

LUIGI FERLAZZO NATOLI

1966-2011. 45 ANNI DI DIRITTO TRIBUTARIO¹

SOMMARIO: 1. Premessa. 2. Il principio di polisistematicità dell'ordinamento tributario. 3. *La conventio ad excludendum* il sottostimato ruolo dei principi nel diritto tributario. 4. Lo Statuto dei diritti del contribuente. 5. Conclusioni.

1. *Premessa*

Ero da poco ritornato dall'aver espletato il servizio militare, come allievo ufficiale prima e sottotenente dopo, che, tra parentesi, mi era costato ben tre anni dalla laurea per 15 mesi effettivi di servizio, quando verso, appunto, la fine del 1966 ottenni di incontrarmi con il prof. Vincenzo Michele Trimarchi sotto gli alberi di Piazza Cairolì, davanti al Bar Irrera.

Superati i preliminari, Trimarchi mi chiese se avessi mai studiato Diritto tributario, disciplina certamente ancora giovane, accademicamente parlando, ma in grande ascesa. Risposi che - come sapeva bene lo stesso prof. - a giurisprudenza all'epoca si studiava la Scienza delle finanze e il sistema Tributario, non il Diritto tributario. Ma, soggiunsi che avevo intravisto nella libreria di mio padre le "Istituzioni di Diritto tributario" di Achille Donato Giannini.

¹Lezione conclusiva della carriera accademica, tenuta presso l'Aula Magna del Rettorato nell'Università di Messina il 27 maggio 2011.

Il prof. Trimarchi mi spronò a studiare il volume di Giannini, e mi diede appuntamento da lì ad un mese per sapere cosa ne pensassi.

Bene, questo incontro segnò l'inizio dei miei studi di Diritto tributario e conseguentemente la mia carriera accademica. E, infatti, ci rincontrammo ed io manifestai al prof. di essermi appassionato a una disciplina complessa e intrigante proprio per le continue interazioni con altre sfere giuridiche: dal Diritto privato a quello pubblico, al Diritto amministrativo, al Processuale civile, penale e così via.

Debbo precisare che nel 1966 ancora erano pochi i cattedratici della disciplina tributaria e vorrei ricordare, per tutti, Gian Antonio Micheli ed Enrico Allorio, i quali avevano insegnato da giovani Diritto processuale civile alla Facoltà di Giurisprudenza del nostro Ateneo. E devo aggiungere che la maggior parte degli insegnamenti di Tributario erano tenuti allora, nelle Facoltà di Economia e Commercio, e tutti come discipline complementari e non obbligatorie. Per dare l'idea della misura in cui era tenuto l'insegnamento del Diritto Tributario nella Facoltà di Economia e Commercio di Messina, vorrei ricordare che nel 1970, quando mi fu assegnato l'incarico, dopo che il prof. Andrea Parlato era stato chiamato a Palermo, chiesi al Direttore dell'Istituto di Scienze Economiche, professor Angelo Amato, di acquistare il manuale di Diritto tributario di Gian Antonio Micheli, da me adottato come libro di testo. Mi rispose di scatto che non v'era bisogno perché c'era già il suo testo di Scienza delle finanze. E poiché non posso pensare che Amato ignorasse la differenza tra Scienza delle finanze e Diritto Tributario debbo dedurre che era una risposta minimizzante dell'importanza della disciplina che io ricoprivo per incarico.

Ma, facendo un salto nel tempo e giungendo alla Pasqua 2011, vorrei ancora ricordare che avendo chiamato per gli auguri il prof. Angelo Falzea, il più anziano degli allievi del prof. Salvatore Pugliatti, quando gli comunicai che avrei tenuto la mia lezione finale e gli ricordai il mio impegno di sempre - secondo la lezione pugliattiana - di ricercare i principi del Diritto tributario e in una parola di essere un interprete «sistematico» e non «esegetico»², il vecchio maestro mi

² Cfr. S. PUGLIATTI, *Crisi della scienza giuridica*, 1948, riproposto in *Grammatica e diritto*, Milano, 1978, 195 ss.

rispose che «il legislatore in questa materia persegue i fini, ma non si preoccupa di fissare i principi generali».

Bene, vorrei sottolineare che il *fil rouge* della mia lezione verterà, quindi, sui principi dell'ordinamento tributario dal 1966 ad oggi.

2. Il principio di polisistematicità dell'ordinamento tributario

E la risposta di Falzea mi riporta alla mente l'ordinanza della Corte costituzionale n.392/1993, che richiama la n. 84/1989, laddove la Corte rinvia al «principio di *polisistematicità* dell'ordinamento tributario che, specie per quanto riguarda i decreti emanati in attuazione dalla legge delega n.825 del 1971, rende particolarmente difficile l'individuazione di principi generali, applicabili al di fuori dello specifico settore in cui sono inseriti».

A parer mio l'affermazione della Corte circa la «polisistematicità» dell'ordinamento tributario è grave nella misura in cui sembra autorizzare l'interprete non all'estrapolazione di principi generali, che avrebbero potuto bene essere individuati nella c.d. costituzione fiscale (artt. 3, 23, 53 e 97), bensì all'applicazione flessibile di principi settoriali e, quindi, aventi una forza minore sulle altre leggi ordinarie. La Corte avrebbe potuto per esempio rilevare che in passato il T.U. n.645/1958 in materia di imposte sul reddito e, successivamente, il D.P.R. n. 600/73 certamente potevano rappresentare i principi generali in tema di accertamento tributario, ovviamente applicabili con alcune evidenti specificità nell'ambito di altre imposte come quelle sui trasferimenti e in particolare di Registro (R.D. n. 3269/1923). E avrebbe potuto affermare, altresì, che l'imposta di registro sino all'entrata in vigore dell'IVA (1-1-1973) costituiva e rappresentava i principi generali validi per tutto il c.d. sistema del Registro. Ciò nonostante la Corte costituzionale svolgeva la sua funzione istituzionale e con sentenza n. 179/76, relatore Trimarchi, interveniva, dopo anni di dibattito dottrinale ed eccezioni di incostituzionalità sollevate dalla giurisprudenza di merito, per dichiarare illegittimo il cumulo dei redditi tra marito e moglie, che certamente aumentando la progressività dell'aliquota in capo al merito finiva con lo svantaggiare le famiglie, al punto che in taluni casi si preferiva la convivenza di fatto per eludere il cumulo dei redditi.

Poco dopo con sentenza n.200/76 la stessa Corte poneva fine ad un'altra palese incostituzionalità dovuta, in sede di riscossione dell'imposta, dalla iscrizione provvisoria a ruolo relativamente ai redditi prodotti nell'anno precedente e, quindi, con presunzione assoluta riscuotigli per l'anno successivo in manifesta violazione dell'art. 53 Cost.

Infine, con sentenza n. 287/1974 dopo anni di lunga querelle tra giurisprudenza della Cassazione e della Corte costituzionale, la stessa Corte stabiliva, una volta per tutte, che le Commissioni tributarie avessero natura giurisdizionale e non amministrativa (già affermata con sentenza n.6/1969). E ciò in seguito alla riforma del contenzioso tributario di cui al D.lgs. n. 636/72, che aveva ridotto a tre i gradi del giudizio tributario, lasciando per il terzo grado la scelta di adire o la Commissione tributaria centrale o la Corte d'appello. La conferma della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie avveniva, successivamente, con Cass. SS.UU. n. 577/1975. Finiva così anche un lungo dibattito nella dottrina che, ancora prima della riforma del 1972, aveva visto in prima fila tra i sostenitori della natura giurisdizionale Enrico Allorio³.

3. La conventio ad excludendum e il sottostimato ruolo dei principi nel diritto tributario

Interrompendo per il momento l'esame della giurisprudenza della Corte costituzionale e riservandoci di tornare sul tema del riconoscimento dei principi generali dell'ordinamento tributario, soprattutto dopo l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente con la legge n. 212/2000, va sottolineata la natura rivoluzionaria della legge sulla trasparenza amministrativa n. 241/1990, la quale nell'affermare il diritto di accesso per il cittadino nel procedimento amministrativo a tutela dei diritti soggettivi e degli interessi legittimi, poneva all'articolo 13 l'esclusione dell'accesso per il contribuente nel procedimento di accertamento tributario.

³ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 226 ss.

A questo proposito ho già scritto di una sorta di *conventio ad excludendum*, nei riguardi del contribuente⁴, a causa di una tutela spropositata dell'interesse fiscale a danno del contribuente, il quale avrebbe avuto, invece, insieme alla stessa Amministrazione finanziaria la possibilità di pervenire attraverso il contraddittorio alla eliminazione dell'accertamento e conseguentemente del processo tributario, patteggiando un congruo pagamento del tributo.

Lo stesso Consiglio di Stato con sentenza n. 5144/2008 sosteneva la preclusione dell'accesso agli atti del procedimento sino a quando il medesimo non si fosse concluso con la notifica dell'atto impositivo. In questa interpretazione non si è tenuto conto che si sarebbe potuto addivenire, come si diceva, ad un atto di adesione alla proposta di accertamento molto prima della notifica dell'atto d'imposizione consentendo così la riscossione anticipata del tributo da parte della A.F.

Orbene, non posso sottacere come la Sezione tributaria della Cassazione sia venuta meno alla sua funzione nomofilattica oscillando con una giurisprudenza a favore o contro il rispetto del contraddittorio nella fase endoprocedimentale.

Con sentenza n. 3569/2010 la Cassazione contesta l'esistenza di una norma generale che preveda l'obbligo del contraddittorio, ma dimentica che il contraddittorio è previsto espressamente nel caso dell'accertamento con adesione (v. D.Lgs. n. 218/97), nonché degli studi di settore (v. art. 10 L. 146/98), nelle indagini bancarie (v. art. 32 D.P.R. 600/1973) e nella constatazione dell'elusione fiscale. E ancora aggiunge che, qualora la legge non preveda espressamente la nullità, la violazione del contraddittorio non determina la illegittimità dell'accertamento (Cass. n. 14012/2000).

Bene, a parer mio, se la previsione del contraddittorio è prevista dalla legge, non è assolutamente detto che sia indispensabile la previsione dell'obbligo generalizzato per trarne le conseguenze dell'illegittimità dell'accertamento, come pure non occorre che ne sia esplicitata la nullità in caso di violazione.

Nel senso da noi indicato si è espressa Cass. n. 26638/2009, quando si verifica lo scostamento da parte del contribuente rispetto al reddito

⁴ Cfr. L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. prat. trib.*, n.3, 2006, 575.

indicato negli studi di settore, con conseguente verifica in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria.

In senso contrario, invece, si esprime Cass. n. 14012/2000 nel caso delle indagini bancarie. In conclusione, e in attesa di una sentenza delle SS.UU., la necessità del rispetto del contraddittorio, e a monte dell'accesso al procedimento di accertamento, deriva a parere mio dalla *ratio legis* dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) certamente ispirato al principio della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria (v. 1° comma dell'articolo 10).

4. Lo Statuto dei diritti del contribuente

Detto della natura rivoluzionaria della legge n. 241/1990 nonostante la pretesa esclusione della sua piena applicabilità alla materia tributaria, e ricordata, altresì, la oscillazione della giurisprudenza della Cassazione sul riconoscimento obbligatorio del contraddittorio nella fase endoprocedimentale - che avrebbe avuto benefici anche per l'Amministrazione finanziaria nella anticipazione della riscossione in seguito al c.d. concordato tributario - la svolta epocale nel Diritto tributario si è avuta con la legge n.212/2000. Si tratta dello Statuto del contribuente, il quale è stato varato con legge ordinaria proprio per non procrastinarne nel tempo la sua entrata in vigore, che si è avuta dopo anni di dibattito tecnico-scientifico e politico grazie all'impegno continuo del sottosegretario alle Finanze Gianni Marongiu e, infine, alla decisione del ministro delle Finanze Del Turco.

Va anche ricordato che lo Statuto esplicitamente recepisce (v. art.7) la legge n. 241/1990 sanando così quella discontinuità prevista dall'art.13, che aveva escluso la materia tributaria.

In tema di Statuto si è avuto - ed è ancora in corso - nella giurisprudenza della Cassazione e della Corte costituzionale, un dibattito circa la valenza di legge prevalente sulle altre leggi ordinarie, stante la caratura delle disposizioni in esso contenute, riconosciute come «principi generali dell'ordinamento tributario, in quanto attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione».

In tal senso si è espressa, con una efficace e completa motivazione, Cass. n. 17576/2002. Ma, in senso contrario e con motivazione invece per così dire apodittica si è espressa la ordinanza della Corte Costituzionale n. 41/2008, la quale si è limitata a dire che lo Statuto dei diritti del contribuente «non ha valore superiore a quello di una legge ordinaria». E, purtroppo, anche Cass. n. 221/2011, rimangiandosi la efficace sent. n. 17576/2002, finisce col ridimensionare la portata dei «principi generali dell'ordinamento tributario» dello Statuto, riproponendone la valenza di legge ordinaria superiore «solo in taluni casi», non meglio specificati e chiamando addirittura «c.d. Statuto del contribuente» quello che esplicitamente viene rubricato come Statuto dei diritti del contribuente.

Anche in tal caso non condividendo questo *révirement* della Cassazione non posso che attendere un intervento - si spera risolutore delle SS.UU. - al fine di uscire dalla evidente incertezza del diritto, sperando anche in una pronuncia chiarificatrice in tal senso della Corte costituzionale.

5. Conclusioni

In conclusione di questo mio argomentare, ritengo di essere - nonostante l'età avanzata che induce al pessimismo - cautamente ottimista sperando che la Cassazione ribadisca ed eserciti a pieno titolo la sua funzione nomofilattica nella interpretazione della legge, spingendo la stessa Corte costituzionale a ribadire la parità delle armi tra contribuente e Fisco a partire dalla fase endoprocedimentale, incentrata sul rispetto del contraddittorio.

Sperando, infine, che la stessa Corte costituzionale tuteli pariteticamente l'interesse del contribuente e quello del Fisco (gettito), ricordando che è meglio dichiarare incostituzionale una legge di imposta che viola i principi costituzionali (artt. 3 e 53), anziché tentare di salvare il gettito come è accaduto ad esempio con l'IRAP (v. n. 156/2001), salvo poi ad aggiungere che l'imposta non si applica nei casi di attività non autonomamente organizzata.

Accingendomi veramente alla fine, mi sia consentito citare due passi del testo pugliattiano *Crisi della scienza giuridica*⁵. Pugliatti sin dal 1948 invocava come obiettivo supremo dell'interprete quello di cercare il valore/sistema in qualunque tipo di sfera giuridica. A maggior ragione, aggiungerei, in materia tributaria: «Può anche la scienza giuridica nel suo lavoro cosciente di creazione del sistema, e ove sia sensibile alle istanze concrete della storia, segnare al legislatore le giuste vie per il conseguimento di un fine che deve essere immanente alla sua attività: realizzare in ogni singolo atto legislativo la giustizia di tutti, non già quella di alcuni, la giustizia dell'intero corpo sociale, che non conosce nomi, ma individualità fungibili, la giustizia che sia anche concreta uguaglianza, nella sua specifica e piena determinazione storica».

E aggiungeva: «E se la scienza giuridica può esplicitare ed esplicita questa sua funzione illuminante nei periodi di pace sociale, maggior merito acquista se non lascia la breccia nei periodi di crisi, quando cioè la fatica è immane e i risultati incerti e modesti, e quando può sembrare che il giurista, il quale voglia dare suggerimenti al politico che deve preparare la legge, esca dai limiti segnati. Proprio allora il giurista, può far sentire la sua voce, da ogni punto di vista disinteressata tranne uno, rispetto al quale deve essere intransigente: la difesa della verità, che la scienza si sforza quotidianamente di conquistare».



Articolo presentato 12/04/2018. Pubblicato online in dicembre 2018 e 2018 dall'Autore/i; licenziatario Atti della Accademia Peloritana dei Pericolanti – Classe di Scienze Giuridiche, Economiche e Politiche. Questo articolo e un articolo ad accesso aperto, distribuito con licenza Creative Commons Attribuzione - Non commerciale - Non opere derivate 3.0

APJEP | Atti della Accademia Peloritana dei Pericolanti
Classe di Scienze Giuridiche, Economiche e Politiche
Vol. LXXXVII (2018) - ISSN 2612-1514

DOI: 10.6092 / 2612-1514/ APJEP.87.2018.61-68

⁵ Cfr. S. PUGLIATTI, *Crisi della scienza giuridica*, op. loc. ult. cit.