

Il "caso Maradona" Quel dribbling al fisco

Stefano Marchese

Dal 1985 al 1990 la società Napoli Calcio versò al famoso campione ufficialmente circa 4 miliardi di stipendio e a una società di Vaduz, di cui lo stesso calciatore era presidente, 24 miliardi come corrispettivo per lo sfruttamento dell'immagine. Risultato finale: violazione dell'articolo 37 e accusa di evasione fiscale

L'articolo 37, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 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".

E' noto che tale norma ha dato luogo ad un ampio ed approfondito dibattito dottrinale, che si dimostra particolarmente acceso quando si voglia individuare l'ambito di applicazione della disposizione¹. Così, vi è chi ha ritenuto che la norma operi nei soli casi di interposizione fittizia; chi vi ha incluso anche quelli di interposizione reale cosiddetta statica; chi, ancora, ha affermato l'idoneità della disposizione a colpire ogni forma di interposizione, sia reale che fittizia. Si perviene così alle tesi estreme, che giungono a sostenere la possibilità che la norma sia idonea ad incidere su ogni fenomeno interpositivo, inteso in senso economico, e quindi anche al di là delle figure civilistiche di interposizione, sino a ricomprendervi le cosiddette società di comodo e ad introdurre, surrettiziamente, nell'ordinamento, principi quali quello della prevalenza della sostanza sulla forma, dell'effettivo beneficiario, del superamento della personalità giuridica².

Di fronte ad una disposizione di così incerta portata, appaiono di notevole interesse - per la loro funzione di "precedenti" - le prime pronunce della giurisprudenza, pubblicate sull'argomento: si tratta di due decisioni, rispettivamente delle Commissioni di 1° e 2° grado di Napoli, che vedono come protagonista della vicenda fiscale, fra gli altri, il noto calciatore Maradona³.

Il fatto, quale risulta dalla narrativa delle due decisioni, è il seguente.

All'atto dell'ingaggio, da parte della "Società Sportiva Calcio Napoli S.p.a.", di alcuni giocatori, fra cui Diego Armando Maradona, venivano stipulati, contestualmente ai contratti di lavoro, alcuni contratti di acquisto di diritti di sfruttamento dell'immagine. Più in particolare, e limitandoci per ora ad esaminare i fatti concernenti il protagonista della vicenda (Maradona), va sottolineato che la Napoli Calcio aveva

concluso tale contratto con la società estera "Diego Armando Maradona productions establishment - S.A." con sede in Vaduz, nel Liechtenstein (quale fantasia...), il cui Presidente del Consiglio di Amministrazione era proprio... lo stesso Maradona (forse non si fidava dei professionisti del luogo...).

La società estera si dichiarava titolare, in esclusiva, del diritto pubblicitario di immagine ed esibizione del calciatore Maradona e cedeva quote percentuali dei proventi di tale diritto alla Società calcistica, contro corrispettivo.

Per tradurre il tutto "in soldoni", dalla decisione di 1° grado risulta che la Napoli Calcio ha pagato a Maradona, nel periodo compreso fra il 1985 e il 1990, redditi di lavoro per circa 3.8 miliardi di lire, a fronte di ben 24.5 miliardi di lire versati alla società di Vaduz.

L'Ufficio Imposte Dirette procedeva quindi ad un duplice accertamento:



- in capo alla Napoli Calcio, si accertava l'omessa effettuazione e il mancato versamento delle ritenute di lavoro dipendente sulle somme versate alla società di Vaduz;
- in capo a Maradona, si accertava l'infedele dichiarazione del reddito di lavoro dipendente.

E' evidente che gli accertamenti fiscali si fondano su un complesso ragionamento logico-giuridico che consta di tre asserzioni: da un lato, si riqualifica, come reddito di lavoro dipendente, la somma versata ad altro (formale) titolo alla società estera; dall'altro, si assume l'interposizione (fittizia?) della società estera nei confronti di Maradona, il quale sarebbe, secondo l'Ufficio fiscale, l'effettivo possessore del reddito formalmente prodotto dalla persona giuridica straniera; per giustificare, sul piano normativo, le due suddette affermazioni si invoca l'art. 37, ultimo comma, del d.p.r. n. 600 del 1973, al quale si attribuisce una valenza interpretativa (con l'effetto di applicarlo anche per i periodi d'imposta anteriori al 1989, anno in cui tale norma è stata emanata) e una portata tale da poter contrastare architetture fiscali costruite nel modo sopra sinteticamente descritto.

La Commissione di 1° grado di Napoli respinge i ricorsi sul punto, mentre quella di appello annulla gli accertamenti. Al riguardo appare estremamente utile analizzare le motivazioni di tali decisioni, opportunamente distinguendo le *rationes decidendi* dalle semplici *obiter dicta*.

La decisione di 1° grado esordisce dando per scontato che si versi in tema di interposizione fittizia⁴, e che quindi l'art. 37, ultimo comma, miri a colpire, dal punto di vista fiscale, tale fattispecie civilistica. E' infatti significativo che la Commissione affermi:

"Dovendosi accertare, infatti, se nella specie si verte in tema di interposizione fittizia, non sono assolutamente in discussione né la legittimità né la liceità dei contratti di cessione dei diritti patrimoniali di immagine, posto che l'ipotesi simulatoria presuppone lo schermo di convenzioni valide e rilevanti appunto perché solo queste danno luogo a situazioni che possono costituire apparenze giuridiche".

E' invece chiaro che il caso qui esaminato non ha nulla a che fare con la simulazione soggettiva, con l'interposizione fittizia: siamo di fronte ad un utilizzo, invero non proprio pudico, di persone giuridiche straniere di comodo, in quanto situate in regimi fiscali a bassa

fiscalità. Senza dilungarci in questa sede sull'argomento, appare sufficiente rimarcare che nella interposizione fittizia l'interponente trasferisce fittiziamente il diritto all'interposto, mentre vuole che la titolarità giuridica dello stesso rimanga in capo a lui. Qui, invece, se utilizzo di società di comodo⁵ vi è stato, il *dominus* dell'operazione (che si assume essere Maradona) voleva, eccome, che il diritto fosse in capo alla società estera, affinché essa potesse disporne, realizzando un flusso di reddito, di fatto sottratto all'imposizione fiscale. Il contrasto fra l'affermazione della Commissione sopra trascritta, mero *obiter dictum*, con le *rationes decidendi*, appare lampante laddove lo sviluppo argomentativo si sposta sul piano probatorio (o assunto tale) dell'interposizione, attraverso la valorizzazione di alcune circostanze di fatto:

- a) la contestualità fra stipulazione dei contratti di sponsorizzazione con le società estere rispetto a quelli di ingaggio degli atleti, la coincidenza di durata e il nesso ivi contenuto per cui in caso di risoluzione o sospensione del rapporto sportivo, viene meno anche quello con le società estere;

b) la mancanza di salvaguardie e garanzie a favore della Napoli Calcio per l'acquisto del diritto, e la sua indeterminatezza, sotto il profilo giuridico ed economico;

c) la sproporzione, già sopra rilevata, fra corrispettivi pagati al calciatore e quelli versati alla società di Vaduz;

d) altre pattuizioni ritenute anomale in un contratto siffatto, fra cui, merita evidenziarlo, un'obbligazione assunta dalla Napoli Calcio a favore del terzo (Maradona), consistente nel dovergli mettere a disposizione "una villa nel miglior luogo della città di Napoli, un'auto Volkswagen e un'auto Ferrari, venti biglietti aerei di andata e ritorno di prima classe sulla linea Napoli - Buenos Aires...";

e) l'assenza di ogni provento conseguito da parte della società calcistica a fronte dell'acquisto del diritto.

Come si vede, tali "elementi di fatto" si incentrano sulla "anomalia" delle pattuizioni, che fanno pensare all'abuso

dell'autonomia negoziale, a contratti in frode alla legge fiscale, a manovre fortemente e sfacciatamente elusive, all'utilizzo di strutture societarie tipicamente di comodo, alla mancanza di valide ragioni economiche in un'operazione così strutturata da parte del Napoli... a tutto, cioè, meno che alla simulazione soggettiva.

Conclusivamente, sul punto appare dunque chiaro che le affermazioni contenute nella decisione di 1° grado, che sembrerebbero limitare l'applicabilità dell'art. 37, ultimo comma, ai soli casi di interposizione fittizia, sono un semplice (e fuorviante)

obiter dictum, mentre le vere *rationes decidendi* stanno, all'opposto, nella convinzione che tale norma sia idonea a contrastare utilizzi distorti di strutture contrattuali e societarie quando le "anomalie", sopra indicate, assumano carattere sufficientemente convincente dell'intento elusivo. Al di là delle apparenze, la decisione mira dunque a colpire non già la fattispecie civilistica della simulazione soggettiva, che appare arduo ritenere sussistente e ancor meno dimostrata, ma fenomeni interpositori di carattere economico, allineandosi così con quella parte della dottrina che attribuisce alla norma dell'interposizione fiscale una portata assai più ampia rispetto all'interposizione fittizia.

Alquanto originale, ma assai meno convincente del precedente, è l'argomento usato dalla Commissione di 1° grado

per sostenere la natura interpretativa (e quindi l'applicabilità a periodi anteriori al 1989) dell'art. 37, ultimo comma: il potere degli uffici fiscali di accertare simulazioni starebbe già nell'art. 38 del d.p.r. n. 600 del 1973, mentre l'art. 37, ultimo comma, sarebbe stato introdotto per "dirimere ogni dubbio sulla rilevanza della interposizione fittizia di persona nel caso in cui il reddito del titolare apparente sia già stato sottoposto ad imposizione determinando così il rischio di doppia imposizione a soggetti diversi, espressamente vietata dal successivo art. 67 del d.p.r. n. 600/1973⁶. Non crea un nuovo potere di indagine, ma detta una regola di imputazione per impedire che la situazione realmente emersa in sede di rettifica o di accertamento risulti fiscalmente irrilevante rispetto a quella di apparenza, sollevando così il vero beneficiario dell'arricchimento dall'onere

fiscale già assolto, alla stregua dell'intento simulatorio, dal titolare apparente. Identificando il vero soggetto di imposta elimina la possibilità dell'eccezione di cui all'art. 67 cennato consentendo anzi il relativo rimborso al titolare apparente".

Al di là delle sopraindicate considerazioni, altrettanto meritevole di segnalazione è la soluzione data al seguente problema: l'art. 37, ultimo comma, si applica solo al contribuente o si estende anche al sostituto d'imposta, sul quale possono dunque ricadere, per quanto lo concernono, le relative conseguenze sanzionatorie? Ineccepibile, ad avviso di chi scrive, è la risposta data dalla Commissione: "quando il sostituto abbia partecipato all'accordo simulatorio, è inevitabile che le conseguenze fiscali delle rettifiche ricadano anche sulla sua sfera patrimoniale".

Ultimo tema affrontato dalla Commissione di prime cure è quello dei rapporti fra l'art. 37 e il divieto di doppia imposizione internazionale sancito dalle Convenzioni stipulate dall'Italia per evitare la doppia tassazione in materia di imposte sui redditi. Il problema si pone in quanto un altro calciatore, che

aveva utilizzato lo stesso meccanismo elusivo, aveva fatto intervenire all'accordo non una società del Liechtenstein, come Maradona, ma una società britannica, per la quale si rende applicabile il trattato con il Regno Unito.

A questo riguardo la Commissione mette in luce che, in presenza di un accordo simulatorio, non opera il divieto pattizio, avendo ciascuno Stato piena sovranità nel qualificare ai fini fiscali il reddito e di sottoporlo ad imposizione coerentemente con tale (ri)qualificazione.

La Commissione di 2° grado rileva inizialmente quel contrasto fra *obiter dicta* e *rationes decidendi* cui è incorso il giudice di prime cure, e che abbiamo cercato sopra di mettere in evidenza.

Afferma infatti che:

"La Commissione di 1° grado si attesta in effetti sulla tesi dell'interposizione reale... Non si può condividere allora l'affermazione, contenuta nella decisione impugnata, che le... circostanze (della validità e realtà degli accordi fra società sportiva e società estere) non potrebbero in astratto escludere l'applicabilità dell'art. 37 del d.p.r. n. 600/1973".

Saggiunge poi:

"Anche a prescindere dalla disputa se nell'ordinamento tributario in materia di imposte sui redditi sia o meno prevista una disposizione antielusiva di portata generale, ovvero siano previste soltanto, a differenza da quanto avviene per le imposte di registro, disposizioni specifiche... va osservato che la decisione impugnata si allontana del tutto ed ultra petita dall'ipotesi di interposizione fittizia di persona

che essa stessa ha dichiarato punto essenziale dell'indagine sulla legittimità dell'operato dell'ufficio".

Ancora, prosegue la Commissione di 2° grado:

"L'ipotesi concreta dimostrazione dell'interposizione fittizia non è stata raggiunta, mancando specifica, univoca, e convergente motivazione delle ragioni che ne dimostrino la sussistenza".

Di particolare importanza sono le ulteriori affermazioni della decisione di 2° grado (vere *rationes decidendi*) sulle prove che devono necessariamente essere allegate per ravvisare una interposizione nel possesso di redditi, intesa, evidentemente come sola trasposizione sul piano fiscale della fattispecie civilistica dell'interposizione fittizia:

"Sono quindi indispensabili sia:

- a) la prova di un accordo trilaterale tra le parti,*
- b) la prova del diretto passaggio delle somme, che si vogliono imputare a*

reddito dei calciatori, dalla società sportiva a costoro, con esclusione delle società sponsor, supposte, interposte persone".

E ancora:

"Tale dimostrazione qualora legata a presunzioni gravi, precise e concordanti, deve essere motivata in modo particolarmente attento e rigoroso, evitando argomentazioni inadeguate, contraddittorie o illogiche".

Con riferimento al caso di specie, viene ritenuto, ad esempio, che "la concomitanza dei contratti e il loro collegamento nella durata... non possono assurgere a elemento qualsiasi di prova presuntiva di interposizione fittizia (o reale)... essendo normale... ed anzi usuale in materia, che la gestione pubblicitaria dell'immagine di un calciatore sia legata alla durata dell'ingaggio". Quanto poi alla prova del passaggio delle somme dal soggetto (che si assume) interposto al soggetto (che si assume) interponente, la Com-

missione sottolinea con particolare energia il fatto che, quando la società estera (assunta interposta) risiede in un Paese legato all'Italia da una Convenzione per evitare la doppia imposizione che contenga, fra l'altro, la clausola dello scambio di informazioni - come in quella con il Regno Unito, Paese di residenza di una delle società sponsor - è onere dell'Ufficio fiscale quello di attivare tale procedura, al fine di conoscere quale destinazione abbiano avuto, in concreto, i fondi confluiti alla società estera; se, cioè, essi siano stati regolarmente indicati nel bilancio di questa e siano stati sottoposti a tassazione nel suo Paese di residenza.

Dobbiamo rilevare che la decisione di 2° grado, particolarmente rigorosa quanto ai principi affermati e ai metodi (esegetico e scientifico) seguiti, ci appare più soddisfacente di quella di prime cure.

Ma, si badi, il nostro è un discorso di metodo e di principi, di interpretazione di norme: non è un giudizio sui fatti. Dato che parliamo di Maradona, potremmo dire che la Commissione di 2° grado ci convince e ci trova consenzienti quando enuncia le regole del gioco.

Quanto al risultato della partita, il secondo tempo vede Maradona e compagni vittoriosi, ma abbiamo notizia che è stato presentato dall'ufficio fiscale ricorso in Commissione Centrale, per cui ci sarà sicuramente un terzo e probabilmente un quarto tempo.

Anche se il vedere che una operazione marcatamente e, ci sia consentito, sfacciatamente elusiva sfugge (almeno al momento) ai rimedi dell'accertamento fiscale può stridere al senso comune, dobbiamo dire che a noi poco interessa il singolo caso.

Quello che a noi interessa è che siano ben chiare le regole del gioco, e cioè i principi alla luce dei quali leggere le norme, interpretare i fatti, valutare le prove.

A nostro sommo avviso, e come abbiamo avuto modo di affermare in altra sede³, se si vuole attribuire maggiore rilevanza, ai fini fiscali, al contenuto economico della fattispecie da assoggettare a tassazione, per realizzare una maggior incisività del prelievo e una più marcata adesione delle regole di imposizione al principio di capacità contributiva, la soluzione non può stare nell'art. 37, ultimo comma, del d.p.r. n. 600, da utilizzare come "grimdello" per far saltare le strutture contrattuali o societarie che si assumono interposte, ma solo attraverso

un meditato e ragionevole ripensamento del sistema fiscale che, pur raggiungendo tali scopi, offra allo stesso tempo - e l'esigenza non è certo da meno - una garanzia di certezza e di imparzialità nell'imposizione.

note

1 Per la dottrina sull'art. 37, ultimo comma, del d.p.r. n. 600 cfr.: AA.VV. *Disegno di legge sulla cosiddetta "elusione fiscale" (A.S. 1301/1988) - Osservazioni critiche e proposte di modifica*, documento elaborato dal Comitato tecnico fiscale nell'ambito del Centro di Ricerche Tributarie dell'Università Bocconi, pubblicato in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, 1384 e ss. e spec. 1408 e ss.; Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, 198 e ss.; De Gregorio, *Frode fiscale mediante interposizione fittizia di società di comodo*, in *Fisco*, 1992, 906; Di Geronimo, *Compenso a socio amministratore di società di capitali a base ristretta. È applicabile l'art. 37, comma 3, d.p.r. n. 600/73?*, in *Rass. trib.*, 1994, 73; Fava, *Sostituzione di redditi, Interposizione soggettiva e patti d'imposta, fra dividend washing e usufrutto su azioni*, in *Fisco*, 1993, 8539 e ss.; Gallo, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 1761 e ss. e spec. 1769 e ss.; Golino, *L'interposizione fittizia di persone*, in *Fisco*, 1988, 6944; Greco, *Le società di comodo alla luce dell'art. 30 D.L. 2 marzo 1989, n. 69*, in *Boll. trib.*, 1989, 636 e ss.; Lanteri, *Partecipazione esterovestita in società italiana interposizione fittizia e doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, II, 3; Lovisolo, *Possesso di reddito ed interposizione di persona*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 1665 e ss.; Magnani, *Interposizione fittizia ed imputazione del reddito*, in *Le nuove leggi civ. commentate*, 1990, 1247 e ss.; Marchetti, *Il trattamento tributario delle gestioni di patrimoni disciplinate dalla legge 2 gennaio 1991, in AA.VV., Fiducia, trust, mandato ed agency*, Milano, 1991, 329 e ss. e spec. 351 e ss.; Mogorovich, *L'interposizione di persona*, in *Inf. Pirola*, 1989, 2872 e ss.; Morello, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 8 e ss. e spec. 40; Id., *Frode alla legge*, in *Digesto*, disc. priv., sez. civ., VIII, Torino, 1992, 501 e ss. e spec. 536; Id., *Fiducia e trust: due esperienze a confronto*, in *Fiducia, trust, mandato ed agency*, cit., 17 e ss. e spec. 70 e ss.; Novara, *Operazioni "conduiti" e interposizione fittizia di persona*, in *Corr. trib.*, 1991, 2365 e ss.; Nussi, *Dividend washing e usufrutto azionario nell'imposizione sui redditi: spunti in tema di principio di sostituzione e interposizione di persona*, in *Rass. trib.*, 1994, 45 e ss.; Palumbo, *Relazione italiana al XLIII Congresso dell'International Fiscal Association di Rio De Janeiro*, 1989, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXIV, *La non reconnaissance des personnes juridiques en matière fiscale*, Rotterdam, 1989, 335 e ss., e tradotta in italiano con l'aggiunta di note e di ulteriori aggiornamenti, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, 457 e ss. e spec. 473 e ss.; Perrone, *Società immobiliari (diritto tributario)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1018; Pistone, *La tassazione degli utili distribuiti e la thin capitalization: profili internazionali e comparati*, Padova, 1994, 343 e ss.; Sacchetto, *Il non riconoscimento della personalità giuridica delle società*, in *Gazz. val.*, 1989, 1351; Secit, *Relazione del 6 ottobre 1993 sull'usufrutto su azioni*, in *Rass. trib.*, 1994, 211 e ss. e spec. 220 e ss.; Stevanato, *Compensi a soci amministratori e interposizione di persona. Un'ipotesi da scartare*, ibidem, 77; Id., *Compensi abnormi agli amministratori-soci: spunta il conflitto di interessi?*, ibidem, 591; Tabellini,

L'elusione fiscale, ed. provv., Milano, 1988, 288 e ss.; Tencati, *Interposizione fittizia di persona. Profili sanzionatori, amministrativi e penali*, in *Fisco*, 1989, 3436 e ss.; Traversi, *Interposizione fittizia ed evasione fiscale*, in *Le società*, 1990, 1417 e ss.; Zizzo, voce «Reddito delle persone giuridiche», in corso di pubblicazione sul *Digesto*, che può leggersi in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 619 e ss. a spec. 640 e ss.

2 Per una panoramica delle diverse tesi si può utilmente consultare Lovisolo, *Possesso di reddito*, cit.; nonché il nostro *A margine di un caso di «esterovestizione»*, fra società di comodo, interposizione nel possesso di reddito e divieto della doppia tassazione, in corso di pubblicazione su *Dir. prat. trib.*, 1995, II.

3 Si tratta di Comm. trib. 1° grado Napoli, sez. I, 20 dicembre 1993, n. 3230, in *Fisco*, 1994, 10123; e di Comm. trib., 2° grado Napoli, sez. I, 6 settembre 1994, n. 126, ivi, 1994, 10344.

4 Sul concetto di interposizione si possono vedere i classici lavori di F. Ferrara sr., *Della simulazione dei negozi giuridici*, quarta ed., Roma, 1922, passim; Scardulla, voce «Interposizione di persona», in *Enc. dir.*, XXII, Milano 1972, 143 e ss.

Da ultimi si vedano l'interessante monografia del Nanni, *L'interposizione di persona*, Padova, 1990; AA.VV., *Fiducia, trust, mandato ed agency*, Milano, 1991; Giuliani, *Interposizione, fiducia e dichiarazioni dell'altrui appartenenza, sulle orme di un caso giurisprudenziale*, in *Giur. comm.*, 1994, II, 8 e ss.; ove ulteriori indicazioni bibliografiche.

5 Sul problema delle «società di comodo» nella dottrina civilistica e commercialistica italiana si vedano, fra gli altri: Ascarelli, *Il negozio indiretto e le società commerciali*, in *Studi per Vivante*, Roma, 1931, I, 23 e ss.; De Gennaro, *Le società di comodo e l'atto costitutivo*, in *Foro it.*, 1934, I, 483 e ss.; Domenidò, *Le società apparenti*, Siena, 1931; Id., *La costituzione fittizia delle anonime*, in *studi per Vivante*, Roma, 1931, II, 699 e ss.; Ferrara jr., *Società etichetta e società operante*, in *Riv. dir. civ.*, 1956, 650 e ss.; Greco, *Le società di comodo e il negozio indiretto*, in *Riv. dir. comm.*, 1932, I, 757 e ss.; Inzitari, *La «vulnerabile» persona giuridica*, in *Contratto e impresa*, 1985, 679 e ss.; Judica, *Società di comodo*, in *Quadrimestre*, 1988, 149 e ss.; Pellizzi, *La società persona giuridica: dove è realtà e dove è vuota formula (esperienza delle banche)*, in *Riv. dir. civ.*, 1981, I, 483 e ss.; Pestalozzi, *La simulazione nelle anonime*, in *Riv. dir. comm.*, 1930, II, 121; Sraffa - Bonfante, *Società anonime in fraudem legis?*, in *Riv. dir. comm.*, 1922, I, 649 e ss.; Galgano, *Struttura logica e contenuto normativo del concetto di persona giuridica*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, 586 e ss.; Id., *Le società e lo schermo della personalità giuridica*, in *Giur. comm.*, 1983, I, 5 e ss.; Id., *L'abuso della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito e negli obiter dicta della Cassazione*, in *Contr. e impresa*, 1987, 365 e ss.; Stolfi, *Rilevi in tema di società fittizie*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, I, 322 e ss.; Volpe Putzolu, *Note in tema di società di comodo e di simulazione in Foro pad.*, 1972, I, 38 e ss.; Zanelli, *La nozione di oggetto sociale*, Milano, 1962, passim.

Fra gli studiosi di diritto tributario cfr. in particolare: Antonini, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, 168 e ss.; Braccini, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, 47 e ss.; Cipollina, op. cit., 208 e ss.; Lovisolo, *Possesso di reddito*, cit. 1693 e ss.; Id., *Evasione ed elusione nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 1198 e ss.; Id., *L'evasione e l'elusione tributaria*, ivi, 1984, I, 1291; Id., *Il sistema impositivo dei dividendi*, Padova, 1980 267 e ss.; Perrone, op. loc. cit.; Tabellini, *L'elusione fiscale*, cit., 248 e ss.; Uckmar V., *Il regime impositivo delle società. Le società a ristretta base azionaria*, Padova, 1966, passim; Uckmar, Dominici, voce «Società (diritto tributario)» in *Nov. Digesto*, Appendice, 442; Zizzo, op. cit., 642 e ss.

6 Sul divieto della doppia imposizione interna cfr. in dottrina: Adonino, voce «Doppia imposizione (dir. trib.)», in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964,

1015 e ss.; Ardizzone, *Doppia imposizione nel procedimento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, II, 391 e ss.; Id., *Il principio del «ne bis in idem» nell'imposizione diretta*, ivi, 1972, I, 116 e ss.; Id., *Doppia imposizione interna*, in *Digesto*, disc. civ., sez. comm. V, Torino, 1990, 175 e ss.; Del Giudice, *Principi generali in materia di doppia imposizione sui redditi*, in *Fisco*, 1990, 983 e ss.; Id., *Il concetto di doppia imposizione interna*, ivi, 1990, 1148 e ss.; Fregni, *Appunti in tema di «doppia imposizione» interna*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1993, II, 14 e ss.; Gentili, *La doppia imposizione: alcune considerazioni di diritto interno*, in *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, a cura di Uckmar, Magnani, Marongiu, Padova, 1988, 293 e ss.; Id., *Sul divieto di doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, II, 913; Grassi, *Doppia imposizione: giuridica ed economica*, in *L'esattore*, 1979, 631; Lanteri, *L'atto di accertamento e il divieto della doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 3; Leo, Monacchi, Schiavo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1988, 974 e ss.; Merlino, *Divieto di doppia imposizione*, in *L'esattore*, 1979, 447; Miraulo, voce «L'imposizione doppia», in *Nuov. Digesto it.*, App. III, Torino, 1982, 1284 e ss.; Pomini, *Del divieto di doppia imposizione rispetto agli atti simulati*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, II, 213; Rosa, *Trattamento tributario dell'associazione in partecipazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, I, 407; Testa, *Un caso singolare di doppia imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1950, I, 129; Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 133, nota 284; 341 e ss. e 493 e ss.

Nella giurisprudenza della Suprema Corte cfr. le sentenze 16 luglio 1987, n. 620, in *Rass. imp.*, 1987, 1320; 27 aprile 1984, n. 4921, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 3; 14 ottobre 1980, n. 5510, in *Mass. Foro it.*, 1980, 1071; 8 settembre 1980, n. 5166, ivi, 1980, 1005; 27 aprile 1967, n. 2537, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, II, 391 e in *Imp. dir. erar.*, 1967, 1287; per ulteriori riferimenti alla giurisprudenza anteriore alla riforma cfr. Ardizzone, *Il principio*, cit. loc. cit.

7 Sulle conseguenze fiscali dell'interposizione reale in specie fiduciaria la letteratura è assai vasta; al riguardo, fra i tanti, si ricordano i lavori di: Di Maio, *Il principio di trasparenza per le società fiduciarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 1597 e ss.; Gallo, *Profili fiscali dell'amministrazione e della gestione di valori mobiliari*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 42 e ss.; Id., *Prime considerazioni sulla disciplina dei redditi di capitale nel nuovo testo unico in Rass. trib.*, 1988, 47 e ss.; Id., *Gestioni di fondi pensione da parte di imprese assicuratrici*, *Profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, 1029 e ss.; Lovisolo, *Possesso di reddito*, cit.; Id., *Aspetti dell'imposizione dei dividendi relativi a partecipazioni «affidate» a società fiduciarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, I, 1259 e ss.; Marchetti, *Il trattamento tributario delle gestioni di patrimoni disciplinate dalla legge 2 gennaio 1991, n. 1*, in *Fiducia, trust, mandato ed agency*, cit., 329 e ss.; Morello, *Negozio fiduciario e trasparenza delle operazioni*, *Problemi fiscali e civili*, in *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, a cura di Uckmar, Magnani, Marongiu, Padova, 1988, 357 e ss.; Nussi, *Intestazione fiduciaria, plusvalenze e normativa fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 1177 e ss.; Id., voce «Fiducia» nel diritto tributario», in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., VI, Torino, 1991, 85 e ss.; Id., voce «Fiduciaria (società) nel diritto tributario», ibidem, 119 e ss.; Id., *Imposizione successoria dell'intestazione fiduciaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, II, 201 e ss.; Santamaria, *Società fiduciarie e di revisione: profili civilistici e disciplina fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 107 e ss.; Uckmar V., *Note sul regime fiscale del contratto fiduciario*, in *Gli aspetti civilistici dell'intestazione fiduciaria*, Milano, 1976, 164; Vecchio, *Gestioni di portafoglio da parte di società fiduciarie*, *Problemi fiscali*, in *Boll. trib.*, 1986, 964 e ss.; Visentini, *L'imposizione dei redditi che derivano dai valori mobiliari trasferiti in fiducia*, in *Giur. comm.*, 1977, I, 278 e ss.

8 Cfr. ancora il nostro *A margine di un caso di «esterovestizione»*, cit.