

Effetti tributari della simulazione negoziale

di Antonio Visconti

Premessa

La strutturazione di un sistema fiscale come quello italiano, basato sull'applicazione di aliquote elevate sia nell'imposizione personale (e non in virtù del meccanismo delle aliquote progressive) che in quella societaria, determina l'inevitabile fenomeno di ricerca da parte degli operatori economici di sotterfugi e schemi che consentano loro l'affievolimento del carico fiscale.

Tale esigenza è avvertita soprattutto da parte dei contribuenti di maggiori dimensioni (holding, sportivi, artisti, etc.), i quali, troppo esposti per poter scegliere la strada dell' "evasione totale" e forti di "qualificate" consulenze, perseguono tali risultati attraverso la ricerca di centri di imputazione sostitutivi (per territorialità o soggettività) che consentano loro di "restare nella legalità" ottenendo una più lieve tassazione.

In altri termini, è pratica sempre più frequente quella di trasferire la titolarità apparente dei propri redditi in capo a soggetti che godono di un regime di tassazione più contenuto, o in virtù della loro ubicazione (società esterovestite) o in virtù della loro qualificazione soggettiva (persone fisiche rientranti in scaglioni di aliquota progressiva più bassi). Tale fenomeno, giuridicamente conosciuto come "simulazione", sta assumendo nel tempo forme e dimensioni sempre più consistenti, che si scontrano con un probabilmente inadeguato apparato procedurale/normativo.

Scopo del presente lavoro è, appunto, quello di comprendere la reale portata e la effettiva efficacia delle vigenti normative fiscali al fine di comprendere le concrete possibilità di arginare il suddetto fenomeno.

La normativa civilistica

Secondo la migliore dottrina la simulazione si verifica quando la reciproca dichiarazione delle parti non corrisponde al loro reale comune volere(1).

La simulazione, pertanto, si compone di due negozi giuridici distinti l'uno dall'altro, ma in ogni caso collegati tra loro: il primo è l'accordo simulato, ovvero, quello che si vuole rendere "pubblico"; il secondo è l'accordo dissimulato, quello che rappresenta la reale volontà delle parti.

Affinché possa configurarsi una fattispecie di simulazione, è dunque necessaria la sussistenza di un accordo simulatorio (scritto o orale)(2), necessariamente bilaterale, ovvero sia in grado di coinvolgere i medesimi soggetti che hanno predisposto il negozio simulato(3).

Sotto il profilo civilistico il contratto simulato non produce effetti tra le parti; resta invece valido - purché possibile, lecito, determinato o determinabile e nelle forme stabilite dalla legge - il contratto dissimulato. Tuttavia, il codice civile offre tutela ai terzi (art. 1415 c.c.) che in buona fede hanno acquistato diritti con i soggetti titolari "apparenti" del negozio simulato, rendendo a costoro inopponibile la simulazione.

Ai sensi dell'art. 1414 c. civ., possono configurarsi due ipotesi di simulazione, ovvero: la simulazione "assoluta" e quella "relativa".

Si ha simulazione assoluta quando le parti, una volta concluso l'accordo, dichiarano di non volerne gli effetti(4); la conseguenza è di non determinare la nascita di alcun rapporto giuridico tra di loro né, tanto meno, di modificare le rispettive posizioni.

In questo caso la separazione tra situazione reale e situazione apparente è totale: infatti, al contratto "immaginario" non si contrappone nulla.

Nell'ipotesi di simulazione relativa, invece, la volontà dei contraenti è quella di porre in essere un contratto "diverso" (contratto dissimulato) da quello reso pubblico (contratto simulato); in tale ipotesi, come innanzi visto, ciò che assume rilievo *inter partes* è il contratto dissimulato.

La simulazione relativa può colpire sia l'oggetto del contratto (c.d. simulazione oggettiva)(5), che le parti (c.d. simulazione soggettiva).

La simulazione soggettiva può a sua volta configurarsi in due ipotesi distinte: la prima è rappresentata dall'interposizione reale, dove il soggetto cosiddetto interposto o intermediario agisce come effettivo contraente assumendo i diritti e gli obblighi che derivano dai contratti che va ad instaurare, per poi trasmetterli con atto successivo all'interponente o dante causa(6); la seconda è rappresentata

dall'interposizione fittizia.

Nell'interposizione fittizia la simulazione ha come indispensabile presupposto la partecipazione al negozio simulato non solo dell'interposto e dell'interponente, ma anche del terzo contraente, il quale deve fornire il proprio consenso nella formazione dell'accordo simulatorio(7) (8).

In tale forma di simulazione ciò che è reso manifesto è il rapporto tra l'interposto fittizio (c.d. uomo di paglia) e il terzo contraente, mentre chi non compare è l'interponente o contraente effettivo(9).

La simulazione nel sistema tributario dell'imposizione reddituale

La rilevanza degli schemi di simulazione nel diritto tributario va analizzata alla luce della disciplina che ne consente il superamento, e dunque, la corretta tassazione della fattispecie di cui al negozio dissimulato.

La suddetta disciplina è contenuta nel d.p.r. 600/73 all'art. 37, ult. co. Tale norma infatti rappresenta l'unico strumento che attribuisce all'amministrazione finanziaria il potere di riqualificare la fattispecie concreta dichiarata dal contribuente in funzione di uno schema simulatorio soggettivo coinvolgente un soggetto diverso, al quale va riferito il presupposto di fatto dell'imposizione.

Si è affermato in dottrina(10) che il trasferimento soggettivo di una fattispecie oggettiva, quale il reddito, necessita di essere elaborato in virtù di principi cardine dell'ordinamento tributario, quali il possesso del reddito e l'effettività del prelievo.

Dalla prospettiva civilistica è possibile riqualificare il negozio simulato, facendo su di esso prevalere quello dissimulato, in applicazione di norme giuridiche che di fatto impongono la prevalenza della sostanza sulla forma. Tali conclusioni trovano applicazione nel caso dell'interposizione fittizia, ma altresì in quello dell'interposizione reale.

In ambito tributario, la dottrina si è più volte interrogata circa la possibilità di mutuare tale *modalità operativa* ai fini dell'imposizione reddituale(11).

Nel caso dell'interposizione fittizia, la stessa formulazione letterale dell'art. 37, co. 3 d.p.r. 600/73 stabilisce la possibilità di riqualificare il negozio, consentendo la corretta imputazione soggettiva del reddito in modo indipendente dalla simulazione. Quest'ultima determina infatti l'insorgenza di un fatto meramente apparente, in quanto tale incapace di rilevare ai fini impositivi(12).

Nel caso dell'interposizione reale sono stati manifestati dubbi, principalmente in considerazione della diversa natura delle parti nel rapporto tributario.

A ben guardare, in tale ipotesi di interposizione, la simulazione determina la riferibilità giuridica - ancorché in forma apparente e per effetto dell'accordo simulatorio - all'interposto, il quale opera in luogo dell'interponente sulla base di un rapporto giuridicamente rilevante(13). Questi dunque è l'effettivo titolare del reddito e dunque è tenuto ai conseguenti adempimenti di carattere contabile e fiscale(14).

Si può dunque affermare che il possesso del reddito da parte dell'interposto sia effettivo.

Si tratta a questo di verificare quale sia il fatto causativo della produzione reddituale. In altri termini, si tratta di verificare se l'art. 37, co. 3 possa trovare applicazione anche alle ipotesi di interposizione reale, superando la "forma" e la personalità giuridica del soggetto interposto.

La prevalenza della forma sulla sostanza, che normalmente caratterizza le scelte del legislatore italiano, specialmente in ambito fiscale, ci porta a d'escludere *a priori* l'applicabilità dell'art. 37, co. 3 citato, anche alle fattispecie di interposizione reale. Tuttavia, la valutazione deve tener conto anche di ulteriori fattori, relativi a scelte inerenti altre fattispecie astratte previste dalla normativa interna, ovvero alla qualificazione imposta dalla normativa tributaria internazionale (es. quella delle convenzioni contro la doppia imposizione).

Esempi di tali diverse scelte sono gli articoli 110, co. 10 t.u.i.r., in tema di deducibilità dei costi e componenti negative di reddito in operazioni con società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata(15), e gli articoli 10 e 11 del Modello di Convenzione OCSE, in tema di nozione di beneficiario effettivo del pagamento di dividendi ed interessi(16), ma altresì l'articolo 17, in tema di trattamento fiscale del reddito transnazionale riferibile ad artisti e sportivi(17).

Accanto a queste ipotesi, ve ne sono ulteriori in cui il legislatore consente al contribuente stesso di superare la riferibilità reddituale alla

persona che ha posto in essere il fatto causativo, trasferendo gli effetti giuridici ad un soggetto diverso. Ciò accade ad esempio nel regime di trasparenza previsto dall'art. 115 nuovo t.u.i.r., oltre che nel caso di tassazione delle società di persone.

Infine, in altre ipotesi, il trasferimento soggettivo degli effetti reddituali si giustifica in virtù della necessità di imputare gli stessi al soggetto che realmente ne dispone, indipendentemente dagli schermi societari – pur quando questi fossero dotati di personalità giuridica - cui essi vengono ricollegati da tale ultimo soggetto(18).

In queste fattispecie, definite anche dalla dottrina come “società di comodo”, il trasferimento della riferibilità soggettiva consente di evitare che all'interposizione conseguano effetti ai fini fiscali(19). Tuttavia, ciò che assume rilievo particolare è rappresentato dal tenore letterale della norma. Nel disporre lo scioglimento di tali entità, la norma non provvede a valutarne l'effettiva funzione svolta, ancorché la stessa sia reale o fittizia, ma individua esclusivamente parametri operativo-dimensionali(20) assumenti carattere di presunzione giuridica di inoperatività.

Su posizioni favorevoli riguardo ad un trasferimento per “trasparenza” del reddito anche nell'ipotesi di interposizione reale, si è espressa autorevole dottrina(21), argomentando sulla base dei consolidati orientamenti civilistici (quindi sostanzialmente equiparando sotto il profilo sostanziale le due fattispecie interpositive), ma anche e soprattutto in virtù del principio generale tributario di *possesso del reddito*, secondo cui dell'imputazione deve avvenire in relazione alla reale *disponibilità* di quest'ultimo.

Tale legge - criticata dalla dottrina per aver di fatto negato la soggettività giuridica alle società di comodo(22) - rappresenta un ulteriore sforzo del legislatore finalizzato al superamento di fattispecie interpositive (reali o fittizie che siano).

Trasponendo i risultati dell'indagine fin qui svolta, è opportuno concludere che la trasferibilità dell'imputazione reddituale operata dall'art. 37, co. 3 sia configurabile non soltanto nelle ipotesi di interposizione fittizia, ma anche in quella di interposizione reale.

A tale conclusione si giunge però non per effetto della bipartizione interposizione reale-interposizione fittizia, ma piuttosto in funzione della imputabilità a titolo originario del fatto causativo del pagamento reddituale. Tale situazione può verificarsi non soltanto nell'ipotesi di interposizione fittizia, ma anche - come visto - in alcuni casi di interposizione reale.

Risulterebbero, pertanto, in ogni caso estranee a tale previsione normativa, le fattispecie interpositive suffragate da una effettiva e rilevante finalità operativa dell'interposto, ovvero, tutte quelle ipotesi in cui, come la migliore dottrina afferma, sussista una “reale funzione economica”(23).

Elusione o evasione?

La soluzione ai problemi sistematici di configurazione della riferibilità soggettiva del presupposto determina conseguenze rilevanti anche ai fini dell'inquadramento dell'ambito di applicazione dell'art. 37, co. 3 d.p.r. 600/73 all'interno delle fattispecie di evasione fiscale, ovvero anche di elusione fiscale.

A livello esegetico, l'art. 37, co. 3, sorge come disposizione introdotta dall'art. 30, n. 1, del D.L. 2/3/89, n. 69(24), recante: “disposizioni per ampliare gli imponibili e per contenere l'elusione”.

Sulla base di quanto affermato è agevole comprendere come questa norma sia stata concepita in funzione antielusiva, mirando infatti ad evitare che determinati redditi possano, attraverso l'interposizione, godere di un trattamento più favorevole, fino al punto di sfuggire anche in modo completo all'imposizione.

Tuttavia, occorre verificare se la formulazione letterale di tale norma sia realmente in grado di consentirne l'applicazione alle fattispecie elusive e non piuttosto a quelle evasive, alle quali sarebbe più agevole ricollegare le fattispecie civilistiche di simulazione in virtù dell'apparenza ad esse connaturata.

Verso la fine del secolo scorso la dottrina tributaria(25), sulla base di varie argomentazioni, ha generalmente escluso che l'art. 37, co. 3 potesse conferire all'Amministrazione finanziaria poteri di riqualificazione degli atti posti in essere dal contribuente nelle fattispecie di elusione.

Tuttavia, non è mancato in dottrina chi ha sottolineato come il

fenomeno elusivo riguardi sostanzialmente il solo presupposto "oggettivo" del tributo (e dunque la produzione del reddito), il quale è manipolato al fine di ottenere un risparmio d'imposta; mentre risulta esclusa da tale ipotesi "l'ascrivibilità soggettiva"(26) dello stesso.

Giova ricordare che l'articolo 37, co. 3, come innanzi visto, attribuisce agli uffici un potere "riqualificativo", finalizzato alla corretta attribuzione soggettiva di un determinato reddito(27).

Nell'interposizione l'attività generatrice e il successivo reddito tassabile (presupposto oggettivo dell'imposta) si dimostrano nella loro reale natura, non verificandosi pertanto l'aggiramento di alcuna norma fiscale (elusione). Tuttavia, con la simulazione del soggetto sui cui avverrà la tassazione (presupposto soggettivo dell'imposta) al fine di ottenere un regime fiscale più vantaggioso, si determina l'occultamento del reale presupposto (in questo caso soggettivo), tipico dell'evasione.

Tale interpretazione trova due conferme: in primo luogo, nella relazione illustrativa all'art. 7 del D. Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, che ha introdotto l'art. 37bis (norma antielusione), nella quale si legge espressamente che l'elusione: "...riguarda comportamenti effettivamente voluti e non simulati."; inoltre, la stessa prassi, nel commentare la norma appena menzionata, chiarisce che: "...risulta del tutto estraneo al fenomeno dell'elusione quello della simulazione, caratterizzato, quest'ultimo, dalla divergenza tra la situazione apparente e quella realmente voluta dalle parti contraenti"(28).

Del resto nel caso in cui non si riconoscesse all'art. 37, co. 3 una portata antievasiva, si determinerebbe una palese sovrapposizione normativa con l'art. 37 bis, di modo che entrambe le norme assolverebbero di fatto alle medesime funzioni.

La simulazione nel sistema tributario dell'imposizione indiretta

L'art. 20 del D.p.r. 131/86, Testo unico dell'imposta di registro, dispone che: "*L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*".

Il principio sancito dall'art. 20 D.P.R. n. 131/1996 è importante perché stabilisce la preminenza, come base per la determinazione della imposizione, degli effetti giuridici del contratto e non degli effetti economici dello stesso.

Il principio in argomento è stato spesso oggetto di studio in dottrina(29). Si deve, in effetti, ritenere che ancorare la tassazione di un negozio giuridico all'analisi degli effetti giuridici che con quel negozio si sono voluti effettivamente perseguire, possa costituire una concreta applicazione anche degli articoli 23 e 53 della Costituzione.

L'aver, infatti, ancorato la tassazione agli effetti giuridici del contratto non significa, aver costretto gli uffici dell'Amministrazione finanziaria ad interpretare gli effetti di ogni negozio giuridico sulla base degli articoli 1362 e seguenti del codice civile, ma significa avere legato l'interpretazione dell'atto giuridico a norme precise, le norme giuridiche di interpretazione degli effetti di un negozio, e non le più mutevoli e comunque continuamente in evoluzione norme circa la definizione delle finalità economiche dello stesso negozio.

Al fine di consentire l'esplicitazione, e dunque la concreta manifestazione del suddetto principio, sono risultate emblematiche, negli ultimi anni, alcune sentenze elaborate sia dalla Giurisprudenza di merito(30) che da quella di legittimità(31).

Tali pronunzie, infatti, hanno stabilito che, al fine di valutare le modalità di imposizione in termini di imposta di registro di un determinato atto, occorre provvedere all'interpretazione dei patti negoziali contenuti nell'atto stesso, e non agire attraverso elementi desumibili da fonti diverse, quali, ad esempio, la disamina di altri eventuali atti precedenti e successivi al fine di determinare la volontà economica insita nella produzione di un determinato atto.

In maniera pressoché unanime, infatti, i Giudici Tributari, a seconda delle varie fattispecie analizzate(32), si sono sempre espressi nel senso che la ratio insita nella formulazione dell'art. 20, citato, sia quella secondo cui il tenore letterale della formulazione del negozio giuridico sottoposto a tassazione possa e debba essere superato soltanto al fine di determinare gli effetti giuridici che con quel contratto si vogliono perseguire, e non al fine di interpretare la volontà economica che con lo stesso atto si è voluto perseguire. Questo principio assurge a principio di civiltà giuridica soprattutto in considerazione del fatto che le moderne e sempre più complesse fattispecie contrattuali sarebbero

probabilmente spesso di difficile interpretazione ai fini della tassazione e potrebbero ingenerare notevoli e numerose disparità di tassazione in considerazione delle interpretazioni dei diversi Uffici finanziari.

In ogni caso, svolgendo un'analisi *de jure condito*, pur mancando una norma simile a quella disposta dall'art. 20, del D.p.r. 131/86, anche la disciplina in materia di IVA di cui al D.p.r. 633/72, appare essere incentrata sull'esigenza di assicurare la tassazione sulla base degli effetti reali dei negozi posti in essere piuttosto che su quelli apparenti(33).

Tuttavia, tale impostazione giuridica – di innegabile valore logico - è stata accolta solo in tempi recenti.

Prima della novella recata dal suddetto decreto, e dunque nella vigenza del D.p.r. 634/72, la Giurisprudenza, in particolare(34), muovendo dalla concezione dell'imposta di registro come "imposta d'atto", applicabile sulla base dell'intrinseca natura e degli effetti dell'atto presentato alla registrazione, a prescindere dal titolo e dalla forma apparente, riteneva del tutto irrilevante, ai fini dell'applicazione dell'imposta, la presenza di un accordo simulatorio. In altri termini, sebbene l'atto simulato fosse da considerarsi nullo ai fini civilistici, tale circostanza doveva essere considerata irrilevante ai fini fiscali, tenuto conto che presupposto per l'applicazione dell'imposta di registro era l'atto in sé comunque si presenti, indipendentemente dal verificarsi degli effetti connessi alla sua validità. Ne derivava, dunque, che anche l'atto simulato acquistava una sua, per così dire, validità fiscale.

Conclusioni

La breve disamina innanzi enucleata sembra condurci alla conclusione che il vigente sistema normativo in materia di accertamento sia delle imposte dirette che indirette contenga (letteralmente) gli strumenti indispensabili ai fini della riqualificazione del negozio simulato con conseguente ripresa a tassazione di quello reale o "dissimulato".

Da quanto visto, tale possibilità non troverebbe limitazioni sia nell'ipotesi dell'interposizione fittizia che in quella più complessa della simulazione reale.

Restano, tuttavia, le preoccupazioni di fondo da cui è mossa la suddetta analisi, ovvero: la sempre maggiore spinta da parte dei contribuenti a porre in essere tali schemi, dovuta alla elevata pressione fiscale, e la apparente difficoltà degli Uffici preposti ad evitarli, data l'inadeguatezza dei mezzi e delle risorse loro destinate.

E' emblematico come, nel formulare un giudizio circa la legittimità e l'efficacia giuridica delle norme vigenti, si giunga quasi sempre a scontrarsi con quelli che sono, a mio sommesso avviso, le due questioni di fondo che determinano l'inefficienza del nostro apparato fiscale, ovvero: la elevata pressione e la inadeguatezza del sistema dei controlli. Non si comprendono le ragioni che conducono il nostro Legislatore ad alimentare costantemente, e negli ultimi tempi esponenzialmente, il circolo vizioso impernato su: un livello di aliquote elevate e un sistema di norme complesso e farraginoso, entrambi fenomeni che conducono ad una inevitabile spinta evasiva, senza migliorare il livello qualitativo e quantitativo dell'apparato dei controlli.

E' di facile comprensione capire che una "leva" che spinga in una direzione inversa a quella attuale, e dunque nella direzione dell'abbassamento delle aliquote/semplificazione delle norme e della valorizzazione delle professionalità nell'amministrazione finanziaria, consenta di ottenere migliori risultati a minori costi.

Note

(1) A. Trabucchi, *Istituzioni di Diritto Civile*, XXVI ediz., Padova, 1996, pag. 148 e ss..

(2) La dottrina e la giurisprudenza parlano in tal senso di: "controdi chiarazione" o "scrittura di verità". Per la dottrina vedi: A.Trabucchi, *op. citata*. Per la giurisprudenza vedi tra le tante: Cass. 9.6.1992, n. 7084 e Cass. 27.11.1992, n. 12709.

(3) "La simulazione, presupponendo un preciso accordo dissimulato tra le medesime parti del contratto simulato, non può identificarsi nei propositi fraudolenti di una sola delle parti.." Cass., sez. II, 21.6.1995, n. 7026.

(4) P. Perlingieri, *Manuale di Diritto Civile*, II ediz., Napoli, pag. 404

(5) Emblematico in tal senso è il caso della locazione di immobili con canone inferiore a quello realmente pattuito ai fini dell'ottenimento di un

vantaggio fiscale. Per tutte, vedi Cass. sez. III, 15.10.2002, n. 14655.

(6) Esempio classico in tal senso è il negozio del mandato senza rappresentanza di cui all'art. 1703 c.c..

(7) Si veda in tal senso, Trib. di Napoli, 21.5.2002, causa B.N.L. c/ Tarallino e altro, dove è chiaramente espresso che: "L'interposizione fittizia di persona postula la imprescindibile partecipazione all'accordo simulatorio non solo del soggetto interponente e di quello interposto, ma anche del terzo contraente, chiamato ad esprimere la propria adesione.."; per quanto attiene i giudici di legittimità, vedasi per tutte: Cass., 4.8.1997, n. 7187.

(8) Diversamente da quanto sostenuto dalla giurisprudenza civile, la trilateralità del rapporto non è ritenuta necessaria dalla dottrina affinché si configuri l'interposizione, essendo sufficiente che vi sia dicotomia tra titolarità effettiva e apparente. Cfr. in tal senso: F. Tesauro, *Istituzioni di Diritto tributario*, VIII ediz., Torino, 2003, p. 266.

(9) Cass., sez. I, 22.6.1974, n. 1891.

(10) M. Nussi, *L'imputazione del reddito nel Diritto Tributario*, Padova 1996, p. 488 e ss..

(11) Secondo M. Nussi, *op. cit.*, p. 506, in tale ultima ipotesi "mancando la previsione normativa di qualsivoglia imputazione diretta del reddito all'interponente, costui, al fine della imposizione diretta, non può assumere autonoma ed immediata rilevanza soggettiva. Nello stesso senso F. Paparella, *Compenso agli amministratori ed abuso delle disposizioni in materia di interposizione fittizia di persona*, in Riv. Dir. Trib., 1995, I, p. 93 e ss., in particolare 96. *Contra* cfr. A. Lovisolo, *Possesso di reddito ed interposizione di persona*, in Dir.e Prat. Trib., 1993, I, p. 1682 e ss..

(12) Cass., sez. Tributaria, 14-11-2005, n. 22932; Cass., sez. Tributaria, 28-10-2005, n. 21065.

(13) F. Ferrara, *Della simulazione dei negozi giuridici*, Roma, 1922, p. 220 e ss.; secondo cui: "...la simulazione reale si attua o quando l'interposto acquisisce da un terzo un diritto per trasferirlo all'interponente ovvero quando l'interposto riceve dall'interponente un diritto al solo scopo di trasferirlo ad altri o ritrasferirlo all'interponente.."

(14) A. Lovisolo, *op. citata*, p.1684 e 1685.

(15) Per effetto di tale norma si superano gli schemi giuridici posti in essere dal contribuente, imponendo, per finalità antielusive, la reale funzione economica di tali negozi.

(16) Tali disposizioni sono finalizzate ad evitare fenomeni di interposizione reale che si realizzano prevalentemente nel c.d. *treaty shopping* (collocazione di un centro di imputazione di redditi, prodotti in un paese convenzionale, in altro paese a fiscalità di vantaggio).

(17) Come vedremo nel prosieguo di questo lavoro, per effetto di tale clausola convenzionale, i redditi riferibili ad attività artistiche e sportive sono tassabili nello Stato della fonte, indipendentemente dalla persona cui sono imputati.

(18) L. 23 dicembre 1994, N. 724, art. 30, relativa alle società di comodo.

(19) Cfr. Cass., 16 dicembre 1986, in Cass. pen., 1988, 930 ss. e Cass., 6 dicembre 1986, n. 2085, in Rass. trib., 1988, 1049 ss., con nota di S. Dragone, *Interposizione di persona nella stipulazione del contratto: una ipotesi particolare di frode fiscale, ibidem*.

(20) Meno di cinque dipendenti e proventi inferiori ad ottocentomilioni di Lire.

(21) F. Gallo, Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione, in Dir. e prat. Trib., 1992, I, p. 39; M. Nussi, *op. citata*, p. 554.

(22) Si veda per tutti: R. Lupi, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in Rass. Trib., 1994, p.225 e ss.

(23) A.Lovisolo, *op. citata*, p. 1689.

(24) Convertito in legge 27 aprile 1989, n. 254.

(25) Cfr. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p. 266.

(26) In tal senso M. Nussi, *op. cit.*, p. 512.

(27) Cfr. A. Lovisolo, *op. cit.*, p. 1677.

(28) In tal senso: C.M. 19 dicembre 1997, n. 320/E.

(29) S. Fiorentino, *Riflessi sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in Rass. Trib. n. 4/1999, pag. 1055; D. Stevanato, *Cessione frazionata dell'azienda e imposta di registro: Simulazione o riqualificazione del contratto?*, in GT – *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 9/1999, pag. 758; U. Di Nuzzo – F. Ruis.,

Dividend washing tra elusione e autonomia contrattuale: evoluzione giurisprudenziale e normativa, in *Il Fisco*, n. 48-1/2005, p. 7550; P. Muccari, *Il trattamento fiscale del contratto simulato*, in *Corr. Trib.* n. 38/2001, p. 2838; D. Farina, *Il collegamento negoziale secondo la recente giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.* n. 4/2005, p. 1212;

(30) Per tutte: *Comm. trib. II gr.*, Bolzano, 31 luglio 1998 n. 93.

(31) *Cass.*, sez. Tributaria, 7-7-2003, n. 10660.

(32) Si vedano: *Cass.*, 1-7-1992, n. 809, ove sono stati disconosciuti gli effetti di un contratto di locazione con patto di futura vendita, il quale, in realtà, simulava una cessione a rate; *Cass.*, 22-12-2000, n. 16083, ove è analizzato il caso della valutazione degli effetti giuridici di un contratto di cessione di terreno con patto di riscatto da esercitare entro due anni. La sentenza della Corte di Cassazione ha correttamente ritenuto che l'atto dovesse essere trattato e tassato come atto di cessione del terreno, a nulla rilevando, con rinvio alla Corte di merito per la valutazione del caso, la successiva intervenuta nullità dell'atto per effetto di sentenza passata in giudicato che ha qualificato il negozio giuridico nullo perché in violazione delle norme di cui all'art. 2744 del codice civile - patto commissorio - in quanto l'intervenuta nullità è stata generata da comportamento imputabile alle parti, mentre il negozio giuridico originario ben poteva effettivamente produrre, al di là della valutazione degli effetti economici, gli effetti giuridici della cessione del terreno; *Comm. trib. I gr. Roma*, 3-6-1991, ove si esamina un contratto di "sale and lease back". In tale ipotesi, i giudici hanno valutato la fattispecie contrattuale come contratto di locazione finanziaria e non come contratto di mutuo, avendo quindi rispetto, anche in materia di Iva, al principio della superiorità degli effetti giuridici sugli effetti economici dell'operazione.

(33) Si noti, in tal senso, la normativa in tema di definizione delle operazioni imponibili e determinazione degli effetti di cui all'art. 23, di individuazione del momento di effettuazione delle operazioni o quella in materia di variazione delle basi imponibili di imposta di cui all'art. 26 del citato D.p.r. 633/72.

(34) Per tutte: *Cass.*, 6-7-1971, n. 2097; *Cass.* 10-6-1981, n. 3750; *Cass.*, 16-4-1983, n. 2633.