

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

2I

Direttori

Fabrizio Amatucci

Professore ordinario di Diritto tributario
Seconda Università degli Studi di Napoli

Pietro Boria

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Foggia

Antonio Felice Uricchio

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

La collana accoglie studi a carattere monografico aventi a oggetto il diritto tributario. In particolare le monografie si propongono di analizzare i temi del diritto tributario attuale, con riguardo a profili di diritto sostanziale e/o di diritto processuale, e con riferimento all'ordinamento nazionale ovvero a quello comunitario ovvero ancora al diritto internazionale. L'intento è quello di fornire un contributo utile alla formazione del pensiero giuridico moderno su una materia sempre più importante per il perseguimento dell'interesse comune e per il funzionamento delle istituzioni.

Nei "Saggi di diritto tributario" sono pubblicate opere di alto livello scientifico, anche in lingua straniera per facilitarne la diffusione internazionale.

Il direttore approva le opere e le sottopone a referaggio con il sistema del « doppio cieco » (« *double blind peer review process* ») nel rispetto dell'anonimato sia dell'autore, sia dei due revisori che sceglie: l'uno da un elenco deliberato dal comitato di direzione, l'altro dallo stesso comitato in funzione di revisore interno.

I revisori rivestono o devono aver rivestito la qualifica di professore universitario di prima fascia nelle università italiane o una qualifica equivalente nelle università straniere.

Ciascun revisore formulerà una delle seguenti valutazioni:

- a) pubblicabile senza modifiche;
- b) pubblicabile previo apporto di modifiche;
- c) da rivedere in maniera sostanziale;
- d) da rigettare;

tenendo conto della: a) significatività del tema nell'ambito disciplinare prescelto e originalità dell'opera; b) rilevanza scientifica nel panorama nazionale e internazionale; c) attenzione adeguata alla dottrina e all'apparato critico; d) adeguato aggiornamento normativo e giurisprudenziale; e) rigore metodologico; f) proprietà di linguaggio e fluidità del testo; g) uniformità dei criteri redazionali.

Nel caso di giudizio discordante fra i due revisori, la decisione finale sarà assunta dal direttore, salvo casi particolari in cui il direttore medesimo provvederà a nominare tempestivamente un terzo revisore a cui rimettere la valutazione dell'elaborato.

Le schede di valutazione verranno conservate, in doppia copia, in appositi archivi.

Il termine per la valutazione non deve superare i venti giorni, decorsi i quali il direttore della collana, in assenza di osservazioni negative, ritiene approvata la proposta.

Sono escluse dalla valutazione gli atti di convegno, le opere dei membri del comitato e le opere collettive di provenienza accademica. Il direttore, su sua responsabilità, può decidere di non assoggettare a revisione scritti pubblicati su invito o comunque di autori di particolare prestigio.

Francesca Stradini

Valore normale e regimi fiscali di circolazione dei beni

Profili sostanziali e procedimentali





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXVII
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-0434-7

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: luglio 2017

a Roberta Rinaldi
Maestro indimenticabile

Indice

13 *Ringraziamenti*

15 *Introduzione*

Parte I

Il valore normale nella determinazione della base imponibile tra diritto interno e diritto europeo

29 **Capitolo I**

*Iva, determinazione della base imponibile e “open value market”:
la disciplina europea e il suo recepimento nell’ordinamento italiano*

1.1. Sistema iva e autonomia negoziale tra corrispettività e valore normale: l’approccio del diritto europeo, 29 – 1.2. Autonomia negoziale, corrispettivo e valore normale tra diritto europeo e diritto interno, 39 – 1.3. Considerazioni critiche e conclusive tra *fair value*, diritto interno e diritto europeo, 45.

49 **Capitolo II**

*Fair value e imposte dirette: autonomia negoziale e valore normale
nelle diverse fattispecie reddituali*

2.1. Autonomia negoziale e determinazione del presupposto: il ruolo del valore normale, 49 – 2.2. Reddito da lavoro dipendente e retribuzione in natura tra valore normale e costo storico, 55 – 2.3. La determinazione del reddito d’impresa tra principio di derivazione, valore normale e principi contabili, 63 – 2.3.1. *Il regime dei beni d’impresa e la valutazione a valore normale*, 63 – 2.3.2. *L’ingresso dei beni nell’impresa: il conferimento in società*, 65 – 2.3.3. *La fuoriuscita dei beni dal regime d’impresa*, 72 – 2.4. Lavoro autonomo, autonomia negoziale e valore normale, 75 – 2.5. Spunti critici e riflessioni conclusive tra imposte dirette e valore normale, 76.

79 **Capitolo III***Corrispettivo e valore normale nella tassazione dei trasferimenti di ricchezza*

3.1. Imposta di registro: la determinazione della base imponibile tra autonomia negoziale e valore normale, 79 – 3.2. La giurisprudenza e la valutazione a valore normale tra imposte dirette ed imposta di registro: alcune considerazioni conclusive su valore venale in comune commercio, 82.

87 **Capitolo IV***Valore normale tra prezzi di trasferimento e dinamica delle valutazioni*

Sezione I — Il valore normale nella valutazione dei prezzi di trasferimento, 87 – 4.1. Il ruolo differente del valore normale tra valutazioni interne al gruppo e valutazioni statiche, 87 – 4.2. Valore normale e prezzi di trasferimento, 88 – 4.2.1. *Imposte sul reddito, valutazione a valore normale e transfer price*, 88 – 4.2.2. *IVA e prezzi di trasferimento tra valore normale e commercialità*, 98 – Sezione II — Valore normale, fair value e dinamica delle valutazioni, 100 – 4.3. Il valore normale nelle valutazioni patrimoniali fuori dalla circolazione dei beni: i principi contabili nazionali e gli IAS/

IFRS, 100 – 4.4. Le fonti interne ed europee di adeguamento del sistema contabile ai principi internazionali, 101 – 4.5. Sostanza e forma tra soluzioni interne e europee, 103 – 4.6. Alcune considerazioni critiche e conclusive, 105.

Parte II

Valore normale e accertamento dell'imposta109 **Capitolo I***Valore normale e accertamento tra modifiche normative ed efficacia presuntiva*

1.1. Procedimento accertativo, valore normale e presunzioni, 109 – 1.2. Accertamento delle imposte dirette: il valore normale tra presunzione semplice e presunzione legale relativa. Il ruolo nella circolazione immobiliare, 110 – 1.3. Valore normale ed accertamento ai fini iva: il ruolo della presunzione ed i vincoli derivanti dal diritto europeo, 114 – 1.3.1. *Il valore normale quale limite minimo nelle cessioni immobiliari accompagnate da mutui fondiari o finanziamenti bancari*, 116 – 1.4. I caratteri della gravità, precisione e concordanza come interpretati dalla giurisprudenza

prima e dopo la manovra del 2006, 119 – 1.5. Valore normale, scelte antieconomiche dell'imprenditore e occultamento del corrispettivo, 121 – 1.6. Registro, accertamento e valore venale, 125 – 1.7. Alcune riflessioni conclusive tra potere accertativo e valore normale, 126.

129 Capitolo II

La determinazione del valore normale tra difficoltà interpretative ed effettiva capacità contributiva

2.1. L'efficacia temporale della manovra del 2006 tra norme para-sostanziali e tutela del contribuente, 129 – 2.2. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate tra certezza e valore normale, 132.

Parte III

La tutela del contribuente tra valutazione a valore normale e perizia di stima

137 Capitolo I

Valore normale e accertamento tra natura della presunzione e tutela del contribuente

1.1. Accertamento, presunzioni e valore normale, 137 – 1.2. Il potere accertativo dell'Amministrazione Finanziaria e la prova contraria del contribuente, 139 – 1.3. La tutela del contribuente rispetto alla determinazione del valore normale con i criteri OMI, 143 – 1.4. Alcune riflessioni sull'intervento legislativo ed il ripristino della situazione tra presunzione ed indizio: la decorrenza, 144.

147 Capitolo II

La determinazione a valore normale: perizia di stima tra valenza ed effettiva tutela del soggetto passivo

2.1. La funzione e il ruolo della perizia di stima e la determinazione a valore normale, 147 – 2.2. Effetti e problematiche della valutazione a perizia di stima tra principi civilistici e criteri fiscali, 152 – 2.3. Le differenti problematiche di redazione della perizia secondo le disposizioni ed i principi civilistici, 155 – 2.4. Considerazioni conclusive: la perizia tra rilevanza procedimentale e processuale nel rapporto tra l'Amministrazione Finanziaria e il soggetto passivo d'imposta, 156.

161 Capitolo III
 Conclusioni

3.1. Autonomia negoziale, corrispettività e valore normale, 161 – 3.2. Accertamento del tributo tra presunzioni e valore normale, 164 – 3.3. L'onere della prova: tutela del contribuente tra presunzioni e perizia di stima, 166.

169 *Bibliografia*

Ringraziamenti

Nel percorso che ho intrapreso in questa ricerca e in questo studio rilevanti sono stati gli stimoli, i consigli le guide di chi mi è stato vicino, a dimostrazione dell'importanza del lavoro di squadra.

Fondamentale è stato il continuo confronto con il prof. Adriano Di Pietro: gli spunti, le osservazioni critiche, la metodologia con cui mi ha guidato sono stati di vitale importanza non soltanto per il mio lavoro ma anche per la mia crescita.

I consigli e l'attenzione continua e costante del prof. Thomas Tassani sono stati rilevanti in questo mio percorso: una vera e propria guida indispensabile.

Vorrei ringraziare anche il prof. Andrea Carinci per i suggerimenti dati e il sostegno che mi ha sempre dimostrato.

Da ultimo ma non meno importante un ricordo è doveroso alla professoressa Roberta Rinaldi, che mi aveva affidato questo compito, quale Maestro di studio e di vita.

Urbino, giugno 2017

Introduzione

Il valore normale viene riconosciuto in senso sostanziale come parametro di imposizione e di corrispondenza al corrispettivo stesso: ciò si verifica tanto nelle imposte dirette — e sotto questo punto di vista diventa fondamentale anche la quantificazione contabile — quanto nelle indirette soprattutto per le scelte di armonizzazione. Dal diritto vivente, ma anche dalla dottrina, è possibile cogliere la rilevanza del ruolo del corrispettivo: rilevanza che si giustifica per garantire maggiore certezza e nella quantificazione della base imponibile e in sede di controllo.

Il riferimento all'elemento del corrispettivo trova la sua giustificazione nell'autonomia negoziale, ma anche nei termini del presupposto stesso. Dunque, il valore normale diventa una ragione: elemento di certezza e di opponibilità nei confronti del corrispettivo. Tuttavia è bene sottolineare come tale parametro compaia in specifiche e particolari ipotesi: dunque il criterio — base è quello del corrispettivo; il valore normale è previsto come supplenza o come oggetto di congruità. Nell'ambito di tale quantificazione del presupposto d'imposta l'autonomia negoziale delle parti assume un ruolo fondamentale, dal quale deriva appunto l'opponibilità del corrispettivo nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria al fine di garantire certezza e facilitare il controllo: l'accordo tra le parti e gli effetti giuridici che questo produce rendono il corrispettivo opponibile all'Amministrazione Finanziaria.

Esiste una stretta correlazione tra autonomia negoziale e determinazione e conseguentemente tassazione delle fattispecie impositive. Se si guarda alla determinazione e al calcolo della base imponibile, è possibile rilevare che «le fattispecie imponibili sono costituite per lo più da effetti dell'attività negoziale dei privati (quando addirittura non coincidono con gli stessi atti negoziali, in funzione dei loro effetti)»¹. Pertanto, data la rilevanza dell'autonomia negoziale delle parti

1. A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opportunità simulazione e riqualificazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, I, p. 1093. Sul rapporto tra autonomia negoziale ed

in ogni forma di tributo, non esclusivamente — come si riteneva in passato — nell'imposta di registro², occorre chiarire l'importanza del contenuto economico dello scambio in ambito tributario, vale a dire della corrispettività e conseguentemente secondo quali categorie vada interpretata, pur essendo presenti differenze da imposta ad imposta. In altre parole nella tassazione delle fattispecie impositive occorre considerare il rapporto tra queste e l'autonomia negoziale tutte le volte che viene richiamata la stessa autonomia negoziale.

Quindi lo schema negoziale scelto dalle parti in corrispondenza della fattispecie impositiva assunta dal diritto tributario, fermo restando che il diritto tributario può prevalere ed avere effetti diversi da quelli dell'autonomia negoziale, va interpretato non con regole e criteri particolari, considerato il settore in oggetto, ma secondo gli ordinari criteri di interpretazione valevoli per qualsiasi altra branca giuridica, desumibili dall'art. 12 delle Disposizioni preliminari al C.C. Ciò significa che gli istituti giuridici propri di altre branche del diritto utilizzati in ambito tributario vanno interpretati secondo il significato proprio del settore giuridico di appartenenza, salvo che il legislatore in ambito tributario non disponga diversamente³.

È possibile, infatti, intravedere un rapporto di presupposizione tra la norma civilistica e quella tributaria dal momento che “il rapporto giuridico di diritto civile è assunto dalla norma tributaria, nella configurazione della fattispecie impositiva, quale mero dato di fatto”, da considerare pertanto quale fatto compiuto⁴. In sostanza il fatto già individuato e qualificato dalla norma civilistica viene in rilievo ai fini della fattispecie impositiva con e nella forma con cui è presentato dalla stessa, senza che vi sia alcuna ulteriore e differente qualificazione

imposizione si veda tra gli altri da ultimo anche CARINCI A., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in *Rassegna Tributaria*, 2014, p. 961. In giurisprudenza tra le altre Cassazione, sentenza 29/5/2013 n. 13315.

2. BOSELLO F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1981, I, p. 1434.

3. BOSELLO F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, cit. Nonché tra gli altri CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992; DE MITA E., *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Rivista di diritto tributario*, 1995, I, p. 153; FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino 2003; LUPI R., *Diritto tributario*, Milano, 2008; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008.

4. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit.

da parte del legislatore in ambito fiscale. Così facendo il legislatore demanda alla norma civilistica l'individuazione di quei fatti ai quali attribuire rilevanza fiscale.

Nel dato normativo, l'autonomia negoziale privata, nella forma in cui si presenta e per il fatto empirico che individua, risulta idonea a realizzare materia imponibile. Tuttavia gli effetti giuridici che ne derivano sono quelli previsti dalla legge non quelli indicati dalle parti private, pur essendone una loro espressione. «Sono i soggetti privati, insomma, a decidere (volere) se, come quando e quanta materia imponibile creare; ciò che a loro resta sottratta, semmai, è l'esatta ricognizione della stessa. Una volta creata la materia imponibile, l'integrazione del presupposto diventa, infatti, un fenomeno esclusivamente legale, sottratto, questo sì, alla libera disponibilità delle parti»⁵. Occorre infatti precisare quanto la fattispecie impositiva, richiamando schemi giuridici, giustifichi l'autonomia negoziale, ma va anche rilevato che l'autonomia delle parti richiama gli schemi civilistici. La fattispecie impositiva implica l'autonomia negoziale la quale rimanda a schemi di diritto civile: il riferimento alle norme civilistiche è assunto come mero dato di fatto. Occorre tuttavia riflettere sul ruolo che il valore normale assume anche rispetto a quelli che risultano essere gli effetti economici dello schema negoziale. Infatti se il corrispettivo rappresenta una manifestazione dell'autonomia contrattuale che riguarda la sostanziale qualificazione, il valore normale compare in funzione di supplenza: vale a dire quando manca l'autonomia negoziale, con la precisazione, tuttavia, che tanto ai fini delle imposte dirette quanto ai fini iva, va ancorato a ben precisi principi normativi. Quindi in ambito tributario da un lato si ha il riconoscimento della qualificazione civilistica effettuata dalle parti e dall'altro anche della quantificazione del rapporto di scambio: vale a dire riconoscimento degli schemi negoziali nonché della quantificazione del rapporto e quindi della remunerazione dello scambio stesso. Gli effetti giuridici che derivano dagli schemi negoziali scelti sono ricondotti alla quantificazione economica scelta dalle parti. Tutte le volte in cui la fattispecie sia riferita a modelli giuridici ed ad effetti giuridici, tale riferimento viene accolto

5. CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit.; CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit.

poi anche per gli altri elementi che attengono agli interessi economici. In questo senso rileva il rapporto di scambio: non solo nel registro ma anche nell'iva basata su effetti giuridici che giustificano appunto il relativo regime. Questo sistema valorizza appunto il corrispettivo: nel senso che la fattispecie impositiva implica lo schema negoziale assunto dalle parti e gli effetti giuridici fanno riferimento al rapporto di scambio in cui la remunerazione è il corrispettivo.

Dunque il valore normale viene in rilievo proprio quale corrispondenza con l'autonomia negoziale privata, pur assumendo in alcune e specifiche ipotesi una funzione antiabuso. Prima ancora dell'abuso, viene in rilievo ai fini dell'individuazione della frode. Vale a dire laddove nell'autonomia negoziale non c'è corrispondenza tra forma apparente e sostanza economica: come ad esempio quando c'è la simulazione del corrispettivo nell'imposta di registro o per le operazioni inesistenti ai fini iva. In funzione antiabuso il riferimento va all'espressione "atti, fatti o negozi, collegati tra loro" di cui parla in effetti l'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973⁶. In sostanza tale criterio è prioritariamente declinato al pieno riconoscimento dell'autonomia negoziale e alla sua piena opponibilità rispetto allo stesso corrispettivo, che di essa rappresenta la forma ordinaria. Se nelle imposte dirette e nell'iva reddito meramente monetario e corrispettivo rappresentano il risultato dell'autonomia negoziale del soggetto passivo, è pur vero che emerge anche la necessità con finalità questa volta antielusiva di controllare, scoprire e riportare ad effettività quella attività negoziale «posta in essere al solo scopo di creare mera apparenza giuridica, cioè simulata»⁷. In sostanza l'efficacia giuridica presenta due aspetti: da un lato la violazione dal momento che c'è simulazione o interposizione fittizia; dall'altro l'abuso.

La conseguenza di una scelta, basata sulla tassazione di fattispecie effettive connesse nella determinazione della base imponibile a concetti legati a tale autonomia negoziale - quali il reddito e il corrispettivo - è duplice. Innanzitutto l'affermazione dell'autonomia negoziale privata e dunque della corrispettività: il valore normale emerge come

6. FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opportunità simulazione e riqualificazione*, cit.

7. FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opportunità simulazione e riqualificazione*, cit.

espressione di questa autonomia e come opponibilità al corrispettivo. Infatti compare laddove vi sia la mancanza di un corrispettivo. Quindi la necessità di una sua legittimazione: in questa ottica, dal momento che la finalità presente in questo sistema è quella di assoggettare a tassazione una base imponibile effettiva, rileva anche in funzione antielusiva, da ciò la prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica. E sotto questo punto di vista la funzione del valore normale è proprio quella di sindacare la congruità del prezzo/corrispettivo al fine di ristabilire l'ordine determinato dai soggetti nello stesso schema negoziale scelto, utilizzando gli stessi criteri/parametri previsti in generale nelle imposte dirette e nell'iva per la quantificazione della base imponibile. Pur essendo differente la *ratio*: sindacare la congruità del prezzo stesso.

Queste considerazioni portano anche ad affermare la necessità di un controllo in merito alla qualificazione giuridica effettuata dalle parti: da parte dell'Amministrazione Finanziaria e della stessa giurisprudenza, ricorrendo a differenti criteri di determinazione ed accertamento, tra i quali spunta di nuovo il valore normale⁸. Nel senso che in alcuni casi la scelta negoziale, dunque la forma giuridica, non coincide con l'effettivo assetto e rapporto tra le parti stesse creando così solo un'apparenza giuridica⁹. Occorre tuttavia porre molta attenzione: «l'individuazione delle effettive ragioni a fondamento dell'operazione negoziale (semplice o complessa) posta in essere, è però subordinata ad una previa valutazione del comportamento realizzato alla luce della fattispecie astratta compresa nella norma elusa o aggirata»¹⁰. Sotto questo punto di vista, si richiama il principio della prevalenza della sostanza economica rispetto alla forma giuridica, come dimostrano anche dottrina e giurisprudenza, evidenziando la necessità di controllare l'esercizio dell'autonomia negoziale, nonché analizzare la qualificazione fornita agli atti dalle parti stesse. “Nell'uso invalso

8. Sul punto si veda tra gli altri FEDELE A., *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Rivista di diritto tributario*, 1995, I, p. 485; BASILAVECCHIA M., *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, 2012, p. 1107.

9. FEDELE A., *Assetti negoziali e “forme d'impresa” tra opportunità simulazione e riqualificazione*, cit.

10. In merito all'abuso del diritto si veda tra gli altri TASSANI T., *I confini dell'abuso del diritto ed il caso del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, I, p. 329.

della giurisprudenza della Cassazione, la prima qualificazione, da superare e rimuovere, sarebbe quella effettuata dalle parti, nell'esercizio dei propri poteri di autonomia. Ma, se per qualificazione si intende l'assunzione di una fattispecie concreta in una categoria o fattispecie astratta con effetti vincolanti, almeno parzialmente o limitatamente ad alcuni soggetti si deve escludere che l'autonomia dei privati conceda loro il corrispondente potere. Spetterà ai titolari di diversi poteri (in materia tributaria l'amministrazione finanziaria e quindi il giudice) effettuare qualificazioni con effetti vincolanti di diversa natura, valutando il contenuto dispositivo di dichiarazioni ed accordi, a prescindere, ovviamente, dal titolo o dalla forma apparente prescelti dalle parti"¹¹.

Come rilevato, dalla disciplina normativa è possibile dedurre quello che risulta essere il ruolo dell'accordo tra le parti nella determinazione della fattispecie impositiva: essendo espressione di autonomia privata, è infatti in grado di produrre e realizzare materia imponibile anche se gli effetti da esso scaturenti, pur espressione dell'autonomia privata, sono soltanto quelli previsti dalla legge. Come si diceva, il ruolo che lo schema negoziale assume risulta fondamentale in tutte le tipologie impositive¹² pur tuttavia è differente da imposta ad imposta nella determinazione della fattispecie impositiva¹³.

Nell'imposta di registro, secondo l'impostazione tradizionale, sono gli effetti giuridici che lo schema negoziale potenzialmente è in grado di realizzare ad assumere rilevanza¹⁴. Il dato normativo richiama il valore venale, il valore normale. Il contenuto economico è sempre presente nell'accordo e/o schema negoziale. Il presupposto si determina in base e da esso, pertanto non si intravedono ipotesi in cui si

11. FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opportunità simulazione e riqualificazione*, cit.

12. FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opportunità simulazione e riqualificazione*, cit.

13. Ad esempio è importante sottolineare come nell'ambito dell'imposta di bollo, il contratto assuma rilevanza non tanto per il suo contenuto ed i conseguenti effetti quanto piuttosto per il documento in se e per se. In altre parole ciò che viene considerato ai fini di questa imposta, come si desume dalla normativa relativa, il D.P.R. 26/10/1972 n. 642, *Disciplina dell'imposta di bollo*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 292 del 11/11/1972, S.O. n. 3, in particolare la tariffa allegato A, è la sua formalizzazione effettuata per iscritto.

14. Tra le altre in giurisprudenza Cassazione, sentenza 25/02/2002 n. 2713; Cassazione, sentenza 4/03/2007 n.10273; Cassazione, sentenza 26/11/2007 n. 24552; Cassazione, sentenza 19/06/2013 n.15319; Cassazione, sentenza 5/06/2013 n.14150.