



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE

**DISEI**

DIPARTIMENTO DI SCIENZE  
PER L'ECONOMIA E L'IMPRESA

WORKING PAPERS – LAW, ECONOMICS AND SOCIAL RIGHTS

**LE MOBILI FRONTIERE TRA DIRITTO CIVILE E DIRITTO TRIBUTARIO**

PROF. ANDREA BUCELLI

Working Paper N. 2/2024

DISEI, Università degli Studi di Firenze  
Via delle Pandette 9, 50127 Firenze (Italia) [www.disei.unifi.it](http://www.disei.unifi.it)

*The findings, interpretations, and conclusions expressed in the working paper series are those of the authors alone. They do not represent the view of Dipartimento di Scienze per l'Economia e l'Impresa.*

## **Le mobili frontiere tra diritto civile e diritto tributario. Riferimenti alla riforma fiscale.**

Andrea Bucelli, Professore ordinario di Diritto privato nell'Università di Firenze

**Abstract:** I complessi rapporti tra diritto civile e diritto tributario disegnano frontiere mobili sia in ragione dell'evoluzione normativa, sia in considerazione delle modificazioni che gli interessi fiscali spesso determinano negli istituti civilistici.

Il breve saggio delinea la traccia di una proposta didattica recentemente sperimentata nell'ambito dell'insegnamento di *Diritto civile e legislazione fiscale per l'impresa*.

**Key words:** legislazione fiscale, impresa, soggettività civilistica, soggettività tributaria

**Abstract:** The complex relationships between civil law and tax law draw shifting frontiers because of regulatory developments and the changes that tax interests often bring about in civil law institutions.

The short essay identifies a teaching proposal recently tested in the teaching of Civil Law and Tax Law for Business.

**Key words:** tax legislation, competition law, civil subjectivity, tax subjectivity

**SOMMARIO.** – 1. Occasione del seminario. – 2. Il problema dei rapporti tra diritto civile e diritto tributario. – 3. Una proposta didattica.

## 1. Occasione del seminario

Il seminario odierno chiude il corso di Diritto civile e legislazione fiscale per l'impresa, impartito nel corso di laurea magistrale in Accounting Auditing e Controllo presso la Scuola di Economia e management dell'Università degli Studi di Firenze<sup>1</sup>.

L'ottica di tale insegnamento, come già traspare dalla denominazione, vuole essere spiccatamente interdisciplinare e, perciò, professionale. Questo gli studenti avranno colto anzitutto per i materiali utilizzati. Non un manuale, ma sentenze e contratti, circolari, interpelli, avvisi di liquidazione, ricorsi, bilanci, dichiarazioni, qualche breve saggio.

Si è poi voluto rafforzare la caratura professionalizzante del corso, facendo entrare in aula alcuni dottori commercialisti, docenti, esperti degli specifici argomenti trattati<sup>2</sup>.

Rubo ancora qualche minuto ai relatori<sup>3</sup>, per enunciare alcune idee alla base della proposta formativa che ha occasionato l'iniziativa di

---

1 Il testo riproduce le considerazioni introduttive, di cui conserva il tono colloquiale con l'aggiunta di alcune note, presentate in occasione del seminario *Le mobili frontiere tra diritto civile e diritto tributario. Riferimenti alla riforma fiscale*, tenutosi a Firenze, il 31 maggio 2024, presso il Polo delle Scienze sociali.

2

Un ringraziamento sentito va nell'ordine di intervento ai dott. David Iacomelli (La riforma dello sport), Elena Pignatelli (La fiscalità del Terzo settore), Gino Manfrani (che ha trattato in una lezione la dichiarazione di successione, in altra la dichiarazione dei redditi). Ringrazio inoltre il dott. Enrico Terzani, presidente dell'Ordine dei Dottori commercialisti e Esperti contabili di Firenze, che ha parlato della figura del dottore commercialista oggi, affrontando anche alcuni aspetti d'interesse professionale connessi alla dichiarazione dei redditi e alla dichiarazione IVA. Un grazie particolare al prof. Filippo Dami per il contributo sia teorico che pratico su più temi, segnatamente il gruppo di imprese, il trust e il patto di famiglia, l'abuso del diritto. Ringrazio infine la dott.ssa Delia Pidatella della Biblioteca delle scienze sociali che, in una lezione d'inizio corso, ha illustrato l'uso di alcune banche dati giuridiche per il reperimento di fonti, sentenze, circolari e quant'altro.

oggi: poterle confrontare con studiosi e professionisti credo sia il modo migliore per affinarle.

## **2. Il problema dei rapporti tra diritto civile e diritto tributario**

«Il principio fondamentale dell'unità dell'ordinamento giuridico comporta la sussistenza di molteplici e svariate interrelazioni tra scienze che se ne ripartiscono lo studio. Il diritto tributario, in particolare, presenta collegamenti di notevole rilevanza con le altre discipline giuridiche». Principalmente, con il diritto amministrativo, il diritto costituzionale, il diritto privato, il diritto penale, il diritto processuale civile.

Sui rapporti tra norme fiscali e norme civilistiche, «alle quali il diritto tributario fa riferimento al fine della individuazione del presupposto di fatto di ciascun tributo»<sup>4</sup>, si è concentrato il corso prima ricordato.

Il diritto tributario dunque attinge al diritto privato per definire la fattispecie impositiva, ossia il fatto economico indice di capacità contributiva (art. 53 Cost.)<sup>5</sup>.

La tematica è antica, ma sempre attuale, anche in considerazione dell'evolversi delle forme giuridiche di

---

3

Un ringraziamento sentito va ai proff. Alessia Fachechi, ordinario di diritto privato nell'Università della Campania Luigi Vanvitelli, Filippo Dami, associato di Diritto tributario dell'Università di Siena, Riccardo Passeri, ordinario di Economia e gestione delle imprese dell'Università di Firenze. Un ringraziamento particolare alla dott.ssa Francesca Picardi, consigliere presso la Sezione tributaria della Corte di Cassazione.

4

G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, 6<sup>a</sup> ediz., p. 6 s.

5

E. DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, p. 5 ss.

produzione e circolazione della ricchezza. Si pensi ad esempio ai *cripto-asset* e alle attività digitali<sup>6</sup>.

Con immagine efficace si è paragonato l'ordinamento giuridico ad una città, «i cui quartieri siano separati l'uno dall'altro: la volontà legislativa espressa dalla struttura degli enunciati fiscali “getta un ponte” verso il diritto civile»<sup>7</sup>. Con la stessa metafora urbanistica, si può dire che i «quartieri» del diritto civile e del diritto tributario talvolta si presentano ancor più ravvicinati allorché, è il caso ad esempio della riforma del Terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117), la disciplina civilistica coesiste ed è racchiusa in un'unica *sedes materiae* con una normativa d'incentivi soprattutto fiscali. Il che conferma la tendenza al superamento della tradizionale dicotomia tra diritto pubblico e diritto privato<sup>8</sup>.

Naturalmente l'elenco dei possibili collegamenti intra-istituzionali potrebbe essere lunghissimo<sup>9</sup>. Tanto più se si

---

6

M. PIERRO, *Contributo all'individuazione della nozione di cripto-asset e suoi riflessi nell'ordinamento tributario nazionale*, in AA.VV., *Studi in memoria di Francesco Tesauero*, Milano, 2023, III, p. 3 ss. Le attività digitali sono peraltro trascurate dalla legge delega per la riforma fiscale, come rileva S. DORIGO, *Intelligenza artificiale al servizio del fisco e tassazione delle attività digitali*, A. Tomassini (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, p. 68.

7

Così S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, p. 120.

8

A. GORASSINI, *Un percorso random nella post-moderna città del diritto alla ricerca della via maestra del terzo settore*, in M. Schirripa, *Il Terzo settore e la Stella del no profit*, Edizioni scientifiche Italiane, Napoli, 2019, 99. 102.

9

Il corso di lezioni sopra accennato ne ha esaminato un inventario soltanto esemplificativo.

considera il modo di legiferare da tempo invalso. Sempre più il legislatore si è infatti mosso verso un modello analitico, che ha portato al «moltiplicarsi e frantumarsi delle fattispecie» impositive<sup>10</sup>, individuate soprattutto in schemi contrattuali vecchi e nuovi.

A volte anche il diritto tributario si avvale di clausole generali. Accade ad esempio nella norma sull'abuso del diritto. Abuso che non sussiste nella misura in cui l'operazione racchiuda una «sostanza economica», sia cioè sorretta «da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale» (art. 10-*bis*, co. 1 e 3, l. 212/2002). Preoccupato della certezza del diritto che percorre la riforma fiscale, il legislatore delegante prevede al riguardo un ritorno ad un'impostazione casistica<sup>11</sup>.

Se dunque le forme giuridiche della ricchezza sono cristallizzate nel codice civile e nelle leggi speciali, oltre che nel molteplice e dinamico atteggiarsi dell'autonomia negoziale, si comprende come il legislatore tributario, nel definire il presupposto d'imposta, si affidi agli istituti privatistici, segnatamente il contratto.

---

10

S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., p. 37.

11

L'art. 4, co. 1, lett. c, n. 1, l. 9 agosto 2023, n. 111, ipotizza una casistica definita in via interpretativa e con metodo concertativo, «incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, anche indicanti una casistica delle fattispecie di abuso del diritto, elaborati anche a seguito dell'interlocuzione con gli ordini professionali, con le associazioni di categoria e con gli altri enti esponenziali di interessi collettivi nonché tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni»: sul punto cfr. l'osservazione di S. STUFANO, *Lo Statuto del contribuente*, in A. Tomassini (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., p. 64.

Tuttavia non si può dare per scontata, nonostante l'unitarietà dell'ordinamento giuridico, un'assoluta corrispondenza tra concetti e termini impiegati in sede civile e in sede tributaria. La dottrina mette anzi in guardia da una «metodica assolutizzante»<sup>12</sup>, che pretenda di dare al medesimo vocabolo un identico significato nei vari contesti normativi in cui è impiegato. Non di rado infatti la *ratio* della norma civile è diversa dalla *ratio* alla base della norma tributaria, per lo più mossa dall'interesse fiscale. Il problema della «costanza (e dell'incostanza) semantica» delle norme di diritto tributario offre pur sempre una «prospettiva feconda per mettere a fuoco aspetti riguardanti l'interpretazione in campo tributario»<sup>13</sup>.

### **3. Una proposta didattica**

Le osservazioni introduttive fin qui svolte potrebbero essere meglio delineate passando in rassegna situazioni ed istituti studiati nel corso, cosa impossibile in questa sede. Qui è sufficiente precisare che i temi e problemi affrontati, peraltro senza alcuna pretesa di esaustività, sono stati selezionati seguendo una traiettoria che, grosso modo, riflette la sistematica dei libri del codice civile, a cominciare dai soggetti.

Quella della soggettività è una categoria oggi in fermento sotto tanti aspetti. Il rapporto tra soggettività civilistica e soggettività

---

12

S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., p. 119. Nel senso di non assolutizzare il significato e la natura civilistica dei fenomeni, con il rischio di sacrificare la coerenza del sistema fiscale, v. anche R. LUPPI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1992, p. 92 ss.

13

V. VELLUZZI, *Interpretazione e tributi. Argomenti, analogia, abuso del diritto*, Modena, 2015, p. 11 ss.

tributaria è un tema classico. Lo si è esaminato in chiave di attualità lungo tre direttrici: una è quella di alcune categorie di enti ‘agevolati’, gli enti sportivi e gli enti del terzo settore, a dimostrazione del fatto che il diritto tributario non è soltanto il diritto delle imposte, ma non di rado si configura come diritto promozionale<sup>14</sup>. Altro approfondimento, connesso alla tecnica giuridica forse più caratteristica del capitalismo globale, ha riguardato il gruppo di imprese, per arrivare al *trust*, di recente soggettivizzato proprio dal punto di vista fiscale.

Occuparsi oggi di successioni a causa di morte – e siamo al libro II del codice – nell’ottica dell’impresa, significa non soltanto valutare l’impatto di norme successorie dalle lontane origini storiche su un asse ereditario in cui sia compresa un’azienda o una partecipazione di controllo, ma soprattutto porsi il problema degli strumenti negoziali volti a favorire il passaggio generazionale dell’impresa. Tra questi lo stesso *trust*, istituto flessibile e multifunzionale, ma anche il patto di famiglia, su cui si è sviluppato in anni recenti un contenzioso tributario per più versi interessante.

Il libro III del codice è il libro della proprietà, ma prima ancora dei beni, anche quelli complessi come l’azienda, che è peraltro disciplinata nel libro V (art. 2555 c.c.). L’organizzazione dei beni aziendali mette in gioco i diritti reali, ma anche i diritti personali di godimento, la proprietà e – direi – soprattutto il contratto (contratti d’azienda e contratti d’impresa nel contesto della c.d. azienda leggera).

---

14

Per gli incentivi alle imprese nella riforma fiscale cfr. art. 6, co. 1, lett. a) e b), l. 9 agosto 2023, n. 111.



Nel prisma del diritto tributario affiorano alcune tensioni che oggi attraversano la tradizionale categoria dei diritti reali: siamo proprio sicuri della loro tipicità, che pure si continua a predicare nelle aule universitarie? Il dubbio sorge ad esempio quando si pone il problema dei diritti edificatori, la c.d. cessione di cubatura: vendere una volumetria su un terreno edificabile vuol dire trasferire a titolo oneroso un diritto di proprietà o un diritto reale atipico sorto dalla prassi negoziale, oppure un diritto che reale non è, di natura obbligatoria? La risposta è tutt'altro irrilevante ai fini dell'imposta di registro (artt. 1 e 9 Tariffa, Parte I, allegata a D.p.r. n. 131/1986).

Le obbligazioni e il contratto sono al centro del libro IV del codice. L'angolatura prescelta per il prosieguo delle lezioni è stata quella dell'autonomia privata, calata nel contesto dell'impresa e nei rapporti con il fisco.

I 'condizionamenti' fiscali sulle scelte negoziali dei privati, come noto, sono tali e tanti da configurare una sorta di 'dipendenza rovesciata', nel senso che l'autonomia privata tende a dispiegarsi tenendo conto prioritariamente, se non esclusivamente, delle conseguenze fiscali. Ancora nell'ottica dell'organizzazione dei fattori della produzione, qual è imprenditore che non si sia mai posto interrogativi del genere: quell'impianto o quel fabbricato fiscalmente conviene acquistarlo, affittarlo o prenderlo in *leasing*? Se l'obiettivo è comprensibilmente quello di contenere il più possibile il prelievo, guardare soltanto a quest'ultimo aspetto è quanto meno riduttivo, può indurre a sottovalutare le caratteristiche strutturali e funzionali degli assetti negoziali e degli istituti civilistici adottati. Il che può portare non soltanto a trascurare gli interessi sostanziali in gioco, ma anche ad offuscare quelle «valide ragioni

extrafiscali», la «sostanza economica» che, come detto, pone l'operazione al riparo dal giudizio di abusività.

La sostanza economica dei fatti di gestione è il filo conduttore che può condurre dall'abuso nel diritto tributario (art. 10-*bis*, co. 1, l. 212/2002) al bilancio di esercizio (art. 2423-*bis*, n. 1-*bis*, c.c.) e, da questo, alla dichiarazione dei redditi.

Il bilancio di esercizio non è solo espressione della tecnica contabile, è pure un istituto giuridico, che conduce al 'cuore' del libro V del codice civile.

La redazione del bilancio obbedisce ai principi contabili, nazionali (OIC) e internazionali (IASB), che traggono origine per così dire dal basso, dalla migliore prassi operativa, prima di essere recepiti dall'ordinamento giuridico. I principi contabili richiedono tra l'altro un'attenta analisi del contratto e delle sue clausole e, più in generale, degli effetti giuridici dell'operazione economica. Essi costituiscono un'indispensabile guida per la 'lettura' del testo contrattuale. Il redattore del bilancio quindi non può non conoscere il diritto civile!

L'impostazione codicistica è, come noto, imperniata sul principio-base della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico d'esercizio (art. 2423, co. 2, c.c.), sui conseguenti principi di redazione del bilancio e, segnatamente, sul principio di prevalenza della sostanza dell'operazione o del contratto (art. 2423-*bis* c.c.).

Quest'ultimo principio, si è osservato<sup>15</sup>, è tale da incidere sulla rappresentazione contabile di attività e passività, costi e ricavi e, dunque, sulla nozione stessa di «patrimonio di bilancio».

---

15

S. FORTUNATO, *Gli obiettivi informativi del "nuovo" bilancio d'esercizio*, in *Giur. comm.*, 2017, p. 509 s.

Ma individuare la «sostanza dell'operazione o del contratto» non significa, come qualcuno afferma, abbandonare la dimensione giuridica del fatto economico. Tutt'altro: occorre valutare la fattispecie nella sua interezza, leggere e interpretare il contratto o i contratti tra loro collegati, ricercandone la causa concreta, le reali e non marginali ragioni economiche, diverse dal mero risparmio d'imposta, come ha più volte precisato la Cassazione<sup>16</sup> quando è stata chiamata a definire la «sostanza economica» di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente<sup>17</sup>. Sostanza economica, la cui presenza – l'ho già accennato – scongiura l'abusività dell'operazione sotto il profilo tributario.

Infine, sempre muovendosi lungo le mobili frontiere tra diritto civile e diritto tributario, si può approdare all'art. 83, co. 1, TUIR: «Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti ...», appunto, dalle norme del diritto tributario. È questo il principio della c.d. derivazione che, pur con cautela, la riforma fiscale vuole ulteriormente rafforzare<sup>18</sup>.

---

16

Di recente, v. Cass. n. 1166/2023, pp. 15-18.

17

L. 27 dicembre 2002, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), introdotto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che ha abrogato l'art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600 del 1973.

18

R. CORDEIRO GUERRA, *La nuova IRES a due velocità e la sua razionalizzazione*, in A. Tomassini (a cura di), *Riforma fiscale*, cit., p.104 s.

Questa, in estrema sintesi, la trama del corso di *Diritto civile e legislazione fiscale per l'impresa* che si conclude con l'evento odierno.

Nessuna pretesa di esaustività, dicevo. Solo il tentativo di tracciare un percorso d'insegnamento. Nulla più che una proposta didattica, a cui le relazioni di questo pomeriggio offriranno certamente spunti per ulteriori riflessioni.