di tassa, intesa quale corrispettivo per il servizio di registrazione prestato dall'Amministrazione al fine di attribuire giuridica certezza agli atti di trasferimento della ricchezza<sup>11</sup>.

Indubbio rilievo sembrano, quindi, assumere, per l'individuazione dell'oggetto dell'imposta, gli atti di autonomia privata, sebbene qui il termine "atto" sia impiegato in una accezione piuttosto ampia, comprensiva non solo di atti di natura negoziale, ma anche di atti di natura amministrativa o giurisdizionale, come pure di operazioni e manifestazione di volontà che non si estrinsecano in forma scritta<sup>12</sup>. In ogni caso, a differenza di quanto accade nell'imposta di bollo, qui l'atto viene in considerazione non quale mero documento (*instrumentum*), ma con riferimento agli effetti giuridici che lo stesso è suscettibile di produrre (*gestum*)<sup>13</sup>. In tal senso depone

---

<sup>10</sup> Non vi è invece obbligo di chiedere la registrazione per gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso. In tali ipotesi, tuttavia, l'atto può essere utilizzato ai fini dell'emanazione di provvedimento amministrativo soltanto previa registrazione (art. 6 del T.U. n. 131/1986). Gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso sono indicati nella parte II della Tariffa: tra questi si ricordano le scritture private aventi ad oggetto cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette ad IVA, nonché gli atti individuati mediante rinvio ad altre disposizioni, formati mediante corrispondenza. Gli atti non soggetti a registrazione, infine, possono essere registrati da chiunque vi abbia interesse (cd. registrazione volontaria) ed in tal caso l'imposta si applica in misura fissa (art. 7 del T.U. n. 131/1986). Su tali profili cfr. N. DOLFIN, *Le imposte di registro, ipotecarie e catastali*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 904-905; M. GALLO, *Le imposte sui trasferimenti di ricchezza*, in G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Padova, 2015, 294.

<sup>11</sup> Così N. DOLFIN, *Le imposte di registro, ipotecarie e catastali*, cit., 903; M. GALLO, *Le imposte sui trasferimenti di ricchezza*, cit., 292.

<sup>12</sup> Così N. DOLFIN, *Le imposte di registro, ipotecarie e catastali*, cit., 903.

<sup>13</sup> Così, G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 76, In tal senso si esprimono tra gli altri anche F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*,

l'art. 20 del citato Testo Unico, laddove, nel dettare i criteri di applicazione dell'imposta, rinvia espressamente agli effetti giuridici degli atti sottoposti all'obbligo della registrazione. La norma, tuttavia, nella sua attuale formulazione, è il frutto di un lento percorso evolutivo che, nel corso dei decenni, ha visto contrapposti orientamenti diversi.

Pur non essendosi, infatti, mai negato il fondamentale collegamento esistente tra il prelievo e gli effetti dell'atto sottoposto a registrazione, solo con l'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (poi riprodotto nell'art. 20 dell'attuale Testo Unico), è stato definitivamente consacrato il rinvio agli effetti propriamente "giuridici" degli atti soggetti all'imposta. In precedenza, l'art. 8 del R.D. n. 3269/1923, nel disporre l'applicazione delle tasse in base agli effetti dell'atto anche laddove non vi corrispondesse il titolo o la forma apparente, non sembrava chiarire se con l'impiego del termine "effetti" si intendesse rinviare agli effetti giuridici dell'atto, ovvero, piuttosto, come fu sostenuto da un'autorevole corrente di pensiero, ai suoi effetti meramente economici. Negli stessi, ambigui, termini, si esprimevano, d'altro canto, i testi normativi previgenti<sup>14</sup>.

In assenza di precise indicazioni desumibili dal testo normativo, ai primi commentatori era apparso inevitabile ancorare la determinazione del prelievo agli effetti dell'atto così come previsti ed individuati dalla legislazione civile. D'altra parte, si affermava, era proprio lo stretto collegamento esistente tra presupposto d'imposta e atto giuridico da sottoporre a registrazione a rendere tale forma di prelievo più "nobile" rispetto, ad esempio, alle imposte sui redditi il cui presupposto era all'epoca caratterizzato dal rinvio a fenomeni di natura esclusivamente economica<sup>15</sup>. Ciò tradiva, in realtà, la scarsa considerazione che gli studiosi degli altri rami del diritto riservavano alla materia fiscale, cui non era ancora pienamente riconosciuta la dignità di disciplina giuridica. Di qui l'esaltazione

---

in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 97; P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 746;

<sup>14</sup> L'art. 8 del R.D. n. 3269/1923 riprendeva, infatti, il contenuto dell'art. 6 della legge 14 luglio 1866 che disponeva che «*Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, quando risulti che non vi corrisponda il titolo e la forma apparente*». Il precedente art. 7, della legge 21 aprile 1862, n. 585, stabiliva, dal canto suo, che «*la tassa è applicata secondo l'intrinseca natura degli atti e non secondo la loro forma apparente*». La legge francese, invece, non contemplava una disposizione analoga, eppure i commentatori avevano evidenziato come, nella applicazione dell'imposta, l'Amministrazione non dovesse ritenersi vincolata dalla denominazione dell'atto attribuita dai contraenti. Su tali profili si veda F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 44.

<sup>15</sup> Sulla "nobiltà" dell'imposta di registro cfr. G. AVEZZA, *La legge sulle tasse di registro*, Asti, 1895, 4 e 12; P. CLEMENTINI, *Le leggi sulle tasse di registro*, I, Torino, 1908, XXIII; Sul punto cfr. anche P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 46.

dell'imposta di registro alla quale era appunto riconosciuta una più elevata dignità giuridica rispetto alle altre forme di prelievo, proprio in virtù del collegamento ravvisabile tra il presupposto e il compimento di atti previsti dal diritto civile<sup>16</sup>.

Nell'applicazione dell'imposta in base agli effetti degli atti individuati dalla legge civile si esprimeva così l'idea del "primato del diritto civile" sul diritto finanziario. L'affermazione della dignità giuridica della materia fiscale dovette allora passare per la rivendicazione dell'autonomia dogmatica del diritto tributario rispetto alle altre discipline giuridiche<sup>17</sup> e tale processo si espresse, in Italia, nelle tesi autonomiste prospettate dalla cd. "Scuola di Pavia" fondata da Benvenuto Griziotti<sup>18</sup>. Secondo la tesi proposta da quest'Autore i concetti giuridici desunti da altri rami dell'ordinamento ed impiegati nella definizione di fattispecie d'imposta avrebbero dovuto essere rilette alla luce delle finalità proprie del diritto finanziario. Più nel dettaglio, essendo, il diritto tributario, finalizzato ad individuare manifestazioni di ricchezza da sottoporre al prelievo, nella interpretazione della legge fiscale, l'esegeta avrebbe dovuto privilegiare il significato economico del concetto impiegato rispetto al dato giuridico<sup>19</sup>.

Viene, in tal modo, inaugurato quello che fu definito "lo studio funzionale dei fatti finanziari" che, valorizzando il contenuto economico del prelievo si spinge ad elaborare una nozione di "causa" dell'obbligazione tri-

---

<sup>16</sup> Cfr. E. JAMMARINO, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, I, Torino, 1959, 3, che, richiamando un passo del Troplong, afferma: «Quando il fisco vuole percepire un diritto, quasi è necessario che esso si faccia dottore in leggi, all'intento di penetrare nell'infinita varietà degli atti della vita civile ... (Le leggi fiscali) non contemplan che gli oggetti materiali che colpiscono in quanto sono materie che perciò si chiamano propriamente materia imponibile ... Al contrario, la legge sul registro, ben lungi dal restringersi a questo perpetuo contatto con la materia, nelle sue investigazioni si occupa meno della cosa che del diritto sulla cosa ... D'onde la necessità per il fisco di elevarsi fino alle regioni le più astratte del diritto civile e di stabilire con quest'ultimo un'intima e onorevole associazione».

<sup>17</sup> Sulla svalutazione delle norme di diritto finanziario cfr. L. EINAUDI, *In difesa della scienza delle finanze*, in *Riforma soc.*, 1934, I, 95. Sulla tendenziale autonomia del diritto finanziario dai principi codificati negli altri settori del diritto cfr. G. MANTELLINI, *Lo stato e il codice civile*, Firenze, 1890, I, 223. Per l'affermazione della natura puramente formale della norma tributaria e quindi per la sua non giuridicità cfr., invece, V.E. ORLANDO, *Studi giuridici sul governo parlamentare*, in *Arch. giur.*, 1886, 553 ss.

<sup>18</sup> B. GRIZIOTTI, *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, 306 ss.; ID., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, ivi, 1949, 349 ss.; Per una valutazione delle tesi di Griziotti cfr. G. FALSITA, *Osservazioni sulla nascita e sullo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, cit., 356-362;

<sup>19</sup> Sulla posizione di Griziotti cfr. anche G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 202-203; G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 65.

butaria che solleciti l'interprete ad una ricerca della "funzione del prelievo", intesa in senso politico ed economico<sup>20</sup>. Lo studio del diritto finanziario, in tal modo, si salda con lo studio della scienza delle finanze, ponendosi, le due discipline, in rapporto di stretta complementarità. L'analisi delle funzioni politiche ed economiche delle singole entrate sembra, infatti, momento imprescindibile di un'interpretazione degli istituti giuridici diretta a valorizzare la sostanza economica ad essi sottostante, onde garantire l'equità del prelievo<sup>21</sup>.

Le tesi elaborate dalla Scuola di Pavia riprendono, in realtà, riflessioni maturate in Germania negli anni trenta del secolo scorso e tendenti ad esaltare gli "scopi" del diritto tributario<sup>22</sup>. In un contesto fortemente influenzato dalla profondissima crisi economica susseguente alla disastrosa esperienza del primo conflitto mondiale si afferma, infatti, una visione fortemente sostanzialistica del fenomeno fiscale, diretta a valorizzare la realtà economica dei fatti assunti a presupposto del prelievo eventualmente anche in contrasto con la forma giuridica in cui tali fatti sono presi in considerazione negli altri rami dell'ordinamento<sup>23</sup>.

Quest'esigenza, per la verità, nell'esperienza tedesca non rimane confinata nelle riflessioni della dottrina, ma si traduce nell'adozione di norme espressamente dirette ad assicurare la prevalenza del significato economico dei rapporti nell'interpretazione della norma tributaria. Le istanze sollevate dalla dottrina si traducono, infatti, nell'emanazione del § 4 dell'*Abgabenordnung* del 1919, poi confluito nell'art. 9 della legge 22 maggio 1931 (*Reichsabgabenordnung*), che così recita: «*Nell'interpretazione della legge devono essere tenuti presenti il relativo scopo, il significato economico e lo sviluppo dei rapporti*». In tal modo, il trionfo della *Interessenjurisprudenz* (giurisprudenza degli interessi) sulla *Begriffsjurisprudenz* (giurisprudenza dei concetti) viene espressamente riconosciuto al livello normativo<sup>24</sup>.

---

<sup>20</sup> Cfr. B. GRIZIOTTI, *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, cit., 361; sul concetto di causa nel diritto finanziario, cfr. D. JARACH, *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II, 55.

<sup>21</sup> Al riguardo cfr. le riflessioni a commento di G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 204; G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 65.

<sup>22</sup> E. BECKER, *Zur Auslegung der Steuergesetz*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1924, 166 ss.; ID., *Reichsabgabenordnung*, VI ed., Berlin, 1928, 37 ss.; ID., *Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, I, 155 ss.; ID., *Applicazione della legge d'imposta secondo criteri economici obiettivi*, ivi, 1937, II, 220 ss.

<sup>23</sup> Così G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 64.

<sup>24</sup> Tale disposizione è poi sostituita con il par. 1 dello *Steueranpassungsgesetz* del 16 ottobre 1934 che recita: «*Le leggi tributarie devono interpretarsi secondo la concezione della vita nazionalsocialista. A tal fine si prendono in considerazione la concezione popolare, lo scopo e il significato*

In Italia, invece, le tesi proposte dalla Scuola di Pavia non trovano analogo riscontro nell'evoluzione normativa. Ed è allora proprio nella norma contenuta nell'art. 8 della legge di registro del 1923 che gli studiosi che si richiamano all'impostazione prospettata da Benvenuto Griziotti vedono una implicita conferma, sul piano normativo, delle tesi elaborate dal Maestro. Si afferma, pertanto, che nell'individuazione degli effetti degli atti da sottoporre all'obbligo del registro non si deve guardare agli effetti previsti dalla legge civile, ma agli effetti economici, e che, in presenza di atti giuridicamente distinti, ma economicamente equivalenti, debba applicarsi un'eguale imposizione<sup>25</sup>.

Quest'impostazione è il frutto degli studi e delle riflessioni di Dino Jarach, brillante allievo di Benvenuto Griziotti, poi costretto ad espatriare in Argentina per sfuggire alle odiose persecuzioni razziali dei nazionalsocialisti. Riprendendo le argomentazioni formulate dal Maestro, infatti, l'Autore giunge ad affermare il potere di disconoscere la forma giuridica impiegata dalle parti nella regolamentazione dei propri interessi per penetrarne, ai fini di una corretta imposizione, la sostanza economica<sup>26</sup>. Si tratta, evidentemente, di un'impostazione che prospetta notevoli implicazioni antielusive<sup>27</sup>.

Ai sostenitori dell'interpretazione "funzionale" della legge tributaria, tendente ad ammettere la possibilità di valorizzare gli effetti "economici" degli atti sottoposti all'obbligo del registro, si oppongono, però, i sostenitori della tesi "tradizionale", diretta a riaffermare la centralità della forma giuridica degli atti presentati per la registrazione. Secondo tali Autori, in-

---

*economico della norma tributaria e lo sviluppo dei rapporti. La stessa disposizione si applica all'apprezzamento delle situazioni di fatto».* Per una ricostruzione delle tesi di E. Becker cfr. G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 199 ss.; ID., *Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 413 ss.

<sup>25</sup> Cfr. B. GRIZIOTTI, *Il principio della realtà economica negli articoli 8 e 68 della legge di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, 202 ss. (nota a Comm. Prov. imposte di Pavia, 5 maggio 1939). Secondo l'Autore, infatti, l'art. 8 della legge di registro, per il quale le tasse dovevano essere «applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente» doveva essere rivolto alla realtà economica del fatto. «La tangente fiscale», si concludeva, «non può cadere che sull'arrosto, e non sul fumo spettante al contribuente, per virtù della decisione giudiziale» Sul punto cfr. sempre G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit. 205; G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit. 65-66.

<sup>26</sup> Così D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937, 29 ss.; al riguardo cfr. G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 66.

<sup>27</sup> Cfr. sempre D. JARACH, *I contratti a gradini e l'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, II, 79 ss. (nota a Cass., 9 maggio 1979, n. 2658).



fatti, l'applicazione dell'imposta in base agli effetti giuridici si porrebbe a garanzia del rispetto del principio di legalità cui deve ispirarsi la disciplina del fenomeno impositivo, non potendosi ammettere che l'individuazione del presupposto sia rimessa ad arbitrarie valutazioni di equivalenza economica di fattispecie caratterizzate da profili giuridici assolutamente diversi<sup>28</sup>.

Si afferma, infatti, che se il legislatore ha predisposto percorsi giuridici differenti per raggiungere un medesimo risultato economico, e la legge fiscale prevede differenti livelli d'imposizione con riferimento a ciascuno di tali percorsi, l'interprete non può ritenersi chiamato ad individuarne uno identico sulla base di valutazioni personali di tipo discrezionale, essendo una simile attività evidentemente rimessa alla potestà della legge. Il prelievo, in buona sostanza, non può che essere, nell'ottica di tali commentatori, rigorosamente ancorato alla forma giuridica degli presentati per la registrazione<sup>29</sup>.

Ebbene lo stesso legislatore, nel richiamarsi, con la nuova formulazione della norma, agli effetti "giuridici" degli atti soggetti a registrazione, pare aver definitivamente chiarito il significato del rinvio sconfessando la tesi proposta dall'interpretazione funzionale<sup>30</sup>.

2. *Il regime degli atti invalidi nell'imposta di registro* - Il collegamento tra gli effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione e l'obbligo di corrispondere il prelievo sembrerebbe, con il nuovo Testo Unico, non più suscettibile di essere messo in discussione. Il prelievo, alla luce dell'evoluzione normativa che si è avuto modo di illustrare, sembrerebbe inevitabilmente connesso agli effetti dell'atto previsti dalla legge civile, ossia a quegli effetti cui la legge civile assicura la protezione dell'ordinamento predisponendo idonei mezzi di tutela nel caso in cui le prescrizioni contenute nell'atto d'autonomia non vengano spontaneamente osservate.

Se così è, sorprende allora che il T.U. n. 131/1986, all'art. 38, abbia confermato la regola per cui l'invalidità dell'atto non dispensa dall'obbligo di

---

<sup>28</sup> Su tutti cfr. A. UCKMAR, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1937, 388; ID., *La legge di registro*, Padova, 1958, I, 188 ss.; A. BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, I, 161 ss.; ID., *Le leggi di registro*, Milano, 1961, 142 ss.

<sup>29</sup> Così A. BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro*, cit., 179; Sul punto cfr. G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 68-69; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 249.

<sup>30</sup> Così G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 69; B. SANTAMARIA, *Registro (imposta di)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1988, 545.

chiederne la registrazione, potendo al più, rappresentare la fonte di un diritto al rimborso del contribuente della quota d'imposta eccedente la misura fissa, peraltro, nel solo caso in cui tale invalidità sia stata accertata dal giudice civile con sentenza passata in giudicato e che la stessa non sia dipesa da cause riconducibili al comportamento dei contraenti. Tale regola, infatti, nell'affermare esplicitamente l'irrelevanza della invalidità dell'atto per l'integrazione del presupposto dell'imposta, sembra rivelarsi sostanzialmente incompatibile con quanto previsto dall'art. 20 dello stesso Testo Unico che, invece, prevede l'applicazione del prelievo proprio in relazione agli effetti giuridici. D'altra parte, tale regola non è certo una novità della nuova disciplina, ma rappresenta uno dei tradizionali criteri di applicazione del tributo in esame.

Come noto, la legge di registro del 1923 contemplava anch'essa una disposizione sulla tassazione degli atti invalidi<sup>31</sup>, stabilendo, all'art. 11, che «*le tasse stabilite dalla legge sono dovute anche nei casi di registrazione di atti comunque nulli, salva la restituzione nei casi tassativamente indicati dall'art. 14*». L'art. 12, d'altra parte, sanciva il principio secondo il quale le tasse regolarmente percepite non potevano essere restituite in caso di riforma, risoluzione, rescissione, o per l'effetto di condizione risolutiva alla quale l'atto fosse sottoposto, e comunque in dipendenza di ogni ulteriore caso se non quelli espressamente stabiliti dalla legge. Infine, l'art. 14 disponeva che «*Dalle disposizioni dell'art. 12 si eccettuano: ... 2) gli atti dichiarati nulli con sentenza pronunciata in contraddittorio tra i contraenti e passata in giudicato, per vizio radicale che, indipendentemente dalla volontà e dal consenso delle parti, induca la nullità dell'atto sin dalla sua origine*»<sup>32</sup>. Il sistema delineato dalla legge del 1923 presentava, quindi, caratteristiche sostanzialmente analoghe a quelle attuali.

Va, invece, osservato come, nei Testi Unici precedenti il R.D. n. 3269/1923, la condizione dell'atto invalido non fosse altrettanto chiaramente

---

<sup>31</sup> Sulla tassazione dell'atto invalido nella vigenza del R.D. n. 3269/1923 cfr., tra gli altri, C. PODESTÀ, *Regime fiscale degli atti nulli e delle relative ratifiche e rinnovazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1939, I, 48 ss.; D. JARACH, *Atti nulli e imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1938, II, 153 ss. B. GRIZIOTTI, *Il regime della legge di registro per gli atti nulli, annullabili e revocabili nel controllo dell'interpretazione funzionale*, ivi, 1941 II, 260 ss.; A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, cit., 139; F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 77, ss.; E. JAMMARINO *Commento alla legge sulle imposte di registro*, cit. 37.

<sup>32</sup> Per la giurisprudenza formatasi sul tema nella vigenza del R.D. n. 3269/1923 cfr., tra le altre, Cass., 17 giugno 1966, n. 1559 e Cass., 29 ottobre 1966, n. 2711, entrambe in *Foro it.*, 1967, I, 572 ss.

te definita<sup>33</sup>. Il T.U. del 1897, infatti, non contemplava una norma corrispondente all'art. 11 del R.D. del 1923, ma soltanto disposizioni che riproducevano il contenuto dell'art. 12 e dell'art. 14, n. 2. L'Art. 9, infatti, prevedeva che «*Le tasse di registro regolarmente percepite in conformità della presente legge non potranno essere restituite, qualunque siano gli eventi ulteriori, fuorché nei casi da essa legge previsti*», mentre l'art. 11, n. 2, riproduceva testualmente il contenuto dell'art. 14, n. 2, della legge del 1923. L'art. 9 del T.U. del 1897 trovava, peraltro, un illustre precedente nell'art. 60 della legge del primo anno VII, che, come abbiamo, aveva istituito l'imposta di registro in Francia<sup>34</sup>.

Già la dottrina francese era stata, pertanto, portata ad interrogarsi sul regime fiscale da riservare agli atti invalidi nel sistema dell'imposta di registro. In questo contesto, le soluzioni elaborate in Francia si fondarono sulla ben nota distinzione tra *nullità assoluta* e *nullità relativa*. Riprendendo le osservazioni formulate nel capitolo precedente, va, infatti, ricordato come il *code civil* del 1804 conoscesse una distinzione tra atti "*nulli di pieno diritto*" (*nullità assoluta*), e atti suscettibili di essere dichiarati nulli mediante l'esercizio del potere di impugnazione previsto dall'art. 1117 (*nullità relativa*)<sup>35</sup>. Come abbiamo visto, inoltre, il concetto di nullità assoluta, nell'elaborazione scientifica francese, si era andato progressivamente sovrappo-  
nendo al concetto di inesistenza, che nato per superare il rigido principio "*pas de nullité sans text*", aveva finito per estendersi a tutti i casi in cui il negozio si rivelasse carente sotto il profilo strutturale<sup>36</sup>.

Così, fu proprio nella distinzione tra "*nullità assoluta*" (intesa, sostanzialmente, nel senso di inesistenza) e "*nullità relativa*" che la dottrina francese individuò la soluzione al problema della tassazione degli atti invalidi. Si affermò, infatti, che mentre per gli atti affetti da nullità assoluta non sarebbe stata concepibile alcuna forma di imposizione, gli atti affetti da nullità relativa, essendo suscettibili di produrre effetti sino all'avvenuto accertamento del vizio, avrebbero senz'altro dovuto scontare l'imposizione<sup>37</sup>.

---

<sup>33</sup> Così F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 79.

<sup>34</sup> Sul punto cfr. sempre F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 82.

<sup>35</sup> Sul tema si rinvia nuovamente all'approfondita analisi storica di M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 101 ss.

<sup>36</sup> Sulla regola "*Pas de nullité sans text*" si vedano i già richiamati M. PLANIOL, G. RIPERT, *Traité élémentaire de droit civil*, cit., n. 246; J. GHESTIN, *Traité de droit civil. Le contrat: formation*, cit., 866.

<sup>37</sup> Sul punto si vedano le osservazioni di F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi*

Tale inquadramento, nell'ottica dei commentatori, garantiva che la tassazione dell'atto seguisse gli effetti previsti dal diritto civile. Veniva in tal modo salvaguardato quel carattere di "nobiltà" che all'imposta di registro era riconosciuto proprio in ragione del suo intimo collegamento con il diritto civile<sup>38</sup>.

Tale soluzione, venne, com'era ovvio, ripresa anche dalla dottrina italiana, essendo sia le norme che disciplinavano la nullità nell'ambito del diritto civile, sia le norme che presidiavano l'applicazione dell'imposta di registro, sostanzialmente riprodotte delle disposizioni francesi<sup>39</sup>. L'adesione all'impostazione francese non fu, tuttavia, integrale, in quanto alcuni commentatori elaborarono soluzioni dotate di una certa originalità. Si affermò, ad esempio, che la tassazione degli atti invalidi dovesse essere esclusa soltanto nel caso in cui il vizio che rendeva l'atto "radicalmente nullo" emergesse direttamente dall'esame dell'atto, senza dover essere ricercato altrove. Si consolidò, in tal modo, nell'ambito delle ipotesi di nullità assoluta, la distinzione tra *vizi apparenti*, che, rilevabili dal funzionario al quale l'atto fosse presentato per la registrazione, avrebbero potuto dispensare dal pagamento dell'imposta, e *vizi occulti*, i quali, non potendo essere rilevati in sede di registrazione direttamente dall'esame dell'atto, avrebbero dovuto essere ritenuti irrilevanti ai fini dell'imposizione<sup>40</sup>.

Con l'adozione del R.D. del 1923 le distinzioni sin qui prospettate vennero però a perdere di rilevanza. Come abbiamo visto, l'art. 11 della legge del 1923 disponeva l'obbligo di sottoporre all'imposta gli atti «*comunque nulli*», fermo restando il diritto alla restituzione del tributo nei casi previsti dalla legge. Qui l'impiego del termine «*comunque*» venne interpretato come espressione della volontà del legislatore di superare le distinzioni in precedenza prospettate in riferimento alla tassazione degli atti invalidi<sup>41</sup>. Né sembrò potersi accogliere la tesi di chi, valorizzando l'inciso «*nei casi di registrazione*», contenuto nel medesimo art. 11, ritenne di poter circoscrivere l'obbligo di tassare gli atti affetti da nullità ai soli casi di registrazione volontaria, salvaguardando così il rispetto del principio di capacità contributiva che si reputava violato in presenza di una tassazione

---

nell'imposta di registro, cit., 83.

<sup>38</sup> Così E. JAMMARINO *Commento alla legge sulle imposte di registro*, cit. 3.

<sup>39</sup> Sul punto cfr. N. MAGIONCALDA, F. ACCAME, *Trattato delle tasse di registro*, Genova, 1863, n. 138; al riguardo si veda anche F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 83.

<sup>40</sup> Cfr. P. CLEMENTINI, *Le leggi sulle tasse di registro*, cit., 101.

<sup>41</sup> Così F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 85.

svincolata dalla produzione di effetti giuridici da parte dell'atto<sup>42</sup>.

Pertanto, secondo la più accreditata ricostruzione, l'unico caso che, nella vigenza del R.D. del 1923, avrebbe dispensato dall'obbligo di registrazione sarebbe stata l'ipotesi dell'inesistenza dell'atto, che tuttavia, nelle ricostruzioni dell'epoca finiva per essere circoscritta alla sola inesistenza materiale, rivelandosi così ipotesi del tutto impraticabile<sup>43</sup>. Abbiamo visto, infatti, come nelle ricostruzioni del fenomeno dell'invalidità ispirate alla teoria della fattispecie, la distinzione tra nullità, qui intesa come imperfezione della fattispecie, ed inesistenza giuridica finisca sostanzialmente per scomparire, con la conseguenza che, aderendo a tali ricostruzioni, anche l'atto radicalmente nullo si rivela suscettibile di essere sottoposto al prelievo.

Tutto ciò non toglie, tuttavia, che la regola all'epoca prevista dall'art. 11 del R.D. del 1923 ed oggi confermata dall'art. 38 del T.U. del 1986 destasse già all'epoca non poche perplessità quanto alla sua compatibilità con i principi costituzionali<sup>44</sup>. Era, infatti, difficile giustificare l'imposizione su di un atto nullo nell'ambito di un prelievo diretto a colpire atti giuridici in funzione dei loro effetti. In questo contesto, l'adozione del T.U. n. 131/1986 non fa che rafforzare la difficile coerenza della regola prevista dall'art. 38 con il criterio generale di applicazione dell'imposta sancito dall'art. 20 del medesimo Testo Unico.

L'esplicito richiamo, operato dalla norma, agli effetti «giuridici» degli atti, sembra, infatti, logicamente incompatibile con una regola che stabilisce l'irrilevanza dell'invalidità ai fini dell'applicazione del prelievo. Il pensiero va, ovviamente, alle ipotesi di nullità, in quanto, nel caso di annullabilità, il negozio, come abbiamo visto, sia pure invalido, produce i suoi effetti, sebbene questi ultimi siano *precarî*, ossia suscettibili rimozione me-

---

<sup>42</sup> Tesi sostenuta da G. (Gino) AVEZZA, *Fondamenti di diritto positivo in tema di imposta di registro*, Roma, 1939, nn. 35 e 36; F. MAFFEZZONI, *Gli effetti giuridici degli atti soggetti all'imposta di registro*, Padova, 1947, 18 ss.

<sup>43</sup> Così F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 94, per il quale «la portata pratica della nozione di inesistenza si esprime assai più chiaramente con l'ovvia affermazione che l'imposizione presuppone un dato della realtà riconducibile, sia pure da un punto di vista naturalistico, alla stipulazione di un negozio giuridico, piuttosto che dettando la regola, in singolare contraddizione semantica, secondo la quale non può essere esatto il tributo qualora venga ad esistenza un negozio inesistente».

<sup>44</sup> Critiche sollevate anche da E. ALLORIO, *Incongruenze e difetti in materia di imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1955, I, 112; G. GAFFURI, *Qualificazione tributaria autonoma di un atto civile e imposta di registro sulla sentenza dichiarativa della simulazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, II, 50 ss.

diante l'avvio di un'azione giurisdizionale<sup>45</sup>. L'atto nullo, invece, almeno secondo le più tradizionali ricostruzioni, si caratterizza per la sua originaria inefficacia e, pertanto, sembrerebbe improduttivo di effetti a prescindere dall'eventuale accertamento dell'invalidità<sup>46</sup>.

3. *I tentativi di giustificare la tassazione dell'atto invalido* - Nella vigenza del R.D. del 1923, un'autorevole ricostruzione ha tentato di giustificare la regola dell'irrelevanza dell'invalidità dell'atto ai fini dell'applicazione dell'imposta affermando che, nell'ambito del fenomeno fiscale, l'atto di autonomia privata verrebbe in considerazione non quale atto di autoregolamentazione di interessi privati, ma quale mero *fatto giuridico*<sup>47</sup>.

Tale ricostruzione, come ora vedremo, sembra riflettere una lettura del fenomeno dell'invalidità basata sull'adesione alla teoria della fattispecie e, pertanto, nella sua formulazione, non pare oggi pienamente condivisibile. Come abbiamo visto, tale teoria identifica la nullità del contratto nell'imperfezione della fattispecie<sup>48</sup>, sovrapponendo nella sostanza, il concetto di nullità al concetto di inesistenza<sup>49</sup>. Non sembra esservi spazio, in questa ricostruzione per l'attuale contrapposizione concettuale tra il momento della rilevanza ed il successivo momento dell'efficacia del contratto, e conseguentemente, per il riconoscimento, sul piano dogmatico, di un'autonomia concettuale alla categoria della nullità distinta dall'inesistenza della fattispecie<sup>50</sup>.

Questa ricostruzione, come abbiamo visto, non riusciva però adeguatamente a giustificare le numerose ipotesi in cui l'ordinamento prevede un recupero degli effetti derivanti dall'esecuzione di un contratto nullo. Si è osservato, infatti, come proprio il recupero di tali effetti sia stato alla base dell'esigenza di riconoscere al contratto nullo una sua peculiare forma di rilevanza nel mondo del diritto<sup>51</sup>. Nell'ottica di chi aderiva alla teoria della fattispecie le ipotesi di recupero degli effetti dell'atto nullo previste

<sup>45</sup> In tal senso cfr. G. BONILINI, *L'invalidità del contratto*, 693.

<sup>46</sup> Così, come già visto, M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 219.

<sup>47</sup> Ricostruzione proposta da F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 104 ss.

<sup>48</sup> Cfr. G. FILANTI, *Nullità (dir. civ.)*, cit., 1.

<sup>49</sup> In tal senso, come visto, A. (Alfredo) FEDELE, *L'invalidità del negozio giuridico di diritto privato*, cit., 27; B. DE GIOVANNI, *La nullità nella logica del diritto*, cit., 24 ss.; S. PUGLIATTI, *Abuso di rappresentanza ed eccesso di potere*, cit., 17 ss.

<sup>50</sup> Il che, come abbiamo visto, rappresenta l'esito delle riflessioni di R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 874 e V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331.

<sup>51</sup> Così A. LA SPINA, *Destruzione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 26.

dall'ordinamento venivano giustificate riconoscendo, nella sostanza, la possibilità di attribuire una sorta di rilevanza all'atto non nella sua veste negoziale, ma quale mero *fatto giuridico*<sup>52</sup>.

Secondo tale impostazione l'atto nullo si imporrebbe nei confronti dei terzi quale mero fatto giuridico, ossia quale mera realtà avverata<sup>53</sup>, inducendo in essi un più o meno elevato grado di affidamento nella validità ed efficacia degli effetti derivanti, sul piano materiale, dalla sua esecuzione, effetti dei quali, per tali ragioni, la legge consentirebbe, in casi eccezionali, la stabilizzazione. Anche in questo caso il pensiero va, ovviamente, all'esistenza di un termine di prescrizione per l'esercizio delle azioni restitutorie, anche laddove connesse con l'esecuzione di un contratto nullo, nonché alla salvezza degli effetti dell'usucapione<sup>54</sup>. Non si può fare a meno di richiamare, inoltre, quanto previsto dagli artt. 2652, n. 6, e 2690, n. 3, del cod. civ., che individuano talune ipotesi in cui, per effetto della trascrizione, la sentenza di nullità non travolge gli acquisti compiuti dai terzi<sup>55</sup>.

In ogni caso, nell'ottica della teoria della fattispecie, la valorizzazione delle (eccezionali) ipotesi di rilevanza degli effetti dell'atto nullo era giustificata proprio in termini di recupero, sul piano meramente fattuale, degli effetti derivanti dalla programmazione nulla, alla quale non veniva comunque riconosciuta alcuna rilevanza sul piano strettamente negoziale<sup>56</sup>. Il negozio nullo, in altri termini, nel momento in cui l'ordinamento ne recupera, in via eccezionale, gli effetti, *regredirebbe* a mero *fatto giuridico*, con la conseguenza che tali effetti non deriverebbero dalla programmazione nulla, ma da una fattispecie alternativa di origine strettamente legale.

In quest'ottica, proprio tale fenomeno di *digressione* del negozio, da atto a fatto giuridico, viene valorizzato per giustificare la tassazione degli atti nulli nel sistema dell'imposta di registro. Più nel dettaglio, riprendendo considerazioni elaborate nell'ambito dello studio del diritto amministrativo<sup>57</sup>, si afferma che ogni qualvolta il negozio di diritto privato sia preso in

---

<sup>52</sup> In tal senso cfr. B. DE GIOVANNI, *La nullità nella logica del diritto*, cit., 61 ss, secondo cui «i cd. effetti eccezionali dell'atto nullo non sono che le normali conseguenze giuridiche di un atto rilevante (...) che ha integrato lo schema di un fatto». Sul punto cfr. anche A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 29.

<sup>53</sup> In tal senso anche F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 105.

<sup>54</sup> Sui rapporti tra nullità ed indebito cfr. U. BRECCIA, *La ripetizione d'indebito*, cit., 231 ss.; E. MOSCATI, *Indebito (pagamento e ripetizione dell')*, cit., 92 ss.

<sup>55</sup> Sul tema cfr. S. PUGLIATTI, *La trascrizione*, cit., 474.

<sup>56</sup> Così appunto B. DE GIOVANNI, *La nullità nella logica del diritto*, cit., 61 ss.

<sup>57</sup> Cfr. M.S. GIANNINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1967, III, 79-80, che appunto adduce quale esempio di digressione dell'atto in fatto il caso in cui un trasferimen-

considerazione da parte di un ramo del diritto pubblico, esso è appunto assunto nella sua veste di *mero fatto* e non quale atto di autoregolamentazione di interessi privati. In quest'ottica esso si imporrebbe, nei confronti dei terzi, tra cui, l'Amministrazione, quale mera *realtà avvertata*, e ciò sino a quando non interverrebbe una pronuncia giudiziale tale da far venir meno quella sorta di presunzione di validità che sino a quel momento ad esso si accompagnerebbe<sup>58</sup>.

La tesi è indubbiamente suggestiva, soprattutto laddove riesce a cogliere quella che sembrerebbe essere l'effettiva esigenza posta a fondamento dell'irrelevanza dell'invalidità dell'atto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. Non pare esservi dubbio, infatti, che la regola in commento risponda alla necessità di garantire la percezione del prelievo su atti che, pur affetti da un vizio che ne comporti l'invalidità sul piano del diritto civile, siano suscettibili di essere, nel concreto, portati ad esecuzione ad opera delle parti come se tale vizio non sussistesse<sup>59</sup>. In tal caso, subordinare la percezione del prelievo alla validità, sul piano del diritto civile, della programmazione negoziale potrebbe tradursi in un facile mezzo di elusione del prelievo<sup>60</sup>.

Tale impostazione appare, invece, meno convincente laddove, per giustificare, sul piano sistematico tale comprensibile esigenza, ricorre alla illustrata tesi della *digressione* del negozio a fatto giuridico. Una simile ricostruzione, infatti, appare, come detto, condizionata da una lettura del fenomeno dell'invalidità ispirata alla teoria della fattispecie, che non sembra, però, oggi più proponibile sul piano interpretativo<sup>61</sup>.

Sembra difficile, in buona sostanza, condividere l'idea che il recupero

---

to *inter vivos* viene in considerazione quale presupposto d'imposta.

<sup>58</sup> In tal senso cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 113.

<sup>59</sup> «L'amministrazione, come terza, può considerare attuati gli effetti del negozio fino al momento in cui le parti non reagiscono provocando la dichiarazione di nullità perché, in mancanza e se i contraenti eseguono le prestazioni previste nel regolamento, quantunque esso non sia impegnativo, l'assenza di effetti negoziali non impedisce l'attuazione di una situazione finale conforme a quella che da essi discenderebbe» Così F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 113.

<sup>60</sup> In quest'ottica cfr. G. TABET, *Rimborso dei tributi*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1991, 5; M.C. FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, XII, Torino, 1996, 507; Parla, invece, di funzione antievasiva E. POTITO, *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, 6. Sul tema cfr. anche E. MARELLO, *L'Invim in caso di atto nullo: questioni di legittimità costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, II, 103-104 (nota a Comm. trib. reg. Milano, Sez. XVI, Ord. 10 giugno 1998).

<sup>61</sup> Dovendosi privilegiare un metodo d'indagine di tipo funzionale, così come suggerito da A. LA SPINA, *Destutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 46.



degli effetti dell'atto nullo discenda dalla sua valutazione da parte dell'ordinamento, in termini di *mero fatto* e non nella sua veste di atto di autonomia privata. Come si è tentato di illustrare, il recupero degli effetti del negozio invalido sembra piuttosto doversi giustificare in considerazione della particolare natura ed intensità del giudizio di disvalore che colpisce la programmazione negoziale invalida, finalizzato all'inibizione dei soli effetti ritenuti in contrasto con gli interessi ed i valori espressi dall'ordinamento, senza travolgere gli effetti ritenuti con esso compatibili<sup>62</sup>.

In tal guisa riesce difficile condividere l'idea che il negozio giuridico, quale atto di autonomia privata, possa regredire al piano dei meri fatti giuridici, e che, per l'effetto, l'ordinamento si astenga dall'esprimere un giudizio di valore sugli interessi che la programmazione negoziale mette in gioco. Piuttosto, come vedremo, si potrà affermare che il giudizio di disvalore espresso dall'ordinamento, proprio in considerazione degli interessi in gioco, non debba necessariamente implicare l'inibizione di tutti gli effetti riconducibili alla programmazione nulla, ma soltanto di alcuni di essi<sup>63</sup>.

Sotto il profilo più propriamente tributario, invece, la tesi della digressione, proposta nella vigenza del R.D. del 1923, sembrerebbe rivelarsi incompatibile con l'attuale formulazione dell'art. 20 del T.U. n. 131/1986, che, come abbiamo visto, ha esplicitamente riconosciuto la rilevanza degli effetti giuridici degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta. Il richiamo agli effetti giuridici, infatti, sembra necessariamente implicare l'assunzione del rapporto giuridico di diritto privato quale fondamento del prelievo<sup>64</sup>. Sono gli effetti giuridici, ossia gli effetti cui l'ordinamento appresta tutela, che il tributo intende assumere quale manifestazione di capacità contributiva, e tali effetti rappresentano evidentemente il risultato del giudizio di valore che l'ordinamento è chiamato a formulare sul programma divisato nell'atto sottoposto all'obbligo del registro.

Concettualmente, l'opzione per gli effetti giuridici, anziché per gli ef-

---

<sup>62</sup> Per questa ricostruzione, come visto nel precedente capitolo, cfr. sempre A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 221.

<sup>63</sup> Rileva, infatti, A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 370 che «proprio per realizzare adeguatamente la sua funzione, il giudizio di disvalore avrà il precipuo compito di inibire solo la produzione degli effetti che determinerebbero la lesione dei valori che la norma sostanziale tende a proteggere (e in ciò si concreta l'inefficacia quale carattere proprio della nullità e suo fine ultimo), ma non può e non deve negare la produzione di altri effetti, invece volti proprio a tutelare gli interessi protetti».

<sup>64</sup> In tal senso cfr. le osservazioni di A. FEDELE, *Nullità di atti e contratti ed integrazione della fattispecie imponible*, cit., 280.

fetti economici, sembra, allora, implicare il riconoscimento di un intimo collegamento tra il rapporto giuridico di diritto privato e l'applicazione dell'imposta. Un collegamento che sembrerebbe recidersi laddove il negozio venisse in considerazione quale mero fatto, senza, cioè, che su di esso l'ordinamento sia stato chiamato a formulare un giudizio di compatibilità. Da questo punto di vista, è proprio la regola espressa dall'art. 38 del T.U. del 1986 che sembrerebbe rivelarsi logicamente incompatibile con il criterio di applicazione dell'imposta dettato all'art. 20 del medesimo Testo Unico. Da un lato, infatti, si afferma che l'imposta debba applicarsi in funzione degli effetti giuridici dell'atto. Dall'altro si recide esplicitamente tale collegamento ammettendosi la tassazione dell'atto nullo, ossia di un atto (almeno teoricamente) insuscettibile di produrre effetti.

Un'altra ipotesi ricostruttiva fonda, invece, la giustificazione sistematica della regola prescritta dall'art. 38 del T.U. valorizzando la natura dell'imposta di registro quale *imposta d'atto*, ossia quale tributo diretto a colpire l'atto in funzione degli effetti che lo stesso è *potenzialmente* idoneo a produrre e non in dipendenza degli effetti ad esso realmente riconducibili<sup>65</sup>. Tale ricostruzione giuridica del prelievo discenderebbe, ad avviso di alcuni, dall'originaria natura del tributo quale "*tassa d'atto*" ossia quale corrispettivo per il servizio di registrazione prestato dai pubblici funzionari<sup>66</sup>.

Si afferma, in proposito, che pur avendo, il prelievo, dismesso l'originaria natura di tassa per assumere il carattere di una vera e propria imposta, diretta a colpire il trasferimento di ricchezza che si esprime nell'adozione di determinati atti giuridici, l'antica natura riemergerebbe non solo nella permanente previsione di ipotesi di applicazione in misura fissa, ma anche in altre disposizioni contenute nel Testo Unico. Si pensi, ad esempio, oltre che alla regola dettata per gli atti nulli, alla particolare disciplina prevista in materia di tassazione degli atti giudiziari dall'art. 37, che stabi-

---

<sup>65</sup> Cfr. A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, cit., 137, che rileva: «Il fatto giuridico che determina il sorgere del rapporto d'imposta non è il trasferimento di un bene, l'assunzione di un'obbligazione, la costituzione di una società, ma la stipulazione di un atto di vendita, di mutuo, di società, tanto è vero che non solo l'imposta non è dovuta, salvo casi eccezionali, se il contratto è stipulato verbalmente, ma essa è dovuta anche se l'atto sia nullo o il suo effetto non si sia comunque verificato». Nello stesso senso anche G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 455. A tale ricostruzione fa riferimento anche G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 77.

<sup>66</sup> In tal senso cfr. F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, cit., 100; Sul punto cfr. anche B. DENORA, *La natura di tassa d'atto dell'imposta di registro dovuta in misura fissa*, Studio 238/2008/T del Consiglio nazionale del notariato, in [www.notariato.it](http://www.notariato.it); M.P. NASTRI, *Il principio di alter natiuità tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2012, 10.

lisce l'applicazione dell'imposta agli atti dell'autorità giudiziaria, anche se al momento della registrazione impugnati o impugnabili, e salvo soltanto il diritto al rimborso in caso di riforma con sentenza passata in giudicato<sup>67</sup>. Anche qui il prelievo sembrerebbe prescindere dalla concreta idoneità dell'atto sottoposto a tassazione ad incidere sul patrimonio dei soggetti passivi e parrebbe valorizzarne esclusivamente l'incidenza potenziale<sup>68</sup>.

La regola prescritta dall'art. 38 del T.U. del 1986, discenderebbe, quindi, dalla particolare natura giuridica dell'imposta diretta a colpire l'atto in funzione degli effetti ad esso riconducibili non sul piano concreto, ma in via meramente potenziale. Di qui l'irrelevanza dell'inefficacia, in concreto, dell'atto derivante da eventuali profili di invalidità del medesimo. A tale ricostruzione, peraltro, sembrerebbe aver tradizionalmente aderito la giurisprudenza ove chiamata a dare applicazione alla predetta disposizione<sup>69</sup>.

Anche quest'impostazione suscita, tuttavia, alcune perplessità e non sembra oggi pienamente coerente con l'evoluzione che, sotto altri profili, ha caratterizzato l'applicazione dell'imposta proprio sul piano giurisprudenziale. La valorizzazione degli effetti potenziali, infatti, come giustamente messo in luce dalla dottrina, avrebbe rilevanti conseguenze anche nell'interpretazione degli atti soggetti all'obbligo di registrazione, inibendo all'esegeta l'impiego di quei criteri ermeneutici che, nel codice civile, ammettono la ricerca della volontà delle parti anche sulla base di elementi non desumibili dal testo dell'atto<sup>70</sup>. Si pensi, in quest'ottica, a quanto previsto dall'art. 1362, comma 2, del cod. civ., laddove impone all'interprete di ricercare la volontà negoziale non soltanto nel contenuto della dichiarazione, ma anche nel comportamento complessivo che le parti hanno tenuto successivamente alla stipulazione del contratto<sup>71</sup>.

---

<sup>67</sup> Così Cass., 7 agosto 2008, n. 21311, in banca dati *Le leggi d'Italia*. In tema di tassazione degli atti dell'autorità giudiziaria cfr. anche Ris. Min. n. 122/E del 7 novembre 2005 (in banca dati *fisconline*), nonché, in dottrina, C. PREZIOSI, *L'atto giudiziario tassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 676.

<sup>68</sup> Al riguardo cfr. G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 78.

<sup>69</sup> In tal senso cfr., ad esempio, Cass., 7 maggio 2008, n. 11083; Cass., 25 febbraio 2002, n. 2698, entrambe in banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>70</sup> Così G.A. MICHELI, voce *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano, 1973, 1099; P. PURI, *L'imposta di Registro*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 992-993; B. SANTAMARIA, voce *Registro (imposta di)*, cit., 545; A.M. FERRARI, voce *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991, 9; Sul punto cfr. anche le riflessioni di G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 71.

<sup>71</sup> Al riguardo cfr. E. BETTI, *Categorie civilistiche dell'interpretazione*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1948, 36 ss.; C. GRASSETTI, *L'interpretazione del negozio giuridico con particolare riguardo ai contratti*, Padova, 1938, 97 ss.

E' chiaro che la ricostruzione della natura del prelievo quale "*imposta d'atto*" non può che rivelarsi incompatibile con l'adozione di simili vie interpretative e, più in generale, con la valorizzazione di elementi desunti al di fuori della dichiarazione. In questo senso, l'adozione di criteri di interpretazione dell'atto strettamente ancorati al testo parrebbe inibire, altresì, la valorizzazione dei possibili collegamenti negoziali ravvisabili tra più atti separatamente presentati per la registrazione.

E' la stessa giurisprudenza di legittimità, tuttavia, ad aver smentito la correttezza di tale impostazione, adottando criteri interpretativi degli atti soggetti al registro che valorizzano ipotesi di collegamento negoziale. Ciò, come noto, onde assicurare una tassazione ritenuta più coerente con la complessiva forza economica espressa da una sequenza di atti che, sia pur separatamente presentati per la registrazione, si rivelano tra loro intimamente connessi<sup>72</sup>, il tutto secondo un percorso ermeneutico fondato sull'adesione alla teoria della causa intesa quale funzione economico-individuale del contratto.

Come abbiamo visto l'adesione alla teoria della causa concreta implica la possibilità di attribuire rilievo alla complessiva "*operazione economica*" dei contraenti, mediante la possibilità di valorizzare, sul piano interpretativo, il collegamento negoziale di più contratti tra loro collegati<sup>73</sup>. Tale opportunità non è sfuggita alla giurisprudenza di legittimità che, proprio valorizzando il collegamento negoziale di più atti separatamente presentati per la registrazione, è pervenuta, in più occasioni, a ricostruirne l'effetto giuridico finale anche laddove non coincidente con gli effetti degli stessi singolarmente considerati.

Si tratta, come ben noto, dei casi in cui l'ordinario prelievo sulle cessioni di immobili gravati da mutuo ipotecario o sulle cessioni d'azienda parrebbe essere stato aggirato mediante l'adozione di percorsi negoziali indiretti. Più nel dettaglio, nel caso di cessione d'immobile gravato da mutuo, alla riduzione del carico fiscale si giunge mediante il conferimento del

---

<sup>72</sup> In tal senso Cass., sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900, (in *Rass. trib.*, 2002, 1337, con nota di S. DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*; più di recente, invece, Cass., sez. trib., 31 agosto 2007, n. 18374; Cass., Sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772; Cass., Sez. trib., 30 giugno 2011, n. 14367, (tutte in banca dati *fisconline*); da ultimo anche Cass., Sez. trib., 5 giugno 2013, n. 14150, in *Rass. trib.*, 2013, 870 ss., con commento di G. ZIZZO, *Imposta di registro e atti collegati*.

<sup>73</sup> Così anche E. GABRIELLI, *L'operazione economica nella teoria del contratto*, cit., 905. Sulla nozione di "*operazione economica*" si vedano anche le riflessioni di G. B. FERRI, *Operazioni negoziali "complesse" e la causa come funzione economico-individuale del negozio giuridico*, in *Dir. giur.*, 2008, 318.

medesimo in società (operazione che consente di dar rilievo, nella determinazione della base imponibile, all'onere gravante sull'immobile)<sup>74</sup> e la successiva cessione a terzi della partecipazione (operazione che, invece, sconta l'imposta di registro in misura fissa)<sup>75</sup>. In termini analoghi, nel caso di cessione di azienda, alla riduzione del prelievo si accede mediante il conferimento in società del compendio aziendale, seguito dalla cessione delle partecipazioni, operazioni entrambe soggette al tributo in misura fissa<sup>76</sup>. Non va, inoltre, dimenticata l'ipotesi della cessione frazionata del compendio aziendale, che consente di assoggettare ad IVA le cessioni dei singoli beni trasferiti, anziché di assoggettare al registro l'intero valore dell'azienda, comprensivo del valore dell'avviamento<sup>77</sup>.

Ebbene, la giurisprudenza di legittimità è oramai consolidata nel ritenere che tali operazioni debbano essere valutate nel loro complesso, proprio alla luce dell'impiego di una nozione di causa concreta che dia rilievo al collegamento negoziale sussistente tra i diversi atti. Per inciso, secondo la prevalente giurisprudenza, una simile conclusione non presupporrebbe neppure un giudizio sull'elusività della condotta del contribuente, ossia la dimostrazione del conseguimento di un vantaggio fiscale derivante dall'adozione di un determinato percorso negoziale, in quanto alla dispo-

---

<sup>74</sup> Ai fini dell'applicazione dell'imposta, alla luce della previsione contenuta all'art. 4, lett. a), n. 1, della Tariffa – parte prima – allegata al T.U. dell'imposta di registro, il conferimento di proprietà o diritto reale su beni immobili è soggetto alle medesime aliquote previste per i trasferimenti di detti beni di cui all'art. 1 della Tariffa medesima. Tuttavia, nel caso di conferimento immobiliare la base imponibile tiene conto delle passività e degli oneri accollati dalla società conferitaria (art. 50, comma 1, T.U. n. 131/1986). Sul punto cfr. G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 113.

<sup>75</sup> Cfr. art. 11, del T.U. n. 131/1986, nonché l'art. 2, comma 1, della Tariffa, parte seconda, allegata al medesimo Test Unico.

<sup>76</sup> In merito all'applicazione in misura fissa dell'atto di conferimento dell'azienda si veda l'art. 4, comma 1, lett. a), n. 3, Tariffa, parte prima, allegata al T.U. dell'imposta di registro e l'art. 4, comma 1, lett. b), Tariffa, parte prima, allegata al T.U. dell'imposta di registro. Sul punto cfr. sempre G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 107; sull'operazione di conferimento nell'ambito dell'imposta di registro si veda, più in generale, G. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, 2008, 325 ss.

<sup>77</sup> Sulla cessione frazionata del compendio aziendale, in giurisprudenza cfr. Cass., Sez. I, 23 gennaio 1990, n. 353, in *Rass. trib.*, 1990, II, 299, con nota di S. LA ROSA, *Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed iva*; Cass., Sez. I, 26 luglio 1993, n. 8365, in banca dati *Le leggi d'Italia*; Comm. Trib. Centr., Sez. XVI, 15 dicembre 1995, n. 4291, in *Corr. trib.*, 1996, 1587, ed in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1165, con nota di A. CARINCI, *Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*; Più di recente, Cass., Sez. trib., 16 aprile 2010, n. 9163, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 591, con nota di A. BUSANI, *Imposta di registro e "spezzatino d'azienda"*. Sul punto cfr. sempre G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit. 84.

sizione contenuta nell'art. 20 del T.U. n. 131/1986 viene tendenzialmente riconosciuta natura meramente interpretativa e non antielusiva<sup>78</sup>.

È difficile, tuttavia, non ravvisare, nei metodi ermeneutici fondati sulla valorizzazione del collegamento sussistente tra più contratti in ossequio alla teoria della causa concreta una tecnica di contrasto al fenomeno elusivo. Ed, infatti, per quanto alla valorizzazione dell'effetto economico si pervenga qui attraverso un percorso fondato sull'impiego di criteri interpretativi desunti dalla legge civile, forte è l'impressione che le soluzioni cui perviene la giurisprudenza di legittimità finiscano per reintrodurre, surrettiziamente, un sindacato sulla sostanza economica degli atti sottoposti all'obbligo di registrazione, il che sembrerebbe addirittura comportare un sostanziale recupero delle tesi ermeneutiche a suo tempo proposte dalla Scuola di Pavia.

Ad ogni modo, senza volersi soffermare, in questa sede, sulla effettiva coerenza di tali soluzioni con la regola prescritta dall'art. 20 del T.U. del 1986 (che, comunque, ha sollevato più di una perplessità in seno alla dottrina<sup>79</sup>), non può non osservarsi come simili soluzioni finiscano per rivelarsi certamente incompatibili con la ricostruzione della natura del prelievo intesa quale "imposta d'atto", che, da questo punto di vista, sembrerebbe essere stata superata dalla giurisprudenza. La definizione dell'imposta di registro quale "imposta d'atto" sembrerebbe, in buona sostanza, poter

---

<sup>78</sup> Si veda in tal senso Cass., Sez. trib., 19 giugno 2013, n. 15319, in banca dati *Le leggi d'Italia*, ove la Suprema Corte, nel ribadire le proprie posizioni, ha tuttavia precisato come l'art. 20 avrebbe un funzione soltanto latamente antielusiva, essendo invece deputata alla ricognizione degli effetti dell'atto, sulla base, tuttavia della sua causa reale, desumibile, oltre che dal tenore letterale dell'atto, anche dai negozi ad esso collegati. Anche in questo caso, in altre parole, sembrerebbe essere l'adesione alla teoria della causa "concreta" a consentire ai giudici di superare l'artificioso percorso negoziale adottato dal contribuente e a legittimare il prelievo in base agli effetti economico-giuridici finali. In altri casi, invece, la giurisprudenza sembra aver riconosciuto la natura più propriamente antielusiva della norma. Cfr. per il primo orientamento Cass., Sez. trib., 14 febbraio 2014, n. 3481 e per il secondo orientamento Cass., Sez. VI, Ord. 13 marzo 2014, n. 5877, entrambe in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 494 ss, con commento di M. FANNI, *L'art. 20 del T.U.R. tra natura antielusiva e valutazione degli effetti giuridici degli atti nella circolazione indiretta delle aziende*

<sup>79</sup> Per una decisa critica dell'approccio seguito dalla Suprema Corte si veda la dottrina del notariato, ed in particolare G. PETRELLI, *Imposta di registro, Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti*, Studio n. 95/2003/T, approvato dalla Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato il 26 marzo 2004, su [www.notariato.it](http://www.notariato.it). Da ultimo cfr. anche D. MAZZAGRECO, *In tema di elusività del conferimento del ramo d'azienda seguito dalla cessione delle quote attribuite al soggetto conferente*, in *Rass. trib.*, 2012, 1196 ss.; G. CORASANITI, *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 963 ss.; G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in *Dir. prat. trib.* I, 2013, 361 ss.

mantenere, sul piano sistematico una sua utilità per marcare la differenza tra tale forma di prelievo e le cd. "imposte periodiche", ossia quei tributi che, come le imposte sui redditi, colpiscono una manifestazione di capacità contributiva che si esprime in un determinato arco temporale, ma non per introdurre criteri interpretativi degli atti di tipo derogatorio rispetto a quelli previsti dal diritto civile<sup>80</sup>.

Il che suggerisce di ricercare altrove il fondamento normativo della regola dettata dall'art. 38 del T.U., non senza, tuttavia, aver prima rilevato l'ambiguità di una giurisprudenza che, per un verso ammette la valorizzazione del collegamento negoziale in sede di interpretazione degli atti, e, per l'altro, ribadisce (con tutta probabilità impropriamente) la natura del prelievo quale "imposta d'atto" per giustificare la regola prevista in materia di tassazione dell'atto invalido.

Secondo un'altra impostazione, infine, la regola prevista dall'art. 38 del T.U. del 1986 si giustificherebbe con l'originaria incompetenza, dell'Amministrazione finanziaria (e soprattutto della giurisdizione tributaria), ad accertare la sussistenza di eventuali profili di invalidità dell'atto presentato per la registrazione<sup>81</sup>. Si afferma, in buona sostanza, che l'art. 38 non implicherebbe l'irrilevanza dell'invalidità nel sistema dell'imposta di registro, ma si limiterebbe, in coerenza con i limiti della giurisdizione fiscale, a richiedere l'avvenuto accertamento di tale invalidità da parte del giudice civile al fine di poter attribuirvi rilevanza sul piano tributario<sup>82</sup>.

Tale posizione sembra però oggi superata dall'art. 2, comma 3, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (introdotto con l'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448), in virtù del quale il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle

---

<sup>80</sup> Si veda, in tal senso, l'art. 7, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (cd. TUIR), che disciplina il periodo d'imposta, precedendone il versamento per anni solari ad ognuno dei quali corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria. Anche nell'IVA la determinazione del tributo avviene in ragione del periodo d'imposta (art. 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), ancorché nel caso di specie si consideri imponente la singola operazione (art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). In questo senso, quanto all'IVA si è parlato di imposta d'atto a liquidazione periodica (così A. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit., 970). L'imposta di registro, invece, si presenta, di regola, come un'imposta d'atto, in quanto presuppone la stipulazione di un atto ai fini dell'insorgenza del debito d'imposta. Su tali aspetti cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 33.

<sup>81</sup> Così G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 455; L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, 255; A. UCKMAR, *La legge di registro*, cit. 217.

<sup>82</sup> Così S. GHINASSI, *L'imposta di registro*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, 373.

controversie tributarie, fatta eccezioni per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone. Se così è, non sembrerebbero più esservi valide ragioni per impedire al giudice tributario di pronunciarsi, in via incidentale, sulla validità di un contratto per determinare il relativo regime fiscale<sup>83</sup>.

4. *Una possibile soluzione all'apparente incoerenza del sistema* - Le tesi tradizionalmente suggerite per giustificare la regola della irrilevanza dell'invalidità degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro non sembrano aver offerto un'appropriata soluzione al problema. Esse riescono certamente a cogliere le ragioni per le quali il legislatore ha stabilito il particolare trattamento riservato agli atti invalidi, ma, sul piano sistematico, non paiono superare l'apparente incoerenza sussistente tra la regola prevista dall'art. 38 del T.U. del 1986 ed i criteri generali di applicazione dell'imposta stabiliti all'art. 20 del medesimo Testo Unico.

Così, la tesi che giustifica la norma con l'incompetenza del funzionario (e della giurisdizione tributaria) all'accertamento della validità dell'atto se da un lato intuisce le difficoltà che genererebbe l'attribuzione di un simile sindacato all'Amministrazione ed al giudice tributario, dall'altro sembra non tenere conto del potere di risoluzione, in via pregiudiziale, delle questioni da cui dipende la decisione delle controversie tributarie espressamente riconosciuto alla giurisdizione del giudice fiscale dall'art. 2, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992<sup>84</sup>. La tesi che, invece, giustifica la regola invocando la natura del prelievo quale "*imposta d'atto*", non sembra invece tenere in debito conto la necessità di adeguare la struttura dell'imposta alla forza economica che effettivamente si esprime nell'adozione dell'atto.

La ricostruzione che più sembra intuire le ragioni che parrebbero essere a fondamento della regola sembra, allora, essere la tesi che giustifica l'irrilevanza dell'invalidità invocando la ricorrenza di un fenomeno di *digressione* del negozio a *mero fatto giuridico* nell'ambito del fenomeno impositivo<sup>85</sup>. Invero, nell'affermare che, nel momento in cui è assunto a fondamento di una fattispecie d'imposta, il negozio giuridico non è considerato

---

<sup>83</sup> Così A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa", tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1099.

<sup>84</sup> Sul punto, come detto, A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa", tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, cit., 1099; Nello stesso senso ID., *Nullità di atti e contratto ed integrazione della fattispecie imponibile*, cit., 283.

<sup>85</sup> Tesi, come abbiamo visto, proposta da F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 104 ss.



per la sua valenza di atto di autonomia privata, ma quale mero fatto, tale ricostruzione sembra cogliere quello che, con tutta probabilità, rappresenta l'aspetto centrale dell'indagine, ossia l'irrilevanza, per il diritto tributario, dell'interesse a tutela del quale il diritto civile dispone il rimedio dell'invalidità.

Tuttavia, essendo tale tesi condizionata da una ricostruzione del fenomeno dell'invalidità negoziale ispirata agli schemi della teoria della fattispecie, essa, per escludere la rilevanza tributaria di tali interessi, si trova costretta a negare all'atto di autonomia il riconoscimento della sua vera natura. Il negozio giuridico viene così svuotato del suo contenuto programmatico, che, come abbiamo visto, impone all'ordinamento di esprimere su di esso quel giudizio di valore il cui risultato rappresenta appunto il riconoscimento della sua validità o invalidità. Regredendo a *mero fatto*, in altri termini, il negozio, sia pure invalido, e (secondo tale teoria) inevitabilmente inefficace, potrebbe produrre i limitati effetti che la legge ad esso riconduce, sia sul piano del diritto civile, sia sul piano del diritto tributario<sup>86</sup>.

A noi sembra, tuttavia, essersi già dimostrato quanto la teoria della fattispecie si sia rivelata inadeguata a descrivere, sul piano sistematico, la reale portata del giudizio di invalidità. Abbandonata la logica dell'impostazione di tipo strutturalista, tendente ad indagare il fenomeno dell'invalidità esclusivamente sul piano degli effetti dell'atto invalido e, con ciò, a ricostruire il giudizio di nullità secondo la rigida logica espressa dal brocardo "*nullum est quod nullum producit effectum*", si è tentato di inquadrare il fenomeno dell'invalidità a partire dall'interesse alla cui tutela esso è preordinato<sup>87</sup>. Si è così acquisita consapevolezza del fatto che il giudizio di nullità non presuppone necessariamente l'integrale incompatibilità degli interessi divisati nel programma negoziale con gli interessi dell'ordinamento e che, pertanto, l'effetto che consegue al giudizio di nullità (che non può che essere, in prospettiva, l'inefficacia dell'atto viziato) può conoscere una graduazione a seconda del tipo di interessi di volta in volta presi in esame<sup>88</sup>.

Se così sembra, non pare allora esservi la necessità di invocare la ricor-

---

<sup>86</sup> Sul punto si richiama nuovamente quanto affermato da B. DE GIOVANNI, *La nullità nella logica del diritto*, cit., 61 ss.

<sup>87</sup> Secondo, come abbiamo visto, la prospettiva proposta da A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 46 ss.

<sup>88</sup> Come rilevato sempre da A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 370.

renza di un fenomeno di "regressione" a fatto giuridico del negozio nullo per giustificare la sua efficacia, sul piano tributario, sino all'avvenuto accertamento, in via definitiva, del vizio invalidante. Tale effetto, infatti, potrebbe non rivelarsi necessariamente incoerente con il giudizio di disvalore espresso sull'atto da parte dell'ordinamento, laddove si accerti che l'efficacia (precaria) riconosciuta all'atto non interferisce con gli interessi a tutela dei quali tale giudizio è formulato. L'indagine, in tal guisa, finisce proprio per doversi dirigere sul piano degli interessi prospettati dalla regola posta dall'art. 38 del T.U. del 1986, onde verificarne l'alterità o la coincidenza con gli interessi per la tutela dei quali l'ordinamento formula il proprio giudizio di nullità sul programma divisato nel negozio. In caso di coincidenza, infatti, dovrà confermarsi l'incoerenza della regola posta dal legislatore, mentre, laddove se ne accerti l'alterità, la logica del sistema non potrà essere messa in discussione. Il tutto senza che sia necessario privare l'atto di autonomia della sua natura negoziale evocando la "digressione" del negozio a fatto giuridico.

Ebbene, l'indagine sulla natura degli interessi protetti dall'art. 38 del T.U. n. 131/1986 sembra, effettivamente, confermarne l'alterità rispetto a quelli per la cui tutela l'ordinamento pone previsioni di invalidità. Va ricordato, in quest'ottica, che il giudizio di disvalore che investe il negozio determinandone l'invalidità può, per un verso, interessare la conformità della regola espressa dal programma negoziale con le regole di circolazione della ricchezza stabilite dall'ordinamento (atteggiandosi, in tal caso, in termini di nullità)<sup>89</sup>, e, per l'altro, rappresentare lo strumento di reazione ad un consenso prestato in presenza di un vizio che abbia alterato il processo di formazione della volontà (atteggiandosi, in tal caso, in termini di annullabilità)<sup>90</sup>.

In entrambi i casi, l'ordinamento reagisce alla violazione del precetto negando al programma negoziale la possibilità di accedere alla tutela prevista dal sistema giuridico, ossia attraverso il meccanismo dell'inefficacia, graduando, però l'intensità del rimedio in funzione della natura dell'inte-

---

<sup>89</sup> Cfr. A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 55. Sulla nullità come giudizio di disvalore che colpisce la regola negoziale cfr. anche, e soprattutto, G. B. FERRI, *Appunti sull'invalidità del contratto (dal codice civile del 1865 al codice civile del 1942)*, cit., 371.

<sup>90</sup> Sull'annullabilità come rimedio predisposto per la violazione di norme poste nell'interesse del singolo cfr. R. TOMMASINI, *Annullabilità e annullamento*, cit., *passim*. Sulla differente *ratio* che ispira le norme che disciplinano l'annullabilità rispetto a quelle che prevedono ipotesi di nullità cfr. anche U. MAJELLO, *La patologia discreta del contratto annullabile*, cit., 340.

resse protetto. Laddove, infatti, il programma negoziale, pur irrimediabilmente incompatibile con le regole di circolazione della ricchezza poste dal sistema, solleciti ulteriori e diversi interessi i quali, anziché porsi in contrasto con i principi dell'ordinamento, si pongano, rispetto ad essi, in posizione di piena compatibilità, non si vede per quale ragione l'inefficacia che investe il programma negoziale debba estendersi anche a tali interessi<sup>91</sup>.

Ebbene, volgendo, a questo punto, lo sguardo alle norme tributarie, esse, come già osservato, sembrerebbero operare su di un piano ben distinto da quello su cui si muovono le norme di diritto civile. Se, infatti, a queste ultime è rimesso il difficile compito di definire un assetto dei rapporti tra privati che risponda ai principi dell'ordinamento e, per l'effetto, di apprestarvi un'adeguata tutela, alle norme di diritto tributario è invece rimesso il compito (altrettanto impegnativo) di individuare la ricchezza tassabile e di ricondurla ai soggetti che effettivamente la esprimono<sup>92</sup>. E ciò, come ora vedremo, anche laddove tale ricchezza sia detenuta in violazione delle regole che l'ordinamento, sul piano del diritto privato, prevede per la sua circolazione.

Come noto, il criterio in base al quale il legislatore è chiamato a selezionare manifestazioni di ricchezza da sottoporre al prelievo va ricercato, sul piano del diritto costituzionale, nel principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Cost.<sup>93</sup> Esso, come ben evidenziato dalla dottrina, impone al legislatore di ancorare l'individuazione dei fatti a rilevanza tributaria da assumere nella costruzione della fattispecie d'imposta tenendo conto della forza economica di cui essi sono espressione<sup>94</sup>. Il principio posto dall'art. 53 della Cost. non sembra, pertanto, compatibile, salvo casi particolari, con un uso del prelievo tributario di tipo, ad esempio, paranzionatorio, ossia finalizzato a penalizzare comportamenti non suscetti-

---

<sup>91</sup> Così A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit. 356.

<sup>92</sup> Al riguardo si consenta ancora il rinvio a G. GIUSTI, *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, cit. 381.

<sup>93</sup> Sul principio di capacità contributiva cfr., tra gli altri, E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961; G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, 21; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Dig. IV*, Torino, II, 1987, 454; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Agg., III, Milano, 1999, 352.

<sup>94</sup> In tal senso cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 44.

bili di diretto apprezzamento sul piano economico<sup>95</sup>.

La giurisprudenza costituzionale ha poi individuato nell'*effettività* e nell'*attualità* i due requisiti tipici del principio della capacità contributiva. Più nel dettaglio, il rispetto del principio di *effettività* rappresenta un limite all'adozione di metodi di stima della ricchezza tassabile fondati su criteri di tipo presuntivo o forfettario che non consentano al contribuente di dimostrare, mediante la prova contraria, l'inattendibilità del ragionamento presuntivo impiegato<sup>96</sup>. Il principio di *attualità* si pone, invece, a presidio nei confronti dell'introduzione di eventuali imposizioni di tipo retroattivo, che potrebbero realizzarsi mediante l'individuazione di manifestazioni di ricchezza da tassare collocate in un lontano passato<sup>97</sup>.

Non sembra, invece, figurare, tra i requisiti del principio della capacità contributiva, l'elemento della *liceità*, intesa quale conformità dell'acquisizione della ricchezza tassabile alle regole di circolazione previste dall'ordinamento<sup>98</sup>. Anzi, come autorevolmente affermato, l'esclusione dal prelievo di comportamenti che, pur investiti da un giudizio di disvalore da parte dell'ordinamento, si rivelino comunque espressione di forza economica sembrerebbe porsi essa stessa in contrasto con il principio posto dall'art. 53 della Cost.<sup>99</sup>

Il sistema di interessi che guida il legislatore fiscale nella formulazione

---

<sup>95</sup> In certi casi, tuttavia la rilevanza costituzionale dell'interesse perseguito può giustificare, a certe condizioni un utilizzo del tributo per finalità extrafiscali, come avviene, ad esempio, in materia ambientale. Sulla fiscalità ambientale cfr. R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012.

<sup>96</sup> In attuazione del principio di *effettività* la Corte Costituzionale ha, ad esempio, dichiarato l'incostituzionalità della disciplina che, in materia di accertamento delle imposte dirette, presumevano, nel caso di mancata presentazione della dichiarazione, l'esistenza di un imponibile in misura pari a quello dell'anno precedente, aumentato del dieci per cento, senza consentire al contribuente la facoltà di dimostrare il contrario (cfr. Corte. Cost. 28 luglio 1976, n. 200, in *Foro it.*, 1976, I, 2071). Sul punto cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 51.

<sup>97</sup> Si suole peraltro distinguere tra retroattività propria, che si ha quando la norma colloca nel passato sia il presupposto economico del tributo che gli effetti giuridici, e retroattività impropria, che realizza, invece, quando la norma colloca nel passato soltanto il presupposto, attribuendo gli effetti ad un periodo successivo a quello di entrata in vigore della norma. Nei confronti di quest'ultima, peraltro, la Corte Costituzionale ha mostrato un atteggiamento di sostanziale tolleranza. L'art. 3, comma 1, della legge 212/2000 (cd. Statuto del diritto del contribuente) stabilisce peraltro un divieto di retroattività per le norme tributarie salvo i casi di interpretazione autentica. In materia di retroattività cfr. V. MASTROIACOVO, *I limiti della retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005; F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005.

<sup>98</sup> In tal senso si esprime A. SALVATI, *I proventi illeciti e la disciplina positiva comunitaria ed interna*, in *Rass. trib.*, 1999, 1108.

<sup>99</sup> Così G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 56.

del precetto tributario sembra, quindi, diverso e non sovrapponibile al sistema di interessi cui rispondono le norme introdotte per regolare i rapporti tra i privati. Il che ci porta ad affermare che laddove, come nel caso dell'imposta di registro, il legislatore ponga a fondamento del prelievo un rapporto di diritto privato, l'eventuale inefficacia che consegue al giudizio di invalidità formulato dall'ordinamento civile sul programma negoziale non deve necessariamente interessare gli effetti che quel medesimo programma esplica sul piano tributario<sup>100</sup>. Il legislatore fiscale, in buona sostanza, tenendo conto dell'esigenza di ancorare il prelievo ad espressioni di forza economica, può ben prevedere un diverso modello di rilevanza dell'invalidità negoziale nell'ambito della norma impositiva.

Efficacia ed inefficacia, d'altra parte, non dovrebbero essere considerate in un'ottica prettamente concettuale, ma dipendono dall'interesse protetto, e, sul piano concreto, dal meccanismo di funzionamento del rimedio previsto per reagire alla sua violazione (legittimazione, rilevanza d'ufficio, imprescrittibilità). Sino a quando il rimedio, sul piano del diritto civile, non viene attivato, parlare di inefficacia originaria del negozio nullo rischia, com'è stato autorevolmente rilevato, di rivelarsi il risultato di un approccio viziato da eccessivo concettualismo<sup>101</sup>. E' per questo che, sino a quando il rimedio non è stato attivato, sembra difficile poter parlare di inefficacia del contratto sul piano tributario, considerato che gli interessi alla cui tutela tali rimedi sono preordinati risultano estranei alla materia fiscale.

Com'è stato autorevolmente messo in luce, infatti, l'atto di autonomia, sia pur sprovvisto, in tutto o in parte, della tutela offerta dall'ordinamento, rappresenta di per sé un fenomeno giuridico laddove il regolamento di interessi che in esso si esprime, a prescindere dalla compatibilità degli stessi con i principi dell'ordinamento, sia avvertito come impegnativo e vincolante da coloro che l'hanno posto in essere. In questi casi il programma di-

---

<sup>100</sup> Ci sembra che tali conclusioni rappresentino, per la materia tributaria, la logica conseguenza delle riflessioni di A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit. 356 ss.

<sup>101</sup> Sul punto non possono che essere richiamate le lucide riflessioni di A. DI MAJO, *La tutela civile dei diritti*, cit., 351-352, il quale, criticando la tradizionale distinzione tra pronunce che accertano la nullità (dichiarative) e pronunce di annullamento (costitutive) osserva che «A differenza del negozio *inesistente*, il negozio nullo *esiste* nel mondo giuridico, onde, alla stessa stregua del negozio annullabile, si porrà l'esigenza *della sua eliminazione*», precisando, ulteriormente che «tutte le pronunce dei giudici rese su contratti invalidi, non possono esercitare *la loro concreta funzione di tutela che nel momento in cui vengono rese*. Per il periodo anteriore tanto il negozio *nullo* come quello che si definisce *annullabile* produrranno gli effetti di cui sono capaci».

visato nel negozio rappresenta un valore inevitabilmente destinato ad incontrarsi con i valori espressi dal sistema giuridico<sup>102</sup>. Ed allora, ciò che si è tentato di dimostrare è che il giudizio di compatibilità tra questi due diversi sistemi di valori non deve necessariamente esaurirsi, secondo una logica di tipo manicheo, nell'alternativa tra integrale accoglimento o integrale rifiuto, ma può prevedere diversi livelli di compatibilità a seconda degli interessi di volta in volta in gioco. Sorge, così, la possibilità che il giudizio di invalidità che investe una programmazione invalida non ne travolga necessariamente gli effetti rilevanti ai fini tributari.

Il tutto, si badi bene, senza che sia qui necessario invocare la ricorrenza di un fenomeno di digressione del rapporto giuridico di diritto privato sul piano del fatto. Il negozio giuridico, infatti, laddove assunto a presupposto dell'imposta, mantiene la sua natura di atto di autonomia suscettibile di valutazione, da parte dell'ordinamento, in termini di validità o di invalidità. Sono le conseguenze di tale giudizio che si atteggiavano differenzialmente a seconda dell'angolo prospettico da cui il negozio viene valutato. Il giudizio di disvalore che colpisce la programmazione invalida appare, infatti, finalizzato all'inibizione dei soli effetti che con esso si pongono in contrasto, lasciando impregiudicati gli effetti con esso compatibili.

Ecco perché non appare incoerente con il giudizio di invalidità che investe il negozio il fatto che lo stesso possa reputarsi efficace sul piano tributario e quindi fondare, così come avviene nell'art. 38 del T.U. del 1986, l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro. Così interpretata, tale regola non sembra, infatti, rivelarsi incompatibile con il criterio stabilito dall'art. 20 del medesimo Testo Unico, proprio perché anche il negozio nullo può produrre quegli effetti giuridici che non interferiscono con il giudizio di disvalore emesso dall'ordinamento. Naturalmente, una volta accertata la presenza del vizio e così rimosso il rapporto giuridico creato dall'atto invalido, anche la forza economica riconducibile all'atto invalido finisce per dissolversi, con la conseguente necessità di prevedere un adeguato meccanismo di ripristino, da individuare, sulla scorta di quanto previsto dalla norma, nel diritto al rimborso di quanto in precedenza versato. Anche tale meccanismo si rivela così sostanzialmente coerente con la natura dell'imposta di registro quale imposta d'atto e come prelievo preordinato a colpire gli effetti di un rapporto giuridico di diritto privato<sup>103</sup>.

---

<sup>102</sup> Sul punto non può che farsi rinvio alle riflessioni formulate da G.B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 57 ss.

<sup>103</sup> Prospetta, invece, con autorevolezza, la natura procedimentale dell'art. 38 del T.U.

Non è, quindi, la posizione di terzo dell'Amministrazione finanziaria a fondare la rilevanza fiscale del negozio nullo, anche perché tale posizione di terzietà del soggetto attivo del rapporto d'imposta non sembra poter influire sul momento generico dell'obbligazione tributaria. Quest'ultima, infatti, in ossequio alla teoria oggi più accreditata, sorge soltanto con l'integrazione del fatto a rilevanza tributaria descritto nel presupposto<sup>104</sup>, con la conseguenza che, ove non integrato il fatto, e, per l'effetto, sorta l'obbligazione d'imposta, la posizione del soggetto attivo non sarà comunque suscettibile di pregiudizio, in quanto mai venuta ad esistenza.

Né, in quest'ottica, sembra potersi sostenere il contrasto della soluzione qui proposta con quanto previsto dall'art. 2, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992, in quanto non si tratta qui di riaffermare una sorta di limite alla facoltà del giudice tributario ad accertare l'inefficacia del contratto invalido, e di trarne le dovute conseguenze sul piano tributario, quanto, piuttosto, di riconoscere l'inevitabile efficacia, sul piano fiscale, del rapporto giuridico privatistico. E ciò perché, si ribadisce, l'inefficacia della programmazione invalida sul piano del diritto civile è rimedio preordinato alla tutela di interessi che non interferiscono con gli interesse fiscale, con la conseguenza che tale inefficacia non può che essere limitata ai soli effetti che con essi si pongono in contrasto.

Dove, invece, permangono inevitabili perplessità è nella limitazione del diritto al rimborso prevista per casi in cui l'invalidità dell'atto sia dipesa da cause imputabili alle parti<sup>105</sup>. Sotto tale profilo, infatti, la norma par-

---

n. 131/1986 la posizione di A. FEDELE, *Nullità di atti e contratti ed integrazione della fattispecie imponibile*, cit., 280.

<sup>104</sup> Tale ricostruzione si ricollega all'impostazione teorica proposta dalla cd. "teoria dichiarativa", che pone a fondamento della dinamica applicativa del tributo la distinzione tra norme sostanziali e norme procedurali, le prime dirette a descrivere il fatto a rilevanza tributaria al verificarsi del quale la legge riconduce in via automatica l'emersione dell'obbligazione tributaria, le seconde a disciplinare la fase di attuazione, spontanea o coattiva, della pretesa. In quest'ottica, l'intervento amministrativo si pone in posizione sostitutiva rispetto allo spontaneo adempimento dell'obbligazione sorta per effetto del verificarsi del presupposto. Su tale impostazione cfr. A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1959, 272 ss.; E. VANONI, *Nascita dell'obbligazione di pagare il tributo e descrizione di alcune fattispecie tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962, II, 293 ss. Per un'analisi dei diversi modelli teorici di attuazione del tributo si vedano più ampiamente le osservazioni di G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 33.

<sup>105</sup> Dubbi condivisi anche da G. GAFFURI, *Il presupposto del tributo di registro e la capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1968, I, 996; Ritiene invece che tale limitazione abbia una funzione antielusiva A. FEDELE, *Nullità di atti e contratti ed integrazione della fattispecie imponibile*, cit., 280.

rebbe acquisire una natura di tipo sostanzialmente sanzionatorio che, invece, per le considerazioni sin qui esposte ad essa parrebbe dover restare estranea. In altri termini è la norma stessa che finisce, in modo del tutto incoerente, per esprimere un giudizio di valore sul programma negoziale contenuto nell'atto, giudizio che, invece, come si è tentato di dimostrare, risulta estraneo all'interesse fiscale.

5. *L'invalidità negoziale nell'imposta sulle successioni e donazioni* – Poche riflessioni richiede, infine, l'esame della rilevanza della patologia negoziale nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni, inizialmente disciplinata dal T.U. 31 ottobre 1990, n. 346, poi abrogata per iniziativa dell'art. 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, e quindi ripristinata dall'art. 2, commi 47-54, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modifiche dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Il prelievo è oggi regolato mediante un rinvio alle disposizioni previste dal precedente Testo Unico, che, pertanto, si rendono oggi nuovamente applicabili ove non esplicitamente derogate dalla nuova disciplina<sup>106</sup>.

Il tributo, essendo diretto a colpire i trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, effettuati per donazione o a titolo gratuito, nonché sulla costituzione di vincoli di destinazione, valorizza, evidentemente, in sede di definizione del presupposto, vicende legate a manifestazioni di autonomia negoziale. Quanto all'imposta sulle successioni, è appena il caso di osservare come l'ordinamento riconosca espressamente ai consociati la facoltà di disporre liberamente dei propri beni per il periodo successivo alla morte, sia pure nel rispetto delle quote spettanti per legge ai soggetti legittimari. Ed, infatti, l'art. 587, comma 1, del cod. civ., stabilisce che «*Il testamento è un atto revocabile con il quale taluno dispone, per il tempo in cui avrà cessato di vivere, di tutte le proprie sostanze o di parte di esse*». In quest'ottica, il T.U. n. 346/1990 riserva alle successioni testamentarie una disciplina particolare, contenuta negli artt. 43-46 del citato Testo Unico.

Tali norme, più nel dettaglio, stabiliscono il trattamento da riservare alle disposizioni testamentarie impugnate (art. 43), a quelle sottoposte a condizione risolutiva e sospensiva (art. 44), ai casi di sostituzione fedecommissaria (art. 45) ed, infine, alla presunzione di legato (art. 46). Nello

---

<sup>106</sup> In materia di imposta sulle successioni e donazioni cfr. A. FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in AA.VV., *Trattato breve delle successioni e donazioni*, a cura di M. Ieva e P. Rescigno, Padova, 2010, 621 ss.; G. GAFFURI, *Successioni e donazioni (imposta sulle)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, XV, Torino, 1998, 302; ID., *Note riguardanti la novellata imposta sulle successioni e donazioni*, in *Rass. trib.*, 2007, 441 ss.



specifico, quanto alla disciplina stabilita per le disposizioni testamentarie impugnate, l'art. 43 del T.U. ne prevede l'applicazione in base alle disposizioni contenute nel testamento, anche se impugate giudizialmente, fatti salvi, ovviamente gli effetti dell'eventuale sentenza pronunciata in sede civile. La regola così introdotta ricalca, evidentemente, quella prevista per gli atti invalidi dall'art. 38 del Test Unico n. 131/1986 in materia di imposta di registro<sup>107</sup>, con la conseguenza che le considerazioni sistematiche formulate in riferimento a tale disposizione sembrerebbero potersi estendere anche alla regola stabilita per l'imposta sulle successioni.

Venendo, invece, all'imposta sulle donazioni, anche qui la valorizzazione di espressioni di autonomia negoziale sembrerebbe insita nella definizione del presupposto del tributo, che colpisce (o dovrebbe colpire) gli arricchimenti conseguiti dai beneficiari per effetto di donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione<sup>108</sup>. In tal senso, basti pensare che, a mente dell'art. 769 del cod. civ., la donazione è «*il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione*». Ebbene, quanto al regime fiscale applicabile agli atti gratuiti invalidi, anche in questo caso pare doversi estendere la regola stabilita per l'imposta di registro, che qui sembra discendere dal rinvio che, ai fini della disciplina dell'imposta, l'art. 60 del T.U. n. 346/1990 opera proprio alle disposizioni dettate in materia di imposta di registro, rinvio che, tra l'altro, include espressamente la disciplina dei rimborsi<sup>109</sup>. Con la conseguenza che, anche

---

<sup>107</sup> «L'indifferenza della tassazione rispetto all'invalidità del testamento non è che la conseguenza di un principio generalissimo insito nella disciplina delle imposte indirette, secondo il quale il difetto intrinseco dell'atto è irrilevante per la sua tassazione» Così si esprime G. GAFFURI, *L'imposta sulle successione e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, 78.

<sup>108</sup> La cassazione ha, invero, da ultimo individuato nell'imposta sulla costituzione di vincoli di destinazione un'autonoma fattispecie di prelievo che prescinderebbe dall'arricchimento del beneficiario e sarebbe diretta colpire la manifestazione di capacità contributiva rappresentata dal valore dell'utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finisce con l'impovertirsi. In tal senso cfr. Cass. Sez. VI, Ord. 24 febbraio 2015, n. 3735; Cass., Sez. VI, Ord. 24 febbraio 2015, n. 3737; Cass., Sez. VI, Ord. 25 febbraio 2015, n. 3886, tutte in banca dati *Le leggi d'Italia*. Per un commento alle ordinanze cfr. T. TASSANI, *Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?*, in *Il fisco*, 2015, 1957 ss.; D. STEVANATO, *La "nuova" imposta sui vincoli di destinazione nell'interpretazione creativa della Cassazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 397 ss.

<sup>109</sup> In tal senso cfr. sempre G. GAFFURI, *L'imposta sulle successione e donazioni. Trust e patti di famiglia*, cit., 127 ss. Per la giurisprudenza cfr. Cass., Sez. trib., 18 gennaio 2012, n. 634; Cass., Sez. trib., 29 ottobre 2010, n. 22118, entrambe in banca dati *Le leggi d'Italia*.

in questo caso, sembrano potersi richiamare le già formulate riflessioni per giustificare la regola sul piano sistematico, soprattutto ove si considerino le peculiarità che caratterizzano la disciplina dell'atto gratuito invalido, la cui nullità, ai sensi dell'art. 799 del cod. civ., non può, ad esempio, essere fatta valere dagli eredi o aventi causa del donante, che, conoscendo la causa di nullità, hanno, dopo la morte di lui, confermato la donazione o vi hanno dato volontaria esecuzione.

## CAPITOLO IV

### L'INVALIDITÀ NELLE IMPOSTE SUI REDDITI

SOMMARIO: 1. Autonomia negoziale e presupposto delle imposte sui redditi - 2. Il ruolo del contratto nella prospettiva del rapporto di presupposizione tra il diritto civile ed il diritto tributario - 3. Dalla rilevanza del contratto alla rilevanza dell'invalidità nella dimensione sostanziale del rapporto d'imposta - 4. L'inadeguatezza delle attuali ricostruzioni - 5. Il rapporto di presupposizione nella prospettiva dei valori costituzionali - 6. Invalidità contrattuale e imposte sui redditi nella prospettiva dell'inefficienza adeguata - 7. Riflessi fiscali dell'invalidità accertata.

1. *Autonomia negoziale e presupposto delle imposte sui redditi* - L'imposizione diretta rappresenta, tradizionalmente, l'asse portante dei sistemi fiscali più evoluti e, di conseguenza, ad essa il legislatore ha da sempre dedicato particolare attenzione e cura nella costruzione della fattispecie d'imposta.

L'evoluzione della disciplina delle imposte sui redditi risente, in larga misura, dell'evoluzione dei rapporti economici, con la conseguenza che all'aumento del livello di complessità di un'economia corrisponde, di norma, un più elevato livello di dettaglio delle regole adottate per l'individuazione e la stima della ricchezza da sottoporre al prelievo reddituale<sup>1</sup>. Nei sistemi economici di tipo preindustriale, infatti, l'imposizione diretta tende a concentrarsi sulla ricchezza di fonte immobiliare, ossia sul possesso di terreni e fabbricati situati nel territorio dello Stato, e, di converso, una funzione per così dire ancillare è attribuita al prelievo sulla ricchezza derivante dall'impiego di capitale e lavoro, che finisce per assumere un ruolo di residualità<sup>2</sup>.

Ciò si riscontra, ad esempio, nella struttura del sistema fiscale italiano

---

<sup>1</sup> Per un'analisi dei sistemi fiscali preunitari cfr. A. BULGARELLI LUCACKS, *L'imposta diretta nel Regno di Napoli in età moderna*, Milano, 1993; Per una più ampia panoramica sui sistemi fiscali antecedenti alla Rivoluzione francese, cfr., invece, C. BELLUZZI, *Il denaro del re. Forme ed itinerari del potere impositivo. Dalle origini alla crisi dell'antico regime in Francia*, Padova, 2013.

<sup>2</sup> In tal senso cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 29.

all'indomani dell'unificazione, laddove, nell'ambito della fiscalità diretta, un ruolo centrale è inizialmente riservato al prelievo derivante da fonti immobiliari, ed un ruolo secondario è, invece, attribuito, al prelievo insistente sui cd. "redditi di ricchezza mobile"<sup>3</sup>, che sono, appunto, individuati secondo criteri di residualità rispetto a quelli derivanti dal possesso di terreni e fabbricati. Il prelievo colpiva, nello specifico, i redditi derivanti dall'impiego del solo capitale (interessi del debito pubblico e premi, nonché altri proventi dell'impiego di capitale), raggruppati nella cat. A; i redditi misti di capitale e lavoro (redditi industriali e commerciali) indicati nella cat. B; i redditi di solo lavoro (derivanti dall'esercizio di arti o professioni o da occupazioni personali), raggruppati nella cat. C.

Tutto ciò finisce per tradursi nell'adozione di una disciplina dei redditi di fonte mobiliare caratterizzata da uno scarso livello di tecnicismo giuridico e da un prevalente rinvio a concetti di natura prettamente economica ed empirica. Si pensi, ad esempio all'art. 32 del R.D. n. 4021/1877, che disponeva che «*per la classe dei redditi industriali*» si tenesse conto, «*in deduzione delle spese inerenti alla produzione, come il consumo di materie grezze e strumenti, le mercedi degli operai, il fitto dei locali, le commissioni di vendita e simili*». La legge tributaria, in altri termini, si riferiva alla forza economica all'origine della ricchezza ed il reddito era considerato diretta espressione di cose reali. In quest'ottica, il ricorso a formule definitorie ancorate a fenomeni giuridici sarebbe stato reputato troppo limitativo o addirittura sovrastrutturale<sup>4</sup>. Di contro, particolarmente articolate si presentano le regole dettate per la stima della ricchezza derivante da fonti immobiliari, caratterizzate dall'impiego del sistema di determinazione catastale diretto ad individuare il reddito "medio ordinario" astrattamente ritraibile dal possesso di tali cespiti<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Come rileva P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 38, l'imposta di ricchezza mobile fu istituita in Italia con la legge 14 luglio 1864 e poi nuovamente disciplinata con il R.D. 24 agosto 1877, n. 4021, con il quale si approvò il T.U. dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile. Le norme ivi contenute vennero poi riprodotte nel T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 (TUID). Su tale prelievo cfr. P. CLEMENTINI, C. BERTELLI, E. SCANDALE, *Commento alle leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1934, 11 ss.; O. QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1917, 38 ss.; sulla natura residuale del prelievo rispetto all'imposta fondiaria cfr., invece, G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 183.

<sup>4</sup> Così S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 25 ss.; Nello stesso senso cfr. G.A. MICHELI, G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1979, 412; A.D. GIANNINI, *Il concetto di reddito mobiliare nel diritto tributario italiano*, in *Riv. pol. econ.*, 1938, 398.

<sup>5</sup> Con la legge 13 marzo 1886, n. 3682 fu stabilita la costituzione di un catasto geome-

Con l'evoluzione del sistema economico, invece, l'attenzione del legislatore si appunta inevitabilmente sulla determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio delle attività connesse con l'impiego di capitale e lavoro, alla quale sono dedicate regole caratterizzate da un sempre maggiore livello di dettaglio e di analiticità. Nell'adozione di un metodo legislativo di tipo casistico, infatti, si compendiano sia l'aspirazione del legislatore alla completezza del sistema sia l'esigenza di certezza dell'operatore economico. Ciò si traduce nel tendenziale rifiuto per il modello di legislazione di tipo assiomatico in precedenza adottato e, in molti casi, nell'abbandono delle formule generali in precedenza utilizzate per colmare le lacune del sistema.

Tutto ciò si riflette nella tecnica normativa impiegata nella definizione del presupposto dell'imposta reddituale, che, nella sua analiticità, finisce sempre più per esaltare il ruolo dell'autonomia privata quale strumento di circolazione e produzione della ricchezza<sup>6</sup>. Un esempio emblematico di tale passaggio può essere rintracciato nella disciplina del reddito di capitale. L'art. 86 del T.U. n. 645/1958, che riproduceva senza sostanziali modifiche l'art. 21 del previgente T.U. del 1877, stabiliva, infatti, che «*i redditi dei capitali dati a mutuo o altrimenti impiegati in modo che ne derivi un reddito in somma definita e le rendite perpetue sono valutati nella misura risultante dal titolo e senza alcuna detrazione*». Si trattava, come evidenziato dalla dottrina, di una formula normativa di tipo sintetico, che individuava la singola categoria di reddito in termini assiomatici e non caso per caso<sup>7</sup>.

L'art. 41 del D.P.R. n. 597/1973, poi riproposto nel medesimo articolo del D.P.R. n. 917/1986 ed oggi (a seguito delle modifiche intervenute con la riforma del 2004) riprodotto nell'art. 44 dello stesso Testo Unico, inaugura una diversa tecnica normativa. Nella disciplina dei redditi di capitale, come

---

trico particellare, basato su un'accurata misurazione dei fondi rurali in un periodo di tempo determinato ed invariabile per ogni zona del territorio nazionale e sulla valutazione del prodotto netto medio ordinario della singola particella. Poiché le operazioni di stima si protrassero ben oltre le previsioni originarie, l'imposta fondiaria continuò per molto tempo ad essere applicata sulla base dei vecchi catasti preunitari. Al riguardo cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 35-36. Sulle origini del sistema catastale cfr. anche G. LIBERATI, *Tributi (dir. interm.)*, in *Enc. dir.*, XLV, Milano, 1992, 123 ss.

<sup>6</sup> In tali termini A. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit., 972. Nello stesso senso cfr. F. GALLO, *Tassazione delle attività finanziarie e problematiche dell'elusione*, cit., 190; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 42 ss.;

<sup>7</sup> In tali termini si esprime S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 36; sul punto cfr. anche G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 40.

noto contenuta negli artt. 44 e seguenti del TUIR, si ravvisa, infatti, un marcato rinvio a figure negoziali elaborate dalla legge civile. Qui il legislatore non fornisce una definizione delle fattispecie reddituali attratte alla categoria, ma si limita ad un'elencazione di tipo analitico delle fonti che consente, tuttavia, l'individuazione di due gruppi distinti: i proventi che derivano da un rapporto di finanziamento, ossia da un *impiego di capitale* temporaneamente offerto in godimento a terzi, ed i proventi che derivano da un rapporto di partecipazione, ossia da un *conferimento di capitale* in una società o in un ente cui il conferente partecipa in qualità di socio<sup>8</sup>.

Ebbene, il ricorso ad un'elencazione di tipo analitico finisce per implicare il richiamo, nella definizione del presupposto, a figure contrattuali elaborate dal diritto civile<sup>9</sup>. L'esame dell'art. 44 del TUIR evidenzia, infatti, che le ipotesi ivi contemplate sono costruite mediante il rinvio agli effetti di tipi contrattuali ben definiti, quali, ad esempio, il mutuo, il deposito, il conto corrente, la rendita perpetua, la fideiussione e l'associazione in partecipazione. Il medesimo art. 44, alla lett. h) introduce anche una fattispecie residuale, chiarendo che rientrano tra i redditi di capitale anche «*gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego di capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto*».

Si è detto, tuttavia che l'adozione di una clausola residuale diretta ricomprendere nell'ambito della categoria ipotesi non espressamente contemplate nelle precedenti lettere sarebbe destinata di fatto, ad avere un ruolo marginale, per un verso, in quanto l'universo tassabile sarebbe, ad oggi, pressoché interamente esplicitato dall'elencazione analitica, e, per l'altro, poiché in futuro il legislatore, laddove emergessero nuove ipotesi non contemplate nella predetta elencazione, provvederebbe ad una loro espressa tipizzazione<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Per questa classificazione cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 225; L. CASTALDI, *I redditi di capitale*, in AA.VV. *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesoro, Torino, 1994, I, 228; G. ESCALAR, *Contributo allo studio della nozione di reddito di capitale*, in *Rass. trib.*, 1997, 285 ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 72.

<sup>9</sup> Secondo A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 170, non può essere messo in dubbio che nei redditi di capitale il contratto, o meglio il rapporto contrattuale, rappresenti in modo diretto e immediato la fonte di reddito. Nello stesso senso, secondo l'Autore, anche G. ESCALAR, *Contributo allo studio della nozione dei redditi di capitale*, cit., 320; F. GALLO, *La nozione dei redditi di capitali alla luce del D.lgs. 21 novembre 1997, n. 461*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 1225. Ad analoghe conclusioni perviene anche S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 39.

<sup>10</sup> In tal senso si esprime S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'e-*

Un altro esempio della dipendenza tra fattispecie tributaria e configurazione civilistica del rapporto sottostante sembra invece emergere dalla disciplina dei redditi di lavoro dipendente contenuta negli artt. 49 e seguenti del TUIR. Qui, come noto, il legislatore offre una definizione della categoria, individuando i redditi da lavoro dipendente come quelli che «*derivano da rapporti aventi ad oggetto le prestazioni di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro*»<sup>11</sup>. Anche in questo caso si è evidenziato che rispetto alla formula impiegata nel previgente D.P.R. n. 597/1973, che faceva riferimento al reddito derivante dal «*lavoro effettivamente prestato*» nella nuova norma si avrebbe una prevalenza di valori giuridici sui valori fattuali<sup>12</sup>.

2. *Il ruolo del contratto nella prospettiva del rapporto di presupposizione tra diritto civile e diritto tributario* - Il materiale normativo sin'ora esaminato ha evidenziato la tendenza della legislazione fiscale verso una sempre maggiore analiticità. Ciò, come visto, si è riflettuto anche sul ruolo riservato all'autonomia privata in seno alla tecnica di costruzione del presupposto dell'imposta sui redditi, ove gli effetti del contratto sembrano aver progressivamente assunto una dimensione sempre più centrale. Alla crescente complessità dei rapporti economici si accompagna, infatti, l'adozione di un metodo legislativo che tende ad abbandonare l'utilizzo di clausole di tipo generale ed a privilegiare un approccio di tipo casistico, coerente con l'ambizione del legislatore per la creazione di un sistema normativo in egual misura dettagliato ed esaustivo<sup>13</sup>.

Si è passati, in buona sostanza, da un sistema fiscale in cui la tecnica di redazione delle norme tributarie sembrava privilegiare il riferimento a dati empirici e strettamente materiali ad un sistema in cui l'adozione di un metodo casistico sembrerebbe aver indotto sempre più a ricercare negli ef-

---

lusione fiscale, cit., 40.

<sup>11</sup> Sui redditi di lavoro dipendente cfr. F. CROVATO, *I redditi di lavoro dipendente*, in AA.VV. *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesauro, cit., 299 ss.; A. URICCHIO, *La qualificazione del reddito di lavoro dipendente tra definizioni normative e itinerari della giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 50; S. MENCARELLI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, cit., 58 ss.

<sup>12</sup> In tal senso sempre S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 40.

<sup>13</sup> In tal senso cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 30, Sul punto anche G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, cit., 54; G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 22.

fetti degli atti stabiliti dalla legge civile il fondamento dell'imposizione. Il che, sul piano concettuale, si è tradotto nell'elaborazione di ricostruzioni teoriche del rapporto tra autonomia privata e diritto tributario che hanno progressivamente attribuito sempre maggior rilevanza agli effetti degli atti di autonomia privata siccome individuati dalla legge civile.

Sul piano teorico, come abbiamo visto, l'affermazione della dignità giuridica della materia fiscale è, inizialmente, passata anche per la rivendicazione dell'autonomia dogmatica del diritto tributario rispetto alle altre branche dell'ordinamento, e, quindi, anche rispetto al diritto civile. Gli Autori che si richiamano alla Scuola fondata da Benvenuto Griziotti (su tutti, Ezio Vanoni e Dino Jarach) rifiutano l'idea del primato del diritto civile sul diritto tributario, affermando che i concetti e gli istituti del diritto privato impiegati dal legislatore fiscale nella definizione delle fattispecie imponibili non assumono qui lo stesso significato ad essi attribuito dal settore giuridico di provenienza.

La costanza terminologica, infatti, attesterebbe soltanto un'affinità di tipo "esteriore", la cui reale sussistenza richiederebbe di essere di volta in volta verificata alla luce delle particolari esigenze espresse dal diritto tributario<sup>14</sup>. L'affinità lessicale è vista come un semplice momento di passaggio della fase ermeneutica, potendo, certamente, il significato del termine utilizzato dal legislatore nella costruzione della fattispecie d'imposta essere ricostruito valorizzando, quale dato di partenza, il significato che quel medesimo termine assume nel diritto civile, ma sempre tenendo presenti le specialità della materia fiscale, e la conseguente possibilità di deviare, ove necessario, da tale significato<sup>15</sup>.

Alla radicalità di tale impostazione si contrappone, però, chi riconosce l'esigenza di valutare caso per caso il reale intento del legislatore alla luce di un esame del testo normativo<sup>16</sup>. Si afferma, infatti, che laddove le for-

---

<sup>14</sup> In tal senso si esprime E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, ora in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, I, 149; ID., *L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, II, 251. Sul punto si vedano anche le riflessioni formulate da G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 150.

<sup>15</sup> Così si esprime, infatti, E. VANONI, *L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, cit., 246. Sul punto cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 99.

<sup>16</sup> È questa la posizione espressa da A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 159, ove afferma che «il rapporto giuridico diritto privato costituisce soltanto un dato di fatto per il rapporto d'imposta, il cui svolgimento è del tutto indipendente dagli effetti propri del primo». L'Autore, nondimeno, osserva (156) che «La situazione di fatto a cui si ricollega l'imposta, al pari della relazione tra essa ed il soggetto passivo (...), può consi-



mule verbali impiegate attestino l'esistenza di un rinvio agli effetti giuridici nella costruzione della fattispecie d'imposta, tale dato non può essere ignorato dall'interprete, con la conseguenza che, in questi casi, a tali forme occorrerebbe riferirsi per la qualificazione dell'oggetto dell'imposta<sup>17</sup>. Laddove, invece, tale opzione non sia ravvisabile, la prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica sembrerebbe rivelarsi un'alternativa inevitabile, anche senza giungere ad affermare la sussistenza, sul piano concettuale, di una intergale "autonomia" del diritto tributario<sup>18</sup>.

In ogni caso, la ricostruzione dei rapporti tra diritto civile e diritto tributario risente, in un primo momento, del prevalente empirismo che caratterizza la tecnica di redazione delle norme tributarie. In quest'ottica, l'atto di autonomia privata, anche laddove posto a fondamento del prelievo, non sarebbe assunto dal legislatore fiscale nella sua veste di rapporto giuridico di diritto privato, ma quale mero *dato di fatto*. Con ciò si vuole affermare, in realtà, che anche laddove il diritto tributario recepisca, quale presupposto, d'imposta un rapporto giuridico di diritto privato, la norma che regola detto rapporto nel diritto civile non diventa una norma di diritto tributario. E' in questo senso, infatti, che si afferma che il rapporto giuridico di diritto privato rappresenta soltanto un *dato di fatto* per il rapporto d'imposta<sup>19</sup>.

Tale impostazione gode, invero, ancora oggi di largo consenso, essendo da molti ritenuta un'appropriata ricostruzione dei rapporti tra diritto civile e diritto tributario<sup>20</sup>. Essa, infatti, non sembra necessariamente legata

---

stere in uno stato di cose o in un avvenimento puramente materiale (come attraversamento della cinta doganale) o economico (come il reddito), ovvero può rivestire la forma di un rapporto giuridico».

<sup>17</sup> Osserva, infatti, A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 158 che «avendo la legge tributaria considerato questi rapporti economici, oggetto dell'imposta, secondo la configurazione da essi assunta nel diritto privato, ne deriva che alle norme di questo occorre, in via di principio, riferirsi per la determinazione, nei singoli casi, e la qualificazione dell'oggetto dell'imposta». Lo stesso Autore (159) rileva, tuttavia, che «la regola che la determinazione del presupposto, consistente in un rapporto del diritto civile (o di altri rami del diritto) deve essere dedotta dalle norme di diritto privato (o degli altri rami estranei al diritto tributario) non è assoluta; essa subisce notevoli restrizioni e limitazioni, che non possono ricondurre ad un unico concetto».

<sup>18</sup> Espressione che lo stesso A. D. GIANNINI (*Intorno alla c.d. autonomia del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, I, 65) definisce «equivoca e perturbatrice». Sul punto cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 112.

<sup>19</sup> Così, testualmente, A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 159.

<sup>20</sup> La tesi è accolta da R. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, 226; ID., *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, cit., 264; M. NUSSI, *Imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, 161; F. PAPARELLA, *Possesso dei*

all'adesione alle tesi autonomiste proposte dagli allievi della Scuola di Pavia, che tuttavia, ne intuiscono le più dirompenti implicazioni. In alcuni casi, infatti, tale ricostruzione viene valorizzata per riaffermare la facoltà della legge fiscale di attribuire al rapporto giuridico di diritto privato una diversa qualificazione sul piano tributario, onde assicurarne una tassazione coerente con la base economica del prelievo. In tal guisa, si ribadisce che nella costruzione della fattispecie d'imposta non sono gli effetti degli atti d'autonomia privata individuati dal diritto civile ad assumere rilievo, ma direttamente gli effetti economici, così impedendosi la possibilità di aggirare il prelievo mediante l'adozione di forme giuridiche inconsuete per la realizzazione di un determinato risultato economico<sup>21</sup>.

Come abbiamo visto, la successiva evoluzione in senso casistico della legislazione e la contestuale progressiva valorizzazione, sul piano normativo, degli effetti del contratto in seno alla costruzione delle fattispecie d'imposta sono alla base di ricostruzioni teoriche tendenti a ravvisare un più marcato collegamento tra effetti del contratto individuati dalla legge civile e dimensione sostanziale del rapporto d'imposta. L'evoluzione normativa sembra, infatti, riuscire sempre più difficilmente conciliabile con l'idea che il negozio di diritto privato venga assunto nella fattispecie d'imposta quale mero *dato di fatto*<sup>22</sup>.

In quest'ottica, è proprio dall'analisi dell'evoluzione della tecnica normativa adottata dal legislatore nella costruzione delle fattispecie di prelievo che prende le mosse quella che è forse oggi la più accreditata ricostruzione dei rapporti tra diritto civile e dimensione sostanziale del rapporto d'imposta<sup>23</sup>. Qui il diritto tributario è, innanzitutto, visto come un diritto di "secondo grado", operando l'intervento del legislatore fiscale in un conte-

---

*redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 255. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 53.

<sup>21</sup> Secondo D. JARACH, *Il fatto imponible*, Padova, 1981, 116, infatti, mentre in diritto civile il contratto si caratterizza per essere espressione di autonomia privata, ciò non può dirsi in diritto tributario, in quanto «ciò significherebbe attribuire alla volontà privata un potere creativo dell'obbligazione tributaria in contraddizione con il principio fondamentale per cui è la legge la fonte del rapporto giuridico tributario». Su tali profili cfr. anche A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 62.

<sup>22</sup> Così E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Milano, 1987, 30; F. GALLO, *Tassazione delle attività finanziarie e problematiche dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 1994, 190. ID., *La nuova frontiera dell'abuso in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1319; Per la valorizzazione del ruolo del contratto nel fenomeno impositivo si veda anche G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, cit., 369 e ss.

<sup>23</sup> Ci si riferisce, evidentemente, alla ricostruzione proposta da S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 43 ss.

sto già caratterizzato da un elevato livello di giuridicizzazione. Ciò perché il legislatore assume nella costruzione delle fattispecie di prelievo eventi già qualificati dal diritto civile, essendo rimessa alla legislazione civile la disciplina legale dei rapporti che il diritto tributario considera quale espressione di capacità contributiva da assoggettare al prelievo<sup>24</sup>.

Pertanto, l'adozione di un metodo legislativo di tipo casistico sembrerebbe tradursi nel rinvio, ai fini della costruzione delle fattispecie d'imposta, proprio alla forma legale in cui i fatti assunti ad indici di capacità contributiva si presentano nel settore giuridico di provenienza<sup>25</sup>. Si tratterebbe di una soluzione di tipo "conservativo", che, dovendo scegliere tra l'elaborazione di concetti propri ed il rinvio a concetti desunti dalla legge civile, finisce per optare per la seconda alternativa sia per evidenti ragioni di semplificazione nel processo di formazione della legge, sia per garantire un più elevato livello di certezza e di stabilità all'interprete<sup>26</sup>.

Tutto ciò finisce per riproporre l'esigenza di una nuova ricostruzione dei rapporti tra diritto civile e dimensione sostanziale del rapporto d'imposta. L'analisi prende le mosse da un riesame dei tentavi compiuti nel passato dalla dottrina per inquadrare i rapporti tra diritto civile e diritto tributario<sup>27</sup>. Tali ricostruzioni, infatti, nel tentativo di definire il rapporto tra i due rami dell'ordinamento, avrebbero valorizzato, sotto diversi aspetti, l'idea di un "trasferimento" dei concetti dal diritto civile al diritto tributario<sup>28</sup>. Posta tale premessa, queste ricostruzioni non sembrerebbero essere riuscite a definire adeguatamente i caratteri di tale trasferimento, oscillando tra l'idea che esso sia il frutto di una "sovrapposizione" tra il concetto civilistico e la realtà economica, di cui il primo sarebbe soltanto un "rivestimento" del secondo<sup>29</sup>, e l'idea che vi sia, invece, un collegamento più intenso, che non autorizzerebbe la ricerca di significati alternativi alle e-

---

<sup>24</sup> Così si esprime S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 13.

<sup>25</sup> In tal senso sempre S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 81, per la quale «la realtà fattuale, filtrata da un'esperienza giuridica settoriale», viene «assunta nell'elaborazione della norma tributaria proprio in quella forma già mediata giuridicamente».

<sup>26</sup> Così ancora S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 77.

<sup>27</sup> Si tratta delle tesi di E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, cit., 22 ss.; A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., 63 ss.; L.V. BERLIRI, *Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1942, 24 ss.; E. VANONI, *L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, cit., 249.

<sup>28</sup> In tal senso cfr. E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, 22.

<sup>29</sup> Così A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., 63 ss.

spressioni mutuata dal diritto civile<sup>30</sup>. Tali metodi d'indagine, tuttavia, si sarebbero rivelati sostanzialmente inadeguati a cogliere il reale nesso esistente tra diritto civile e diritto tributario, essendo caratterizzati da eccessivo empirismo<sup>31</sup>.

Superati, così, i tentativi di inquadramento, fondati, sull'adozione di un metodo di tipo "empirico descrittivo", tale impostazione prospetta lo sviluppo di un metodo definito "tecnico normativo", che ricostruisce il rapporto tra diritto civile e diritto tributario secondo schemi mutuati dal diritto internazionale privato<sup>32</sup>. Tale disciplina, infatti, nell'individuare la regolamentazione dei rapporti giuridici di diritto privato caratterizzati da uno o più elementi di estraneità rispetto all'ordinamento interno è chiamata a risolvere situazioni di possibile conflitto nell'applicazione tra norme interne e norme esterne selezionando il diritto applicabile nel caso concreto. La tecnica impiegata nella costruzione del precetto di diritto internazionale privato si fonda, pertanto, sul meccanismo del "rinvio" ossia sul richiamo operato dalla norma di diritto interno alla norma di un diverso ordinamento<sup>33</sup>.

Attraverso la tecnica del rinvio, il legislatore consente l'ingresso nel sistema giuridico interno di norme formulate in un diverso ordinamento, onde recepirne la disciplina per il caso in cui il rapporto da regolare presenti caratteri di estraneità che suggeriscano di affidare la sua regolamentazione ad una norma di diritto straniero. Il rinvio al diritto esterno da parte dell'ordinamento interno può, peraltro, verificarsi secondo schemi operativi differenti. Più nel dettaglio, il primo modello prevede che la norma di diritto estero, una volta richiamata dalla norma interna rinviante, divenga a sua volta una norma di diritto interno. La norma di diritto estero, una volta richiamata, dismette pertanto la sua natura di norma e-

---

<sup>30</sup> Così cfr. L. V. BERLIRI, *Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, 25.

<sup>31</sup> E' questo il giudizio formulato sui metodi definiti "empirico descrittivi" da S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 60.

<sup>32</sup> Per questa ricostruzione cfr. ancora S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 61 ss.

<sup>33</sup> In generale sul concetto di rinvio si vedano V. CRISAFULLI, *Disposizione (e norma)*, in *Enc. dir.*, XII, Milano, 1964, 198; A. BERNARDINI, *Produzione di norme giuridiche mediante rinvio*, Milano, 1966, 3 ss.; L. PICCARDI, *La pluralità degli ordinamenti ed il concetto di rinvio*, in *Scritti giuridici in onore di Santi Romano*, Padova, 1940, 251 ss.; G. BALLADORE PALLIERI, *Le varie forme di rinvio e la loro applicabilità al diritto internazionale privato*, in *Annuario di diritto comparato e studi legislativi*, 1943, XVI, 331 ss.; C. GRASSETTI, *Rinvio (teoria del)*, in *Noviss. dig. it.*, XV, Torino, 1968, 1177; T. BALLARINO, *Rinvio (dir. int. priv.)*, in *Enc. dir.*, XL Milano, 1989, 1005 ss.; R. MONACO, *Rinvio nel diritto internazionale privato*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma.

stera e acquisisce lo *status* di norma interna. Con la conseguenza che, nell'ordinamento rinviante, la norma interna diviene insensibile ad eventuali modificazioni compiute nell'ordinamento rinvitato. Si parla, in tal caso di rinvio "*materiale*" o "*recettizio*".

Secondo un'altro schema operativo, invece, la norma di diritto esterno, quand'anche oggetto di richiamo da parte della norma interna, non perderebbe la sua connotazione di estraneità e non sarebbe recepita all'interno dell'ordinamento. Il tal modo, il meccanismo del rinvio finisce effettivamente per consentire l'applicazione nell'ordinamento interno di una regola che mantiene il suo carattere di estraneità, con l'effetto che eventuali modifiche che la norma esterna dovesse subire nel sistema giuridico di provenienza si rifletterebbero anche nel sistema rinviante. Il richiamo, in buona sostanza, non è qui alla norma, ma alla fonte di produzione della stessa. Si parla in questo caso di rinvio "*formale*", o "*non recettizio*" (cd. "*rinvio mobile*")<sup>34</sup>.

Esiste, tuttavia, un'altro schema operativo che consente l'ingresso nell'ordinamento interno di una disciplina desunta da un sistema giuridico esterno. Ci si riferisce al meccanismo della "*presupposizione*"<sup>35</sup>. Qui la norma interna non richiama una norma esterna per desumerne la disciplina applicabile ad un dato rapporto, ma richiama direttamente il rapporto giuridico definito dalla norma esterna che viene assunto a presupposto per l'applicazione di una particolare regolamentazione di diritto interno. Il rapporto giuridico definito dalla norma esterna resta, pertanto, in questa particolare forma di rinvio, quale presupposto "*esterno*" dell'applicazione della regola interna, nei cui confronti si pone come *dato di fatto*. L'ordinamento interno, infatti, non è, in questo caso, chiamato a dettare la disciplina del rapporto giuridico posto a fondamento dell'applicazione del diritto interno, che rimane, quindi, disciplinato esclusivamente dall'ordinamento da cui trae origine.

Ebbene, proprio nello schema operativo del "*richiamo per presupposizione*" è stata ravvisata una possibile soluzione al rapporto tra diritto civile e diritto tributario nella dimensione sostanziale del prelievo<sup>36</sup>. Più nel det-

---

<sup>34</sup> Sulla differenza tra rinvio formale e rinvio materiale cfr. T. BALLARINO, *Rinvio (dir. int. priv.)*, cit., 1005 ss.; R. MONACO, *Rinvio nel diritto internazionale privato*, cit., 1.

<sup>35</sup> Sulla tecnica della presupposizione cfr. G. BALLADORE PALLIERI, *Le varie forme di rinvio e la loro applicabilità al diritto internazionale privato*, cit., 344.

<sup>36</sup> In tal senso cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 65; C. CAUMONT CAIMI, *Autonomia contrattuale delle parti e poteri interpretativi dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, 293; A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit. 25.

taglio, il ricorso al meccanismo della presupposizione implica riconoscere che, laddove il legislatore rinvii, nella costruzione delle fattispecie di prelievo ad un rapporto disciplinato dalla legge civile, nonostante esso venga assunto nella sua dimensione fattuale, la realtà colta dalla norma tributaria non possa che essere quella derivante dalla qualificazione normativa impressa dal diritto civile mediante le figure giuridiche dalla prima richiamate. Non si tratta, in buona sostanza, di valorizzare, sul piano meramente interpretativo, l'identità di significato di una medesima espressione utilizzata sia dal legislatore civile sia dal legislatore fiscale, ma di assegnare al rapporto giuridico definito dalla norma di diritto privato un valore "costitutivo" anche del rapporto giuridico d'imposta<sup>37</sup>.

La figura di diritto civile, infatti, non si pone qui come una mera "rappresentazione ellittica" della realtà<sup>38</sup> che si intende richiamare in sede di definizione del presupposto, ma finisce, piuttosto, per rappresentare essa stessa l'unica realtà oggetto di apprezzamento, sia pure eventualmente filtrata attraverso l'ulteriore qualificazione compiuta dalla norma di diritto tributario<sup>39</sup>. Ne deriva che allorché il legislatore, nella costruzione della fattispecie d'imposta, assume quale elemento di definizione del presupposto, gli effetti degli atti d'autonomia privata, tali effetti non possono che coincidere con quelli previsti dalla legge civile, ponendosi, come detto, il rapporto giuridico di diritto privato quale presupposto (sia pure esterno), del rapporto d'imposta.

Secondo quest'impostazione, peraltro, non sarebbe possibile giungere a diverse conclusioni neppure valorizzando gli specifici criteri di misurazione della ricchezza imponibile e di imputazione temporale dei relativi componenti positivi e negativi previsti per le varie categorie reddituali contemplate dal Testo Unico. Non è mancato, infatti, chi, anche di recente, ponendo l'accento proprio sulla tendenziale autonomia di tali criteri dagli effetti giuridici individuati dal diritto privato, ha tratto lo spunto per riaffermare che gli effetti dell'atto di autonomia privata si porrebbe a mero presupposto esterno della fattispecie tributaria, ossia quale mera "occasio-

---

<sup>37</sup> In tal senso A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit. 25, Nello stesso senso, come abbiamo visto, S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 54.

<sup>38</sup> L'espressione è sempre di S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit. 92, ed è ripresa anche da A. CARINCI, *L'invalidità del contratto. Profili sostanziali*, cit., 24.

<sup>39</sup> In tal senso cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 27.

ne" del prelievo<sup>40</sup>. Si è tentato, in altri termini, di ricondurre l'integrazione del presupposto d'imposta al semplice perfezionamento degli eventi individuati dai criteri di imputazione a periodo, svalutando, di conseguenza, gli effetti giuridici delle operazioni sottostanti, con l'intento di privilegiare aspetti di stretta materialità. Il presupposto non sarebbe integrato dalla realizzazione degli effetti giuridici, ma solo da quegli atti o fatti, cui la norma ricollega l'imputazione temporale del reddito, riconducibili semmai all'esecuzione del contratto. Si pensi ai pagamenti, con riferimento ai redditi imputati per cassa, ovvero alla consegna e spedizione per il reddito d'impresa rispetto a cui opera il criterio di competenza<sup>41</sup>.

Così, ad esempio, guardando proprio, ai criteri d'imputazione temporale dei componenti economici nel reddito d'impresa, emergerebbe come l'art. 109, comma 2, del TUIR valorizzi vicende legate non tanto all'efficacia del contratto, quanto, piuttosto, alla sua concreta esecuzione. I corrispettivi delle cessioni si considerano, infatti, conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data di consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o altro diritto reale (art. 109, comma 2, lett. a) del TUIR). Viceversa, i corrispettivi per le prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione ed altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione degli stessi (art. 109, comma 2, lett. b) del TUIR)<sup>42</sup>.

Sia nel caso delle cessioni di beni, sia nel caso delle prestazioni di servizi, il legislatore sembra pertanto aver ancorato il momento di rilevanza temporale dei componenti di reddito (anche di matrice negoziale) a vicende materiali di facile rilevazione, riconoscendo una valenza per così dire

---

<sup>40</sup> Così M. NUSSI, *Imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 90 ss.; tale posizione è esaminata da A. CARINCI *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 111.

<sup>41</sup> Così si esprime testualmente A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 111.

<sup>42</sup> Sul principio di competenza cfr. G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991, 232; F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996; S. PANSIERI, *Evoluzione del principio di competenza e sue differenti interpretazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 265; A. CICOGANI, *Il principio di competenza nel T.U. con particolare riferimento all'art. 75, I, II, III comma*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 567 ss.

residuale al momento in cui si verifica, per le cessioni di beni, l'effetto traslativo della proprietà, e per le prestazioni di servizi, la maturazione del corrispettivo<sup>43</sup>. Il ruolo degli effetti individuati dal diritto civile in sede di individuazione del presupposto d'imposta sembrerebbe, in quest'ottica, ridimensionarsi.

Tuttavia, per chi riafferma la rilevanza degli effetti giuridici degli atti di autonomia privata in seno alla fattispecie d'imposta, tale ultima impostazione, nel valorizzare i criteri di imputazione temporale ai fini dell'integrazione delle fattispecie di possesso del reddito, oltre che tradire una visione del rapporto d'imposta in cui verrebbe nuovamente ad essere attribuita rilevanza gli effetti meramente economici degli atti di autonomia privata, finisce, erroneamente, per sovrapporre agli elementi di definizione del presupposto quelli che, invece, dovrebbero essere reputati meri aspetti di disciplina dello stesso<sup>44</sup>.

Secondo questa ricostruzione, infatti, i criteri di imputazione temporale non potrebbero condizionare il perfezionamento dei singoli componenti delle fattispecie reddituali, quest'ultimo collegato al venire in essere dei diritti di credito che sorgono in dipendenza del rapporto di diritto privato, ma soltanto la loro efficacia in seno alla fattispecie d'imposta. In tal modo, l'integrazione del presupposto dipenderebbe esclusivamente dal perfezionamento degli effetti giuridici degli atti di autonomia privata, mentre ai criteri di imputazione temporale sarebbe rimessa soltanto l'individuazione del periodo d'imposta in cui tali effetti andrebbero imputati al soggetto passivo, da considerare, tuttavia, un'operazione logicamente susseguente<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> Cfr. sul punto G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 351. In tal senso anche A. BERENGHI, *La competenza delle cessioni di beni tra consegna e spedizione*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 184; G. NANULA, *L'evoluzione del principio di competenza*, in *Il fisco*, 1990, 3736.

<sup>44</sup> In tal senso cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 112. L'esigenza di semplificazione è invece messa in luce (oltre che da M. NUSSI, *Imputazione del reddito del diritto tributario*, cit. 158) anche da R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 55.

<sup>45</sup> Così sempre CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 115. Analoghe considerazioni sono espresse in ID., *Il fattore temporale nell'imposta sui redditi: tra disciplina e definizione delle ipotesi categoriali e del reddito complessivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, I, 618 ss.; anche P. RUSSO, *Ancora in tema di tassazione retroattiva delle indennità di esproprio*, in *Rass. trib.*, 1998, 225 ss. (nota a Cass., 18 luglio 1997, n. 6620) tende a mettere in guardia da ricostruzione del presupposto fondate su una sopravvalutazione dei criteri d'imputazione temporale.



3. *Dalla rilevanza del contratto alla rilevanza dell'invalidità nella dimensione sostanziale del rapporto d'imposta* - L'assunzione degli effetti giuridici degli atti di autonomia privata quale realtà da considerare ai fini della configurazione del presupposto d'imposta implica, evidentemente, importanti conseguenze anche sul piano della rilevanza della patologia negoziale rispetto al fenomeno impositivo. Invero, intendendosi l'invalidità come un vizio che incide sul perfezionamento del rapporto giuridico di diritto privato posto a fondamento del prelievo, diviene inevitabile riconoscere che, non perfezionandosi il rapporto, neppure la corrispondente fattispecie reddituale possa venire ad esistenza.

A diverse conclusioni pervengono, naturalmente, coloro che ritengono irrilevanti, in sede di definizione del presupposto dell'imposta sui redditi, gli effetti giuridici degli atti di autonomia individuati dalla legge civile, sostenendo che gli stessi rappresenterebbero soltanto un dato di fatto per il legislatore tributario. Secondo quest'impostazione, infatti, le vicende civilistiche che interessano gli atti di autonomia privata i cui effetti sono assunti dal legislatore a presupposto di fattispecie d'imposta si rivelano sostanzialmente indifferenti rispetto al fenomeno tributario, essendo sufficiente, per la realizzazione del presupposto, il verificarsi di effetti meramente "materiali" (economici) sia pure riconducibili a detti atti<sup>46</sup>.

Ciò non vuol dire, naturalmente, che in quest'ottica non debba riconoscersi alcun effetto, sul piano fiscale, all'avvenuto accertamento dell'invalidità negoziale, ma soltanto che tali effetti non dipendono dall'invalidità del contratto, ma da eventi successivi suscettibili di ripristinare, sul piano giuridico ed economico, la situazione antecedente all'esecuzione del contratto invalido. Così, per i redditi rilevati secondo il principio di cassa, l'eventuale restituzione conseguente all'avvenuto accertamento dell'invalidità del rapporto giuridico assunto quale dato di fatto del prelievo, acquisirebbe rilevanza ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR che, come noto, include tra gli oneri deducibili «*le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito negli anni precedenti*»<sup>47</sup>. Natural-

---

<sup>46</sup> In tal senso M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 183, per il quale «la sostanziale irrilevanza delle patologie civilistiche è (...) giustificata dall'evidenza che assume in chiave tributaristica il trasferimento del provento, ossia la percezione in capo al reddituario (o in altro ambito la consegna o spedizione)». Dello stesso avviso anche R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit. 55; Più di recente, G. GAFFURI, *La rilevanza della nullità contrattuale in diritto tributario*, cit., 455.

<sup>47</sup> Sul punto cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 275. Per un esame di tale disposizione si rinvia a F. CROVATO, *La restituzione dei redditi già sottoposti a tassazione*, in *Rass. trib.*, 1998, 41; ID., *Il lavoro dipendente nel sistema*

mente, presupposto per la deduzione non sarebbe l'avvenuto accertamento dell'invalidità, ma l'effettiva restituzione delle somme a suo tempo incassate in esecuzione del contratto poi invalidato e regolarmente assoggettate a tassazione.

Per i redditi imputati secondo il principio di competenza, e nello specifico per i redditi d'impresa, l'avvenuto accertamento dell'invalidità rilevarebbe attraverso il meccanismo delle sopravvenienze che, come noto, consente dare rilevanza, in un determinato periodo d'imposta, ad eventi modificativi di vicende che, in un precedente periodo d'imposta, abbiano concorso alla formazione dell'imponibile fiscale. Più nel dettaglio, ai sensi dell'art. 88, comma 1, del TUIR, «*Si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi*»<sup>48</sup>.

Specularmente, ai sensi dell'art. 101, comma 4, del TUIR, «*Si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'art. 87*»<sup>49</sup>. Il meccanismo delle sopravvenienze consentirebbe quindi di dare rilievo, nei redditi imputati per competenza, all'avvenuto accertamento dell'invalidità negoziale ed al conseguente maturarsi di diritti di restituzione connessi con l'esigenza di ripristinare lo *status quo* antecedente la stipulazione del contratto.

---

delle imposte sui redditi, Padova, 2001, 271. Per la prassi, cfr. Circolare 23 dicembre 1997, n. 326/E/III-5-2643.

<sup>48</sup> Si tratta delle cd. "sopravvenienze attive proprie", da tenere distinte dalle cd. "sopravvenienze attive improprie", individuate nei commi successivi della norma. In tema di sopravvenienze attive cfr. G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986; ID., *Sopravvenienze attive e passive*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993; M. MICCINESI, *I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi e interessi*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di F. Tesauro, II, Torino, 1994, 658 ss.

<sup>49</sup> Non è pertanto ammessa la rilevanza fiscale di eventuale sopravvenienze passive connesse con la sopravvenuta insussistenza di partecipazioni finanziarie qualificate, ai sensi dell'art. 87 del TUIR, ai fini dell'applicazione del regime di *participation exemption*. Per un'analisi del regime di esenzione delle plusvalenze cfr., da ultimo, A. VIOTTO, *Il regime tributario delle plusvalenze su partecipazioni*, Torino, 2013.

to poi dichiarato invalido<sup>50</sup>.

Non si potrebbe parlare, quindi, di integrale irrilevanza del fenomeno dell'invalidità negoziale nell'ambito del fenomeno impositivo, ma di una rilevanza condizionata dall'accertamento sul piano del diritto civile e nei limiti in cui tale accertamento verrebbe ad essere recepito sul piano tributario dalle disposizioni del Testo Unico. Il tutto, in realtà, secondo il medesimo schema cui sembrerebbe ispirato il trattamento dell'atto invalido nell'ambito dell'imposta di registro e che sembrerebbe rispondere all'esigenza di assicurare una tassazione coerente con gli effetti riconducibili al contratto sul piano materiale<sup>51</sup>.

A conclusioni radicalmente differenti perviene chi, invece, ritiene che la realtà colta dal legislatore fiscale nella costruzione delle fattispecie di prelievo sia proprio quella già qualificata dalla norma di diritto civile. Una simile impostazione implica, evidentemente, il riconoscimento, sul piano teorico, della rilevanza della patologia negoziale anche in seno al fenomeno impositivo. Se, infatti, la legge civile qualifica, in concreto, come invalido un determinato contratto, impedendone la produzione di effetti giuridici, tale inefficacia (si afferma) non può non riflettersi anche sul piano tributario, venendo qui a mancare l'effetto giuridico cui ancorare il trasferimento di ricchezza fiscalmente rilevante<sup>52</sup>.

Un simile inquadramento assegna, pertanto, all'invalidità negoziale un ruolo determinante per l'integrazione delle fattispecie d'imposta che assumono gli effetti del contratto ad elemento del presupposto. Qui, inoltre, l'incidenza dell'invalidità non ne presuppone l'avvenuto accertamento in sede civile, quantomeno ogni qual volta si ritenga, come nelle ipotesi di nullità, che alla condizione di invalidità si accompagni l'inefficacia della fattispecie negoziale<sup>53</sup>. A diverse conclusioni dovrebbe, invece, pervenirsi

---

<sup>50</sup> In tal senso M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit. 184; Sul punto cfr. anche A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 231.

<sup>51</sup> Di questo avviso parrebbe R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 55. In tal senso cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit. 113.

<sup>52</sup> Così, come visto, A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit. 26-27. Tale soluzione era però già stata prospettata da S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 85 ss.

<sup>53</sup> In tal senso sempre A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 288. Lo stesso autore, peraltro, a sostegno dell'irrilevanza dell'accertamento compiuto in sede civile della nullità ai fini tributari richiama anche quanto previsto dall'art. 2, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992, che come abbiamo visto, consente al giudice di risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipenda la soluzione della contro-

nel caso di vizi che comportino l'annullabilità del contratto, considerato che, come abbiamo visto, in tali casi, si ritiene che il contratto produca effetti ancorché precari ossia suscettibili di essere rimossi mediante l'iniziativa della parte legittimata<sup>54</sup>.

Ciò vuol dire che, una volta constatato il vizio invalidante, non sarebbe necessario attendere l'accertamento dell'invalidità in sede civile per avviare azioni di restituzione delle imposte eventualmente versate in dipendenza di un contratto invalido. La condizione di indebito fiscale venutasi a generare, infatti, sussisterebbe, nel caso della nullità, a prescindere da ogni eventuale accertamento giudiziale in sede civile e, ovviamente, a prescindere anche dall'eventuale avvenuto ripristino dello *status quo* antecedente l'esecuzione del contratto invalido<sup>55</sup>. Il rimedio del rimborso su istanza di parte, in quest'ottica concorrerebbe con quello previsto dal già richiamato art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR, il che renderebbe possibile il recupero dell'imposta erroneamente versata anche al di là delle ipotesi ivi contemplate<sup>56</sup>.

Anche per i redditi d'impresa, inoltre, il ricorso al meccanismo delle sopravvenienze, che, come abbiamo visto, consente di attribuire una peculiare rilevanza al fenomeno dell'invalidità negoziale nell'ambito di tale ca-

---

versia tributaria, salvo le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone. Su tale disposizione cfr. anche P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione tributaria*, *Rass. trib.*, 2002, 418; M. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 814.

<sup>54</sup> In tal senso cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 233, il quale, tuttavia, valorizzando una minoritaria ricostruzione del fenomeno dell'annullabilità (cfr. D. MAFFEIS, *Un problema in tema di invalidità o scioglimento del contratto eseguito: la prescrizione delle azioni di ripetizione*, in *Riv. dir. priv.*, 2001, 674), arriva a prospettare la soluzione proposta per la nullità anche in caso di annullabilità.

<sup>55</sup> Va peraltro osservato che, sul piano teorico, tale ipotesi di indebito sembrerebbe differenziarsi da quella originata dal meccanismo applicativo dell'art. 38 del T.U. n. 131/1986 in materia di imposta di registro. Mentre in quel caso l'indebito sembrerebbe derivare, da un'ipotesi di *modifica con effetti retroattivi del fatto tassabile*, nel nostro caso, attribuendosi rilevanza alla nullità a prescindere dall'eventuale accertamento in sede civile, l'indebito sembrerebbe doversi inquadrare nell'ambito dell'*errore di fatto*. Sulla classificazione delle ipotesi di indebito cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 410. G. TE-SAURO, *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975, 41 ss. (per il quale, peraltro, l'ipotesi di restituzione dell'imposta di registro su un atto dichiarato nullo non sarebbe un'ipotesi di indebito, essendo l'originario versamento dovuto a prescindere dall'invalidità dell'atto); M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, 9 ss.; G. TABET, *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 441 ss.

<sup>56</sup> In tal senso A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 292. Per la possibilità del rimborso anche nei casi in cui è applicabile l'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR anche F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, cit., 275.

tegoria reddituale, non sarebbe condizionato all'avvenuto accertamento della nullità del contratto in sede civile, non essendo, in quest'ottica, tale accertamento necessario per integrare una condizione di giuridica certezza circa l'insussistenza del componente in precedenza rilevato in dipendenza del contratto invalido<sup>57</sup>. Secondo tale impostazione, infatti, essendo il contratto nullo originariamente inefficace, la certezza sull'inesistenza del componente reddituale rilevato in connessione ad esso dovrebbe anch'essa ritenersi parimenti originaria<sup>58</sup>.

Secondo questa concezione, in buona sostanza, l'invalidità (*rectius* la nullità) del contratto, impedendo la nascita del rapporto giuridico di diritto privato, impedirebbe altresì l'integrazione del presupposto delle fattispecie d'imposta. Il rapporto tra contratto e presupposto, infatti, sembrerebbe potersi ricondurre ad un effetto "indiretto", del contratto, secondo un'impostazione già proposta dalla dottrina civilistica<sup>59</sup>.

Di difficile inquadramento sistematico diviene, però, in quest'ottica, la previsione contenuta all'art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993 in tema di imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite. Come già accennato, questa norma, nel prevedere la tassabilità dei proventi derivanti da attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, purché non sottoposti a misure di tipo ablativo, sembra, infatti, introdurre un principio incompatibile con una ricostruzione in chiave rigidamente giuridica del presupposto dell'imposta reddituale. Essa finisce inevitabilmente per attribuire rilevanza a movimenti di ricchezza la cui fonte è da rintracciarsi in accordi negoziali nulli ed (almeno in teoria) inevitabilmente inefficaci.

Come noto, il tema dell'imponibilità dei proventi illeciti ha da sempre suscitato l'attenzione della dottrina e della giurisprudenza, le quali, nel corso degli anni, hanno espresso posizioni tutt'altro che univoche. Nella vigenza dei Testi Unici del 1877 e del 1958, ispirati ad una concezione

---

<sup>57</sup> Come noto, ai sensi dell'art. 109, comma 1, secondo periodo, del TUIR, «i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni».

<sup>58</sup> In tal senso A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 233. Si precisa, infatti, che il requisito della certezza deve essere inteso in senso giuridico e non in senso materiale. Sul punto cfr. G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, cit. 242.

<sup>59</sup> In tal senso cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, cit., 284; F. CARRESI, *Il contratto*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, cit., 683.

marcatamente economica del presupposto d'imposta, l'illiceità del provento non era stata considerata, dalla prevalente dottrina<sup>60</sup> e giurisprudenza<sup>61</sup>, una circostanza sufficiente ad escluderne la soggezione al prelievo. Una diversa soluzione avrebbe, infatti, implicato l'attribuzione di un trattamento privilegiato alle ricchezze acquisite illecitamente rispetto ai proventi di fonte lecita non giustificabile se non adottando un'interpretazione "eticamente" orientata del presupposto dell'imposizione reddituale.

Non erano mancate, tuttavia, anche posizioni di segno contrario, sia in seno alla giurisprudenza sia in seno alla dottrina<sup>62</sup>. Si era affermata, in particolare, l'impossibilità di sottoporre al prelievo i proventi derivanti da attività illecite proprio partendo da una concezione più propriamente giuridica della ricchezza tassabile. La non imponibilità, in quest'ottica, non sarebbe derivata da un giudizio di "valore" sul provento illecito, giudizio per sua natura rimesso ad un altro settore dell'ordinamento, e rispetto al quale il sistema tributario avrebbe dovuto mantenere una posizione di neutralità, ma da un concezione della ricchezza tassabile necessariamente coincidente con mutamenti patrimoniali di tipo giuridico, ossia tutelati dall'ordinamento<sup>63</sup>.

Si avverte, in questa impostazione, sia pure al livello implicito, il riconoscimento di quel rapporto di presupposizione tra diritto civile e diritto tributario che è alla base dell'attuale concezione "legale ed ortodossa" del reddito, e che finisce per tradursi nell'espulsione dal presupposto d'imposta degli incrementi di ricchezza privi di un titolo legale e, conseguente-

---

<sup>60</sup> Decisivo, al riguardo, l'insegnamento di A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, 363, per il quale «poiché l'aumento di ricchezza costituente il reddito non è, come già rilevato, un dato giuridico ma meramente economico, qualunque considerazione che attenga (...) alla validità o all'invalidità dei rapporti giuridici sulla base dei quali si è nel fatto conseguito un vantaggio economico, riesce estranea al diritto tributario».

<sup>61</sup> In giurisprudenza a favore della tassabilità si vedano, Comm. trib. centr. 2 novembre 1919, n. 99319; Comm. trib. centr., 1° marzo 1923, n. 22799, in *Giur. it.*, 1923, III, 110; Comm. trib. centr., 3 ottobre 1924, in *Imp. dir.*, 1925, 31; Comm. trib. centr., 2 marzo 1929, n. 93603, in *Giur. it.*, 1929, III, 57 e in *Giur. imp.*, 1929, 158; Comm. trib. centr., 4 novembre 1929, n. 99519, in *Giur. it.*, 1930, III, 126; Trib. Firenze, 11 febbraio 1952, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1952, II, 119 ss., con commento di F. FORTE, *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*; Cass., 30 luglio 1952, n. 2402, in *Giur. imp.*, 1952, n. 83.

<sup>62</sup> In tal senso cfr. O. QUARTA, *Commentario alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., I, 210, che richiama, per la giurisprudenza, la sentenza della Corte di Cassazione di Firenze, 28 dicembre 1871.

<sup>63</sup> Per tale ricostruzione cfr. O. QUARTA, *Commentario alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., I, 212-213. Tale tesi venne criticata da F. Forte, *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*, cit., 121 ss.

mente, anche di quelli derivanti da attività illecite. Una concezione che, nell'ottica dei suoi sostenitori, avrebbe trovato conferma sul piano legislativo già a partire dal D.P.R. n. 597/1973, ma, soprattutto, nel successivo T.U. n. 917/1986, in seno al quale, come abbiamo visto, il più che frequente rinvio a concetti desunti dal diritto civile per la definizione del presupposto d'imposta finirebbe per implicare una sorta di identità concettuale tra la realtà qualificata dal diritto civile e quella colta dal diritto tributario<sup>64</sup>.

È chiaro, allora, che per gli Autori che si richiamano a questa impostazione, la presenza di una norma che espressamente preveda la soggezione al prelievo dei redditi derivanti da attività illecite rappresenta una vistosa deroga ai principi che reggono il sistema e finisce per apparire di difficile inquadramento sul piano teorico. In quest'ottica, si afferma innanzitutto di non poter riconoscere, all'intervento operato con l'art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993, valenza meramente "ricognitiva" di un principio già insito nell'ordinamento, ma, per la sua natura derogatoria, si finisce per attribuirvi portata innovativa<sup>65</sup>. Non è condivisa, pertanto, la prevalente giurisprudenza di legittimità orientata nel senso di attribuire a tale norma un significato meramente interpretativo<sup>66</sup>.

Nella prospettiva di chi valorizza l'identità concettuale tra la realtà qualificata dal diritto civile e la realtà colta dal diritto tributario, la presenza di una norma diretta a ricondurre nell'alveo dell'imponibilità proventi giuridicamente inesistenti finisce inevitabilmente per porsi al di là degli ordinari criteri di definizione del presupposto ed implica la necessità di individuare criteri alternativi<sup>67</sup>. Più nello specifico, se, ordinariamente, se-

---

<sup>64</sup> In tal senso cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 90.

<sup>65</sup> È, peraltro, necessario distinguere da un alto gli illeciti civili e amministrativi e dall'altro gli illeciti penali. La dottrina si è, infatti, tradizionalmente mostrata maggiormente propensa ad ammettere l'imponibilità dei primi, mentre con più difficoltà è giunta ad ammettere la tassabilità dei secondi. In tal senso cfr. A. GIOVANNINI, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000, 193; P. BORIA, *La tassazione delle attività illecite*, cit., 526.

<sup>66</sup> Per la natura interpretativa della norma sui proventi illeciti cfr., tra le tante, Cass., Sez. I, 19 aprile 1995, n. 4381, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1995, 873 ss., con commento di C. GLENDI, *Sulla tassabilità dei proventi illeciti*; Cass., 13 dicembre 1995, n. 12782, in *Il fisco*, 1996, 3678; Cass., Sez. trib., 13 maggio 2003, n. 7337, in *Corr. trib.*, 2003, n. 2563; Cass., 29 settembre 2005, n. 19078, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 43 ss., con commento di G. TINELLI, *Sui limiti temporali di operatività della causa di esclusione dell'imponibilità dei redditi illeciti*; Cass., 18 gennaio 2008, n. 1058, in *Rass. trib.*, 2008, 488, con nota di M. NUSSI, *Proventi illeciti, tangenti e riferibilità soggettiva del presupposto delle imposte sui redditi*.

<sup>67</sup> Così A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 251.

condo questa ricostruzione, il reddito deriva dalla titolarità di un diritto di credito inquadrabile all'interno di una delle ipotesi tipizzate nelle diverse categorie reddituali, e non da un corrispondente comportamento materiale, per il caso di proventi illeciti, non potendosi configurare ipotesi di titolarità di relativi diritti di credito, diviene inevitabile individuare un diverso criterio di rilevanza del fatto in seno alla fattispecie d'imposta.

Si è, pertanto, affermato che, in questi casi, il presupposto d'imposta non verrebbe ad integrarsi attraverso la realizzazione di un diritto di credito, ma in ragione di una vicenda di tipo diverso, da individuare, necessariamente, nella materiale "percezione" del provento. Non potendosi, infatti, valorizzare l'esistenza di un titolo giuridico legittimante l'acquisizione della ricchezza, l'unico dato rilevante non potrebbe che essere individuato nella concreta apprensione del provento sul piano materiale<sup>68</sup>. Proprio qui sarebbe, allora, il carattere "innovativo" della norma in commento, ossia nella sua capacità di ampliare il presupposto del prelievo reddituale sino a farvi ricomprendere, sia pure in via del tutto eccezionale, incrementi di ricchezza privi di rilevanza giuridica ed apprezzabili soltanto sul piano materiale<sup>69</sup>.

Aderendo ad una simile ricostruzione diviene, però, difficilmente "decifrabile" l'ultimo inciso contenuto nel predetto art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993, ove, dopo essersi affermata la regola dell'imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite, laddove non sottoposti a sequestro o a confisca, si aggiunge che «*I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria*». Se, infatti, la rilevanza dei proventi illeciti può essere ricostruita esclusivamente valorizzando la relativa "percezione", diviene difficile coordinare tale ricostruzione con criteri di tassazione fondati sull'applicazione del principio di competenza, ove, appunto, si prescinde dalla materiale acquisizione del componente economico. Secondo tale impostazione, in altri termini, l'imputazione temporale dei proventi derivanti da attività illecite non potrebbe che seguire il criterio di cassa, potendosi applicare il principio di competenza soltanto in presenza di componenti reddituali fondati su di un titolo giuridico<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> In tal senso, A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 253.

<sup>69</sup> Per questa impostazione cfr. sempre A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 259.

<sup>70</sup> In tal senso, A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 264. Ritengono invece applicabile il criterio di competenza in modo ordinario A. MARCHESELLI, *Le attività illecite tra fisco e sanzione*, Padova, 2001, 234; D. IROLLO, *La tassazione dei proventi dell'illecito nell'esegesi del disposto di cui all'art. 14, comma 4, legge n.*



4. *L'inadeguatezza delle attuali ricostruzioni* - La rilevanza dell'invalidità negoziale nell'ambito del presupposto delle imposte sui redditi dipende, quindi, dall'impostazione teorica che si preferisce adottare nella ricostruzione dei rapporti tra autonomia privata e fattispecie tributaria e, più in generale, tra diritto civile e dimensione sostanziale del rapporto d'imposta. Se, difatti, si aderisce alla tesi che riconosce un rapporto di "presupposizione" tra il rapporto giuridico di diritto privato ed il rapporto giuridico d'imposta, gli effetti del primo non possono che diventare automaticamente rilevanti anche per il secondo. Conseguentemente laddove tale rapporto non venga ad esistenza, ciò sembra riflettersi in via diretta anche sul rapporto tributario, impedendone la realizzazione.

Tale ricostruzione appare certamente rigorosa sul piano concettuale, e, fondando il rapporto tributario sul rapporto di diritto privato, permette di inquadrare il fenomeno fiscale in termini di stretta giuridicità. Essa si presenta, inoltre, coerente con la definizione dell'elemento soggettivo del presupposto delle imposte sui redditi cui oggi aderisce la dottrina prevalente. Nell'ambito delle imposte sui redditi si distingue, infatti, l'elemento oggettivo dall'elemento soggettivo del presupposto, il primo rappresentato dal reddito, ed il secondo dal criterio di collegamento che deve sussistere tra quest'ultimo ed il soggetto passivo, individuato, appunto, con il termine "possesso".

Ebbene, l'individuazione del significato da attribuire all'espressione "possesso" in materia di imposizione diretta ha da sempre appassionato gli studiosi del diritto tributario, i quali, nel corso degli anni, sono giunti a soluzioni tutt'altro che univoche. Così, se, secondo una prima impostazione, la nozione di possesso, sulla base del principio di "unità dell'ordinamento", andrebbe ricondotta alla nozione civilistica contenuta nell'art. 1140 del cod. civ.<sup>71</sup>, ossia all'esercizio di un potere di fatto sulla cosa corrispondente al diritto di proprietà o ad altro diritto reale, ben presto ci si è accorti di come una simile definizione non fosse in grado di cogliere tutte le possibili relazioni che, nel diritto tributario, si instaurano tra il reddito ed il soggetto passivo<sup>72</sup>.

---

537/1993, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 70.

<sup>71</sup> Tesi in passato prospettata da M.A. GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983; R. PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, 632 ss.

<sup>72</sup> In effetti, come rilevato in dottrina, il reddito non è rappresentato da un "cosa" suscettibile di possesso nell'accezione indicata nel codice civile, anche perché alcune fatti-

Nel tentativo di superare tale impostazione, altra parte della dottrina ha, pertanto, proposto una nozione di possesso di tipo meramente economico, per esso intendendo la "materiale" o "concreta" disponibilità del reddito<sup>73</sup>. Tale tesi, che, nella sostanza, indirizzava la soggettività passiva dal titolare "di diritto" al titolare "di fatto" del reddito ossia verso chi, con il proprio comportamento, avesse dimostrato di poterne materialmente disporre, è stata, però, tendenzialmente superata, essendo successivamente prevalso un orientamento volto a privilegiare la sussistenza di un collegamento di tipo giuridico tra il soggetto passivo e la fonte reddituale. Ad oggi, pertanto, sembra preferibile accogliere una nozione di possesso che individui, nell'ambito di ciascuna categoria reddituale, una relazione tra il soggetto e la fonte che sia tale da attribuire a quest'ultimo il potere di disporre, in modo volontario, della fonte stessa, così da incidere sulla dimensione del fatto economico in cui si esprime, in termini giuridici, il presupposto impositivo<sup>74</sup>.

Se così è, non sembrano allora esservi dubbi sul fatto che una simile impostazione riesca più facilmente conciliabile con una ricostruzione dell'elemento oggettivo del presupposto diretto ad individuare nel rapporto giuridico di diritto privato il fatto a rilevanza tributaria da sussumere nella figura giuridica del reddito. Così, ad esempio, una volta individuati negli effetti giuridici del contratto il dato da assumere nella definizione del pre-

---

specie reddituali sono meramente figurative, come ad esempio i redditi imputati per trasparenza nelle società di persone, indipendentemente dalla distribuzione, o il reddito d'impresa, costituito da un dato contabile. Sul punto cfr. S. MENCARELLI, G. TINELLI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, II ed., Torino, 2010, 27-28.

<sup>73</sup> La nozione di possesso del reddito in termini di "materiale" o "concreta" disponibilità è stata avanzata, tra gli altri, da A. BERLIRI, *Il testo unico delle imposte sui redditi*, Milano, 1960, 345; E. POTTIO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 181 ss. La tesi affondava le sue radici nell'art. 131, comma 1, del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (TUID) e trovava conferma nell'art. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 che faceva concorrere alla formazione del reddito complessivo del soggetto passivo anche i redditi altrui dei quali egli avesse la libera disponibilità o l'amministrazione senza obbligo di resa dei conti (Sul punto cfr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 322).

<sup>74</sup> Così, quasi testualmente, G. TINELLI, *Commento all'art. 1*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, a cura di G. Tinelli, Padova, 2009, 27; G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993, 59; ID., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Profili generali*, cit., 57. Nel senso della valorizzazione, ai fini dell'individuazione della nozione di possesso di reddito, della titolarità della fonte si vedano anche A. FEDELE, "Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo", in *Giur. cost.* 1976, I, 2613; M. MICCINESI, *L'imposizione dei redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, 87 ss.; F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, cit., 1763; F. PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, cit., 157.

supposto, diviene agevole individuare il soggetto passivo in colui al quale tali effetti sono giuridicamente riferibili. Con la conseguenza che, rimanendo nell'esempio prospettato, il possesso del reddito andrà attribuito al soggetto cui devono giuridicamente imputarsi gli effetti del contratto<sup>75</sup>.

Sotto altro profilo, però, la tesi sin'ora esposta, nella sua perfezione concettuale, rischia di pervenire a risultati difficilmente giustificabili sul piano pratico e non pienamente coerenti con quelli che parrebbero essere i criteri di imputazione temporale della ricchezza emergenti dalle previsioni del Testo Unico. Si è già osservato, al riguardo, come nell'individuazione dei criteri d'imputazione temporale dei singoli componenti reddituali, il legislatore, anziché ancorare il momento di rilevanza fiscale degli stessi al verificarsi degli effetti giuridici delle vicende da cui essi traggono origine, paia aver privilegiato aspetti di stretta materialità. Ciò avviene, come abbiamo visto, anche nel caso dei redditi d'impresa, imputati secondo il criterio di competenza, ove il legislatore ha ancorato il momento di rilevanza fiscale dei singoli componenti economici non al verificarsi degli effetti giuridici delle corrispondenti vicende, ma, per lo più, ad eventi strettamente materiali, quali, ad esempio, la consegna o spedizione nel caso di trasferimento di beni mobili e l'ultimazione nel caso delle prestazioni di servizi<sup>76</sup>.

Orbene, abbiamo già osservato come, per chi vede nel rapporto giuridico di diritto privato il fondamento del rapporto d'imposta, tale circostanza venga giustificata richiamando la distinzione tra elementi di definizione ed elementi di disciplina del presupposto. Si afferma, in buona sostanza, che il rapporto giuridico di diritto privato si porrebbe quale elemento di definizione del presupposto, mentre, i criteri di imputazione temporale rappresenterebbero soltanto elementi di disciplina dello stesso, sicché, in mancanza del primo, non vi sarebbero componenti reddituali di cui si richiederebbe l'individuazione del momento di rilevanza temporale in seno, appunto, alla disciplina del presupposto dell'imposta<sup>77</sup>.

Tale ricostruzione, nondimeno, sia pur rigorosa, non pare tener conto dell'esigenza cui le regole in commento sembrano ispirarsi, che potrebbe non essere solo quella di semplificare l'individuazione dei criteri di impu-

---

<sup>75</sup> In tal senso cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 98 ss.

<sup>76</sup> E' quanto, come abbiamo visto, rileva M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit. 90 ss.

<sup>77</sup> In tal senso A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 115; ID., *Il fattore temporale nell'imposta sui redditi: tra disciplina e definizione delle ipotesi categoriali e del reddito complessivo*, cit., 618.

tazione a periodo dei singoli componenti reddituali, ancorandola ad eventi di facile rilevazione, ma anche quella di legare l'individuazione della figura giuridica del reddito agli effetti materiali delle vicende gestionali dell'attività d'impresa, a prescindere dalla loro conformità alle regole di circolazione della ricchezza previste dal diritto civile<sup>78</sup>. Il legislatore, in buona sostanza, sembrerebbe individuare negli atti di esecuzione del contratto gli effetti rilevanti ai fini dell'integrazione del presupposto, prescindendo dal rapporto giuridico di diritto privato. Se così fosse, ne rafforzerebbe la tesi che considera l'atto di autonomia quale mero *dato di fatto* ai fini della costruzione delle fattispecie di prelievo<sup>79</sup>.

Ebbene, nel tentativo di superare i profili di inadeguatezza ora evidenziati, la tesi che individua nel rapporto giuridico di diritto privato il fatto rilevante in sede di definizione del presupposto è pervenuta all'elaborazione di una soluzione che, tuttavia, come vedremo, suscita alcune perplessità. Nel ribadire, infatti, come a fondamento del rapporto giuridico d'imposta debba esservi necessariamente un rapporto giuridico di diritto privato, occorre, innanzitutto prendere atto del fatto che tale rapporto non debba essere di natura negoziale, ben potendo altrove esserne rintracciata la fonte.

Ebbene, posto che, in detta prospettiva, alla mera esecuzione del contratto invalido non potrebbe, in linea teorica, attribuirsi alcuna rilevanza ai fini dell'integrazione del presupposto dell'imposta reddituale<sup>80</sup>, si afferma, però, la necessità di verificare se l'esecuzione in sé non possa essere assunta dal legislatore a presupposto di una fattispecie di prelievo diversa, che non abbia la sua fonte esclusivamente nel contratto. Più nel dettaglio, si afferma che, in tutti quei casi in cui il diritto privato conosce un recupero degli effetti del contratto nullo, tali effetti verrebbero ad assumere rilievo anche nella fattispecie d'imposta, che finirebbe per valorizzare una "fattispecie complessa", comprensiva del contratto e della sua esecuzione<sup>81</sup>.

Si tratterebbe di tutte quelle ipotesi in cui l'ordinamento attribuisce specifica rilevanza all'esecuzione del contratto invalido, come, ad esempio

---

<sup>78</sup> Così M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 183; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 55.

<sup>79</sup> Cfr. A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 159.

<sup>80</sup> In tal senso A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 276.

<sup>81</sup> Così A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 278, per il quale in questi casi «va "arricchita" la fattispecie fonte di reddito, valorizzando altresì la fase di esecuzione del contratto, nella misura in cui questa ne condiziona la produzione degli effetti giuridici e la titolarità dei medesimi».

quella prevista dal già esaminato art. 2126 del cod. civ. in materia di esecuzione del contratto di lavoro invalido<sup>82</sup>. Ma più in generale tale soluzione potrebbe essere estesa a tutti i diversi meccanismi previsti per sopperire e correggere l'inefficacia del contratto invalido, quali, tra gli altri, la nullità parziale (art. 1419 del cod. civ.), la conversione (art. 1424) ed, infine, il meccanismo delle trascrizioni previsto dai già più volte richiamati artt. 2652, n. 6, e 2690, n. 3, del medesimo codice<sup>83</sup>.

La rilevanza attribuita, in sede di definizione del presupposto, all'esecuzione del contratto non si esaurirebbe, però, soltanto nelle ipotesi ora esaminate. Si osserva, infatti, come in molti casi la disciplina tributaria consentirebbe, nell'ambito della definizione del presupposto delle imposte sui redditi, l'autonoma valorizzazione degli atti esecutivi di un regolamento negoziale invalido, suscettibile di dare origine ad un rapporto giuridico di natura non negoziale fondato sull'autonoma rilevanza fiscale del diritto alla ripetizione originato dall'esecuzione di una prestazione indebita<sup>84</sup>. Ciò perché, come si è avuto modo di vedere, l'esecuzione di una prestazione indebita da origine ad un diritto di ripetizione le cui modalità di attuazione sono regolate dagli artt. 2033 e seguenti del cod. civ.<sup>85</sup> Ebbene, tale diritto (si afferma), potrebbe, a questo punto, acquisire autonoma rilevanza tributaria, laddove ciò risultasse compatibile con le previsioni del Testo Unico<sup>86</sup>.

In tal senso si richiama, ad esempio, quanto previsto in dall'art. 44, lett. h), del TUIR, che, come abbiamo visto, affianca all'elencazione analitica delle fonti dei redditi di capitale, una previsione di carattere residuale in base alla quale vi rientrano anche «*gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego di capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto*». Nell'utilizzo dell'espressione «*altri rapporti aventi per og-*

---

<sup>82</sup> Sul tema si rinvia a M. DELL'OLIO, *La prestazione di fatto nel lavoro subordinato*, cit., *passim*; A. ALBANESE, *L'invalidità del contratto di lavoro subordinato*, cit., 200 ss.

<sup>83</sup> Sul tema, come visto, S. PUGLIATTI, *La trascrizione*, cit., 474.

<sup>84</sup> In tal senso cfr. sempre A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 279.

<sup>85</sup> Sulle quali si rinvia a U. BRECCIA, *La ripetizione d'indebito*, cit., *passim*.; E. MOSCATI, *Indebito (pagamento e ripetizione dell')*, cit., 83 ss.

<sup>86</sup> Così A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 280, che dopo aver premesso che «la tipicità delle fattispecie reddituali, nel momento stesso in cui valorizzano la figura contrattuale, porta ad escludere la rilevanza di fattispecie ulteriori, quali sono quelle di pagamento indebito», precisa però che «Vi sono, tuttavia, casi in cui la definizione delle ipotesi categoriali permette di comprendere anche queste particolari fattispecie».

getto *l'impiego di capitale*» viene, allora, individuata la possibilità di riconoscere rilevanza reddituale agli interessi connessi ad un diritto di credito correlato all'esecuzione di un pagamento indebito, originato, ad esempio, da un contratto invalido<sup>87</sup>.

Ma più in generale, si afferma, ad esempio, che l'esecuzione di una prestazione di servizi connessa con la stipulazione di un contratto nullo darebbe origine ad un diritto di ripetizione suscettibile di assumere autonoma rilevanza fiscale come componente positivo sia nell'ambito della categoria dei redditi di lavoro autonomo, sia nell'ambito della categoria dei redditi d'impresa<sup>88</sup>. Peraltro, nell'ottica di tale ricostruzione, nella quantificazione di tale diritto di credito sarebbe possibile impiegare, quale parametro di partenza, il corrispettivo individuato nel contratto invalido, che in tal modo, finirebbe, nella sostanza per recuperare la sua rilevanza sul piano tributario<sup>89</sup>.

Naturalmente, la diversa natura del rapporto da cui trarrebbe origine il diritto di credito suscettibile di essere valorizzato ai fini impositivi non resterebbe senza conseguenza. Così, si afferma, ad esempio, che se è nel diritto alla ripetizione della prestazione eseguita che deve essere individuato il diritto di credito rilevante ai fini fiscali, eventuali anticipazioni del corrispettivo conseguite in dipendenza di un contratto invalido non potrebbero avere alcuna rilevanza impositiva<sup>90</sup>.

La tesi ora esposta rappresenta, senza dubbio, un interessante tentativo di superare le rigidità connesse con l'impostazione che assegna al rapporto giuridico di diritto privato un valore costitutivo del rapporto giuridico d'imposta. Essa, tuttavia, sembra suscitare, sul piano operativo, alcune perplessità che potrebbero portare a dubitare della sua adeguatezza. Più nel dettaglio, l'individuazione del componente positivo rilevante ai fini tributari nel diritto alla ripetizione nascente dall'esecuzione di una pre-

---

<sup>87</sup> Così A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 177 ss. Per una lettura della richiamata previsione come fattispecie di chiusura nell'ambito della disciplina dei redditi di capitali cfr. anche le osservazioni di R. RINALDI, *Alcune considerazioni in tema di «riordino della tassazione dei redditi da capitale»*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, I, 99.

<sup>88</sup> Così A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 215 (per i redditi di lavoro autonomo) e 230 (per i redditi d'impresa).

<sup>89</sup> A tale conclusione giunge A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 150; Sul punto si veda anche A.M. BRUNI, *Contributo alla studio dei rapporti tra azioni di caducazione contrattuale e ripetizione di indebito*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, 232.

<sup>90</sup> Così si esprime sempre A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 216.

stazione indebita, interrompendo il collegamento giuridico tra contratto e componente reddituale, potrebbe implicare rilevanti conseguenze sia in ordine alla qualificazione di tale componente reddituale, sia in ordine alla sua quantificazione.

Quanto al primo profilo, è appena il caso di osservare che l'esecuzione di una prestazione (ed il conseguente diritto alla ripetizione di quanto indebitamente prestato) non sembrano rappresentare un dato sufficiente per affermare la rilevanza fiscale del connesso componente reddituale, dovendo esso altresì essere inquadrato nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo o d'impresa del prestatore sulla base di quel necessario collegamento giuridico ed economico che, come noto, viene definito nesso di "inerenza"<sup>91</sup>. Ebbene, una volta reciso il collegamento giuridico sussistente tra l'esecuzione della prestazione ed il titolo (sia pure invalido) in base al quale essa è stata eseguita, potrebbe risultare quantomeno difficoltoso verificare, sul piano giuridico, la permanenza di tale nesso di ineranza della prestazione eseguita all'attività d'impresa o di lavoro autonomo del prestatore<sup>92</sup>.

E' tuttavia nella quantificazione del componente reddituale connesso con l'esecuzione della prestazione indebita che sembrerebbero sorgere le più rilevanti criticità. Pur potendosi, infatti, ammettere che il corrispettivo indicato nel contratto invalido rappresenti il punto di partenza per la quantificazione del valore del diritto alla ripetizione della prestazione indebita, lo stesso non sembrerebbe poter rappresentare il punto di arrivo di una simile valutazione. Ciò perché il valore della prestazione indebita dovrebbe, con tutta probabilità, essere individuato nel minor importo tra il corrispettivo indicato nel contratto ed il "valore normale" della stessa, non potendo, rilevare, invece, un'eventuale eccedenza rispetto a tale parametro<sup>93</sup>.

---

<sup>91</sup> Sul principio di ineranza cfr. G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, cit., 246 ss.; ID., *Il principio di ineranza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 440 ss.

<sup>92</sup> Con riferimento ai redditi d'impresa, ma con considerazioni che parrebbero potersi estendere anche ai redditi di lavoro autonomo, così si esprime, ad esempio, G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, cit., 258, per il quale «tale collegamento del componente reddituale all'attività dell'impresa non può ritenersi soltanto di carattere economico, inteso cioè quale riferibilità del fatto di gestione al tipo di attività svolta dall'impresa, ma dovrà anche presentare carattere giuridico».

<sup>93</sup> Nel caso in cui la prestazione oggetto di ripetizione sia costituita da una prestazione di fare si è infatti proposto di valorizzare il criterio dell'arricchimento dell'*accipiens* nella determinazione dell'obbligazione restitutoria (così U. BRECCIA, *Indebito (ripetizione dell')*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, 2). Ne consegue che per determinare tale arricchimento sembrerebbe doversi avere riguardo al "valore normale" della prestazione.

Ciò, tuttavia, sembrerebbe porsi in contrasto con i parametri indicati nel Testo Unico, ove, ad esempio, l'art. 109 fa esplicito riferimento ai «*corrispettivi*» delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e ove tassativi parrebbero dover essere i richiami al parametro del “valore normale” individuato dall'art. 9 dello stesso TUIR<sup>94</sup>. In questo senso, la rilevanza attribuita al diritto alla ripetizione della prestazione indebitamente eseguita non sembrerebbe rappresentare una soluzione realmente adeguata a superare le rigidità connesse con la tesi che individua nel rapporto giuridico di diritto privato il fatto costitutivo della figura giuridica del reddito.

5. *Il rapporto di presupposizione nella prospettiva dei valori costituzionali* - La ricostruzione teorica sin qui esposta ha certamente il pregio di inquadrare i rapporti tra diritto civile e diritto tributario in una prospettiva rigorosa e strettamente giuridica. Riconoscendo la ricorrenza di un rapporto di presupposizione tra i due rami dell'ordinamento, tale impostazione assegna al rapporto giuridico di diritto privato rilevanza costitutiva per il rapporto giuridico d'imposta. Non si tratta, in buona sostanza, di valorizzare l'esistenza di una mera coincidenza concettuale nel caso in cui il diritto tributario impieghi nella costruzione delle fattispecie di prelievo termini desunti dal diritto civile, ma, evidentemente, di andare oltre riconoscendo l'esistenza di un collegamento ben più stringente<sup>95</sup>.

Di tale collegamento, tuttavia, non sembra possa affermarsi, almeno

---

<sup>94</sup> Il principio di valutazione a valore normale rappresenta un criterio di determinazione alternativo del reddito applicabile quando quest'ultimo non è espresso in moneta. Esso trova applicazione, ad esempio, nel calcolo dei ricavi o delle plusvalenze patrimoniali derivanti da autoconsumo dei beni dell'impresa (art. 85, comma 2, e art. 86, comma 3, del TUIR) oppure per le sopravvenienze attive derivanti da cessione del contratto di locazione finanziaria (art. 88, comma 5). Esso si applica, inoltre, nella determinazione dei componenti di reddito derivanti da operazioni con società collegate non residenti nel territorio dello stato (cd. *transfer pricing* esterno, art. 110, comma 7). Tale criterio, invece, non si applica nelle operazioni intercorse tra i soggetti residenti o localizzati nel territorio dello stato, come ha da ultimo chiarito, con una norma di interpretazione autentica il D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (cd. decreto internazionalizzazione). Sul punto cfr. da ultimo G. D'ANGELO, *Sulle recenti disposizioni d'interpretazione autentica in materia di "valore normale" contenute nel cd. decreto internazionalizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 319 ss. Ciò dovrebbe mettere un argine al frequente richiamo del parametro del valore normale compiuto dalla giurisprudenza per sindacare la cd. “inerenza quantitativa” dei costi d'impresa (in tal senso cfr. Cass., Sez. trib., 24 luglio 2002, n. 10802, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 354, con nota di G. RUSSO, *Transfer pricing interno, valore normale e deducibilità delle componenti negative di reddito*).

<sup>95</sup> In tal senso A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit. 25, Nello stesso senso, come abbiamo visto, S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 54.



per il legislatore, la natura obbligatoria<sup>96</sup>, in quanto, come ben evidenziato dalla dottrina, la scelta di porre il rapporto giuridico di diritto privato a fondamento del rapporto giuridico d'imposta non implica, automaticamente, la legittimità del prelievo sul piano costituzionale. Ciò perché la disciplina del rapporto giuridico di diritto privato potrebbe rivelarsi inadeguata a cogliere la manifestazione di ricchezza che attraverso tale rapporto si esprime<sup>97</sup>. Conseguentemente, salvo rare eccezioni<sup>98</sup>, la letteratura tributaria ha da sempre riconosciuto al legislatore la facoltà di riqualificare il rapporto giuridico di diritto privato posto a fondamento del prelievo per dettarne una disciplina più rispondente all'esigenza di assicurare una tassazione rispettosa dei principi costituzionali<sup>99</sup>.

È quanto si verifica, ad esempio, con la nozione di imprenditore dettata dal legislatore in materia di imposte sui redditi, nell'ambito del quale il requisito dell'organizzazione, necessariamente presente nella corrispondente definizione civilistica contenuta nell'art. 2082 del cod. civ., è qui invece ritenuto superfluo per le attività indicate dall'art. 2195 del cod. civ., ossia quelle per le quali vige l'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, da considerare in ogni caso esercitate in forma d'impresa. Sembra evidente che qui il legislatore abbia ritenuto più rispondente alle esigenze del sistema fiscale un'autonoma definizione della nozione di imprenditore rispetto al semplice rinvio alla definizione di matrice civilistica. Come evidenziato da autorevole dottrina, si è pensato, in buona sostanza che il rin-

---

<sup>96</sup> In tal senso cfr. E. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2001, 201; sul punto cfr. anche G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 161.

<sup>97</sup> Così E. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, cit., 202.

<sup>98</sup> Cfr. F. TESAURO, *Questioni in tema di redditi dei collaboratori familiari*, in *Corr. trib.*, 1984, 639, per il quale «il legislatore fiscale non ha il compito di riplasmare gli istituti civilistici: deve soltanto dettarne la disciplina fiscale, altrimenti rischia di porre norme incostituzionali». Lo stesso Autore osserva che «se, infatti, disciplina civilistica e disciplina fiscale divergono, e se, di conseguenza, un soggetto sconta l'imposta su utili che la norma fiscale gli imputa, ma che civilisticamente non gli spettano è evidente che si vulnera l'art. 53 della Costituzione (capacità contributiva), perché alla misura della tassazione non corrisponde una manifestazione adeguata di reddito e quindi di capacità contributiva; così pure l'art. 53 della Costituzione è violato quando ad un reddito che ha certe caratteristiche si sovrappone una qualificazione fiscale divergente, cui consegue un trattamento tributario deteriore».

<sup>99</sup> Secondo F. BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, 1434 ss., il legislatore, nella definizione del presupposto, può, innanzitutto, fare riferimento ad una situazione già disciplinata da un altro ramo dell'ordinamento; apportarvi integrazioni o darne una specifica qualificazione; elaborare una categoria giuridica autonoma, individuando come presupposto situazioni non previamente qualificate dall'ordinamento.

vio incondizionato all'art. 2082 del cod. civ. avrebbe comportato l'inclusione nella fattispecie tributaria di una serie di situazioni soggettive di controversa interpretazione, inaccettabile in un sistema impositivo ad elevata diffusione e contrastante con uno dei fini principali della formazione tributaria, ossia quello della precisa individuazione della materia imponibile<sup>100</sup>.

L'esigenza di uno scostamento tra la qualificazione del rapporto operata dal diritto privato e la corrispondente disciplina tributaria si percepisce, ad esempio, anche nell'esame della regolamentazione fiscale riservata ai contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale o misto previsti dall'art. 2549 del cod. civ.<sup>101</sup> Qui, come noto, il legislatore della riforma tributaria del 2004 si è ampiamente discostato dalla qualificazione civilistica del rapporto, pacificamente riconducibile ad un contratto di scambio<sup>102</sup>, ed ha assimilato il trattamento tributario delle remunerazioni derivanti dal contratto a quello previsto per gli utili da partecipazioni. Più nel dettaglio, l'art. 44, comma 1, lett. f), del TUIR include i proventi derivanti da rapporti di associazione in partecipazione con apporto di capitale o misto tra i redditi di capitale, mentre l'art. 47, comma 2, ne assimila, nella sostanza il relativo trattamento fiscale agli utili di partecipazione. L'art. 109, comma 9, lett. b) del medesimo Testo Unico, d'altro canto, stabilisce l'indeducibilità per l'associante della remunerazione versata all'associata, equiparando, anche in questo caso, il trattamento delle somme corrisposte in virtù del contratto a quello previsto per gli utili da partecipazione<sup>103</sup>.

Ebbene, nel caso ora esaminato, l'evidente scostamento tra la qualificazione civilista del rapporto e la sua regolamentazione tributaria non

---

<sup>100</sup> Così testualmente G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, cit., 64. Su tali aspetti cfr. anche le riflessioni di A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, 25; nonché G. FALSITTA, *Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordinamento italiano*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Atti del convegno di San Remo, 21-23 marzo 1980, Padova, 1981, 117.

<sup>101</sup> Sul punto si consenta il rinvio a G. GIUSTI, *Profili tributari dei contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza: riflessioni in vista dell'attuazione della delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 1115 ss.

<sup>102</sup> In tal senso la prevalente giurisprudenza (tra le tante cfr. Cass., 18 giugno 1987, n. 5353, in *Corr. giur.*, 1987, 972 e ss.; Cass, sez. III, 17 maggio 2001, n. 6757, in *Giust. civ. Mass.* 2001, 862; Cass., sez. lav., 4 febbraio 2002, n. 1420, in *Riv. it. dir. lav.*, 2003, II, 26).

<sup>103</sup> Per un'analisi dei profili fiscali del contratto di associazione in partecipazione dopo la riforma del 2004 cfr. M. PIERRO, *L'associazione in partecipazione e i contratti di cointeressenza*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, a cura di F. Tesauero, Bologna, 2007, 341 ss.; A. RENDA, *Profili tributari degli apporti di opere e servizi nel contratto di associazione in partecipazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 765 ss.

sembra, evidentemente, censurabile sotto il profilo costituzionale, essendo l'assimilazione del regime fiscale delle remunerazioni derivanti da contratti di associazione in partecipazione agli utili da partecipazione certamente rispondente all'esigenza di equiparare il regime fiscale di forme di investimento sostanzialmente equivalenti sul piano economico<sup>104</sup>. Qualche perplessità può, quindi, restare soltanto in riferimento alla disciplina fiscale della remunerazione dei contratti di associazione in partecipazione che vedono nella veste si associanti imprenditori individuali o società di persone, nel qual caso, considerata la diversa posizione del socio rispetto all'associato nell'organizzazione dell'impresa, tale equiparazione potrebbe non rivelarsi pienamente giustificata sul piano sistematico<sup>105</sup>.

L'esigenza di uno scostamento tra le qualificazioni civiliste e la realtà colta dal diritto tributario può avvertirsi, tuttavia, anche al livello implicito, ossia al di là di esplicite deviazioni da parte del legislatore fiscale. Si pensi, ad esempio, all'individuazione dei soggetti passivi dell'IRES operata con l'art. 73 del TUIR, il quale, dopo l'elencazione analitica contenuta al comma 1, al comma 2, indica nelle «*altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto si verifica in modo autonomo*» una categoria residuale che parrebbe estendere la soggettività tributaria a strutture che, invece, ne risultano prive per il diritto civile<sup>106</sup>.

Sembra, infatti, doversi ritenere superata la tesi che, valorizzando una piena coincidenza tra soggettività di diritto comune e soggettività tributaria, riteneva, la prima, un presupposto necessario per il riconoscimento della seconda, impedendo, così, l'estensione, anche nell'ambito dell'art. 73, comma 2, del TUIR, della soggettività fiscale a strutture prive di soggettività per il diritto civile<sup>107</sup>. La funzione, appunto, di clausola residuale attri-

---

<sup>104</sup> Al riguardo cfr. A. FEDELE, *I rapporti tra società e soci*, in AA.VV., *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, a cura di F. Papparella, Milano, 2006, 41 ss. Per un commento a tali riflessioni si veda anche quanto rilevato da A. RENDA, *Profili tributari degli apporti di opere e servizi nel contratto di associazione in partecipazione*, cit., 787.

<sup>105</sup> Sul punto si rinvia nuovamente a G. GIUSTI, *Profili tributari dei contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza: riflessioni in vista dell'attuazione della delega fiscale*, cit., 1145 ss.

<sup>106</sup> La formula contenuta all'art. 73, comma 2, del TUIR trae la sua origine dall'art. 8 del Testo Unico 29 gennaio 1958, n. 645 (TUID), che tra i soggetti passivi delle imposte dirette includeva, oltre alle persone fisiche, alle persone giuridiche, alle società e alle associazioni anche «*le altre organizzazioni di persone e di beni prive di personalità giuridica e non appartenenti a soggetti tassabili in base a bilancio, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifici in modo unitario e autonomo*».

<sup>107</sup> In passato la tesi dell'autonomia della soggettività tributaria rispetto a quella di diritto comune è stata sostenuta, tra gli altri, da A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del*

buita alla formula contenuta nell'art. 73, comma 2, del TUIR, finirebbe per essere vanificata laddove si ritenesse la soggettività di diritto comune un presupposto indispensabile della soggettività tributaria<sup>108</sup>.

Sembrerebbe pertanto corretto individuare nell'esistenza di un patrimonio autonomamente organizzato il solo requisito necessario a fondare la soggettività ai fini IRES, dovendosi rintracciare il requisito della non appartenenza ad altri soggetti nell'impossibilità di impiegare le utilità derivanti da tale patrimonio nell'interesse di soggetti diversi dal patrimonio stesso, prescindendo, quindi, dall'eventuale soggettività di diritto comune di tale patrimonio<sup>109</sup>. Tale soluzione, d'altra parte, si è rivelata coerente con l'esigenza di ricondurre nell'ambito dell'imponibilità, i redditi conseguiti da quelle organizzazioni in cui si riscontra un fenomeno di dissociazione tra titolarità di un patrimonio ed individuazione del soggetto nel cui interesse ne è vincolato l'impiego. Ci si riferisce, ovviamente, all'istituto anglosassone del *trust*, ma anche ad altre forme di segregazione patrimoniale<sup>110</sup>.

---

*diritto tributario*, cit., 206 ss; E. VANONI, *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, I, 1961, 432 ss.; G.A. MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 419 ss. Oggi, sia pure con diverse sfumature, si tende invece a ravvisare nella soggettività di diritto comune un antecedente logico della soggettività tributaria. In tal senso cfr. F. GALLO, *La soggettività ai fini Irpeg*, in *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Roma-Milano, 1990, 662 ss.; A. FEDELE, *Il regime tributario delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 328; ID., *Destinazione patrimoniale: criteri interpretativi e prospettive di evoluzione del sistema tributario*, in AA.VV., *Destinazioni di beni allo scopo*, Milano, 2003, 293 ss., A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996.

<sup>108</sup> Ritengono che la soggettività di diritto civile non sia un presupposto necessario della soggettività tributaria, tra gli altri, M. MICCINESI, *L'imposizione del reddito nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., 57 ss.; P. LAROMA JEZZI, *Separazione personale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006, 5

<sup>109</sup> In questo senso cfr. P. LAROMA JEZZI, *La fiscalità dei trust aspettando il "Trust di diritto italiano"*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 627-628; In senso analogo si esprimono anche M. MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trusts*, 2002, 310; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, 65.

<sup>110</sup> Prima che, con la legge 27 dicembre 2006, n. 296 (cd. legge finanziaria per il 2007), il legislatore includesse esplicitamente i *trust* privi di beneficiari individuati tra i soggetti passivi dell'IRES indicati all'art. 73, comma 1, del TUIR, parte della dottrina aveva riconosciuto la soggettività tributaria dell'istituto di diritto inglese proprio valorizzando la previsione contenuta nell'art. 73, comma 2, del medesimo decreto. In tal senso cfr. A. SALVATI, *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004, 242; L. PERRONE, *La residenza del trust*, in *Rass. trib.*, 1999, 1601; G. ZIZZO, *Note minime in tema di trust e soggettività tributaria*, in *il fisco*, 2003, 4658; M. LUPOI, *Trusts*, Milano, 2001, 793; P. LAROMA JEZZI, *Separazione personale e imposizione sul reddito*, cit., 289 ss. Sul punto si consenta, inoltre, il rinvio a G. GIUSTI, *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, cit., 392 ss.

La facoltà del legislatore fiscale di discostarsi dalla qualificazione civilistica del rapporto giuridico posto a fondamento del rapporto d'imposta non è tuttavia assoluta, ma condizionata dal rispetto dei principi costituzionali. Essa, in altri termini, deve essere adeguatamente motivata sul piano costituzionale con la necessità di assicurare una tassazione più coerente con la forza economica che si esprime attraverso il rapporto di diritto privato, risultando, in caso contrario, il frutto di una scelta arbitraria da parte del legislatore anch'essa censurabile sul piano del rispetto dei principi costituzionali<sup>111</sup>.

Ciò pare implicare che, una volta prescelta, nella costruzione della fattispecie d'imposta, la strada del rinvio ad un rapporto giuridico di diritto privato, l'interprete non sembra potersi ritenere investito della facoltà di operarne una propria riqualificazione sul piano meramente interpretativo, in quanto, una simile operazione logica, si porrebbe come una "*ricerca libera del diritto*", anch'essa non compatibile con i principi costituzionali<sup>112</sup>. Il rinvio al rapporto giuridico di diritto privato nella costruzione della fattispecie d'imposta sembra porsi, infatti, a garanzia del rispetto della riserva di legge prevista, dall'art. 23 della Cost., per le prestazioni personali e patrimoniali imposte, principio che parrebbe seriamente pregiudicato ove si consentisse all'interprete di adottare una propria qualificazione fiscale del rapporto giuridico di diritto privato<sup>113</sup>.

Detto questo, occorre, però, anche osservare che la qualificazione del rapporto giuridico di diritto privato appare oggi come un'attività caratterizzata da inediti profili di complessità essendo condizionata dall'esigenza di assicurare un'efficiente livello di tutela a tutti gli interessi in gioco. Ciò, negli ultimi anni, ha portato a sovvertire gli schemi logici tradizionalmente impiegati nella costruzione del precetto per far emergere gli interessi "*materiali*" sottesi alla fattispecie<sup>114</sup>. Ad un metodo d'indagine del fenomeno normativo di tipo strutturalista, fondato, appunto, sulla nozione di "*fattispecie*", ossia sul riconoscimento, nella dimensione sostanziale, di un diritto soggettivo e, nella dimensione processuale, di una corrispondente azione giudiziale, si è sostituita la logica del "*rimedio*", che scardina il con-

---

<sup>111</sup> Cfr. in tal senso L. OSTERLOH, *Il diritto tributario ed il diritto privato*, cit., 78 ss. Sul punto cfr. anche G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 154 ss.

<sup>112</sup> Così E. DE MITA, *Diritto civile e diritto tributario: profili costituzionali*, cit., 203.

<sup>113</sup> Al riguardo si rinvia alle considerazioni di L. OSTERLOH, *Il diritto tributario ed il diritto privato*, cit., 76-77.

<sup>114</sup> Sul punto cfr. le riflessioni di A. DI MAJO, *Giustizia e «materializzazione» nel diritto delle obbligazioni e dei contratti tra (regole di) fattispecie e (regole di) procedura*, in *Europa dir. priv.*, 2013, 797 ss.

chetto di fattispecie per predisporre una risposta immediata al bisogno di tutela<sup>115</sup>.

Un esempio di tale processo (intellettuale prima che normativo), può essere, con tutta probabilità, rintracciato nell'elaborazione del concetto di causa come "*funzione economico-individuale*" del contratto<sup>116</sup>, ovvero, come da altri definita, di causa "*concreta*"<sup>117</sup>. La nuova nozione dell'elemento causale, infatti, consente, come abbiamo visto, di superare le rigidità derivanti dalla precedente identificazione della causa con il tipo negoziale e, in caso di collegamento negoziale, di offrire una lettura unitaria dei diversi contratti tra loro collegati per penetrare la "*sostanza economica*" dell'operazione e permettere un'adeguata tutela a tutti gli interessi in gioco. Sembra evidente, in questo caso, la maggiore duttilità della nuova nozione che consente di dar rilievo, sul piano giuridico, agli interessi "*materiali*" dei contraenti<sup>118</sup>.

Sul piano più propriamente normativo, invece, è proprio nella funzione e nel concetto di invalidità negoziale che è più agevole cogliere l'emersione delle nuove istanze<sup>119</sup>. Come abbiamo già osservato, la legislazione più recente, di derivazione per lo più comunitaria, ha introdotto nuove forme di invalidità che deviano notevolmente dai meccanismi applicativi tradizionali<sup>120</sup>. Si tratta, come detto, di ipotesi di "nullità" che accostano meccanismi di funzionamento apparentemente inconciliabili, quali la legittimazione relativa e la rilevabilità d'ufficio. Tali ipotesi di nullità, com'è stato giustamente rilevato, scardinano il concetto di fattispecie, e, operando secondo una logica che va al di là del "*tutto o niente*", rispondono, in via diretta, al bisogno di tutela che emerge, sul piano concreto, dall'assetto

---

<sup>115</sup> Al riguardo cfr. le interessanti considerazioni di S. MAZZAMUTO, A. PLAIA, *I rimedi nel diritto privato europeo*, Torino, 2012, 1-2.

<sup>116</sup> Cfr. G. B. FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, cit., 346 ss.; ID., *Tradizione e novità nella disciplina della causa del negozio giuridico (dal codice civile 1865 a codice civile 1942)*, cit., 1986, I, 127; ID., *Il negozio giuridico*, cit., 123-124.

<sup>117</sup> Per la successiva rielaborazione della teoria della causa intesa come funzione economico-individuale del contratto nella teoria della cd. causa concreta cfr. C.M. BIANCA, *Diritto civile*, III, cit., 452 ss.

<sup>118</sup> Cfr. A. DI MAJO, *Giustizia e «materializzazione» nel diritto delle obbligazioni e dei contratti tra (regole di) fattispecie e (regole di) procedura*, cit., 810 ss.

<sup>119</sup> Sul tema le osservazioni di S. MAZZAMUTO, A. PLAIA, *I rimedi nel diritto privato europeo*, cit., 121 ss.

<sup>120</sup> Si tratta delle cd. nullità di protezione, su cui, tra gli altri, S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 230 ss.; V. SCALISI, *Nullità e inefficacia nel sistema europeo dei contratti*, cit., 489 ss.; ID., *Autonomia privata e regole di validità: le nullità conformative*, cit., 377 ss.; A. GENTILI, *Le «nullità di protezione»*, cit., 77ss.

del mercato<sup>121</sup>.

Ecco perché, come più volte evidenziato nel corso del lavoro, le più recenti ricostruzioni teoriche del fenomeno dell'invalidità hanno abbandonato metodi d'indagine basati sull'analisi strutturale della fattispecie per valorizzare metodi di accostamento di tipo funzionale, ossia finalizzati ad indagare i meccanismi di funzionamento dell'invalidità a partire dagli interessi a tutela dei quali essa è predisposta<sup>122</sup>. E' in questa prospettiva, allora, che si è giunti a ricostruire il rapporto tra invalidità ed inefficacia in termini di "adeguatezza" del rimedio, ossia affermando che l'inefficacia che consegue al giudizio di disvalore espresso dall'ordinamento *sub specie nullitatis* debba impedire la produzione degli effetti (e soltanto di quegli effetti) che si pongono in contrapposizione con l'interesse per la tutela del quale il rimedio è predisposto, lasciando, invece, impregiudicati gli effetti che con la tutela di detto interesse non interferiscono<sup>123</sup>.

Se così sembra essere, non possono, allora, non riconoscersi le conseguenze che da ciò discendono sul piano dei rapporti tra rapporto giuridico di diritto privato e rapporto giuridico d'imposta. In questa prospettiva, infatti, il rapporto giuridico di diritto privato, una volta assunto a presupposto di una fattispecie d'imposta, non sembra poter restare insensibile agli interessi che tale angolo prospettico sollecita. Più precisamente, l'inefficacia che investe il programma negoziale invalido sul piano del diritto civile non deve, necessariamente interessare anche il piano del diritto tributario, se non nei limiti in cui gli interessi a tutela dei quali tale nullità è disposta si riflettano nella prospettiva dalla quale l'ordinamento valuta il programma negoziale nel diritto tributario.

A questo proposito occorre ribadire che gli interessi che il programma negoziale sembra sollecitare dal punto di vista del diritto tributario paiono ben distinti da quelli a tutela dei quali l'ordinamento predispone, di regola, un giudizio di invalidità preordinato a paralizzarne gli effetti sul piano del diritto civile. Il diritto tributario, come già si è visto, valuta il programma negoziale in quanto espressione di ricchezza e non in vista della tutela delle posizioni delle parti che a tale programma hanno dato vita<sup>124</sup>.

---

<sup>121</sup> Sul tema cfr. ancora S. MAZZAMUTO, A. PLAIA, *I rimedi nel diritto privato europeo*, cit., 121 ss.; A. DI MAJO, *Il linguaggio dei rimedi*, in *Europa dir. priv.*, 2005, 356.

<sup>122</sup> E' questa, come abbiamo visto, la prospettiva di A. LA SPINA, *Destutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 46; Sull'analisi funzionale del diritto cfr. anche N. BOBBIO, *Verso una teoria funzionalistica del diritto*, in *Dalla struttura alla funzione*, Milano, 1997, 63.

<sup>123</sup> Così A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit. 356.

<sup>124</sup> Al riguardo cfr. ancora G. GIUSTI, *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, cit., 381.

Conseguentemente sembra ragionevole ritenere che l'inefficacia discendente da un giudizio di invalidità che investe tale programma sul piano del diritto civile non debba necessariamente riflettersi sul rapporto giuridico di diritto privato allorché lo stesso viene assunto a fondamento del rapporto giuridico d'imposta.

Una diversa soluzione, come già si è accennato, sembrerebbe rivelarsi incompatibile con il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Cost.<sup>125</sup> Sotto tale profilo, non pare, forse, potersi pienamente condividere la tesi di chi, pur autorevolmente, ha riconosciuto nella conformità ai valori espressi dall'ordinamento un presupposto irrinunciabile perché la ricchezza possa essere posta a fondamento del prelievo, con ciò giungendo ad affermare l'incompatibilità con i principi costituzionali, di una tassazione che colpisca attività penalmente illecite<sup>126</sup>. Si è tentato, in buona sostanza, di distinguere, nell'ambito della categoria dell'illiceità, gli atti costituenti illecito civile dalle attività penalmente illecite, riconoscendo soltanto ai primi indubbia compatibilità con il prelievo. Nell'ambito dell'illiceità penale, invece, si è proposto di distinguere quegli atti che, pur costituenti reato, si inquadrerebbero nell'ambito di un'attività di per sé lecita, da quelli che, invece, andrebbero ad inserirsi in un'attività in radicale contrasto con i valori dell'ordinamento, riconoscendo solo ai primi l'idoneità al prelievo. Una simile impostazione, sia pure teoricamente non incompatibile con la ricostruzione qui proposta (ove si è circoscritta l'analisi ai rapporti tra prelievo ed illecito civile), nell'istituire un intimo collegamento tra tassazione e liceità della ricchezza, sembra, comunque, ispirata ad una concezione del canone espresso dall'art. 53 della Cost. più vicino al principio del beneficio che al principio di capacità contributiva<sup>127</sup>.

Ciò perché istituire un collegamento tra imposizione e liceità sembrerebbe implicare il riconoscimento dell'esistenza di un nesso tra la tassazione della ricchezza e la tutela ad essa offerta dall'ordinamento. La giustificazione del prelievo, in altri termini, finirebbe per essere rintracciata non nell'attitudine dell'individuo al concorso alle pubbliche spese, ma nella tutela apprestata dall'ordinamento alla conservazione della ricchezza. Una

---

<sup>125</sup> Così G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 56; nello stesso senso anche A. SALVATI, *I proventi illeciti e la disciplina positiva comunitaria ed interna*, cit., 1108.

<sup>126</sup> Per questa ricostruzione cfr. A. GIOVANNINI, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, cit., 45 ss.; ID., *Il diritto tributario per principi*, cit., 242 ss.

<sup>127</sup> Sulla concezione "contrattualistica" della fiscalità, tipica dello Stato liberale, nella quale i tributi costituiscono "corrispettivi" per la tutela giuridica riconosciuta dallo Stato si veda M. PESCATORE, *La logica delle imposte*, Torino, 1867, 140.



simile ricostruzione, tuttavia, parrebbe lontana dallo spirito dell'art. 53 della Cost. che, nella sua attuale formulazione, sembrerebbe, invece, giustificare la tassazione della ricchezza sulla base dell'attitudine, in concreto, della stessa a concorrere alle pubbliche spese, senza esprimere, su di essa alcun giudizio di valore<sup>128</sup>.

E' quindi da queste premesse teoriche che parrebbe doversi riprendere l'esame delle diverse tesi sino ad oggi prospettate per giustificare la rilevanza (o l'irrilevanza) dell'invalidità nell'ambito delle imposte sui redditi, così da pervenire ad una soluzione che possa porsi in armonia con i principi sin qui esposti.

6. *Invalidità contrattuale e imposte sui redditi nella prospettiva dell'inefficacia adeguata* - Come abbiamo osservato, il grado di rilevanza dell'invalidità negoziale nella definizione del presupposto delle imposte sui redditi dipende, nelle attuali ricostruzioni, dal grado di rilevanza che si attribuisce agli effetti del contratto individuati dalla legge civile. Per chi ritiene, infatti, che rispetto a fenomeno impositivo, le figure negoziali vengano in considerazione quali *meri fatti*, non risulta difficile ricondurre agli effetti materiali delle stesse il dato rilevante ai fini dell'integrazione del presupposto dell'imposta reddituale<sup>129</sup>. L'integrazione del presupposto, in quest'ottica, dipende dagli atti d'esecuzione del contratto, con ciò escludendosi qualsiasi rilevanza al problema dell'invalidità.

A diverse conclusioni, come abbiamo visto, perviene chi ricostruisce il rapporto tra figure negoziali e fattispecie d'imposta in termini di "*presupposizione*" e quindi assegna al rapporto giuridico di diritto privato una funzione costitutiva del rapporto d'imposta<sup>130</sup>. In questa prospettiva, l'invalidità negoziale, incidendo sull'efficacia del rapporto di diritto civile, si

---

<sup>128</sup> Come osserva F. FORTE, *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*, cit. 120, il prelievo fiscale non costituisce il "diritto corrispettivo" dei servizi pubblici e della protezione sociale fornita ai singoli dallo Stato, ma piuttosto l'espressione di un dovere di solidarietà tributaria, commisurato alla capacità contributiva fiscale ed extrafiscale di ciascuno. Sul punto si richiama S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 86. La tesi che identifica la capacità contributiva con il godimento dei pubblici servizi in funzione del quale dover determinare il concorso dei privati alle pubbliche spese va, invece, ricondotta a F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, cit., *passim*.

<sup>129</sup> Così M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 183; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 55.

<sup>130</sup> In tal senso A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit. 25, Nello stesso senso, come abbiamo visto, S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 54.

riflette anche sul rapporto tributario<sup>131</sup>. La vicenda dell'invalidità, tuttavia, se pur condizionante, non è, in questa prospettiva, determinante, in quanto resta la possibilità che gli atti esecutivi di una programmazione negoziale invalida diano origine ad un rapporto giuridico rilevante per il diritto tributario, sia pure di origine non negoziale. In tal modo, agli atti esecutivi del contratto, che, in linea teorica, non assumono in questa ricostruzione alcuna rilevanza in sede di definizione del presupposto, si finisce anche qui per riconoscere un'autonoma rilevanza<sup>132</sup>.

Ebbene, le tesi ora riassunte, sia pure irrimediabilmente distanti sul piano teorico, ad un più attento esame sembrano tuttavia ritrovarsi in un dato comune, ossia sulla tendenziale irrilevanza riconosciuta all'atto di autonomia negoziale in sede di definizione del presupposto della fattispecie d'imposta, anche laddove siano proprio gli effetti (giuridici o meramente materiali) di tale atto ad integrare il fatto rilevante per il prelievo. Ciò rappresenta, in effetti, l'esito inevitabile della tesi che considera, in seno al presupposto d'imposta, la figura negoziale quale mero *dato di fatto*, essendo, nella formulazione di tale teoria, esplicitamente riconosciuto che il contratto, che nel diritto civile è espressione di autonomia privata, nel diritto tributario venga in rilievo quale presupposto (esterno) per la produzione di effetti (materiali) presi in considerazione dalla norma impositiva<sup>133</sup>.

Ma, a ben vedere, a tale risultato finisce per pervenire anche la tesi che considera il rapporto giuridico di diritto privato quale fatto costitutivo del rapporto d'imposta. Al di là, infatti, del riconoscimento, sul piano teorico, che l'integrazione del presupposto rappresenterebbe un effetto "indiretto" del contratto, nel momento in cui si ammette l'autonoma rilevanza di un rapporto giuridico che discende dall'esecuzione del contratto, si finisce, in realtà, nuovamente con il ritenere che non siano gli effetti programmatici dell'atto di autonomia a condizionare l'integrazione del presupposto, ma gli effetti di una fattispecie di derivazione squisitamente legale<sup>134</sup>.

---

<sup>131</sup> In tal senso S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 85 ss.; A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 274.

<sup>132</sup> Così, come abbiamo visto, A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 280.

<sup>133</sup> Cfr. R. LUPI, *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, cit., 264, per il quale «Il diritto tributario non prevede autonomia negoziale, ma stabilisce solo che al verificarsi di certi fatti devono essere pagate certe imposte».

<sup>134</sup> Il che parrebbe, peraltro, richiamare una concezione dell'invalidità ispirata alla già illustrata "teoria della fattispecie".

Non sembra essere un caso, d'altra parte, che nel prospettarsi tale impostazione si sia esplicitamente riconosciuto nella legge la fonte del rapporto giuridico di diritto privato e non certo nell'autonomia negoziale, secondo una concezione dei rapporti tra ordinamento giuridico ed autonomia privata di ispirazione evidentemente "bettiana"<sup>135</sup>. E' parso tuttavia preferibile, in questa sede, aderire ad una diversa visione del rapporto tra ordinamento ed autonomia, ispirata al riconoscimento dell'originario ed insopprimibile potere di autoregolamentazione dei privati nei loro interessi<sup>136</sup>. Una visione, insomma, che, come autorevolmente osservato, prende le mosse dal riconoscimento di una sorta di extrastatualità del diritto privato<sup>137</sup>.

Alla base di tale ricostruzione, come detto, vi è una "visione possente" dell'autonomia privata e della sua rilevanza per il mondo del diritto. L'atto di autonomia privata, come più volte si è ricordato, rappresenta di per sé un fenomeno giuridico laddove sia avvertito come vincolante ed impegnativo dalle parti che l'hanno posto in essere<sup>138</sup>. Esso esprime un determinato assetto di interessi, un "valore", destinato a confrontarsi con il sistema di valori di cui è portatore l'ordinamento. Dall'incontro di questi due distinti sistemi di valori, e dall'eventuale giudizio di compatibilità che ne consegue, deriva la possibilità che al contenuto prescrittivo voluto dalle parti (che, ribadiamo, si pone comunque su di un piano giuridico, ancorché extrastatale) sia riconosciuta la facoltà di ricorrere agli strumenti di tutela predisposti dall'ordinamento per il caso in cui lo stesso non venga spontaneamente osservato<sup>139</sup>.

Ecco perché, riconosciuta l'intrinseca rilevanza giuridica dell'atto di autonomia privata, è parso possibile affermare che l'inefficacia che consegue al giudizio di incompatibilità dell'assetto di interessi divisato nel negozio con il sistema di valori dell'ordinamento debba interessare soltanto quegli effetti dell'atto di autonomia che realmente si pongano in contrasto con tali valori e lasciare impregiudicati gli effetti che invece con esso paio-

---

<sup>135</sup> Cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 66, il quale, richiamando E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, cit. 84, osserva che «gli effetti del contratto, benché riconducibili all'accordo intervenuto tra le parti, non costituiscono il prodotto della loro volontà: è la legge che li ricollega al contratto, nel senso che il contratto produce gli effetti che la legge gli riconosce».

<sup>136</sup> Si tratta, come abbiamo visto, della ricostruzione proposta da G.B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 59 ss.

<sup>137</sup> Così S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 73.

<sup>138</sup> In tal senso sempre S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 83.

<sup>139</sup> In tal senso cfr. ancora G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 63.

no porsi in rapporto di compatibilità<sup>140</sup>. Con la conseguenza che, come si è già osservato, laddove l'atto di autonomia, pur radicalmente incompatibile con le regole di circolazione della ricchezza predisposte dall'ordinamento, solleciti diversi ed ulteriori interessi che con esse non si pongono in contrasto, essi non potranno che ricevere tutela attraverso il riconoscimento degli effetti dell'atto.

Ciò premesso, l'evidente e crescente rilevanza che all'autonomia privata sembrerebbe essersi andata progressivamente riconoscendo in seno al fenomeno giuridico non sembrerebbe, a questo punto, poter essere obliata neppure nella prospettiva del fenomeno impositivo. Come osservato, infatti, è (perlopiù) attraverso atti di autonomia privata che si crea e circola la ricchezza sui cui insiste il prelievo fiscale<sup>141</sup>. Con la conseguenza che, nel momento in cui si confronta con il fenomeno impositivo, l'atto di autonomia privata non perde la sua natura negoziale, non "regredisce" sul piano dei *meri fatti giuridici*, proprio perché è l'assetto di interessi che si esprime nella programmazione negoziale che crea o trasferisce la ricchezza, ed è quindi proprio tale assetto di interessi che l'operatore del diritto tributario è chiamato a valutare per poter cogliere la ricchezza che nella manifestazione di autonomia privata si esprime<sup>142</sup>.

Ciò che cambia, nella prospettiva del diritto tributario, è il sistema di valori, potremmo dire il "criterio di valutazione", attraverso il quale il programma negoziale viene valutato dall'ordinamento. Nel diritto civile il criterio di valutazione è rappresentato dal rispetto delle regole di circolazione della ricchezza, mentre nel diritto tributario il criterio di valutazione è rappresentato dalla verifica circa sua riconducibilità alle fattispecie d'imposta astrattamente previste dalla legislazione fiscale. Ecco perché il problema dell'inefficacia che consegue ad un contratto invalido, essendo, nella sostanza, il risultato di un giudizio di compatibilità dell'assetto di in-

---

<sup>140</sup> Così A. LA SPINA, *destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit. 356.

<sup>141</sup> Come visto, la crescente dipendenza dai contratti e dai relativi effetti o forme di esecuzione nella dinamica impositiva è stata posta in luce da G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, cit., 369 ss.; P. M. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta. Il problema della "titolarità ingannevole" di redditi*, cit., 83. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., *passim*; A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 58.; ID., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit., 961 ss.

<sup>142</sup> In tal senso si è osservato che «il concetto di reddito, di valore aggiunto od altro, si lega ai contratti, perché con i contratti la ricchezza si muove; e nei contratti che si identificano i valori certi per l'imposizione» (così G. TREMONTI, *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 56)

teressi divisato nel programma con le regole di circolazione della ricchezza, nel diritto tributario non pare potersi atteggiare negli stessi termini del diritto civile.

Come abbiamo visto, nel sistema delle imposte indirette il diritto tributario interviene espressamente a regolare i rapporto tra prelievo ed atto invalido, introducendo una regola volta a sancire la sostanziale irrilevanza della patologia negoziale ai fini dell'integrazione del presupposto, fatto salvo il diritto al rimborso di quanto versato una volta rimossi gli effetti dell'atto sul piano del diritto civile. Tale regola, si è detto, per risultare compatibile con il criterio di tassazione previsto dall'art. 20 del T.U. n. 131/1986 presuppone che si riconosca, sul piano tributario, efficacia al rapporto giuridico di diritto privato anche laddove investito da un giudizio di invalidità. Il che, tuttavia, è stato ritenuto possibile proprio alla luce di tutto quanto sin'ora evidenziato.

Venendo, invece, alle imposte sui redditi, anche qui sembrerebbe doversi confermare che, per tutte le considerazioni sin'ora espresse, l'invalidità negoziale non possa automaticamente implicare l'inefficacia del rapporto giuridico di diritto privato per il diritto tributario, e quindi impedire che gli effetti di questo vengano assunti a presupposto della figura giuridica del reddito. Così, ad esempio, l'invalidità del contratto in virtù del quale siano state percepite somme da inquadrare nella categoria dei redditi di capitale non potrà reputarsi circostanza sufficiente ad escluderne la tassabilità, dovendosi, invece, appurare se di esse vi sia stato e meno l'effettivo incasso<sup>143</sup>. Allo stesso modo, la deducibilità dal reddito d'impresa, dei compensi agli amministratori non dovrebbe essere condizionata dalla validità, sul piano civilistico, della delibera assembleare, ma

---

<sup>143</sup> Non sembrano pertanto potersi pienamente condividere quegli orientamenti giurisprudenziali che, anche di recente, hanno riconosciuto o disconosciuto la tassabilità dei proventi derivanti dalla gestione di attività finanziarie successivamente rivelatesi inesistenti all'esito di una verifica sulla regolarità dell'impianto negoziale instaurato tra le parti. Al riguardo, si ricorda come la Suprema Corte dapprima abbia rilevato la non imponibilità di tali rendimenti (Cass., Sez. trib., 15 novembre 2007, n. 23691, in banca dati *Le leggi d'Italia*) e successivamente sia invece pervenuta ad affermarne l'imponibilità, (Cass., Sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4612, in banca dati *Le leggi d'Italia*; Cass., Sez. trib., 15 gennaio 2014, n. 644, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 419 ss., con commento di N. RAGGI, *Le "rendite" finanziarie millantate da un promotore "ciarlatano" sono tassabili?*) sulla base del fatto che il contratto tra il promotore ed il cliente non sarebbe nullo, bensì soltanto annullabile e quindi produttivo di effetti, sia pure precari. In realtà, per le osservazioni qui formulate il giudizio di invalidità del contratto non dovrebbe rilevare, dovendosi verificare esclusivamente l'effettivo incasso delle somme a titolo di interesse (e non ovviamente a titolo di parziale rimborso del capitale).

soltanto dal riscontro della loro imputazione a conto economico e dell'effettivo pagamento, trattandosi di somme deducibili secondo il criterio di cassa<sup>144</sup>.

Sembrerebbe, inoltre, doversi ritenere che, proprio perché il giudizio di invalidità non interferisce con gli effetti fiscalmente rilevanti, esso non dovrebbe giustificare l'applicazione di regole derogatorie nella misurazione e nell'imputazione della ricchezza tassabile.

Il pensiero va, evidentemente, agli interventi normativi con i quali il legislatore, in controtendenza con l'originario spirito della disciplina, sembrerebbe aver confermato la natura derogatoria del sistema di tassazione dei proventi illeciti. Si pensi, ad esempio all'art. 2, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, che nell'aggiungere un nuovo comma 4-*bis* all'art. 14 della legge n. 537/1993, ha previsto l'esplicita irrilevanza reddituale delle spese e degli oneri riconducibili a fatti o ad attività qualificati come reato<sup>145</sup>. Tale ultima previsione di indeducibilità, sia pure limitata agli illeciti penali, e, da ultimo, con l'art. 8, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, ulteriormente circoscritta ai soli costi e alle sole spese afferenti beni e servizi direttamente utilizzati per commettere *delitti non colposi* per i quali sia stata esercitata l'azione penale<sup>146</sup>, sembra comunque aver introdotto un trattamento fiscale discriminatorio tra componenti positivi e componenti negativi che parrebbe difficilmente compatibile con i principi cui invece sembrava ispirarsi la previsione di imponibilità dei proventi illeciti.

Nella stessa direzione si è poi mossa la norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 36, comma 34-*bis* del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, la quale ha stabilito che laddove i proventi illeciti non siano classificabili in alcuna delle categorie di reddito previste dall'art. 6 del Testo Unico, essi

---

<sup>144</sup> Sui presupposti per la deducibilità dei compensi agli amministratori cfr., da ultimo, Cass., Sez. trib., 28 ottobre 2015, n. 21953, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 129 ss., con nota di M. NUSSI, *Ancora incertezze e contraddizioni della Suprema Corte sulla deducibilità dei compensi agli amministratori*.

<sup>145</sup> Sulla difficile compatibilità di tale previsione con il principio di ineranza cfr. R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, ineranza ai ricavi e ineranza all'attività*, in *Rass. trib.*, 2004, 193 ss.; S. SCREPANTI, *L'indeducibilità dei costi da reato*, ivi, 2004, 958; A. TOMASSINI, *I costi riconducibili ad attività penalmente lecite*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 1239 ss.; G. TINELLI, *Il principio di ineranza nella determinazione del reddito d'impresa*, cit., 465 ss. Sulla natura derogatoria di tale disciplina si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 26 settembre 2005, n. 42/E, in *Corr. trib.*, 2005, 3188.

<sup>146</sup> Sulla nuova disciplina cfr., invece, M. PROCOPIO, *La cd. riforma dei costi illeciti e la sua aderenza ai principi di capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 531 ss.; I. CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 567 ss.

sono comunque da considerare redditi diversi<sup>147</sup>. In precedenza, infatti, condizione per l'imponibilità era da ravvisarsi, oltre che nell'assenza di misure ablativo quali il sequestro e la confisca, anche nella riconducibilità del provento ad una delle categorie di reddito previste dal Testo Unico<sup>148</sup>. Tale previsione, nel disporre l'imponibilità dei proventi illeciti a prescindere dal verificarsi di tale ultima condizione, sembra, invece, aver assegnato alla disciplina in commento una funzione per così dire "para sanzionatoria", che, tuttavia, non pare rivelarsi pienamente in armonia con i principi del sistema fiscale<sup>149</sup>.

Tali interventi normativi si inseriscono, peraltro, in un contesto giurisprudenziale già caratterizzato da una ricostruzione del regime di tassazione dei proventi illeciti in termini del tutto peculiari. Si pensi ad esempio a quelle pronunce che hanno confermato la tassabilità delle tangenti destinate ai partiti politici in capo al percettore valorizzando l'esclusiva apprensione materiale del provento a prescindere dalla sua destinazione ad un soggetto diverso<sup>150</sup>. Ma si pensi anche a quella giurisprudenza che ha affermato l'irrelevanza delle misure ablativo del provento (sequestro e confisca) intervenute in un periodo d'imposta successivo a quello di tassazione dello stesso<sup>151</sup>.

7. *Riflessi fiscali dell'invalidità accertata* - Occorre, infine, valutare in che termini l'accertamento dell'invalidità compiuto in sede civile possa riflettersi sull'integrazione del presupposto delle imposte sui redditi. Come ab-

---

<sup>147</sup> Per un commento cfr. A. TOMASSINI, *I redditi diversi accolgono sempre i proventi da illecito*, in *Corr. trib.*, 2006, 3163, il quale peraltro finisce per prospettare dubbi legittimità costituzionale della norma laddove sembrerebbe aver introdotto una nuova categoria di redditi diversi con funzione residuale. Su tale previsione cfr. anche la Circ. Agenzia delle Entrate, 4 agosto 2006, n. 28/E, in *Corr. trib.*, 2006, 2872.

<sup>148</sup> Sul punto cfr. E. DE MITA, *Sui proventi illeciti tassazione fuori gioco*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1595. Nello stesso senso anche A. PARLATO, *Presupposti e limiti di tassabilità dei proventi derivanti da attività illecite*, in AA.VV., *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, II, 945 ss.; su tutti cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 243.

<sup>149</sup> Sul tema cfr. M. NUSSI, *La deriva "sanzionatoria" del prelievo fiscale sui proventi illeciti*, in *Rass. trib.*, 2010, II, 502 ss.

<sup>150</sup> In tal senso cfr. Cass., Sez. trib., 22 dicembre 2000, n. 15567; Cass., Sez. trib., 27 ottobre 2006, n. 23238, entrambe in banca dati *Le leggi d'Italia*; Cass. Sez. trib., 18 gennaio 2008, n. 1058, cit., ed il relativo commento di M. NUSSI, *Proventi illeciti, tangenti e riferibilità soggettiva del presupposto*.

<sup>151</sup> Così Cass., Sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4625, in *Il fisco*, 2008, I, 4001 ss., con nota di E. GRASSI, *La clausola di esclusione dall'imposizione dei proventi illeciti*; Cass., Sez. trib., 13 maggio 2003, n. 7337, in *Il fisco*, 2003, I, 5839 ss.

biamo visto, nel sistema dell'imposta di registro, l'accertamento definitivo dell'invalidità da parte del giudice civile attribuisce, a certe condizioni, un diritto al rimborso della quota d'imposta versata che eccede la misura fissa. Ciò sembra dipendere, in effetti, dal fatto che nell'imposta di registro, il presupposto del prelievo sembra essere individuato, dall'art. 20 del T.U. n. 131/1986, negli effetti giuridici dell'atto sul piano del diritto civile.

A diverse conclusioni sembrerebbe, invece, doversi pervenire in riferimento alle imposte sui redditi. Qui, infatti, il legislatore, nella costruzione del presupposto, non si è limitato a rinviare agli effetti giuridici delle figure negoziali (e non) con le quali si crea e trasferisce la ricchezza, ma ha espressamente selezionato gli effetti, di queste, che assumono rilevanza per il diritto tributario. Così, ad esempio, per restare ai redditi d'impresa, qui il legislatore, premessa la valenza costitutiva del rapporto giuridico di diritto privato (sia pure nel senso in precedenza precisato), ha ritenuto opportuno selezionare gli effetti rilevanti ai fini tributari cui ancorare il verificarsi del presupposto. Così (ricordiamolo), per le cessioni di beni è stato ordinariamente individuato, quale momento rilevante, la consegna e spedizione (per i mobili) e la data di stipulazione dell'atto (per gli immobili), mentre per le prestazioni di servizi la data di ultimazione. In altri casi il legislatore ha invece individuato nel pagamento il fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria.

Ciò premesso, occorre ulteriormente ricordare la diversa struttura del presupposto delle imposte sui redditi rispetto alle imposte indirette. Queste ultime, come abbiamo visto, si caratterizzano per essere *imposte d'atto*, ossia per colpire una manifestazione isolata di capacità contributiva. Le imposte sui redditi, invece, si definiscono *periodiche*, poiché colpiscono una manifestazione di capacità contributiva reiterata nel tempo<sup>152</sup>. In questo caso, esigenze di gestione del prelievo hanno imposto (sia pure convenzionalmente) di suddividere il presupposto in distinti periodi temporali ben definiti (di regola coincidenti con l'anno solare) e di attribuire a ciascuno di essi un'autonoma obbligazione tributaria. Attraverso tale regolamentazione il legislatore ha quindi isolato l'obbligazione tributaria di ciascun periodo d'imposta rendendo, in linea di principio, irrilevanti per l'obbligazione di un dato periodo eventi intervenuti in un periodo successivo<sup>153</sup>.

---

<sup>152</sup> Su tali aspetti cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 33.

<sup>153</sup> In tal senso G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, cit., 232; sui rapporti tra obbligazione tributaria e periodo d'imposta cfr. anche G.A. MICHELI, G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib)*, cit., 418.



Come abbiamo visto, tale regola conosce, tuttavia, rilevanti eccezioni che si esprimono nel meccanismo delle sopravvenienze, nei redditi imputati per competenza<sup>154</sup>, e nel meccanismo previsto dall'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR per i redditi imputati per cassa<sup>155</sup>. Attraverso tali meccanismi è quindi possibile attribuire rilievo, in un successivo periodo d'imposta, a vicende che modifichino eventi verificati in un periodo d'imposta precedente. Non è un caso, d'altra parte, che a tali meccanismi si sia guardato, anche in precedenza, per verificare con quali forme ed in che limiti attribuire rilevanza all'avvenuto accertamento dell'invalidità negoziale nell'ambito delle imposte sui redditi.

Ebbene, occorre qui ribadire la facoltà di ricorrere a tali meccanismi onde attribuire rilievo all'avvenuto accertamento dell'invalidità di un contratto in forza del quale un determinato componente di reddito sia stato registrato in un precedente periodo d'imposta, con la precisazione, tuttavia, che non in tutti i casi il mero accertamento dell'invalidità sembrerebbe potersi reputare sufficiente per l'applicazione dei richiamati istituti.

Così, ad esempio, per i redditi imputati per cassa, il ricorso al meccanismo previsto dall'art. 10, comma 1, lett. d-bis) richiederà non solo e non tanto l'avvenuto accertamento dell'invalidità, ma anche e soprattutto la restituzione delle somme versate. Né parrebbe corretto ritenere che il solo accertamento dell'invalidità contrattuale potrebbe giustificare, al di là di tale meccanismo, il riconoscimento di un autonomo diritto al rimborso dell'imposta correlata agli effetti di un contratto successivamente dichiarato invalido<sup>156</sup>. Ciò perché, come abbiamo visto, considerata la struttura del presupposto dell'imposta, che opera una selezione degli effetti fiscalmente rilevanti riconducibili al contratto, e la sua natura periodica, sembrerebbe doversi ritenere che, una volta integratosi il presupposto, eventuali vicende modificative debbano incidere non tanto sulla validità del contratto, ma sugli effetti cui il legislatore ha attribuito rilevanza tributaria.

In termini più complessi sembrerebbe, invece, porsi il rapporto tra accertamento dell'invalidità e rilevazione di vicende modificative di componenti imputati in precedenti periodi d'imposta nei redditi d'impresa. Qui l'adozione di un criterio di imputazione periodo fondato sul *principio di*

---

<sup>154</sup> Così M. MICCINESI, *I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi, interessi*, cit., 659.

<sup>155</sup> In tal senso la Circolare 326/E/III-5-2643 del 23 dicembre 1997. Sul punto cfr. anche A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 275.

<sup>156</sup> Così invece, come abbiamo visto, A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 292.

*competenza* potrebbe, infatti, portare a diverse conclusioni. Come abbiamo visto, in tali casi è il meccanismo delle sopravvenienze che consente di dare rilevanza a vicende modificative del presupposto intervenute in un successivo periodo d'imposta. Tale meccanismo, presuppone, insomma, il verificarsi di un evento che, in un periodo d'imposta successivo, vada a mutare la consistenza di un componente economico rilevato in un precedente esercizio.

Ebbene tale evento, più che nell'avvenuto accertamento dell'invalidità del contratto potrebbe essere rintracciato nella condanna alla restituzione di quanto ricevuto in dipendenza di un contratto poi dichiarato invalido<sup>157</sup>. Il che, naturalmente, non sembrerebbe necessariamente dover avvenire contestualmente all'accertamento dell'invalidità, essendo, come abbiamo visto, le due azioni distinte sul piano sia logico che giuridico<sup>158</sup>. Nei casi, invece, in cui la rilevazione di un componente positivo o negativo connesso con un contratto invalido, non sia stata accompagnata dalla corrispondente regolazione finanziaria, l'avvenuto accertamento dell'invalidità, facendo venir meno il titolo giuridico fondante il rapporto di debito/credito sorto in virtù del contratto invalido, potrebbe reputarsi sufficiente alla rilevazione della corrispondente sopravvenienza.

Non dovrebbe, peraltro, necessariamente trattarsi di un accertamento compiuto in via definitiva, essendo sufficiente un titolo giuridico anche provvisorio (quale, ad esempio, una sentenza non passata in giudicato) per legittimare l'imputazione della sopravvenienza. L'eventuale riforma della sentenza, d'altro canto, potrebbe costituire titolo per la rilevazione di una ulteriore variazione di segno contrario, sempre attraverso il meccanismo delle sopravvenienze<sup>159</sup>.

L'accertamento dell'invalidità sembrerebbe, poi, determinante per l'individuazione del corretto trattamento tributario nei casi in cui il presupposto per l'applicazione di un particolare regime sia da rintracciare in un assetto giuridico che trovi la sua fonte in un atto di natura negoziale<sup>160</sup>.

---

<sup>157</sup> Di diverso avviso è, ovviamente, A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 234. In questo senso sembrerebbe però A. GIOVANNINI, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, cit., 126.

<sup>158</sup> Nell'ottica dell'autonomia dell'azione di restituzione rispetto all'azione di nullità cfr., invece, E. MOSCATI, *Indebito (pagamento e ripetizione dell')*, 92 ss. Sui rapporti tra azione di nullità e azioni di ripetizione cfr. anche ID., *Caducazione degli effetti del contratto e pretese di restituzione*, cit., 435 ss.

<sup>159</sup> In questo caso si condividono le osservazioni di A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 236.

<sup>160</sup> Sul punto si vedano le osservazioni di T. TASSANI, *Autonomia statutaria delle società*

Si pensi, ad esempio, al regime fiscale previsto per le società di capitali e di persone diverse dalle società semplici, per le quali, ai sensi degli artt. 6, comma 2, e 81 del TUIR, si applicano necessariamente le regole di determinazione dell'imponibile fiscale previste per i redditi d'impresa. In questi casi, l'avvenuto accertamento dell'invalidità del contratto societario, può, con tutta evidenza, portare ad una revisione del regime fiscale applicabile. Lo stesso, peraltro, potrebbe dirsi per l'applicazione di particolari regime fiscali fondati sull'esistenza di un rapporto di coniugio, una volta che il matrimonio sia dichiarato invalido<sup>161</sup>. In tali casi, peraltro, occorre tener presente che la stessa disciplina dettata in sede civile sembra prevedere una graduazione degli effetti derivanti dall'accertamento di tali forme di invalidità che, in molti casi, non si estendono a periodi pregressi.

Si pensi, ad esempio, al contratto costitutivo di società di capitali, per il quale, ai sensi dell'art. 2332, commi 2 e 3, del cod. civ., la sentenza che accerta la nullità del contratto costitutivo della società non travolge né l'efficacia degli atti compiuti in nome della società, né l'obbligo di conferimento in capo ai soci, che permane sino alla completa soddisfazione dei creditori sociali. Il contratto costitutivo di società, in altri termini, pur qualificato nullo, comporta senza dubbio l'esistenza della società, cui viene riconosciuta anche la capacità processuale, sino a quando la nullità non viene dichiarata<sup>162</sup>. Altra ipotesi da ricordare è certamente quella del matrimonio nullo, per il quale gli artt. 128 e 129 del cod. civ. dispongono inequivocabilmente la produzione di effetti connessi in modo diretto ed immediato con il negozio nullo sia in capo ai nubendi di buona fede, sia in capo alla prole<sup>163</sup>.

Laddove, tuttavia, tale graduazione non sia prevista (come parrebbe, ad esempio, nel caso dell'impresa familiare disciplinata, in sede civile, dall'art. 230-*bis* del cod. civ. e, sul piano tributario, dall'art. 5, comma 4, del TUIR), l'avvenuto accertamento dell'invalidità del contratto con effetti *ex tunc* sembrerebbe potersi e doversi riflettere, sul piano tributario, anche

---

*di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007, 165-166.

<sup>161</sup> Sul regime fiscale della famiglia cfr. A. TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario. I modelli di tassazione dei redditi familiari*, I, Torino, 2012.

<sup>162</sup> In materia di invalidità del contratto di società si rinvia, nuovamente, a G. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, cit., 177 ss.; C. ANGELICI, *La costituzione della società per azioni*, cit., 271 e ss.; ID., *La società nulla*, Milano, 1975; A. BORGIOI, *La nullità della società per azioni*, cit., 54 ss. Sul punto cfr. anche Cass., 9 settembre 1992, n. 9405, in *Il fisco*, 1992, 9821, per la quale «se la società agisce ed è produttiva di effetti economici valutabili come proventi reddituali» essa deve dar luogo a materia imponibile.

<sup>163</sup> In materia cfr. T. AULETTA, *Gli effetti dell'invalidità del matrimonio*, cit., 305 ss.

per i periodi pregressi, fondando eventuali diritti di rimborso in capo ai contribuenti, ma anche (specularmente) diritti di credito per l'Amministrazione finanziaria, da far valere anche attraverso l'esercizio del potere di accertamento.

## CAPITOLO V

### L'INVALIDITÀ DEL CONTRATTO NELL'IVA

SOMMARIO: 1. Il presupposto dell'IVA nell'ordinamento interno e nell'ordinamento comunitario - 2. La rilevanza delle attività illecite nell'ambito delle operazioni imponibili - 3. L'invalidità negoziale ed il meccanismo delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta tra difetti originari e difetti sopravvenuti.

1. *Il presupposto dell'IVA nell'ordinamento interno e nell'ordinamento comunitario* - Un percorso per certi versi analogo a quello che ha caratterizzato l'evoluzione della disciplina dell'imposta di registro si riscontra anche nella disciplina del presupposto dell'imposta sul valore aggiunto introdotta in Italia su impulso del legislatore comunitario con il D.P.R. 26 ottobre 1973, n. 633. Qui, però, come vedremo, il collegamento tra autonomia privata e diritto tributario nella definizione del fatto a rilevanza tributaria deve essere valutato tenendo presente non solo la norma impositiva nazionale, ma anche le rilevanti conseguenti che derivano, sul piano interpretativo, dalla natura comunitaria dell'imposta<sup>1</sup>. Il che, con tutta evidenza, non potrà non riflettersi anche sul problema della rilevanza dell'invalidità negoziale nell'ambito del prelievo in esame.

Come noto, con l'introduzione dell'IVA, il legislatore europeo, considerata l'influenza della variabile fiscale sulla formazione dei prezzi e sulle regole di concorrenza tra gli operatori, ha puntato ad armonizzare la disciplina dell'imposizione sul consumo allora vigente nelle legislazioni fiscali dei singoli Stati nazionali, con la previsione di un prelievo tenden-

---

<sup>1</sup> Sulle origini comunitarie dell'IVA cfr. F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979; R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989; A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 2 ss; F. PADOVANI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 273 ss. Sulla diretta applicabilità del diritto comunitario nelle controversie inerenti l'IVA, cfr. Cass., sez. trib., 7 marzo 2012, n. 3513, in *Corr. trib.*, 2012, 1717 e in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 1100, con nota di F. MONTANARI, *La soggettività IVA degli enti pubblici territoriali alla luce di un recente orientamento della Suprema Corte*.

zialmente neutrale per gli operatori economici e diretto, invece, a colpire esclusivamente la capacità contributiva espressa dal consumo finale di beni e servizi<sup>2</sup>.

Il conseguimento di un simile risultato non poteva che passare per l'abolizione delle previgenti imposte sulla cifra d'affari, che, caratterizzate dall'applicazione del prelievo in ogni fase del ciclo produttivo e distributivo, finivano per implicare un effetto cumulativo "a cascata" in cui l'imposta, colpendo il "valore pieno" dei beni e servizi scambiati, cumulava nel prezzo finale l'intero carico fiscale assolto nelle diverse fasi di produzione e distribuzione dei beni di consumo<sup>3</sup>. Ne derivava un'inevitabile distorsione della concorrenza, poiché la misura del prelievo finiva per essere influenzata dalla struttura organizzativa dell'impresa, rivelandosi il carico fiscale più basso al cospetto di concentrazioni produttive di tipo "verticale" e più elevato, invece, in presenza di modelli produttivi più snelli, ma caratterizzati da strutture produttive autonome<sup>4</sup>.

Di qui la scelta di adottare un prelievo applicabile in ogni fase del processo produttivo del bene o del servizio destinato al consumo finale, ma caratterizzato dalla previsione, nei diversi passaggi produttivi, da un lato, del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e, dall'altro, dell'obbligo di esercitare la rivalsa sul committente o sul cessionario per l'imposta applicata sulle operazioni attive. Si è garantita, in tal modo, la neutralità del prelievo per l'operatore economico e la traslazione del carico fiscale in capo al consumatore finale, venendosi a distinguere il *contribuente*

---

<sup>2</sup> Sulla natura di imposta sul consumo dell'IVA, cfr. F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974; R. CORDEIRO GUERRA, *L'iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. trib.*, 2000, 322 ss.; G. FALSITTA, P. CENTORE, *L'imposta sul valore aggiunto*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 780 ss.; F. PADOVANI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 356 ss. In tal senso è, peraltro, orientata la giurisprudenza comunitaria: cfr., tra le altre, CGCE, 4 febbraio 1988, causa C-391/85, *Commissione c. Regno del Belgio*, in *Racc.*, 1988, 596; CGCE, 29 febbraio 1996, causa C-215/94, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1136 ss., con nota di A. COMELLI, *L'IVA quale imposta sul consumo*. Sul punto cfr. G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, cit., 517.

<sup>3</sup> Come rileva G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 512, in Italia era in vigore l'*imposta generale sull'entrata* (IGE), disciplinata dal R.D. 9 gennaio 1940, n. 2, che veniva applicata con aliquota di modesta entità su ogni fase economica che precedeva l'immissione dei beni al consumo, cumulando nel prezzo finale l'intera imposizione assolta nelle diverse fasi di produzione e distribuzione.

<sup>4</sup> Sempre G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 513, osserva che «l'effetto fiscale cumulato non era suscettibile di essere eliminato nella fase dell'esportazione, imponendo meccanismi di ristorno forfettario dell'imposizione, facilmente utilizzabili quali aiuti economici incidenti sul prezzo del prodotto esportato, con conseguente alterazione della concorrenza internazionale».

*te di diritto*, ossia il soggetto passivo del tributo chiamato ad assolverne gli obblighi strumentali e sostanziali, ed il *contribuente di fatto*, ossia il consumatore finale, estraneo al meccanismo applicativo del tributo, ma destinato a sopportarne l'onere economico<sup>5</sup>.

In quest'ottica, di particolare complessità si rivela la disciplina applicativa dell'imposta, che si caratterizza per l'impiego di una tecnica normativa del tutto peculiare e per certi versi, divergente rispetto a quella tradizionalmente adottata dal legislatore nella definizione delle fattispecie d'imposta. Più nel dettaglio, manca qui, una definizione del presupposto dell'imposta, limitandosi il legislatore all'individuazione delle "operazioni imponibili" di cui sono indicati gli elementi oggettivi e soggettivi occorrenti alla delimitazione dell'area della rilevanza impositiva (art. 1 del D.P.R. n. 633/1972)<sup>6</sup>.

Pertanto, affinché un'operazione possa rientrare nell'ambito di applicazione dell'imposta, essa deve consistere in una cessione di beni o in una prestazione di servizi, in un acquisto intracomunitario, ovvero in un'importazione (*elemento oggettivo*), effettuata nell'esercizio di un'arte o di una professione (*elemento soggettivo*), all'interno del territorio dello stato (*elemento spaziale*)<sup>7</sup>.

Ed è proprio con riferimento alla nozione di "cessione di beni" o di "prestazione di servizi" che si coglie, nell'IVA, il più intenso collegamento tra disciplina del presupposto e le figure negoziali elaborate dal diritto civile. La definizione delle ipotesi che concorrono all'integrazione dell'elemento oggettivo, infatti, si presenta, specialmente nella versione nazionale, caratterizzata da un elevato livello di dettaglio che, in molti casi, si esprime proprio attraverso il rinvio ad istituti di diritto comune o a figure negoziali desunte dalla prassi mercantile.

Più precisamente, l'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 individua nelle *cessioni di beni* gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento

---

<sup>5</sup> Sulla struttura giuridica dell'IVA, cfr. R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977; S. SAMMARTINO, D. COPPA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Nss. Dig.*, app. VII, Torino, 1987, 1058, F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 33 ss.; R. LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989; N. CECAMORE, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Dig. IV*, XVI, Torino, 1999, 355; M. GIORGI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. dir.*, app., VII, Milano, 2007, 351; G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 519.

<sup>6</sup> Così G. FALSITTA, P. CENTORE, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 784; nello stesso senso anche G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 518.

<sup>7</sup> Così sempre G. FALSITTA, P. CENTORE, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 791; nello stesso senso anche G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 519.

della proprietà oppure la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere. Gli elementi essenziali della nozione vengono quindi ad identificarsi con la presenza di un atto, che, va detto, non deve necessariamente sostanziarsi in un negozio di diritto privato, essendo sufficiente la sua idoneità a produrre effetti giuridici di tipo traslativo (compresi, quindi, i trasferimenti coattivi disposti dalla pubblica amministrazione o dall'Autorità giudiziaria) e dalla sua onerosità<sup>8</sup>.

Con riferimento alle *prestazioni di servizi*, invece, il legislatore nazionale, anziché definirne il relativo concetto, ha ritenuto opportuno precisare le fonti da cui ne deriva l'obbligo di esecuzione. Più precisamente, l'art. 3 del citato decreto presidenziale, nel delimitare la categoria, rinvia alle prestazioni verso corrispettivo dipendenti da una serie di contratti tipici, quali il contratto d'opera, l'appalto, il trasporto, il mandato, il contratto di spedizione, di agenzia, di mediazione e di deposito, e comunque, da obbligazioni di fare, non fare e permettere da qualsiasi fonte derivino<sup>9</sup>.

In entrambi i casi, quindi, la tecnica normativa adottata dal legislatore nazionale nella costruzione della fattispecie d'imposta sembra avvalersi in maniera più che esplicita di figure (non solo) negoziali tratte dal diritto civile e degli effetti ad esse riconducibili nel settore giuridico di provenienza<sup>10</sup>. Tale scelta, sembra, peraltro, il risultato di un processo di affinamen-

---

<sup>8</sup> Conseguentemente, restano esclusi dalla definizione gli acquisti avvenuti a titolo originario (come nelle ipotesi di occupazione, usucapione, invenzione), mancando un atto traslativo e derivando l'acquisto da un mero fatto (al riguardo cfr. P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, 48 ss.). Esula dalla definizione anche l'attribuzione di un diritto reale di garanzia o di un diritto personale di godimento (nel qual caso l'operazione potrà eventualmente rilevare come prestazione di servizi), o la semplice materiale disponibilità di un bene (così G. FALSITTA, P. CENTORE, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 793).

<sup>9</sup> L'indicazione di determinati contratti ha pertanto valore soltanto esemplificativo, mentre l'essenza della nozione si risolve nell'esecuzione di un obbligo che non sia di dare, a fronte di un corrispettivo. Emerge, in quest'ottica, la natura "ancillare" della nozione di prestazione di servizi rispetto a quella di cessione di beni, nel senso che «rientrano nella prima categoria tutte quelle operazioni che non possono essere inquadrare nella seconda». Così sempre G. FALSITTA, P. CENTORE, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 803. Sulla nozione di prestazione di servizi ai fini IVA cfr anche S. SAMMARTINO, *Prestazioni di servizi (dir trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, 2, che evidenzia come la fonte dell'obbligazione possa essere non solo un contratto, ma anche un atto amministrativo o giurisdizionale che lo sostituisca coattivamente.

<sup>10</sup> In senso contrario si esprime invece M. INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'iva*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 469-470, per il quale, ai fini della determinazione concettuale della cessione di beni, occorrerebbe fare riferimento al significato in senso economico, posto che «tale nozione, ancorché desunta dalla materia civilistica, è propria del diritto finanziario». Sul punto cfr. A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, cit. 529.



to, nella tecnica normativa di costruzione del prelievo, riscontrabile nel passaggio dall'Imposta Generale sull'Entrata (IGE) all'imposta sul valore aggiunto.

Nel precedente prelievo sui consumi, infatti, il legislatore tributario faceva ampio ricorso a concetti di natura squisitamente economica nella descrizione del presupposto oggettivo dell'imposizione. Più nel dettaglio, il D.L. 9 gennaio 1940, n. 2, convertito dalla legge 19 giugno 1940, n. 762, nell'istituire l'IGE, individuava, all'art. 1, il presupposto d'imposta con una formula amplissima, affermando la soggezione all'imposta delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi indipendentemente dalla fonte negoziale dalla quale esse derivavano<sup>11</sup>. Di conseguenza, nell'elaborazione dottrinale del prelievo, si era giustamente affermata la tesi per cui l'IGE colpisse non la stipulazione di determinati negozi giuridici, quanto, piuttosto, gli effetti economici derivanti da uno scambio di merci o da una prestazione di servizi, risultando, in tale ottica, irrilevante la configurazione giuridica per il mezzo del quale si realizzava lo scambio di ricchezza<sup>12</sup>.

L'introduzione dell'IVA ha, evidentemente, mutato tale assetto, essendo evidente la maggiore attenzione che il legislatore ha qui riservato agli effetti giuridici nella configurazione del presupposto dell'imposta, seguendo un percorso evolutivo che, sotto tale profilo, non sembra differenziarsi molto da quello che ha caratterizzato l'imposta di registro.

Va osservato, tuttavia, che il marcato collegamento che la disciplina nazionale sembra porre tra gli effetti giuridici e l'integrazione della fattispecie imponibile non pare trovare pieno riscontro nella corrispondente disciplina comunitaria dell'imposta. Così, se, come abbiamo visto, in materia di cessioni di beni, il già richiamato art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, nel riferirsi agli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà o altro diritto reale di godimento su beni di ogni genere, sembra marcare uno stretto collegamento con gli effetti di derivazione civilistica, l'art. 14, par 1, della Direttiva 2006/112/CE (già art. 5, par. 1,

---

<sup>11</sup> Pertanto la dottrina dell'epoca (A. ROMANI, *L'entrata imponibile nel sistema dell'IGE*, Milano, 1958, 186), nonché la prassi ministeriale (C.M. 7 agosto 1940, n. 31915, riportata da P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 23) rilevando l'espresso ricorso nel testo normativo al concetto di "atto economico", lo interpretavano come intenzionalmente utilizzato dal legislatore al fine di attrarre ad imposizione «ogni qualunque negoziazione, pattuizione e transazione economico-commerciale che dà luogo ad un'entrata per il soggetto che la pone in essere». Così L. CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, in AA.VV. *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 2001, 34.

<sup>12</sup> Così L. CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, cit., 34.

della Direttiva 77/388/CEE), nello stabilire che “*si considera cessione di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*”, sembra, invece, porre piuttosto l’accento sul trasferimento della disponibilità economica del bene<sup>13</sup>.

Tanto è vero che l’art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 individua una serie di ipotesi *assimilate* alle cessioni di beni necessarie proprio per superare il disallineamento tra la definizione nazionale di cessione di beni, che attribuisce preminenza al trasferimento giuridico, e la corrispondente nozione comunitaria, che, invece, valorizza il trasferimento del potere di disporre come proprietario<sup>14</sup>. Si tratta, innanzitutto, delle vendite con riserva di proprietà e delle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti<sup>15</sup>. Allo stesso modo, sono assimilati alle cessioni, i passaggi di beni in esecuzione dei contratti di commissione nei quali, sempre per una maggiore aderenza alla configurazione civilistica del rapporto, gli acquisti e le vendite tramite commissionari sono configurati ai fini dell’IVA come due distinti trasferimenti di beni<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Secondo P. CENTORE, *Iva europea. Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, Milano 2012, 118, la norma nazionale «pone un problema a livello di definizione, considerando che la cessione, secondo la norma domestica, è caratterizzata dal trasferimento del diritto di proprietà, ovvero dalla costituzione o dal trasferimento di diritti reali di godimento, e non dalla semplice traslazione della disponibilità economica dei beni, siccome previsto dalla norma comunitaria». Tale disallineamento, secondo l’Autore, «può essere ininfluenza, laddove l’operazione si manifesti tra soggetti nazionali, ma assume rilevanza nel caso delle cessioni intracomunitarie, con ovvio riverbero, ovviamente, nella categoria degli acquisti intracomunitari, considerati come categoria autonoma di operazione soggetta ad imposta».

<sup>14</sup> Cfr. sul punto CGCE, 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, ove si rileva: «la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l’altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse proprietario. Questa concezione è conforme alla finalità della direttiva, che mira, fra l’altro, a basare il sistema comune dell’IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. Orbene tale finalità potrebbe essere compromessa qualora la constatazione di una cessione di beni, che è una delle tre operazioni imponibili, fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all’altro, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile». Al riguardo cfr. G. FALSITTA, P. CENTORE, *L’imposta sul valore aggiunto*, cit., 796.

<sup>15</sup> Poiché qui l’effetto traslativo dipende dal verificarsi della condizione sospensiva consistente nel pagamento dell’intero prezzo o dell’ultima rata del canone, l’assimilazione deriva dall’esigenza di non lasciare sospeso per troppo tempo il rapporto tributario, considerata l’elevata probabilità che il trasferimento avvenga. L’imposta è, pertanto, dovuta subito per l’intero, anziché con riferimento al pagamento di singole rate o acconti. Così G. FALSITTA, P. CENTORE, *L’imposta sul valore aggiunto*, cit., 797.

<sup>16</sup> Più precisamente, in caso di commissione alla vendita il commissionario “acqui-

Il disallineamento tra disciplina nazionale e disciplina comunitaria si riscontra, poi, anche con riguardo alla nozione di prestazione di servizi. Se, infatti, come abbiamo visto, nella definizione dettata dall'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 appare forte il richiamo alle figure negoziali elaborate dal diritto civile, nella corrispondente definizione comunitaria tale collegamento sembra essere del tutto assente. Per l'art. 24, par. 1, della già richiamata Direttiva 2006/112/CE «*si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce cessione di beni*». La norma comunitaria, quindi si astiene dal compiere qualsiasi rinvio a figure tratte dal diritto civile, limitandosi a marcare il forte profilo di residualità che caratterizza la categoria delle prestazioni di servizi rispetto alle cessioni di beni.

Sia nel caso delle cessioni di beni sia nel caso delle prestazioni di servizi, quindi, la norma di rango comunitario sembra sminuire il collegamento tra realtà concettualizzata dal diritto civile e presupposto d'imposta che, invece, caratterizza la formulazione nazionale delle relative definizioni<sup>17</sup>. Il che, implica, per la natura comunitaria dell'imposta, che sul piano ermeneutico può rivelarsi necessario accordare preminenza al dato economico sottostante la realtà concettualizzata dal diritto civile. Ciò può, ad esempio, comportare anche la necessità di superare le forme negoziali adottate dai contribuenti, oppure una loro valorizzazione in termini unitari<sup>18</sup>.

---

sta" il bene dal committente e lo "vende" a terzi; in caso di commissione all'acquisto, invece, il commissionario "acquista" il bene dai terzi e lo "vende" al committente (cfr. art. 12, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972). Sul punto cfr. G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 525.

<sup>17</sup> Come rileva A. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit., 970, infatti, «si deve ritenere che il dato normativo sia inteso a valorizzare la sola realizzazione degli effetti rilevanti, trascurando – almeno apparentemente – la loro provenienza/derivazione da un contratto/atto».

<sup>18</sup> In questo senso cfr. CGUE, 27 giugno 2013, causa C-155/12, *Minister Finansow c. RR Donnelley Global Turkney Solutions Poland sp z.o.o.*, ove si afferma: «dalla giurisprudenza della Corte emerge che, in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente ad imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenze del 21 febbraio 2008, *Part Service*, C-425/06, Racc. pag. I-897, punto 51, e del 27 settembre 2012, *Field Fischer Waterhouse*, C-392/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 15)». Nella stessa sentenza si chiarisce, inoltre, che «una prestazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (v., in tal senso, sentenze del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekerigen* e *OV Bank*, C-41/04, Racc. pag. I-9433, punto 22, e *Field Fischer Waterhouse*, cit., punto 16)». Nello stesso senso cfr. anche CGUE, 13 marzo 2014, causa C-464/12, *ATP PensionService A/S*, punto 58. Le sentenze so-

2. *La rilevanza delle attività illecite nell'ambito delle operazioni imponibili* - La prevalenza della sostanza economica rispetto alla forma giuridica in cui l'operazione imponibile si esprime secondo la legislazione dei singoli Stati membri si riflette, evidentemente, anche sul tema della tassazione delle attività illecite, più volte esaminato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Va riconosciuto, tuttavia, che le soluzioni a cui pervengono i Giudici Comunitari finiscono per istituire un collegamento tra liceità ed imponibilità più stretto di quanto ci si potrebbe attendere.

Più nel dettaglio, nella prospettiva dei Giudici Comunitari, il rapporto tra liceità ed imponibilità delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto va indagato tenendo presente l'esigenza di garantire l'osservanza del principio di neutralità che ispira tutto il sistema comune di imposizione sul valore aggiunto. Di qui l'inevitabile affermazione che, sul piano generale, il rispetto di tale principio non possa consentire una distinzione tra operazioni lecite ed operazioni illecite<sup>19</sup>. Condizionare la soggezione all'imposta alla liceità dell'attività, in presenza di tutti gli altri requisiti richiesti per la sua applicazione, genererebbe, in buona sostanza, un ingiustificato trattamento discriminatorio in danno dei soggetti che esercitano attività lecite rispetto agli operatori che agiscono illecitamente.

Posto tale principio, la Corte si affretta, tuttavia, a precisare che non sempre l'esercizio di attività illecita può essere valutato positivamente ai fini dell'applicazione dell'imposta. Ciò, infatti, nell'ottica dei Giudici comunitari presuppone che l'attività illecitamente svolta si ponga potenzialmente in concorrenza con un'attività esercitata in modo lecito<sup>20</sup>. Così, ad esempio, la Corte di Giustizia ha riconosciuto l'imponibilità dell'attività di organizzazione di giochi d'azzardo effettuata in assenza delle necessarie autorizzazioni amministrative, sul presupposto che detta attività si ponesse in condizione di concorrenza con la medesima attività svolta in mo-

---

no richiamate da A. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit. 971.

<sup>19</sup> Secondo la Corte, infatti, «il principio di neutralità fiscale non consente, in materia di riscossione dell'IVA, una distinzione generale tra le operazioni lecite e le operazioni illecite». Così CGCE 29 giugno 1999, Causa C-158/98 *Coffeshop Siberie*; CGCE 5 luglio 1988, Causa C-269/86, *Mol*; CGCE, 5 luglio 1988, Causa C-289/86, *Happy Family*. Sul punto cfr. P. CENTORE, *Iva europea. Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, 91 ss.

<sup>20</sup> Si rileva, infatti, che «in questa situazione specifica in cui è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito, il non assoggettamento ad IVA non può compromettere il principio di neutralità fiscale». Così, oltre alle sentenze prima citate, CGCE 28 febbraio 1984, Causa C-294/82, *Einbergher*.

do lecito<sup>21</sup>. Nello stesso senso, si è anche affermato che qualora per tale attività, ove svolta in modo lecito, sia prevista l'applicazione di un regime agevolato, tale regime andrebbe riconosciuto alla medesima attività laddove svolta in modo illecito<sup>22</sup>.

A diverse conclusioni la Corte è, invece, pervenuta nel valutare l'imponibilità di attività colpite da un divieto assoluto, come la cessione di stupefacenti o la messa in circolazione di denaro falso. In questi casi, rileva la Corte, trattandosi di beni la cui introduzione nel circuito economico e commerciale della Comunità è per definizione vietata e che può dar luogo unicamente a provvedimenti repressivi, essa non può comportare la soggezione all'imposta<sup>23</sup>. Secondo i Giudici Comunitari, infatti, sarebbe, in questi casi, esclusa la possibilità di qualsiasi forma di concorrenza tra un settore economico lecito ed un settore economico illecito, non ponendosi, conseguentemente, problemi in ordine all'applicazione del principio di neutralità.

In buona sostanza, nel ragionamento della Corte la condizione per l'imponibilità di attività illecite sembrerebbe doversi rintracciare nella possibilità che dette attività siano svolte in condizioni di concorrenza con attività lecite. In assenza di tale eventualità, l'esercizio di una attività illecita non potrebbe reputarsi soggetto all'imposta, il che si verificherebbe, in concreto, per quelle attività che, in quanto colpite da un "divieto assoluto", potrebbero essere oggetto soltanto di misure di carattere repressivo.

La soluzione interpretativa prospettata dalla Corte di Giustizia suscita, tuttavia, alcune perplessità poiché non sembra pienamente in linea con l'impostazione in precedenza adottata nella ricostruzione dei rapporti tra

---

<sup>21</sup> In tal senso cfr. CGCE 11 giugno 1998, Causa C-230/87, *Fischer*, ove si rileva che «tali giochi e, in particolare la roulette, sono oggetto i attività lecite in numerosi Stati membri. Poiché le operazioni illecite in esame nel procedimento a quo sono in concorrenza con attività lecite, il principio della neutralità fiscale osta a che vengano trattate in modo diverso sotto il profilo dell'IVA. Ne consegue che l'esercizio illecito del gioco d'azzardo rientra nell'ambito di applicazione della sesta direttiva».

<sup>22</sup> Sul punto cfr. CGCE 17 febbraio 2005, Causa C-453/02, *Linneweber*; CGCE, 2 agosto 1993, Causa C-111/92, *Lange*.

<sup>23</sup> Rileva, infatti, la Corte che «l'importazione o la cessione illecite di stupefacenti o di denaro falso, la cui introduzione nel circuito economico e commerciale della Comunità è per definizione vietata e che possono dar luogo unicamente a provvedimenti repressivi, sono del tutto estranee alle disposizioni della sesta direttiva e non fanno sorgere alcuna obbligazione fiscale in materia di IVA» (cfr. CGCE, 11 giugno 1998, Causa C-230/87, *Fischer*, punto 19; CGCE 28 febbraio 1984, Causa C-294/82, *Einbergher*, punti 19 e 20; CGCE 5 luglio 1988, Causa C-269/86, *Mol*, punto 15; CGCE, 5 luglio 1988, Causa C-289/86, *Happy Family*, punto 17; CGCE, 6 dicembre 1990, Causa C-343/89, *Witzeman*, punto 19). Sul punto cfr. P. CENTORE, *Iva europea. Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, 95.

tassazione e liceità. Come abbiamo visto, infatti, il giudizio di liceità sembrerebbe rispondere ad interessi dell'ordinamento diversi da quelli posti a fondamento delle norme impositive. Tale sostanziale alterità di interessi dovrebbe, con tutta probabilità, escludere la possibilità di sovrapposizioni tra il giudizio di liceità su di un fatto e l'attitudine del medesimo a porsi quale espressione di ricchezza suscettibile di essere valorizzata ai fini del prelievo.

L'impostazione proposta dalla Corte di Giustizia non sembra, in realtà, rinnegare integralmente tali conclusioni, ma, nell'ambito della valutazione dei fatti tassabili pare introdurre una graduazione ispirata proprio ad un giudizio di conformità del fatto rispetto ai valori del sistema. In questo senso, la Corte sembrerebbe affermare che le attività colpite da un divieto assoluto non esprimerebbero alcuna forza economica da assoggettare al prelievo. Così formulata, la soluzione interpretativa prospettata dai Giudici Comunitari sembra richiamare l'impostazione di quella dottrina che, nell'analisi dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993, ha distinto gli atti che, sia pure illeciti, si inseriscono nel contesto di una attività complessivamente lecita, da quegli atti che, invece, si inseriscono nell'ambito di una attività nel suo complesso censurata dall'ordinamento, riconoscendo soltanto ai primi l'idoneità a porsi a fondamento del prelievo<sup>24</sup>.

Si è detto, infatti, che l'esercizio di un'attività che, nel suo complesso, si ponga al di fuori della dimensione della legalità non potrebbe essere considerata dal legislatore quale base del prelievo. Come già osservato, nondimeno, tale impostazione, istituendo un collegamento tra liceità ed imposizione, ossia condizionando l'imponibilità di comportamenti indubbiamente espressivi di ricchezza ad un giudizio di compatibilità con il sistema di valori espresso dal sistema non è apparsa pienamente in linea con la ricostruzione qui proposta<sup>25</sup>. Occorre, d'altra parte, riconoscere che l'analisi in questa sede compiuta si è soffermata principalmente su rapporti tra fatto imponibile ed invalidità negoziale senza avere l'ambizione di analizzare i rapporti di questo con l'illecito penale. Non può escludersi, pertanto, che una più attenta analisi (che le esigenze di questo lavoro non consento-

---

<sup>24</sup> Per questa ricostruzione cfr. A. GIOVANNINI, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, cit., 45 ss.; ID., *Il diritto tributario per principi*, cit., 242 ss.

<sup>25</sup> Come osservato nel capitolo precedente, cui si rinvia per approfondimenti ulteriori, tale impostazione sembrerebbe rintracciare il fondamento del prelievo sul principio del beneficio piuttosto che sul principio di capacità contributiva. Sul punto cfr. F. FORTE, *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*, cit. 120; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 86.

no di intraprendere) avrebbe potuto condurre a soluzioni diverse nella valutazione dei rapporti tra imposizione e illecito penale.

In ogni caso, si vuole ora porre in evidenza che, a prescindere dalle conclusioni cui la Corte sembra pervenire in riferimento alle attività colpite da un "divieto assoluto", per quegli atti investiti da un giudizio di invalidità soltanto sul piano del diritto civile, la soluzione cui pervengono i Giudici Comunitari sembra, nella sostanza, rivelarsi in linea con l'impostazione qui proposta. La Corte, infatti, ha avuto modo di esprimersi esplicitamente sulla rilevanza, i fini IVA, degli atti invalidi per il diritto civile, affermando chiaramente come il solo giudizio di nullità formulato dall'ordinamento su di una programmazione negoziale non sia sufficiente ad escluderne la sua configurabilità come operazione imponibile e, per l'effetto, a fondare il disconoscimento del diritto alla detrazione in capo al cessionario/committente per il bene o per il servizio acquistato<sup>26</sup>.

In quest'ottica, anche la giurisprudenza domestica sembra essersi adeguata alle soluzioni interpretative prospettate dalla giurisprudenza comunitaria, con l'ulteriore precisazione che l'imponibilità delle operazioni illecite, nei limiti chiariti dalla Corte giustizia, discenderebbe, nel nostro ordinamento anche dalla *vis* espansiva riconosciuta all'art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993. Si è detto, infatti, che tale norma, nello stabilire l'imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite, esprimerebbe un principio non circoscritto alle sole imposte sul reddito, ma valevole per l'intero sistema tributario<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Cfr. CGCE 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 837, con commento di P. CENTORE, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia di frodi IVA*, ove, in massima, la Corte rileva: «Qualora una cessione sia operata nei confronti di un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in una frode commessa dal venditore, l'art. 17 della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 95/7, deve essere interpretato nel senso che osta ad una norma di diritto nazionale secondo cui l'annullamento del contratto di vendita – per effetto di una disposizione di diritto civile che sanziona tale contratto con la nullità assoluta in quanto contrario all'ordine pubblico per una causa illecita perseguita dall'alienante – comporta per il detto soggetto passivo la perdita del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Al riguardo, è irrilevante la questione se la detta nullità derivi da una frode all'imposta sul valore aggiunto ovvero da altre frodi».

<sup>27</sup> In tal senso cfr. Cass., 17 novembre 2006, n. 24471; Cass., 24 gennaio 2006, n. 1372; Cass., 12 marzo 2002, n. 3550, tutte in banca dati *Le leggi d'Italia*. Sul punto cfr. P. CENTORE, *Iva europea. Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, 96-97.

3. *L'invalidità negoziale ed il meccanismo delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta tra difetti originari e difetti sopravvenuti* - Poste le superiori premesse, occorre, nondimeno, osservare come sia la disciplina comunitaria sia la disciplina domestica prevedano la possibilità di dare rilievo, in sede di applicazione dell'imposta, all'accertamento dell'invalidità negoziale che investa operazioni rilevanti per l'applicazione dell'imposta. Ciò si rivela, evidentemente, coerente con la ricostruzione dei rapporti tra invalidità negoziale e fenomeno impositivo in precedenza delineata, in cui, come abbiamo visto, alla tendenziale irrilevanza, per il diritto tributario, del giudizio di disvalore che colpisce una programmazione negoziale invalida si accompagnano, comunque, meccanismi che consentono di dare rilievo, compatibilmente con la struttura del presupposto, all'accertamento dell'invalidità compiuto in sede civile ed alla conseguente rimozione degli effetti dell'atto invalido.

Più nel dettaglio, l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, nella versione vigente a decorrere dal 1° gennaio 2016<sup>28</sup>, disciplina il meccanismo delle variazioni in aumento ed in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta, prescrivendo, per le prime, l'obbligo di operare la rettifica al verificarsi delle condizioni previste dalla norma (art. 26, comma 1) e rimettendo, per le seconde, alla discrezionalità del cedente o del prestatore la facoltà di operare la rettifica, sempre al verificarsi dei presupposti indicati dalla medesima disposizione (art. 26, comma 2)<sup>29</sup>. Più precisamente, quanto alle predette variazioni in diminuzione, la norma ora richiamata stabilisce che, se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.

Tale previsione trova diretta ascendenza nell'art. 90, par. 1, della diret-

---

<sup>28</sup> La legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), ha integralmente riformulato l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, con modifiche che, rispetto alla precedente formulazione, investono soprattutto le modalità operative delle variazioni in diminuzione derivanti dal mancato pagamento totale o parziale delle fatture emesse nei confronti di clienti successivamente assoggettati a procedure concorsuali. Per un'analisi delle nuove modalità operative cfr. G. GIULIANI, M. SPERA, *Più semplice il recupero dell'IVA con in nuovi termini e modalità di emissione delle note di variazione*, in *Il fisco*, 2016, 838 ss.

<sup>29</sup> In materia di note di variazione cfr. A. CARINCI, *Le variazioni IVA: profili sostanziali e formali*, cit., 711 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, cit., 633 ss.



tiva n. 2006/112/CE, a mente del quale «*In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri*». La formulazione della norma domestica, rispetto alla previsione comunitaria, sembra, pertanto, caratterizzarsi per una maggiore precisione concettuale, distinguendosi qui chiaramente il presupposto per l'esecuzione della variazione, da individuare nella circostanza che l'operazione «*venga meno*», dalle cause da cui discende la rimozione degli effetti della stessa («*nullità, annullamento, revoca, risoluzione rescissione e simili*»).

L'art. 26, comma 3, introduce poi una distinzione tra le ipotesi in cui la variazione deve essere effettuata entro un anno dall'operazione imponibile, ossia nei casi in cui gli eventi indicati al comma 2 si verificano in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti, ovvero nel caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che, ai sensi dell'art. 21, comma 7, del medesimo decreto abbiano dato luogo al pagamento dell'imposta su di un'operazione «*inesistente*», e le altre ipotesi, in cui, invece, la variazione può essere effettuata senza limiti di tempo. Va detto, tuttavia, che in realtà, anche in questi casi sembrerebbe possibile individuare un preciso sbarramento temporale alla possibilità di emettere la nota di variazione, che dovrebbe essere effettuata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per la variazione stessa, dovendosi individuare in tale momento il termine per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta a credito risultante dalla nota di variazione<sup>30</sup>.

Sul piano pratico, la formulazione della norma ha, tradizionalmente, suscitato alcune difficoltà applicative derivanti, innanzitutto, dall'esigenza di coordinare la regola indicata nell'art. 26, comma 3, con il principio prescritto dall'art. 21, comma 7, per il quale, come già accennato, qualora venga emessa fattura per *operazioni inesistenti*, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura<sup>31</sup>. Anche tale disposizione, per la verità, riproduce quanto previsto in sede comunitaria dall'art. 203 della direttiva n. 2006/112/CE, a mente del quale «*L'IVA è dovuta da chiunque in-*

---

<sup>30</sup> Il principio è affermato in numerosi precedenti di prassi, tra cui, Ris. 18 marzo 2002, n. 89/E; Ris., 16 maggio 2008, n. 195/E; Ris., 21 luglio 2008, n. 307/E; Ris., 21 novembre 2008, n. 499/E, tutte in banca dati *Fisconline*.

<sup>31</sup> Sul punto cfr. G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 573.

dichi tale imposta in una fattura». In tali casi, peraltro, l'imposta non è comunque detraibile per il cessionario e o per il committente anche ove la rivalsa sia stata effettivamente operata.

Nel caso, infatti, di operazione in tutto o in parte inesistente la facoltà di emettere una nota di variazione per rettificare in diminuzione l'imponibile corrispondente sembra essere condizionata alla "buona fede" dell'emittente, con la conseguenza che tale possibilità sembrerebbe doversi escludere per le operazioni di cui si abbia, sin dall'origine, consapevolezza dell'inesistenza, ossia, in buona sostanza, di quelle operazioni che si inseriscono all'interno di un meccanismo fraudolento. Ciò, indipendentemente dal fatto che alla variazione in diminuzione del cedente/prestatore sia corrisposta una contestuale variazione in aumento del cessionario/committente, con la conseguenza che nessun pregiudizio, in concreto, possa essersi verificato a danno dell'Erario. Una soluzione, questa, costantemente ribadita dalla giurisprudenza di legittimità<sup>32</sup>, che tuttavia non ha mancato di suscitare le perplessità della dottrina che, anche di recente, è giunta ad auspicare un intervento chiarificatore della giurisprudenza comunitaria<sup>33</sup>.

Un altro aspetto che non ha mancato di sollevare perplessità negli operatori è poi la natura facoltativa, per il cedente/prestatore, della variazione in diminuzione nelle ipotesi previste dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, di cui si è posta in dubbio la compatibilità con disciplina comunitaria dell'imposta. Si è osservato, più nel dettaglio, che laddove, il cedente/prestatore non provveda, al ricorrere dei presupposti indicati dall'art. 26, comma 2, ad operare la variazione in diminuzione (facoltativa) al cessionario/committente non potrebbe essere negato il diritto alla detrazione dell'imposta ad asso addebitata dal fornitore, nonostante a tale imposta non sia, in definitiva, corrisposta l'esecuzione di una reale operazione imponibile. Ciò perché, il disconoscimento del diritto alla detrazione potrebbe operare soltanto nel caso di operazioni "inesistenti" ossia di operazioni che, nella sostanza, si inseriscano in un meccanismo fraudolento e non, invece, nelle ipotesi previste dal predetto art. 26, comma 2, del D.P.R.

---

<sup>32</sup> In tal senso Cass., Sez. trib., 3 giugno 2015, n. 11396, in *Corr. trib.*, 2015, 2146 ss., con commento di P. CENTORE, *Frode e neutralità alla prova delle note di variazione*; Cass., Ord. 9 giugno 2014, n. 12995, in *Il fisco*, 2014, 2706 ss., con nota di F. BRANDI, *Fatture per operazioni inesistenti: non basta la nota di credito per evitare il versamento dell'Iva*; Cass., Sez. trib., 10 giugno 2005, n. 12353, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2005, 922 ss., con nota di P. CENTORE, *Dubbi interpretativi in tema di emissione di fatture e note di credito per operazioni inesistenti*.

<sup>33</sup> Questo è l'auspicio di P. CENTORE, *Frode e neutralità alla prova delle note di variazione*, cit., 2146 ss.

n. 633/1972.

Conseguentemente, la natura facoltativa delle variazioni in diminuzione finisce per rimettere alla discrezionalità del cedente/prestatore la scelta di dar rilievo, nel meccanismo applicativo dell'imposta, agli eventi che incidono sull'operazione imponibile, compreso l'accertamento dell'invalidità negoziale. In tal modo, come ha riconosciuto al stessa giurisprudenza di legittimità, all'Amministrazione finanziaria, in assenza di una rettifica da parte del cedente/prestatore, non è possibile contestare la detrazione operata dal cessionario/committente, ed in ultima analisi, dare rilievo all'avvenuto accertamento dell'invalidità, sul piano del diritto civile, del programma negoziale espresso nell'operazione imponibile<sup>34</sup>. Una soluzione, tuttavia, che finisce per consentire la permanenza, nel circuito impositivo, di un'imposta corrispondente ad un'operazione da considerare non più effettuata, e che, sotto tale profilo, potrebbe suscitare dubbi di compatibilità con la disciplina comunitaria.

---

<sup>34</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 6 novembre 2013, n. 2492, in *Corr. trib.*, 2014, 401 ss., con nota di M. IAVAGNILIO, *Mancato perfezionamento del contratto e diritto alla detrazione tra vizi genetici e vizi sopravvenuti*.



## CAPITOLO VI

### L'INVALIDITÀ NEGOZIALE QUALE RIMEDIO PER LA VIOLAZIONE DELLE NORME IMPOSITIVE

SOMMARIO: 1. L'evoluzione storica dei rapporti tra invalidità negoziale e violazione dei precetti tributari - 2. L'invalidità dei contratti di locazione non registrati nel contesto della disciplina civilistica delle locazioni - 3. Il contributo interpretativo della giurisprudenza di legittimità e le ultime novità normative - 4. Riflessi sul presupposto d'imposta dell'invalidità del contratto di locazione non registrato - 5. Contratto invalido e tutela giuridica - 6. Possibili profili di illegittimità costituzione della nuova disciplina.

1. *L'evoluzione storica dei rapporti tra invalidità negoziale e violazione dei precetti tributari* - L'analisi sin qui compiuta ha portato ad una ricostruzione dei rapporti tra invalidità negoziale e dimensione sostanziale del rapporto d'imposta ispirata ad un metodo d'indagine di tipo funzionale<sup>1</sup>. Si è detto, innanzitutto, che l'inefficacia che l'ordinamento riconduce ad una programmazione invalida deve investire soltanto gli effetti che di essa si rivelino incompatibili con gli interessi a tutela dei quali la previsione di invalidità è posta e non anche gli effetti in cui si esprimono gli eventuali ed ulteriori interessi che la stessa programmazione sia idonea a sollecitare. In tal senso, considerata la tendenziale alterità degli interessi a tutela dei quali sono poste previsioni di invalidità rispetto agli interessi che si esprimono nel diritto tributario, si è giunti alla conclusione che l'inefficacia che colpisce una programmazione invalida debba riflettersi, nel diritto tributario, quantomeno secondo modelli applicativi diversi rispetto a quelli con cui essa opera nel diritto civile.

Giunti a questo punto dell'analisi si rende, però, necessario, ampliare lo spettro dell'indagine per verificare la correttezza delle conclusioni cui si è pervenuti in riferimento ad ulteriori ipotesi di interferenza tra invalidità

---

<sup>1</sup> La valorizzazione di un metodo di indagine di tipo funzionale nello studio dell'invalidità negoziale è stata, come abbiamo visto, proposta da A. LA SPINA, *Destutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, cit., 46. Più in generale sul tema cfr. N. BOBBIO, *Verso una teoria funzionalistica del diritto*, cit., 63 ss.

negoziale e fenomeno impositivo. Come accennato, infatti, il rapporto tra autonomia privata e fiscalità, e (di riflesso) tra invalidità negoziale e dimensione sostanziale del prelievo, non è stato tradizionalmente indagato a partire dai riflessi dell'invalidità negoziale in sede di definizione della fattispecie d'imposta, quanto, piuttosto, dal tentativo di valorizzare tale rimedio come reazione a condotte fiscalmente devianti<sup>2</sup>.

Già si è avuto modo di vedere, in questo senso, come al rimedio dell'invalidità abbiano guardato sia la dottrina che la giurisprudenza nel tentativo di individuare un adeguato strumento di reazione nei confronti delle condotte finalizzate all'elusione della norma tributaria. Si è visto, in tal senso, come i negozi impiegati nella costruzione di fattispecie elusive siano stati, a seconda dei casi, giudicati nulli per mancanza di una valida causa, o, più frequentemente, per violazione del divieto di condotte in frode alla legge sancito dall'art. 1344 del cod. civ. Su tali profili, ai quali, peraltro, già si è fatto ampio cenno, si tornerà, però, all'esito dell'analisi<sup>3</sup>.

Un ulteriore, tradizionale, tema d'indagine nell'ambito dei rapporti tra autonomia negoziale e dimensione sostanziale del rapporto d'imposta attiene, invece, alla possibilità, per il legislatore, di introdurre previsioni di nullità del contratto espressamente dirette a sanzionare la violazione di specifici adempimenti fiscali. Il pensiero va, com'è ovvio, alle numerose ipotesi di invalidità (*rectius* inefficacia) contrattuale connesse con l'inadempimento dell'obbligo di registrazione che, sin da un non recente passato, si è tentato di introdurre nel nostro ordinamento e che sono, da ultimo, culminate nell'adozione dell'art. 1, comma 346, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, la quale espressamente prevede la nullità dei contratti di locazione e costituzione di altri diritti di godimento immobiliari non registrati<sup>4</sup>.

La possibilità di rafforzare la tutela della "ragion fiscale" mediante la

---

<sup>2</sup> Sul tema si vedano le riflessioni di P. ROSSI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: l'inapplicabilità del sistema delle nullità civili alle violazioni di rilievo esclusivamente fiscale*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005, 597 ss.

<sup>3</sup> In tal senso, come abbiamo visto, si è espresso, per la dottrina tributaria, F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, cit., 11 ss.; ID., *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, cit., 337 ss. Per la dottrina civilistica si veda, invece, U. MORELLO, *Il problema della frode alla legge nel dritto tributario*, cit., 8. Per la giurisprudenza si vedano, infine, le già richiamate Cass., Sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20816; Cass., Sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398 e Cass., Sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932.

<sup>4</sup> Sul tema cfr., tra gli altri, G. ROSSI, *La nullità dei contratti di locazione non registrati*, in *Contr. impr.*, 2005, 751 ss.; M. DI MARZIO, *La nullità del contratto di locazione per omessa registrazione*, in *Giust. civ.*, 2007, I, 484 ss.

previsione di ipotesi di inefficacia degli atti non in regola con l'adempimento degli obblighi tributari è un tema tradizionalmente ricorrente nell'esperienza giuridica italiana. Un primo tentativo in tal senso va ricercato nella proposta di legge presentata alla Camera nel novembre 1873 dall'allora Presidente del Consiglio dei Ministri nonché Ministro delle finanze Marco Minghetti, con la quale si intendeva negare agli atti non registrati ogni idoneità a costituire «*prova o principio di prova*», ad «*attribuire azione giuridica*» a «*produrre alcun effetto civile o commerciale di diritto privato*», escludendo altresì ogni possibilità di notificarli, presentarli in giudizio, menzionarli in atti pubblici «*o in qualsivoglia altro atto che si faccia innanzi alle autorità amministrative o giudiziarie e debba presentarsi a dette autorità*»<sup>5</sup>.

La proposta, corredata da un'ampia ricerca di diritto comparato volta a dimostrare l'utilità, in termini di incremento del gettito, di analoghe iniziative adottate nei sistemi giuridici di tipo anglosassone<sup>6</sup>, pur non menzionando, in via esplicita, la sanzione della nullità per gli atti non registrati, intendeva precluderne ogni forma di efficacia sul piano giudiziale e probatorio, escludendo, altresì, ogni possibilità di sanatoria dell'invalidità/inefficacia così comminata mediante la registrazione tardiva. Ed è proprio sotto tale profilo che la proposta si rivelava realmente innovativa rispetto alle disposizioni all'epoca vigenti, che, per la verità, già prevedevano l'inammissibilità di qualsivoglia domanda giudiziale fondata su di un titolo non registrato<sup>7</sup>.

La proposta, ad ogni buon conto, suscitò da subito un ampio dibattito<sup>8</sup>, esplicitamente incentrato sull'opportunità di porre l'adempimento di un obbligo fiscale quale condizione di validità di un atto di diritto civile e

---

<sup>5</sup> Così A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 4-5.

<sup>6</sup> Cfr. la relazione di Marco Minghetti alla Camera del 27 novembre 1873, in *Atti parlamentari*, Camera dei deputati, Leg. XI, Doc. n. 29, Roma, 1875, 14.

<sup>7</sup> Sul punto si vedano sempre le considerazioni di A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 5. L'Autore rileva, in particolare, che già gli artt. 99, 100, e 101 della legge 14 luglio 1866 escludevano chiaramente la possibilità di «*far valere come titoli dell'azione*» atti non registrati e fatti soggetti a denuncia e non registrati (nonché atti con «*occultazione di prezzo o valore*», sino al pagamento del triplo dell'imposta sul prezzo o valore assoluto). Inoltre, prosegue l'Autore, l'art. 102 della stessa legge già prevedeva l'obbligo del giudice di rilevare, anche d'ufficio, l'«*inefficacia ed ineseguibilità degli atti*» e di sospendere il giudizio. Tali norme sarebbero poi state riprodotte nella legge 13 settembre 1874 e nel T.U. 20 maggio 1897, 217.

<sup>8</sup> Fortemente critico verso la proposta Minghetti l'intervento di C.F. GABBA, *La nullità degli atti privati non registrati e non bollati*, Milano, 1874, 8 ss. Sul tema cfr. anche E. JAMMARINO, *Commento alla legge sull'imposte di registro*, cit., II, 99 ss.; A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, cit., 67 ss.

nel cui ambito si distinse certamente il pregevole contributo di Filippo Serafini che, in una corrispondenza epistolare indirizzata al Prof. Giuseppe Saredo (poi riordinata per la pubblicazione), all'esito di una interessante ed approfondita analisi di tipo storico-comparatistico, giunse all'elaborazione di una teoria dei rapporti tra «*forme legali*» e «*formalità fiscali*» dai tratti sicuramente originali<sup>9</sup>.

Secondo l'insigne studioso, infatti, mentre l'inosservanza delle «*forme legali*», preordinate della tutela degli interessi che si esprimono nella manifestazione di autonomia negoziale, comporta necessariamente l'inesistenza del rapporto giuridico, l'inosservanza delle «*formalità fiscali*», poste a tutela di pur «*alte ragioni di diritto pubblico*» non si riflette sull'esistenza del rapporto giuridico ma sulla validità del documento che di tale rapporto costituisce il sostrato materiale. Con la conseguenza che, laddove la legge prescriva, per la valida costituzione di un rapporto giuridico di diritto privato, l'osservanza di una determinata forma legale, l'inadempimento dell'obbligo fiscale, incidendo sulla validità del documento in cui tale forma legale si esprime, finisce per riflettersi anche sulla validità della convenzione. Nella ricostruzione proposta da Filippo Serafini, in buona sostanza, l'inadempimento dell'obbligo fiscale avrebbe potuto implicare la nullità dell'atto soltanto nei casi in cui, per la sua validità, fosse prevista la forma scritta *ad substantiam*<sup>10</sup>.

La proposta Minghetti, nonostante l'adesione della minoranza (e del Governo) in seno alla Commissione parlamentare ai correttivi suggeriti da Filippo Serafini, fu respinta dalla Camera per un solo voto il 24 maggio 1874, mentre la crisi parlamentare che ne seguì portò alla fine della legislatura ed alla convocazione dei comizi elettorali per il novembre del 1874<sup>11</sup>. Quello compiuto dal Governo Minghetti non rimarrà, ad ogni buon conto, un tentativo isolato, ma dovranno passare oltre quarant'anni perché il tema dell'inefficacia dei contratti non registrati venga nuovamente sottoposto all'attenzione del parlamento.

Nel 1918 viene, infatti, presentato alla Camera un progetto di legge proposto dall'allora Ministro delle Finanze Filippo Meda finalizzato a recuperare l'originario spirito della proposta a suo tempo avanzata dal Governo Minghetti. Anche in questo caso, peraltro, si afferma esplicitamente

---

<sup>9</sup> Cfr. F. SERAFINI, *Sulla nullità degli atti giuridici compiuti senza l'osservanza delle forme prescritte dalla legge. Lettera all'Avv. Giuseppe Saredo*, in *Legge*, 1874, III, 121 ss.

<sup>10</sup> Così A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 6.

<sup>11</sup> Cfr. A. PLEBANO, *Storia della finanza italiana*, Torino, 1889, I, 299 ss.



l'estraneità dal disegno di legge di ogni riferimento alla nullità "sostanziale" degli atti per omessa registrazione, ritenendosi più opportuno riproporre il meccanismo dell'inefficacia, da estendersi, tuttavia, secondo l'originario intendimento della proposta Minghetti, non solo agli atti per i quali sia prevista la forma scritta *ad substantiam*, ma anche alle convenzioni stipulate in forma verbale. Elemento caratterizzante della proposta è, inoltre, anche in questo caso, l'esclusione di ogni possibilità di registrazione tardiva, da intendersi come deterrente in funzione dello spontaneo adempimento dell'obbligo fiscale<sup>12</sup>.

Il sostanziale disinteresse manifestato nei confronti del "progetto Meda" non determinò, comunque, l'integrale reiezione dei principi ivi contenuti, i quali, peraltro, come già osservato, ad eccezione dell'esclusione di qualsiasi forma di sanatoria per l'atto non registrato, già potevano desumersi da numerose disposizioni contenute nelle previgenti leggi di registro. In tal senso il nuovo Test Unico, approvato con R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 recepì, anch'esso, le precedenti preclusioni all'uso "processuale" dell'atto non registrato, mantenendo ferma, tuttavia, la facoltà di registrazione tardiva, sia pure con il pagamento di una sopratassa.

Così, ai sensi dell'art. 106 del predetto T.U. del 1923, «*Gli atti soggetti a registrazione e non registrati non possono farsi valere in giudizio fino a tanto che non siano stati registrati*», mentre ulteriori preclusioni venivano stabilite, sul piano probatorio, dal successivo art. 107. L'art. 108, infine, disponeva che «*La inefficacia ed ineseguibilità degli atti, stabilita nei due precedenti articoli, può essere opposta dalle parti in qualunque stadio de giudizio e deve in ogni caso essere rilevata d'ufficio dal giudice*», aggiungendo che, in tali casi, «*Il giudizio resta immediatamente sospeso e non può riprendere il suo corso, finché gli atti e trasferimenti non siano messi in regola a norma della presente legge*».

La presenza di tali disposizioni suscitava, per la verità, un profondo senso di disagio nei giuristi che, già all'epoca ne rilevavano la difficile compatibilità con il diritto di difesa, più tardi espressamente riconosciuto dall'art. 24 della Cost.<sup>13</sup> Tutto ciò non impedì, comunque, al legislatore di introdurre, nel corso del secondo conflitto mondiale, una norma che sancisse espressamente la nullità delle scritture private non registrate con cui

---

<sup>12</sup> Sul progetto Meda si vedano A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 7; P. ROSSI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: l'inapplicabilità del sistema delle nullità civili alle violazioni di rilievo esclusivamente fiscale*, cit., 608.

<sup>13</sup> In tal senso cfr. P. CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1931, I, 50 ss, ed ora in *Opere giuridiche*, I, Napoli, 1965, 243 ss.

si trasferivano diritti reali immobiliari, impedendone, altresì la registrazione tardiva<sup>14</sup>. La norma, che rispondeva alla necessità di arginare la speculazione immobiliare dei primi anni di guerra, fu rapidamente abrogata all'esito del conflitto, ma, nonostante la sua breve vigenza, suscitò un ampio contenzioso interpretativo che costrinse successivamente il legislatore ad un nuovo intervento per sanare la nullità degli atti di trasferimento nel frattempo stipulati<sup>15</sup>.

L'avvento della Costituzione e la definitiva consacrazione, in seno ad essa, del diritto di difesa sancito, come abbiamo visto, dall'art. 24, resero, poi, sempre più evidente l'incompatibilità delle preclusioni processuali legate all'inadempimento degli obblighi fiscali con il nuovo contesto istituzionale. Occorrerà, tuttavia, attendere la riforma tributaria dei primi anni settanta per vedere definitivamente abbandonato il sistema che condizionava la tutela processuale all'osservanza delle prescrizioni tributarie, e la conseguente liberazione da quello che era stato definito "*l'incubo fiscale*" del processo<sup>16</sup>.

Naturalmente, nel mutato contesto, la possibilità di introdurre previsioni di invalidità negoziale derivante dall'inosservanza dell'obbligo di registrazione appare altrettanto incompatibile con i principi che governano il sistema, ed in tal senso, l'approvazione (con la legge n. 212/2000) di una normativa preordinata a ridefinire lo spirito cui dovrebbero informarsi i rapporti tra il fisco ed i contribuenti rappresenta l'occasione per sancire, definitivamente, all'art. 10, comma 3, ultimo periodo, che «*Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto*».

In questo senso, sorprende, a pochi anni dall'adozione della legge n.

---

<sup>14</sup> Si veda il R.D.L. 15 luglio 1941, n. 648, poi sostituito dal R.D.L. 27 settembre 1941, n. 1015, conv. nella legge 29 dicembre 1941, n. 1470. Sul tema E. JAMMARINO, *Commento alla legge sull'imposte di registro*, cit., II, 100 ss.

<sup>15</sup> Nonostante la norma fosse, infatti, stata abrogata con il D.L. 20 marzo 1945, n. 212, la giurisprudenza di legittimità ritenne che il menzionato decreto non avesse efficacia retroattiva e, pertanto, non restituisse validità alle scritture private non registrate (in tal senso Cass., Sez. Un., 18 gennaio 1947, n. 37, in *Arch. ric. giur.*, 1947, 125; Cass., 13 maggio 1946, in *Giur. it.*, 1946, I, 1, 289 ss, con nota di E. REDENTI, *Sugli effetti del decreto legislativo 20 marzo 1945, n. 212 abrogante l'obbligo di registrazione "a pena di nullità" delle alienazioni immobiliari*), sicché si rese necessario un intervento sanante da parte del legislatore con la legge 26 gennaio 1952, n. 29. Sul punto cfr. A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 8-9.

<sup>16</sup> Cfr. sul punto, L.P. COMOGLIO, *Il processo civile e la riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 782 ss.; ID., *L'incubo fiscale del processo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, 82 ss. Sul tema più in generale A. FANTOZZI, G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994, I, 9 ss.

212/2000, l'introduzione, ad opera del già richiamato art. 1, comma 346, della legge n. 311/2004, di un'previsione espressamente diretta a sanzionare con la nullità i contratti di locazione (o che comunque costituiscono diritti relativi di godimento) immobiliare non registrati. La norma, lungi dal limitarsi a paralizzare, sul piano processuale, l'efficacia del contratto non registrato, opera direttamente sul piano sostanziale, ricorrendo proprio a quella sanzione della nullità che, come abbiamo visto, aveva suscitato reazioni più che diffidenti nei risalenti dibattiti parlamentari, sconsigliandone, infine, l'adozione. L'individuazione delle ragioni che hanno indotto il legislatore ad introdurre la nuova previsione vanno, in verità, con tutta probabilità ricercate nell'evoluzione della disciplina dettata in materia locatizia, il cui esame si presenta, di conseguenza, inevitabilmente propeudeutico all'inquadramento della disposizione ora richiamata.

2. *L'invalidità dei contratti di locazione non registrati nel contesto della disciplina civilistica delle locazioni* - Come noto, lo schema essenziale del contratto di locazione si rinviene nella definizione offerta dall'art. 1571 del cod. civ., a mente del quale «La locazione è il contratto con quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo». Le disposizioni seguenti, individuano, poi, la regolamentazione di alcuni aspetti del contratto, specificando, ad esempio, gli obblighi del locatore (art. 1575) e del conduttore (art. 1587), ed individuando ulteriori profili di disciplina del rapporto tra le parti<sup>17</sup>. Ampio spazio, nella regolamentazione del contratto, è stato, tuttavia, tradizionalmente riservato alla legislazione speciale, più volte intervenuta, nel corso degli anni, per regolare quegli aspetti di disciplina in riferimento ai quali maggiormente si è avvertita l'esigenza di tutela della parte più debole, ossia l'individuazione della misura del canone e la durata del rapporto<sup>18</sup>.

Così, per limitare l'indagine agli interventi adottati durante la vigenza dell'attuale codice civile, una prima organica regolamentazione del contratto è stata promossa con la legge 27 luglio 1978, n. 392, la cui disciplina si rendeva applicabile sia alle locazioni di immobili ad uso abitativo, sia

---

<sup>17</sup> Sul contratto di locazione si vedano, *ex multis*, G. CATELANI, *Manuale della locazione*, III ed., Milano, 2001; P. COSENTINO, P. VITUCCI, *Le locazioni dopo le riforme del 1978-1985*, Torino, 1986; V. CUFFARO, *Locazioni ad uso abitativo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIX, Roma, 2002; G. GABRIELLI, F. PADOVINI, *La locazione di immobili urbani*, II ed., Padova, 2005; G. GALLI, *La locazione ad uso abitativo*, Padova, 1984; G. S. COCO, *Locazione (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, 918 ss.; P. VITUCCI, *I contratti di godimento*, in *AA.VV., Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, cit., 752 ss.

<sup>18</sup> In tal senso cfr. P. VITUCCI, *I contratti di godimento*, cit., 752.

alle altre forme di locazione. In concreto, però, la disciplina del rapporto presentava sensibili differenze a seconda dell'uso cui era destinato l'immobile locato. Ed, infatti, mentre per le locazioni per uso diverso dall'abitazione la disciplina del 1978 aveva introdotto il principio della libera contrattazione del canone, l'individuazione della cui misura era rimessa ad un accordo tra le parti, per le locazioni ad uso abitativo l'esigenza di assicurare preminente tutela alla parte debole del rapporto avevano suggerito l'introduzione di una disciplina che rimettesse rigorosamente alla legge l'indicazione della misura del canone, da calcolarsi secondo parametri normativamente predeterminati (cd. «*equo canone*»)<sup>19</sup>.

Il sostanziale fallimento della disciplina introdotta nel 1978, dovuto all'evidente inadeguatezza della misura dei canoni legalmente predeterminati rispetto alle esigenze della proprietà, si manifestò, per un verso, nella contrazione del mercato delle locazioni di immobili ad uso abitativo e, per l'altro, nell'incremento del fenomeno delle cd. «*locazioni in nero*». In tal modo, la tutela dell'inquilino, che, nel disegno del legislatore costituiva la principale finalità della disciplina, finiva per soccombere di fronte ad un mercato che, nella sostanza, si muoveva prevalentemente nell'ambito dell'illegalità.

La necessità di superare gli assetti risultanti dalla disciplina del 1978 hanno, pertanto, indotto il legislatore ad introdurre dapprima specifiche deroghe alla regolamentazione ora illustrata e, quindi, ad abbandonare definitivamente il modello dell'«*equo canone*». Un primo intervento in tal senso si è avuto con l'art. 11 del D.L. 11 luglio 1992, n. 333 (conv. dalla legge 8 agosto 1992, n. 359), che ha, da un lato, disposto l'abrogazione delle norme sull'*equo canone* per gli immobili di nuova costruzione e, dall'altro, sperimentato, per gli altri immobili, un modello contrattuale alternativo. Esso, nello specifico, consentiva di pervenire ad una misura del canone diversa rispetto a quella determinata ai sensi della legge n. 392/1978, laddove l'accordo fosse raggiunto con l'«*assistenza*» di apposite associazioni di categoria (cd. «*accordi in deroga*»).

Anche la disciplina introdotta nel 1992, peraltro parzialmente sottoposta all'intervento demolitorio della Corte Costituzionale<sup>20</sup>, non si è, però,

---

<sup>19</sup> Sul tema cfr. M. CAPPELLI, *L'equo canone*, Milano, 1978; M. FAVIA DEL CORE, *Equo canone*, Milano, 1979; L. DI PATRIZIO, *Locazioni ed equo canone*, Milano, 1980.

<sup>20</sup> Cfr. Corte Cost. 25 luglio 1996, n. 309, in banca dati *Le leggi d'Italia*, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione che prevedeva come obbligatoria l'assistenza delle organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori per la stipulazione degli accordi in deroga. Sul punto cfr. P. VITUCCI, *I contratti di godimento*, cit., 761.

rivelata sufficiente a riportare il mercato delle locazioni abitative nell'ambito della piena legalità. Con la successiva legge 9 dicembre 1998 n. 431, quindi, il legislatore ha preso definitivamente atto del fallimento della predeterminazione normativa della misura dei canoni per i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, pervenendo ad una sostanziale liberalizzazione del settore<sup>21</sup>. Tale liberalizzazione è stata, tuttavia, accompagnata da misure finalizzate, per un verso a tutelare la posizione del contraente debole (ossia il conduttore) nei confronti dei possibili abusi da parte del locatore, e, per l'altro, alla repressione del fenomeno delle cd. "locazioni in nero".

In quest'ottica, la legge n. 431/1998, nel riformare la materia delle locazioni abitative, ha, innanzitutto, previsto due modelli contrattuali alternativi, il primo definito «libero» o «ordinario» ed il secondo denominato «convenzionato» o «alternativo». Nel primo caso la misura del canone è rimessa integralmente alla libera contrattazione delle parti, ed alla disciplina legale è riservata esclusivamente l'individuazione della durata minima del contratto, mentre, nel secondo modello negoziale, la misura del canone viene determinata tenendo conto di «quanto stabilito in appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative» (art. 2, comma 3, della predetta legge n. 431/1998). In questi casi, alla tendenziale riduzione della misura del canone corrisponde la previsione di una più breve durata minima del contratto (tre anni, rinnovabili per ulteriori due anni, anziché quattro anni rinnovabili per ulteriori quattro) nonché il riconoscimento di un trattamento agevolato sul piano tributario<sup>22</sup>.

Al riguardo, va ricordato che, ai sensi dell'art. 37, comma 4-bis, del TUIR, il reddito degli immobili concessi in locazione è determinato (in deroga agli ordinari criteri di determinazione dei redditi fondiari fondati sull'individuazione del *reddito medio ordinario* potenzialmente ritraibile dal cespite mediante l'applicazione dei coefficienti catastali) in misura pari al canone di locazione indicato nel contratto, ridotto di una percentuale for-

---

<sup>21</sup> Sul regime introdotto dalla legge n. 431/1998 si vedano, tra gli altri, P. GIUGGIOLI, P.F. GIUGGIOLI, *La nuova disciplina delle locazioni abitative*, Milano, 1999; A. BUCCI, *La disciplina delle locazioni abitative dopo la riforma*, Padova, 1999; P. CANEVACCI, S. VOTANO, *La riforma delle locazioni*, Milano, 1999; P. SCALETTARIS, *La nuova disciplina delle locazioni abitative*, in *Arch. loc.*, 1999, 747 ss.; P.F. GIUGGIOLI, *Autonomia contrattuale e contratto di locazione «ex lege» n. 431 del 1998*, in *Contratti*, 1999, 1171 ss.; V. ANGIOLINI, *Accordi collettivi e locazioni abitative (sulla disciplina dei contratti del cd. «canale agevolato» di cui alla legge n. 431 del 1998*, in *Arch. loc.*, 1999, 201 ss.

<sup>22</sup> Così P. VITUCCI, *I contratti di godimento*, cit., 761.

fettaria pari al cinque per cento, sempreché, naturalmente, tale importo risulti superiore al *reddito medio ordinario* individuato dalla rendita catastale<sup>23</sup>. In alternativa, l'art. 3, del D.lgs. 14 maggio 2011, n. 23 ha, poi, previsto la possibilità di optare per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali, e delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione con aliquota del ventuno per cento sull'ammontare del canone (cd. "cedolare secca")<sup>24</sup>.

Ebbene, nei comuni con carenze di disponibilità abitative (art. 1, D.L. 30 dicembre 1988, n. 551), nonché nei comuni ad alta tensione abitativa, per i contratti di locazione il cui canone è determinato ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge n. 431/1998, l'art. 8, comma 1, del medesimo testo normativo ha disposto la riduzione dell'ammontare imponibile del canone di locazione nella misura del trenta per cento anziché del cinque per cento applicabile agli altri contratti. Inoltre, nel caso di opzione per il regime d'imposizione sostitutivo, il D.L. 31 agosto 2013, n. 102 (conv. con modif. nella legge 20 ottobre 2013, n. 124) ha previsto la riduzione dell'aliquota dal ventuno al quindici per cento, con ulteriore riduzione al dieci per cento per il quadriennio 2014-2017.

Tornando, però, alla disciplina contenuta nella legge n. 431/1998, va osservato che l'esigenza, da un lato, di tutelare la posizione del conduttore e, dall'altro, di porre un freno al mercato delle locazioni in nero si riflette in ulteriori disposizioni. Così, ad esempio, l'art. 1, comma 4, prescrive l'osservanza della «*forma scritta*» per la «*stipula di validi contratti di locazione*»,

---

<sup>23</sup> Il canone di locazione concorre, inoltre, alla formazione del reddito a prescindere dalla percezione. Ai sensi dell'art. 26, comma 1, secondo periodo del citato Testo Unico (introdotto dall'art. 8, comma 5 della legge n. 431/1998), infatti, soltanto i redditi derivanti da contratti di locazione ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito, e peraltro soltanto dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto. Pertanto, in assenza del procedimento giurisdizionale il canone di locazione deve essere dichiarato ancorché non percepito. Se il giudice accerta, però, la morosità del conduttore per i periodi d'imposta precedenti, il contribuente può recuperare quanto versato sui canoni non percepiti tramite un credito d'imposta. Su tale disciplina cfr. A. GIOVANNINI, *Sul reddito "effettivo" dei fabbricati e sulla morosità del conduttore*, in *Rass. trib.*, 2000, 344. Peraltro, va segnalato come la Corte Costituzionale, con la sentenza 26 luglio 2000, n. 362 (in *Rass. trib.*, 2000, 465) abbia confermato la legittimità costituzionale della previgente disciplina che prevedeva prelievo sui canoni di locazione non percepiti. Sul regime fiscale delle locazione cfr., più in generale, L. PERRONE, *Locazione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, 997 ss.

<sup>24</sup> Sul regime della cd. "cedolare secca" si vedano C. CARPENTIERI, *Come decidere se optare o meno per la nuova cedolare secca sugli affitti*, in *Corr. trib.*, 2011, 1115 ss.; G. SPAZIANI TESTA, *Cedolare secca sugli affitti: prime riflessioni dopo il provvedimento attuativo*, in *Corr. trib.*, 2011, 1457 ss.

mentre l'art. 13, comma 1, dispone la nullità di «ogni pattuizione volta a determinare un importo del canone di locazione superiore a quello risultante dal contratto scritto e non registrato»<sup>25</sup>. L'esigenza di tutela del conduttore sembrerebbe, peraltro, all'origine del particolare meccanismo operativo dell'ipotesi di nullità per difetto di forma prevista dall'art. 13, comma 5, terzo periodo<sup>26</sup>. Qui si stabilisce, nello specifico, che nei casi in cui il locatore, in violazione dell'art. 1, comma 4, abbia imposto l'instaurazione di un «rapporto di locazione di fatto», il conduttore possa richiedere la rideterminazione del canone dovuto secondo i parametri previsti per le locazioni «convenzionate» e la restituzione delle somme nel frattempo corrisposte in eccedenza<sup>27</sup>.

Più marcate finalità di tutela del gettito fiscale emergevano, invece, da quanto previsto dall'art. 7 della legge n. 431/1998, che subordinava l'esecuzione del provvedimento di rilascio forzoso dell'immobile alla prova dell'avvenuta registrazione del contratto. Tale disposizione, tuttavia, nel condizionare l'esercizio del diritto di azione per ottenere la restituzione dell'immobile all'osservanza dei descritti obblighi fiscali sembrava riproporre tutte le criticità connesse con la presenza di preclusioni processuali legate all'adempimento di oneri fiscali, le quali, come abbiamo visto, anteriormente alla riforma tributaria dei primi anni settanta, avevano indotto più di un autore a parlare di «*incubo fiscale*» del processo, ed, in quest'ottica, è stato ritenuto anche dal Giudice delle leggi inconciliabile con il diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Cost.<sup>28</sup>

Più in generale, va detto che l'assetto risultante dalla predetta legge n. 431/1998 ha, sin dall'origine, sollevato alcune incertezze interpretative de-

---

<sup>25</sup> In precedenza, ai sensi dell'art. 1350, n. 8, del cod. civ., la forma scritta era richiesta solo per i contratti di locazione di beni immobili dalla durata superiore a nove anni. Sul punto si veda G. STELLA RICHTER, *Nullità del contratto per difetto di forma e locazione di fatto degli immobili ad uso abitativo*, in *Giust. civ.*, 1999, 381 ss.; Sulla nuova disciplina si vedano anche R.T. BONANZINGA, *La locazione di immobili ad uso abitativo (L. 9 dicembre 1998, n. 431)*, in AA.VV., *Codice delle locazioni*, a cura di M. Trimarchi, Milano, 2010, 432 ss.; G. CRESCI, *Patti contrari alla legge. Questioni*, in AA.VV., *Le locazioni abitative*, a cura di G. Vettore, Padova, 2002, 259 ss.

<sup>26</sup> Oggi corrispondente, per la verità, all'art. 13, comma 6, della medesima legge, a seguito delle modifiche apportate con la legge 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità per il 2016), che, peraltro, hanno inciso anche sulla formulazione del testo eliminando il riferimento al rapporto di locazione «*di fatto*» preteso dal locatore. Su tale intervento normativo si veda *infra*, § 3.

<sup>27</sup> Sul tema si vedano le riflessioni di V. CUFFARO, *Patti contrari alla legge (contratto di locazione e nullità speciali)*, in *Riv. dir. priv.*, 1999, 465 ss.; A. LA SPINA, *Destruzzione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 114-115.

<sup>28</sup> In tal senso Corte Cost., 5 ottobre 2001, n. 333, in *Giur. cost.*, 2001, 2837.

rivanti proprio dalle evidenti finalità fiscali ravvisabili nella nuova disciplina. Le tradizionali riserve ad ammettere interferenze di carattere tributario nella regolamentazione dei rapporti di diritto privato ha, infatti, indotto parte della dottrina e della giurisprudenza a privilegiare una lettura della nuova disciplina maggiormente orientata alla tutela del conduttore, piuttosto che alla tutela del gettito fiscale. Il tutto, come abbiamo visto, con il conforto di una Corte Costituzionale evidentemente poco propensa ad avallare soluzioni normative ispirate alla riedizione di limitazioni del diritto di difesa in nome della tutela della "ragion fiscale".

In quest'ottica, delle previsioni contenute nella legge n. 431/1998 è stata, sin dal principio, proposta una lettura coerente con l'esigenza di assicurare un adeguato livello di tutela alla posizione del conduttore rispetto alla posizione del locatore. Così, l'art. 13, comma 1, laddove dispone la nullità degli accordi volti a determinare una misura del canone superiore a quella risultante dal contratto scritto e registrato è stato interpretato, anche dalla Suprema Corte, come espressione del principio di "invarianza" del canone di locazione per tutta la durata del contratto, piuttosto che come rimedio per la repressione di comportamenti fiscalmente devianti<sup>29</sup>. Allo stesso modo, all'osservanza della forma scritta richiesta, per tutti i contratti di locazione abitativa, dall'art. 1, comma 4, una volta posta in stretta relazione con la disciplina dettata dall'art. 13, comma 5, terzo periodo, è stata, nella sostanza, riconosciuta una spiccata finalità protettiva nei confronti della posizione del conduttore<sup>30</sup>.

In coerenza con questa ricostruzione si è pertanto prospettata la possibilità di circoscrivere la facoltà di invocare la nullità derivante dall'inoservanza degli obblighi formali soltanto nell'interesse del conduttore in guisa da limitare l'effetto demolitorio conseguente all'accertamento dell'invalidità esclusivamente agli effetti pregiudizievoli per la posizione del contraente debole. Del resto, una simile soluzione è apparsa coerente con l'effetto che, sul piano strettamente normativo, il legislatore ha ritenuto di dover riconnettere all'avvenuto accertamento dell'invalidità del contratto di locazione per difetto di forma, al quale, come abbiamo visto, non consegue l'eliminazione del rapporto, ma la sua rimodulazione nei termini poc'anzi descritti.

E' questo, quindi, il contesto normativo e giurisprudenziale in cui è

---

<sup>29</sup> In tal senso Cass., Sez. III, 27 ottobre 2003, n. 16089, in *Foro it.*, 2004, I, 1155; Cass., Sez. III, 3 aprile 2009, n. 8148, in *Giust. civ. Mass.*, 2009, 583.

<sup>30</sup> Così A. LA SPINA, *Destutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 240.



venuta ad inserirsi la previsione di nullità dei contratti di locazione non registrati disposta dall'art. 1, comma 346, della legge n. 311/2004. Un contesto, in buona sostanza, nel quale, in sede interpretativa, le esigenze di contrasto al fenomeno delle locazioni in nero, indubbiamente innegabili nella disciplina introdotta dalla legge n. 431/1998, sembravano forse passare in secondo piano rispetto alla volontà di privilegiare una lettura della nuova normativa in funzione protettiva degli interessi del conduttore.

La nuova previsione di nullità per i contratti di locazione non registrati riporta, inevitabilmente, l'attenzione dell'interprete alle esigenze di tutela del gettito fiscale. Incidendo, peraltro, sulla dimensione sostanziale del rapporto, ed astenendosi dall'introdurre preclusioni operanti sul piano processuale, la nuova previsione ha, inoltre, superato il vaglio di legittimità costituzionale in riferimento al parametro dell'art. 24, sebbene la Corte, nel respingere a censura, abbia velatamente prospettato la possibile rilevanza della questione in riferimento ad altre previsioni costituzionali<sup>31</sup>.

In ogni caso, nella sua formulazione, la norma sembra aver suscitato un sensazione di disagio sia nella dottrina<sup>32</sup> sia (almeno all'inizio) nella giurisprudenza. Da qui il tentativo di offrirne una lettura il più possibile restrittiva, a costo, addirittura di forzarne il dato letterale. Si è detto, in tal senso, che la nuova previsione non avrebbe introdotto un reale requisito di validità del contratto, limitandosi ad elevare l'obbligo di registrazione a *condicio iuris* dell'efficacia dell'atto, sanabile attraverso l'adempimento, sia pure tardivo, dell'obbligo tributario<sup>33</sup>. D'altra parte, anche la dottrina tributaria, sia pure con diverse motivazioni, è giunta a riconoscere l'inevita-

---

<sup>31</sup> Corte Cost., Ord. 5 dicembre 2007, n. 420, in *Foro it.*, 2008, I, 1 ss.; Corte Cost. Ord. 25 novembre 2008, n. 389, in *Foro it.*, 2009, I, 1 ss.; Corte Cost., Ord. 9 aprile 2009, n. 110, in *Arch. loc.*, 2009, 341 ss. Sul punto cfr. A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 13.

<sup>32</sup> In termini critici si vedano V. CUFFARO, *Ancora sulla nullità del contratto di locazione non registrato (soluzioni interpretative e dubbi di costituzionalità)*, in *Corr. mer.*, 2007, 1241; ID., *Violazione di obblighi tributari e nullità del contratto (di locazione)*, in *Riv. dir. civ.*, 2011, 357 ss.; M. DI MARZIO, *La sorte del contratto di locazione non registrato*, in *Imm. & propr.*, 2009, 512 ss.; G. ROSSI, *La nullità dei contratti di locazione non registrati*, cit., 751 ss.

<sup>33</sup> In tal senso cfr. Trib. Bari, 31 maggio 2010, n. 1928, in *www.dejure.giuffre.it*, 2010; Trib. Firenze, 1 aprile 2009, in *Riv. giur. edilizia*, 2009, I, 1805; Trib. Palermo, 25 marzo 2009, in *Giur. mer.*, 2010, 1269; Trib. Reggio Emilia, 5 marzo 2009, in *Arch. loc.*, 2009, 374; Trib. Modena, 12 giugno 2006, in *Giur. mer.*, 2006, 2623. In senso contrario si è posto invece Trib. Bari, 24 ottobre 2011, in *Corr. mer.*, 2012, 246 ss., con commento di V. SANGIOVANNI, *La registrazione ritardata del contratto di locazione tra nullità e inefficacia*, che, partendo dal presupposto che la norma istituisca una vera e propria ipotesi di nullità, riconosce un effetto sanante alla tardiva registrazione soltanto con efficacia *ex nunc*. Su tali profili cfr. A. LA SPINA, *Destutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 241.

bile possibilità di sanare l'invalidità derivante dall'omessa registrazione, valorizzando, in alcuni casi, la mancanza di disposizioni espressamente deponenti in senso contrario<sup>34</sup> e, in altri, la presenza, nel sistema del registro, di una norma (l'art. 38 del T.U. n. 131/1986) che comunque impone la registrazione degli atti invalidi<sup>35</sup>.

Peraltro, la stessa dottrina tributaria ha avuto modo di rilevare l'ineadeguatezza del rimedio della nullità del contratto di locazione non registrato rispetto all'esigenza, comunque da sempre avvertita, di assicurare una sufficiente tutela alla posizione del conduttore (parte debole del rapporto), che invece, di fronte ad una previsione di nullità *tout court* parrebbe correre il rischio di ritrovarsi sacrificata all'altare delle ragioni del fisco<sup>36</sup>. In tal senso, nasce forse dall'esigenza di recuperare lo spirito originario della legge n. 431/1998, l'introduzione, ad opera dell'art. 3, commi 8 e 9, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (cd. decreto sul federalismo fiscale), di una disciplina finalizzata a calibrare l'intervento demolitorio derivante dall'accertamento dell'invalidità dei contratti di locazione non registrati a tutto vantaggio del conduttore.

Più precisamente, si è in quell'occasione stabilita l'applicazione, dal momento della registrazione volontaria o d'ufficio, di una regolamentazione particolarmente penalizzante per il locatore e, di contro, certamente appetibile per il conduttore, quanto all'individuazione dei termini di durata del contratto e della misura del canone applicabile<sup>37</sup>. Si è in tal modo tentato nuovamente di far leva sull'interesse del conduttore ai fini del contrasto all'evasione tributaria, secondo uno spirito che, come rilevato in dottrina, non era di certo estraneo alla riforma del 1998<sup>38</sup>.

---

<sup>34</sup> In tal senso A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 23.

<sup>35</sup> Sul punto cfr. P. ROSSI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: l'inapplicabilità del sistema delle nullità civili alle violazioni di rilievo esclusivamente fiscale*, cit., 610, che pone in relazione l'art. 38 del T.U. n. 131/1986 con le previsioni che dispongono la registrazione d'ufficio quando l'atto sia reperito nel corso di un'attività istruttoria condotta da parte dell'Amministrazione finanziaria (art. 15 del predetto T.U.) o laddove sia esibito davanti all'Autorità giudiziaria (art. 65).

<sup>36</sup> Così ancora A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 28.

<sup>37</sup> La norma, disponeva, nello specifico, che a decorrere dalla registrazione il canone sia fissato in misura pari al triplo della rendita catastale e che la durata del contratto fosse stabilita per quattro anni dalla data di registrazione volontaria o d'ufficio. Tali disposizioni avrebbero trovato inoltre applicazione anche nei casi in cui nel contratto di locazione fosse stato indicato un importo inferiore a quello effettivo e nei casi di registrazione di un contratto di comodato fittizio.

<sup>38</sup> Così P. VITUCCI, *I contratti di godimento*, cit., 763.

La nuova previsione non ha tuttavia superato il sindacato del Giudice delle leggi che ne ha ravvisato l'incostituzionalità per eccesso di delega<sup>39</sup>. Come pure, ad ulteriore censura da parte della Corte si è esposto anche il successivo intervento normativo (art. 1, legge 23 maggio 2013, n. 80) con il quale il legislatore, nel tentativo di superare le problematiche intertemporali derivanti dall'abrogazione della normativa introdotta nel 2011<sup>40</sup>, aveva fatto salvi gli effetti prodotti dai contratti di locazione tardivamente registrati sino alla data del 31 dicembre 2015. Di tale normativa, infatti, è stata ravvisata l'illegittimità per violazione dell'art. 136 della Cost., ossia per elusione del giudicato costituzionale<sup>41</sup>.

3. *Il contributo interpretativo della giurisprudenza di legittimità e le ultime novità normative* - E' in questo contesto che sono venute ad inserirsi due pronunce delle Sezioni Unite della Suprema Corte le cui conclusioni, nel riesaminare, nel suo complesso, il tema dell'invalidità dei contratti di locazioni, appaiono certamente ispirate all'esigenza di riportare al centro dell'attenzione dell'interprete le finalità più propriamente tributarie delle previsioni introdotte con la legge n. 431/1998. Le due sentenze, essendosi pronunciate su fattispecie antecedenti all'entrata in vigore della legge n. 311/2004, si soffermano essenzialmente sulle norme contenute nella legge del 1998, ma, come vedremo, i principi che vi vengono affermati non possono non impattare anche sull'interpretazione della previsione introdotta nel 2004.

Nel primo caso che si intende esaminare<sup>42</sup>, la Corte si sofferma sull'esegesi dell'art. 1, comma 4, della legge n. 431/1998, laddove, come abbiamo visto, prescrive, a pena di nullità, il requisito della forma scritta per la stipulazione di validi contratti di locazione di immobili ad uso abitativo. La Corte passa, così, in rassegna le varie soluzioni ermeneutiche proposte in riferimento a detta disposizione mettendole in relazione con quanto previ-

---

<sup>39</sup> Cfr. Corte Cost. 10 marzo 2014, n. 50, in banca dati *Le leggi d'Italia*. La Corte, in particolare ha evidenziato come nell'ambito della legge n. 5 maggio 2009 n. 42 (*Delega al governo in materia di attuazione del federalismo fiscale*) avesse espressamente subordinato l'esercizio del potere legislativo al rispetto delle norme contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, il cui art. 10, comma 3, come ricordato, esclude che le violazioni di rilievo meramente tributario possano causare l'invalidità del contratto.

<sup>40</sup> Su cui si veda A. BISCUOLA, *La tardiva registrazione dei contratti di locazione ad uso abitativo*, in *Riv. not.*, 2015, II, 172 ss.

<sup>41</sup> Cfr. Corte Cost., 16 luglio 2015, n. 169, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 9 ss., con commento di S. EUSEPI, *Il contrasto all'evasione nel comparto delle locazioni ad uso abitativo. Il binomio validità-registrazione tra crisi istituzionale e dialettica costituzionale*.

<sup>42</sup> Cass., Sez. Un., 17 settembre 2015, n. 18214, in banca dati *Le leggi d'Italia*.

sto dall'art. 13, comma 5, del medesimo dettato normativo. Quest'ultima disposizione, come abbiamo già ricordato, prevede un particolare meccanismo di tutela per il conduttore nei cui confronti il locatore abbia preteso l'instaurazione di un «*rapporto di locazione di fatto*», in violazione del predetto art. 1, comma 4, del richiamato testo normativo.

Secondo la Corte, la disposizione prevista dall'art. 13, comma 5, della legge n. 431/1998, nel prevedere una forma di nullità caratterizzata da evidenti finalità protettive e da un regime effettuale sensibilmente derogatorio rispetto alla generale inefficacia ricondotta al contratto nullo, si differenzerebbe nettamente dall'ipotesi di invalidità individuata dall'art. 1, comma 4, della medesima legge. Nel primo caso, infatti, per ricondurre gli effetti dell'accertamento dell'invalidità alle conseguenze indicate nella norma, occorrerebbe dimostrare che il locatore abbia preteso dal conduttore l'instaurazione di un «*rapporto di locazione di fatto*», ossia, in altri termini, una condizione di subalternità dell'inquilino rispetto al locatore che abbia reso il primo estraneo all'intenzione di non rispettare l'obbligo di redazione in forma scritta del contratto.

Solo in questi casi, in buona sostanza, potrebbe essere riconosciuta la funzione "protettiva" della nullità del contratto di locazione per difetto di forma<sup>43</sup>, con la conseguenza che, in mancanza di tale (difficile) dimostrazione (il cui onere, peraltro, come riconosciuto dalla stessa Corte, ricadrebbe sul conduttore), all'accertamento dell'invalidità non potrebbero essere ricondotti gli effetti previsti dall'art. 13, comma 5, della legge n. 431/1998, ma, più semplicemente, l'inefficacia del contratto secondo le regole ordinarie. Alla regola prevista dall'art. 1, comma 4, viene, così, riconosciuta una finalità diversa dalla tutela del contraente debole e, nello specifico, una finalità di salvaguardia del gettito fiscale.

Ancor più interessante è, tuttavia, il secondo caso esaminato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>44</sup>, in cui i Giudici di legittimità si sono soffermati sull'esegesi dell'art. 13, comma 1, della predetta legge n. 431/1998, laddove, come visto, stabilisce la nullità di ogni accordo volto a

---

<sup>43</sup> In precedenza, invece, parte della giurisprudenza di merito aveva riconosciuto la finalità marcatamente protettiva dell'art. 1, comma 4, della legge n. 431/1998 (in tal senso cfr. Trib. Nuoro, 21 giugno 2007, n. 436, in *Riv. giur. sarda*, 2009, 143; Trib. Catanzaro, 27 maggio 2008, in *Giur. mer.*, 2009, 651, s.m.). In dottrina riconoscevano finalità protettiva alla norma G. CRESCI, *Patti contrari alla legge. Questioni*, cit., 265; G. GIOIA, *Nullità di protezione tra esigenze del mercato e nuova cultura del contratto conformato*, in *Corr. giur.*, 1999, 611; in senso contrario si veda invece P. GIUGGIOLI, P.F. GIUGGIOLI, *La nuova disciplina delle locazioni abitative*, cit., 19.

<sup>44</sup> Cass., Sez. Un., 17 settembre 2015, n. 18213, in banca dati *Le leggi d'Italia*.

derogare la misura del canone indicata nel contratto scritto e registrato. La vicenda sottoposta all'attenzione dei Giudici prendeva le mosse da un'azione giudiziale intentata dal locatore nei confronti del conduttore per ottenere il rilascio dell'immobile ed il pagamento dei canoni non corrisposti. Il conduttore aveva, tuttavia, opposto l'invalidità dell'accordo sul cui fondamento veniva richiesto il pagamento del canone, trattandosi di accordo con cui era stato pattuito un canone di locazione più alto rispetto a quello risultante dal contratto registrato. Il locatore replicava invocando la natura simulata dell'accordo registrato (recante un canone più basso per sfuggire all'imposizione) e la contestualità del patto con il quale era stato pattuito il canone più elevato. Con la conseguenza, si affermava, che, in adesione al prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità<sup>45</sup>, l'art. 13, comma 1, della legge n. 431/1998, essendo finalizzato a garantire il principio dell'invariabilità del canone per tutta la durata del contratto, non avrebbe potuto essere invocato dal conduttore nel caso di specie.

La domanda del locatore, respinta in entrambi i gradi di merito sul presupposto che, in realtà, la pattuizione di un canone più elevato rispetto a quello risultante dal contratto registrato non sarebbe avvenuta contestualmente al primo accordo, veniva, pertanto, riproposta in sede di legittimità, ove si invocava, nella sostanza, l'errato inquadramento della fattispecie, da ricondurre, a differenza di quanto opinato nei gradi di merito, nell'ambito della simulazione. Ebbene, le Sezioni Unite, all'esito di una ampia ricostruzione del contenuto delle pattuizioni intercorse tra locatore e conduttore, effettivamente inquadrate nell'ambito della simulazione, hanno, tuttavia, ritenuto di dover comunque disporre il rigetto delle pretese dell'attore, giungendo ad un'integrale revisione del proprio precedente orientamento ermeneutico in riferimento all'art. 13, comma 1, della legge n. 431/1998.

Secondo le Sezioni Unite, infatti, non potrebbe più darsi seguito alla tesi per cui la norma ora richiamata si porrebbe a tutela del principio dell'«invariabilità» del canone di locazione per tutta la durata del contratto. Una corretta interpretazione dell'art. 13, comma 1, della predetta legge n. 431/1998 attesterebbe, al contrario, l'evidente intento del legislatore di sanzionare con la tecnica della nullità il tentativo di sottrarsi all'adempimento degli obblighi fiscali mediante la registrazione di un contratto di locazione che indichi un canone di locazione inferiore rispetto a quello pattuito tra le

---

<sup>45</sup> In tal senso, come abbiamo visto, Cass., Sez. III, 27 ottobre 2003, n. 16089; Cass., Sez. III, 3 aprile 2009, n. 8148; Cass., 7 aprile 2010, n. 8230, in banca dati *Le leggi d'Italia*.

parti.

La nullità, nell'ottica della Suprema Corte, non discenderebbe, inoltre, dall'inadempimento dell'obbligo di registrazione, con la conseguenza che, in tal caso, la registrazione tardiva ne potrebbe consentire la sanatoria, ma dalla violazione del precetto posto dall'art. 13, comma 1, della predetta legge n. 431/1998. Non si tratterebbe, in altri termini di una nullità di tipo strutturale, non potendo incidere l'obbligo di registrazione sul perfezionamento di una fattispecie già perfetta, ma di una nullità testuale ai sensi dell'art. 1418, comma 3, del cod. civ. Del resto, osservano le Sezioni Unite, la finalità di contrasto al fenomeno delle locazioni in nero (indiscutibile *ratio* della legge n. 431/1998) risulterebbe fortemente attenuata, se non del tutto vanificata, dal riconoscimento di una qualsivoglia efficacia sanante alla registrazione tardiva.

Quest'impostazione sembrerebbe inevitabilmente riflettersi anche sull'interpretazione della previsione di invalidità dei contratti di locazione non registrati introdotta dalla legge n. 311/2004, anche se, ad un più attento esame, la sentenza della Suprema Corte parrebbe prestarsi ad una lettura tutt'altro che univoca. Ed, infatti, accanto all'enunciazione delle chiare finalità "tributarie" della disciplina dettata in materia locatizia, finalità che, come detto, parrebbero frustrate dal riconoscimento di un effetto sanante alla tardiva registrazione, sembra emergere, dalla sentenza, la consapevolezza di un diverso atteggiarsi del rapporto tra nullità ed omessa registrazione nella previsione del 2004 rispetto a quanto risultante dall'art. 13, comma 1, della legge n. 431/1998.

Invero, mentre in tale ultimo caso la nullità non viene ricondotta all'inadempimento dell'obbligo fiscale, ma alla esplicita previsione della norma, per il primo caso la Corte sembrerebbe finire per riconoscere la natura «endonegoziale» che l'intervento del 2004 avrebbe attribuito all'obbligo di registrazione. Una simile ricostruzione, sembrerebbe, così, lasciare spazio anche a soluzioni interpretative tendenti ad ammettere la possibilità di sanare il negozio nullo una volta integrato il requisito della registrazione. Soluzioni che, nondimeno, la stessa pronuncia parrebbe, per altro verso escludere nel momento in cui ravvisa l'inidoneità di una simile soluzione a costituire idoneo presidio avverso condotte fiscalmente devianti poste in essere dal locatore.

Finalità che parrebbero confermate dalle evocative considerazioni conclusive della sentenza, ove, in una prospettiva quasi metagiuridica, si afferma (non senza solennità) l'impossibilità di ammettere che, «*su di un più generale piano etico/costituzionale*», dinanzi ad una «*Corte suprema di un*

Paese europeo, una parte possa invocare tutela giurisdizionale adducendo apertamente e impunemente la propria qualità di evasore fiscale», considerato che l'imposizione ed il rispetto degli obblighi tributari, «lungi dall'attenere al solo rapporto individuale contribuente-fisco, afferiscono ad interessi di tutti i consociati» e si risolvono «in un miglior funzionamento della macchina statale nell'interesse superiore della collettività». Viene, così, ad essere nuovamente riaffermata l'esistenza di un intimo collegamento tra tutela dei rapporti di diritto privato ed imposizione di obblighi tributari, secondo uno schema logico che, tuttavia, pareva essere stato progressivamente abbandonato sia in sede interpretativa, sia, soprattutto, in sede normativa<sup>46</sup>.

Le due pronunce ora richiamate non hanno, peraltro, posto la parola fine alla vicenda dei contratti di locazione non registrati. Con la legge 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità per il 2016), il legislatore è, infatti, nuovamente intervenuto sulla materia, riformulando l'art. 13, comma 1, della legge n. 431/1998. Con tale ultimo intervento si è imposto, nello specifico, al solo locatore dell'obbligo di provvedere alla registrazione del contratto entro trenta giorni dall'avvenuta sottoscrizione, e l'ulteriore obbligo di darne comunicazione, entro sessanta giorni, all'inquilino ed all'amministratore del condominio<sup>47</sup>. In caso di inadempimento, secondo quanto previsto dal nuovo testo, permane la sanzione della nullità, ma al conduttore è concessa la facoltà di richiedere al giudice l'accertamento dell'«esistenza» del contratto e la rideterminazione del canone nella misura

---

<sup>46</sup> Cfr. il più volte richiamato art. 10, comma 3, ultimo periodo, della legge n. 212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente). Anche la dottrina civilistica, d'altro canto, aveva rilevato che la violazione delle norme tributaria dovesse trovare rimedio nell'ambito della legislazione tributaria, senza giungere all'invalidazione dell'atto di autonomia privata. In questo senso cfr. G. DE NOVA, *Il contratto contrario a norme imperative*, cit., 446 ss.; F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1991, 192 ss. Per la dottrina tributaria si veda, invece, P. ROSSI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: l'inapplicabilità del sistema delle nullità civili alle violazioni di rilievo esclusivamente fiscale*, cit., 601.

<sup>47</sup> La modifica normativa, peraltro, pare essersi disinteressata delle disposizioni dettate dal T.U. n. 131/1986 in materia di obbligo di registrazione. Più nel dettaglio, l'art. 10, comma 1, lett. a), del citato Testo Unico, continua a prevedere, per le «scritture private non autenticate» (tra cui rientrano, tipicamente, i contratti di locazione), l'obbligo di richiedere la registrazione a carico di tutte le «parti contraenti» (e, quindi, non solo del proprietario). Del pari, l'art. 57 continua a prevedere la responsabilità solidale delle parti per il pagamento dell'imposta di registro, unitamente alla responsabilità solidale prevista per i mediatori immobiliari di cui alla legge 3 febbraio 1989, n. 39, in caso di scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito del loro intervento. Sull'obbligo di chiedere la registrazione nell'imposta di registro cfr. M. GALLO, *Le imposte sui trasferimenti di ricchezza*, cit., 320.

non eccedente i parametri indicati dall'art. 2 della medesima legge.

Vengono, infine, regolati gli effetti intertemporali delle pronunce con cui la Corte Costituzionale aveva abrogato sia l'art. 3, commi 8 e 9, del D.lgs. n. 23/2011 sia il successivo tentativo del legislatore di regolare in via transitoria i rapporti pregressi. In particolare, si è stabilito che, per i soggetti il cui canone di locazione è stato determinato sulla base delle disposizioni poi dichiarate incostituzionali, la misura del canone, per il periodo compreso tra la data di entrata in vigore del predetto decreto e la dichiarazione di incostituzionalità (16 luglio 2015), sia fissata in misura pari al triplo della rendita catastale.

4. *Riflessi sul presupposto d'imposta dell'invalidità del contratto di locazione non registrato* - La tratteggiata evoluzione del contesto normativo e giurisprudenziale in cui deve essere inquadrata la previsione della nullità del contratto di locazione non registrato consente, a questo punto, la formulazione di alcune considerazioni di carattere sistematico sull'adeguatezza del rimedio adottato rispetto alla tutela degli interessi che vengono in rilievo. In questo senso, il percorso compiuto dal legislatore, nonostante i due arresti della Corte Costituzionale, mostra l'inequivocabile tendenza a limitare l'effetto demolitorio conseguente all'accertamento della nullità ai soli effetti che si pongono in contrasto con gli interessi a tutela dei quali la previsione di invalidità è preordinata. Ciò secondo un modello che, come abbiamo visto, caratterizza oggi il giudizio di nullità, il quale non deve necessariamente esaurirsi nella integrale negazione degli effetti della fattispecie invalida, ma può prevedere una graduazione del rimedio in funzione degli interessi coinvolti<sup>48</sup>.

In tal modo, all'invalidità del contratto di locazione per omessa registrazione non consegue l'integrale inibizione degli effetti, ma la riconduzione del rapporto nei termini legalmente predeterminati, a tutto vantaggio del conduttore, parte debole del rapporto, la cui posizione verrebbe compromessa da una sanzione di nullità che travolgesse, *sic et simpliciter*, il rapporto di locazione sia pure invalidamente costituito<sup>49</sup>. Attraverso il meccanismo della «etero-integrazione»<sup>50</sup> del contratto, il legislatore conse-

---

<sup>48</sup> Secondo, come più volte evidenziato, l'impostazione proposta da A. LA SPINA, *De-strutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 370.

<sup>49</sup> Così, come abbiamo visto, A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 28.

<sup>50</sup> Su tale meccanismo cfr. C.M. NANNA, *Eterointegrazione del contratto e potere correttivo del giudice*, Padova, 2010.



gue, quindi, due distinti obiettivi, il primo rappresentato dalla tutela del contraente debole, il secondo dalla tutela del gettito, in vista della quale l'inquilino, considerato il conflitto d'interessi che la norma istituisce tra la sua posizione e quella del locatore, diviene un fedele ed irrinunciabile alleato<sup>51</sup>.

Allo stesso modo, il giudizio di disvalore che colpisce l'accordo che si sottrae all'adempimento degli obblighi tributari non sembra, evidentemente, dover incidere anche sulla costituzione del rapporto giuridico d'imposta connesso con l'instaurazione di un rapporto di locazione non registrato. Una diversa soluzione si porrebbe, infatti, certamente in contrasto con la ricostruzione sistematica del fenomeno dell'invalidità che qui si è inteso proporre, e, nel caso specifico, sembrerebbe rivelarsi *a fortiori* incompatibile con il dato normativo. Quanto all'obbligo di registrazione, infatti, è appena il caso di richiamare quanto stabilito dall'art. 38 del T.U. n. 131/1986, che, come più volte evidenziato nel corso del lavoro, impone la registrazione ed il pagamento della relativa imposta anche in riferimento agli atti invalidi. A tale previsione non sembrerebbe potersi evidentemente sottrarre il contratto di locazione di cui la legge disponga la nullità proprio per violazione dell'obbligo di registrazione<sup>52</sup>, a prescindere dall'eventuale effetto sanante che si voglia riconoscere all'adempimento tardivo.

Ad analoghe conclusioni, tuttavia, parrebbe doversi pervenire anche con riferimento al prelievo reddituale sui canoni di locazione percepiti in dipendenza del contratto invalido, nonostante la più volte riscontrata mancanza, sul piano sostanziale, di una norma che, nell'ambito delle imposte sui redditi disponga, in via generale, l'irrilevanza del fenomeno dell'invalidità. A questo proposito, va, difatti, osservato come contestualmente all'introduzione dell'art. 1, comma 346, della legge n. 311/2004, il legislatore abbia anche adottato specifiche previsioni dirette a disciplinare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria in materia di redditi da locazione.

Più nel dettaglio, con l'inserimento di un nuovo art 41-ter nel D.P.R. n. 600/1973 il legislatore ha regolato l'esercizio di poteri istruttori finalizzati all'accertamento dei redditi derivanti dalla locazione degli immobili, prevedendo, per un verso, alcune limitazioni all'esercizio del potere di rettifica nel caso in cui il canone indicato nel contratto di locazione registrato si

---

<sup>51</sup> Il che, come abbiamo visto, è stato evidenziato anche da P. VITUCCI, *I contratti di godimento*, cit., 763.

<sup>52</sup> Sul punto cfr. anche le osservazioni di V. SANGIOVANNI, *La registrazione ritardata del contratto di locazione tra nullità e inefficacia*, cit., 249.

riveli congruo rispetto ad alcuni parametri normativamente previsti, ma introducendo, sott'altro aspetto, specifici meccanismi di determinazione presuntiva dei canoni percepiti in dipendenza di contratti di locazione non registrati. Nello specifico, l'art. 41-ter, comma 2, del predetto decreto 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 d'imposta antecedenti quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso*». Quanto alla determinazione del canone imponibile si aggiunge, inoltre, che «*ai fini della determinazione del reddito si presume, quale importo del canone, il dieci per cento del valore dell'immobile*»<sup>53</sup>.

Si tratta, evidentemente, di una previsione che, sia pur operante nella dimensione attuativa del rapporto d'imposta, piuttosto che nella dimensione sostanziale<sup>54</sup>, presuppone evidentemente la rilevanza fiscale delle somme percepite in dipendenza di contratti di locazione immobiliare nulli per omessa registrazione. Anzi, nella prospettiva del legislatore, l'avvenuto accertamento dell'esistenza di un rapporto di locazione che potremmo definire «*di fatto*» sembra esso stesso rappresentare il presupposto per l'operare del meccanismo di determinazione del reddito di tipo presuntivo previsto dal richiamato art. 41-ter del D.P.R. n. 600/1973<sup>55</sup>. Una volta accertata la sussistenza del rapporto, in altri termini, il legislatore consente all'Amministrazione finanziaria di presumerne l'esistenza anche per i

---

<sup>53</sup> Ai sensi dell'art. 41-ter, comma 3, invece, il valore dell'immobile deve essere calcolato in base a quanto previsto dall'art. 52, comma 4, del T.U. n. 131/1986. Tale norma come noto, stabilisce che non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto, e per i fabbricati a cento volte risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito. Sul tema cfr. M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in *Corr. trib.*, 2007, 195 ss.

<sup>54</sup> Come noto, secondo la ricostruzione attualmente più accreditata, il rapporto d'imposta si articola, innanzitutto, in una *fattispecie statica*, in cui il legislatore descrive il fatto a rilevanza tributaria, ne detta le regole di stima allorché si presenti illiquido, individua i soggetti tenuti al pagamento e dispone la misura del prelievo. Dall'integrazione del fatto a rilevanza tributaria descritto nella *fattispecie statica*, discende, invece, l'obbligazione tributaria la cui disciplina è, di regola, modellata sull'obbligazione di tipo civilistico, salve le specifiche deroghe previste dalla normativa fiscale. La dimensione attuativa del prelievo viene, infine, regolata dalla *fattispecie dinamica*, in cui il legislatore individua le regole che consentono la concretizzazione del prelievo fiscale già delineato, nella sua dimensione sostanziale, nella *fattispecie statica*. Sulla distinzione tra dimensione sostanziale del rapporto d'imposta e dimensione attuativa si rinvia a G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 32-33.

<sup>55</sup> In tal senso cfr. sempre V. SANGIOVANNI, *La registrazione ritardata del contratto di locazione tra nullità e inefficacia*, cit., 249.

quattro periodi d'imposta precedenti e di determinarne il canone secondo il parametro ivi previsto.

Si tratta, ad ogni buon conto, di due presunzioni di tipo inevitabilmente relativo, con riguardo alle quali deve di necessità ammettersi la facoltà per il contribuente di fornire la prova contraria non solo in riferimento alla durata del rapporto, ma anche in relazione alla quantificazione del canone realmente percepito. Una diversa conclusione si porrebbe in aperto contrasto con il requisito dell'effettività del principio di capacità contributiva che, come già ricordato, si pone a presidio nei confronti dell'introduzione di forme di prelievo non collegate a manifestazioni reali di ricchezza<sup>56</sup>.

Allo stesso modo, deve oggi ritenersi che la rideterminazione del canone di locazione secondo i parametri normativamente prestabiliti, che consegue all'accertamento dell'invalidità del contratto per omessa registrazione, non possa non riflettersi anche sul piano tributario. Va ricordato, infatti, che, alla luce di quanto previsto con gli ultimi interventi normativi, una volta accertata la nullità del contratto non registrato, l'inquilino ha diritto a chiedere l'accertamento dell'«esistenza» del rapporto di locazione, nonché ad ottenere una riduzione del canone di locazione, che deve essere ricalcolato secondo i parametri poc'anzi ricordati. Ne consegue l'emersione, in capo al conduttore, di un diritto alla ripetizione di quanto eventualmente versato in eccedenza, diritto che può essere fatto valere nei confronti del locatore.

In tali casi, l'avvenuta restituzione da parte del locatore di quanto indebitamente percepito dal conduttore assume certamente rilevanza in sede tributaria, legittimando l'applicazione del meccanismo previsto dall'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR, che, come già ricordato, include tra gli oneri deducibili «*le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito negli anni precedenti*»<sup>57</sup>. Nel caso in esame, in buona sostanza, la rilevanza fiscale riconosciuta all'accertamento dell'invalidità del

---

<sup>56</sup> Come, peraltro, già ricordato, in attuazione del principio di effettività la Corte Costituzionale ha, ad esempio, dichiarato l'incostituzionalità della disciplina che, in materia di accertamento delle imposte dirette, presumevano, nel caso di mancata presentazione della dichiarazione, l'esistenza di un imponibile in misura pari a quello dell'anno precedente, aumentato del dieci per cento, senza consentire al contribuente la facoltà di dimostrare il contrario (cfr. Corte. Cost. 28 luglio 1976, n. 200). Sul punto cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 51. Sul tema delle presunzioni nel diritto tributario si vedano anche G. TINELLI, *Presunzioni (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma 1991; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988.

<sup>57</sup> Su cui cfr. A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 275. F. CROVATO, *La restituzione dei redditi già sottoposti a tassazione*, cit., 41. Per la prassi, cfr. la già richiamata Circ. 23 dicembre 1997, n. 326/E/III-5-2643.

contratto di locazione non registrato sembra muoversi entro gli ordinari meccanismi descritti nei capitoli che precedono, non potendo giustificare, sul piano sostanziale, eventuali deroghe agli ordinari criteri di determinazione della ricchezza. Soltanto sul piano attuativo, in altri termini, sembra possibile ammettere semplificazioni probatorie in capo all'Amministrazione, la cui legittimità, tuttavia, non può che essere condizionata al riconoscimento al contribuente, della facoltà di fornire la prova contraria.

Se tutto ciò risponde al vero, non sembra, allora, possibile aderire alla tesi che nega rilevanza fiscale alle somme percepite dal locatore in dipendenza di un contratto nullo, trattandosi di importi suscettibili di ripetizione da parte del conduttore, nonostante in tal senso paiano essersi, invece, orientate le Sezioni Unite della Suprema Corte in uno dei due precedenti prima richiamati<sup>58</sup>. La Corte, infatti, nel negare l'effetto sanante della tardiva registrazione del patto con cui, in violazione dell'art. 13, comma 1, della legge n. 431/1998, si fosse concordato un canone di locazione superiore a quello risultante dal contratto registrato, sembra aver ravvisato un collegamento tra prelievo fiscale e tutela giuridica del provento che, però, non pare, in altri casi, trovare pieno riscontro nel dato normativo<sup>59</sup>.

In realtà, le conclusioni cui, sul piano sistematico, la Corte sembra pervenire in merito al rapporto tra imposizione ed invalidità, paiono l'inevitabile corollario dell'impostazione che tende ad istituire un intimo collegamento tra imposizione e tutela della ricchezza. Un'impostazione che, come abbiamo visto, sembrerebbe emergere dalla lettura dei due precedenti poc'anzi illustrati, ma che, per altro verso, come ora si tenterà di porre più diffusamente in evidenza, potrebbe rivelarsi suscettibile di un ripensamento per tenere conto, quantomeno, dell'evidente intenzione del legislatore di sottoporre a tassazione anche incrementi di ricchezza non tutelati dalla legge civile.

5. *Contratto invalido e tutela giuridica* - Come già si è avuto modo di accennare, la norma con cui il legislatore ha istituito la previsione di nullità per i contratti di locazione non registrati ha superato il sindacato di legit-

---

<sup>58</sup> In tal senso Cass., Sez. Un., 17 settembre 2015, n. 18213, ove si è osservato, infatti, che «la sostituzione dell'importo del canone fittizio con quello realmente pattuito e riscosso pro tempore, vietata *ex lege*, con conseguente nullità del patto contenente la previsione del canone effettivamente preteso dal locatore, non può influire sulla pretesa impositiva, volta che il prezzo versato in eccedenza può essere oggetto di ripetizione, anch'essa *ex lege*, da parte del conduttore».

<sup>59</sup> Si veda, su tutti, il già richiamato art. 10, comma 3, ultimo periodo, della legge n. 212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente).

timità costituzionale rispetto al parametro individuato dall'art. 24 della Cost., essendone stata riconosciuta la natura sostanziale e non meramente processuale. Si è detto, in altri termini, che con l'inserimento di una previsione di invalidità per i contratti di locazione non registrati, il legislatore non avrebbe introdotto preclusioni processuali all'esercizio dei diritti del locatore, ma avrebbe, piuttosto, operato sul piano sostanziale, negando a monte la rilevanza degli interessi divisati nel contratto di locazione non registrato, ed elevando al rango di norma imperativa la disposizione che impone l'obbligo della registrazione<sup>60</sup>.

Sul piano concettuale, tale ricostruzione sembra, invero, rivelarsi più che corretta, dovendosi senza dubbio ribadire la distinzione tra dimensione sostanziale e dimensione processuale del fenomeno giuridico, la cui acquisizione, nell'ambito della disciplina dell'invalidità, ha rappresentato, come abbiamo visto, un punto di arrivo importante nell'elaborazione teorica dell'istituto<sup>61</sup>. Ciò premesso, occorre, tuttavia, anche porre in evidenza che, sul piano concreto, le conseguenze del giudizio di disvalore che colpisce una programmazione negoziale giudicata invalida finiscono per investire proprio il piano della tutela che l'ordinamento accorda a tale assetto di interessi.

Va ricordato, a tal proposito, come per gli atti a contenuto dichiarativo il passaggio dalla realtà fattuale alla realtà giuridica implichi non solo la formulazione, da parte dell'ordinamento, di un giudizio di rilevanza del fatto per il sistema giuridico, ma anche di un ulteriore giudizio di compatibilità tra l'assetto di interessi che emerge dal contenuto della dichiarazione e l'assetto di interessi di cui l'ordinamento si fa portatore<sup>62</sup>. Soltanto nel caso in cui si riscontri tale compatibilità, e nei limiti in cui essa si riscontri, al programma divisato nel negozio, che costituisce di per sé un fatto giuridicamente rilevante, l'ordinamento reagirà accordando tutela per il caso in cui le prescrizioni ivi contenute non siano spontaneamente osservate, integrandosi, in tal modo, il momento dell'efficacia<sup>63</sup>.

L'efficacia, in altre parole, sembra risiedere, sul piano del diritto, nell'effetto che una determinata norma riconnette al verificarsi di un fatto,

---

<sup>60</sup> Così Corte Cost., Ord. 5 dicembre 2007, n. 420. Sul punto cfr. A. FEDELE, *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, cit., 3 ss.

<sup>61</sup> Sulla dimensione sostanziale del fenomeno dell'invalidità si vedano le considerazioni di M. GIROLAMI, *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, cit., 126 ss.

<sup>62</sup> In tal senso si vedano i già richiamati R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 874; V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331.

<sup>63</sup> Così G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 63.

secondo uno schema logico ispirato al principio di causalità. A differenza di quanto avviene nel mondo dei fenomeni, tuttavia, nell'esperienza giuridica tale rapporto di causalità non sembra potersi apprezzare tanto sul piano *ontologico*, quanto piuttosto sul piano *deontologico*. Nel mondo fenomenico, infatti, l'esistenza di un rapporto di causalità tra due eventi implica che al verificarsi del primo (causa) consegua necessariamente il verificarsi del secondo (effetto), secondo uno schema che potremmo definire di tipo rigido. Nell'esperienza giuridica, invece, l'effetto che la norma riconnette al verificarsi di un determinato fatto dipende dalla capacità di detta norma di imporsi qual regola vincolante per coloro che sono tenuti ad osservarla. L'effetto giuridico, quindi, non rileva sul piano *ontologico*, ma sul piano *deontologico*, poiché dipende dalla capacità della norma di garantire la propria vincolatività<sup>64</sup>.

Ecco perché l'efficacia giuridica sembra condizionata, in definitiva, dalla predisposizione, da parte dell'ordinamento, di idonei strumenti di reazione per il caso in cui il precetto non venga spontaneamente osservato. In questo senso, il piano dell'efficacia finisce per identificarsi con il piano della tutela di quegli interessi che l'ordinamento giudica meritevoli della propria protezione. Ed è proprio qui che si inserisce il giudizio di invalidità, che si pone, appunto, quale criterio di valutazione e di selezione degli interessi espressi da un programma negoziale rispetto agli interessi dell'ordinamento<sup>65</sup>. Un giudizio che, come abbiamo visto, alla luce anche della rinnovata centralità riconosciuta all'autonomia privata nell'esperienza giuridica, non deve necessariamente esaurirsi nell'alternativa tra integrale accoglimento o integrale rigetto, ma può conoscere diversi livelli di graduazione a seconda della prospettiva da cui tale programmazione è osservata da parte dell'ordinamento<sup>66</sup>.

Tutto ciò per riaffermare che il riconoscimento della dimensione so-

---

<sup>64</sup> Sul punto cfr. le riflessioni di A. FALZEA, *Efficacia giuridica*, cit., 437, il quale, dopo aver esaminato la causalità fenomenica, rileva: «una legge giuridica mette invece in rapporto l'essere di un fenomeno non più con l'essere, ma col mero dover essere (*Sollen, Sein-Sollen*) di un altro fenomeno». Lo stesso autore aggiunge, più avanti (439-440) che «qualunque cosa sia la causalità giuridica, la nozione di effetto giuridico deve essere vista sul terreno di questo assiologismo generico e la differenza tra effetto giuridico ed effetto fisico deve riportarsi alla differenza, allo stato ancora approssimativa, tra il piano dei fatti ed il piano dei valori». La teoria della norma come valore è, peraltro, ripresa da H. KELSEN, *General Theory of Law and State*, Cambridge, 1949, 393.

<sup>65</sup> In tal senso si vedano ancora le riflessioni di V. SCALISI, *Inefficacia (dir. priv.)*, cit., 331; R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 874.

<sup>66</sup> Secondo, come più volte evidenziato, l'impostazione proposta da A. LA SPINA, *De-strutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 370.

stanziale del fenomeno dell'invalidità non sembra comunque poter implicare l'irrilevanza, per il diritto, della programmazione invalida, quanto, piuttosto la sua inidoneità ad attivare gli strumenti di tutela che l'ordinamento predispone nel caso in cui la regola ivi contenuta non venga spontaneamente osservata. Non sembra possibile, in altri termini, scindere, sul piano pratico, il momento dell'efficacia del contratto dal momento della tutela degli interessi che in esso si esprimono, e ciò sembra implicare rilevanti conseguenze anche in ordine alla valutazione della compatibilità costituzionale della previsione di nullità dei contratti di locazione non registrati.

Ed, infatti, pur potendosi condividere, sul piano concettuale, l'impossibilità di sindacare l'eventuale legittimità costituzionale della suddetta previsione in riferimento al parametro dettato dall'art. 24, la ragionevolezza della scelta operata dal legislatore dovrebbe, in ogni caso, valutarsi alla luce del nesso che, con tale previsione, si viene a creare tra osservanza degli obblighi fiscali e tutela degli accordi negoziali. Il che, peraltro, sembrerebbe essere stato riconosciuto dalle stesse sentenze delle Sezioni Unite della Suprema Corte poc'anzi richiamate.

6. *Possibili profili di illegittimità costituzionale della nuova disciplina* - E' quindi nel rapporto tra invalidità negoziale e fenomeno impositivo che sembra doversi ricercare la chiave interpretativa per valutare la ragionevolezza della previsione che ha disposto la nullità del contratto di locazione non registrato, nonché per verificarne l'eventuale incompatibilità con parametri costituzionali diversi dall'art. 24. Ebbene, nel corso di quest'indagine si è più volte tentato di dimostrare come gli interessi a cui risponde l'introduzione di previsioni di nullità non risultino, di regola, coincidenti con i parametri in base ai quali l'ordinamento tributario valuta gli effetti degli atti di autonomia privata posti in essere dai consociati.

L'invalidità negoziale, come abbiamo visto, si pone come meccanismo di reazione all'inosservanza delle regole di circolazione della ricchezza predisposte dall'ordinamento<sup>67</sup>. In questa prospettiva, l'ordinamento reagisce formulando un giudizio di "invalidità" della programmazione e ad esso riconnettendo una più o meno intesa forma di inefficacia. Inefficacia, peraltro, che nell'ottica della ricostruzione cui si è inteso aderire, investe

---

<sup>67</sup> Sulla nullità come giudizio di disvalore che colpisce la regola negoziale cfr. G. B. FERRI, *Appunti sull'invalidità del contratto (dal codice civile del 1865 al codice civile del 1942)*, cit., 371; sull'annullabilità come rimedio predisposto per la violazione di norme poste nell'interesse del singolo cfr. R. TOMMASINI, *Annulabilità e annullamento*, cit., *passim*.

solo gli effetti del programma incompatibili con gli interessi dell'ordinamento e non anche quelli che sollecitano ulteriori interessi che il sistema ritenga, invece, meritevoli di tutela.

Ciò, peraltro, è proprio quanto sembra verificarsi nel momento in cui l'atto di autonomia viene preso in considerazione da parte della norma impositiva. Essa, infatti, non è chiamata a formulare un giudizio sulla compatibilità del programma negoziale con le regole di circolazione della ricchezza predisposte dall'ordinamento, ma ad individuare la ricchezza che in tale manifestazione di autonomia si esprime in vista dell'applicazione del prelievo<sup>68</sup>. In quest'ottica, il sistema delle invalidità di diritto privato ed il sistema delle norme impositive sembrano rispondere a due esigenze diverse, con la conseguenza che, come si è tentato di dimostrare nel corso del lavoro, l'inefficacia che consegue ad una programmazione invalida non sembra potersi, automaticamente, riflettere sulla idoneità degli effetti di tale programmazione ad essere assunti a fondamento del prelievo.

Non è, in buona sostanza, la tutela che l'ordinamento riconosce agli atti di circolazione della ricchezza a fondare la legittimità del prelievo, secondo uno schema logico ispirato al principio del beneficio<sup>69</sup>, ma la forza economica che in essi si esprime, in ossequio al rispetto del principio di capacità contributiva consacrato nell'art. 53 della Cost. Da ciò sembra però derivare un'inevitabile conseguenza alla luce della quale andrebbe riletta la previsione di nullità per i contratti di locazione non registrati. Sul piano concettuale, infatti, se non è nella tutela giuridica che va ricercato il fondamento del prelievo, se ne dovrebbe desumere che, allo stesso modo, anche la tutela giuridica non sembrerebbe poter essere condizionata all'osservanza degli obblighi tributari, pena l'evidente incoerenza del sistema normativo.

Una volta rescisso, in buona sostanza, il collegamento tra imposizione e tutela, tale collegamento non sembra poter essere surrettiziamente reintrodotto in funzione di contrasto a comportamenti fiscalmente devianti. Una tale prospettiva, più volte ventilata nel corso dell'esperienza giuridica italiana, ha, come visto, tendenzialmente suscitato un senso di disagio ne-

---

<sup>68</sup>Al riguardo si consenta il rinvio a G. GIUSTI, *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, cit., 381.

<sup>69</sup>La tesi che identifica la capacità contributiva con il godimento dei pubblici servizi in funzione del quale dover determinare il concorso dei privati alle pubbliche spese va ricondotta a F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, cit., *passim*. Sulla concezione "contrattualistica" della fiscalità, tipica dello Stato liberale, nella quale i tributi costituiscono "corrispettivi" per la tutela giuridica riconosciuta dallo Stato si veda, invece, M. PESCATORE, *La logica delle imposte*, cit., 140.



gli operatori del diritto, che evidentemente hanno, forse in qualche caso anche inconsciamente, avvertito l'incoerenza sistematica di tale soluzione. Con tutta probabilità, il risultato di tale senso di disagio è stata proprio l'introduzione dell'art. 10, comma 3, ultimo periodo, della legge n. 212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente) che, come abbiamo visto, ha espressamente escluso che la violazione di norme tributaria possa essere causa di invalidità del contratto<sup>70</sup>.

Il sistema così delineato presentava, quindi, profili di indubbia coerenza sistematica, ed in tal senso dovevano essere letti in tentativi di dottrina e giurisprudenza di dare una lettura alle previsioni contenute nella legge n. 431/1998 coerenti con tale impostazione. L'esigenze di contrasto al fenomeno dell'evasione, sempre più avvertite da parte del legislatore, hanno, in una fase successiva, messo in secondo piano il rispetto della coerenza del sistema e posto l'attenzione sul perseguimento di obiettivi di politica fiscale contingente. Di tale nuovo contesto sembrano essere espressione sia la previsione di invalidità dei contratti di locazione non registrati, introdotta nel 2004, sia il *revirement* giurisprudenziale da ultimo condotto dalle Sezioni Unite della Suprema Corte sulle previsioni della legge n. 431/1998.

La norma del 2004 (ed analoghe considerazioni valgono per le previsioni introdotte dalla legge n. 208/2015 oggi applicabili), infatti, sovverte l'assetto in precedenza delineato, introducendo un inevitabile collegamento tra osservanza degli obblighi fiscali e tutela delle situazione giuridiche di diritto privato. Un collegamento più o meno intenso, a seconda che si condivida o meno l'effetto sanante della registrazione tardiva, ma che, in ogni caso, pare riproporre tutte quelle criticità che, sin dalla riforma tributaria dei primi anni settanta, avevano suggerito di abbandonare il ricorso a preclusioni processuali legate al rispetto degli obblighi fiscali<sup>71</sup>. Il fatto che la norma operi sul piano sostanziale non elimina, in questa prospettiva, tali criticità, in quanto, come si è tentato di dimostrare, l'inefficacia che consegue all'invalidità incide direttamente sulla tutela degli interessi che si esprimono nel programma negoziale. Certo, il legame tra tutela e imposizione appare più stringente se non si riconosce un effetto sanante alla tar-

---

<sup>70</sup> Su cui P. ROSSI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: l'inapplicabilità del sistema delle nullità civili alle violazioni di rilievo esclusivamente fiscale*, cit., 597 ss.

<sup>71</sup> Favorevole all'impiego dell'invalidità negoziale per la repressione di condotte fiscali devianti sembra, invece, essere S. EUSEPI, *Il contrasto all'evasione nel comparto delle locazioni ad uso abitativo. Il binomio validità-registrazione tra crisi istituzionale e dialettica costituzionale*, cit., 19.

diva registrazione, mentre può risultare più accettabile se si aderisce alla soluzione opposta, la quale tuttavia non parrebbe oggi trovare l'avallo della giurisprudenza di legittimità.

In ogni caso, residua il dubbio se il collegamento instaurato tra l'osservanza degli obblighi fiscali e la tutela giuridica delle situazioni soggettive di diritto privato sia il frutto di un'opzione rientrante nell'ambito della discrezionalità del legislatore o se, alla luce di tutte le osservazioni formulate, esso esorbiti da tale discrezionalità, traducendosi in una scelta irragionevole e rivelandosi, così, censurabile in riferimento al parametro individuato dall'art. 3 della Cost. Si tratta, con tutta evidenza, di una questione su cui sarebbe interessante sollecitare nuovamente l'intervento del Giudice delle leggi.

## CAPITOLO VII

### SIMULAZIONE ED ELUSIONE TRIBUTARIA NELLA PROSPETTIVA DELL'INVALIDITÀ

SOMMARIO: 1. Ulteriori prospettive dell'autonomia privata nel diritto tributario - 2. La simulazione nella sistematica del codice civile - 3. Il fenomeno simulatorio dal diritto civile al diritto tributario - 4. L'interposizione fittizia nella dimensione sostanziale del rapporto d'imposta - 5. L'elusione nella prospettiva dell'invalidità - 6. L'abuso del diritto tra libertà e norma.

1. *Ulteriori prospettive dell'autonomia privata nel diritto tributario* - Come osservato nel corso di quest'indagine, nel diritto tributario il ruolo dell'autonomia privata è stato tendenzialmente sottovalutato. Nelle ricostruzioni tradizionali, infatti, l'atto di autonomia regredisce sul piano del "fatto", ed in tal senso è considerato quale mero presupposto esterno della fattispecie impositiva, destinata, in questa prospettiva a non recepirne gli effetti individuati dal diritto civile, ma soltanto gli effetti, per così dire, materiali<sup>1</sup>. Nel tentativo di superare tale impostazione si è, pertanto, più recentemente tentato di inquadrare il rapporto tra atto di autonomia e presupposto d'imposta richiamando il concetto di "presupposizione" ed assegnando così agli effetti del primo un valore costitutivo del rapporto giuridico d'imposta. Anche qui, per la verità, il rapporto privatistico si pone all'esterno del rapporto d'imposta, in quanto sono gli effetti di questo ad essere assunti a fondamento del prelievo. Effetti che, tuttavia, in tale prospettiva, non potrebbero che essere quelli selezionati dalla legge civile, salvo espresse deroghe da parte della normativa fiscale<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Così, come visto si esprime A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 159; D. JARACH, *Il fatto imponible*, cit., 116; La tesi è accolta da R. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, cit., 226; ID., *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, cit., 264; M. NUSSI, *Imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 161; F. PAPARELLA, *Possesso dei redditi ed interposizione fittizia*, cit., 255. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 53. In materia di imposta di registro si veda, invece, nello stesso senso, F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 48-49.

<sup>2</sup> In tal senso, come visto, la ricostruzione di S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 65 ss; A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle im-*

L'adesione all'una o all'altra impostazione implica (come visto) rilevanti conseguenze sul piano della rilevanza dell'invalidità negoziale nell'ambito della dimensione sostanziale della fattispecie d'imposta. Aderendo alla prima impostazione, infatti, il giudizio d'invalidità, nell'investire l'atto di autonomia nella sua valenza programmatica, si rivela indifferente per il diritto tributario, e ciò proprio in considerazione dell'irrilevanza che, nell'ambito fiscale, viene ad assumere il contenuto programmatico del negozio<sup>3</sup>. Aderendo alla seconda impostazione, invece, l'invalidità negoziale, inibendo l'efficacia dell'atto, si riflette in via automatica anche sul presupposto d'imposta, fatta salva, in questi casi, la possibilità di individuare quale fatto rilevante per il prelievo un diverso rapporto giuridico di origine strettamente legale<sup>4</sup>.

In realtà, ad un più attento esame, le due tesi, apparentemente assai distanti, sembrano convergere verso un risultato comune. In entrambi i casi, infatti, il ruolo dell'autonomia negoziale nell'ambito della dimensione sostanziale del fenomeno fiscale ne riesce ridimensionato. Ciò sembra evidente per chi considera il negozio giuridico come un mero *dato di fatto* per la norma tributaria, ma rappresenta l'esito anche di chi ricostruisce i rapporti tra diritto civile e diritto tributario secondo lo schema della presupposizione. In questo caso, nonostante si riconosca al rapporto privatistico valore costitutivo del rapporto d'imposta, non sembra essere rilevante la natura negoziale dello stesso. Ciò perché, in questa prospettiva, l'unica fonte degli effetti giuridici viene individuata nella legge e non nell'atto di autonomia<sup>5</sup>.

Così, partendo da una diversa prospettiva si è tentato di rivalutare il ruolo dell'autonomia privata anche nell'ambito del fenomeno impositivo. Si è ipotizzato, più precisamente, che sia proprio al contenuto programmatico del negozio che si debba guardare per individuare la ricchezza tassabile allorché una fattispecie d'imposta assume a suo presupposto gli effetti di un atto di autonomia.

---

poste sui redditi. *Profili sostanziali*, cit. 25 ss.

<sup>3</sup> In tal senso M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 183. Dello stesso avviso anche R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit. 55; Più di recente si veda G. GAFFURI, *La rilevanza della nullità contrattuale in diritto tributario*, cit., 455. Nell'ambito dell'imposta di registro cfr., invece, F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 104-105.

<sup>4</sup> È questa come abbiamo visto la ricostruzione di A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 280.

<sup>5</sup> Cfr. sempre, come evidenziato nel Cap. IV, § 6, le riflessioni di A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 66.

In questa prospettiva, si è innanzitutto tentato di inquadrare il fenomeno dell'invalidità privilegiando un metodo analitico di tipo funzionale rispetto ad un metodo d'indagine di tipo strutturale. Si è pensato, in buona sostanza, che l'analisi dovesse tendere all'emersione degli interessi a tutela dei quali sono poste previsioni di invalidità, e che, in tale ottica, le conseguenze ad essa derivanti dovessero essere ricostruite, sul piano effettuale, proprio a partire dall'individuazione di detti interessi e non viceversa. Questo metodo d'indagine ha consentito di superare le difficoltà ravvisabili nel tradizionale legame tra invalidità ed inefficacia presente nelle impostazioni di tipo strutturalista, compendiato nel noto brocardo "*nulum est quod nullum producit effectum*". A dispetto di quanto solennemente proclamato nella massima, l'ordinamento conosce, infatti, numerose ipotesi di recupero degli effetti connessi ad una programmazione invalida, ipotesi che, nella logica di un'impostazione di tipo strutturalista, finiscono inevitabilmente per essere classificate come "*aporie*" del sistema<sup>6</sup>.

Il metodo d'indagine di tipo funzionale, invece, nel tentativo di individuare l'interesse a tutela del quale l'ordinamento formula un giudizio di invalidità, consente di ricondurre a sistema tutte quelle ipotesi in cui gli effetti del negozio, sia pure invalido, conoscono forme di recupero sul piano della tutela giuridica. Nella prospettiva funzionale, infatti, l'invalidità del negozio implica l'inibizione dei soli effetti che si pongono in posizione di contrasto con l'interesse alla cui salvaguardia essa è posta, lasciando impregiudicati quegli effetti che, invece, si pongono con essa in posizione di compatibilità<sup>7</sup>.

Questa conclusione, va aggiunto, sebbene indubbiamente originale, sembra rivelarsi pienamente rispondente al dato normativo, ove, come ben posto in luce, non sembrerebbe neppure rintracciarsi un diretto riferimento all'inefficacia del contratto nullo<sup>8</sup>. La disciplina del codice civile pare, a questo riguardo, limitarsi all'individuazione dei soggetti legittimati ad invocare il vizio (art. 1421), a sancire l'imprescrittibilità dell'azione (art.

---

<sup>6</sup> In quest'impostazione, infatti, la rilevanza giuridica dell'atto nullo risulta totalmente slegata dalla sua efficacia, ma discende da un procedimento di sussunzione del fatto negozio-nullo in una fattispecie complessa di origine strettamente legale e di cui il negozio nullo costituisce soltanto una parte. Per tale ricostruzione cfr. S. MONTICELLI, *Contratto nullo e fattispecie giuridica*, Padova, 1995. Sul punto cfr. anche A. LA SPINA, *Destutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 42.

<sup>7</sup> Così A. LA SPINA, *Destutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 356 ss.

<sup>8</sup> In tal senso sempre A. LA SPINA, *Destutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 95-96; in termini analoghi anche si esprime anche U. MAJELLO, *La patologia discreta del contratto annullabile*, cit., 329 ss.

1422), e l'inammissibilità della convalida (art. 1423). Che poi da tali caratteristiche debba necessariamente discendere l'originaria inefficacia del contratto nullo, è forse il risultato di una eccessiva concettualizzazione<sup>9</sup>.

Quest'impostazione è, inoltre, apparsa coerente con la crescente centralità riconosciuta all'autonomia privata nell'ambito dell'esperienza giuridica. La regola di condotta espressa dall'atto di autonomia privata, si è detto, proprio in quanto regola, si proietta essa stessa sul piano della giuridicità, ed, in tal senso, rappresenta un valore destinato ad incontrarsi con il sistema di valori e di regole espresso dall'ordinamento<sup>10</sup>. Da quest'incontro discende la formulazione di un giudizio che non deve necessariamente esprimersi nella rigida alternativa tra integrale rigetto o integrale accoglimento, ma che può conoscere diversi livelli di graduazione.

L'intervento dell'ordinamento sull'autonomia negoziale appare così ispirato all'esigenza di assicurarne un elevato livello di tutela, e, in questa prospettiva, si esprime sempre di più attraverso tecniche operative di tipo ortopedico, non tanto orientate alla rimozione della regola incompatibile, ma alla sua "conformazione" al sistema di valori di cui esso è depositario<sup>11</sup>. Si tenta, in tal modo, di salvaguardare la regola privata, intervenendo su di essa, con una logica rimediale, soltanto al manifestarsi di una reale esigenza di tutela, e, al tempo stesso, di garantire un ordinato sviluppo del mercato<sup>12</sup>.

Poste tali premesse, anche il rapporto tra invalidità negoziale e fenomeno impositivo è stato ricostruito partendo da un'indagine sulla natura degli interessi a presidio dei quali il diritto civile pone previsioni di invalidità. All'esito dell'analisi si è giunti alla conclusione che gli interessi cui risponde il sistema delle invalidità civilistiche non interferiscono (o non dovrebbero interferire) con gli interessi che governano il sistema fiscale. L'atto di autonomia privata può, infatti, reputarsi espressione di capacità contributiva a prescindere dalla sua compatibilità con regole di circolazione della ricchezza previste dalla legge civile. Di conseguenza, si è concluso che l'inefficacia conseguente ad una programmazione invalida non debba automaticamente riflettersi anche nel diritto tributario.

---

<sup>9</sup> Sul punto non possono che essere nuovamente richiamate le lucide riflessioni di A. DI MAJO, *La tutela civile dei diritti*, cit., 351-352.

<sup>10</sup> In tal senso si vedano le riflessioni di G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 57 ss; al riguardo anche S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 83.

<sup>11</sup> Sull'invalidità intesa in senso "conformativo" si vedano le riflessioni di V. SCALISI, *Autonomia privata e regole di validità: le nullità conformative*, cit., 377 ss.

<sup>12</sup> Sulla prospettiva rimediale si vedano le interessanti considerazioni di S. MAZZAMUTO, A. PLAIA, *I rimedi nel diritto privato europeo*, cit., 1-2.

Il rapporto tra autonomia privata e dimensione sostanziale del prelievo va pertanto inquadrato in termini parzialmente diversi da quelli sin'ora prospettati. Gli effetti dell'atto di autonomia rappresentano, come detto, il risultato di una regola di condotta predisposta dai privati, su cui l'ordinamento interviene, per accordare, negare, o "conformare" la propria tutela. Laddove tale regola, sia pur per certi versi incompatibile con il sistema di valori espresso dall'ordinamento, solleciti interessi diversi che rispetto ad essa si pongano in posizione di compatibilità, tali effetti, sia pure per le sole finalità che vengono in rilievo, sembrano dover essere salvaguardati da parte del sistema. Così, se l'interesse fiscale è compatibile con il programma del negozio, la salvaguardia di tale interesse impone la salvaguardia degli effetti della programmazione invalida, sia pure ai soli fini tributari.

L'opzione interpretativa qui proposta esalta, così, la libertà negoziale e la sua dimensione giuridica extrastatuale<sup>13</sup>. L'indagine non può però reputarsi conclusa. I risultati raggiunti in sede di ricostruzione dei rapporti tra invalidità negoziale e fenomeno impositivo devono, infatti, essere verificati alla luce di ulteriori ipotesi di contatto tra autonomia privata e fenomeno fiscale. Occorre, in altri termini, riprendere l'indagine anche secondo diverse prospettive. Ci si riferisce, con tutta evidenza, innanzitutto al fenomeno della simulazione, cui non sembrano potersi estendere le considerazioni sin'ora formulate in riferimento agli effetti dell'invalidità negoziale nell'ambito del prelievo fiscale. L'accostamento tra negozio simulato e negozio invalido è, infatti, il frutto di una ricostruzione del fenomeno simulatorio ritenuta oramai inappropriata.

2. *La simulazione nella sistematica del codice civile* - L'inquadramento del fenomeno simulatorio ha tradizionalmente suscitato difficoltà ed incertezze in seno agli operatori del diritto. Difficoltà che discendono, con tutta probabilità, dalla stessa natura del fenomeno, che si pone inevitabilmente sul confine tra lecito ed illecito. L'intesa simulata è, infatti, destinata a ingenerare una condizione di "apparenza" nei confronti dei terzi, ossia a rappresentare l'esistenza di un assetto di interessi che però non corrisponde all'assetto di interessi realmente adottato dalle parti<sup>14</sup>. Ciò nonostante, l'ordinamento, di fronte al fenomeno simulatorio, non assume un atteggiamento

---

<sup>13</sup> Sul punto cfr. S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 75.

<sup>14</sup> In tal senso U. CARNEVALI, *La simulazione*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, cit., 655; sul concetto giuridico di apparenza cfr. anche A. FALZEA, *Apparenza*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, 691 ss.

giamento di pregiudiziale ostilità<sup>15</sup>, intervenendo, invece, in molti casi, a tutelare proprio l'assetto di interessi adottato dalle parti in contrasto con quello rappresentato.

In quest'ottica, l'art. 1414 del cod. civ. dispone, al comma 1, che «*Il contratto simulato non produce effetto tra le parti*», mentre al successivo comma 2 stabilisce che «*Se le parti hanno voluto concludere un contratto diverso da quello apparente, ha effetto tra esse il contratto dissimulato, purché ne sussistano i requisiti di forma e sostanza*». Nel primo caso, nonostante l'adozione del negozio simulato, le parti non intendono modificare l'assetto preesistente dei loro reciproci rapporti (*simulazione assoluta*). Ebbene, l'ordinamento interviene, in questo caso, a tutelare proprio detto assetto di interessi dalla possibilità che una delle parti possa invocare, a danno dell'altra, l'operatività del diverso programma contenuto nella dichiarazione oggetto di simulazione. Nel secondo caso, all'adozione del negozio simulato si accompagna, invece, una revisione del precedente assetto di interessi, in termini, però, ovviamente differenti da quelli rappresentati nel negozio simulato (*simulazione relativa*). Anche in questo caso l'ordinamento interviene (a certe condizioni) proprio per salvaguardare detto assetto di interessi dalla possibilità che una delle parti tenti di invocare a danno dell'altra l'operatività della regola espressa nella dichiarazione oggetto di simulazione<sup>16</sup>.

La salvaguardia dell'assetto di interessi "mascherato" dall'intesa simulata si arresta, tuttavia, di fronte all'affidamento che detta intesa è suscettibile di generare nei riguardi dei terzi che inconsapevolmente siano venuti a contatto con l'accordo simulato. In tal senso, l'art. 1415 del cod. civ., al comma 1, dispone che «*La simulazione non può essere opposta dalle parti contraenti, né dagli aventi causa o dai creditori del simulato alienante, ai terzi che in buona fede hanno acquistato diritti dal titolare apparente, salvi gli effetti della trascrizione della domanda di simulazione*», precisando, ulteriormente, al comma 2, che «*I terzi possono far valere la simulazione in confronto delle parti quando essa pregiudica i loro diritti*»<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> In tal senso cfr. A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, diretto da E. Gabrielli, cit., 366.

<sup>16</sup> Sulla distinzione tra simulazione assoluta e simulazione relativa cfr. A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 414 ss.; M. CASELLA, *Simulazione (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, 594; R. SACCO, *Simulazione (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVIII, Roma, 1992, 5; U. CARNEVALI, *La simulazione*, cit., 655.

<sup>17</sup> Sin dagli studi più risalenti si è osservato che il problema degli effetti nei confronti dei terzi costituisce il punto centrale e più interessante del problema della simulazione (in tal senso cfr. F. FERRARA, *Della simulazione dei negozi giuridici*, Roma, 1922, 253). L'art. 1416 del cod. civ. disciplina, infine, gli effetti della simulazione nei confronti dei creditori, sta-



Sul piano sistematico, il fenomeno simulatorio è stato tradizionalmente inquadrato nel contesto dell'invalidità negoziale<sup>18</sup>. Secondo una prima impostazione, infatti, il negozio simulato sarebbe nullo per mancanza dell'essenziale requisito della volontà<sup>19</sup>. Tale ricostruzione, che recepisce, nell'ambito del fenomeno simulatorio, la tradizionale impostazione pandettistica<sup>20</sup> è, tuttavia, criticata da parte di chi è portato a riservare maggiore attenzione alla forma attraverso la quale la volontà si esteriorizza, piuttosto che alla volontà in sé, ossia alla dichiarazione.

In quest'ottica, si afferma che il fenomeno simulatorio sarebbe il risultato di un contrasto tra due dichiarazioni, una destinata ad operare tra le parti ed una destinata ad operare nei confronti dei terzi<sup>21</sup>. Anche nell'evoluzione di questa prospettiva, tuttavia, si finisce poi, inevitabilmente, per optare per la nullità del negozio simulato ravvisandovi la mancanza dell'elemento causale<sup>22</sup>. Si afferma, in tal senso, che con l'accordo simulatorio le parti manifesterebbero l'intenzione di dar vita ad una finzione, annullando l'intento tipico del negozio e privandolo, in tal guisa, della sua causa. In tal modo l'accordo simulatorio non sarebbe nullo per mancanza di volontà, o per una divergenza tra la volontà reale e quella dichiarata, ma costituirebbe un atto di volontà in cui l'accordo simulatorio "consumerebbe" la causa del contratto simulato, così privandolo di detto elemento e ren-

---

bilendo, al comma 1, che la simulazione non può essere opposta dai contraenti ai creditori del titolare apparente che in buona fede hanno compiuto atti di esecuzione sui beni oggetto del contratto simulato e, al comma 2, che i creditori del simulato alienante possono far valere la simulazione che pregiudica i loro diritti e, nel conflitto con i creditori chirografari del simulato acquirente sono preferiti a questi se il loro credito è anteriore all'atto simulato. Al riguardo cfr. A. ORESTANO, *Commento all'art. 1416*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, a cura di E. Gabrielli, cit., 467 ss.

<sup>18</sup> In tal senso cfr. A. GENTILI, *Il contratto simulato. Teorie della simulazione e analisi del linguaggio*, Napoli, 1982, 31, per il quale «la teoria tradizionale della simulazione» è «una teoria della nullità del contratto simulato». ID., *Simulazione*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di M. Bessone, *Il contratto in generale*, Vol. XIII, Tomo, V, Torino, 2002, 487. Nel senso della nullità si è poi orientata la giurisprudenza. Si vedano, ad esempio, Cass. 26 novembre 2003, n. 18025, in *Corr. giur.*, 2004, 761, con nota di R.M. TRIOLA, *Osservazioni in tema di simulazione relativa e prescrizione*; Cass., 20 ottobre, 2004, n. 20548, in *Giur. it.*, 2005, 1609, con nota di S. TOMMASI, *La simulazione come causa di nullità del contratto: profili critici*.

<sup>19</sup> In tal senso cfr. F. FERRARA, *Della simulazione dei negozi giuridici*, cit., 243 ss., per il quale «il negozio assolutamente simulato è nullo». Nello stesso anche G. STOLFI, *Teoria del negozio giuridico*, cit., 128 ss.

<sup>20</sup> Cfr. F. C. VON SAVIGNY, *System des heutigen römischen Rechts*, cit., 5; B. WINDSHEID, *Lerhbuch des Pandektenrechts*, cit., 202 ss., per i quali il negozio giuridico è una dichiarazione di volontà diretta alla produzione di effetti giuridici.

<sup>21</sup> In tal senso cfr. G. MESSINA, *La simulazione assoluta*, in *Scritti giuridici*, V, Milano, 1948, 91 (e prima in *Riv. dir. comm.*, 1907, I, 393 e 500 ss.).

<sup>22</sup> Così R. SACCO, *Simulazione (diritto civile)*, cit., 2.

dendolo nullo per tale ragione<sup>23</sup>.

Secondo altre ricostruzioni, invece, del contratto simulato non potrebbe predicarsi la nullità, considerato che, a differenza del contratto nullo, esso produce effetti, sia pure soltanto nei confronti dei terzi di buona fede<sup>24</sup>. Ciò dimostrerebbe, allora, l'inadeguatezza della categoria della nullità a cogliere la complessità del fenomeno simulatorio, in cui efficacia ed inefficacia appaio, per certi versi, coesistere in modo simultaneo. In realtà, l'efficacia del contratto simulato nei confronti dei terzi non sembra circostanza sufficiente ad escluderne in radice la riconducibilità alla categoria della nullità. Ciò perché, come abbiamo visto, almeno nella prospettiva ricostruttiva qui proposta l'inefficacia che discende dal giudizio di nullità deve essere graduata sulla base di un giudizio di "adeguatezza", ossia inibire soltanto gli effetti della programmazione invalida che si rivelino incompatibili con gli interessi a tutela dei quali l'invalidità è preordinata. Ciò consentirebbe, in effetti di inquadrare il contratto simulato nell'ambito della nullità nonostante il particolare regime dettato dall'art. 1415, comma 1, del cod. civ., nei confronti dei terzi<sup>25</sup>.

L'inadeguatezza della categoria della nullità a cogliere la complessità del fenomeno simulatorio non discende, pertanto, dalla mancanza di alternative all'inefficacia del contratto nullo, quanto piuttosto, dalla differente rilevanza degli interessi sollecitati dal fenomeno in esame rispetto a quelli emergenti dal sistema delle invalidità. Nell'ottica delle ricostruzioni tradizionali, infatti, l'attenzione dell'interprete sembra essere stata rivolta ora al contratto simulato ora all'accordo simulatorio, il che ha forse impedito di cogliere la complessità del fenomeno nella sua interezza.

In realtà, il contratto simulato e l'accordo simulatorio sembrano essere parti di una medesima vicenda che deve essere letta in termini unitari<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> In tal senso S. PUGLIATTI, *La simulazione dei negozi unilaterali*, in *Diritto civile. Metodo, teoria, pratica. Saggi*, Milano, 1951, 543 ss.

<sup>24</sup> Al riguardo si veda S. ROMANO, *Contributo esegetico alla studio della simulazione (l'art. 1414 c.c.)*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1954, 45 ss. Nello stesso si veda anche A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 398.

<sup>25</sup> In questo senso rileva R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, cit., 887, che il negozio simulato sarebbe nullo tra le parti per difetto di causa ed efficace rispetto a determinati terzi in virtù di una scelta legislativa «che devia dalla pura logica formale» e trova «soluzioni più adeguate alla logica sostanziale degli interessi in gioco» (sul punto cfr. anche M. CASELLA, *Simulazione (dir. priv.)*, cit., 610. Sembra propendere, in questa prospettiva, per la nullità del negozio simulato anche la ricostruzione di A. LA SPINA, *Destrutturazione della nullità e inefficacia adeguata*, cit., 169.

<sup>26</sup> In tal senso sembra esprimersi anche A. AURICCHIO, *La simulazione del negozio giuridico*, Napoli, 1957, 23 ss.

Essi, nell'ottica del fenomeno simulatorio, rappresentano i due inevitabili strumenti attraverso i quali si delinea l'assetto di interessi complessivamente adottato dalle parti<sup>27</sup>. Come è stato efficacemente posto in rilievo da parte della dottrina, il contratto simulato va inteso come "significante" di una dichiarazione di cui l'accordo simulatorio rappresenta il "significato"<sup>28</sup>. È nell'accordo simulatorio che le parti fissano l'assetto d'interessi dalle stesse perseguito, ed, in questa prospettiva, il contratto simulato potrebbe addirittura essere visto come mero atto esecutivo dell'accordo simulatorio<sup>29</sup>. In questa ricostruzione, al contratto simulato si finisce addirittura per negare valenza negoziale, il che impedirebbe in radice la possibilità di esprimere in riferimento ad esso un giudizio di invalidità<sup>30</sup>.

Tale impostazione è tuttavia contestata da chi non ritiene che la stipulazione del contratto simulato rappresenti un mero atto esecutivo dell'intesa simulatoria. Non si ammette, infatti, che l'adozione del contratto simulato possa formare oggetto di un vero e proprio "obbligo" discendente dall'adozione dell'accordo simulatorio<sup>31</sup>. In realtà, non sembrano esservi sufficienti ragioni per respingere, sul piano concettuale, tale impostazione, non ravvisandosi un reale ostacolo nel configurare la stipulazione del contratto simulato come un vero e proprio obbligo discendente dall'accordo simulatorio, la cui violazione potrebbe, in questa prospettiva, essere anche posta a fondamento di pretese risarcitorie nei confronti della parte inadempiente<sup>32</sup>. Più difficile sarebbe, invece, immaginare l'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di stipulare il contratto simulato, venendo meno, in questi casi, la segretezza dell'intesa simulatoria e, con essa, la stessa esigenza di attuare la simulazione<sup>33</sup>.

---

<sup>27</sup> Osserva A. GENTILI, *Simulazione*, cit., 520, che, «poiché nessuno dubita che si tratti di una stessa fattispecie, diventa abbastanza ozioso stare a domandarsi se i due accordi costituiscano realtà giuridiche separate (due diversi negozi) o parti di una stessa (due clausole di un negozio)», in quanto sarebbe «evidente che l'un negozio o clausola, quello cioè che conforma all'esterno il rapporto, è ostensibile; mentre l'altro è celato».

<sup>28</sup> In tal senso cfr. sempre A. GENTILI, *Simulazione*, cit., 525.

<sup>29</sup> Cenni in tal senso sembrano rinvenirsi anche nella ricostruzione di S. PUGLIATTI, *La simulazione dei negozi unilaterali*, cit., 548 ss., per il quale sarebbe forse «più esatto affermare che il negozio simulato solo in senso generico ha funzione esecutiva dell'accordo simulatorio, e cioè solo in quanto questo accordo rivela l'intento orientato verso la conclusione di un dato (negozio) apparente», tanto che i due atti «sono momenti di un unico fenomeno» e «il secondo ne completa o perfeziona il ciclo formativo».

<sup>30</sup> Così, invece, A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 389.

<sup>31</sup> In tal senso sembra invece orientato G. FURGIUELE, *Della simulazione degli effetti negoziali*, Padova, 1992, 83 ss.

<sup>32</sup> Così, ancora, A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 389.

<sup>33</sup> In tal senso cfr. Cass., 6 marzo 1970, n. 578, in *Giust. civ.*, 1970, I, 1405, con nota di

Anche nella prospettiva di chi ravvisa nel contratto simulato un'espressione di autonomia negoziale, tuttavia, la categoria della nullità non sembra rivelarsi adeguata a descrivere la condizione giuridica del negozio apparente. Del contratto simulato non sembra, infatti, potersi affermare la nullità per contrarietà a norme imperative (art. 1418, comma 1, del cod. civ.), essendo, come abbiamo visto, il fenomeno simulatorio, in quanto tale, tutt'altro che osteggiato dall'ordinamento<sup>34</sup>. Ma anche chi tentasse di ricercare nel contratto simulato difetti di tipo strutturale (art. 1418, comma 2, del cod. civ.)<sup>35</sup>, finirebbe, con tutta probabilità, per prendere atto della loro insussistenza. Il contratto simulato non sembra, infatti, mancare del requisito dell'accordo, essendone gli effetti senz'altro voluti proprio per generare quella condizione di "apparenza" in cui si compendia la finalità del procedimento simulatorio<sup>36</sup>.

Il contratto simulato non pare, inoltre, neppure rivelarsi carente nella prospettiva della causa, ove ad essa si guardi nell'ottica della funzione economico-individuale, piuttosto che nell'ottica della funzione economico-sociale. La causa del contratto simulato non sembra, infatti, potersi apprezzare disgiuntamente dalla causa del contratto simulatorio, con il quale, in questa prospettiva, il negozio simulato viene a formare un'inevitabile ipotesi di collegamento negoziale. In quest'ottica, la causa dell'operazione economica complessiva espressa nel contratto simulato e nell'accordo simulatorio finisce per corrispondere all'assetto d'interessi divisato dalle parti, nell'ambito del quale la condizione di apparenza creata dal contratto simulato diviene senz'altro un elemento imprescindibile<sup>37</sup>. Né sembra po-

---

G. LAZZARO, *Nullità dell'obbligo di stipulare un contratto definitivo simulato*.

<sup>34</sup> In tal senso A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 402; Nello stesso senso C.M. BIANCA, *Diritto civile*, cit., 696.

<sup>35</sup> Secondo A. GENTILI, *Il contratto simulato. Teorie della simulazione e analisi del linguaggio*, cit., 90 ss. (nonché ID., *Simulazione*, cit., 584), la dottrina della nullità del contratto simulato sarebbe stata, pur sotto varie forme, una dottrina della nullità strutturale.

<sup>36</sup> Osserva sempre A. GENTILI, *Simulazione*, cit., 586 ss. (nonché ID., *Il contratto simulato. Teorie della simulazione e analisi del linguaggio*, cit., 93 ss.) che dovendo il giudizio di nullità essere riferito all'accordo non come fatto, ma come regola del negozio, non sarebbe «ulteriormente sostenibile che il negozio simulato possa essere nullo per mancanza di volontà (o *rectius* dell'accordo): nell'unica accezione a questi fini rilevante, la "volontà" è certamente presente nel contratto simulato».

<sup>37</sup> In tal senso cfr. A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 405, per il quale «Muovendo da una simile concezione dell'elemento causale, il contratto simulato, di cui – lo si ripete – volesse affermarsi natura negoziale, si candiderebbe a svolgere una sua specifica funzione, poiché esso, benché inidoneo a produrre gli effetti propri del tipo prescelto assumerebbe o specifico e peculiare compito di dar vita alla situazione di apparenza perseguita dalle parti». Anche secondo A. GENTILI, *Il contratto simulato. Teorie della simulazione e*

tersi affermare l'illiceità della causa del contratto simulato, considerata, come già evidenziato, la tutela che l'ordinamento sembra riservare all'accordo simulatorio.

Va ribadito, in buona sostanza, che il contratto simulato e l'accordo simulatorio sono parte di un unico assetto di interessi, la cui complessità può essere apprezzata soltanto alla luce di una lettura unitaria degli stessi. Tale assetto d'interessi, per le più diverse ragioni, non necessariamente colorate da illiceità, è espresso, nel suo contenuto prescrittivo, sia dall'accordo simulatorio, recante la regola di condotta che parti si impegnano ad osservare nei reciproci rapporti, sia dal contratto simulato, recante una diversa regola che le parti si impegnano ad osservare nei rapporti con i terzi<sup>38</sup>. L'assetto di interessi complessivo sembra, pertanto emergere dalla riunificazione, sul piano ermeneutico, delle due diverse regole contenute nell'accordo simulatorio e nel contratto simulato<sup>39</sup>.

La considerazione unitaria del fenomeno non consente, tuttavia, di porre sullo stesso piano l'accordo simulatorio ed il contratto simulato<sup>40</sup>. Mentre, infatti, l'accordo simulatorio esprime la regola destinata a governare, sul piano prescrittivo, l'assetto di interessi voluto dalle parti, il contratto simulato esprime la regola destinata a rappresentare tale assetto di interessi nei confronti dei terzi. Tra le due regole, tendenzialmente incompatibili, la disciplina legale mostra di accordare decisa prevalenza alla prima, proprio per il carattere vincolante ad essa riconosciuto dalle parti. Si tratta, evidentemente, dell'inevitabile conseguenza della centralità che sembra essere riconosciuta all'autonomia privata nell'ambito della disciplina del codice.

Tale regola, infatti, non è destinata ad operare soltanto nei confronti della parti, ma, in qualche modo, si impone anche nei confronti dei terzi che possono, appunto, invocarne il carattere vincolante. La tutela della condizione di apparenza creata dal contratto simulato si arresta, infatti, nel momento in cui i terzi intendono far valere, nei confronti delle parti, i

---

*analisi del linguaggio*, cit., 115, «la funzione economico-individuale dell'atto simulato non è certo meno presente e precisa solo perché fittizia».

<sup>38</sup> Sul punto cfr. G. SPOTO, *Le invalidità contrattuali*, cit., 140, per il quale «L'accordo simulatorio non andrebbe quindi inserito tra le ipotesi di invalidità contrattuale, ma dovrebbe più correttamente essere considerato come un accordo strutturalmente valido, posto sotto l'osservazione di una lente bifocale, perché destinato ad operare nei confronti delle parti secondo alcune modalità e nei confronti dei terzi secondo altre modalità».

<sup>39</sup> In tal senso si veda come detto A. GENTILI, *Simulazione*, cit., 525, che descrive il negozio simulato come il "significante" di cui l'accordo simulatorio sarebbe il "significato".

<sup>40</sup> In tal senso sembrerebbe anche A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit. 381.

diritti nascenti dall'intesa simulatoria. È questa un'inevitabile conseguenza del vincolo che la regola posta dall'accordo simulatorio fa sorgere tra le parti<sup>41</sup>. Naturalmente, la tutela della regola posta dalle parti è destinata a cedere il passo nel momento in cui emergono differenti esigenze di tutela. Per le stesse ragioni, l'affidamento incolpevole generato dal contratto simulato rende inopponibile ai terzi di buona fede la regola contenuta nell'accordo simulatorio<sup>42</sup>. Essi possono dunque invocare la tutela di quelle situazioni giuridiche soggettive discendenti dalla regola posta dal contratto simulato.

Osservato da questo punto di vista, il problema della simulazione nel diritto civile si risolve nell'individuazione dei limiti posti alla tutela dell'assetto di interessi che emerge dalla lettura unitaria del fenomeno simulatorio. Limiti da ravvisarsi nell'impossibilità, per le parti, di invocare da un lato la condizione di apparenza derivante dal contratto simulato a danno dei terzi, e dall'altro di opporre ai terzi di buona fede il reale assetto d'interessi ad essi celato con l'intesa simulata.

3. *Il fenomeno simulatorio dal diritto civile al diritto tributario* - Nel diritto tributario la simulazione ha suscitato un interesse quantomeno pari a quello riscontrato nel diritto civile. Si può dire, anzi, che la materia fiscale rappresenta un terreno di elezione per lo studio del fenomeno simulatorio, in quanto la condizione di "apparenza" che ne costituisce il risultato è assai spesso predisposta proprio per occultare al Fisco la reale forza economica che discende dall'assetto di interessi individuato nell'accordo simulatorio.

Il tema degli effetti fiscali dell'atto simulato ricorre costantemente nell'ambito degli studi sull'imposta di registro<sup>43</sup>, considerata l'intima connessione che il presupposto del tributo istituisce con gli effetti degli atti di autonomia privata. Il tradizionale accostamento tra simulazione e nullità negoziale è stato, peraltro, all'origine della tendenza a sovrapporre il trattamento fiscale dell'atto simulato al regime riservato all'atto invalido

---

<sup>41</sup> Rileva in tal senso U. MAJELLO, *Il contratto simulato: aspetti funzionali e strutturali*, in *Riv. dir. civ.*, 1995, I, 643 ss che la possibilità per i terzi di far valere la simulazione nei confronti delle parti consentirebbe all'ordinamento di realizzare l'imprescindibile funzione di «attribuire valore univoco ai comportamenti dei privati».

<sup>42</sup> Sul ruolo della buona fede dei terzi nel fenomeno simulatorio cfr. M. CASELLA, *Simulazione (dir. priv.)*, cit., 597.

<sup>43</sup> Si veda, ad esempio, S. DOLIA, *Simulazione (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1992, oltre che il già più volte richiamato F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 34 ss.

dall'art. 38 del T.U. n. 131/1986. Una tendenza che, tuttavia, alla luce della lettura del fenomeno qui proposta, potrebbe oggi rivelarsi meritevole di ripensamento.

Secondo l'impostazione tradizionale, l'imposta di registro si definisce "imposta d'atto", essendo destinata a colpire la manifestazione di capacità contributiva risultante dagli effetti che un determinato atto giuridico è "potenzialmente" idoneo a produrre<sup>44</sup>. In tal senso, si è detto che la ricognizione degli effetti in base ai quali individuare la misura della tassazione non dovrebbe contemplare la possibilità di valorizzare, in sede di interpretazione dell'atto, elementi desunti al di fuori del testo della dichiarazione<sup>45</sup>.

La tassazione dell'atto simulato rappresenta, così, l'esito inevitabile di una simile prospettiva, con la conseguenza che, in caso di simulazione relativa, la tassazione dell'atto dissimulato sembra ammettersi soltanto in presenza di una "controdeklarazione" scritta<sup>46</sup>. Ulteriore corollario sarebbe poi la necessità di assoggettare ad imposizione proporzionale la sentenza dichiarativa della simulazione, con la quale si avrebbe, in quest'ottica, la "retrocessione" del diritto "alienato" con l'atto simulato<sup>47</sup>. Tale ricostruzione è stata, però, criticata da quegli Autori che, richiamandosi prevalentemente all'impostazione scientifica proposta dalla cd. "Scuola di Pavia", hanno ammesso la facoltà di accertare la simulazione relativa dell'atto sottoposto a registrazione e l'applicazione del prelievo sull'atto dissimulato<sup>48</sup>.

---

<sup>44</sup> Cfr. A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, cit., 137. Nello stesso senso, come abbiamo visto, anche G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 455. A tale ricostruzione fa riferimento anche G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 77.

<sup>45</sup> Così G.A. MICHELI, voce *Legge (diritto tributario)*, cit., 1099; P. PURI, *L'imposta di Registro*, cit., 992-993; B. SANTAMARIA, voce *Registro (imposta di)*, cit., 545; A.M. FERRARI, voce *Registro (imposta di)*, cit., 9; Sul punto cfr. sempre anche le riflessioni di G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 71.

<sup>46</sup> In tal senso cfr. A. BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro*, cit., 175. Nello stesso senso più di recente si sono espressi G. MARONGIU, *L'elusione dell'imposta di registro tra l'«abuso» del diritto e l'abuso del potere*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 1086; G. CORASANITI, *L'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro e gli strumenti di contrasto all'elusione: brevi spunti ricostruttivi a margine di due contrastanti pronunce della giurisprudenza di merito*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2010, 582.

<sup>47</sup> In tal senso, nella vigenza del R.D. n. 3269/1923 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 si è costantemente espressa la giurisprudenza (si veda da ultimo Cass., Sez. VI., Ord. 23 giugno 2014, n. 14197, in banca dati *Le leggi d'Italia*, che peraltro sembrerebbe ipotizzare l'estensione del principio anche al sistema previgente; in tal senso anche le più risalenti Cass., 16 aprile 1983, n. 2633 e Cass., 24 luglio 2000, n. 8607, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 609 ss, con nota critica di R. MICELI, *Note in materia di atti plurimi e di retrocessione nell'imposta di registro*). Sul punto cfr. S. DOLIA, *Simulazione (diritto tributario)*, cit., 1-2.

<sup>48</sup> In tal senso D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., 81 ss.; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., 166 ss.

Secondo un'altra prospettiva, invece, il regime fiscale dell'atto simulato dovrebbe essere ricostruito alla luce della disciplina dettata in materia di simulazione dal codice civile, che qui si renderebbe applicabile considerata la posizione di "estraneità" dell'Amministrazione finanziaria all'accordo simulatorio. Qui si afferma, innanzitutto, che il negozio simulato, al pari dell'atto invalido, regredirebbe nei confronti dei terzi, estranei al programma negoziale, al rango di mero "fatto giuridico", imponendosi, nei loro confronti, quale mera "realtà avverata"<sup>49</sup>. Da qui discenderebbe, per essi, sia la possibilità di opporre alle parti gli effetti derivanti dal contratto simulato (art. 1415, comma 1, del cod. civ.), sia la facoltà di invocare gli effetti dell'accordo simulatorio in contrasto con quanto risultante da negozio apparente (art. 1415, comma 2).

Dalla posizione di "estraneità" dell'Amministrazione all'accordo simulatorio discenderebbero, in questa prospettiva, anche la legittimità del prelievo sull'atto simulato, di cui le parti non potrebbero opporre all'Amministrazione finanziaria l'inefficacia nei propri reciproci rapporti, nonché la facoltà di accertare, nell'ambito dell'attività di liquidazione dell'imposta, l'esistenza di eventuali accordi dissimulati in relazione quali formulare un'ulteriore e più gravosa pretesa impositiva<sup>50</sup>. Il tutto, peraltro, senza la necessità di avviare un pregiudiziale giudizio di simulazione in sede civile, considerata la presunzione di legittimità dell'atto amministrativo d'imposizione<sup>51</sup>.

Al di là di tali ricostruzioni, la maggior parte della dottrina, e con essa la giurisprudenza, fondano, come anticipato, la legittima tassazione dell'atto simulato invocando per esso l'applicabilità dell'art. 38 del T.U. n. 131/1986<sup>52</sup>. Il regime fiscale dell'atto simulato viene così equiparato al regime previsto per l'atto invalido. La restituzione dell'imposta, una volta

---

<sup>49</sup> Per questa ricostruzione cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 47 ss. L'Autore come abbiamo visto, richiama, M.S. GIANNINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., 79-80.

<sup>50</sup> Secondo l'Autore, in buona sostanza «il principio di interpretazione testuale» verrebbe «in considerazione, ai fini della legge di registro, secondo una direzione operativa inversa a quella identificata dalla dottrina tradizionale. Esso non tutela il contribuente contro l'interpretazione extratestuale dell'atto, ma stabilisce la legittimità della percezione del tributo in base all'identificazione della natura dell'atto compiuta esclusivamente sulla base della dichiarazione» (così F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 52).

<sup>51</sup> In tal senso si veda sempre F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 50.

<sup>52</sup> In tal senso cfr. S. DOLIA, *Simulazione (diritto tributario)*, cit., 3; nello stesso anche G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 82.



accertata, in sede civile, la simulazione, sarebbe, peraltro, da escludere, trattandosi qui di nullità certamente imputabile alle parti, il che, come noto, nel sistema dell'art. 38 del richiamato Testo Unico, inibisce la possibilità di chiedere il rimborso<sup>53</sup>. L'equiparazione del regime fiscale dell'atto simulato a quello previsto per l'atto nullo implicherebbe, inoltre, nella sistematica del D.P.R. n. 131/1986, il superamento della "aberrante"<sup>54</sup> tesi dell'imposta di "retrocessione", tenuto conto che l'art. 8, lett. e), della tariffa, parte I, allegata al predetto decreto, prevede oggi la tassazione in misura fissa per le sentenze che dichiarano la nullità, pronunciano l'annullamento o la risoluzione di un atto<sup>55</sup>.

Le ricostruzioni prospettate, soprattutto ove accostano il regime fiscale degli atti simulati a quello previsto per gli atti invalidi non sembrano, tuttavia, cogliere la reale essenza del fenomeno simulatorio e le conseguenze che da esso dovrebbero discendere sul piano tributario. In quest'ottica, l'analisi che precede dovrebbe aver già messo in luce la profonda differenza che sussiste tra il fenomeno simulatorio ed il giudizio di invalidità. Come più volte evidenziato, l'invalidità consegue ad un giudizio di compatibilità tra la regola di condotta espressa dall'atto di autonomia privata e le regole di circolazione della ricchezza predisposte dall'ordinamento<sup>56</sup>. In questa prospettiva l'efficacia che, sul piano tributario, è riconosciuta all'atto nullo è stata giustificata considerando l'alterità degli interessi in dipendenza dei quali l'ordinamento formula una previsione di invalidità rispetto agli interessi che si esprimono nel diritto tributario. La nullità dell'atto, in buona sostanza, non pregiudica la sua potenzialità a porsi quale espressione di forza economica rilevante per la tassazione<sup>57</sup>.

Diverso è il caso del negozio simulato che, alla luce della ricostruzione poc'anzi prospettata, non sembra esprimere analoga forza economica. L'assetto di interessi in base al quale le parti del fenomeno simulatorio intendono regolare i propri reciproci interessi non risulta, infatti, dal nego-

---

<sup>53</sup> In tal senso cfr. Cass., 13 dicembre 2001, n. 15733, in banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>54</sup> Così la definisce A. FEDELE, *Nullità di atti e contratti ed integrazione della fattispecie imponente*, cit., 280.

<sup>55</sup> In tal senso cfr. ancora S. DOLIA, *Simulazione (diritto tributario)*, cit., 2.

<sup>56</sup> Sulla nullità come giudizio di disvalore che colpisce la regola negoziale cfr. G. B. FERRI, *Appunti sull'invalidità del contratto (dal codice civile del 1865 al codice civile del 1942)*, cit., 371; sull'annullabilità come rimedio predisposto per la violazione di norme poste nell'interesse del singolo cfr. R. TOMMASINI, *Annulabilità e annullamento*, cit., *passim*.

<sup>57</sup> Ciò perché, come abbiamo visto, la "liceità" non rappresenta un requisito della capacità contributiva accanto all'effettività ed all'attualità. In tal senso A. SALVATI, *I proventi illeciti e la disciplina positiva comunitaria ed interna*, cit., 1108; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 56.

zio simulato, ma dall'accordo simulatorio. Ciò perché la regola contenuta nel negozio simulato è destinata ad operare soltanto nei confronti dei terzi, proprio per mascherare il reale assetto di interessi con cui le parti intendono regolare i propri reciproci rapporti.

Tutto ciò non può, evidentemente, essere ignorato nella prospettiva del diritto tributario. Se, in altri termini, la regola contenuta nel negozio simulato non può reputarsi espressione di ricchezza, essa non sembra poter assumere rilevanza nella dimensione sostanziale del rapporto giuridico d'imposta. In quest'ottica, l'equiparazione tra regime fiscale dell'atto invalido e trattamento tributario dell'atto simulato sembra rivelarsi soluzione inadeguata e meritevole di un ripensamento fondato, appunto, sulla diversa finalità che caratterizza il giudizio di invalidità rispetto al fenomeno simulatorio. L'irrilevanza dell'invalidità negoziale, predicata dall'art. 38 del T.U. n. 131/1986 non, può, in altre parole, fondare la tassazione dell'atto simulato.

Diversamente dall'atto invalido, l'atto simulato, non esprimendo forza economia, non dovrebbe allora reputarsi sottoposto all'obbligo di registrazione. Ciò si rivela, in realtà, coerente con la regola posta dall'art. 38 del richiamato Testo Unico, nell'ambito della quale mancano espressi riferimenti al fenomeno simulatorio. Una volta superata, già sul piano del diritto civile, l'equiparazione dell'atto simulato all'atto nullo non si vede per quale ragione la regola dettata per gli atti invalidi dovrebbe continuare ad applicarsi anche agli atti simulati.

Il contratto simulato, diversamente dal negozio nullo, non è suscettibile di esprimere alcuna manifestazione di capacità contributiva, a prescindere dall'eventuale accertamento giudiziale della simulazione<sup>58</sup>. Conseguentemente nessun rilievo, sul piano fiscale, sembra potersi attribuire alla sentenza che accerti la simulazione in sede civile, la cui pronuncia non pare qui potersi porre quale requisito necessario per la formulazione di eventuali richieste di rimborso in relazione all'imposta di registro versata sull'atto simulato<sup>59</sup>. Si tratta, evidentemente, una conclusione radicalmente diversa da quella cui si è pervenuti in sede di esame dei riflessi fiscali

---

<sup>58</sup> Sull'irrilevanza dell'accertamento giudiziale della simulazione cfr. A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 408, per il quale «la circostanza che la simulazione non sia stata giudizialmente accertata non muta la condizione in cui il contratto si trova».

<sup>59</sup> Richieste di rimborso che, peraltro, nella prospettiva di chi accumuna il trattamento fiscale dell'atto simulato al trattamento dell'atto invalido, sarebbero precluse dal fatto che qui si tratterebbe di una nullità "imputabile alle parti". Così, come abbiamo visto si esprime la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass., 13 dicembre 2001, n. 15733).

dell'invalidità negoziale, che pare però giustificarsi alla luce della differente natura dei due fenomeni.

Il contratto invalido, per tutte le considerazioni già svolte, è suscettibile di esprimere una manifestazione di forza economica ed è, come tale, rilevante nella dimensione del prelievo. L'inefficacia che, in forme diverse, investe il contratto nullo non si riflette, pertanto, anche sul piano tributario, stante l'alterità degli interessi in funzione dei quali sono poste previsioni di invalidità rispetto agli interessi che si esprimono nella dimensione della fiscalità. A tali conclusioni, come abbiamo visto, si giunge nell'ambito dell'imposta di registro, ma anche, sia pure in via interpretativa, nell'ambito di altre fattispecie di prelievo<sup>60</sup>.

All'accertamento dell'invalidità sul piano del diritto civile può seguire, tuttavia, la rimozione degli effetti dell'atto, attraverso, ad esempio, il sistema delle ripetizioni, mediante il quale si consente il ripristino della situazione antecedente all'esecuzione dell'atto invalido<sup>61</sup>. In questo senso, pur restando, l'invalidità dell'atto, irrilevante ai fini tributari, la norma impositiva può (e deve) prevedere meccanismi che permettano di attribuire rilevanza all'avvenuto accertamento dell'invalidità, ovvero al ripristino della situazione antecedente l'esecuzione dell'atto invalido<sup>62</sup>. Naturalmente, il funzionamento di tali meccanismi di ripristino dipende, essenzialmente, dalla natura del prelievo preso in considerazione<sup>63</sup>.

Nell'imposta di registro l'accertamento dell'invalidità non incide sul

---

<sup>60</sup> In tal senso si veda, in materia di imposte sui redditi, il più volte richiamato art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993 (su cui si richiamano i tanti P. BORIA, *La tassazione delle attività illecite*, cit., 507 ss.; E. DELLA VALLE, *Ancora in tema di imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite*, cit., 637 ss), nonché, in materia di IVA, la giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di attività illecite CGCE 29 giugno 1999, Causa C-158/98 *Coffeshop Siberie*; CGCE 5 luglio 1988, Causa C-269/86, *Mol*; CGCE, 5 luglio 1988, Causa C-289/86, *Happy Family*. Sul punto cfr. P. CENTORE, *Iva europea. Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, 91 ss).

<sup>61</sup> Sulle quali si rinvia nuovamente a U. BRECCIA, *La ripetizione d'indebito*, cit., *passim*.; E. MOSCATI, *Indebito (pagamento e ripetizione dell')*, cit., 83 ss.

<sup>62</sup> Sotto tale profilo si è già avuto modo di segnalare la difficile compatibilità con i principi costituzionali della regola prevista in materia di atti nulli dall'art. 38 del T.U. n. 131/1986, laddove limita la possibilità del rimborso all'ipotesi di invalidità "imputabile" alle parti. In passato, sebbene con riferimento all'INVIM (cui la norma era applicabile in virtù del rinvio operato dall'art. 31, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643), di tale regola era stata prospettata l'illegittimità costituzionale (cfr. Comm. trib. Reg. Milano, Sez. XVI, Ord. 10 giugno 1998, cit, ed il relativo commento di E. MARELLO, *L'Invim in caso di atto nullo: questioni costituzionali*). Il giudice delle leggi ha tuttavia ravvisato la manifesta inammissibilità della questione (Corte Cost., Ord. 8 giugno 2000, n. 181).

<sup>63</sup> In termini parzialmente contrari sembra esprimersi, invece, S. DOLIA, *Simulazione (diritto tributario)*, cit., 2-3.

presupposto dell'imposta, ma consente il riconoscimento di un autonomo diritto al rimborso dell'imposta a suo tempo liquidata sull'atto invalido<sup>64</sup>. Tale meccanismo si rivela coerente con la natura del prelievo quale "imposta d'atto", destinato (come più volte posto in evidenza) a colpire una manifestazione di ricchezza che si esprime attraverso l'adozione di un determinato atto giuridico, in funzione dei suoi effetti. Nelle imposte periodiche, invece, l'accertamento dell'invalidità negoziale può operare attraverso meccanismi di tipo differente. Considerato, ad esempio, che la disciplina del presupposto delle imposte sui redditi seleziona gli effetti degli atti di autonomia privata rilevanti ai fini del prelievo, la disciplina fiscale, per attribuire rilevanza all'avvenuto accertamento dell'invalidità, richiede, in molti casi, il compimento di atti di ripristino della situazione antecedente. Ciò che qui assume rilevanza, in altri termini, non è tanto il mero accertamento dell'invalidità, quanto la restituzione delle somme corrisposte (nei redditi tassati per cassa) o l'accertamento dell'indebito (nei redditi imputati per competenza)<sup>65</sup>.

Nella diversa prospettiva della simulazione, l'accertamento della natura simulata del negozio non sembra, invece, assumere rilievo sul piano fiscale. L'assetto di interessi che corrisponde alla dichiarazione contenuta nell'intesa simulata, infatti, non corrisponde sin dall'origine all'assetto di interessi che regola i rapporti tra le parti, sicché ad esso non sembra potersi ricondurre alcuna forza economica a prescindere dall'avvenuto accertamento della simulazione. Ne deriva che tale accertamento dovrebbe rivelarsi irrilevante ai fini fiscali, con significative implicazioni anche per la disciplina applicabile alla richiesta di rimborso dell'imposta eventualmente versata dalle parti sull'atto simulato. In tali casi, infatti, il termine per la presentazione dell'istanza, individuato, dall'art. 77 del T.U. n. 131/1986<sup>66</sup>, in tre anni dall'avvenuto accertamento o se, successivo, dal momento in cui è sorto il diritto alla restituzione, non dovrebbe decorrere dalla pronuncia che accerta la natura simulata dell'atto, ma, più correttamente, dal

---

<sup>64</sup> Così, tradizionalmente, si è espressa anche la giurisprudenza (da ultimo, cfr. Cass., 31 marzo 2011, n. 7340, in banca dati *Le leggi d'Italia*).

<sup>65</sup> In concreto ciò avviene, come già illustrato, attraverso il meccanismo previsto dall'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR (su cui si veda F. CROVATO, *La restituzione dei redditi già sottoposti a tassazione*, cit., 41), per i redditi tassati per cassa, ovvero attraverso il meccanismo delle sopravvenienze attive "proprie" (art. 88, comma 1, del TUIR), e passive (art. 101, comma 4, del medesimo Testo Unico), per i redditi tassati per competenza. Sul punto si veda anche A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 231 ss.

<sup>66</sup> Su cui cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 420.

versamento dell'imposta<sup>67</sup>.

D'altra parte, la legittimità del prelievo sull'atto simulato non sembra potersi affermare neppure estendendo ai rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria le norme dettate dal codice civile in materia di simulazione. Si è visto, infatti, come, secondo un'autorevole ricostruzione, la legittimità del prelievo sull'atto simulato discenderebbe proprio dall'"*estraneità*" del Fisco all'accordo simulatorio, da cui ne deriverebbe l'inopponibilità ai sensi dell'art. 1415, comma 1, del cod. civ., e la conseguente legittimità del prelievo sull'atto simulato<sup>68</sup>.

Già si è avuto modo di osservare, tuttavia, che la posizione di "*estraneità*" dell'Amministrazione finanziaria rispetto alla regola contenuta nell'atto di autonomia privata non sembra incidere sulla configurazione del rapporto giuridico d'imposta. L'obbligazione tributaria sorge, infatti, al verificarsi del fatto imponibile descritto nella fattispecie, sicché, ove si escluda la possibilità di identificare nel negozio simulato un "*fatto imponibile*", ciò sembra impedire la stessa emersione della obbligazione d'imposta<sup>69</sup>. In questa prospettiva, se non sussiste l'obbligazione tributaria, il diritto di credito dell'Amministrazione non può reputarsi pregiudicato dalla simulazione, essendo, anch'esso inesistente<sup>70</sup>.

In quest'ottica sembra, inoltre doversi, con tutta evidenza, ammettere

---

<sup>67</sup> Nella stessa prospettiva, va ad esempio segnalato che secondo Cass., Sez. trib., 8 ottobre 2010, n. 20863, in banca dati *Le leggi d'Italia*, il termine per la ripetizione di somme indebitamente corrisposte a seguito di dichiarazione di incostituzionalità della norma impositiva decorre dalla data del pagamento e non dalla data della sentenza dichiarativa dell'illegittimità costituzionale.

<sup>68</sup> Per questa ricostruzione, come abbiamo visto, cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, cit., 47 ss.

<sup>69</sup> Tale ricostruzione si ricollega all'impostazione teorica proposta dalla cd. "teoria dichiarativa" (su cui G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 33). A tale impostazione teorica si è, come noto, contrapposta la cd. "teoria costitutiva", che attribuiva funzione preminente all'intervento amministrativo, collegando l'effetto obbligatorio all'esercizio del potere impositivo da parte della pubblica amministrazione, in funzione appunto "costitutiva" dell'obbligazione tributaria (su cui si veda soprattutto E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969). Dal confronto tra le due posizioni è poi sorta una terza impostazione che ha posto l'accento sulla dimensione procedimentale del prelievo quale momento di collegamento tra le diverse posizioni soggettive coinvolte nella dinamica attuativa del tributo (su cui soprattutto G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 156 ss.; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 172 ss.; più di recente A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 189 ss.).

<sup>70</sup> La posizione di "*estraneità*" dell'Amministrazione all'accordo simulatorio sembra, pertanto, poter rilevare esclusivamente nella fase attuativa del rapporto d'imposta, ove non paiono esservi dubbi sulla possibilità che essa invochi l'applicazione delle norme dettate dal codice civile a tutela dei creditori nell'ambito del fenomeno simulatorio (Sulle quali si rinvia a A. ORESTANO, *Commento all'art. 1416*, cit., 467 ss.).

la facoltà per l'Amministrazione di ricercare, nell'esercizio della propria attività di accertamento, l'assetto di interessi mascherato dal contratto simulato, e di ricondurlo a tassazione ove esso si esprima in un accordo dissimulato. Non sembrano potersi condividere, al riguardo, limitazioni in tal senso derivanti da una, forse ormai superata, interpretazione della locuzione "imposta d'atto". Secondo un'accreditata lettura, infatti, l'imposta di registro, proprio in quanto "imposta d'atto" colpirebbe l'atto in funzione dei suoi effetti "potenziali", sicché, nell'ambito della propria attività di liquidazione, l'Amministrazione non potrebbe ricostruirne il significato valorizzando elementi di tipo extratestuale, come pure accertarne la natura simulata<sup>71</sup>. Simili facoltà esulerebbero dall'attività di interpretazione degli atti prevista dall'art. 20 del Testo Unico.

Una simile impostazione sembra, tuttavia, tradire una eccessiva rigidità che non pare oggi compatibile con l'esigenza di assicurare una tassazione coerente con la forza economia che si esprime attraverso l'adozione di determinati atti giuridici. Già da tempo, d'altra parte, la giurisprudenza pare aver ammesso l'accertamento della simulazione nell'ambito dell'attività di interpretazione degli atti soggetti all'obbligo di registrazione, senza la necessità che di instaurare un previo giudizio in sede civile<sup>72</sup>. Tali conclusioni parrebbero, peraltro, oggi rafforzate anche dalla facoltà, prevista dal più volte ricordato art. 2, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992, per il giudice tributario di risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la soluzione della controversia a lui devoluta, ad eccezione delle questioni in materia di falso, stato e capacità delle persone.

L'irrelevanza fiscale dell'atto simulato, che si è con difficoltà giunti ad affermare nell'ambito dell'imposta di registro, sembra, poi, doversi estendere anche alle altre fattispecie d'imposta. Nelle imposte sui redditi, ad esempio, il fenomeno simulatorio è stato tradizionalmente inquadrato nell'ambito della patologia fiscale<sup>73</sup>, e non sembra essersi mai dubitato del-

---

<sup>71</sup> In tal senso, come abbiamo visto, si era espresso A. BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro*, cit., 175.

<sup>72</sup> In tal senso Cass., Sez. I, 14 marzo 1984, n. 4097, in *Rass. Trib.*, 1984, II, 655 ss., con nota di P. FILIPPI, *Limiti alle interpretazioni degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*; più di recente si veda Cass., Sez. trib., 5 agosto 2002, n. 11676, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 220 ss., con nota di E. MANZON, *Accertamento tributario e poteri delle commissioni: alcune osservazioni sulla giurisprudenza della cassazione*; Sul tema cfr. G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 294; G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 81-82.

<sup>73</sup> Così si esprime anche A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 70. Sul tema, più in generale, F.M. GIULIANI, *La simulazione dal diritto civile all'imposizione sui redditi*, Padova, 2009.

la possibilità dell'Amministrazione di superare le intese simulatorio per garantire una tassazione coerente con la reale forza economica. Anche in questo caso, naturalmente, un approccio rigoroso e garantista implica la necessità di riconoscere al contribuente la facoltà di invocare la simulazione negoziale per paralizzare eventuali pretese fiscali fondate sulla valorizzazione di intese apparenti<sup>74</sup>.

Il problema della simulazione, in tale prospettiva, finisce per trasferirsi dalla dimensione sostanziale alla dimensione attuativa del rapporto d'imposta, risolvendosi in una questione di "attendibilità" delle fonti di prova impiegate dall'Amministrazione (o dal contribuente) per dimostrare la natura "simulata" di un determinato componente economico nonché l'eventuale accordo "dissimulato" da esso celato<sup>75</sup>. Si tratta di una questione certamente di grande interesse ma che sembra esulare da un'analisi qui compiuta, diretta ad indagare il fenomeno nella sola dimensione sostanziale.

Alla categoria concettuale qui in esame va, infine, ricondotto il preoccupante fenomeno delle frodi IVA, il cui schema operativo tradisce l'evidente ricorso a condotte di tipo simulatorio<sup>76</sup>. In questi casi, come noto, l'evasione dell'imposta si realizza attraverso l'interposizione, nella catena di cessioni di beni che precedono lo stadio di immissione nel consumo finale, di un soggetto "inesistente" che acquista un bene da un fornitore stabilito in un altro paese dell'Unione Europea e lo rivende ad un soggetto residente, omettendo, tuttavia, di corrispondere il dovuto sia sull'operazione passiva, in relazione alla quale egli sarebbe debitore d'imposta in ragione dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (cd. *reverse charge*), sia sull'operazione attiva. Il cessionario, per effetto di tale meccanismo, finisce per esercitare il diritto alla detrazione di un'imposta che non è mai stata versata all'Erario<sup>77</sup>.

In questi casi, la giurisprudenza comunitaria, ai cui principi si è inevi-

---

<sup>74</sup> In tal senso A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, cit., 1103.

<sup>75</sup> La giurisprudenza di legittimità ha in tal senso ammesso la possibilità di valorizzare la natura simulata di un acquisto per superare la ricostruzione del reddito del contribuente fondata sul metodo di accertamento "sintetico" (in tal senso cfr. Cass., Sez. trib., 17 marzo 2006, n. 5991, in banca dati *Le leggi d'Italia*). In materia di accertamento sintetico si veda, più in generale, G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, cit., *passim*.

<sup>76</sup> Al riguardo cfr. M. GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013.

<sup>77</sup> Per la descrizione di tale meccanismo si rinvia a G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 556.

tabilmente adeguata la giurisprudenza nazionale, collega il riconoscimento del diritto alla detrazione per il cessionario alla dimostrata mancanza di consapevolezza di aver partecipato ad un meccanismo di tipo fraudolento<sup>78</sup>. Il disconoscimento del diritto alla detrazione, in presenza di operazioni in cui il fornitore della merce non corrisponde al soggetto che a emesso la fattura, non implica però, in questa prospettiva, il venir meno dell'obbligo di corrispondere l'imposta dovuta in capo al cedente, il che comporta, con una certa frequenza, che il diniego del diritto alla detrazione non sia necessariamente collegato ad un inadempimento dell'obbligazione tributaria da parte di quest'ultimo<sup>79</sup>.

Non è mancato, allora, chi ha segnalato la difficile compatibilità con il principio di neutralità dell'imposta di una simile impostazione, proponendo l'adozione di rimedi diversi, fondati sull'introduzione di forme di responsabilità solidale in capo al cessionario per l'imposta dovuta dal cedente piuttosto che sul disconoscimento del suo diritto alla detrazione<sup>80</sup>. Più in generale, si è detto che la radicalità delle conclusioni cui perviene la giurisprudenza potrebbe essere il risultato di un inappropriato inquadramento della fattispecie sul piano civilistico, che deriverebbe dal fuorviante riferimento formulato, nell'ambito dall'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000, alla categoria dell'"inesistenza"<sup>81</sup>.

Il tema, certamente di grande interesse, meriterebbe senza dubbio una trattazione più approfondita, che tuttavia, anche in questo caso, esulerebbe dalle finalità della presente analisi. Le perplessità cui si è ora fatto cen-

---

<sup>78</sup> In tal senso, tra le tante, CGCE, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel e Recolta Recycling*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 837 ss.; CGCE, 21 febbraio 2008, causa C-271/06, *Netto Supermarket*. Per un approfondimento F. AMATUCCI, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario iva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2010, 11 ss.

<sup>79</sup> Ciò in virtù dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, che riproduce il contenuto dell'art. 203 della direttiva n. 2006/112/CE, a mente del quale «L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura». In tal senso si è da sempre espressa la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass., Sez. trib., 29 maggio 2001, n. 7289, in *Corr. trib.*, 2794; Cass., 11 gennaio 2006, n. 309, in *Rass. trib.*, 2006, 631, con nota di F. ARDITO, *Emissione di fatture per operazioni inesistenti ed imposta sul valore aggiunto*; Cass., 11 maggio 2009, n. 10680, in banca dati *fisconline*). Sul punto si vedano le considerazioni di A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, 220-221.

<sup>80</sup> È questa la prospettiva proposta da A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, cit., 52, che propone, in quest'ottica, l'estensione di un meccanismo analogo a quello previsto dall'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972 (disciplinante alcune ipotesi di responsabilità solidale al pagamento dell'imposta tra cedente e cessionario). In tal modo, secondo l'Autore, si garantirebbe la percezione dell'imposta, senza l'irrogazione di ulteriori sanzioni in capo al cessionario.

<sup>81</sup> In tal senso si vedano le considerazioni di M. GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, cit., 81 ss.



no sembrano, tuttavia, rivelarsi più che meritevoli di condivisione, soprattutto ove si consideri che, come ora vedremo, il trattamento riservato, in materia di IVA, al fenomeno dell'interposizione parrebbe sovrapporsi ai criteri con i quali il legislatore fiscale sembrerebbe aver tentato di impostare e risolvere il medesimo fenomeno nel contesto del prelievo reddituale.

4. *L'interposizione fittizia nella dimensione sostanziale del rapporto d'imposta* - L'interposizione personale è un tema che è stato tradizionalmente inquadrato nell'ambito del fenomeno simulatorio. In questo caso, l'intesa simulatoria investe il profilo soggettivo del rapporto, di modo che gli effetti di esso sono destinati a prodursi nei confronti di un soggetto diverso da colui che appare essere parte del contratto<sup>82</sup>. Gli effetti del contratto apparentemente stipulato tra l'interposto ed il terzo si producono, infatti, direttamente nella sfera giuridica dell'interponente, senza, peraltro, che vi sia la necessità di ulteriori atti di trasferimento dell'attività dell'interposto all'interponente<sup>83</sup>. Il conseguimento di questo risultato presuppone, secondo la prevalente giurisprudenza, la partecipazione all'accordo simulatorio di tutti i soggetti che intervengono nello schema descritto, ossia, l'interponente, l'interposto ed il terzo<sup>84</sup>.

Si parla, in questo caso, di "*interposizione fittizia*", essenzialmente per distinguere il meccanismo ora descritto dal diverso fenomeno definito "*interposizione reale*". Qui gli effetti del contratto non si producono direttamente nei confronti del terzo e dell'interponente, essendo a tal fine necessario un ulteriore atto di ritrasferimento<sup>85</sup>. Con tutta evidenza, l'interposizione reale non presuppone, inoltre, l'esistenza di un accordo trilaterale tra interponente, interposto e terzo contraente<sup>86</sup>.

La distinzione, piuttosto chiara sul piano concettuale, rischia tuttavia di rivelarsi in concreto assai meno agevole. Vi sono, infatti, espressioni di

---

<sup>82</sup> In tal senso cfr. U. CARNEVALI, *La simulazione*, cit., 656; A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 423.

<sup>83</sup> In questi termini si esprimeva anche F. FERRARA, *Della simulazione dei negozi giuridici*, cit., 238 ss.

<sup>84</sup> Così tra le tante Cass., 13 aprile 2007, n. 8843, in *Contratti*, 2008, 360, con nota di D. MAFFEL, *L'interposizione fittizia tra simulazione relativa e rappresentanza diretta*; Cass., 18 agosto 2008 2011, n. 17389, in *Giust. civ. mass.*, 2011, 1177.

<sup>85</sup> Tipico esempio di interposizione reale è il contratto di mandato senza rappresentanza (in tal senso cfr. U. MAJELLO, *I contratti di intermediazione*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, cit., 847.

<sup>86</sup> In tal senso si vedano Cass., 6 maggio 2005, n. 9402, in *Foro it.*, 2006, I, 2167; Cass., 14 marzo 2006, n. 5457, in *Impresa*, 2006, 1355. Sul punto cfr. A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 431.

autonomia negoziale nell'ambito delle quali è difficile tratteggiare un netto confine tra interposizione fittizia ed interposizione reale. Si pensi, ad esempio, alla categoria dei negozi fiduciari, frequentemente impiegati, almeno nello schema classico, con l'intento di creare situazioni di titolarità apparente di beni e diritti al fine di celarne l'effettiva appartenenza. Sebbene il fenomeno fiduciario sia stato tradizionalmente inquadrato nell'ambito dell'interposizione reale, nei casi in cui il terzo contraente sia a conoscenza del *pactum fiduciae* può esserne difficile, in concreto, la distinzione dalle ipotesi di interposizione fittizia, considerate le analogie che, sul piano funzionale sembrerebbero caratterizzare i due schemi negoziali<sup>87</sup>.

D'altro canto, il corretto inquadramento giuridico dell'accordo non può reputarsi questione di interesse meramente teorico o definitorio, ma influisce in misura notevole sulla dimensione della tutela offerta all'interponente. Nel caso di interposizione fittizia, l'adempimento degli obblighi dell'interposto sembra, infatti, in ogni caso assistito da rimedi di tipo reale, mentre, nell'ipotesi opposta, all'interponente sembra residuare esclusivamente il rimedio risarcitorio laddove il diritto acquistato per suo conto dall'interposto sia alienato in violazione dei reciproci accordi. In questo caso, infatti, l'acquisto del terzo finisce per essere tutelato non soltanto in presenza della buona fede<sup>88</sup>.

Le difficoltà che suscita, sul piano concreto, l'inquadramento del fenomeno sono alla anche base delle incertezze che, sotto il profilo ricostruttivo, ne hanno caratterizzato la regolamentazione tributaria. Qui come noto, gli effetti dell'interposizione sono espressamente regolati nell'ambito della disciplina di attuazione delle imposte sui redditi, ove l'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 dispone che «*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*»<sup>89</sup>.

---

<sup>87</sup> In tal senso si vedano le considerazioni di U. MORELLO, *Fiducia e negozio fiduciario: dalla "riservatezza" alla "trasparenza"*, in AA.VV., *I trust in Italia oggi*, a cura di I. Beneventi, Milano, 1996, 82 ss. In precedenza cfr. S. PUGLIATTI, *La simulazione dei negozi unilaterali*, cit., 560 ss., il quale proponeva di elaborare una teoria dell'interposizione che potesse «abbracciare l'interposizione reale e quella fittizia, accostandola al negozio fiduciario». In tal senso si veda anche lo studio di L. CAMPAGNA, *Il problema dell'interposizione di persona*, Milano, 1962, 150 ss.

<sup>88</sup> In tal senso cfr. F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, cit., 957; Sul punto sia nuovamente consentito il rinvio al G. GIUSTI, *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, cit., 389.

<sup>89</sup> Su tale disposizione, introdotta ad opera dell'art. 30 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, conv. in legge 27 aprile 1989, n. 154, cfr. F. PAPARELLA, *Possesso di redditi e interposizione*

Considerata la sua collocazione, alla norma è stata tradizionalmente riconosciuta valenza "procedimentale", tanto che l'individuazione del suo ambito di applicazione è stato da sempre condizionato alla corretta delimitazione dell'elemento soggettivo del presupposto<sup>90</sup>. Da questo punto di vista, poiché la definizione dell'elemento soggettivo del presupposto (compendiata nell'espressione "possesso" del reddito) è stata prevalentemente legata al concetto di titolarità "giuridica" della fonte reddituale<sup>91</sup>, la dottrina prevalente è giunta a circoscrivere l'applicazione dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 ai soli casi di interposizione fittizia<sup>92</sup>. Del tutto minoritarie sembrano, infatti, essere state le ricostruzioni che, nell'ottica di un diverso inquadramento della nozione di "possesso", hanno ritenuto potersi estendere la regola dettata dalla norma ora richiamata anche all'interposizione di tipo reale<sup>93</sup>.

Pertanto, la funzione della disposizione, nell'economia della disciplina attuativa del prelievo, è stata ravvisata nella possibilità di procedere all'accertamento dell'interposizione direttamente in sede di controllo am-

---

fittizia, cit., 287 ss.; P.M. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta. Il problema della "titolarità ingannevole" di redditi*, cit., 359 ss. Successivamente, peraltro, il legislatore, con l'art. 7, comma 3, del D.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, per superare i problemi di possibile doppia imposizione causati dalla norma, ha introdotto un ulteriore comma 4 all'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973 ove si prevede che le persone interposte che dimostrino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati ad altro contribuente possono chiederne il rimborso, specificandosi, altresì, che l'Amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento nei confronti dell'interponente è divenuto definitivo.

<sup>90</sup> In tal senso cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 207.

<sup>91</sup> In tal senso, come già osservato, G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, cit., 59; ID., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Profili generali*, cit., 57. Nel senso della valorizzazione, ai fini dell'individuazione della nozione di possesso di reddito, della titolarità della fonte si vedano anche A. FEDELE, *"Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo"*, cit., 2613; M. MICCINESI, *L'imposizione dei redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., 87 ss.; F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, cit., 1763; F. PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, cit., 157.

<sup>92</sup> In tal senso cfr. F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, cit., 1769; nella stessa direzione anche C. MAGNANI, *Interposizione fittizia e imputazione del reddito*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1990, II, 1247; F. PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, cit., 290 ss.; ID., *Trusts ed interposizione fittizia di persona nella disciplina delle imposte dirette, in il fisco*, 1996, 112.

<sup>93</sup> Al riguardo cfr. M. NUSSI, *L'imputazione del reddito tra soggetto interposto ed effettivo possessore: profili procedurali*, in *Rass. trib.*, 1998, 733 ss., per il quale il possesso andrebbe individuato non solo in presenza di un collegamento diretto con la fonte, ma anche in presenza di un collegamento indiretto, apprezzabile tuttavia in termini giuridici e non soltanto economici; A. LOVISOLO, *Possesso di reddito ed interposizione di persona*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 1689, che ne circoscrive l'applicazione alle ipotesi in cui l'acquisto dell'interposto sia reale ed effettivo, ma privo di una sua ragione economica.

ministrativo, così dispensando l'Amministrazione finanziaria dall'esercizio dell'azione ordinaria di simulazione in sede civile. In quest'ottica, la previsione in commento potrebbe oggi addirittura ritenersi superata dal più volte richiamato art. 2, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992, che, come ricordato, consente al giudice tributario di risolvere in via incidentale le questioni da cui dipende la risoluzione della controversia fiscale<sup>94</sup>.

La giurisprudenza, dal canto suo, dopo aver, in un primo momento, aderito alla tesi della dottrina prevalente, circoscrivendo l'applicazione della norma ai casi di interposizione fittizia<sup>95</sup>, ha più di recente assunto un atteggiamento ambiguo. Accanto a pronunce che hanno confermato l'applicazione della norma ai soli casi di interposizione fittizia<sup>96</sup>, va, infatti, segnalata la presenza di statuizioni che, valorizzandone una lettura antielusiva, ne hanno esteso l'applicazione anche ai casi di interposizione reale<sup>97</sup>. Un più attento esame della casistica nell'ambito della quale la Suprema Corte è giunta a confermare l'applicazione dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, rivela, in realtà, di come, al di là delle declamazioni di principio, le fattispecie esaminate avrebbero, forse, potuto essere inquadrate nell'ambito dell'interposizione fittizia, senza la necessità di scomodare una, con tutta probabilità inappropriata, funzione antielusiva della norma in commento.

La Suprema Corte ha, ad esempio, di recente esteso l'applicazione dell'art. 37, comma 3, ad un'ipotesi di cessione di terreno edificabile preceduta da una donazione tra padre e figlio che aveva consentito la rivalutazione del valore fiscalmente riconosciuto del terreno sino ad un importo pari a quello poi incassato per effetto della cessione, sterilizzando così la

---

<sup>94</sup> In questo senso, se ben si intende, anche A. LOVISOLO, *Il contrasto all'interposizione "gestoria" nelle operazioni effettive e reali, ma prive di valide ragioni economiche*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 869 ss.

<sup>95</sup> Si veda Cass., 3 aprile 2000, n. 3979, in *Rass. trib.*, 2000, 917 ss., con note adesive di F. PAPARELLA, *Punti fermi della Cassazione sull'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973* (ivi, 1273 ss.) e di P. PICCONE FERRAROTTI, *Sull'applicabilità dell'art. 37, comma 3, al cosiddetto dividend washing* (ivi, 933 ss.). L'Amministrazione finanziaria, seguendo le indicazioni della relazione del SECIT del 6 ottobre 1993 in tema di usufrutto su azioni (in *Rass. trib.*, 1994, 211), aveva avviato un'intesa attività di accertamento nei confronti dei soggetti che avevano perfezionato operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping* (su cui si veda *supra* Cap. I, § 3), proprio invocando l'applicazione dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 ai casi di interposizione reale.

<sup>96</sup> In tal senso Cass., Sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8671, in banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>97</sup> Così invece, Cass., Sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12788, in banca dati *Le leggi d'Italia*; più di recente anche Cass., Sez. trib., 15 novembre 2013, n. 25671, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 301 ss., con commento di M. BEGHIN, *La strumentazione contrattuale inadeguata e l'accusa di interposizione fittizia sotto la deformante lente dell'abuso del diritto*.

plusvalenza che invece si sarebbe conseguita laddove il padre avesse proceduto direttamente all'alienazione del cespite. L'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, aveva così invocato l'interposizione del figlio, rilevando che le trattative per la cessione del terreno sarebbero state condotte direttamente dal padre. Il contribuente si era invece opposto all'accertamento evidenziando come non vi fosse prova del fatto che la somma incassata dal figlio fosse stata poi ritrasferita al padre<sup>98</sup>.

Ebbene, la conferma della pretesa tributaria è stata anche qui disposta invocando la funzione antielusiva dell'art. 37, comma 3, ed estendendone così l'applicazione ai casi di interposizione reale, al di là delle ipotesi di interposizione fittizia. La ricostruzione della vicenda, per come emerge dalla lettura della sentenza, sembrerebbe tuttavia escludere la possibilità di configurare un'ipotesi di interposizione reale, proprio per l'assenza di prova in ordine all'avvenuta restituzione al padre della somma incassata dal figlio. La necessità del ritrasferimento del diritto acquistato all'interponente rappresenta, infatti, una caratteristica essenziale dell'interposizione reale, laddove, nell'interposizione fittizia, gli effetti giuridici dell'attività svolta dall'interposto si producono direttamente in capo all'interponente<sup>99</sup>.

La restituzione delle somme all'interponente non avrebbe, inoltre, potuto assumersi quale elemento qualificante dell'interposizione fittizia potendo apprezzarsi, in questa prospettiva, soltanto quale ulteriore elemento di prova a sostegno della pretesa tributaria la cui fondatezza, in realtà, avrebbe forse potuto essere sostenuta insistendo sulla consapevolezza del terzo acquirente dell'originaria titolarità del terreno in capo al padre e sulla natura del vincolo familiare sussistente tra interponente ed interposto. Elementi questi forse sufficienti ad integrare il carattere di gravità, presunzione e concordanza richiesto dalla norma in commento per la valorizzazione di una prova di carattere presuntivo<sup>100</sup>.

Laddove, invece (come sembra in realtà più probabile) tali elementi non si fossero ritenuti sufficienti ad integrare una presunzione di tipo qualificato<sup>101</sup>, la pretesa fiscale avrebbe dovuto essere respinta, non potendosi

---

<sup>98</sup> È il caso esaminato da Cass., Sez. trib., 15 novembre 2013, n. 25671.

<sup>99</sup> In tal senso come abbiamo visto A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 423; in precedenza F. FERRARA, *Della simulazione dei negozi giuridici*, cit., 238 ss.

<sup>100</sup> Così come richiesto dall'art. 2729 del cod. civ. per le presunzioni semplici. Sul tema delle presunzioni nel diritto tributario valga nuovamente il rinvio a G. TINELLI, *Presunzioni (diritto tributario)*, cit., *passim*; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, cit., *passim*.

<sup>101</sup> In tal senso sembrerebbe M. BEGHIN, *La strumentazione contrattuale inadeguata e l'accusa di interposizione fittizia sotto la deformante lente dell'abuso del diritto*, cit. 301 ss.

comunque ravvisare, per le considerazioni anzidette, la ricorrenza di una ipotesi di interposizione di tipo reale. In realtà, ciò che sembra emergere, dall'esame del caso ora analizzato è forse che la distinzione tra interposizione reale ed interposizione fittizia, per come elaborata nell'esperienza del diritto civile, non si rivela propriamente adeguata a cogliere il fenomeno dell'interposizione nell'ambito del diritto tributario.

Nel diritto civile la distinzione tra le due forme di interposizione, che risponde alla necessità di selezionare differentemente i meccanismi di tutela delle parti coinvolte, sembra essere tutta incentrata sulla partecipazione del terzo all'accordo simulatorio esistente tra interponente ed interposto. Partecipazione che, come chiarito dalla giurisprudenza, non può esaurirsi nella mera consapevolezza di tale accordo ma richiede una qualche forma di adesione<sup>102</sup>.

Sul piano pratico, tuttavia, può rivelarsi compito difficile misurare l'effettivo livello di partecipazione del terzo all'accordo simulatorio onde stabilire da quale momento l'acquisita consapevolezza dello stesso si tramuti in adesione. Non si dimentichi, inoltre, che il fenomeno potrebbe, in linea teorica, coinvolgere ulteriori soggetti estranei all'accordo, nei confronti dei quali la tutela riconosciuta non sembrerebbe differenziarsi in funzione della natura fittizia o reale dell'interposizione. In questo senso, come detto, il confine tra interposizione fittizia e interposizione reale, nitido sul piano concettuale, rischia di sfumare sul piano concreto<sup>103</sup>.

Se così sembra essere, le categorie concettuali impiegate per la definizione del fenomeno nel diritto civile rischiano, forse, di rivelarsi inadeguate a coglierne l'essenza nel diritto tributario. Qui, come più volte evidenziato, non si tratta di individuare rimedi a fronte della violazione di regole di condotta, ma di ricondurre la ricchezza al soggetto che "effettivamente" la esprime<sup>104</sup>. Di conseguenza, l'essenza dell'interposizione "fittizia" nel diritto tributario parrebbe doversi piuttosto rintracciare nell'intensità del "ruolo" svolto dall'interposto rispetto all'attività compiuta nell'interesse

---

<sup>102</sup> Rileva in tal senso A. ORESTANO, *Commento all'art. 1414*, cit., 429, che «non è neppure sufficiente che il terzo sia soltanto a conoscenza dell'accordo simulatorio che intercorra tra l'interposto e l'interponente, dovendo egli condividere l'intento delle parti, così determinando il perfezionamento dell'accordo simulatorio in tempo anteriore, può anche aggiungersi, rispetto alla conclusione del contratto simulato».

<sup>103</sup> Di qui probabilmente il tentativo di elaborare una teoria unitaria del fenomeno, suggerito da S. PUGLIATTI, *La simulazione dei negozi unilaterali*, cit., 560 ss., e colto da L. CAMPAGNA, *Il problema dell'interposizione di persona*, cit., 150 ss

<sup>104</sup> Al riguardo si consenta nuovamente il rinvio a G. GIUSTI, *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, cit., 381.

dell'interponente. Laddove l'interposto sia un mero "schermo" dell'interponente, sostanzialmente privo di qualsiasi potere di gestione dei beni a lui intestati sembrerebbe difficile qualificarne il rapporto con l'interponente in termini di interposizione "reale", a prescindere dal grado di partecipazione del terzo all'accordo simulatorio<sup>105</sup>.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui l'atto istitutivo di un *trust* riservi al disponente un'ampia facoltà di ingerenza nella gestione del fondo compiuta dal *trustee*, nonché la possibilità di nominare nuovi beneficiari o, eventualmente, di revocare quelli già nominati, se del caso designando se stesso quale unico beneficiario. L'Amministrazione finanziaria ha, in questi casi, già avuto modo di chiarire l'inopponibilità, quanto meno ai fini tributari, della segregazione del patrimonio nel *trust* operata dal disponente, ravvisando, con tutta evidenza, un'ipotesi di interposizione "fittizia"<sup>106</sup>. In quest'ottica, anche l'inquadramento fiscale dello schema del negozio fiduciario, inteso nella sua accezione classica, rischia di suscitare non poche incertezze, soprattutto laddove ad esso si ricorra con il solo scopo di creare situazioni di titolarità apparente di beni o diritti al fine di celarne l'effettiva appartenenza<sup>107</sup>.

In tal senso, si è avuto modo di segnalare, in altra sede, come una più adeguata valorizzazione dello strumento della fiducia non possa che passare, anche nell'ambito del diritto tributario, per l'adozione di modelli diversi dal negozio fiduciario classico, che la dottrina ha individuato nello schema del "*contratto di affidamento fiduciario*"<sup>108</sup>. Qui la presenza di un

---

<sup>105</sup> Cenni in tal senso sembrano rinvenirsi anche in G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 212 (nota 53).

<sup>106</sup> L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 27 dicembre 2010, n. 61/E (in banca dati *fisconline*), ha individuato alcune ipotesi in cui il *trust* deve ritenersi fittiziamente interposto, richiamando i seguenti casi: *trust* in cui il disponente (o il beneficiario) può far cessare in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o a vantaggio di terzi; *trust* in cui il disponente è titolare del potere di designare in qualsiasi momento se stesso come beneficiario; *trust* in cui il disponente (o il beneficiario) è titolare di significativi poteri in forza dell'atto istitutivo, in conseguenza dei quali il *trustee*, pur dotato di poteri discrezionali, non può esercitarli senza il suo consenso; *trust* in cui il disponente è titolare del potere di porre anticipatamente termine al *trust*, designando se stesso o altri come beneficiari (*trust a termine*); *trust* in cui il beneficiario ha diritto a ricevere anticipazioni di capitale; ogni altra ipotesi in cui il potere gestionale del *trustee* risulti limitato o anche solo condizionato dalla volontà del disponente o dei beneficiari. Sul punto si vedano anche le riflessioni di F. MARCHETTI, *La crisi della soggettività del trust e la disciplina della fiducia come possibile soluzione*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2013, 383 ss.

<sup>107</sup> Al riguardo si consenta nuovamente il rinvio a G. GIUSTI, *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, cit., 381.

<sup>108</sup> Cfr. M. LUPOI, *Il contratto di affidamento fiduciario*, Milano, 2014; ID., *Istituzioni del diritto dei trust e degli affidamenti fiduciari*, Padova, 2008, 219 ss.

"programma", predisposto per la soddisfazione di interessi che vanno al di là della posizione del solo disponente (*rectius* "affidante"), alla cui realizzazione di obbliga un "affidatario", nell'interesse di altri soggetti individuati quali "beneficiari", rende più agevole sia la tutela delle posizioni coinvolte sul piano del diritto civile sia l'individuazione del soggetto che esprime una reale capacità contributiva in relazione al patrimonio segregato<sup>109</sup>.

L'aggettivo "fittizio", in buona sostanza, sembra forse doversi intendere nel diritto tributario in una diversa accezione rispetto al diritto civile. Con l'opportuna precisazione, tuttavia, che quanto detto sin'ora non deve indurre ad avallare indebite sovrapposizioni tra i rimedi predisposti per reagire a condotte di tipo simulatorio, nell'ambito dei quali va certamente ricondotto l'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e rimedi finalizzati a contrastare l'elusione della norma tributaria cui ora, occorre infine volgere l'attenzione.

5. *L'elusione nella prospettiva dell'invalidità* - L'esatta identificazione del fenomeno elusivo rappresenta certamente un problema di difficile soluzione. Abbiamo visto, nelle riflessioni introduttive, che l'elusione della norma tributaria è stata tradizionalmente inquadrata, anche in altre esperienze giuridiche, come un problema di contrapposizione tra *forma giuridica* e *sostanza economica*. L'elusione, in questa prospettiva, consegue all'adozione di una forma giuridica "inadeguata" rispetto alla sostanza economica dell'operazione che si intende porre in essere, giustificata esclusivamente dal più mite trattamento tributario che la disciplina fiscale riconduce a quella determinata forma rispetto alla forma ritenuta "appropriata"<sup>110</sup>.

Così ricostruita l'essenza del fenomeno, l'analisi del problema finisce per identificarsi con l'elaborazione di tecniche che consentano, sul piano giuridico, di superare la forma negoziale adottata dai contribuenti per penetrare la sostanza economica dell'operazione. In questa prospettiva, un primo tentativo di elaborazione di una tecnica antielusiva va certamente ricercato nell'impostazione ermeneutica proposta dalla Scuola di Pavia. Già si è osservato come codesti Autori prospettino la necessità di valorizzare un'interpretazione "funzionale" della norma tributaria, diretta supera-

---

<sup>109</sup> Al riguardo si veda ancora G. GIUSTI, *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, cit., 426.

<sup>110</sup> Per questa definizione del concetto di elusione si rinvia nuovamente a G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 143. Come già osservato le classiche definizioni del fenomeno si devono, in particolare a E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, cit., 27; A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., 142 ss.



re le forme giuridiche in cui si esprimono le manifestazioni capacità contributiva per penetrarne quella che si ritiene essere la reale "sostanza" economica<sup>111</sup>.

Gli esponenti della Scuola pavese, per i quali il fenomeno elusivo si risolve in un problema di carattere interpretativo, si accostano al tema muovendo da diverse prospettive. Per un verso, l'interpretazione "funzionale" della norma tributaria, consentendo di individuare la reale espressione di forza economica che il prelievo intende colpire, ne permette l'applicazione anche a manifestazioni di capacità contributiva che, pur non essendo letteralmente da essa prese in considerazione, esprimono una forza economica equivalente. Si finisce, in buona sostanza, per legittimare l'impiego, nell'ambito delle norme impositive, di un metodo interpretativo di tipo analogico<sup>112</sup>.

Un diverso criterio è quello che, invece, ispira le riflessioni di Dino Jarach che, come abbiamo visto, non prende le mosse dalla interpretazione della norma, ma dall'analisi del fatto a rilevanza tributaria. Muovendo dal contenuto dell'art. 8 della legge di registro del 1923 l'Autore giunge a ritenere che a fattispecie negoziali giuridicamente distinte, ma economicamente equivalenti, debba applicarsi il medesimo trattamento tributario<sup>113</sup>. Qui l'analisi ermeneutica non si sofferma sul dato normativo, ma sul fatto imponibile, di cui viene offerta una lettura in chiave squisitamente economica.

Le tesi prospettate dagli studiosi della Scuola di Pavia sono state superate dalla successiva elaborazione teorica che, ad eccezione di rari (ma autorevoli) contributi<sup>114</sup>, pare aver visto nell'esigenza di certezza del rapporto tributario un insormontabile ostacolo per l'applicazione analogica delle norme che disciplinano la dimensione sostanziale del fenomeno impositivo. D'altra parte, la possibilità di valorizzare il contenuto economico del fatto a rilevanza tributaria è stata, come si è avuto modo di osservare

---

<sup>111</sup> B. GRIZIOTTI, *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, cit., 306 ss.; ID., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, cit., 349; ID., *Il principio della realtà economica negli art. 8 e 68 della legge di registro*, cit. 209; M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 11.

<sup>112</sup> in tal senso si vedano anche G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, cit., 2000, 356-362; ID., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, cit., 6.

<sup>113</sup> Così D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., 29 ss; ID., *I contratti a gradini e l'imposta*, cit., 79 ss.

<sup>114</sup> Sembrerebbe oggi guardare con interesse alle tesi espresse dalla Scuola pavese G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, cit. 6.

nell'analisi che precede, tendenzialmente superata, alla luce dei sempre più stretti profili di collegamento che il legislatore sembrerebbe aver istituito tra figure giuridiche tratte dalla legge civile e disciplina del presupposto delle fattispecie di prelievo<sup>115</sup>.

Con questa consapevolezza si è così optato, in una prima fase, per l'introduzione di norme destinate a reprimere singole fattispecie di elusione. L'adozione di un modello di legislazione fiscale di tipo casistico ha implicato, in buona sostanza, l'introduzione di disposizioni antielusive ispirate al principio di tipicità e tassatività. Quest'impostazione si fonda su una visione del rapporto giuridico d'imposta antitetica rispetto a quella prospettata dalla Scuola di Pavia. L'adozione di clausole antielusive di tipo specifico presuppone, infatti, l'identificazione del fatto a rilevanza tributaria nel rapporto giuridico di diritto privato e non in un presunto fatto economico che si "celerebbe" dietro di esso<sup>116</sup>.

I criteri di ricognizione del prelievo si innestano, in tal modo, sulla forma giuridica in cui si esprimono le manifestazioni di capacità contributiva, secondo un'impostazione che segna inevitabilmente il trionfo della forma sulla sostanza. La forma giuridica in cui si esprime il fatto a rilevanza tributaria diviene, pertanto, in via ordinaria, pienamente opponibile al Fisco, cui non è consentita la ricerca di una presunta "realtà" economica alternativa<sup>117</sup>. Le previsioni antielusive di tipo specifico permettono, invece, di disconoscere a certe condizioni i soli vantaggi tributari connessi con l'adozione di determinate operazioni. Il pregio di queste clausole va ricercato nella circostanza che, selezionando *a priori* le condizioni in presenza delle quali il vantaggio fiscale viene disconosciuto, assicurano la certezza del rapporto d'imposta<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> In tal senso, come visto, S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 65 ss.; nello stesso senso anche A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 60 ss.

<sup>116</sup> In tal senso F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso in materia fiscale*, cit., 1319; G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, cit., 369 ss.; ID., *Scienza e tecnica della legislazione*, cit., 56; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., 60 ss.

<sup>117</sup> In tal senso si esprime, tra gli altri, A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi. Profili sostanziali*, cit., 72.

<sup>118</sup> Quale esempio di norma antielusiva di carattere specifico, si veda l'art. 172, comma 7, del TUIR, che, in caso di fusione stabilisce alcune condizioni per il riconoscimento, sul piano tributario, del trasferimento delle perdite dall'incorporata all'incorporante. Più nel dettaglio, le perdite possono essere riportate a nuovo a condizione che, nell'esercizio anteriore a quello di deliberazione della fusione, dal conto economico dell'incorporata risultino un ammontare di spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi superiore al quaranta per cento di quello risultante dalla media dei due ultimi esercizi;

L'inadeguatezza di simili rimedi a contrastare il fenomeno elusivo è all'origine del tentativo di elaborare, per un verso, norme antielusive di applicazione sempre più vasta e, per l'altro, di promuovere il ricorso, sul piano dei principi, a tecniche rimediali che, pur non sconfessando il fondamentale collegamento tra forma giuridica e tassazione, ne consentano un superamento laddove ci si avveda dell'inadeguatezza della prima a cogliere l'essenza economica del fatto a rilevanza tributaria<sup>119</sup>. Nel primo senso vanno certamente richiamate le già ricordate clausole antielusive introdotte con l'art. 10 della n. 408/1990 e con l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 inserito con il D.lgs. n. 358/1997. Nel secondo senso non si può fare a meno di ricordare il tentativo di ricondurre l'elusione tributaria nell'ambito delle condotte in frode alla legge ai sensi dell'art. 1344 del cod. civ., come pure di invocare la "nullità" del negozio animato da intenti elusivi per carenza del requisito della "causa in concreto". Ed è proprio a tali rimedi, peraltro già tratteggiati nelle loro linee essenziali, che occorre ora volgere nuovamente l'attenzione, considerato l'intimo collegamento da essi istituito tra il fenomeno elusivo e l'invalidità negoziale.

Già si è osservato come tali impostazioni, in passato prospettate dalla dottrina<sup>120</sup> e poi riprese dalla giurisprudenza di legittimità<sup>121</sup>, avessero suscitato ampie perplessità, derivanti, per un verso, dalla difficoltà ad ammettere la natura "imperativa" della norma tributaria (quanto meno nell'accezione richiesta dall'art. 1344 del cod. civ.) e, per l'altro, dall'inadeguatezza del rimedio proposto rispetto al fine perseguito. Quanto al primo profilo, si è giustamente osservato che le norme che regolano la dimensio-

---

l'ammontare della perdita da riportare a nuovo non deve, inoltre essere superiore al patrimonio netto di ciascuna società che partecipa alla fusione, così come emerge dall'ultimo bilancio o, se inferiore, alla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-quater del cod. civ., senza tenere conto dei conferimenti e versamenti operati negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione patrimoniale (cd. test del patrimonio netto); infine se la società incorporante, prima della fusione, ha svalutato le partecipazioni possedute dall'incorporanda, non ne può dedurre le perdite pregresse sino a concorrenza dell'importo della svalutazione. La norma, come noto, è stata introdotta per arginare il cd. fenomeno del "commercio delle bare fiscali". Al riguardo cfr. M. POGGIOLI, *L'inafferrabile sistematicità del trasferimento intersoggettivo delle perdite fiscali, tra disposizioni antielusive analitiche e clausola generale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 401 ss.; R. MICHELUTTI, *La nuova disciplina del riporto delle perdite nei casi di fusione e scissione*, in *Corr. trib.*, 1998, 1781 ss.; P. LAROMA JEZZI, *Il riporto delle perdite pregresse tra norme antielusive "speciali" e "generali"*, in *Rass. trib.*, 2002, 200 ss.

<sup>119</sup> Al riguardo cfr. F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso in materia fiscale*, cit., 1320.

<sup>120</sup> Così sempre F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, cit., 11 ss.; ID., *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, cit., 337 ss.

<sup>121</sup> Così Cass., Sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20816.

ne sostanziale del rapporto d'imposta non pongono divieti all'esercizio dell'autonomia negoziale, ma si limitano a ricondurre il fatto a rilevanza tributaria alla fattispecie imponibile prevista al livello normativo. In questo senso, è apparso difficile ricondurre il fenomeno dell'elusione alla categoria concettuale della frode alla legge, proprio perché qui mancherebbe il carattere "proibitivo" della norma aggirata<sup>122</sup>. Quanto al secondo aspetto, l'inefficacia che, sul piano dei rapporti tra i privati, consegue alla nullità negoziale si rivelerebbe rimedio da un lato sproporzionato rispetto all'esigenza contrastare la condotta elusiva e, dall'altro, inefficace, posto che all'invalidità potrebbe seguire al più il ripristino della situazione patrimoniale antecedente l'adozione dello schema elusivo, ma non la sua tassazione secondo la norma elusa<sup>123</sup>.

Entrambe le critiche sembrano rivelarsi sostanzialmente condivisibili anche nella prospettiva ricostruttiva dei rapporti tra invalidità negoziale e dimensione sostanziale del rapporto d'imposta proposta in questa sede. Nel corso dell'analisi si è, infatti, più volte tentato di evidenziare la sostanziale "alterità" degli interessi a tutela dei quali l'ordinamento pone previsioni di invalidità negoziale rispetto agli interessi cui risponde il sistema tributario. Con la conseguenza che, come si è visto, se da un lato l'inefficacia che investe l'atto invalido (*rectius* l'atto nullo) non può automaticamente riflettersi nel diritto tributario, allo stesso modo la salvaguardia dell'interesse fiscale non sembra poter passare per l'adozione di rimedi che pregiudichino l'efficacia delle manifestazioni dell'autonomia negoziale dei privati<sup>124</sup>.

Quanto ora detto vale, naturalmente, non solo per l'ipotizzata nullità del negozio elusivo per violazione dell'art. 1344 del cod. civ., ma anche e soprattutto per la ventilata nullità per carenza del requisito della causa in concreto<sup>125</sup>. Ciò, pur non volendo aderire alle ricostruzioni che circoscrivono ai soli motivi l'ambito di rilevanza dell'intento elusivo del contratto, le quali parrebbero ispirate ad una visione della causa intesa quale *funzione economico-sociale* del contratto<sup>126</sup>. Occorre piuttosto affermare che, nella

---

<sup>122</sup> In tal senso, L. CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, cit., 170 ss.; da ultimo, si veda F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità visto da un civilista*, cit., 733.

<sup>123</sup> In tal senso, tra gli altri, G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 234; G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., 195.

<sup>124</sup> Sul punto si veda P. ROSSI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: l'inapplicabilità del sistema delle nullità civili alle violazioni di rilievo esclusivamente fiscale*, cit., 600 ss.

<sup>125</sup> Su cui si vedano le già richiamate Cass., Sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398 e Cass., Sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932

<sup>126</sup> Così F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità visto da un civilista*, cit., 735.

prospettiva della causa intesa come *funzione economico-individuale*, ossia come causa in concreto, alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta dovrebbe essere riconosciuta piena dignità, ossia piena idoneità a fondare la base causale di una complessa "operazione economica"<sup>127</sup>.

Ecco perché non si può condividere l'impostazione adottata in alcune recenti contestazioni fiscali mosse nei confronti di complesse operazioni di ingegneria finanziaria, di cui sono stati negati gli effetti tributari sul presupposto che si trattasse di comportamenti sostanzialmente privi di finalità economiche diverse dal mero risparmio d'imposta. Si tratta dei noti casi in cui l'Amministrazione ha contestato gli effetti fiscali di operazioni di "stock lending", senza ricorrere al procedimento di accertamento previsto dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, ma invocando l'asserita mancanza di "aleatorietà" dell'operazione e, quindi, l'assenza di "causa in concreto"<sup>128</sup>. È tuttavia evidente, per le considerazioni sin qui formulate, la debolezza, sul piano giuridico, dell'impianto argomentativo posto a fondamento di simili rilievi fiscali, fosse solo per il fatto che, come abbiamo evidenziato, quantomeno sul piano del diritto civile il risparmio d'imposta dovrebbe potersi

---

<sup>127</sup> Nello stesso anche G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, cit., 70. In tal senso anche D. STEVANATO, *Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio*, cit., 322; G. GAFFURI, *La rilevanza della nullità contrattuale in diritto tributario*, cit., 454.

<sup>128</sup> Con il contratto di *stock lending* un soggetto (prestatore o *lender*) consegna dei titoli (corrispondenti ad una partecipazione di una società solitamente residente nella zona franca di Madeira) ad un altro soggetto (*borrower*), il quale ne acquisisce la proprietà ai sensi dell'art. 1814 del cod. civ., con l'impegno a restituire alla scadenza titoli equivalenti a quelli ottenuti in prestito. Contestualmente al trasferimento della proprietà dei titoli, il *borrower* costituisce una garanzia (detta *collateral*), in favore del prestatore, per assicurare quest'ultimo dal rischio di un eventuale inadempimento dell'obbligo di riconsegna dei titoli. Il contratto prevede, inoltre, che laddove i dividendi distribuiti dalla società le cui partecipazioni formano oggetto del contratto siano inferiori ad un importo prestabilito, il *borrower* ha diritto a trattenerli senza pagare alcuna commissione. Laddove, invece, i dividendi siano superiori all'importo prestabilito, il *borrower* deve corrispondere al *lender* una somma pari ai dividendi percepiti, maggiorati di una percentuale pattuita nel contratto. L'operazione consente, quindi, al *borrower* l'incasso di dividendi esenti nella misura del 95 per cento e la deduzione dei costi connessi con la commissione dovuta al *lender*. In questi casi, l'Amministrazione ha invocato la nullità dell'operazione asserendone il carattere solo formalmente aleatorio, derivante dal fatto che i risultati, in termini di dividendi erogati, potevano essere artatamente accomodati in modo da garantire il migliore effetto fiscale per il *borrower* italiano. La giurisprudenza, nell'esaminare tale operazione, ha alternato pronunce favorevoli al contribuente (Comm. trib. prov. Verona, Sez. IV, 12 dicembre 2011, n. 240; Comm. trib. prov. Napoli, Sez. X, 27 ottobre 2011, n. 124; Comm. trib. prov. Milano, 4 luglio 2011, n. 154) e pronunce sfavorevoli (Comm. trib. prov. Vicenza, Sez. III, 17 ottobre 2011, n. 124; Comm. trib. Reg. Lombardia, Sez. XLV, 4 ottobre 2012, n. 113). Sul punto M. SONDA, «Stock lending»: l'effettività dei flussi finanziari e la debolezza probatoria dell'Ufficio salvano il contratto dalla nullità, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, 528 ss.

apprezzare quale idonea base causale di un'operazione commerciale.

In quest'ottica, con altrettanto scetticismo sembra doversi guardare a quella giurisprudenza che ha, ad esempio, riconosciuto la natura simulata del contratto di *sale and lease back*, riqualificando l'operazione in termini di finanziamento e, per l'effetto, disconoscendo la deducibilità dei canoni di leasing nella misura eccedente i limiti previsti per la deduzione degli interessi passivi<sup>129</sup>. Anche in questo caso, l'Amministrazione sembra essere intervenuta pesantemente con un'attività di riqualificazione contrattuale, obliterando l'autonomia negoziale riconosciuta dall'ordinamento che consente ai consociati di organizzare la propria attività con le forme giuridiche ritenute più appropriate anche sul piano tributario<sup>130</sup>.

Anche per tale ragione, non possono ritenersi meritevoli di condivisione le recenti riqualificazioni negoziali operate in sede amministrativa nell'ambito dell'attività di interpretazione degli atti sottoposti a registrazione prevista dall'art. 20 del T.U. n. 131/1986. Come abbiamo visto, le contestazioni formulate dall'Amministrazione (costantemente avallate dalla giurisprudenza di legittimità) si sono anche qui fondate sull'impiego del concetto di "*causa in concreto*" per valorizzare il collegamento negoziale sussistente tra più atti separatamente presentati per la registrazione onde ricostruire l'effetto economico-giuridico finale dell'operazione unitariamente considerata<sup>131</sup>.

La maggior parte dei commentatori ha, tuttavia, stigmatizzato tale *modus operandi*, rilevandone l'incompatibilità con la natura dell'imposta di

---

<sup>129</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 6 agosto 2008, n. 21170, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 140 ss., con nota di M. BEGHIN, *Il contribuente infingardo e la latitanza del fisco in punto di prova della simulazione*. In precedenza cfr. Cass., Sez. I, 24 ottobre 1997, n. 4612, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 668 ss., con nota di G. ZIZZO, *Il regime tributario del lease back tra il modello della locazione finanziaria e quello del mutuo con alienazione in garanzia*; E. DELLA VALLE, *Sale and lease back: autonomia negoziale e "riqualificazione del contratto"*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 840 ss.

<sup>130</sup> Così anche G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 281; P.M. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta*, cit. 250, per il quale «sarebbe assai incoerente il "sistema" che permettesse di violare mediante l'interpretazione del contratto ciò che sistematicamente tutela mediante la norma; ossia un sistema che da un lato tutelasse ad oltranza la libertà negoziale concedendo alla "ragion fiscale" solo moderate deroghe, dall'altro, ammettesse che l'atto attraverso il quale questa libertà si esprime, fosse discrezionalmente "interpretato" o "riqualificato" dall'Amministrazione finanziaria».

<sup>131</sup> Tra le tante le già richiamate Cass., sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900; Cass., sez. trib., 31 agosto 2007, n. 18374; Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772; Cass., sez. trib., 30 giugno 2011, n. 14367; Cass., sez. trib., 5 giugno 2013, n. 14150. Più di recente Cass., 28 maggio 2016, n. 10216 (in banca dati *fisconline*) Per la giurisprudenza di merito, tendenzialmente favorevole al contribuente, si veda, invece, Comm. trib. reg. Lombardia, 13 aprile 2015, n. 1453, in *Corr. trib.*, 2016, 25, con commento di M. BEGHIN, *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale*.

registro quale "imposta d'atto"<sup>132</sup>. Nella prospettiva qui proposta, invece, l'impossibilità di condividere tale impostazione non discende da una ricostruzione del prelievo in relazione alla quale potrebbero in realtà esservi oggi i presupposti per un superamento<sup>133</sup>, ma da considerazioni diverse che investono il contenuto della regola ermeneutica dettata dall'art. 20 del già richiamato decreto.

Occorre, infatti, ribadire che, a differenza delle disposizioni di tipo antielusivo, siano esse di natura specifica o di tipo generale, l'art. 20 non predispone un meccanismo di reazione rispetto al vantaggio fiscale conseguito per effetto dell'adozione di un determinato percorso negoziale piuttosto che di un altro. La norma, in buona sostanza, si limita ad affermare che, al momento della registrazione, l'atto deve essere valutato in base agli effetti giuridici da esso derivanti, ossia tenendo presente il risultato che, in termini giuridici, le parti intendono conseguire con la sua adozione. La norma non esprime quindi un "giudizio di valore" sul risultato perseguito dall'atto adottato e presentato per la registrazione, che pertanto, ove anche valutato nel contesto della complessa operazione negoziale nell'ambito della quale esso si inserisca, potrebbe ben essere giustificato da considerazioni di carattere fiscale. Di tali finalità, tuttavia, nella prospettiva dell'art. 20, occorrerebbe, con tutta probabilità, limitarsi a prendere atto nella individuazione della misura della tassazione applicabile.

Non si vede perché, in buona sostanza, in presenza di una disposizione che, per come formulata, non pare presentare una finalità di tipo antielusivo, ma soltanto una natura ermeneutica, nell'interpretazione dell'atto, alla luce della complessa operazione economica in seno al quale esso si inserisce, non dovrebbe riconoscersi rilievo alla circostanza che una determinata forma giuridica sia stata adottata proprio per conseguire un vantaggio tributario. Vantaggio tributario che non potrebbe qui reputarsi indebito, proprio perché l'art. 20 non pare esprimere un giudizio di valore in tal senso.

Ragionando nella diversa prospettiva adottata in sede amministrativa e dalla giurisprudenza di legittimità si giunge, con tutta probabilità, a stravolgere il significato della nozione di causa intesa con funzione eco-

---

<sup>132</sup> In tal senso, tra gli altri, G. CORASANITI, *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, cit., 963 ss.; G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, cit., 361 ss.

<sup>133</sup> Il che parrebbe condiviso da A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, cit., 1106; G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 93.

nomico-individuale del contratto. L'elaborazione di tale nuova nozione della causa è stata, come abbiamo visto, ispirata all'esigenza di valorizzare il ruolo dell'autonomia privata rispetto al ruolo dell'autorità statale. Laddove, infatti, nelle precedenti ricostruzioni ispirate alla preminenza del ruolo dello Stato, la causa, intesa quale funzione economico-sociale del contratto, si poneva quale *strumento di controllo* dell'autonomia negoziale, qui, invece, recuperata la dimensione extrastatale del diritto privato, la causa si pone come *oggetto di controllo*, finalizzata a verificare la compatibilità della regola privata con il sistema di valori espresso dall'ordinamento<sup>134</sup>.

In tal modo, la funzione economico individuale del contratto, nel cogliere la dimensione complessiva dell'operazione economica risultante dal collegamento negoziale, consente il riconoscimento di forme di tutela all'autonomia privata prima precluse in considerazione della tendenziale sovrapposizione della causa al tipo e della conseguente difficoltà ad ammettere la possibilità di formulare un giudizio di meritevolezza in riferimento ai tipi negoziale preselezionati dal legislatore<sup>135</sup>.

Se così è, sembrerebbe allora paradossale che proprio la nozione di causa elaborata per esaltare il ruolo della libertà negoziale venga poi impiegata per disconoscere gli effetti sul piano tributario. In altre parole, il criterio della causa concreta può assistere l'interprete nell'individuazione delle finalità, anche di carattere tributario, connesse con l'adozione di determinate forme giuridiche. Essa però non sembra, di per sé, implicare un giudizio di valore (*rectius* di "disvalore") sulle finalità dell'operazione economica, tale da consentirne, senza l'intervento di un ulteriore criterio di valutazione, il disconoscimento o, nel caso dell'art. 20 del T.U. n. 131/1986, la riqualificazione, sul piano degli effetti fiscali<sup>136</sup>.

---

<sup>134</sup> In tal senso si esprime G. B. FERRI, *Il negozio giuridico*, cit., 123; S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit., 85.

<sup>135</sup> Così sempre S. MAZZAMUTO, *Il contratto di diritto europeo*, cit. 106. Sulla commistione tra causa e tipo che deriva dalla nozione di causa intesa come funzione economico-sociale si veda anche M. GIORGIANNI, *Causa (dir. priv.)*, cit., 593.

<sup>136</sup> È quindi sulla base di queste precisazioni che sembrano doversi rileggere le riflessioni formulate da E. GABRIELLI, *Il "contratto frazionato" e l'unità dell'operazione economica*, in *Giust. civ.*, 2008, I, 738 ss., ed ora in *Operazione economica e teoria del contratto*, cit., 33 ss. Qui l'autore aderisce alla possibilità di valorizzare, in sede tributaria, una nozione di causa che consenta la valorizzazione del collegamento (o se del caso del frazionamento) negoziale. Quel che in tali riflessioni non sembra essere messo adeguatamente in luce (anche se non può dirsi del tutto assente) è la necessità di individuare un criterio di valutazione in base al quale verificare l'eventuale "immeritevolezza" dell'intento elusivo e quindi la necessità di ricorrere a strumenti di correzione.



Ulteriore criterio di valore che, a ben vedere, non sembra emergere dalla lettura del citato art. 20, che parrebbe limitarsi ad istituire un collegamento tra il risultato, in termini effettuali, del contenuto dell'atto, e la sua regolamentazione fiscale. Anche nella sistematica dell'imposta di registro, in buona sostanza, il disconoscimento di eventuali vantaggi tributari connessi con l'adozione di una determinata forma giuridica piuttosto che di un'altra sembra richiedere l'individuazione di un ulteriore criterio di valutazione, che deve evidentemente essere altrove ricavato.

6. *L'abuso del diritto tra libertà e norma* - L'inadeguatezza delle strade sin'ora tracciate ha, quindi, portato all'elaborazione di una tecnica di contrasto al fenomeno dell'elusione tributaria incentrata sulla valorizzazione del divieto di abuso del diritto. Esso, come già messo in luce, è il frutto della tendenza ad abbandonare una lettura degli istituti giuridici in senso puramente formale per abbracciarne una visione di tipo funzionale. Vi sarebbe abuso, in sintesi, laddove l'esercizio, in concreto di una posizione di vantaggio riconosciuta all'individuo da parte dell'ordinamento si ponga in contrasto con l'interesse in funzione del quale, in una prospettiva sistematica, tale posizione è riconosciuta<sup>137</sup>. Sembra essere questo il significato del principio, al di là delle diverse prospettive di inquadramento teorico elaborate dagli studiosi del diritto civile.

In materia tributaria l'abuso del diritto è stato definito, dalla giurisprudenza domestica, come «*utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale*» che, nella prospettiva dell'abuso si qualificerebbe come «*indebito*», in quanto non sorretto da «*ragioni economicamente apprezzabili, diverse dalla mera aspettativa di quel vantaggio*». Il fondamento normativo del divieto di abuso si rintraccerebbe, inoltre, quantomeno per i tributi non armonizzati, nel principio di capacità contributiva consacrato nell'art. 53 della Cost., il cui criterio di riparto delle pubbliche non potrebbe essere aggirato dai contribuenti mediante l'adozione di forme giuridiche «*inappropriate*» rispetto all'operazione economica posta in essere, giustificate esclusivamente dalla finalità di conseguire un vantaggio tributario<sup>138</sup>.

Il concetto di abuso del diritto si va, in tal modo, a sovrapporre al concetto di elusione e, nella formulazione proposta dalla giurisprudenza di

---

<sup>137</sup> Al riguardo si veda, su tutti, G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, cit., 9 ss.

<sup>138</sup> Si vedano, su tutte, Cass. Sez. Un. 23 dicembre 2008, n. 30055; Cass., Sez. Un. 23 dicembre 2008, n. 30056; Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30057.

legittimità sembra richiamare lo schema logico della frode alla legge<sup>139</sup>. Allo schema della frode alla legge sembra, inoltre potersi accostare il divieto di abuso del diritto che, sempre in materia fiscale, è stato elaborato dalla giurisprudenza comunitaria<sup>140</sup>, peraltro, differentemente declinato a seconda che la condotta abusiva sia diretta all'aggiramento di tributi armonizzati o non armonizzati. Nel primo caso, secondo la Corte di Giustizia, oggetto di abuso sarebbe una posizione di vantaggio riconosciuta da una norma di diritto tributario comunitario, il cui riconoscimento verrebbe invocato in contrasto con i principi che ispirano la disciplina fiscale armonizzata (cd. *abuso in senso stretto*). Nel secondo caso, invece, oggetto di abuso sarebbe un *diritto di libertà* riconosciuto dal diritto comunitario, il cui riconoscimento verrebbe invocato in contrasto con le finalità per cui quel diritto è riconosciuto e con il solo scopo di aggirare una norma di diritto tributario nazionale (cd. *abuso in senso lato*)<sup>141</sup>.

Rispetto alla nozione elaborata dalla giurisprudenza nazionale, la nozione comunitaria sembra, pertanto, porre maggiormente l'accento sulla natura "indebita" del vantaggio tributario conseguito per messo della condotta abusiva, da individuarsi nella incompatibilità dello stesso con i principi cui si ispira la fiscalità armonizzata. E si tratta, con tutta evidenza, di una lacuna importante della definizione di abuso proposta dalla giurisprudenza domestica che la dottrina non ha mancato di sottolineare<sup>142</sup>.

Più in generale, va evidenziato come il divieto di abuso sia stato accolto con una certa freddezza dalla letteratura tributaria, giustamente preoccupata dalla possibile lesione che un utilizzo indiscriminato di una clausola antielusiva di elaborazione pretoria avrebbe potuto comportare per la certezza del rapporto tributario. Essendosi, tuttavia, imposto, attraverso l'ampio ricorso che ne ha fatto la giurisprudenza, nell'esperienza quoti-

---

<sup>139</sup> Così F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso in materia fiscale*, cit., 1324.

<sup>140</sup> Cfr. CGCE, 21 febbraio 2006, *Halifax*, Causa C-255/02; CGCE, 21 febbraio 2008, *Part Service*, Causa C-425/06, per i tributi armonizzati; CGCE, 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes*, Causa C-196/04, per i tributi non armonizzati. Sull'equiparazione del divieto di abuso del diritto alla frode alla legge nel diritto comunitario cfr. A. PLAIA, S. MAZZAMUTO, *I rimedi nel diritto privato europeo*, cit., 13. Gli stessi, peraltro, evidenziano la difficile compatibilità del ricorso al divieto di abuso del diritto con la prospettiva rimediale del diritto europeo. Sul tema cfr. anche F. ADDIS, *L'abuso del diritto tra diritto civile e tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 871 ss.

<sup>141</sup> Sul tema cfr. G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 23; P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., 63-71.

<sup>142</sup> in tal senso cfr. G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., 65. G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 44.

diana degli operatori come “diritto vivente” le successive riflessioni ne hanno piuttosto tentato un più coerente inquadramento sotto il profilo sistematico.

Da questo punto di vista le critiche più serrate si sono rivolte all'indicazione del fondamento normativo del principio nella materia fiscale, non essendone stata condivisa l'individuazione nel principio di capacità contributiva consacrato nell'art. 53 della Cost. Si è giustamente osservato, infatti, che il criterio di riparto individuato dalla norma costituzionale rappresenta un vincolo per il legislatore nell'individuazione del fatto a rilevanza tributaria da assumere a presupposto della fattispecie d'imposta, ma non può trovare diretta applicazione nei confronti dei contribuenti. L'individuazione della ricchezza tassabile presuppone, infatti, un'opera di selezione che può essere compiuta soltanto dal legislatore e che si traduce nell'adozione della norma impositiva. In assenza di una norma di diritto tributario sostanziale, una manifestazione di ricchezza non può essere colpita dal prelievo facendo semplicemente ricorso al precetto stabilito nell'art. 53 della Cost.<sup>143</sup>

Si sono, in quest'ottica, tentati di individuare diversi fondamenti normativi al divieto di abuso del diritto. Secondo alcuni, alla base di esso vi sarebbe il principio sancito dall'art. 41 della Cost., che, come noto, individua nell'utilità sociale il limite entro cui deve muoversi l'iniziativa economica privata. Si è detto, in questa prospettiva, che l'esercizio della libertà negoziale al solo scopo di conseguire un vantaggio fiscale si porre al di là del limite indicato dalla norma ora richiamata<sup>144</sup>.

Secondo un'altra ricostruzione, invece, il divieto di abuso del diritto si porrebbe quale espressione del principio di *buona fede* inteso in senso oggettivo. Nell'ottica di una concezione “unitaria” dell'ordinamento, questa ricostruzione individua nella buona fede il fondamento del divieto di abuso del diritto, secondo un'impostazione già proposta nel contesto degli studi di diritto civile. L'adozione di una condotta abusiva si porrebbe, secondo tale impostazione, in contrasto con il canone della buona fede e pertanto non potrebbe ricevere tutela da parte del sistema, cui, invece, andrebbe riconosciuta un'ampia possibilità di reazione attraverso il meccani-

---

<sup>143</sup> In tal senso si veda la ricostruzione da ultimo proposta da P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 6.

<sup>144</sup> Così sempre P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, cit., 7.

smo della inopponibilità<sup>145</sup>.

Ed ancora, secondo una ulteriore prospettiva il divieto di abuso andrebbe letto come canone ermeneutico di carattere generale alla luce del quale interpretare le norme che disciplinano la dimensione sostanziale del prelievo. Il divieto di abuso diviene così uno strumento di correzione dell'improprio utilizzo da parte del contribuente delle facoltà ad esso riconosciute dall'ordinamento. Le norme dovrebbero, in altri termini, essere applicate secondo la propria intrinseca finalità, siccome risultante dal complesso dall'ordinamento, e non esse invocate per legittimare il conseguimento di risultati impropri<sup>146</sup>.

Non è mancato, infine, chi ha tentato di privilegiare una ricostruzione del divieto di abuso del diritto in termini squisitamente oggettivi, ponendo l'accento sul risultato della condotta abusiva, piuttosto che sull'intenzionalità dell'azione. Quest'impostazione tende, peraltro, a rivedere il significato tradizionalmente riconosciuto alla presenza delle "valide ragioni economiche" diverse dal conseguimento del vantaggio fiscale nell'ambito della definizione della figura. Qui, infatti, la ricorrenza di motivazioni di natura extrafiscale rispetto alla condotta abusiva va a definire la nozione stessa di abuso, ricorrente laddove la forma giuridica impiegata dal contribuente non possa essere apprezzata quale valida alternativa operativa rispetto alle forme giuridiche tipiche<sup>147</sup>.

Tutte queste ricostruzioni, sia pur con differenti sfumature, sembrano fondarsi su di un dato comune, ossia sull'inquadramento del fenomeno dell'abuso in termini di adozione di una forma giuridica inadeguata rispetto all'operazione economica che si intende portare a compimento. Emerge, insomma, un inquadramento del problema nei tradizionali termini di contrapposizione tra *forma* e *sostanza*. Il problema dell'abuso, infatti, viene, in queste ricostruzioni, prevalentemente inquadrato nella prospettiva dell'"abuso delle forme giuridiche" di stampo tedesco<sup>148</sup>. In altri casi si

---

<sup>145</sup> Questa ricostruzione è stata proposta da A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 895 ss.; ID., *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 231 ss.; ID., *Il diritto tributario per principi*, cit., 118 ss. Per una ricostruzione dell'abuso del diritto come espressione del principio di buona fede si vedano U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, cit., 28, e più di recente F. PIRAINO, *Il divieto di abuso del diritto*, cit., 75 ss. Per un'ampia analisi del ruolo della buona fede nel diritto tributario si veda, invece, E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del rapporto tributario*, Milano, 2001.

<sup>146</sup> Per questa ricostruzione G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 47 ss.

<sup>147</sup> In tal senso si veda, invece, G. FRANSONI, *Spunti in tema di abuso del diritto e "intenzionalità" dell'azione*, in *Rass. trib.*, 2014, 403 ss.

<sup>148</sup> Al riguardo si veda il già richiamato § 42 dell'*Abgabeordnung*. La prospettiva

tende, invece, a ricondurre l'abuso dal piano del fatto al piano della norma, intendendolo in senso oggettivo o quale criterio ermeneutico generale<sup>149</sup>. La finalità sembra restare, tuttavia quella di colmare lo iato che si avverte tra la forma giuridica in cui si esprime una determinata condotta e la sostanza economica che attraverso tale forma si manifesta<sup>150</sup>.

Al fenomeno elusivo ed al divieto di abuso del diritto si è però guardato anche da una diversa prospettiva. Nell'ottica di chi ha affermato che, nel diritto tributario, le espressioni di autonomia negoziale regrediscono sul piano del fatto<sup>151</sup>, l'essenza dell'elusione non è stata, infatti, individuata nell'esercizio della libertà negoziale in vista del conseguimento di un risparmio fiscale in assenza di valide ragioni economiche alternative, ma nella "strumentalizzazione delle regole fiscali"<sup>152</sup>. Secondo questa ricostruzione l'elusione sarebbe, innanzitutto, il risultato della realizzazione di un fatto diverso rispetto a quello individuato dalla norma impositiva come presupposto del prelievo. La norma tributaria ricollega, infatti, il trattamento fiscale alla realizzazione di un determinato fatto descritto nel presupposto, con la conseguenza che, laddove tale fatto non si realizza, o se ne realizza uno diverso, non si integrerebbero le condizioni del prelievo o, al limite, si integrerebbero le condizioni di un prelievo diverso.

In questa prospettiva, quindi, i tradizionali metodi di contrasto al fenomeno elusivo non consentirebbero tanto di riportare a tassazione la sostanza economica in luogo della forma giuridica, ma, nella valutazione del fatto, sostituirebbero<sup>153</sup> alla forma giuridica adottata dal contribuente una forma giuridica diversa ritenuta più appropriata soltanto perché ad essa

---

dell'abuso delle forme giuridiche sembrerebbe essere condivisa anche da A. GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. comm.*, 2009, 403 ss. Secondo l'Autore, peraltro, l'argomento dell'abuso sarebbe, in materia fiscale, richiamato in maniera inappropriata, in quanto la contrapposizione tra forma e sostanza si risolverebbe nella logica della simulazione e della frode alla legge.

<sup>149</sup> In tal senso G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 47 ss; G. FRANSONI, *Spunti in tema di abuso del diritto e "intenzionalità" dell'azione*, cit., 403 ss.

<sup>150</sup> La ricostruzione di G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., 47 ss, peraltro, sembrerebbe giustamente mettere in evidenza il profilo "teleologico" dell'interpretazione normativa ed in questa prospettiva, finisce per intendere l'abuso del diritto come "estrinsecazione" stessa dell'ordinamento e dei suoi interessi.

<sup>151</sup> È questa la prospettiva di R. LUPI, *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, cit., 264.

<sup>152</sup> Cfr. R. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, cit., 225. La tesi è stata di recente riproposta da D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, cit., 695 ss.

<sup>153</sup> Tale effetto sostitutivo è evidenziato anche da M. BEGHIN, *La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 295 ss.

sarebbe ricondotta una tassazione più elevata. La sostituzione di un fatto a rilevanza tributaria con un altro si rivelerebbe, insomma, una operazione arbitraria, fondata, nella sostanza, sulla formulazione di un giudizio di valore sulla condotta del contribuente che però, dovendo essa essere apprezzata, nella prospettiva del diritto tributario, quale mero fatto, si rivelerebbe del tutto estraneo alla logica della materia fiscale<sup>154</sup>.

L'errore si anniderebbe, in buona sostanza, nella tendenza ad impostare il problema dell'elusione tributaria secondo schemi propri del diritto civile, e da ciò conseguirebbe una sorta di "frintendimento" dell'essenza della questione che avrebbe condotto a ravvisare nel fenomeno elusivo una ipotesi di "abuso delle forme giuridiche". La condotta del contribuente verrebbe in tal modo ad essere valutata secondo parametri di "meritevolezza" nell'ambito dei quali grande rilievo finirebbe per assumere la presenza di "valide ragioni economiche" diverse dal vantaggio fiscale, nel cui riscontro finirebbe per tradursi, sul piano pratico, il giudizio di elusività o abusività della condotta<sup>155</sup>.

Secondo quest'impostazione l'essenza del fenomeno elusivo e dell'abuso del diritto dovrebbe essere invece ravvisata nella "asistematicità" del vantaggio tributario, ossia nella sua contrarietà ai principi che governano la materia fiscale, ricavabili esclusivamente dall'analisi delle norme di diritto tributario senza inappropriate sovrapposizioni con il diritto civile. Nel diritto tributario, si afferma, sarebbero ricavabili dei principi di sistema che governerebbero la tassazione della ricchezza, quali, ad esempio, il principio di "simmetria fiscale" ed il principio di continuità dei valori di bilancio. L'essenza del fenomeno elusivo e dell'abuso si esprimerebbe quindi nel conseguimento di un vantaggio fiscale realizzato mediante l'aggiramento di tali principi, attraverso, ad esempio la strutturazione di operazioni di ingegneria finanziaria finalizzate ad assicurare la deduzione di costi a fronte di ricavi esenti, e così via dicendo<sup>156</sup>.

---

<sup>154</sup> In tal senso si esprime D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, cit., 702.

<sup>155</sup> Così si esprime sempre D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, cit., 718.

<sup>156</sup> «Occorre, in specie, che tale risparmio sia ottenuto aggirando specifici principi delle leggi d'imposta, come – per fare alcuni esempi – il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, il divieto di dedurre minusvalenze iscritte su partecipazioni, il disfavore per compensazioni intersoggettive delle perdite in presenza di uno svuotamento dell'organismo produttivo che le aveva prodotte, l'esigenza di non esentare da tassazione plusvalori maturati in un regime d'impresa, il divieto di salti d'imposta, e così via» (così sempre D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, cit., 712).

Ebbene, le conclusioni cui perviene tale ultima impostazione sembrano rivelarsi meritevoli di condivisione, sebbene le premesse teoriche da cui essa prende le mosse non possano essere accolte nella prospettiva dei rapporti tra autonomia privata e fenomeno impositivo qui proposta. Si è visto, infatti, come l'idea che, nella dimensione sostanziale del rapporto giuridico d'imposta, l'espressioni di autonomia negoziale regrediscano al rango di meri "fatti giuridici" sia stata ritenuta un'ipotesi ricostruttiva da respingere proprio per la centralità che, nell'ambito del fenomeno giuridico, si è reputato di dover riconoscere all'atto di autoregolamentazione di interessi privati<sup>157</sup>.

Non sembra pertanto potersi disconoscere che, sul piano descrittivo, l'elusione tributaria sia tendenzialmente il risultato dell'esercizio dell'autonomia negoziale dei privati in vista del raggiungimento di un vantaggio tributario. Il vantaggio fiscale discende nell'ambito dell'elusione, dall'adozione di una particolare forma giuridica piuttosto che di un'altra per la regolamentazione dei propri interessi ed appare, di conseguenza, inevitabilmente connesso con un'espressione di autonomia privata. Va, quindi, confermato che, laddove si voglia inquadrare il fenomeno elusivo nella categoria concettuale dell'abuso del diritto, si ha abuso laddove ricorra ad una regolamentazione giuridica dei propri interessi in contrasto con lo spirito del sistema. L'abuso, insomma, investe qui il diritto di scegliere la forma giuridica che si ritiene più appropriata per regolare i propri affari ed interessi.

Naturalmente il meccanismo di reazione che l'ordinamento predispone di fronte ad una condotta abusiva, secondo l'impostazione già formulata in tema di nullità, deve investire soltanto gli effetti della manifestazione di autonomia negoziale che si pongono in contrasto con gli interessi dell'ordinamento, mentre gli ulteriori e diversi effetti che con esso si rivelino perfettamente compatibili devono essere, con tutta evidenza, salvaguardati. Per questo il meccanismo di reazione deve limitarsi al disconoscimento, sul piano tributario, dell'indebito vantaggio conseguito e nella rideterminazione del carico fiscale in base alla disposizione elusa senza intervenire sul piano civilistico degli effetti<sup>158</sup>.

Sin qui, quindi, sembrerebbero doversi confermare i risultati a cui, in

---

<sup>157</sup> In ambito tributario condivisa da G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, cit., 369 ss.; P. M. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta. Il problema della "titolarità ingannevole" di redditi*, cit., 83.

<sup>158</sup> In tal senso si veda anche E. GABRIELLI, *Il "contratto frazionato" e l'unità dell'operazione economica*, cit., 58.

termini ricostruttivi, pervengono le prospettive tradizionali. Ciò che invece non parrebbe essere stato adeguatamente approfondito sembra essere il fatto che il giudizio di meritevolezza di una condotta che si esprime nella prospettiva dell'abuso richiede l'individuazione di un adeguato criterio di valutazione della condotta stessa che non può, evidentemente essere rintracciato nell'equivalenza economica di due operazioni che si esprimono attraverso forme giuridiche differenti. La considerazione della variabile fiscale non vale, infatti, a privare un'operazione della sua "sostanza economica" e non può essere, di per sé, fonte del disconoscimento dei vantaggi tributari che derivano dall'adozione di una determinata forma giuridica. Opinare in tal senso finisce, infatti, per implicare una limitazione dell'autonomia negoziale che non sembra trovare giustificazione sul piano costituzionale e finisce per riproporre, nella sostanza, le tesi a suo tempo prospettate dalla Scuola di Pavia.

L'abuso, quindi, non può essere identificato nella scelta della forma giuridica che garantisce il regime fiscale più vantaggioso anche laddove tale scelta sia stata dettata esclusivamente da ragioni di carattere tributario. L'abuso, come ha posto in luce anche la giurisprudenza comunitaria e come non sembra aver, invece, adeguatamente colto la giurisprudenza nazionale, deve essere identificato nel conseguimento di un vantaggio fiscale che si ponga in contrasto con i principi del sistema. Principi del sistema che, come ha chiarito la dottrina poc'anzi richiamata, devono evidentemente rintracciarsi nel rispetto dei criteri di tassazione che emergono dalla complessiva logica del sistema fiscale<sup>159</sup>. Soltanto laddove dall'adozione di una determinata forma giuridica consegua un risultato contrario a tali principi sarà allora possibile l'intervento correttivo del sistema ed il disconoscimento del vantaggio conseguito secondo la logica dell'abuso.

Da questo punto di vista, la clausola antiabuso generale da ultimo introdotta dal legislatore con il nuovo art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente sembrerebbe, però, offrire indicazioni ambigue<sup>160</sup>. Da un lato,

---

<sup>159</sup> In questo senso non sembrerebbe corretto riconoscere natura elusiva al conferimento di azienda e successiva cessione di partecipazioni nell'ambito dell'imposta di registro, in quanto una simile conclusione non tiene conto, da un lato, del fatto che tale operazione era, ai sensi dell'art. 167, comma 3, del TUIR espressamente esclusa dall'applicazione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 (E. DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. trib.*, 2009, 375 ss.), dall'altro, come di recente posto in evidenza (G. ESCALAR, *Compatibilità comunitaria delle imposte indirette sul conferimento d'azienda e successiva vendita di partecipazione*, in *Corr. trib.*, 2016, 2268 ss.) parrebbe incompatibile con la Direttiva 2008/7/CE (già Direttiva 69/335/CEE) sulla raccolta di capitali.

<sup>160</sup> Secondo D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un*



infatti, l'essenza della condotta abusiva sembrerebbe essere stata individuata nella "assenza di sostanza economica", dall'altro, sembrerebbe essere stata affermata l'esigenza che il vantaggio fiscale conseguito risulti "indebitato". Si è inoltre avvertita la necessità di riaffermare il principio di libertà negoziale precisando restare ferma la libertà del contribuente di scegliere tra regimi fiscali opzionali caratterizzati da un diverso carico fiscale.

Come già evidenziato nelle riflessioni introduttive, il concetto di "indebitato vantaggio fiscale" non sembrerebbe, tuttavia, emergere adeguatamente nell'ambito della definizione normativa (confondendosi con gli altri elementi della fattispecie), e di conseguenza si è prospettato il rischio che la futura prassi applicativa dell'istituto continui ad individuare nell'assenza di "sostanza economica", ossia nella mancanza di "valide ragioni economiche" diverse dal vantaggio fiscale, l'unico elemento della condotta abusiva<sup>161</sup>. Da questo punto di vista si poteva auspicare un contributo di maggiore chiarezza da parte del legislatore, attraverso, ad esempio, un più pregnante contenuto definitorio della nozione di "indebitato vantaggio".

Del resto, la sede più appropriata per l'individuazione di un criterio di valutazione sulla natura elusiva/abusiva di una condotta non può che essere la disciplina legale, considerata la condizione di incertezza che l'intervento suppletivo della giurisprudenza ha originato tra gli operatori economici, esposti, sino ad oggi, ad una nozione di condotta elusiva dai tratti vaghi e tendenzialmente mutevoli. La materia tributaria, per sua natura necessiterebbe al contrario di regole certe, al di là delle quali dovrebbe essere consentita al contribuente, nell'esercizio della propria insopprimibile libertà negoziale, l'adozione delle forme giuridiche più appropriate e rispondere alle proprie esigenze operative, tra le quali, nell'economia moderna, primeggia inevitabilmente la variabile fiscale.

La regola, insomma, deve essere la libertà, l'abuso l'eccezione. Ed in questo senso, come non sarà sfuggito ai nostri "venticinque lettori", è parso

---

*equivoco*, cit., 717, l'ambiguità della nuova disposizione deriverebbe anche dalla «volontà del legislatore di assecondare quanto suggerito dalla Commissione UE nella raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, col suo riferimento alle costruzioni di «puro artificio», alle operazioni prive di sostanza economica, finalizzate a raggiungere risultati non in linea con lo spirito delle disposizioni fiscali altrimenti applicabili». L'adesione al modello comunitario potrebbe essere, d'altro canto, salutata con apprezzamento, laddove, come abbiamo visto, parrebbe porre maggiormente in luce la necessaria natura "indebita" del vantaggio fiscale conseguito mediante la condotta elusiva. Sul punto si permetta il rinvio a E. TITO, G. GIUSTI, *La Commissione UE mette l'accento sull'Action 6 e sull'Action 7 del progetto BEPS*, in *Corr. trib.*, 2016, 1289 ss.

<sup>161</sup> Tale rischio è, come già accennato, posto in evidenza da D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, cit., 716.

inevitabile richiamare, nella rubrica di quest'ultimo paragrafo, l'opera di quell'Autore che, con l'aver inquadrato nella dimensione della libertà i rapporti tra autonomia privata e autorità statale, è certamente tra coloro che hanno maggiormente ispirato l'elaborazione di questo lavoro<sup>162</sup>.

Con l'auspicio di aver colto la profondità del suo insegnamento, con la consapevolezza (e la soddisfazione) di aver quantomeno tentato.

---

<sup>162</sup> G.B. FERRI, *Il negozio giuridico tra libertà e norma*, Rimini, 1987; Id., *Il negozio giuridico*, cit., 51 ss.

## BIBLIOGRAFIA

- ADDIS F., *L'abuso del diritto tra diritto civile e tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 871.
- AGOSTINELLI B., *Il patto abusivo. Fenomenologia e rimedi*, Torino, 2012.
- ALBANESE A., *Violazione di norme imperative e nullità del contratto*, Napoli, 2003.
- ALBANESE A., *L'invalidità del contratto di lavoro subordinato*, in *Contr. impr.*, 2005, 200.
- ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012.
- ALLORIO E., *Incongruenze e difetti in materia di imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1955, I, 112.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- ALPA G., *La libertà contrattuale*, in *I contratti in generale. Approfondimento 1991-1998*, diretta da G. Alpa e M. Bessone, in *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale*, Torino, 2000, I, 7.
- AMATUCCI A., *L'interpretazione della legge tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Annuario, Padova, 2001, 255.
- AMATUCCI F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005.
- AMATUCCI F., *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario iva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2010, 11.
- ANGELICI C., *La società nulla*, Milano, 1975.
- ANGELICI C., *La costituzione della società per azioni*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, XXVI, II ed., 1985, 227.
- ANGIOLINI V., *Accordi collettivi e locazioni abitative (sulla disciplina dei contratti del cd. «canale agevolato» di cui alla legge n. 431 del 1998*, in *Arch. loc.*, 1999, 201.
- ANTONINI E., *Evasione ed elusione di imposte (Gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*, in *Giur. it.*, 1959, IV, 97.
- ARANGIO RUIZ V., *Istituzioni di diritto romano*, Napoli, 1989.
- ARDITO F., *Emissione di fatture per operazioni inesistenti ed imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2006, 642.
- AULETTA T., *Gli effetti dell'invalidità del matrimonio*, in *Famiglia*, 2001, 305.
- AURICCHIO A., *La simulazione del negozio giuridico*, Napoli, 1957.

- AVEZZA G., *La legge sulle tasse di registro*, Asti, 1895.
- AVEZZA G. (Gino), *Fondamenti di diritto positivo in tema di imposta di registro*, Roma, 1939.
- BALLADORE PALLIERI G., *Le varie forme di rinvio e la loro applicabilità al diritto internazionale privato*, in *Annuario di diritto comparato e studi legislativi*, 1943, XVI, 331.
- BALLARD R.M., DAVISON P.E.M., *Form ad substance in tax law (United Kingdom)*, in *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXXVII, Kluwer, Olanda, 2002, 569.
- BALLARINO T., *Rinvio (dir. int. priv.)*, in *Enc. dir.*, XL Milano, 1989, 1005.
- BARCELLONA M., *I nuovi controlli sul contenuto del contratto e le forme della sua eterointegrazione: Stato e mercato nell'orizzonte europeo*, in *Europa dir. priv.*, 2008, 33.
- BARCELLONA M., *Della causa. Il contratto e la circolazione della ricchezza*, Padova, 2015.
- BARCELLONA P., *Profili della teoria dell'errore nel negozio giuridico*, Milano, 1962.
- BARCELLONA P., *Note critiche in tema di rapporti fra negozio e giusta causa dell'attribuzione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1965, 28.
- BARCELLONA P., *Intervento statale e autonomia privata nella disciplina dei rapporti economici*, Milano, 1969.
- BARCELLONA P., *Diritto privato e processo economico*, Napoli, 1973.
- BASILAVECCHIA M., *Le note di variazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaro, Torino, 2001, 633.
- BASILAVECCHIA M., *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in *Corr. trib.*, 2007, 195.
- BATISTONI FERRARA F., *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, Napoli, 1969.
- BATISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Agg., III, Milano, 1999, 352.
- BECKER E., *Zur Auslegung der Steuergesetz*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1924, 166.
- BECKER E., *Reichsabgabenordnung*, VI ed., Berlin, 1928.
- BECKER E., *Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, I, 155.
- BECKER E., *Applicazione della legge d'imposta secondo criteri economici obiettivi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II, 220.

- BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive"*, in *Il fisco*, 2002, 3804.
- BEGHIN M., *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria ed interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 212.
- BEGHIN M., *La sentenza Cadbury Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. trib.*, 2007, 983.
- BEGHIN M., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in AA.VV., *Elusione e abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano 2009, 23.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, 823.
- BEGHIN M., *Il contribuente infingardo e la latitanza del fisco in punto di prova della simulazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 140.
- BEGHIN M., *La strumentazione contrattuale inadeguata e l'accusa di interposizione fittizia sotto la deformante lente dell'abuso del diritto*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 301.
- BEGHIN M., *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale* in *Corr. trib.*, 2016, 25.
- BEGHIN M., *La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 295.
- BELFIORE A., *Risoluzione del contratto per inadempimento*, in *Enc. dir.*, XL, Milano, 1989, 1307.
- BELLUZZI C., *Il denaro del re. Forme ed itinerari del potere impositivo. Dalle origini alla crisi dell'antico regime in Francia*, Padova, 2013.
- BERENGI A., *La competenza delle cessioni di beni tra consegna e spedizione*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 184.
- BERLIRI A., *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, I, 161.
- BERLIRI A., *La legge di bollo*, Milano, 1953.
- BERLIRI A., *Bollo (imposta di)*, in *Enc. dir.*, V, Milano, 1959, 500.
- BERLIRI A., *Il testo unico delle imposte sui redditi*, Milano, 1960.
- BERLIRI A., *Le leggi di registro*, Milano, 1961.
- BERLIRI L.V., *Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1942, 17.
- BERNARDINI A., *Produzione di norme giuridiche mediante rinvio*, Milano, 1966.
- BESSONE M., *Adempimento e rischio contrattuale*, Milano, 1969.
- BETTI E., *Diritto Romano, I, Parte generale*, Padova, 1935.
- BETTI E., *Categorie civilistiche dell'interpretazione*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1948, 34.

- BETTI E., *Teoria generale del negozio giuridico*, in *Trattato di diritto civile italiano*, a cura di F. Vassalli, XV, 2, Torino, 1960.
- BIANCA C.M., *Diritto civile*, III, *Il contratto*, Milano, 2000.
- BIRK D., *Diritto tributario tedesco* (traduzione a cura di E. De Mita), Milano, 2006.
- BISCUOLA A., *La tardiva registrazione dei contratti di locazione ad uso abitativo*, in *Riv. not.*, 2015, II, 170.
- BLUMENSTEIN E., *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954.
- BOBBIO N., *Verso una teoria funzionalistica del diritto*, in *Dalla struttura alla funzione*, Milano, 1997.
- BONANZINGA R.T., *La locazione di immobili ad uso abitativo (L. 9 dicembre 1998, n. 431)*, in AA.VV., *Codice delle locazioni*, a cura di M. Trimarchi, Milano, 2010, 432.
- BONILINI G., *L'invalidità del contratto*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, XII ed., Torino, 2005, 673.
- BORIA P., *La tassazione delle attività illecite*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 507.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008.
- BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979.
- BOSELLO F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, 1433.
- BRANDI F., *Fatture per operazioni inesistenti: non basta la nota di credito per evitare il versamento dell'Iva*, in *Il fisco*, 2014, 2706.
- BRECCIA U., *La ripetizione d'indebito*, Milano, 1974.
- BRECCIA U., *Indebito (ripetizione dell')*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989.
- BRUNI A.M., *Contributo alla studio dei rapporti tra azioni di caducazione contrattuale e ripetizione di indebito*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, 173.
- BRUTTI M., *Invalidità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 560.
- BUCCI A., *La disciplina delle locazioni abitative dopo la riforma*, Padova, 1999.
- BULGARELLI LUCACKS A., *L'imposta diretta nel Regno di Napoli in età moderna*, Milano, 1993.
- BUSANI A., *Imposta di registro e "spezzatino d'azienda"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 591.
- BUSNELLI F. D., NAVARRETTA E., *Abuso del diritto e responsabilità civile*, in *Diritto privato 1997*, Padova, 1998.
- CALAMANDREI P., *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1931, I, 50, ed ora in *Opere giuridiche*, I, Napoli, 1965, 243.
- CAMPAGNA L., *Il problema dell'interposizione di persona*, Milano, 1962.

- CAMPOBASSO G., *Diritto commerciale*, Tomo II, *Diritto delle società*, 2006.
- CANEVACCI P., VOTANO S., *La riforma delle locazioni*, Milano, 1999.
- CANTILLO M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 803.
- CAPPELLI M., *L'equo canone*, Milano, 1978.
- CARACCIOLI I., *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 567.
- CARINCI A., *Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1173.
- CARINCI A., *Le variazioni IVA: profili sostanziali e formali*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 711.
- CARINCI A., *Il fattore temporale nell'imposta sui redditi: tra disciplina e definizione delle ipotesi categoriali e del reddito complessivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, I, 618.
- CARINCI A., *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003.
- CARINCI A., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in *Rass. trib.*, 2014, 961
- CARIOTA FERRARA L., *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 1948.
- CARNEVALI U., *La rescissione*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, XII ed., Torino, 2005, 704.
- CARNEVALI U., *La risoluzione del contratto*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, XII ed., Torino, 2005, 707.
- CARNEVALI U., *La simulazione*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, XII ed., Torino, 2005, 655.
- CARPENTIERI L., *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1057.
- CARPENTIERI C., *Come decidere se optare o meno per la nuova cedolare secca sugli affitti*, in *Corr. trib.*, 2011, 1115.
- CARRARO L., *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1942.
- CARRESI F., *Il contratto*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, Vol. XXI, tomo II, Milano, 1987.
- CARRESI F., *Rescissione (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991.
- CARUSI D., *Contratto illecito e soluti retentio. L'art. 2035 cod. civ. tra vecchie e nuove immoralità*, Napoli, 1995.
- CASELLA M., *Simulazione (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, 593.

- CASTALDI L., *I redditi di capitale*, in AA.VV. *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesauero, Torino, 1994, I, 217.
- CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999.
- CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in AA.VV. *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, Torino, 2001, 31.
- CATELANI G., *Manuale della locazione*, III ed., Milano, 2001.
- CAUMONT CAIMI C., *Autonomia contrattuale delle parti e poteri interpretativi dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, 257.
- CAUTADELLA A., *Note sul concetto di fattispecie giuridica*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1962, 459.
- CAVAJONI C., *La «finalità turistica» come causa in concreto del contratto di viaggio*, in *Contratti*, 2008, 241.
- CECAMORE N., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Dig. IV, XVI*, Torino, 1999.
- CENTORE P., *Dubbi interpretativi in tema di emissione di fatture e note di credito per operazioni inesistenti*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2005, 922.
- CENTORE P., *Iva europea. Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, Milano 2012.
- CENTORE P., *Frode e neutralità alla prova delle note di variazione*, in *Corr. trib.*, 2015, 2146.
- CHAMPIONNIÈRE P.L., RIGAUD P.P., *Traité des droit d'enregistrement*, I, Bruxelles, 1852.
- CHARMONT J., *L'abus de droit*, in *Rev. trim. droit civ.*, 1902, 113.
- CHEVALIER J.P., *L'esperienza francese*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, 5
- CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007.
- CHIOVENDA G., *Azioni e sentenze di mero accertamento*, in *Riv. dir. processuale*, 1933, I, 1.
- CICOGANI A., *Il principio di competenza nel T.U. con particolare riferimento all'art. 75, I, II, III comma*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 567.
- CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992.
- CLEMENTINI P., *Le leggi sulle tasse di registro*, I, Torino, 1908.
- CLEMENTINI P., BERTELLI C., SCANDALE E., *Commento alle leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1934.
- COCO C., *Bollo (imposta di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, V, Roma, 1988.
- COCO G. S., *Locazione (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, 918.



- COMELLI A., *L'IVA quale imposta sul consumo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1136.
- COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.
- COMOGLIO L.P., *Il processo civile e la riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 782.
- COMOGLIO L.P., *L'incubo fiscale del processo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, 82.
- CONSOLO C., *Postilla di completamento. Il giudicato ed il rilievo officioso della nullità del contratto: quando e come devono essere ampi?*, in *Corr. giur.*, 2013, 174.
- CONTRINO A., MARCHESELLI A., *Luci e ombre della struttura dell'abuso fiscale riformato*, in *Corr. trib.*, 2015, 3787.
- CORASANITI G., *La nullità dei contratti come strumento i contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 235.
- CORASANITI G., *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, 2008.
- CORASANITI G., *L'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro e gli strumenti di contrasto all'elusione: brevi spunti ricostruttivi a margine di due contrastanti pronunce della giurisprudenza di merito*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2010, 565.
- CORASANITI G., *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 963.
- CORASANITI G., *Il contrasto all'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 465.
- CORDEIRO GUERRA R., *L'iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. trib.*, 2000, 322.
- COSENTINO P., VITUCCI P., *Le locazioni dopo le riforme del 1978-1985*, Torino, 1986.
- COTTINO G., *Diritto societario*, Padova, 2006.
- COZIAN M., *What is abuse of law?*, in *Intertax*, 1991, 103.
- CRAZZOLARA A., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: la clausola generale antiabuso nel diritto tributario tedesco*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2010, 21.
- CRESCI G., *Patti contrari alla legge. Questioni*, in AA.VV., *Le locazioni abitative*, a cura di G. Vettori, Padova, 2002, 258.
- CREZELIUS G., *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung. Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*, Helne-Berlin, 1983.
- CRICENTI G., *I contratti in frode alla legge*, Milano, 1996.
- CRISAFULLI V., *Disposizione (e norma)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 195.
- CRISCUOLI G., *La nullità parziale del negozio giuridico*, Milano, 1959.
- CRISCUOLI G., *Violenza fisica e violenza morale*, in *Riv. dir. civ.*, 1970, I, 127.

- CROVATO F., *I redditi di lavoro dipendente*, in AA.VV. *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1994, I, 299.
- CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996.
- CROVATO F., *La restituzione dei redditi già sottoposti a tassazione*, in *Rass. trib.*, 1998, 41.
- CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001.
- CUFFARO V., *Patti contrari alla legge (contratto di locazione e nullità speciali)*, in *Riv. dir. civ.*, 1999, I, 465.
- CUFFARO V., *Locazioni ad uso abitativo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIX, Roma, 2002.
- CUFFARO V., *Ancora sulla nullità del contratto di locazione non registrato (soluzioni interpretative e dubbi di costituzionalità)*, in *Corr. mer.*, 2007, 1241.
- CUFFARO V., *Violazione di obblighi tributari e nullità del contratto (di locazione)*, in *Riv. dir. civ.*, 2011, II, 357.
- D'AMATI N., *Teoria generale dell'imposta di bollo*, Torino, 1957.
- D'AMATI N., *Bollo (imposta di)*, in *Dig. IV, disc. priv. sez. comm. II*, Torino, 1987, 254.
- D'AMICO G., *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Milano 1992.
- D'AMICO G., *Violenza (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 858.
- D'ANGELO G., *Sulle recenti disposizioni d'interpretazione autentica in materia di "valore normale" contenute nel cd. decreto internazionalizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 319.
- DE GIOVANNI B., *La nullità nella logica del diritto*, Napoli, 1964.
- DELLA VALLE E., *Ancora in tema di imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 637.
- DELLA VALLE E., *Sale and lease back: autonomia negoziale e "riqualificazione del contratto"*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 840.
- DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del rapporto tributario*, Milano, 2001.
- DELLA VALLE E., *Tassazione degli utili della società estera controllata e rispetto del diritto di stabilimento*, in *Corr. trib.*, 2006, 3347.
- DELLA VALLE E., *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. trib.*, 2009, 375.
- DELLE MONACHE S., *Il negozio immorale tra negazione dei rimedi restitutori e tutela proprietaria. Per una riflessione sul problema traslativo dei diritti*, Padova, 1997.
- DELL'OLIO M., *La prestazione di fatto nel lavoro subordinato*, Padova, 1970.

- DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Dig. IV*, Torino, II, 1987, 454.
- DE MITA E., *Sui proventi illeciti tassazione fuori gioco*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1595.
- DE MITA E., *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2001, 195.
- DENORA B., *La natura di tassa d'atto dell'imposta di registro dovuta in misura fissa*, Studio 238/2008/T del Consiglio nazionale del notariato, in [www.notariato.it](http://www.notariato.it).
- DE NOVA G., *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, 438.
- DE RUGGIERO G., *Istituzioni di diritto civile*, I, Milano-Messina, 1935.
- DESSERTAUX M., *Abus de droit ou conflit de droits*, in *Rev. trim. droit civ.*, 1906, 119.
- DIBOUT P., *La procédure de répression des abus de droit: pratique et critique*, in *Droit fiscal*, 1992, 1734.
- DI MAJO A., *La tutela civile dei diritti*, Milano, 1993.
- DI MAJO A., *La nullità*, in AA.VV., *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Bessone, Vol. XIII, Tomo VII, Torino, 2002.
- DI MAJO A., *Il linguaggio dei rimedi*, in *Europa dir. priv.*, 2005, 356.
- DI MAJO A., *Giustizia e «materializzazione» nel diritto delle obbligazioni e dei contratti tra (regole di) fattispecie e (regole di) procedura*, in *Europa dir. priv.*, 2013, 797.
- DI MARZIO M., *La nullità del contratto di locazione per omessa registrazione*, in *Giust. civ.*, 2007, I, 484.
- DI MARZIO M., *La sorte del contratto di locazione non registrato*, in *Imm. & propr.*, 2009, 512.
- DI PAOLA S., *Contributi ad una teoria dell'invalidità e della inefficacia nel diritto romano*, Milano, 1966.
- DI PATRIZIO L., *Locazioni ed equo canone*, Milano, 1980.
- DI RAIMO R., *Commento all'art. 1427 cod. civ.*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, a cura di E. Gabrielli, *Dei contratti in generale*, IV, Torino, 2011, 45.
- DOLFIN N., *Le imposte di registro, ipotecarie e catastali*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2014, 901.
- DOLIA S., *Simulazione (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1992.
- DOMAT J., *Lois civiles*, Libro I, Paris, 1777.
- DONATELLI S., *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 2002, 1337.

- EINAUDI L., *In difesa della scienza delle finanze*, in *Riforma soc.*, 1934, I, 93.
- ESCALAR G., *Contributo allo studio della nozione dei redditi di capitale*, in *Rass. trib.*, 1997, 285.
- ESCALAR G., *Compatibilità comunitaria delle imposte indirette sul conferimento d'azienda e successiva vendita di partecipazione*, in *Corr. trib.*, 2016, 2268.
- EUSEPI S., *Il contrasto all'evasione nel comparto delle locazioni ad uso abitativo. Il binomio validità-registrazione tra crisi istituzionale e dialettica costituzionale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 9.
- FALSITTA G., *Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordinamento italiano*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Atti del convegno di San Remo, 21-23 marzo 1980, Padova, 1981.
- FALSITTA G., *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986.
- FALSITTA G., *Soppravvenienze attive e passive*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993.
- FALSITTA G., *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, 356.
- FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *AA.VV., Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 3.
- FALSITTA G., BEGHIN M., *I tributi erariali "minori"*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2014, 1015.
- FALSITTA G., CENTORE P., *L'imposta sul valore aggiunto*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2014, 779.
- FALSITTA V.E., *La legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (Abgabenordnung)*, Milano 2011.
- FALZEA A., *Apparenza*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, 682.
- FALZEA A., *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965, 432.
- FALZEA A., *Rilevanza giuridica*, in *Enc. dir.*, XL, Milano, 1989, 900.
- FANNI M., *L'art. 20 del T.U.R. tra natura antielusiva e valutazione degli effetti giuridici degli atti nella circolazione indiretta delle aziende*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 494.
- FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982.
- FANTOZZI A., TINELLI G., *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994.
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2003.
- FAVALE R., *Nullità del contratto per difetto di forma e buona fede*, in *Rass. dir. civ.*, 2003, 561.

- FAVIA DEL CORE M., *Equo canone*, Milano, 1979.
- FEDELE A. (Alfredo), *L'invalidità del negozio giuridico di diritto privato*, Torino, 1943.
- FEDELE A., "Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo", in *Giur. cost.* 1976, I, 2613.
- FEDELE A., *Il regime tributario delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 328.
- FEDELE A., *Imposizione fiscale od oblazione sanzionatoria per i proventi da illecito*, in *Rass. trib.*, 1999, 1622.
- FEDELE A., *Destinazione patrimoniale: criteri interpretativi e prospettive di evoluzione del sistema tributario*, in AA.VV., *Destinazioni di beni allo scopo*, Milano, 2003.
- FEDELE A., *I rapporti tra società e soci*, in AA.VV., *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, a cura di F. Paparella, Milano, 2006, 41.
- FEDELE A., *Ritorna un'antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 3.
- FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa", tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1093.
- FEDELE A., *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in AA.VV., *Trattato breve delle successioni e donazioni*, a cura di M. Ieva e P. Rescigno, Padova, 2010, 621.
- FEDELE A., *Nullità di atti e contratti ed integrazione della fattispecie imponibile*, in AA.VV., *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato*, a cura di A. Di Pietro, A. Fedele, A.F. Uricchio, Bari, 2014, I, 271.
- FERRARA F., *Della simulazione dei negozi giuridici*, Roma, 1922.
- FERRARI A.M., voce *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991.
- FERRI G. B., *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano 1966.
- FERRI G. B., *Ordine pubblico, buon costume e la teoria del contratto*, Milano, 1970.
- FERRI G. B., *Rilevanza giuridica dello scopo nei crediti speciali*, in *Foro padano*, 1972, I, 278.
- FERRI G. B., *Tradizione e novità nella disciplina della causa del negozio giuridico (dal codice civile 1865 a codice civile 1942)*, in *Riv. dir. comm.*, 1986, I, 127.
- FERRI G.B., *Il negozio giuridico tra libertà e norma*, Rimini, 1987.
- FERRI G. B., *Appunti sull'invalidità del contratto (dal codice civile del 1865 al codice civile del 1942)*, in *Riv. dir. comm.*, 1996, I, 367.
- FERRI G. B., *Il negozio giuridico*, II ed., Padova, 2004.

- FERRI G. B., *Il problema della causa del negozio giuridico nelle riflessioni di Rosario Nicolò*, in *Europa dir. priv.*, 2007, 679.
- FERRI G. B., *La formula «funzione sociale» dalla cultura del positivismo giuridico alla scelte del legislatore del 1942*, in *Il potere e la parola e gli altri scritti di diritto civile*, Padova, 2008.
- FERRI G. B., *Operazioni negoziali “complesse” e la causa come funzione economico-individuale del negozio giuridico*, in *Dir. giur.*, 2008, 317.
- FICARI V., *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 390.
- FILANTI G., *Nullità (dir. civ.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXI, Roma, 1990.
- FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984.
- FILIPPI P., *Limiti alle interpretazioni degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*, in *Rass. Trib.*, 1984, II, 655.
- FINZI E., *Studi sulle nullità del negozio giuridico*, Bologna, 1920.
- FIorentino S., *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996.
- FISCHER P., *L'esperienza tedesca*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, 203.
- FLUME W., *Algemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, II, *Das Rechtsgeschäft*, III ed., Berlin-Heidelberg, 1979.
- FORTE F., *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1952, II, 120.
- FRANSONI G., *Il presupposto dell'imposta di registro tra tradizione ed evoluzione*, in *Rass. trib.*, 2013, 955.
- FRANSONI G., *Spunti in tema di abuso del diritto e “intenzionalità” dell'azione*, in *Rass. trib.*, 2014, 403.
- FRANZONI M., *Dell'annullabilità del contratto*, in *Il Codice civile - Commentario* diretto da P. Schelesinger, Milano, 1997.
- FRANZONI M., *Il contratto annullabile*, in AA.VV., *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Bessone, Vol. XIII, Tomo VII, Torino, 2002.
- FREGNI M.C., *Rimborso dei tributi*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, XII, Torino, 1996, 449.
- FROMMEL S.N., *United Kingdom tax law and abuse of rights*, in *Intertax*, 1991, 54.
- FUNAIOLI C.A., *Dolo (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 738.
- FURGIUELE G., *Della simulazione degli effetti negoziali*, Padova, 1992.
- GABALLO M., *Le imposte sui trasferimenti di ricchezza*, in G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Padova, 2015, 279.

- GABBA C.F., *La nullità degli atti privati non registrati e non bollati*, Milano, 1874.
- GABRIELLI E., *Il contratto e le sue classificazioni*, in *Riv. dir. civ.*, 1997, I, 719.
- GABRIELLI E., *Il "contratto frazionato" e l'unità dell'operazione economica*, in *Giust. civ.*, 2008, I, 738, ed ora in *Operazione economica e teoria del contratto*, Milano, 2013.
- GABRIELLI E., *L'operazione economica nella teoria del contratto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2009, 905, ed in *"Operazione economica" e teoria del contratto*, Milano, 2013.
- GABRIELLI G., PADOVINI F., *La locazione di immobili urbani*, II ed., Padova, 2005.
- GAFFURI G., *Il presupposto del tributo di registro e la capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1968, I, 996.
- GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
- GAFFURI G., *Qualificazione tributaria autonoma di un atto civile e imposta di registro sulla sentenza dichiarativa della simulazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, II, 50.
- GAFFURI G., *Successioni e donazioni (imposta sulle)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, XV, Torino, 1998, 302.
- GAFFURI G., *La rilevanza della nullità contrattuale in diritto tributario*, in *Boll. trib.*, 2006, 455.
- GAFFURI G., *Note riguardanti la novellata imposta sulle successioni e donazioni*, in *Rass. trib.*, 2007, 441.
- GAFFURI G., *L'imposta sulle successione e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008.
- GALEOTTI FLORI M.A., *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983.
- GALGANO F., *Negozio giuridico (premesse problematiche e dottrine generali)*, in *Enc. dir.*, XXVII, Milano, 1977, 932.
- GALGANO F., *Il negozio giuridico*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, III, Milano, 1988.
- GALLI G., *La locazione ad uso abitativo*, Padova, 1984.
- GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974.
- GALLO F., *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 11.
- GALLO F., *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. Comm.*, 1989, I, 337.

- GALLO F., *La soggettività ai fini Irpeg*, in *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Roma-Milano, 1990.
- GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 1761.
- GALLO F., *Tassazione delle attività finanziarie e problematiche dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 1994, 190.
- GALLO F., *La nozione dei redditi di capitali alla luce del D.lgs. 21 novembre 1997, n. 461*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 1219.
- GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315.
- GALLO P., *I vizi del consenso*, in *I contratti in generale*, a cura di E. Gabrielli, Torino, 1999, 459.
- GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2000.
- GENTILI A., *Il contratto simulato. Teorie della simulazione e analisi del linguaggio*, Napoli, 1982.
- GENTILI A., *Dolo (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1989.
- GENTILI A., *Le invalidità*, in AA.VV. *I contratti in generale*, a cura di E. Gabrielli, II, Torino, 1998, 1123.
- GENTILI A., *Simulazione*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di M. Bessone, *Il contratto in generale*, Vol. XIII, Tomo, V, Torino, 2002, 471.
- GENTILI A., *Invalidità e regole dello scambio*, in AA.VV., *Le forme della nullità*, a cura di S. Pagliantini, Torino, 2009.
- GENTILI A., *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. comm.*, 2009, 403.
- GENTILI A., *Le «nullità di protezione»*, in *Europa dir. priv.*, 2011, 77.
- GENTILI A., *L'abuso del diritto come argomento*, in *Riv. dir. civ.*, I, 2012, 297.
- GHESTIN J., *Traité de droit civil. Le contrat: formation*, Paris, 1980.
- GHINASSI S., *L'imposta di registro*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, 363.
- GIACOBBE G., *La frode alla legge*, Milano, 1968.
- GIACOBBE G., *Frode alla legge*, in *Enc. dir.*, XVIII, Milano, 1969, 73.
- GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- GIANNINI A.D., *Intorno alla c.d. autonomia del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, I, 57.
- GIANNINI A.D., *Il concetto di reddito mobiliare nel diritto tributario italiano*, in *Riv. pol. econ.*, 1938, 398.
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1959.
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972.
- GIANNINI M.S., *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1967.



- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.
- GIOIA G., *Nullità di protezione tra esigenze del mercato e nuova cultura del contratto conformato*, in *Corr. giur.*, 1999, 600.
- GIORGIANI M., *Causa (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, 547
- GIORGIANI V., *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963.
- GIORGIANI M., *Volontà (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1993, XLVI, 1043.
- GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013.
- GIOVANNINI A., *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996.
- GIOVANNINI A., *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000.
- GIOVANNINI A., *Sul reddito "effettivo" dei fabbricati e sulla morosità del conduttore*, in *Rass. trib.*, 2000, 344.
- GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 231.
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 895.
- GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. dir.*, app., VII, Milano, 2007, 351.
- GIRELLI G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012.
- GIROLAMI M., *Le nullità di protezione nel sistema delle invalidità negoziali. Per una teoria della moderna nullità relativa*, Padova, 2008.
- GIULIANI F.M., *La simulazione dal diritto civile all'imposizione sui redditi*, Padova, 2009.
- GIULIANI G., SPERA M., *Più semplice il recupero dell'IVA con in nuovi termini e modalità di emissione delle note di variazione*, in *Il fisco*, 2016, 838.
- GIUGGIOLI P., GIUGGIOLI P.F., *La nuova disciplina delle locazioni abitative*, Milano, 1999.
- GIUGGIOLI P.F., *Autonomia contrattuale e contratto di locazione «ex lege» n. 431 del 1998*, in *Contratti*, 1999, 1171.
- GIUSTI G., *Profili tributari dei contratti di associazione in partecipazione e di co-interessenza: riflessioni in vista dell'attuazione della delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 1115.
- GIUSTI G., *Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 371.
- GLENDI C., *Sulla tassabilità dei proventi illeciti*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1995, 873.

- GRASSETTI C., *L'interpretazione del negozio giuridico con particolare riguardo ai contratti*, Padova, 1938.
- GRASSETTI C., *Rinvio (teoria del)*, in *Noviss. dig. it.*, XV, Torino, 1968, 1177.
- GRASSI E., *La clausola di esclusione dall'imposizione dei proventi illeciti*, in *Il fisco*, 2008, I, 4001.
- GREGGI M., *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013.
- GRISI G., *L'autonomia privata*, Milano, 1999.
- GRIZIOTTI B., *Il principio della realtà economica negli articoli 8 e 68 della legge di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, 202.
- GRIZIOTTI B., *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, 306.
- GRIZIOTTI B., *Il regime della legge di registro per gli atti nulli, annullabili e revocabili nel controllo dell'interpretazione funzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941 II, 260.
- GRIZIOTTI B., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, 347.
- GUARNIERI A., *L'ordine pubblico e il sistema delle fonti nel diritto civile*, Padova, 1974.
- GUARNIERI A., *Buon costume*, in *Dig. civ.*, II, Torino, 1988, 121.
- GUARNIERI A., *L'azione di nullità (riflessioni sistematiche e comparatistiche)*, in *Riv. dir. civ.*, 1993, 41.
- HATOUX M.B., *La notion d'abus de droit pour le juge de l'impôt*, in AA.VV. *Optimisation fiscale et abus de droit*, Paris, 1999, 74.
- HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956.
- IAVAGNILIO M., *Mancato perfezionamento del contratto e diritto alla detrazione tra vizi genetici e vizi sopravvenuti*, in *Corr. trib.*, 2014, 401.
- INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'iva*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 460.
- INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984.
- IROLLO D., *La tassazione dei proventi dell'illecito nell'esegesi del disposto di cui all'art. 14, comma 4, legge n. 537/1993*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 33.
- IRTI N., *La nullità come sanzione civile*, in *Contr. impr.*, 1987, 541.
- IUDICA P., *L'azione di annullamento*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale. I contratti in generale*, diretto da G. Alpa e M. Bessone, Torino, 1991, Vol. IV, tomo II, 733.
- JAMMARINO E., *Commento alla legge sulle imposte di registro*, Torino, 1959.
- JAPIOT R., *Des nullités en matière d'actes juridiques*, Dijon-Paris, 1909.

- JARACH D., *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi d'imposta*, in *Riv. dir., fin. sc. fin.*, 1937, II, 54.
- JARACH D., *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937.
- JARACH D., *Atti nulli e imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1938, II, 153.
- JARACH D., *Il fatto imponible*, Padova, 1981.
- JARACH D., *I contratti a gradini e l'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, II, 79.
- JOSSERAND L., *De l'abus de droit*, Paris, 1905.
- JOSSERAND L., *De l'esprit de droits e de leur relativité. Théorie dite de l'abus de droits*, Paris, 1927.
- KELSEN H., *General Theory of Law and State*, Cambridge, 1949.
- KRUSE H.W., *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Annuario, Padova, 2001, 1115.
- LARENZ K., WOLF M., *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, VIII ed., Munchen, 1997.
- LAROMA JEZZI P., *Il riporto delle perdite pregresse tra norme antielusive "speciali" e "generalisti"*, in *Rass. trib.*, 2002, 200.
- LAROMA JEZZI P., *Separazione personale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006.
- LAROMA JEZZI P., *La fiscalità dei trust aspettando il "Trust di diritto italiano"*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 585.
- LA ROSA S., *Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed iva*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 299.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.
- LA SPINA A., *Destrutturazione della nullità ed inefficacia adeguata*, Milano, 2012.
- LAZZARO G., *Nullità dell'obbligo di stipulare un contratto definitivo simulato*, in *Giust. civ.*, 1970, I, 1405.
- LIBERATI G., *Tributi (dir. interm.)*, in *Enc. dir.*, XLV, Milano, 1992, 105.
- LIPRINO V., *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di giustizia: il caso Part Service*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 113.
- LIPRINO V., *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, in *Rass. trib.*, 2009, 448.
- LISERRE A., *Tutele costituzionali dell'autonomia contrattuale. Profili preliminari*, Milano, 1971.
- LOVISOLO A., *Possesso di reddito ed interposizione di persona*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 1689.

- LOVISOLO A., *Il contrasto all'interposizione "gestoria" nelle operazioni effettive e reali, ma prive di valide ragioni economiche*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 869.
- LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988.
- LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989.
- LUPI R., *Prime ipotesi di norma antielusione in tema di operazioni societarie*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1992, 771.
- LUPI R., *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, 225.
- LUPI R., *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, 261.
- LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001.
- LUPI R., *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rass. trib.*, 2004, 1935.
- LUPOI M., *Trusts*, Milano, 2001.
- LUPOI M., *Istituzioni del diritto dei trust e degli affidamenti fiduciari*, Padova, 2008.
- LUPOI M., *Il contratto di affidamento fiduciario*, Milano, 2014.
- MAFFEI D., *L'interposizione fittizia tra simulazione relativa e rappresentanza diretta*, in *Contratti*, 2008, 360.
- MAFFEIS D., *Contratti illeciti o immorali e restituzioni*, Milano, 1999.
- MAFFEIS D., *Un problema in tema di invalidità o scioglimento del contratto eseguito: la prescrizione delle azioni di ripetizione*, in *Riv. dir. priv.*, 2001, 653.
- MAFFEZZONI F., *Gli effetti giuridici degli atti soggetti all'imposta di registro*, Padova, 1947.
- MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970.
- MAGIONCALDA N., ACCAME F., *Trattato delle tasse di registro*, Genova, 1863.
- MAGNANI C., *Interposizione fittizia e imputazione del reddito*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1990, II, 1247.
- MAJELLO U., *Il contratto simulato: aspetti funzionali e strutturali*, in *Riv. dir. civ.*, 1995, I, 643.
- MAJELLO U., *La patologia discreta del contratto annullabile*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I, 329.
- MAJELLO U., *I contratti di intermediazione*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, XII ed., Torino, 2005, 843.
- MANTELLINI G., *Lo stato e il codice civile*, Firenze, 1890.

- MANZON E., *Accertamento tributario e poteri delle commissioni: alcune osservazioni sulla giurisprudenza della cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 227.
- MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.
- MARCHESELLI A., *Le attività illecite tra fisco e sanzione*, Padova, 2001.
- MARCHETTI F., *La crisi della soggettività del trust e la disciplina della fiducia come possibile soluzione*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2013, 383.
- MARELLO E., *L'Invim in caso di atto nullo: questioni di legittimità costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, II, 101.
- MARINI G., *Rescissione (dir. vig.)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 966.
- MARINI G., *Il contratto annullabile*, in *AA.VV., Trattato del contratto*, IV, diretto da V. Roppo, Milano, 2006, 307.
- MARONGIU G., *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988.
- MARONGIU G., *L'elusione dell'imposta di registro tra l'«abuso» del diritto e l'abuso del potere*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 1067.
- MARONGIU G., *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2013, 361.
- MARTINENGO S., *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rass. trib.*, 2010, 668.
- MASI A., *Nullità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 859.
- MASTROIACOVO V., *I limiti della retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005.
- MAZZAMUTO S., *Il contratto di diritto privato europeo*, Torino, 2012.
- MAZZAMUTO S., PLAIA A., *I rimedi nel diritto privato europeo*, Torino, 2012.
- MAZZAGRECO D., *In tema di elusività del conferimento del ramo d'azienda seguito dalla cessione delle quote attribuite al soggetto conferente*, in *Rass. trib.*, 2012, 1196.
- MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.
- MELIS G., *Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 413.
- MENCARELLI S., TINELLI G., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, II ed., Torino, 2010.
- MENCARELLI S., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Padova, 2015, 3.
- MENGONI L., *Autonomia privata e costituzione*, in *Banca, borsa, tit. cred.*, 1997, I, 1.
- MESSINA G., *La simulazione assoluta*, in *Scritti giuridici*, V, Milano, 1948, 77, e in *Riv. dir. comm.*, 1907, I, 393 e 500.

- MESSINEO F., *Annulabilità e annullamento*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, 469.
- MICELI R., *Note in materia di atti plurimi e di retrocessione nell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 609.
- MICCINESI M., *L'imposizione dei redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990.
- MICCINESI M., *I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi e interessi*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, II, Torino, 1994, 619.
- MICCINESI M., *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trusts*, 2002, 310.
- MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, 21.
- MICHELI G.A., voce *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano, 1973, 1079.
- MICHELI G.A., *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, I, 396.
- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976.
- MICHELI G.A., *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 419.
- MICHELI G.A., TREMONTI G., *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1979, 409.
- MICHELUTTI R., *La nuova disciplina del riporto delle perdite ne casi di fusione e scissione*, in *Corr. trib.*, 1998, 1781.
- MINERVINI E., *La rescissione del contratto*, in *Rass. dir. civ.*, 1997, 764.
- MIRABELLI G., *Negozio giuridico (teoria del)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, 1978, 1.
- MONACO R., *Rinvio nel diritto internazionale privato*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma.
- MONTANARI F., *La soggettività IVA degli enti pubblici territoriali alla luce di un recente orientamento della Suprema Corte*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 1100.
- MONTICELLI S., *Contratto nullo e fattispecie giuridica*, Padova, 1995.
- MORELLO U., *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 8.
- MORELLO U., *Fiducia e negozio fiduciario: dalla "riservatezza" alla "trasparenza"*, in AA.VV., *I trust in Italia oggi*, a cura di I. Beneventi, Milano, 1996, 81.
- MOSCATI E., *Indebito (pagamento e ripetizione dell')*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1971, 83.
- MOSCATI E., *Caducazione degli effetti del contratto e pretese di restituzione*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, I, 435.

- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
- NANNA C.M., *Eterointegrazione del contratto e potere correttivo del giudice*, Padova, 2010.
- NANULA G., *L'evoluzione del principio di competenza*, in *Il fisco*, 1990, 3736.
- NARDI S., *Frode alla legge e collegamento negoziale*, Milano, 2006.
- NASTRI M.P., *Il principio di alter natiuità tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2012.
- NATOLI U., *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 26.
- NUSSI M., *Imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996.
- NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 506.
- NUSSI M., *L'imputazione del reddito tra soggetto interposto ed effettivo possessore: profili procedurali*, in *Rass. trib.*, 1998, 733.
- NUSSI M., *Proventi illeciti, tangenti e riferibilità soggettiva del presupposto delle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2008, 495.
- NUSSI M., *La deriva "sanzionatoria del prelievo fiscale sui proventi illeciti*, in *Rass. trib.*, 2010, II, 502.
- NUSSI M., *Ancora incertezze e contraddizioni della Suprema Corte sulla deducibilità dei compensi agli amministratori*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 129.
- NUZZO E., *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Milano, 1987.
- NUZZO E., *Elusione, abuso dello strumento negoziale, fraudolenza*, in *Rass. trib.*, 1996, 1314.
- NUZZO M., *Utilità sociale e autonomia privata*, Milano, 1974.
- ORLANDO V.E., *Studi giuridici sul governo parlamentare*, in *Arch. giur.*, 1886, 553.
- ORESTANO A., *Commento all'art. 1414*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, diretto da E. Gabrielli, *Dei contratti in generale*, a cura di E. Navarretta, A. Orestano, III, Torino, 2012, 365.
- ORESTANO A., *Commento all'art. 1416*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, a cura di E. Gabrielli, *Dei contratti in generale*, a cura di E. Navarretta, A. Orestano, III, Torino, 2012, 467.
- OSTERLOH L., *Il diritto tributario ed il diritto privato*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, *Annuario*, Padova, 2001, 72.
- PACITTO P., *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, 727.
- PADOVANI F., *L'imposta sul valore aggiunto*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009.

- PAGLIANTINI S., *Commento gli artt. 1421 e 1422 cod. civ.*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, diretto da E. Gabrielli, *Dei contratti in generale*, a cura di E. Navarretta, A. Orestano, III, Torino, 2012, 610.
- PAGLIANTINI S., *La rilevabilità officiosa della nullità secondo il canone delle Sezioni Unite: "Eppur si muove"?*, in *Contratti*, 2012, 869.
- PAGLIANTINI S., *A proposito dell'ordinanza interlocutoria b. 21083/2012: rilievo d'ufficio della nullità all'ultimo atto?*, in *Corr. giur.*, 2013, 174.
- PAGNI I., *Le azioni di impugnativa contrattuale. Contributo allo studio della tutela costitutiva*, Milano, 1998.
- PALMIERI G.M., *La nullità della società per azioni*, in AA.VV., *Trattato delle società per azioni*, diretto da G. E. Colombo e G. B. Portale, I ed., Torino, 2004.
- PANSIERI S., *Evoluzione del principio di competenza e sue differenti interpretazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 265.
- PAPARELLA F., *Trusts ed interposizione fittizia di persona nella disciplina delle imposte dirette*, in *il fisco*, 1996, 112.
- PAPARELLA F., *Possesso dei redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000.
- PAPARELLA F., *Punti fermi della Cassazione sull'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973*, in *Rass. trib.*, 2000, 1273.
- PARLATO A., *Presupposti e limiti di tassabilità dei proventi derivanti da attività illecite*, in AA.VV., *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, II, 931.
- PASSAGNOLI G., *La frode alla legge*, in *Trattato del contratto*, II, *Regolamento*, Milano, 2006.
- PATTI S., *Abuso del diritto*, in *Digesto IV, disc. priv.*, Torino, 1987, 12.
- PAULIK H., *Leherbruch des allgemeinen Steuerrechtes*, III ed., Berlin, 1977.
- PERLINGIERI G., *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, 2012.
- PERRONE L., *Locazione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, 997.
- PERRONE L., *La residenza del trust*, in *Rass. trib.*, 1999, 1601.
- PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977.
- PESCATORE M., *La logica delle imposte*, Torino, 1867.
- PETRELLI G., *Imposta di registro, Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti*, Studio n. 95/2003/T, approvato dalla Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato il 26 marzo 2004, su [www.notariato.it](http://www.notariato.it).
- PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011.
- PIAZZA G., *Convalida del negozio giuridico*, in *Enc. giur. Treccani*, IX, Roma, 1988.



- PICCARDI L., *La pluralità degli ordinamenti ed il concetto di rinvio*, in *Scritti giuridici in onore di Santi Romano*, Padova, 1940.
- PICCOLO C., *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale* in *Rass. trib.*, 2006, 1040.
- PICCONE FERRAROTTI P., *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.
- PICCONE FERRAROTTI P., *Sull'applicabilità dell'art. 37, comma 3, al cosiddetto dividend washing*, in *Rass. trib.*, 2000, 933.
- PIERRO M., *L'associazione in partecipazione e i contratti di cointeressenza*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, a cura di F. Tesauro, Bologna, 2007, 341.
- PIETROBON V., *Incapacità naturale*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989.
- PIETROBON V., *Errore, volontà, e affidamento nel negozio giuridico*, Padova, 1990.
- PIGNATONE R., *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, 632.
- PIRAINO F., *Il divieto di abuso del diritto*, in *Europa dir. priv.*, 2013, I, 75.
- PISTONE P., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, 17.
- PLAIA A., *La garanzia convenzionale nella vendita al consumo*, in *Riv. dir. civ.*, 2005, I, 167.
- PLANIOL M., RIPERT G., *Traité élémentaire de droit civil*, Paris, 1948.
- PLEBANO A., *Storia della finanza italiana*, Torino, 1889.
- PODESTÀ C., *Regime fiscale degli atti nulli e delle relative ratifiche e rinnovazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1939, I, 48.
- POGGIOLI M., *L'inafferrabile sistematicità del trasferimento intersoggettivo delle perdite fiscali, tra disposizioni antielusive analitiche e clausola generale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 401.
- POLIDORI S., *Nullità di protezione e interesse pubblico*, in *Rass. dir. civ.*, 2009, 1019.
- POTHIER R. J., *Trattato delle obbligazioni* (trad. it.), I, Milano, 1805.
- POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.
- POTITO E., *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995.
- PREZIOSI C., *L'atto giudiziario tassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 667.
- PROCOPIO M., *La cd. riforma dei costi illeciti e la sua aderenza ai principi di capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 531.
- PROSPERETTI M., *Contributo alla teoria dell'annullabilità*, Milano, 1973.

- PROSPERI F., *L'abuso del diritto nella fiscalità visto da un civilista*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 717.
- PROTO PISANI A., *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1979, 665.
- PUGLIATTI S., *Rivendica, reintegra e azione per la restituzione*, in *Foro it.*, 1933, I, 1540.
- PUGLIATTI S., *Istituzioni di diritto civile*, III, *L'attività giuridica*, Milano, 1935.
- PUGLIATTI S., *Abuso di rappresentanza e conflitto di interessi*, in *Riv. dir. comm.*, 1936, I, 1.
- PUGLIATTI S., *La simulazione dei negozi unilaterali*, in *Diritto civile. Metodo, teoria, pratica. Saggi*, Milano, 1951.
- PUGLIATTI S., *Autonomia privata*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 366.
- PUGLIATTI S., *La trascrizione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, XIV, Tomo II, testo curato e aggiornato da G. Giacobbe e M.E. La Torre, Milano, 1989.
- PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.
- PURI P., *L'imposta di bollo*, in A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 997.
- PUTTI P. M., *La nullità parziale*, Napoli, 2002.
- QUARTA O., *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1917.
- RABITTI M., *Commento all'art. 1418*, in AA.VV., *Commentario del codice civile*, diretto da E. Gabrielli, *Dei contratti in generale*, a cura di E. Navarretta, A. Orestano, III, Torino, 2012, 521.
- RAGGI N., *Le "rendite" finanziarie millantate da un promotore "ciarlatano" sono tassabili?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 419.
- RASTELLO L., *Il tributo di registro*, Roma, 1955.
- REDENTI E., *Sugli effetti del decreto legislativo 20 marzo 1945, n. 212 abrogante l'obbligo di registrazione "a pena di nullità" delle alienazioni immobiliari*, in *Giur. it.*, 1946, I, 1, 289.
- RENDA A., *Profili tributari degli apporti di opere e servizi nel contratto di associazione in partecipazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 765.
- RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, 205.
- RESCIGNO P., *L'autonomia dei privati*, in *Justitia*, 1967, 11.
- RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998.
- RINALDI R., *Alcune considerazioni in tema di «riordino della tassazione dei redditi da capitale»*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, I, 65.
- ROBBEZ-MASSON C., *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, 1998.

- ROLFI F., *Funzione concreta, interesse del creditore ed inutilità della prestazione: la Cassazione e la rielaborazione del concetto di causa del contratto*, in *Corr. giur.*, 2008, 921.
- ROMANI A., *L'entrata imponente nel sistema dell'IGE*, Milano, 1958.
- ROMANO S., *Contributo esegetico alla studio della simulazione (l'art. 1414 c.c.)*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1954, 15.
- ROMANO S., *Autonomia privata (Appunti)*, Milano, 1957.
- ROPPO V., *Il contratto*, Bologna, 1977.
- ROSSI P., *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: l'inapplicabilità del sistema delle nullità civili alle violazioni di rilievo esclusivamente fiscale*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005, 597.
- ROSSI G., *La nullità dei contratti di locazione non registrati*, in *Contr. impr.*, 2005, 751.
- ROTONDI M., *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1923, 105.
- RUSSO P., *Ancora in tema di tassazione retroattiva delle indennità di esproprio*, in *Rass. trib.*, 1998, 225.
- RUSSO P., *I nuovi confini della giurisdizione tributaria*, *Rass. trib.*, 2002, 415.
- RUSSO P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1.
- RUSSO G., *Transfer pricing interno, valore normale e deducibilità delle componenti negative di reddito*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 361.
- SACCO R., *Autonomia contrattuale e tipi*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1966, 786.
- SACCO R., *Simulazione (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVIII, Roma, 1992.
- SACCO R., *L'esercizio e l'abuso del diritto*, in AA.VV., *Il diritto soggettivo*, Torino, 2001, 281.
- SALVATI A., *I proventi illeciti e la disciplina positiva comunitaria ed interna*, in *Rass. trib.*, 1999, 1099.
- SALVATI A., *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004.
- SAMMARTINO S., COPPA D., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Nss. Dig.*, app. VII, Torino, 1987, 1058.
- SAMMARTINO S., *Prestazioni di servizi (dir trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991.
- SANGIOVANNI V., *La nullità del contratto nella commercializzazione a distanza di servizi finanziari*, in *Corr. giur.*, 2008, 1469.
- SANGIOVANNI V., *La registrazione ritardata del contratto di locazione tra nullità e inefficacia*, in *Corr. mer.*, 2012, 246.

- SANTAMARIA B., *Registro (imposta di)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1988, 533.
- SANTONASO F., *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, I, 505.
- SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1991.
- SAVIGNY F. C., *System des heutigen römischen Rechts*, Berlin, 1840, III, trad. italiana a cura di V. Scialoja, *Sistema del diritto romano attuale*, III, Torino, 1900.
- SHIPWRIGHT A., *L'esperienza britannica*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, 107.
- SCALISI V., *Inefficacia (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1971, 322.
- SCALISI V., *Nullità e inefficacia nel sistema europeo dei contratti*, in *Europa dir. priv.*, 2001, 489.
- SCALISI V., *Invalidità e inefficacia. Modalità assiologiche della negozialità*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I, 211.
- SCALISI V., *Il diritto europeo dei rimedi: invalidità e inefficacia*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, 848.
- SCALISI V., *Autonomia privata e regole di validità: le nullità conformative*, in *Il contratto in trasformazione. Invalidità e inefficacia nella transizione al diritto europeo*, Milano, 2011, 377.
- SCALETARIS P., *La nuova disciplina delle locazioni abitative*, in *Arch. loc.*, 1999, 747.
- SCHIZZEROTTO G., *Il collegamento negoziale*, Napoli, 1983.
- SCHLESINGER P., *Il pagamento del terzo*, Milano, 1961.
- SCIALOJA V., *Negozio giuridico*, Roma, 1950.
- SCIUTO M., *La nullità della società*, in AA.VV., *Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, a cura di P. Abbadessa e G. B. Portale, Torino, 2006, I, 415.
- SCOGNAMIGLIO R., *Contributo alla teoria del negozio giuridico*, Napoli, 1950.
- SCOGNAMIGLIO R., *Fatto giuridico e fattispecie complessa*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1954, 348.
- SCOGNAMIGLIO R., *Dei contratti in generale*, in *Comm. al cod. civ.*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1970.
- SCOGNAMIGLIO R., *Fattispecie*, in *Enc. giur. Treccani*, XIV, Roma, 1989.
- SCOGNAMIGLIO R., *Negozio giuridico (profili generali)*, in *Enc. giur. Treccani*, XX, 1990.
- SCOTT A.P., *Tax Avoidance in the United Kindom: House of Lords latest judgment*, in *Rass. trib.* 1989, 29.
- SCREPANTI S., *L'indeducibilità dei costi da reato*, in *Rass. trib.*, 2004, 958.
- SERAFINI F., *Sulla nullità degli atti giuridici compiuti senza l'osservanza delle forme prescritte dalla legge. Lettera all'Avv. Giuseppe Saredo*, in *Legge*, 1874, III, 121.

- SERRANI D., *Brevi note in tema di libertà contrattuale e principi costituzionali*, in *Giur. cost.*, 1965, 287.
- SONDA M., «*Stock lending*»: *l'effettività dei flussi finanziari e la debolezza probatoria dell'Ufficio salvano il contratto dalla nullità*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, 528.
- SPAZIANI TESTA G., *Cedolare secca sugli affitti: prime riflessioni dopo il provvedimento attuativo*, in *Corr. trib.*, 2011, 1457.
- SPOTO G., *Le invalidità contrattuali*, Napoli, 2012.
- STELLA RICHTER G., *Nullità del contratto per difetto di forma e locazione di fatto degli immobili ad uso abitativo*, in *Giust. civ.*, 1999, 381.
- STEVANATO D., *La norma antielusiva nei pareri del Comitato per l'interpello*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2002, 219.
- STEVANATO D., *Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio*, in *Rass. trib.*, 2006, 309.
- STEVANATO D., *La "nuova" imposta sui vincoli di destinazione nell'interpretazione creativa della Cassazione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 397.
- STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 695.
- STOLFI G., *Teoria del negozio giuridico*, Padova, 1961.
- TABELLINI P. M., *Libertà negoziale ed elusione d'imposta. Il problema della "titolarità ingannevole" di redditi*, Padova, 1995.
- TABET G., *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 441.
- TABET G., *Rimborso dei tributi*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1991.
- TABET G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, 86.
- TASSANI T., *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007.
- TASSANI T., *Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?*, in *Il fisco*, 2015, 1957.
- TESAURO F., *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 90.
- TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975.
- TESAURO F., *Questioni in tema di redditi dei collaboratori familiari*, in *Corr. trib.*, 1984, 639.
- TESAURO F., *Elusione fiscale. Introduzione*, in *Giur. it.*, 2010, 1721.
- TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991.
- TINELLI G., *Presunzioni (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma 1991.

- TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993.
- TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 437.
- TINELLI G., *Sui limiti temporali di operatività della causa di esclusione dell'imponibilità dei redditi illeciti*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 46.
- TINELLI G., *Commento all'art. 1*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, a cura di G. Tinelli, Padova, 2009, 19.
- TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2013.
- TINELLI G., *L'imposta sul valore aggiunto*, in G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Padova, 2015, 511.
- TIPKE K., *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993.
- TIPKE K., LANG J., *Steuerrecht*, XVI ed. Köln, 1998.
- TITO E., GIUSTI G., *La Commissione UE mette l'accento sull'Action 6 e sull'Action 7 del progetto BEPS*, in *Corr. trib.*, 2016, 1289.
- TOMASSINI A., *I costi riconducibili ad attività penalmente lecite*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 1239.
- TOMASSINI A., *I redditi diversi accolgono sempre i proventi da illecito*, in *Corr. trib.*, 2006, 3163.
- TOMMASI S., *La simulazione come causa di nullità del contratto: profili critici*, in *Giur. it.*, 2005, 1609.
- TOMMASINI R., *Invalidità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 575.
- TOMMASINI R., *Nullità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 866.
- TOMMASINI R., *Annulabilità e annullamento*, in *Enc. giur. Treccani*, II, Roma, 1988.
- TRABUCCHI A., *Il dolo nella teoria dei vizi del volere*, Padova, 1937.
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.
- TREMONTI G., *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, 369.
- TREMONTI G., *La fiscalità industriale. Strategie fiscali e gruppi di società in Italia*, Bologna, 1988.
- TREMONTI G., *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 56.
- TRIOLA R.M., *Osservazioni in tema di simulazione relativa e prescrizione*, in *Corr. giur.*, 2004, 761.
- TURCHI A., *La famiglia nell'ordinamento tributario. I modelli di tassazione dei redditi familiari*, I, Torino, 2012.
- UCKMAR A., *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1937, 388.

- UCKMAR A., *La legge di registro*, Padova, 1958.
- UNTERMAIER J., *Déqualification et requalification en droit fiscal – Réflexions à propos de la répression des abus de droit*, in *Annales de la faculté de droit de Lyon*, T1, 1974, 154.
- URICCHIO A., *La qualificazione del reddito di lavoro dipendente tra definizioni normative e itinerari della giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 50.
- VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, ora in *Opere giuridiche*, Milano, 1961.
- VANONI E., *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1961.
- VANONI E., *L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, II, 243.
- VANONI E., *Nascita dell'obbligazione di pagare il tributo e descrizione di alcune fattispecie tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962.
- VANZ G., *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. trib.*, 2002, 1606.
- VILLA G., *Contratto e violazione di norme imperative*, Milano, 1993.
- VIOTTO A., *Il regime tributario delle plusvalenze su partecipazioni*, Torino, 2013.
- VITUCCI P., *I contratti di godimento*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. Bessone, XII ed., Torino, 2005, 752.
- WAIZER H., *Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability*, in *Fordham Law Review*, 1981, 1078.
- WARD D.A., *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 1224.
- WHAL A., *Traité de droit fiscal*, I, 1, Paris, 1902.
- WINDSHEID B., *Lerhbuch des Pandektenrechts*, I ed., Frankfurt, 1862, trad. italiana a cura di C. Fadda e P. E. Bensa, Torino, 1925.
- ZACHARIE K.S., *Le droit civil français*, (trad. par G Massé et Ch. Verge), Paris, 1854.
- ZIZZO G., *Evasione ed elusione fiscale nella legislazione e giurisprudenza degli Stati Uniti d'America*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 247.
- ZIZZO G., *Sul lease back e l'elusione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1991, 225.
- ZIZZO G., *Il regime tributario del lease back tra il modello della locazione finanziaria e quello del mutuo con alienazione in garanzia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 671.
- ZIZZO G., *Note minime in tema di trust e soggettività tributaria*, in *il fisco*, 2003, 4658.

- ZIZZO G., *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in AA.VV., *Elusione e abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 57.
- ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 487.
- ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni dell'Unione Europea*, in *Corr. trib.*, 2015, 4577.
- ZIZZO G., *Imposta di registro e atti collegati*, in *Rass. trib.*, 2013, 874.
- ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2014, 275.
- ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, 53.
- ZOPPINI G., *Da mihi factum dabo tibi ius: note laterali sulle recenti sentenze delle Sezioni Unite in tema di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 607.