

EFFICACIA DAL 1° OTTOBRE PER LA NUOVA DISCIPLINA DELL'ABUSO DEL DIRITTO

Si ripropone il testo già divulgato nella segnalazione novità pubblicata in CNN notizie del 7 agosto 2015 in una versione aggiornata nel par. 1 relativo alla decorrenza.

1. Decorrenza.

Il 18 agosto 2015, nella Gazzetta Ufficiale S.O. n. 190, è stato pubblicato il Decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015, recante “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23”. Non essendo prevista una specifica disciplina dell’entrata in vigore, per effetto dell’art. 73, comma 3, Cost., il decreto legislativo entrerà in vigore il quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione e, dunque, il 2 settembre 2015 (cfr. CNN Notizie del 24 agosto 2015).

Tuttavia, il comma 5 dell’art. 1 del decreto, reca una peculiare decorrenza dell’efficacia del nuovo art. 10-bis allo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000) relativo alla “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”.

Tale comma 5 dispone infatti che: *“le disposizioni dell’art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere **dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto** e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo”*.

Pertanto, in conseguenza dei tempi di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, il decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 entrerà in vigore il 2 settembre p.v. e **l’efficacia della nuova disciplina dell’abuso del diritto decorrerà**, per effetto della specifica previsione del citato comma 5, **dal 1° ottobre** p.v.

Tale data costituisce anche il riferimento temporale in base al quale verificare la disciplina applicabile in relazione alle operazioni poste in essere in data anteriore per le quali, alla stessa data (1° ottobre), non sia stato notificato il relativo atto impositivo. In altri termini, in mancanza di un atto impositivo notificato entro il 30 settembre 2015, le eventuali contestazioni, anche in relazione ad operazioni poste in essere in data anteriore al 1° ottobre 2015, dovranno comunque tenere conto – sia sotto il profilo sostanziale, che procedimentale – della nuova disciplina, pena la nullità dei relativi atti impositivi.

2. Collocazione e valenza della nuova disciplina.

Va innanzitutto sottolineato che il legislatore delegato ha scelto di collocare tale disciplina nell’ambito dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), introducendo l’art. 10-bis (successivo all’attuale art. 10 relativo alla tutela dell’affidamento e della buona fede nei rapporti tra fisco e contribuente) con **valenza generale, con riguardo a tutti i tributi** (imposte sui redditi e imposte indirette, fatta comunque salva la speciale disciplina vigente in materia doganale), e chiarendo inequivocabilmente **la unicità e coincidenza della nozione di abuso del diritto con**

quella di elusione fiscale. Per tale ragione e al fine di evitare incertezza interpretative è stata espressamente disposta l'abrogazione dell'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973, prevedendo inoltre che ogni disposizione che richiama tale articolo si deve intendere ora riferita – in quanto compatibile – al nuovo art. 10-bis.

Nulla è stato invece disposto in merito all'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro, che resta dunque in vigore. Come è noto, tale disposizione in più occasioni è stata posta a fondamento sia di atti di accertamento, sia di atti di controllo dell'Agenzia delle entrate in termini antielusivi, ancorché la più recente e consolidata giurisprudenza di legittimità abbia negato la funzione antielusiva di tale precetto. Sul punto, ferma restando la convivenza delle due disposizioni nell'ordinamento, sarà necessario individuare con chiarezza, in via interpretativa, l'ambito della disciplina dell'abuso del diritto (art. 10-bis) rispetto a quello dell'interpretazione degli atti (art. 20 TUR), anche considerando la diversità procedimentale che connota l'emanazione dei relativi atti di contestazione delle maggiori imposte (vd. più diffusamente *infra*).

3. Residualità della nozione di abuso del diritto e presupposti specifici di applicazione.

In termini generali, occorre precisare che la definizione di carattere generale dell'istituto, desumibile dai primi commi dell'art. 10-bis, deve comunque tenere conto **del principio di "residualità"** cui il legislatore delegato ha scelto di ancorare la nozione di abuso del diritto. Ed infatti il comma 12 del citato art. 10-bis prevede che **"in sede di accertamento, l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie"**.

Solo qualora i medesimi vantaggi fiscali non possano essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie, sarà possibile per l'Agenzia delle entrate contestare l'abuso del diritto, dovendo altrimenti muovere le proprie ragioni dalla disciplina specifica. Per tale ragione, il legislatore delegato ha mantenuto fermo l'istituto dell'interpello c.d. disapplicativo che il contribuente può attivare in relazione a norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento, al fine di ottenerne appunto la disapplicazione nel caso concreto. Pertanto l'ambito di applicazione dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale è diverso e residuale rispetto a quello per il quale possono trovare applicazione le norme c.d. antielusive specifiche. Ulteriore rilevante conseguenza di questa distinzione di fattispecie è che mentre **le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali** (ferma restando l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie), ciò non vale nel caso di operazioni disciplinate da norme c.d. antielusive specifiche che diano luogo a fatti punibili penalmente.

Tutto ciò premesso in termini generali, i **presupposti** specifici, e tutti necessari per l'esistenza dell'abuso (o dell'elusione), sono:

- l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, pur nel rispetto formale delle norme fiscali;
- la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti;
- la circostanza che il vantaggio fiscale costituisca l'effetto **essenziale** dell'operazione.

4. Effetto dell'inopponibilità all'amministrazione finanziaria.

Quando l'Agenzia delle entrate accerta la condotta abusiva, le operazioni elusive effettuate dal contribuente diventano **ad essa inopponibili** ai fini tributari e, quindi, non sono ottenibili i relativi vantaggi fiscali; pertanto l'Ufficio provvede al recupero di quanto "effettivamente" dovuto a titolo di imposte (sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto già eventualmente versato per effetto di tali operazioni).

5. "Metodologia di controllo" dell'abusività delle operazioni.

Per espressa disposizione di legge, non si considerano, in ogni caso, abusive le operazioni giustificate da "valide ragioni extrafiscali non marginali" anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente.

Il legislatore delegato ha inoltre ritenuto opportuno precisare, in un apposito comma, che "resta ferma la **possibilità di scelta del contribuente** tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale".

Pertanto, l'elemento effettivamente discriminante ai fini dell'individuazione dell'abusività o meno di un'operazione è **lo "sviamento" dello strumento giuridico utilizzato**. Per quanto tale concetto sia effettivamente complesso da individuare, il legislatore ha introdotto una metodologia di controllo di detto "sviamento" ai fini della valutazione dell'abusività dell'operazione. E' stato infatti precisato che si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali** (sono indici – seppur non esaustivi – di mancanza di una sostanza economica, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici anormali logiche di mercato);

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, **realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario**.

Nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto **l'onere della prova** della condotta abusiva in relazione agli specifici elementi, sopra illustrati sub a) e b), grava sull'amministrazione finanziaria, mentre il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza delle "valide ragioni extrafiscali" che stanno alla base delle operazioni effettuate.

6. Garanzie procedurali.

La disciplina sostanziale dell'abuso è corredata da **garanzie procedurali** sia nella fase antecedente alla condotta (con la previsione della possibilità di presentare un interpello preventivo all'Agenzia delle entrate), sia nella fase funzionale all'accertamento (con la previsione di una necessaria preventiva richiesta di chiarimenti dall'amministrazione finanziaria con valenza di vero e proprio contraddittorio).

In particolare, l'art. 10-bis dispone che "senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con **apposito atto**, preceduto a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il

termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto”.

E' inoltre precisato che *“la richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 60 del d.p.r. n. 600/1973, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, **il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza di sessanta giorni”.***

Per una piena garanzia dei diritti del contribuente il legislatore ha scelto di disciplinare l'autonomia (documentale e motivazionale) dell'atto di accertamento, con cui l'Amministrazione finanziaria contesta l'abuso del diritto o l'elusione fiscale, rispetto ad altri atti che potranno comunque essere adottati nei termini ordinari (ex artt. 41-bis e 43 del d.p.r. n. 600/1973).

7. Requisiti disposti a pena di nullità dell'atto impositivo.

Si tratta in altri termini di ***una sorta di accertamento parziale specificamente motivato solo con riferimento alle contestazioni di abuso e di elusione.*** Tale atto potrà essere validamente notificato **solo** se assistito da una peculiare procedura che precede la sua emanazione. Infatti, è prescritta – a pena di nullità – la notifica di una richiesta di chiarimenti che il contribuente potrà fornire all'amministrazione richiedente entro sessanta giorni.

Ad ulteriore garanzia della pienezza ed effettività del contraddittorio il legislatore ha previsto – con una disposizione assolutamente innovativa – un termine **necessario** di sessanta giorni, tra la data di ricevimento dei chiarimenti (o dell'inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta di chiarimenti) e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notifica dell'atto. Pertanto, in deroga alla ordinaria disciplina, laddove tale lasso di tempi risulti (per qualsiasi ragione) “consumato”, ***il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente (e validamente) prorogato fino a concorrenza dei sessanta giorni.***

8. Considerazioni in merito al ruolo del notaio avuto riguardo alla nuova disciplina dell'abuso del diritto.

Alla luce di queste prime considerazioni di sintesi, appare opportuno segnalare due temi fondamentali circa il ***ruolo del notaio*** rispetto alla disciplina sostanziale e procedimentale dell'abuso del diritto o elusione di imposta.

1) Innanzitutto viene in rilievo l'opportunità di una corretta delimitazione tra le fattispecie rilevanti ai fini di una contestazione in termini di abuso del diritto (comunque residuale rispetto ad eventuali norme cd. antielusive specifiche) e le fattispecie ancora rilevanti ai fini di una contestazione ai sensi dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro. Sembra infatti che dalla valenza generalizzata della nuova disciplina antiabuso debba necessariamente discendere un'interpretazione rigorosa (e rispetto ad oggi ridimensionata) dell'art. 20, ***esclusivamente con funzione di controllo degli effetti giuridici dell'atto rispetto al titolo o alla forma apparente. Ogni contestazione fondata su carenza di sostanza economica, vantaggi fiscali indebiti, sviamento di***

norme fiscali o contrasto con principi dell'ordinamento tributario dovrà invece seguire – sotto il profilo sostanziale e procedimentale – la nuova disciplina dell'art. 10-bis.

2) Il secondo tema che viene in rilievo è poi quello della contestabilità o meno dell'abuso del diritto, ex art. 10-bis, in sede di c.d. principale postuma.

Come è noto, l'art. 3 ter del d.lgs. n. 463/1997 prevede che gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione effettuata dal notaio e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento è effettuato, da parte dei notai entro quindici giorni dalla data della suindicata notifica; trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratori computati dalla scadenza dell'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione e si applica la sanzione di cui all'**articolo 13** del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Queste modifiche sull'adempimento dei tributi indirette hanno trovato riscontro nel testo unico dell'imposta di registro ove l'art. 42 è stato così riformulato: *“è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso”*.

Pertanto, nei sessanta giorni successivi alla registrazione dell'atto la liquidazione effettuata dal notaio mediante il sistema di adempimento unico informatico può essere oggetto di controllo da parte degli Uffici fiscali che possono recuperare la maggiore imposta principale in capo al notaio medesimo (cd. principale postuma). Resta fermo che solo il pagamento da parte del notaio entro i quindici giorni dalla notifica dell'atto di controllo non comporta il pagamento di interessi e sanzioni (queste ultime a lui solo imputabili).

Nel fornire istruzioni agli Uffici fiscali circa i “margin” di tale potere di controllo, l'Agenzia del territorio con la circolare n. 3/T del 2002 aveva precisato che *“qualora dal controllo eseguito, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risultino dovute maggiori imposte, gli uffici provvedono a recuperarle”*.

Se dunque dalla formulazione della disposizione e dal documento di prassi si desume che detto potere di controllo deve avere delle caratteristiche pressoché corrispondenti a quello delle contestazioni ex art. 36-bis del d.p.r. n. 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, nella realtà talvolta si è assistito alla notificazione a notai di atti di recupero di maggiori imposte “principali” anche motivati sulla base dell’“abuso del diritto” o, genericamente, dell'elusione di imposta. Già prima della modifica normativa qui in commento si era sostenuta l'illegittimità di tale comportamento, ritenendo che tali recuperi dovessero essere effettuati a titolo di imposta complementare in capo ai contribuenti. Tale impostazione appariva del resto in conformità con quanto definito nella nota prot. n. 2007/84127 del 18 maggio 2007 della Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate, ove si qualificava come imposta complementare quella richiesta all'esito dell'esercizio dell'attività interpretativa finalizzata ad accertare il reale effetto giuridico collegato agli atti sottoposti a registrazione (ad esempio con riferimento a

conferimenti in società di immobili gravati da mutuo ipotecario seguiti da cessioni delle relative quote di partecipazione, in luogo di compravendite).

Pur permanendo alcune ambiguità sui margini e sulle caratteristiche del potere di controllo degli Uffici fiscali a seguito di adempimento unico, l'approvazione della disciplina dell'abuso del diritto con le specifiche regole sostanziali e procedurali dell'art. 10-*bis* corrobora oggi la posizione già sostenuta circa la necessaria natura di imposta complementare dell'imposta recuperata a seguito di una contestazione così fondata.

Ed infatti:

- dal punto di vista sostanziale, il tipo di verifica dei presupposti dell'abuso del diritto (sopra illustrati) rende di per sé necessaria un'attività che esula dal contesto dell'atto oggetto di registrazione;

- dal punto di vista procedimentale, la procedura necessaria, a pena di nullità dell'atto successivamente emanato, della "richiesta di chiarimenti" appare inconciliabile con le dinamiche e le finalità di adempimento unico e la successiva fase di controllo formale (in particolare, per la coincidenza del termine necessario di sessanta giorni per ottemperare al contraddittorio con il termine entro il quale è prevista a pena di decadenza l'azione di controllo in sede di adempimento unico che renderebbe sempre "mobile" il conseguente termine relativo al recupero dell'imposta e delle eventuali sanzioni).

Pertanto sia ragioni sostanziali che procedurali portano a concludere che eventuali contestazioni degli uffici fiscali fondate sull'abuso del diritto o dell'elusione fiscale devono essere formulate ai sensi dell'art. 10-*bis* direttamente alle parti contraenti.

Resta fermo che tale conclusione non esime il notariato da un ruolo di rilievo nell'analisi della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione d'imposta al fine di consentire che l'autonomia negoziale delle parti legittimamente si espliciti nella libertà di scelta tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, che il legislatore delegato non solo consente, ma esplicitamente tutela.

Valeria Mastroiacovo