

Associazione Italiana per il Diritto tributario latino-americano

La (attuata o mancata) codificazione del diritto  
tributario e i rapporti con le altre branche del  
diritto

I rapporti con il diritto civile

Maria Cecilia Fregni

Professore ordinario di Diritto tributario

Università di Modena e Reggio Emilia

Venerdì 16 aprile 2021

## Premessa storica: le radici della codificazione moderna

1) **Significato (giuridico e politico) dei codici** nella modernità giuridica, in rapporto alla precedente esperienza di diritto comune. *L'esperienza dei codici europei presuppone non soltanto il potere di legiferare, ma il primato della legge sulle altre fonti del diritto, inteso come diritto dello Stato. Gli Stati nazionali assumono il monopolio della produzione del diritto.*

2) **Caratteri tipizzanti della codificazione:** opera di ordinamento sistematico, completo, astratto ed organico di un insieme di norme giuridiche; certezza del diritto e semplificazione.

3) **La diffusione in Europa:** le codificazioni ottocentesche (a partire dall'esperienza giuridica francese (Code civil, 1804) e austriaca (ABGB, 1811)

*Il Codice Napoleonico fu solo il primo di una lunga serie di codici, sia in Francia (come il codice di procedura civile, di commercio, di procedura penale e penale) sia in altri Stati come negli staterelli italiani, nei Paesi Bassi nel 1838, in Portogallo nel 1867 e in Spagna nel 1889 (dove rimase una forte prevalenza del diritto comune "forales"). Nel 1865 il Codice dell'Italia Unita fortemente modellato sul codice civile francese;*

4) **Crisi della fortuna dei codici in età contemporanea.**

## **L'esperienza tedesca:** la disputa dottrinale tra Thibault e Savigny

Thibault (professore diritto civile nell'Università di Heidelberg nel 1814 si schiera nettamente verso la necessità che si realizzi un codice diritto tedesco che raccolga e fissi tutta la tradizione giuridica comune tedesca.

Savigny (professore di diritto romano nell'Università di Berlino e rappresentante della Scuola Storica), è contro un diritto codificato che non lascia libero il diritto di evolvere storicamente e attingere al materiale consuetudinario. In seguito (1840) muterà idea e creerà una teoria generale del diritto civile che rappresenta la base per la creazione del BGB tedesco (Bürgerliches Gesetzbuch) nel 1898, frutto di un lavoro di sistemazione avviato fin dal 1881.

*Il BGB venne considerato al suo tempo come il massimo risultato dell'elaborazione giuridica moderna, per precisione terminologica e coerenza sistematica. La caratteristica peculiare del BGB è il principio di astrattezza (Abstraktionsprinzip), che domina l'intero codice ed è di capitale importanza per la corretta comprensione del suo sistema. Il principale vantaggio del principio di astrattezza è la capacità di fornire una costruzione legale sicura praticamente per tutte le transazioni finanziarie, indipendentemente dalla loro evoluzione.*

L'Ottocento è il secolo anche delle Codificazioni del diritto commerciale.

Nel 1807 (prima dunque della Rivoluzione industriale) viene emanato in Francia il *Code de Commerce* e servirà da modello per quello italiano del 1865.

Codice Generale Commerciale Tedesco (ADHGB) è del 1861, prima dunque del BGB (in assenza di un codice civile, ricomprende molti istituti civilistici come il campo dei contratti e delle obbligazioni e si impose come codice valevole non solo nel campo strettamente commerciale).

Necessità che la codificazione del diritto commerciale sia al passo a) con la scienza e b) lo sviluppo economico (v. L. Goldschmidt e C. Vivante) è pienamente avvertita nel *Codigo de Comercio* spagnolo del 1885.

## **La codificazione del diritto tributario –**

Il codice tributario tedesco del 1919 (Reichsabgabenordnung)

Il contesto e la genesi del codice (strettamente correlato alla riforma costituzionale del Reich realizzata a Weimar):

- elevata pressione fiscale; creazione di nuovi tributi (imposta sui guadagni bellici, diverse imposte sugli affari, tra cui una imposta sugli scambi); aumento delle aliquote delle imposte in vigore per far fronte alle esigenze della I guerra mondiale (1915-1918);
- incertezza dei principi sui quali si basava l'ordinamento tributario, diversità della legislazione e dell'organizzazione amministrativa tra i vari Stati del Reich e diversità di applicazione delle leggi da parte degli organi competenti a giudicare la materia tributaria;
- ingiustizie e sperequazioni;
- difficoltà di reprimere le frodi fiscali.

Che cosa ci insegna la prima codificazione tedesca?

La codificazione:

- favorisce l'ordinata applicazione delle leggi d'imposizione e il miglior sviluppo del sistema tributario
- stimola la scienza del diritto tributario, offrendo strumenti ed occasione per l'elaborazione scientifica. Dal momento della emanazione della RAO si ebbe una fioritura di diritto finanziario, con particolare riguardo alla sistemazione ed alla elaborazione dei principi giuridici governanti il tributo. E' in questo momento che lo studio del diritto tributario si stacca nettamente dallo studio del diritto amministrativo (v. O. Mayer);
- l'attività dell'Amministrazione finanziaria e le pronunce dei tribunali ne ricavano un'unità di indirizzo;
- i soggetti obbligati a pagare i tributi, grazie a un corpo normativo coerente e sistematizzato attorno a principi generali, hanno maggiore conoscenza delle regole relative all'adempimento dei vari doveri tributari. Si realizza pertanto il canone della certezza del diritto.

## **La codificazione tributaria francese del 1934.**

Nasce dall'esigenza di miglioramento e razionalizzazione.

Obiettivo: migliore organizzazione formale dei tributi e soluzione di problemi generati dall'eccessivo numero di fonti legislative che regolamentavano le singole imposte, e che si erano venute accumulando in oltre un secolo di storia.

La codificazione francese non risponde a) ad esigenze di mutamento di imposizione, generato da mutamenti nell'organizzazione politica ed economica dello Stato, ma b) ad esigenza di affinamento degli strumenti di imposizione, in conseguenza dell'evoluzione della tecnica finanziaria e del progresso della scienza del diritto tributario.

Da notare: nel caso a) la codificazione si pone come problema politico (di indirizzi di politica generale o di politica tributaria) od economico (di conseguenze dell'azione pubblica nei confronti della ricchezza);

Nel caso b) la codificazione si pone come problema tecnico-giuridico.

Importanza della a) **stabilità e permanenza nel tempo** e dell' b) **«autorevolezza»** del codice tributario:

- a) La codificazione richiede la posizione di principi, che devono permanere nel tempo, evitando pertanto le improvvisazioni legislative tanto facili nel campo del diritto tributario, *«dove spesso questo o quel tributo viene introdotto o rimaneggiato sotto la spinta di immediate necessità finanziarie, senza che sia dato il tempo e la possibilità di accurate elaborazioni legislative»* (E. Vanoni).
- b) La codificazione deve possedere tanta intima autorità da garantirne l'immutabilità contro gli stimoli dei facili riformatori. *«La codificazione, se non vuole mancare il suo scopo, deve poter respingere per la forza stessa che emana dalla sua elaborazione, i tentativi di modificazione dei principi accolti. E' esperienza universale che l'Amministrazione da un lato e i gruppi di interessi privati dall'altro, urgono sugli organi legislativi per ottenere la variazione degli istituti più controversi nel senso propugnato da ciascuna di tali forze»*.

La codificazione richiede:

- a) elaborazione lenta, operata attraverso la sottoposizione del progetto all'osservazione e alla critica di tecnici, pratici e studiosi (come avviene per i codici di altri settori del diritto)
- b) utilizzo accurato dei risultati più sicuri dell'elaborazione dottrinale
- c) assimilazione completa dell'esperienza nell'applicazione delle leggi vigenti, per evitare il pericolo di inutili teorizzazioni. *«E' estremamente pericoloso che una legge, anche di carattere generale, abbondi in definizioni, e in affermazioni di carattere astratto e teoretico»* (E. Vanoni)

## **La mancata codificazione tributaria in Italia**

Riferendosi alla codificazione tedesca del 1919 E. Vanoni scriveva: *«Tanto ardore di elaborazione scientifica nel campo del diritto tributario trova forse un unico riscontro nella valida ripresa di questi studi cui si assiste in Italia negli ultimi anni.»* (E. Vanoni, 1937)

Solido contributo dottrinale e presenza di studiosi di diritto finanziario e tributario altissimo livello, nonché di una cultura giuridica fiscale di primo piano.

Temperie riformatrice presente in altri settori del diritto:

Codice civile del 1942, tuttora in vigore. E' la più importante fonte normativa del diritto privato.

Codice penale (c.d. codice Rocco) del 1930, tuttora in vigore, anche se ha subito profonde modifiche, essendo state abolite le disposizioni di matrice più marcatamente fascista. Ammodernamento ad opera di riforme parziali o ad opera di pronunce di incostituzionalità della Corte costituzionale.

Scrivendo nel 1938 E. Vanoni: «Solo la codificazione può dare al contribuente, all'amministrazione, al giudice, lo strumento che risponda appieno ai bisogni delle attività proprie di ognuno di esse».

Secondo la dottrina del tempo, un sistema di imposte bene ordinato, semplice ed omogeneo nella sua espressione esteriore:

- rende possibile una più uniforme ripartizione del carico fiscale;
- attenua le possibilità di evasione e di errata applicazione dei tributi;
- riduce al minimo le formalità richieste ai singoli.

Ne consegue una maggiore sicurezza di gettito per le casse pubbliche, ed una maggiore sopportabilità del sacrificio tributario da parte dei soggetti obbligati al pagamento dei tributi.

Nel 1936 fu prevista la creazione di un codice tributario (art. 47, R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639; Circolare n. 1300 del 1938), che però non ebbe seguito.

Né ebbe esito positivo il tentativo di «codice finanziario» progettato all'inizio degli anni '40, presso l'Istituto nazionale di finanza corporativa. Il Ministro delle finanze dell'epoca arrestò l'iniziativa, anche se fu approntata ugualmente una «Redazione provvisoria della norme generali del diritto tributario», che studiosi successivi imputano in gran parte ad Ezio Vanoni (v. R. Braccini, che ritrovò la documentazione archivistica inedita e pubblicò i risultati della sua ricerca nel 1998).

Nei criteri fissati dalla Legge delega del 1971, n. 825, prodromica alla grande riforma degli anni 1971-73, che ridisegnò radicalmente il sistema tributario italiano, non vi è alcun accenno di procedere ad una codificazione.

Il sistema tributario è stato riformato e ripensato senza avvertire come obiettivo primario la formazione di un codice tributario di cui le leggi partorite dalla riforma potevano costituire il nucleo. Si prospettò invece la creazione di **testi unici**, che avrebbero dovuto raccogliere e riordinare le norme generate dalla riforma (v. Art. 17).

Le legislazione a getto continuo, che ha caratterizzato gli anni successivi alla riforma degli anni '70 del secolo scorso fino ai giorni nostri sembra allontanare la possibilità e prospettiva di accorpamento delle norme tributarie in un testo generale.

Il tema della codificazione però non è mai caduto nell'oblio, e continua ad essere riproposto in dottrina, e non solo (v. E. De Mita, F. Tesauro, G. Falsitta, G. Marongiu).

Da un lato vi è chi ritiene che la codificazione condizioni addirittura la possibilità di una incisiva politica tributaria.

Dall'altro si auspica un codice che dia finalmente chiarezza e stabilità.

Necessità di un **«contenitore» di principi e clausole generali** (v. il problema della recente norme sull'abuso del diritto/elusione fiscale, collocata nello Statuto dei diritti del contribuente – L. 27 luglio 2000, n. 212 – all'art. 10-bis).

Legge 7 aprile 2003, n. 80 (Delega per la riforma del sistema fiscale statale):

*Art. 1. Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi recanti la riforma del sistema fiscale statale. Il nuovo sistema si basa su cinque imposte ordinate in un unico codice: imposta sul reddito, imposta sul reddito delle società, imposta sul valore aggiunto, imposta sui servizi, accisa.*

Art. 2. (Codificazione).

1. Il codice è articolato in una parte generale ed in una parte speciale.

La parte generale ordina il sistema fiscale sulla base dei seguenti principi:

a) la legge disciplina gli elementi essenziali dell'imposizione, nel rispetto dei principi di legalità, di capacità contributiva, di uguaglianza; b) le norme fiscali si adeguano ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario e non pregiudicano l'applicazione delle convenzioni internazionali in vigore per l'Italia; c) le norme fiscali, in coerenza con le disposizioni contenute nella legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente, sono informate ai principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività;

d) è vietata la doppia imposizione giuridica; e) è vietata l'applicazione analogica delle norme fiscali che stabiliscono il presupposto ed il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni; f) è garantita la tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco; g) è introdotta una disciplina, unitaria per tutte le imposte, del soggetto passivo, dell'obbligazione fiscale, delle sanzioni e del processo, prevedendo, per quest'ultimo, l'inclusione dei consulenti del lavoro e dei revisori contabili tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica generale. La disciplina dell'obbligazione fiscale prevede principi e regole, comuni a tutte le imposte, su dichiarazione, accertamento e riscossione; h) è previsto il progressivo innalzamento del limite per la compensazione dei crediti di imposta; i) la disciplina dell'obbligazione fiscale minimizza il sacrificio del contribuente nell'adempimento degli obblighi fiscali; l) la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione; m) la sanzione fiscale penale è applicata solo nei casi di frode e di effettivo e rilevante danno per l'erario; n) è prevista l'introduzione di norme che ordinano e disciplinano istituti giuridici tributari destinati a finalità etiche e di solidarietà sociale.

2. La parte speciale del codice raccoglie le disposizioni concernenti le singole imposte di cui alla presente legge.

3. Il codice può essere derogato o modificato solo espressamente.

Tale legge delega non è mai stata attuata. In leggi successive **non** si fa menzione del codice.

L'ultimo tentativo organico di codificazione risale all'iniziativa CNEL (Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro), a partire dal 2010, da parte del prof. Uckmar, il quale non aveva mancato di sottolineare che la materia era matura per la codificazione ed, anzi, necessitava di un codice che regolamentasse in modo organico i vari istituti, considerata la massa e la farraginosità della legislazione.

Coinvolti vari professori di diritto tributario, che lavorarono su singoli segmenti della parte generale. Il progetto di codice era articolato in cinque libri:

- obblighi non patrimoniali dei privati (scritture contabili, dichiarazioni);
- disciplina delle funzioni amministrative (funzione conoscitiva, interpellazioni, controlli, atti dell'amministrazione finanziaria, attività di riesame e accertamento, accertamento con adesione, ecc.);
- Sanzioni
- Processo
- Riscossione (solo elaborazione di principi di una legge delega).

Il diritto tributario è un diritto autonomo, con regole e principi propri, anche se inserito nel (e strettamente collegato al) più ampio e generale sistema giuridico di un Paese.

Natura pubblicistica del rapporto tributario e necessità di risolvere il problema dei rapporti con il diritto civile:

- norme di rinvio
- ricorso all'analogia.

Il problema delle lacune nel diritto tributario.

L'art. 12 «preleggi» del codice civile e l'applicazione analogica del codice civile per l'integrazione della disciplina dell'obbligazione tributaria.

Il codice civile come «diritto comune» per l'obbligazione tributaria, rientrante nel *genus obbligazioni ex lege*.

## **Casi di applicazione analogica di norme del codice civile.**

Lacune della normativa fiscale in tema di solidarietà tributaria e ragioni dell'integrazione con il codice civile.

Riferibilità della nozione di solidarietà, ex art. 1292 c.c., alla solidarietà tributaria (*«L'obbligazione è in solido, quando più debitori sono obbligati per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri; oppure quando tra più creditori ciascuno ha diritto di chiedere l'adempimento dell'intera obbligazione e l'adempimento conseguito da ciascuno di essi libera il debitore verso tutti i creditori»*).

Applicabilità dell'art. 1294 c.c.: *«I condebitori sono tenuti in solido, se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente»*.

Caduta della c.d. supersolidarietà e giurisprudenza in tema di estensione del giudicato favorevole, ex art. 1306, 2° comma c.c.

Prescrizione: applicabilità nel diritto tributario del termine ordinario di prescrizione *ex art. 2946 c.c.*

Il *dies a quo*, ai sensi dell'art. 2935 c.c., del termine di prescrizione del credito d'imposta e del credito per interessi.

### **Casi di inapplicabilità di norme del codice civile**

Decadenza: completezza della disciplina dei termini di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dai poteri di accertamento, riscossione e sanzionatori; conseguente inapplicabilità delle norme del codice civile.

Tipicità dei modi di estinzione dell'obbligazione tributaria e dei crediti d'imposta come causa di esclusione della compensazione civilistica. Ragioni processuali che ostano alla compensazione legale e alla compensazione giudiziale nel processo tributario *ex art. 1243 c.c.*

«Nonostante i non pochi problemi, anche a livello teorico, circa l'impostazione da seguire per giungere ad una chiara formulazione dei principi, la strada da percorrere è solo quella della codificazione se si vuole veramente – ma è questa, sottolineo, una volontà politica – riformare e semplificare il nostro ordinamento tributario. Solo così si potrà passare dal mito alla realtà» (M. Logozzo)

Grazie per l'attenzione.