

IL CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO DELINEA L'EVOLUZIONE DELL'ISTITUTO

Abuso di diritto, garanzia di libera scelta

Da «limite all'autonomia privata» a «garanzia della libera scelta del contribuente». È così, secondo il Consiglio nazionale del notariato, che è cambiato l'abuso del diritto in seguito all'introduzione nello Statuto dei diritti del contribuente del nuovo art. 10-bis.

Punto di arrivo di un lungo processo legislativo e giurisprudenziale, la positivizzazione della disciplina sul cosiddetto abuso del diritto è stata accolta favorevolmente anche dal Consiglio nazionale del notariato nello studio n. 151-2015 approvato lo scorso 13 gennaio, documento interpretativo con il quale sono stati risolti una serie di dubbi emersi nei primi tre mesi di applicazione della disciplina.

Quadratura del cerchio. La regolamentazione si è resa necessaria vista l'esigenza di superare le incertezze derivanti dalla formulazione del previgente art. 37-bis del dpr. 600/73 e delle altre norme antiabusive, nonché di dare attuazione ai principi dell'affidamento e della certezza del diritto. L'istituto è stato delineato non più in funzione di limite all'autonomia negoziale ma di garanzia della libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni, anche se comportanti un diverso carico fiscale.

Valenza generale. Il riferimento al termine «tributi», nell'accezione più ampia e generalizzata, è funzio-

nale alla corretta attuazione della delega per la «revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto». Nonostante i dubbi sollevati, peraltro, l'art. 10-bis risulta pacificamente applicabile anche ad atti e operazioni negoziali tra privati, al di fuori, dunque, di un contesto di impresa o professionale.

Compatibilità con art. 20 del dpr 131/1986. La scelta di non intervenire sulle altre disposizioni antielusive vigenti si spiega considerando che la nuova disciplina assorbe «in sé qualsiasi contestazione in termini di divieto di abuso del diritto e di elusione fiscale rispetto a tutti tributi del nostro ordinamento fiscale». Il riferimento è, innanzitutto, all'art. 20 del Testo unico dell'imposta di registro, norma ancora vigente, al quale parte della dottrina, della giurisprudenza e della prassi amministrativa hanno riconosciuto una funzione «anche» antielusiva. La contestuale vigenza dell'art. 10-bis e dell'art. 20 del Tuir, tuttavia, comporta quest'ultima non può più essere invocata dagli uffici in relazione a contestazioni di abuso o comunque di «effetto economico finale», dovendo oggi queste stesse eccezioni considerarsi uniformemente disciplinate dall'art.10-bis.

Residualità. Sebbene la scelta di una clausola generale antiabuso (in luogo di singole clausole antielusi-

ve) possa apparire eccessivamente ampia rispetto al prefissato obiettivo della certezza del diritto, la stessa deve essere «ridimensionata» nella sua reale portata operativa in forza del comma 12 dell'art.10-bis, norma che assume una valenza ricostruttiva determinante. Per comprendere l'impianto definitivo della nuova disciplina occorre, infatti, muovere proprio dal «principio di residualità» cui il legislatore delegato ha scelto di ancorare la nozione di abuso del diritto. Il citato comma 12 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». Sempreché, naturalmente, siano sussistenti i presupposti di applicazione prescritti dalla nuova disciplina.

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 interpellato 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).

*Stefano Loconte
e Giancarlo Marzo*