

LUIGI FERLAZZO NATOLI

La giurisprudenza come scienza pratica:dalla decisione amministrativa alla sentenza tributaria.

Quando mi ha telefonato Fausto Alberghina, chiedendomi la disponibilità a occuparmi della natura giuridica delle decisioni delle Commissioni tributarie, nonché degli elementi costitutivi o essenziali delle medesime, pur precisando che avrei potuto scegliere ovviamente altri argomenti da trattare, ho pensato che il tema propostomi sotto un'apparente semplicità nascondeva una innegabile profondità per le implicazioni sul tema più grande del diritto come scienza giuridica e della giurisprudenza come scienza pratica e una non meno importante praticità sul rapporto tra scienza e tecnica giuridica.

Accettai subito, ringraziandolo ovviamente per l'invito e ringraziando ancor prima il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, e, pensando al modo in cui svolgere il tema, mi vennero in mente subito gli interventi di Norberto Bobbio negli anni Trenta (*Scienza e tecnica del diritto*, Torino 1934, p.41 ss.), di Salvatore Pugliatti negli anni Cinquanta (*La giurisprudenza come scienza pratica*, ripubblicato in *Grammatica e diritto*, Milano, 1978, p.101 ss. e *Crisi della scienza giuridica*, ibidem, p.194 ss.) e di Piero Calamandrei in occasione del dibattito tra crisi del diritto e della giustizia negli anni Cinquanta (*La crisi della giustizia*, in *La crisi del diritto*, Padova 1953, p.157 ss.).

Orbene, credo che gli interventi di questi illustri giuristi possono introdurre il nostro tema attribuendo il giusto valore alla giurisprudenza o se si vuole al diritto giurisprudenziale, ma anche alle modalità di utilizzo del precedente giurisprudenziale nella parte motiva della sentenza.

E, invero, Norberto Bobbio cerca di chiarire il rapporto tra scienza giuridica e tecnica, osservando (p.41) che la tecnica

“...riposa sopra i risultati della scienza; la distinzione tra scienza teoretica e scienza pratica non ci ha portato ad una svalutazione della seconda, ma semplicemente al riconoscimento della derivazione della seconda dalla prima, e appunto in questa derivazione la tecnica acquista il suo valore contro tutte le negazioni che la considerano come il prodotto di abilità e non di conoscenza”. Prosegue affermando che, pertanto, “è necessario chiarire che il fine della tecnica giuridica è semplicemente quello di formulare norme in rapporto ai risultati della scienza e che la sua funzione pratica consiste nel rendere attuabili quelle norme; essa solo mediatamente ed insieme con la stessa scienza, collabora alla realizzazione del fine ultimo del diritto”. E conclude: “Dunque la funzione della scienza è esclusivamente teoretica e solo alla stregua della sua teoreticità si può giudicare della scienza; la funzione della tecnica è eminentemente pratica e quindi solo alla stregua della sua praticità si può giudicare della tecnica. Queste due direzioni rappresentano due momenti ben distinti e successivi del procedimento intellettuale intorno al fenomeno giuridico, e non si possono assolutamente *eliminare*, né *confondere*, né *invertire*...”

Piero Calamandrei rilancia a sua volta il concetto, che oggi comincia ad essere accolto anche nel nostro processo, del rinvio nella motivazione al caso oggetto di una precedente sentenza, in analogia a quanto avviene nei processi anglosassoni. E, infatti, premesse alcune considerazioni sulla semplicità del processo anglosassone, nonostante l'apparente solennità del luogo in cui si fa giustizia e delle parrucche dei magistrati e degli avvocati, Calamandrei, che aveva di recente assistito a Londra a qualche udienza giudiziaria di Corti civili e penali, osserva che ad un certo punto il magistrato rivolgendosi all'avvocato dice: “Non mi pare che il precedente giudiziario da Lei invocato faccia al caso: ce ne deve essere un altro più appropriato, mandiamolo a prendere...” L'usciera torna con un altro precedente più aderente e il giudice

decide. Calamandrei commenta: “Tutto questo potrebbe avvenire in mezz’ora: e si passa alla causa seguente”.

A questo punto vorrei aggiungere che sempre più anche nel nostro processo tributario ci si ispira al modello anglosassone per il richiamo alla giurisprudenza soprattutto della Cassazione e, come di recente (vedi *La motivazione della sentenza nel giudizio tributario dopo la novella del c.p.c., in Altalex.com*) ha sottolineato Domenico Chindemi, “il richiamo ai precedenti ha valore solo a condizione che questi siano specificamente e puntualmente individuati, in modo da risultare conoscibili e verificabili per le parti e per il giudice di grado successivo”. E *of course* – aggiungerei – se il precedente richiamato si riferisce a sentenze della Cassazione e soprattutto delle SS.UU., stante la funzione nomofilattica della stessa Cassazione. In tal senso una recente ordinanza della Cassazione n.9173/2014 ha confermato che “il riferimento, da parte del giudice d’appello, alla motivazione adottata nella sentenza di primo grado deve ritenere legittimo qualora il giudice medesimo richiamando nella propria pronuncia gli elementi essenziali di quella esposizione, dimostri non solo di averla fatta propria, ma anche di avere esaminato le censure contro di essa sollevate e di averle ritenute infondate...In definitiva, appare necessario concludere che la motivazione della sentenza si appalesa (anche nelle forme dell’acritico rinvio alle argomentazioni di quella di primo grado) apodittica e apparente”.

Salvatore Pugliatti, sviluppando il pensiero di Bobbio parla di giurisprudenza come scienza pratica e come complementare alla scienza giuridica, in quanto entrambe finiscono col convergere sulla corretta interpretazione della legge al fine di migliorare la qualità della legge stessa. E osserva, infatti: “Mettere in rilievo l’atteggiamento pratico della giurisprudenza vuol dire porre la metodologia giuridica sui binari di concretezza. Se ogni scienza, ormai si propone il quesito dell’utilità (sia pure sistematica) dei concetti che elabora e dei postulati che introduce (e questo è il

minimo pratico della ricerca scientifica), la giurisprudenza, se lo deve porre *a fortiori*” (p.118).

E conclude: “...la giurisprudenza, dunque, non è solo una <<tecnica per la risoluzione di casi particolari>> e il suo compito non si riduce alla applicazione del diritto, restando essa estranea alla produzione di esso” (p.138).

Il filosofo del diritto Enrico Paresce, nella *Presentazione* al libro di Pugliatti “Grammatica e diritto”(cit.), osserva che Pugliatti pone come problema centrale “la conciliazione della <<scientificità>> della giurisprudenza con la sua praticità e, in maniera più specifica, le implicazioni che la <<pratica>> ha nella <<storia>>. Non si vuole rinnegare la scientificità della giurisprudenza, che resta un elemento proprio della sua <<scuola civilistica>>, ma Pugliatti comprende che sarebbe assurdo fermarsi a questa sola connotazione trascurando la sua inscindibile <<praticità>>. Non può perciò fare a meno di ricordare che se le altre scienze possono essere utilizzate nella <pratica>>, la giurisprudenza invece ha connaturata in se stessa la <<praticità>> in quanto non solo ha le sue finalità, ma la sua struttura è nata per la prassi”.

Sia la scienza giuridica (dottrina), sia la giurisprudenza (diritto giurisprudenziale) – aggiungerei più esplicitamente – possono in buona sostanza essere di aiuto al legislatore nella formazione della legge.

In conclusione, lo stesso Pugliatti in “Crisi della scienza giuridica” (p.202 ss.), non dubitando del valore scientifico della giurisprudenza e del suo apporto alla scienza giuridica *tout court*, è consapevole del contributo che può essere offerto dalla loro interpretazione della legge, indicando 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 aggiungerei che tale contributo a maggior ragione possa essere offerto dalle Commissioni di merito al legislatore tributario.

Di recente per diritto giurisprudenziale (Juristeurecht) – come ha osservato Antonio La Torre (“Dizionario di pensieri intorno al diritto” (Milano 2012, p.83 ss.) – si intende “l’attività propria del giurista – teorico o pratico – che si differenzia dal <<diritto legale>>, qual è quello prodotto dagli organi legislativi. Un’attività quindi che, lungi dal contrapporre il giudice agli altri soggetti del ceto giuridico (avvocati, docenti), tutti li unifica nel ruolo di protagonisti della <<esperienza giuridica>>; la quale consiste non più nella mera esegesi del dato normativo, in funzione meramente ricognitiva e applicativa, ma nell’incessante e vivificante attività ermeneutica che si affianca al <<diritto legislativo>> in funzione complementare, attuativa e, se del caso, innovativa”.

Il giurista Antonio La Torre non avrebbe potuto dire meglio, centrando infine non solo la funzione del giudice, ma anche il nucleo della sentenza costituito dalla motivazione, ineliminabile elemento costitutivo della stessa sentenza - e aggiungerei – per potersi fare giustizia.

E, infatti, La Torre conclude (p.86): “Il diritto giurisprudenziale, dunque, non è identificabile in un singolo atto che, oltre a risolvere il caso concreto (qual è il provvedimento giurisprudenziale), assuma nel contempo una valenza *erga omnes* (qual è il provvedimento legislativo). Si forma invece gradualmente nel tempo, come prodotto elaborato e controllato dalla cultura giuridica: esso trae continuo alimento dal pluralismo della ricerca scientifica, che ammaestra col rigore degli schemi concettuali e stimola con la ricchezza delle sue intuizioni; trova un primo filtro nella vivacità del dibattito forense, che porta nell’agone giudiziario i bisogni e le istanze emergenti dal corpo sociale; culmina poi nella verifica riservata alla sensibilità del

giudice, che ne convalida i risultati nella motivazione della sentenza. E quando la reiterata successione di sentenze conformi dà luogo ad un orientamento costante della giurisprudenza, la *regula iuris* che ne deriva s'impone, non già in ragione dell'autorità, ma per l'autorità della ragione”.

Mi auguro che tale suggerimento sul come fare o rendere giustizia, possa essere fatto proprio da tutti i giudici tributari, sempre più consapevoli della funzione della giurisprudenza come scienza pratica – per dirla con Pugliatti – nonché della funzione nomofilattica della Cassazione.

Ciò premesso, la importanza della giurisprudenza tributaria sia delle Commissioni di merito, sia della Cassazione in sede di legittimità deve indurre i giudici ad impegnarsi a stilare le decisioni con grande rispetto delle leggi che ne regolano la stesura, e cioè sia del D.lgs. n.546/92, sia della legge n.69/2009).

A tal proposito è stato chiarito (Chindemi, op.ult.cit.), infatti, che anche la legge n.69/2009 è applicabile al processo tributario - fermo restando il rispetto della 546/92 – stante aggiungerei la ormai consolidata natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie e stante ovviamente la equiparazione delle decisioni delle Commissioni tributarie alle sentenze della giustizia ordinaria.

Confrontando, infatti, gli artt.36 del D.Lgs. n.546/92, l'art.132. n.4, c.pc., l'art.118 disp.att. c.p.c., Chindemi perviene alla conclusione che la legge n.69/2009, la quale “contiene importanti innovazioni per quanto riguarda sia la tecnica di redazione della sentenza civile, sia il suo contenuto, con particolare riguardo all'obbligo per il giudice di citare i precedenti”, trova applicazione nel giudizio tributario.

Come ho detto, la premessa del ragionamento che ha portato alla predetta conclusione sta nel riconoscimento della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie e mi sia consentito, allora, di ricordare brevemente la evoluzione degli studi sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie dalla loro istituzione (con R.D. n.1639/1936 e n.1517/1937) ad oggi, passando sotto il

regime del D.P.R. n.636/1972, D.Lgs. n.546/1992 e infine con la legge n.69/2009.

Bisogna precisare, innanzitutto, che non tutta la dottrina (vedi voce Allorio-Magnani, *Processo tributario*, in *No.mo di.it.*, p.1191 ss.) sosteneva la tesi della natura amministrativa delle Commissioni tributarie, osservando che l'efficacia di cosa giudicata era tipica delle Commissioni tributarie sin dalla loro istituzione. Secondo Allorio, infatti, "...le decisioni delle Commissioni tributarie, decorso il termine per l'impugnazione, diventano immutabili, ossia acquistano la qualità e generano gli effetti della cosa giudicata". E concludeva rilevando che "le pronunce delle Commissioni tributarie, analizzate in relazione alla loro efficacia, si inquadrano nella categoria delle decisioni giurisdizionali, eppertanto giurisdizionale deve essere qualificata la funzione attribuita dalla legge a tali organi".

A tutto ciò bisogna aggiungere che, mentre la giurisprudenza della Cassazione era in prevalenza favorevole alla natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, la Corte costituzionale era invece oscillante. Per farla breve, con sentenza n.287/1974 – dopo anni di lunga *querelle* tra la giurisprudenza della Cassazione e quella della Corte costituzionale, quest'ultima stabiliva che le Commissioni tributarie avessero natura giurisdizionale e non amministrativa (già in precedenza affermata con sentenza n.6/1969). E ciò in seguito alla riforma del processo tributario di cui al D.P.R. n.636/1972. che aveva ridotto a tre i gradi di giudizio, con la facoltà di scelta per il terzo grado tra Commissione tributaria centrale e Corte d'Appello. La conferma della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie avveniva con la sentenza delle SS.UU. della Cassazione n.577/1975.

In definitiva, se oggi si confrontano gli elementi costitutivi, così come fissati dalle leggi n.546/92 e n.69/2009 si vede che la corretta stesura delle sentenze delle Commissioni tributarie di merito riguarda soprattutto la parte motiva e la sua conformità al dispositivo, ed è pacifico che la modalità di esposizione del fatto,

deve riguardare una sintesi del processo precedente e quindi una concisa esposizione delle questioni di diritto sollevate dalle parti.

Sull'obbligo della motivazione va ricordato che nell'ipotesi dell'accertamento esecutivo (introdotto dall'art.29 del D.L. n.78/2010, convertito nella legge n.122/2010), come ha precisato il presidente Antonino Di Blasi – e concordo perfettamente con lui – non può ritenersi ancora valida la “classica formula giurisprudenziale, secondo la quale l'obbligo motivazionale deve ritenersi assolto, tutte le volte in cui è consentito al contribuente di contestare nell'an e nel quantum la pretesa del Fisco, essendo riservata alla successiva fase contenziosa la verifica del fondamento della pretesa... “ Ed, infatti, detta formula non risulta più adeguata, in presenza di un atto che consente immediatamente, senza il filtro della verifica giurisdizionale, l'aggressione del patrimonio del contribuente”. A ciò aggiungasi che “la nuova previsione esige, allora, che la motivazione dell'accertamento sia completa e adeguatamente ricca di contenuti e, quindi, che espliciti, compiutamente, tutti gli elementi indicati dagli artt.42 del TUIR n.600/73 e 29 del D.L. n.78/2010, e quindi enunci il percorso utilizzato sia per la determinazione dell'an, sia per la determinazione del quantum, evidenzi le ragioni che, in ipotesi, possono giustificare l'esecuzione forzata in deroga e senza il rispetto dei termini e quant'altro, nello specifico, indispensabile per realizzare la piena conoscenza dei presupposti dell'accertamento e della pretesa fiscale nel suo complesso, indicando le norme che sono state applicate. In definitiva, si ritiene che l'atto debba contenere tutti i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che l'hanno determinato, elementi indispensabili, sia per la completa conoscenza da parte del contribuente, sia per l'esercizio del fondamentale diritto di difesa, sia pure per il pieno e, quindi, corretto esercizio del sindacato giurisdizionale”.

Vorrei osservare, infine, che il riferimento alla giurisprudenza di legittimità della Cassazione e in particolare delle SS.UU., stante

la loro funzione nomofilattica è sempre più da prediligere, naturalmente motivando il perché del rinvio alla sentenza citata. Non posso, tuttavia, non rilevare che spesso il conflitto tra sentenze delle Sezioni semplici e delle SS.UU. diventa intollerabile e produce effetti fuorvianti nei confronti dei contribuenti e dei loro difensori. Esso deve essere assolutamente risolto evitando ad esempio che con scarsa motivazione una Sezione semplice possa cambiare indirizzo giurisprudenziale dopo una pronuncia assolutamente impeccabile per motivazione delle SS.UU.

Prima di concludere sul tema dell'applicazione del principio del giusto processo, di cui all'art.111 Cost., al processo tributario mi sia consentito di citare quanto il prof. Angelo Falzea, uno dei più vecchi maestri del diritto civile, mi disse a proposito della difficoltà per il Diritto tributario di potere contare su principi generali sempre applicabili. Egli mi disse, infatti, che il legislatore in questa materia persegue i fini, ma non si preoccupa di fissare i principi generali. Basti pensare alla querelle in dottrina e in giurisprudenza sul riconoscimento dei principi generali fissati dallo Statuto dei diritti del contribuente con la legge n.212/2000. E ancor prima avevo addirittura potuto constatare l'esistenza di una vera e propria *conventio ad excludendum*, messa in atto dal legislatore tributario e non (si veda la legge n.241/90, di cui accenneremo in seguito), nei riguardi del Diritto tributario, il quale dovrebbe restare un diritto per così dire zoppo in cui la tutela del contribuente deve essere certamente prevista, ma limitatamente per evitare che il diritto alla difesa previsto dai principi generali dell'ordinamento giuridico, a partire dall'art.24 Cost., finisca col danneggiare la sua (del diritto tributario) funzione primaria che è quella di riscuotere i tributi.

Valga, ancora esemplificando, quanto ha stabilito una delle leggi più avanzate nella direzione di fissare la parità delle armi fra cittadini e P.A. e cioè la legge 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 ha posto all'art.13 la esclusione dell'accesso del contribuente nel procedimento di accertamento tributario.

Sempre esemplificando si è, infine, ma solo inizialmente, tentato di escludere l'applicazione dell'art.111 Cost., e cioè le regole del giusto processo, al processo tributario.

Orbene, come ho affermato in altra occasione (*Contenzioso tributario e finanza pubblica, in La giustizia tributaria italiana e la sua Centrale – Sudi per il 140esimo –p.198*), se non v'è dubbio che il processo tributario abbia natura giurisdizionale, ne consegue che la previsione del giusto processo, di cui ai commi 1 e 2 dell'art.111 Cost., come modificato dalla legge n.2 del 23/11/1999, si applica ad esso: “La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti al giudice terzo imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”.

Tale disposizione è talmente chiara circa l'inclusione della regola del giusto processo anche al processo tributario, che reputo di non dover aggiungere altro.

Come sappiamo oggi la ragionevole durata del processo tributario non viene rispettata solo nel processo davanti alla Corte di Cassazione e ciò, come è stato rilevato nelle relazioni del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria degli ultimi anni, non certo per colpa della Sezione Tributaria della Corte, ma per l'abolizione della Commissione tributaria centrale, che ha finito di inondare di ricorsi la Cassazione.

In conclusione, vorrei esprimere l'augurio che l'acquisizione di una sempre maggiore consapevolezza da parte dei giudici delle Commissioni tributarie, di poter essere i creatori della giurisprudenza come scienza pratica, possa migliorare sempre più la stesura tecnica delle sentenze di merito, che come abbiamo cercato di ricordare debbono avere oltre il pregio della concisione nella esposizione del fatto e del processo, quello della chiarezza

espositiva e cioè del linguaggio tecnico usato, nonché allo stesso tempo quello della razionalità e della completezza della motivazione. Grazie per la cortese attenzione.

Luigi Ferlazzo Natoli

Panicastro di Patti

31/5/2014