

IMPOSTE E TASSE

di GIUSEPPE PROIETTI B.

Abuso del diritto e tributi locali

L'illecito risparmio fiscale e le valide ragioni extrafiscali nell'avviso di accertamento notificato dall'Ente locale.

A oltre 30 anni dal primo intervento normativo ex art. 10. L. 480/1990, con il quale furono disconosciuti i **vantaggi tributari di alcune operazioni** societarie, sino ad arrivare all'art. 10-bis L. 212/2000 (Statuto del Contribuente), transitando attraverso l'art. 37-bis D.P.R. 600/1973 (ora abrogato), l'abuso del diritto è stato oggetto di diverse interpretazioni giurisprudenziali, nonché di posizioni diverse anche in dottrina. L'attuale principio cardine sul quale si muove l'abuso del diritto è il disconoscimento dei vantaggi fiscali in presenza di **operazioni prive di sostanza economica** e che il vantaggio tributario sia l'effetto sostanziale dell'operazione. Di contro, lo stesso art. 10-bis L. 212/2000 esclude l'abuso del diritto in presenza di operazioni aziendali giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali.

Permangono margini di incertezza sul peso da attribuire all'abuso del diritto e alle **ragioni extrafiscali**.

L'Agenzia delle Entrate, con le risoluzioni 93/E/2016 e 101/E/2016, ha comunque tracciato i passaggi operativi per la verifica di eventuali situazioni di abuso del diritto, la verifica dell'esistenza dell'abuso, l'analisi della sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi (assenza di sostanza economica e essenzialità del vantaggio indebito) e, in ultimo, l'analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni extra fiscali.

Viene ora da chiedersi se l'abuso del diritto possa interessare anche i **tributi locali**, ossia quei tributi che sono fonte di finanziamento per gli Enti locali. Essi sono riscossi ed accertati dall'ente che non ha comunque facoltà di istituirli o di modificarne la base imponibile. Essendo il potere di accertamento in capo all'ente, vi è la possibilità da parte di quest'ultimo di ricorrere al disconoscimento dei vantaggi tributari, a condizione che **entro 6 mesi o un anno** (Regioni a statuto speciale e Province autonome di Trento e Bolzano) dall'entrata in vigore dello Statuto del Contribuente (1.08.2000) gli Enti locali abbiano provveduto ad adeguare ai principi dettati dallo stesso Statuto (art. 1, c. 4 L. 212/2000) i rispettivi atti normativi/statuti emanati.

Pertanto, gli enti locali non possono vantare pretese in materia di abuso del diritto, senza aver modificato i propri statuti introducendo e prevedendo l'applicazione di un istituto tipicamente previsto per l'Amministrazione Finanziaria; già in situazioni antecedenti all'entrata in vigore dello **Statuto del Contribuente**, l'ordinamento aveva previsto la potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni (artt. da 52 a 59 D. Lgs. 446/1997), obbligando l'ente ad adottare atti normativi per introdurre un istituto tipico dell'Amministrazione Finanziaria che si identifica con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con le Agenzie fiscali e la Guardia di Finanza. Il risultato della condotta omissiva dell'ente può comportare, a parere di chi scrive, l' **illegalità dell'atto di accertamento** con il conseguente annullamento in Commissione Tributaria o addirittura in autotutela.

Il 2° aspetto, sempre con riferimento ai tributi locali, è il riconoscimento delle valide ragioni extrafiscali da parte degli Enti locali. Le valide ragioni extrafiscali rappresentano l'esimente per l'applicazione dell'abuso del diritto e quindi del disconoscimento del risparmio d'imposta; debbono essere vere, effettive e non marginali. A differenza dell'abuso del diritto, dove spetta all'ente dimostrare il comportamento illecito del contribuente, spetta a quest'ultimo la **prova dell'esistenza di valide ragioni** extrafiscali alternative o concorrenti, per dimostrare che non si è in presenza di un disegno abusivo.

Ecco allora che un avviso di accertamento notificato dall'ente locale e formato sull'abuso del diritto, può essere essenzialmente oggetto di ricorso alla Commissione Tributaria in 2 modi: attraverso il controllo dell'avvenuta modifica statutaria/regolamentare dell'Ente locale in esecuzione dell'art. 1, c. 4, dello Statuto del Contribuente; facendo valere le proprie ragioni extrafiscali e dimostrando come in loro assenza l'operazione oggetto di contestazione non sarebbe mai stata posta in essere.