

ABUSO DEL DIRITTO E INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI

L'art. 1 del D.lgs 5 agosto 2015, n. 128 [Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente] intitolato "Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente", inserisce nella legge 27 luglio 2000, n. 212 [Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente] dopo l'articolo 10, l'art. 10-bis (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale), in vigore dal 1° ottobre 2015, il cui primo comma è del seguente letterale tenore: "Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni."

Le nuove disposizioni

Perché sussista l'abuso del diritto, in base alle nuove disposizioni, è necessario:

- **che l'operazione sia priva di sostanza economica;**
- **che l'operazione realizzi un vantaggio fiscale indebito;**
- **che il vantaggio fiscale sia effetto essenziale dell'operazione.**

Le operazioni abusive non sono opponibili all'AF.

Cioè, ricorrendo i presupposti dell'abuso del diritto, i negozi sono validi ma inefficaci nei confronti dell'AF.

Il principio era già contenuto nella normativa precedente e aveva creato non poche distorsioni. Per es. in un caso di trasformazione di S.r.l. in S.S., l'AE aveva ritenuto che alla S.S. si dovessero applicare le regole per la determinazione del reddito proprie delle società di capitali. (Cfr. Ris. 84/E/2013)

Detto per inciso, oggi l'art. 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016), agevola espressamente tali trasformazioni, per cui l'operazione non potrà che essere considerata pienamente legittima, anche ai fini della determinazione del reddito secondo i principi di cui all'art. 6 del T.u.i.r. In merito è stato sostenuto che dovrà, per es., ritenersi non abusiva l'assegnazione a soci di beni strumentali per destinazione, tali fino al 31 dicembre 2015, poi concessi in locazione a terzi nel 2016 e pertanto da non potersi più considerare strumentali per destinazione e conseguentemente assegnabili entro il 30 settembre 2016 con le agevolazioni di cui alle norme agevolative citate.

Diversamente nel caso in cui venga accertata la simulazione della locazione, nel qual caso si verterebbe non in tema di abuso ma di evasione vera e propria.

In base al successivo comma 2 dell'art.10-bis citato:

= si considerano **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;*

= si considerano **vantaggi fiscali indebiti**:

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

In base al comma 3 non possono in ogni caso essere ritenute abusive:

= *le operazioni giustificate da **valide ragioni extrafiscali non marginali**, anche dettate da esigenze di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale ovvero dell'attività professionale del contribuente.*

Ai sensi del comma 4:

= *resta ferma la **libertà del contribuente di scegliere** tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.*

Salvo, ovviamente, che le operazioni non configurino un caso di abuso del diritto. Nella relazione al Dlgs si legge, per es., che non è possibile configurare una condotta abusiva laddove un contribuente scelga per dar luogo alla estinzione di una società di procedere a una FUSIONE anziché alla LIQUIDAZIONE.

Inoltre

In base al comma 5 dell'art. 10-bis:

= il contribuente può ***proporre interpello*** per conoscere se le operazioni realizzate o che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto.

I commi 6, 7, 8 e 9 prevedono altresì:

° *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 60 gg., in cui sono indicati i motivi per i quali l'Ufficio ritiene configurabile un abuso del diritto;

° la richiesta di chiarimenti è **notificata entro i termini di decadenza** previsti per la notificazione dell'atto impositivo;

° ***l'atto impositivo deve essere motivato***, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme e ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente.

In ogni caso:

° l'onere di **dimostrare la sussistenza della condotta abusiva** spetta all'AE, non è rilevabile d'ufficio, in relazione ai commi 1 e 2;

° l'onere di **dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali** di cui al comma 3 spetta al contribuente.

Elemento caratterizzante della nuova disciplina appare pertanto quello di separare l'abuso del diritto dalla **evasione**, dalla **frode**, dalla **simulazione**.

Nonostante la prassi e la giurisprudenza siano spesso andate nella direzione di confondere l'abuso con la simulazione e la frode, fattispecie queste da sanzionarsi con gli specifici strumenti previsti dall'ordinamento.

Il comma 12 conclude affermando:

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.

La disciplina previgente

Le norme previgenti, abrogate dall'art. 1, co. 2° del D.lgs n. 128/2015, erano contenute nell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973, intitolato "Disposizioni antielusive", che al primo comma e al secondo comma così recitava:

1. *Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.*

2. *L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del*

*comportamento inopponibile all'amministrazione. **Portata innovativa delle norme***

Da considerare:

- ° prima di tutto lo spostamento di collocazione delle norme, dal d.P.R. n. 600/1973, contenente disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, alla L. n. 212/2000, disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente;
- ° in secondo luogo la unificazione dei concetti di abuso del diritto e di elusione fiscale; circostanza che assume rilevanza nel rapporto tra abuso del diritto e art. 20 del T.U.R., come si vedrà in seguito;
- ° in ultimo, l'estensione della nuova disciplina a tutti i tipi di imposte, quindi anche a quelle indirette; di assoluta rilevanza per quanto attiene all'attività notarile.

Riflessi della nuova disciplina sull'attività notarile

Occorre valutare la portata dell'art. 20 del Testo Unico Imposta di Registro sulla interpretazione degli atti in relazione alle nuove disposizioni sull'abuso del diritto.

L'art. 20 del T.U.R. così recita:

“L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.”

In passato si confrontavano, in dottrina, due tesi:

= **per la prima**, le situazioni giuridiche a base dell'imposta dovevano essere considerate alla stregua dei principi del diritto privato che ne regola gli effetti tra le parti;

= **per la seconda**, considerato lo scopo delle leggi di imposta, era necessario valutare la sostanza economica delle situazioni giuridiche contenute nell'atto, per cui si doveva far riferimento alla natura economica più che a quella giuridica, ed ai concreti effetti economici che implicavano una trasmissione di valori o utilità che dovevano essere assoggettati a imposizione.

La Giurisprudenza aveva oscillato tra due diverse interpretazioni della disposizione.

Anche dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni sull'abuso del diritto, si sono manifestate due tesi contrapposte.

Prima tesi: abrogazione implicita dell'art. 20 del T.U.R.;

Secondo i primi commentatori la nuova disciplina dell'abuso del diritto dovrebbe porre fine alle discussioni sulla portata antielusiva dell'art. 20 del T.U.R., dal momento che la norma fa riferimento agli "effetti giuridici", diversamente da quelle sull'abuso che si riferiscono agli effetti economici. E ciò, nonostante la Cassazione abbia in passato affermato che la norma dell'art. 20 citato avesse valenza antielusiva, conferendo agli Uffici il potere di riqualificazione degli atti anche sotto il profilo economico.

Ora, con la unificazione dei concetti di elusione e abuso non si dovrebbe più poter attribuire valenza antielusiva all'art. 20 del T.U.R.

Per es. non potrebbe più essere riqualificato il conferimento di azienda in società e il successivo trasferimento da parte del conferente delle partecipazioni acquisite per effetto del conferimento, dato che, oltretutto, l'operazione non è considerata abusiva sotto il profilo della imposizione diretta, in base alle disposizioni contenute nell'art.

176 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, Testo Unico imposte sui redditi, che ammettono espressamente l'operazione.

Diverso il caso, e qui entriamo nel campo dell'IVA, in cui in ipotesi di cessione di azienda comprensiva di immobili strumentali per natura, si proceda nei confronti del cessionario a due distinte cessioni: una avente ad oggetto i beni mobili (assoggettata a registro) e una avente ad oggetto gli immobili (assoggettata ad Iva, imponibile o esente ai sensi dell'art. 10, co. 1°, n. 8-ter) del d.P.R. n. 633/1972) da valutarsi, secondo l'AE, come cessione di azienda unitariamente considerata, operazione fuori del campo di applicazione dell'IVA.

Diversa ancora, e legittima, l'ipotesi in cui l'azienda-mobili e gli immobili formino oggetto di due distinte cessioni a soggetti diversi, da considerarsi la prima nel campo dell'imposta di registro e la seconda in campo IVA.

Seconda tesi: vigenza attuale dell'art. 20 del T.U.R. e della conseguente natura residuale delle norme sull'abuso del diritto.

In base a questa tesi dovrebbe poter essere riassegnata all'art. 20 la sua portata originaria, vale a dire quella che conferisce alla disposizione la finalità di rendere applicabile all'atto l'imposta secondo la sua intrinseca natura e i suoi effetti giuridici.

Cosicché, per esemplificare:

- ° un atto intitolato vendita, ma contenente una donazione va trattato fiscalmente come una donazione;
- ° una scrittura privata intitolata preliminare di vendita solo perché, per quanto perfetta, contiene l'impegno a stipulare l'atto notarile in un momento successivo, va trattata fiscalmente come vendita;

° un atto intitolato rettifica può essere considerato tale, e pertanto non soggetto a imposizione, solo se non comporti modifiche sostanziali all'atto rettificato: consistenza, valore e quant'altro.

Alla luce delle nuove disposizioni in tema di abuso del diritto si ritiene di accedere alla seconda delle due tesi sopra esposte e di considerare pertanto le disposizioni di cui dell'art. 20 del T.U.R., spesso utilizzate anche dalla giurisprudenza in funzione antielusiva, ricondotte nel loro alveo naturale della interpretazione degli atti.

Considerato che, in base a tali disposizioni, in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possano essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie, attesa la natura residuale delle disposizioni stesse, si deve ritenere che l'abuso non possa essere contestato nei casi in cui i vantaggi fiscali indebiti traggano origine da atti od operazioni che comportino violazione di norme particolari, tra le quali vale la pena qui ricordare:

° l'art. 35, n. 10-quater, D.L. n. 223/2006 in L. n. 248/2006 sull'affitto di azienda con immobile strumentale di valore prevalente: che comporta, se meno favorevoli al contribuente, l'applicazione delle disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati;

° l'art. 26 del T.U.R.: sulla presunzione di liberalità dei trasferimenti tra coniugi o parenti in linea retta;

° l'art. 26, ult. co. e art. 8, nota II-bis, Tariffa, parte prima, T.U.R.: sulla tassazione degli acquisti per usucapione secondo i principi di cui all'art. 1 della stessa Tariffa;

° l'art. 32 del T.U.R. sul contratto per persona da nominare: con previsione di imposizione con l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione, qualora questa non sia conforme alla riserva o sia fatta a favore di altro partecipante alla gara;

° l'art. 33, co. 1°, T.U.R. sul mandato irrevocabile senza obbligo di rendiconto: che si considera soggetto all'imposta di registro stabilita per l'atto per il quale è stato conferito.

Per quanto sopra se ne può concludere che, con l'entrata in vigore delle nuove disposizioni in tema di abuso/elusione:

° l'art. 20 del T.U.R. non potrà più essere utilizzato in funzione antielusiva;

° l'abuso del diritto, stante il suo procedimento come oggi esattamente disciplinato dalle norme in commento, non potrà che essere contestato soltanto alle parti degli atti interessati dalla vicenda, nei tempi e con le modalità previste dalle norme stesse, soltanto in via residuale, vale a dire soltanto qualora i vantaggi fiscali non potranno essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche norme antielusive.

