

 **STUDIO MORINA**

*di Tonino Morina*

*“Esperto Fiscale del Sole 24 Ore”*

*Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma*

**Via Vittorio Emanuele, 32 - 96015 – Francofonte (SR)**

**Tel. 095/948840 Fax 095/940659 cell. 393 8285211**

---

*Abuso di Diritto*

*Relazione di accompagnamento all’audizione informale  
del 24 maggio 2011*

*Ufficio di presidenza della sesta Commissione  
Finanze e tesoro del Senato*

*Presidente Mario Baldassari*

*a cura del prof. Tonino Morina*

**Sommario**

- **Premessa**
- **Abuso di diritto**
- **Contenzioso**
- **Articoli vari e documenti**

*Premessa*

Per prima cosa, intendo ringraziare le persone che mi hanno consentito di avere l'opportunità di questo incontro con il Presidente della Commissione Finanze e tesoro del Senato, e i suoi componenti, per discutere su un importante argomento quale "l'abuso di diritto". Sono onorato per questo incontro con persone di grande prestigio e rilevanza nazionale, che ringrazio anticipatamente per l'attenzione che presteranno alle mie osservazioni, che nascono dagli insegnamenti del prof. Silvio Moroni, che non c'è più e che è stato il primo cronista tributario della storia del Sole 24-Ore. Grazie a Moroni sono cresciuto professionalmente e con lui ho lavorato per circa 25 anni, dal 1975 al 1999, fino al 13 gennaio 1999, data in cui, all'età di quasi 90 anni, il mio grande maestro è morto. Sono già passati 12 anni da quando è scomparso, ma rimangono ancora vivi e attuali i suoi insegnamenti. Uno dei desideri di Moroni era quello di avere un Fisco più semplice che tutti potessero capire, senza le complicazioni inutili che, come era solito dire, servivano solo a rendere più costoso per i contribuenti il rapporto con il Fisco. Complicazioni che portavano e portano Fisco e contribuenti a litigare, perché la guerra tra "guardie" (Fisco) e "ladri" (contribuenti) non è mai finita. Per gli uffici fiscali, cioè per le "guardie", i contribuenti, cioè i "ladri", sono quasi sempre evasori, a prescindere. Come diceva Silvio Moroni, per chiuderla con questi vecchi stereotipi, tutti gli esercenti libere attività soggetti agli studi di settore, anche per evitare di litigare con il Fisco ed evitare i rimproveri per evasione, dicono: "Fisco, dimmi quanto vuoi, te lo dò, ma facciamola finita e lasciami lavorare". Per capire questo ragionamento, scriveva Moroni, si

tenga presente che per gli esercenti libere attività le pubbliche amministrazioni sono “fornitori” e le imposte non rappresentano un costo diverso dagli altri costi di produzione. Insomma, l’obiettivo suo era di arrivare a una preventiva intesa con il Fisco, utile per tutti. Silvio Moroni aveva il pregio di parlare di Fisco nel modo più semplice, nella speranza che lo capissero anche i non addetti ai lavori. A Moroni si deve molto in termini di chiarezza e trasparenza per un rapporto “Fisco – contribuente” privo delle oscurità del passato. Dall’autotutela per eliminare le ingiustizie e le liti inutili, al contenzioso, in vigore dal 1° aprile 1996, con la regola “chi sbaglia paga”, all’interpello, fino alla riforma delle sanzioni entrata in vigore il 1° aprile 1998, le battaglie di Silvio Moroni avevano sempre come principale obiettivo quello di arrivare ad un Fisco più semplice. Moroni ha inventato, più di 70 anni fa, il mestiere di cronista tributario. Già dagli anni trenta, dai tempi di Mussolini, Moroni, unico in Italia, commentava le leggi tributarie. Già allora contestava, senza paura, ma con forza e intelligenza, le leggi stupide che, proprio perché stupide, dovevano essere cambiate. E la “storia” insegna che spesso è riuscito nel suo intento. Tutti quelli che parliamo e scriviamo di Fisco gli dobbiamo dire grazie ed essere riconoscenti per quello che ha fatto per favorire un rapporto più trasparente con il Fisco. A Silvio Moroni si rivolgevano tutti perché si sapeva che non rifiutava un aiuto a nessuno. Era infatti considerato il cronista fiscale a difesa dei contribuenti che si trovavano in difficoltà. Metteva la sua grande intelligenza e il suo buon senso a disposizione di chiunque ne avesse bisogno. Si interessava al problema di chi magari era in lite con il Fisco per problemi di puro formalismo, pur avendo pagato

tutto quello che doveva all'erario. Per Moroni doveva prevalere sempre il principio "l'importante è pagare" e chi paga, aggiungeva, merita sempre il perdono perché "la giustizia sostanziale deve sempre prevalere sulla giustizia formale". Da qualche tempo anche l'amministrazione finanziaria ha recepito questi insegnamenti, non punendo più gli errori formali. E, come ricordava il grande maestro Silvio Moroni, "sbagliare in campo fiscale è la cosa più facile che possa capitare". Moroni ha anche insegnato che i diritti del cittadino-contribuente non possono essere calpestati. Chi fa il proprio dovere e dichiara il giusto ai fini fiscali, come entrate e come spese, non ha nulla da temere. In ogni caso, per quanto riguarda gli accertamenti emessi dal Fisco, nessuno strumento induttivo, parametri, redditometro o studi di settore, così come le presunzioni in tema di abuso di diritto, può obbligare il contribuente a dichiarare più di quanto effettivamente incassa. Noi, diceva, non dobbiamo permettere a nessuno di disturbare ingiustamente chi fa il proprio dovere. Bisogna avere tanta pazienza e gridare con forza le proprie ragioni. Chi ha ragione, non deve desistere. Negli ultimi tempi si parla di trasparenza, interpello, autotutela e diritti del contribuente: gli strumenti che esistono e quelli che sono in formazione vengono da lontano. Sono frutto degli insegnamenti e del coraggio del grande maestro Silvio Moroni. Si deve infine osservare che i condoni e le varie sanatorie fiscali, strumenti spesso introdotti per procurare gettito, sono la rovina del rapporto Fisco-contribuenti, anche perché la frequenza con la quale si fanno è una tipicità tutta italiana. E' infatti raro che negli altri paesi europei e nel mondo vengano proposti condoni fiscali con la stessa frequenza. In pratica, dal 1973 al 2003, c'è

stato un condono ogni nove, dieci anni: dopo quello del 1973, c'è stato quello del biennio 1982-1983, poi quello del 1992, e l'ultimo, quello del biennio 2003-2004, che è rimasto "aperto" fino al 16 aprile 2004, dopo ben cinque proroghe. Nel mezzo di questi condoni ci sono state anche varie regolarizzazioni, tra cui il cosiddetto concordato di massa per gli anni 1991, 1992 e 1993. Insomma, se è vero, come affermò lo scrittore americano Mark Twain nei primi anni del novecento, che per gli americani sono due le cose certe nella vita, "le tasse e la morte", per noi italiani esistono più certezze. Per gli italiani, infatti, sono tre le cose certe nella vita: "le tasse, la morte e i condoni".

*Abuso di diritto*

Dopo questa lunga premessa, è bene passare all'argomento "abuso di diritto" sul quale negli ultimi mesi il dibattito si è sempre più arricchito, con sentenze altalenanti, di giudici di merito e della Suprema Corte di Cassazione. Com'è noto, l'abuso del diritto è un divieto di carattere generale, vigente nell'ordinamento tributario, ma non scritto, che deriva dall'applicazione dei principi costituzionali di capacità contributiva e uguaglianza e dei principi della comunità europea. Per abuso del diritto si intendono quei comportamenti formalmente leciti dai quali il contribuente consegue un risparmio d'imposta che può essere contestato dall'amministrazione finanziaria se è l'unico fine del suo comportamento. Uno dei casi più frequenti di abuso del diritto si verifica quando, attraverso negozi indiretti e collegati, privi di qualsiasi scopo economico, si trasferiscono dei costi fittizi da una ad altra società dello stesso gruppo, condizionando così il risultato economico e patrimoniale delle singole imprese del gruppo. Sulla materia, sono intervenuti, oltre ai giudici delle commissioni tributarie provinciali e regionali, la Corte di giustizia europea e la Corte di Cassazione che si è più volte espressa sul tema, alcune volte correggendo la propria posizione e comunque sempre sottolineando la necessità di un intervento urgente del legislatore.

*I benefici fiscali non costituiscono "abuso"*

Nel mese di maggio, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 10383 depositata il 12 maggio 2011, ha ritenuto corretto l'uso di agevolazioni fiscali anche se il contribuente ha rapporti commerciali con l'impresa

beneficiaria. Per la Cassazione, l'utilizzo di benefici fiscali non può mai integrare abuso del diritto, nemmeno nei confronti di imprese che intrattengono rapporti economici con l'impresa beneficiata, in quanto l'agevolazione fiscale costituisce una contropartita incentivante e non una finalità contraria al diritto. In pratica, la recente sentenza della Corte di Cassazione, riconoscendo legittimo l'impiego delle agevolazioni fiscali, limita il ricorso all'abuso del diritto, che in alcuni casi Guardia di finanza e uffici dell'Agenzia delle Entrate applicano in modo disinvolto, generando contenzioso inutile per l'amministrazione finanziaria e per i contribuenti, cioè per la collettività. Per la Cassazione <<risulta evidente che il perseguimento del "risparmio fiscale" concesso dal legislatore ad un insediamento produttivo nelle zone svantaggiate costituisce scopo lecito dell'attività giuridica (oltre che propriamente economica) non solo di costituzione di quell'insediamento ma anche della produzione e del conseguente commercio del prodotto ottenuto ... tenuto conto delle indicate finalità perseguite dal legislatore al contribuente beneficiario per cui va affermato il principio secondo cui la mera costituzione di iniziative produttive incentivate non può mai ritenersi integrare "abuso del diritto" ... perché l'esenzione costituisce la contropartita incentivante di detta costituzione e non una finalità contra ius>>. Per la Suprema Corte di Cassazione è perciò legittimo il comportamento del contribuente finalizzato ad ottenere un vantaggio fiscale previsto dalla legge.

***La norma semplice proposta dalla Commissione europea***

E' sicuramente condivisibile la norma generale anti-abusi della Commissione europea, di cui alla nota definitiva di Bruxelles del 16 marzo



2011, di proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società.

La norma è semplice e chiara, diversa da quelle norme complesse e contorte che in alcuni casi sono state emanate dal legislatore italiano. Nella direttiva del Consiglio è riportata una norma generale anti-abusi, all'articolo 80, la quale prevede che <<Le operazioni artificiali svolte con l'esclusiva finalità di eludere l'imposizione sono ignorate ai fini del calcolo della base imponibile.

Il primo comma non si applica alle attività commerciali autentiche, nelle quali in contribuente è in grado di scegliere due o più possibili operazioni che hanno lo stesso risultato ma producono basi imponibili diverse>>.

Un esempio può essere quello dell'impresa costituitasi in società di capitali che, ai fini degli interessi passivi deducibili, deve rispettare le limitazioni del "ROL", cioè del risultato operativo lordo, che riduce l'importo degli interessi deducibili nella determinazione del reddito d'impresa. Limitazioni che, invece, non sono presenti nel caso di società di persone. Considerato il possibile ricorso all'abuso di diritto da parte degli uffici, potrebbe essere contestata la trasformazione di una società a responsabilità limitata in società di persone, in quanto, a seguito della trasformazione, l'impresa conseguirebbe i benefici fiscali derivanti dalla maggiore deducibilità degli interessi passivi.

Un'altra possibile contestazione da parte degli uffici può riguardare una società per azioni che esercita attività agricola e che, trasformandosi in società a responsabilità limitata, può optare per la tassazione forfetaria, in

base ai redditi catastali. Per l'Agenzia delle Entrate, è elusiva l'operazione di trasformazione di una società per azioni in società a responsabilità limitata effettuata al solo scopo di beneficiare dell'agevolazione che consente di calcolare il reddito su base catastale.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate ha affermato l'elusività della trasformazione, in quanto <<l'unica ragione, di natura fiscale, adottata dalla società non può considerarsi una ragione economica caratterizzata dal requisito di "validità" previsto dalla norma, in quanto l'operazione prospettata realizza lo scopo non in modo fisiologico e strutturale ma attraverso aggiramenti che generano risultati indebiti, realizzando in tal modo le condizioni richieste dall'articolo 37-bis>>, del Dpr 600/1973 (risoluzione 177/E del 28 aprile 2008).

E' evidente che, qualora in Italia si recepisce la predetta norma anti-abusi della Commissione europea, nessuna contestazione potrebbe più essere fatta in presenza di "attività commerciali autentiche, nelle quali il contribuente è in grado di scegliere due o più possibili operazioni che hanno lo stesso risultato ma producono basi imponibili diverse".

### ***I riflessi penali***

I rilievi sul presunto abuso di diritto che hanno avuto effetti penali sono stati di norma archiviati. Come segnalato da un sostituto procuratore di Milano, Carlo Nocerino, centinaia di processi legati all'abuso di diritto sono stati per la maggior parte archiviati (si veda l'articolo "La valanga dell'abuso di diritto", pubblicato su "Italia Oggi" del 31 marzo 2011). Diversamente da quanto contestato dall'amministrazione finanziaria che,

nei casi di costi non deducibili, anche non fittizi, ritiene applicabile il reato penale per dichiarazione infedele, di cui al decreto legislativo 74/2000, la procura di Milano ha archiviato i procedimenti penali in tutti i casi in cui vi sono argomentazioni presuntive o costi non deducibili non fittizi. Per il sostituto procuratore, Carlo Nocerino, i processi penali “non si possono fare con le presunzioni, però allo stesso tempo è necessaria una norma penale chiara, precisa e determinata nella descrizione delle modalità illecite di risparmio d’imposta in modo che siano punite soltanto quelle condotte elusive caratterizzate dalla fraudolenza le quali non siano necessariamente legate alla dichiarazione dei redditi”. Insomma, in materia penale, il rilievo sull’abuso di diritto basato su semplici presunzioni, tranne eccezioni, produce solo procedimenti penali destinati all’archiviazione.

Rimane fermo, come auspicato dallo stesso sostituto procuratore, Carlo Nocerino, l’esigenza di una norma penale chiara, precisa e determinata.

### *Contenzioso, se lo conosci lo eviti*

L’esigenza di una norma chiara è ancora più sentita in materia fiscale dove, diversamente dalle abituali archiviazioni dei procedimenti penali, si assiste a contenziosi defatiganti sia per l’amministrazione finanziaria sia per i contribuenti. Peraltro, va detto che negli ultimi anni il contenzioso sta raggiungendo limiti insostenibili sia per gli uffici sia per i contribuenti. Ad esempio, è notevole il contenzioso pendente in materia Irap per i professionisti o per studi di settore, contenzioso che vede spesso soccombere l’Agenzia delle Entrate che, comunque, prosegue la lite fino alla Cassazione. Al riguardo, gli uffici devono mettere in pratica quanto

suggerito dall’Agenzia delle Entrate che invita gli uffici locali a fare di tutto per evitare il contenzioso con il contribuente. E’ con la circolare 24/E del 15 maggio 2009, che l’Agenzia delle Entrate invita gli uffici, prima di intraprendere la strada del contenzioso, a tenere conto dei rischi che procura, soprattutto quando la pretesa del Fisco non è sostenibile o è basata su presunzioni che non potrebbero superare l’esame dei giudici tributari. Nel comunicato stampa diramato il 15 maggio 2009, l’Agenzia delle Entrate scrive a chiare lettere “Contenzioso, se lo conosci lo eviti”. Insomma, l’invito che viene dalla direzione centrale dell’Agenzia delle Entrate di Roma è chiaro: gli uffici non devono procurare liti, ma gettito, evitando in ogni modo di creare contenzioso inutile soprattutto quando è poco sostenibile la pretesa impositiva.

***In alcuni uffici il coraggio non esiste***

Litigare non conviene mai, soprattutto quando di mezzo ci sono gli uffici dell’Agenzia delle Entrate. Ciò per la ragione che, in caso di compensazione delle spese di giudizio, il contribuente deve sempre pagare di tasca propria le spese sostenute, mentre poco o nulla rischia il funzionario dell’ufficio, anche se prosegue una lite persa in partenza. Un esempio di liti inutili che dovrebbero essere abbandonate dagli uffici può essere, ad esempio, quello relativo agli accertamenti da studi di settore basati sul semplice automatismo dello strumento informatico che non passano più l’esame del contenzioso. L’ultima e definitiva spallata all’automatismo degli studi è stata data dalle sentenze 26635, 26636, 26637 e 26638, della Corte di cassazione a sezioni unite, depositate il 18 dicembre 2009; in queste sentenze, è chiaramente affermato che gli studi,

così come i parametri, rappresentano un sistema di presunzioni semplici e che non basta perciò il solo scostamento rispetto allo strumento informatico Gerico (gestione dei ricavi e compensi) per effettuare la rettifica dei ricavi o compensi e dei redditi. Al riguardo, il direttore dell' Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, in un suo intervento riportato sul Sole 24-Ore del 19 agosto 2010, ha chiaramente affermato che “non vogliamo più iniziare defatiganti contenziosi per non ascoltare le ragioni del cittadino e non avere il coraggio e la responsabilità di annullare un accertamento sbagliato”. Il “guaio” è che il coraggio di Befera non ce l'hanno alcuni dirigenti degli uffici dell' Agenzia delle Entrate, che in certi casi proseguono il contenzioso defatigante e costoso per l'amministrazione finanziaria, anche quando si tratta di accertamenti esagerati con presunti ricavi o compensi evasi, magari per diversi miliardi delle vecchie lire, poi risultati inesistenti, con il rischio di incassare poco o nulla. Basti pensare che esistono accertamenti emessi con richiesta di diversi miliardi di vecchie lire che rischiano di procurare più spese che gettito, in quanto i giudici tributari hanno condannato gli uffici al pagamento di spese di giudizio di importo superiore a quelli che incasserà il Fisco. La speranza è che tutti gli uffici recepiscano gli inviti del direttore Attilio Befera. Basterebbe applicare la regola non scritta del “buon senso”, nonché il principio generale ed assoluto per tutti in ogni applicazione di regole aritmetiche: due più due fa sempre quattro e quattro meno due fa sempre due. Perché scoprire evasioni inesistenti a contribuenti che fanno il loro dovere, significa anche sconvolgere le regole della matematica. Lo stesso Befera, in un sua lettera del 5 maggio 2011, inviata agli uffici dell' Agenzia

delle Entrate, dal titolo “correttezza ed efficienza nell’azione di controllo”, ha affermato che si devono evitare comportamenti vessatori nei confronti dei cittadini, indicando la regola da seguire che è molto semplice. “E’ una regola di rispetto: comportiamoci tutti come funzionari del Fisco, così come vorremmo essere tutti trattati come contribuenti”.

***L’autotutela “dimenticata” da alcuni uffici***

Si deve anche osservare che quando alcuni uffici “aprono” la lite, per presunte contestazioni in tema di abuso di diritto, o per altri motivi, è difficile che ritornino indietro, pure in presenza di accertamenti sbagliati, soprattutto quando gli importi sono elevati. In pratica, questi uffici si sono dimenticati dell’esistenza dell’autotutela, che è lo strumento più importante per non litigare con il Fisco. L’autotutela non è un “optional”: l’atto sbagliato è sempre annullabile e chi ha pagato ha diritto al rimborso. Queste affermazioni resistono da quasi 13 anni e sono nella lettera-circolare 195/S del 5 agosto 1998. Essa ricorda agli uffici «che non tengono conto della normativa vigente» e, in particolare del decreto sull’autotutela 11 febbraio 1997, n. 37, che l’atto sbagliato è annullabile senza limiti di tempo. Autotutela significa ascoltare le ragioni del cittadino quando è la stessa amministrazione che deve rimediare a un proprio errore ed eliminare liti inutili.

***Atti annullabili anche senza ricorso***

Sono importanti e attuali, anche se sono passati quasi 13 anni, le indicazioni contenute nella richiamata lettera-circolare 195/S del 5 agosto 1998 del segretariato generale, ufficio per l’informazione del contribuente.

In questa lettera si precisa che qualsiasi atto sbagliato deve essere annullato dall'ufficio anche se:

- <<l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere>>; l'atto sbagliato non è mai definitivo;
- <<il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per ordini di motivi formale (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità)>>; il contenuto dell'atto prevale sulla forma;
- <<vi è pendenza di giudizio>>;
- il contribuente non ha prodotto alcuna istanza.

Ai fini dell'autotutela, all'ufficio <<è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente... se l'atto è legittimo o meno>>. Se la pretesa è infondata in tutto o in parte, essa va ritirata o ridotta <<in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge>>. L'atto sbagliato che viene annullato <<comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse>>.

### ***La Cassazione insegna la correttezza***

Autotutela significa soprattutto autocorrezione e correttezza. Basta ricordare i seguenti insegnamenti della Corte di Cassazione, sezione prima, contenuti nella motivazione della sentenza 2575 del 29 marzo 1990:

- è <<dovere di diritto oggettivo della pubblica amministrazione di correggere la pretesa, quando la riconosce ingiusta, nell'esercizio dei suoi poteri di autotutela>>;

➤ alla <<pubblica amministrazione, inoltre, incombe un altro dovere specifico: quello della correttezza. E non è certamente corretto imporre a chiunque il rispetto di un atto amministrativo ... che una autorità giurisdizionale dello Stato ha riconosciuto illegittimo in quanto oggettivamente errato>>.

Non occorre spiegare l'insegnamento della Cassazione, ma è opportuno farlo: se un'autorità giurisdizionale dello Stato ha riconosciuto l'atto illegittimo in quanto oggettivamente errato, non è corretto e nemmeno onesto perseguire il contribuente con pretese ingiuste. La Corte di Cassazione, nella stessa sentenza 2575, insegna che imporre a chiunque il rispetto di un atto errato è scorretto e <<La scorrettezza rimane tale, anche da un punto di vista strettamente fiscale, perché in uno Stato moderno, il vero interesse del Fisco non è affatto quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste profittando di situazioni contingenti favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non compromettere per il futuro la fonte del gettito e, al tempo stesso, da stimolare il contribuente alla lealtà fiscale innanzitutto mediante l'autocorrezione dei propri errori>>. Attenzione: questo insegnamento della Suprema Corte è del 1990, cioè di sette anni prima del regolamento sull'autotutela. L'insegnamento di allora, che dura ormai da più di 21 anni, è che, anche in presenza di situazioni contingenti favorevoli sul piano amministrativo o processuale, i funzionari del Fisco devono smetterla di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste.



Sarebbe disonesto, come ammonì il settimanale <<Guida Normativa>> 39 in <<Il Sole 24 Ore>> del 7 ottobre 1990.

*Abuso di diritto con regole certe e definitive*

In conclusione, considerato il contenzioso perdente per l'amministrazione finanziaria in materia penale sui rilievi di abuso di diritto, basati su semplici presunzioni, e le altalenanti sentenze dei giudici tributari, comprese le sentenze della Corte di Cassazione, è auspicabile l'intervento del legislatore italiano che indichi regole certe e definitive per evitare che l'abuso di diritto si trasformi in diritto di abuso da parte di alcuni uffici.

In questo senso, è da condividere il disegno di legge d'iniziativa dei senatori Barbolini, Giaretta, Mercatali, Bubbico, Pignedoli e Zanda, comunicato alla presidenza del Senato della Repubblica in data 26 maggio 2010, così come è apprezzabile il disegno di legge presentato dall'onorevole Maurizio Leo, integrato con la previsione, rinvenibile negli altri due disegni di legge, presentati, rispettivamente, uno dagli onorevoli Strizzolo, Ceccuzzi, Fogliardi e l'altro dall'onorevole Jannone, che è comunque salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme negoziali e i modelli organizzativi che comportano l'applicazione del regime fiscale a lui più favorevole. Il disegno di legge presentato dall'onorevole Leo prevede un nuovo articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che garantisce l'applicabilità di tutte le tutele procedurali e finanziarie a favore del contribuente a tutti gli accertamenti che si fondano sull'applicazione del principio dell'abuso del diritto, oltre a prevedere espressamente che dagli accertamenti di matrice antielusiva/antiabusiva non possono conseguire

riflessi di carattere penale in capo al contribuente. L'irrilevanza di natura penale è peraltro dimostrata dalle sentenze univoche delle procure che archiviano i procedimenti penali sui presunti abusi di diritto in tutti i casi in cui vi sono argomentazioni presuntive o costi non deducibili non fittizi.

Ad integrazione dei disegni di legge in discussione, è altresì condivisibile la proposta sulla norma generale anti-abusi, di poche righe, ma molto chiara e semplice, della Commissione europea, di cui alla nota definitiva di Bruxelles del 16 marzo 2011. Per chiarezza, vale la pena di ripeterla <<Le operazioni artificiali svolte con l'esclusiva finalità di eludere l'imposizione sono ignorate ai fini del calcolo della base imponibile.

Il primo comma non si applica alle attività commerciali autentiche, nelle quali il contribuente è in grado di scegliere due o più possibili operazioni che hanno lo stesso risultato ma producono basi imponibili diverse>>.

### ***Regole chiare, collaborazione e buona fede***

L'importante è che, nell'introdurre regole semplici e chiare, si possa arrivare a un rapporto Fisco contribuente basato sull'affidamento e sulla buona fede come stabilito dall'articolo 10 <<Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente>> della legge sullo statuto dei diritti del contribuente, legge 212 del 27 luglio 2000. Esso dispone che i rapporti tra Fisco e contribuente devono essere improntati al principio della collaborazione e buona fede. "Buona fede" è il contrario della malafede: è cioè uno stato di ignoranza nel quale si trova la persona nel momento in cui compie un'azione da cui si presume che essa avrebbe agito diversamente se avesse conosciuto le circostanze che ignorava. Secondo il

manuale “L’avvocato di tutti”, edizione Utet, <<Più precisamente la buona fede è l’ignoranza di una persona sulla qualità antiggiuridica dell’azione che compie, e l’intenzione di rispettare la legge e l’equità. La buona fede ha rilevanza soprattutto per quanto riguarda il possesso e l’esecuzione dei contratti>>. Con la legge sui diritti del contribuente, la buona fede ha rilevanza anche in campo tributario. E’ anche sulla base del principio di buona fede che lo stesso articolo 10 prevede l’inapplicabilità di sanzioni nel caso in cui l’errore del contribuente è causato da indicazioni, ritardi, omissioni o errori dettate dall’amministrazione finanziaria. Sono comunque inapplicabili le sanzioni per violazioni conseguenti all’applicazione di norme tributarie incerte. Grazie a regole semplici e chiare, e al continuo confronto tra uffici e contribuenti, l’obiettivo è quello che auspicava Silvio Moroni: arrivare a una preventiva intesa con il Fisco, utile per tutti.

Roma, 24 maggio 2011

*Prof. Tonino Morina*