

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Abuso del diritto e imposta di registro

di **Fabio Landuzzi**

Come noto, il Legislatore ha collocato la **nuova disciplina dell'abuso del diritto** nell'ambito dello **Statuto dei diritti del contribuente**, ed ha inteso in tal modo attribuire all'art. 10-*bis* della Legge 212/2000 una portata di carattere generale con riguardo a **tutti i tributi**, chiarendo senza più equivoci che la nozione è **una cosa sola con quella di elusione fiscale**, e che l'ordinamento intende perseguire tali fenomeni patologici attrezzando una **regolamentazione unitaria** connotata anche di **garanzie procedurali** poste a tutela della libertà di scelta del contribuente.

Il riferimento che viene compiuto ai "tributi" è perciò da leggersi nella accezione più ampia, e nella visione di una **disciplina unitaria**.

Il **Consiglio Nazionale del Notariato**, con lo **Studio n. 151-2015/T**, è intervenuto proprio sull'articolata disciplina dell'abuso del diritto puntualizzando alcuni temi di ampio interesse.

Uno di questi attiene alla difficile e travagliata **convivenza** fra le **norme anti elusive** e l'**art. 20 del D.P.R. 131/1986** in materia di **imposta di registro**, una norma quest'ultima che nel passato, per una parte della giurisprudenza e della prassi, aveva assunto una **funzione antielusiva** attivabile nella prospettiva della valutazione degli **effetti economici** delle operazioni portate alla registrazione.

Una norma che, secondo questa posizione, avrebbe legittimato l'Amministrazione finanziaria a liquidare l'imposta d'atto sulla base della **presunta causa economica dell'operazione** realizzata, o delle operazioni realizzate, avendo riguardo alla sussistenza di un **intento negoziale unico** anche se formato dal compimento di **atti distinti** ciascuno dei quali soggetto ad un'imposta di registro peculiare.

Posto che l'**art. 20** del Testo unico dell'imposta di registro **non è stato né abrogato** e né è stato modificato dopo l'entrata in vigore del nuovo art. 10-*bis* della Legge 212/2000, il Consiglio Nazionale del Notariato si interroga legittimamente su come queste norme debbano ora convivere nel **rinnovato assetto** regolamentare della **disciplina anti elusiva**.

Ebbene, dal 1 ottobre 2015, si deve ritenere che all'art. 20 del D.P.R. 131/1986 **non possa essere più affidata** – semmai ciò fosse stato possibile anche in passato – **una funzione anti elusiva**, in quanto le eventuali eccezioni che avessero il loro fondamento in questo rilievo – quindi, eccezioni di abuso del diritto - non potrebbero che trovare la propria disciplina **solo ed esclusivamente nell'art. 10-*bis***, sia per i **profili sostanziali** che per quelli **procedimentali**.

Come conseguenza di ciò, lo Studio del Notariato sottolinea che l'art. 20 viene ricollocato nel suo **alveo originario**, ovvero si ritorna a operare come una norma diretta alla **interpretazione degli atti** portati alla registrazione avente la funzione di **correggere eventuali errate interpretazioni** degli atti, o **contenuti negoziali giuridici difformi dal titolo** dell'atto soggetto a registrazione.

Si tratta perciò di fattispecie che si risolvono nel **mancato pagamento dell'imposta di registro**, la cd. **imposta principale postuma**.

Quindi, un'applicazione dell'art. 20 che **non potrà più essere invocata** per perseguire operazioni tacciate di **elusività**, in quanto in queste circostanze **dovrà trovare applicazione esclusivamente l'art. 10-bis**, pena la **invalidità dell'atto** per l'inosservanza delle norme sostanziali e delle tutele procedurali.