

n. 46)

Perfetta simmetria tra Cassazione italiana e Corte di Strasburgo sulla natura del contenzioso fiscale. (Avv. Maurizio de Stefano -*Segretario emerito della Consulta per la Giustizia Europea dei Diritti dell'Uomo*)

nella rivista "*il fisco*" (anno 2004, del 05 luglio 2004, n. 27, I, pag. 4233 ss.) Editoriale Tributaria Italiana. De Agostini Professionale

Cassazione - sezione prima civile - sentenza 17 giugno 2004, n. 11350. Presidente Olla - Relatore Morelli - - - ricorrente Ministero Economia e Finanze – controricorrente Di Caprio - PM Sorrentino (conforme).

Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo. Processo equo. Termine ragionevole, in materia tributaria.

Legge n. 89 del 2001. Ambito applicativo. Controversie tra cittadino e Fisco avente ad oggetto provvedimenti impositivi. Esclusione.

Il meccanismo riparatorio introdotto dal legislatore italiano con la legge n. 89 del 2001 (legge Pinto), quanto al termine ragionevole della durata dei processi, deve mantenere una perfetta simmetria di contenuto con l'art. 6 § 1 della Convenzione europea dei Diritti Umani, come in concreto questa norma vive attraverso l'esegesi della Corte europea dei Diritti Umani di Strasburgo, la cui giurisprudenza si impone con gli stessi limiti ai giudici italiani.

La giurisprudenza della Corte europea dei Diritti Umani di Strasburgo esclude dal campo di applicazione dell'art. 6 § 1 della Convenzione europea dei Diritti Umani, quanto al termine ragionevole della durata dei processi, le controversie relative alla legittimità dei provvedimenti impositivi dell'amministrazione finanziaria, salvo che non si tratti di ottemperanza ad un giudicato del giudice tributario o di un giudizio vertente sull'individuazione del soggetto di un credito di imposta non contestato nella sua esistenza e sempre che l'applicazione delle sanzioni tributarie non sia assimilabile per la loro gravità e sul piano della afflittività ad una sanzione lato sensu penale.

Il meccanismo riparatorio introdotto dal legislatore italiano con la legge n. 89 del 2001 (legge Pinto), quanto al termine ragionevole della durata dei processi, così come interpretato in correlazione e piena sintonia con l'art. 6 § 1 della Convenzione europea dei Diritti Umani, non comprende di regola la materia tributaria e non si pone in contrasto con l'art. 111 della Costituzione italiana, essendo di competenza esclusiva del legislatore nazionale un ampliamento della tutela interna rispetto alla norma internazionale.

NOTA DI COMMENTO

Perfetta simmetria tra Cassazione italiana e Corte di Strasburgo sulla natura del contenzioso fiscale.

(Avv. Maurizio de Stefano -*Segretario emerito della Consulta per la Giustizia Europea dei Diritti dell'Uomo*)

La sentenza della Cassazione italiana (sezione prima civile) del 17 giugno 2004, n. 11350 prosegue nel solco innovativo tracciato dalle Sezioni Unite della stessa Corte di Cassazione con le quattro sentenze emesse il 26 gennaio 2004¹⁾ che, finalmente, avevano riconosciuto la prevalenza e la diretta applicabilità nell'ordinamento giuridico italiano della

¹ Cassazione italiana, Sezioni Unite Civili, sentenze n. 1338 (Balzini), n. 1339 (Lepore), n. 1340 (Corbo), n. 1341 (Lepore) tutte del 26 gennaio 2004.

giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti Umani di Strasburgo sul tema del risarcimento del danno a carico dello Stato italiano per la durata non ragionevole dei processi in Italia ⁽²⁾.

In particolare, con la sentenza del 26 gennaio 2004, n. 1340, con riferimento all'entità dell'indennizzo del danno non patrimoniale conseguente alla violazione del diritto alla ragionevole durata del processo, la Cassazione, pur obbligando il giudice nazionale a tener conto dei criteri di determinazione dell'equa riparazione applicati dalla Corte europea, lo aveva autorizzato a conservare un margine di valutazione al fine di discostarsi, purché in misura ragionevole, dalle liquidazioni effettuate da quella Corte internazionale in casi simili ⁽³⁾.

In sostanza, il giudice nazionale doveva applicare i parametri della giurisprudenza europea, ma *cum grano salis*. Ancorché la discrezionalità potesse essere esercitata teoricamente sia in eccedenza che in difetto, rispetto ai parametri europei, le prime pronunce dei giudici di merito successivamente adottate, sono state tutte in difetto, cioè al ribasso, in danno della vittima ed a vantaggio dell'Erario che avrebbe dovuto liquidare l'indennizzo.

Ancora la Cassazione con la sentenza n. 8529 del 05 maggio 2004 ha continuato ad affermare il dovere generale della corte territoriale di adottare parametri di interpretazione ed applicazione dell'art. 6, § 1, della Convenzione europea dei Diritti Umani conformemente a quelli adottati dalla Corte di Strasburgo, con il conseguente obbligo specifico, per il medesimo giudice, di prendere in esame i precedenti della Corte europea emessi in casi identici o analoghi.

Questa tendenza al ribasso in danno della vittima ed a vantaggio dell'Erario, era dovuta al fatto che allorquando la Corte Europea di Strasburgo il 27 marzo 2003⁽⁴⁾ aveva esaminato ben cento sentenze della Cassazione italiana, emesse dal 2001 al 2003, in applicazione della legge Pinto n. 89/2001, pur stigmatizzando l'assoluta negazione dei parametri dettati dalla Corte europea, aveva "concesso" che <<l'apprezzamento circa la durata della procedura e le sue ripercussioni, in particolare per quanto riguarda il danno morale, non si presta ad una quantificazione esatta e che esso, per sua natura, è un apprezzamento equitativo. Di conseguenza, la Corte (europea n.d.r) riconosce che le autorità giudiziarie o di altro tipo possano calcolare il risarcimento, in un caso di eccessiva durata della procedura, in modo tale da distaccarsi da una applicazione stretta e formalistica dei criteri adottati dalla Corte>>.

L'originalità della sentenza della Cassazione del 17 giugno 2004, n. 11350 si rinviene, innanzitutto nell'affermazione del principio per cui il meccanismo riparatorio introdotto dal legislatore italiano con la legge n. 89 del 2001 (legge Pinto), quanto al termine ragionevole della durata dei processi, deve mantenere una **perfetta simmetria** di contenuto con l'art. 6 § 1 della Convenzione europea dei Diritti Umani, come in concreto questa norma vive attraverso l'esegesi della Corte di Strasburgo, la cui giurisprudenza si impone per quanto attiene all'applicazione della legge n. 89/2001, ai giudici italiani.

Ma la vera originalità di tale sentenza consiste nel fatto che la Cassazione, affronta per la prima volta la nozione degli <<stessi limiti>> della giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

La fattispecie riguardava un processo in materia tributaria, dove il contribuente aveva chiesto ai giudici tributari l'annullamento di un avviso di liquidazione di maggiori imposte relativamente ad una compravendita immobiliare.

Il contribuente, lamentando l'eccessiva durata del processo tributario aveva ottenuto la liquidazione dell'indennizzo *ex lege* n.89/2001, dalla Corte d'appello di Roma.

Il Ministero dell'Economia e Finanze aveva impugnato questo decreto sostenendo che, malgrado la legge n. 89/2001 prevedesse all'art. 3, comma 3 espressamente i procedimenti del giudice tributario, tra quelli per cui si poteva chiedere la domanda di equa riparazione (nei confronti del Ministro delle Finanze), tale disciplina sostanziale era inapplicabile in base alla

² M. de Stefano, *La Cassazione italiana riconosce integralmente la giurisprudenza della corte europea dei diritti umani*, in "il fisco" n. 7, I, del 16 febbraio 2004, pag. 29 ss..

³ M. de Stefano, *Tabella di valutazione del danno morale per la durata non ragionevole dei processi, secondo la recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, elaborata dall'avv. Maurizio de Stefano*, in "Impresa" n. 12 del 31 dicembre 2001, pag. 1903/1927, ETI-De Agostini Professionale; vedi anche sul sito internet:

<http://www.dirittiuomo.it/Corte%20Europea/Rassegna/Tabella2002.htm>

⁴ M. de Stefano, *Legge Pinto sull'equa riparazione: conflitto tra Cassazione e Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in "il fisco" n. 26 del 7 luglio 2003, pag. 4033 ss..

giurisprudenza della Corte di Strasburgo che aveva costantemente escluso la natura di “diritti a carattere civile” per i processi davanti al giudice tributario.

Di fronte al dilemma se la legge nazionale n. 89/2001 potesse essere più favorevole per la vittima rispetto all’interpretazione data all’art. 6 § 1 della Convenzione europea dei Diritti Umani, dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, la Cassazione italiana non ha avuto dubbi. Questa volta la giurisprudenza internazionale deve applicarsi integralmente e con tutti gli stessi suoi <<limiti>>, in quanto il legislatore nazionale della legge n. 89/2001, pur potendolo fare ovviamente, non ha manifestato la volontà di ampliare l’ambito della tutela così circoscritto a livello internazionale.

A nostro sommo avviso, il *bilancio politico* di questa sentenza del 17 giugno 2004, n. 11350 è, comunque, sicuramente positivo per la vittima della violazione dei diritti umani da parte dello Stato.

E’ vero che in questo caso, la vittima è rimasta soccombente, in quanto ha dovuto restituire (ove la avesse già riscossa) l’indennità per l’eccessiva durata del suo processo tributario, ma è anche vero che il legame, il vincolo di conformazione della giurisprudenza italiana alla giurisprudenza internazionale è divenuto ormai indiscutibile ed indissolubile.

Al giudice italiano è rimasta una <<modesta>> discrezionalità sulla liquidazione della domanda di equa riparazione, ma egli ha perduto ogni e qualsivoglia discrezionalità in merito alla valutazione della sussistenza della fattispecie criminosa, cioè della violazione o meno della Convenzione europea dei Diritti Umani, perché d’ora in poi sarà sempre e soltanto la giurisprudenza della Corte europea a delineare la fattispecie della violazione: “*perfetta simmetria di contenuto*”.

A nostro sommo avviso, questo ragionamento non vale soltanto per la violazione della eccessiva durata del processo ex art. 6 paragrafo 1 della Convenzione europea, ma per tutte le altre violazioni della Convenzione, laddove l’ordinamento giuridico italiano apprestasse una tutela di livello inferiore rispetto a quello garantito dalla Convenzione europea dei Diritti Umani. Peraltro, poiché questi diritti fondamentali sono stati anche ribaditi nella nuova Costituzione dell’Unione Europea, che entrerà in vigore con molta probabilità nell’anno 2007, è indubitabile la loro prevalenza sul diritto degli Stati membri dell’Unione Europea e che ogni nazione che li violasse è passibile di sanzioni a livello internazionale.

Il legame indissolubile oggi instaurato dalla Cassazione italiana con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, lascia uno spiraglio alle vittime nel senso che tutte le evoluzioni di tale giurisprudenza saranno invocabili davanti ai giudici nazionali.

Per tornare alla fattispecie in esame, proprio la sentenza della Corte di Strasburgo, menzionata come vincolante per il giudice italiano nella sentenza della Cassazione del 17 giugno 2004, n. 11350, dimostra come la linea di confine ed i limiti della materia tributaria siano in continua evoluzione.

La Corte di Strasburgo aveva statuito che l’articolo 6 § 1 della Convenzione non è applicabile, in linea di principio, nell’ambito della nozione « diritti ed obbligazioni a carattere civile », alle procedure di carattere fiscale, anche se le misure fiscali in causa hanno comportato delle ripercussioni sui diritti patrimoniali (sentenza del 12 luglio 2001 *Ferrazzini c. Italia* [Grande Camera], n° 44759/98, § 30, CEDU 2001-VII) in quanto la “la materia fiscale fa parte ancora del nucleo duro della prerogativa della potestà pubblica, poiché la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività, resta predominante” (ibidem § 29)⁵).

Dobbiamo sottolineare che la sentenza *Ferrazzini c. Italia* venne adottata a maggioranza (undici voti contro sei) e non all’unanimità della Grande Camera (una sorta di Sezioni Unite, quanto all’importanza dei principi espressi) della Corte di Strasburgo. Ebbene andando a leggere le opinioni dissenzienti, motivate dai giudici di minoranza: Lorenzen, Rozakis, Bonello, Strážnická, Bîrsan e Fischbach, si scorge che la materia potrebbe evolversi nel futuro.

I giudici dissenzienti menzionano che <<l’obbligo di pagare le imposte ha delle conseguenze dirette ed importanti sugli interessi patrimoniali dei cittadini, e che le questioni fiscali – la loro ripartizione, le modalità di pagamento e di raccolta dell’imposta, rispetto alle liti che rientrano nelle leggi finanziarie – si fondano, in una società democratica,

⁵ la materia del contendere riguardava davanti a giudici nazionali l’IN.V.IM., imposta sull’incremento di valore immobiliare, l’imposta di registro, ipotecaria e voltura.

sull'applicazione di disposizioni legali, e non su di un potere discrezionale dell'amministrazione. Pertanto, l'articolo 6 dovrebbe a mio parere applicarsi a tali controversie, salvo che vi siano delle circostanze speciali che giustifichino che l'obbligo di pagare le imposte non sia considerato rivestire un « carattere civile » riguardo all'articolo 6 § 1 della Convenzione.>>⁶.

Appare importante esaminare anche l'opinione concordante, ma separata, del giudice RESS, il quale ha stigmatizzato l'abuso di diritto dell'amministrazione finanziaria nell'esecuzione forzata in danno del contribuente, ritenendo che <<l'aspetto dell'esecuzione forzata immediata, che presenta delle similitudini con l'effetto delle sanzioni e può essere ancora più severa dal punto di vista economico, non deve essere escluso a priori dal campo d'applicazione dell'articolo 6.....omissis. Come per le pene, in cui Corte ha sviluppato l'obbligo di non procedere all'esecuzione prima che l'individuo abbia la possibilità di farne controllare la legalità, io credo che questo aspetto valga anche nelle procedure in materia fiscale. Se le procedure nel diritto tributario in alcuni Stati contraenti non prevedono una dilazione nel caso in cui l'individuo contesti il suo dovere di pagare, o se non vi è almeno la possibilità di chiedere una proroga dell'esecuzione prima di pagare alcune somme considerevoli, la cui legalità è contestata, lo Stato utilizza la sua posizione predominante nel quadro delle prerogative del potere pubblico in maniera che potrebbe essere qualificata eccessiva. Ciò può accadere anche se lo Stato chiede per la proroga dell'esecuzione delle garanzie bancarie che rappresentano un carico eccessivo per l'individuo.

Se si considera la durata talvolta molto lunga di queste procedure fiscali, davanti le autorità fiscali e le giurisdizioni competenti in materia fiscale, il contribuente si ritrova in una situazione di cui difficilmente si può dire che essa faccia « parte delle obbligazioni civiche normali in una società democratica » (Schouten e Meldrum c. Paesi Bassi, sentenza del 9 dicembre 1994, serie A n° 304, p. 21, § 50). Vi è in questa situazione un elemento che potrebbe a mio avviso incitare la Corte a rivedere certi aspetti dell'applicazione dell'articolo 6 in materia fiscale.>>

Nell'attesa che la Corte europea muti ed evolva la sua giurisprudenza, i confini sono quelli delineati dalla sua attuale giurisprudenza nella disamina delle varie fattispecie.

⁶ Affermano ancor più diffusamente i giudici dissenzienti della sentenza Ferrazzini c. Italia: <<Constatare che l'articolo 6 § 1 della Convenzione, sotto il suo aspetto civile, si applica alle questioni fiscali non restringe in alcun caso il potere degli Stati di far pesare sui privati o sulle società ogni obbligazione fiscale che essi desiderino imporre. Una simile constatazione non restringe la libertà degli Stati di mettere in vigore le leggi che essi giudichino necessarie per assicurare il pagamento delle imposte (articolo 1 del Protocollo n° 1). L'articolo 6 della Convenzione costituisce una garanzia procedurale, che consacra principalmente il diritto all'accesso ad un tribunale ed il diritto di beneficiare di una procedura giudiziaria equa entro un termine ragionevole. A tal riguardo, vi sono state delle evoluzioni importanti nel campo fiscale successivamente all'elaborazione della Convenzione. All'epoca vi erano poche speranze di poter ottenere un controllo giudiziario – o un controllo tout court – delle decisioni amministrative che riguardavano la fiscalità, invece oggi è certo che, quantomeno nella grande maggioranza degli Stati contraenti, che le controversie in materia fiscale possono essere disciplinate nel quadro di una procedura davanti le giurisdizioni ordinarie. Ed allora, è difficile a comprendersi perché sarebbe ancora necessario accordare agli Stati delle prerogative speciali in virtù della Convenzione in questo campo, e dunque negare alle persone soggette alla giurisdizione, nell'ambito delle procedure fiscali, le garanzie procedurali elementari consacrate dall'articolo 6 § 1. Come lo dimostra segnatamente il giudice Ress nella sua opinione concordante, il bisogno di una tale protezione esiste manifestamente – per esempio per evitare la combinazione di una lunga procedura e d'un obbligo di pagare delle imposte prima della definizione definitiva di una controversia riguardante la legittimità della decisione fiscale. A mio avviso, il dettato dell'articolo 1 del Protocollo n° 1 non consente in alcun caso di presumere che i suoi redattori avessero l'intenzione d'accordare agli Stati il diritto di negare agli individui ogni protezione procedurale nelle controversie di natura fiscale. Come si può giustificare di sottrarre al controllo della Corte l'applicazione dei diritti procedurali garantiti dall'articolo 6 § 1 nel quadro di un contenzioso la cui sostanza è direttamente legata ad un diritto civile, nella specie il diritto al rispetto dei beni? Una simile interpretazione andrebbe parimenti nella direzione dell'evoluzione costante della giurisprudenza della Corte, secondo cui le disposizioni materiali della Convenzione, come gli articoli 2, 3 e 8, devono essere interpretate come impositive ugualmente agli Stati di obblighi procedurali.>>.

Esaminando in dettaglio la materia tributaria, ricordiamo che rientrano nel controllo della Corte Europea e quindi anche dei giudici nazionali, non solo il processo penale per reati tributari, ma anche in genere il processo tributario in tema di penalità e sanzioni fiscali. Ogni volta che il contribuente si veda infliggere un supplemento di imposta, delle sanzioni civili, sotto forma di penalità per mala fede, queste penalità possono considerarsi siccome « accusa in materia penale » ai sensi dell'articolo 6 § 1 della Convenzione europea dei Diritti Umani e ciò dipende dall'entità della sanzione⁽⁷⁾.

Si ricorda, infine, che la Corte europea, in particolare, ha anche dichiarato in tema di rimborsi e crediti di imposta che il comportamento dello Stato nei confronti del contribuente non può infrangere il giusto equilibrio tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali degli individui, segnatamente il diritto al rispetto dei beni garantito dall'articolo 1 del Protocollo n° 1, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo⁽⁸⁾.

Considerata la varietà delle fattispecie, occorre che l'interprete, soprattutto il giudice italiano ben conosca tale giurisprudenza della Corte europea e la tenga sotto costante controllo, per mantenere sempre quella perfetta simmetria cui oggi si è obbligato.

⁷.Corte Europea dei Diritti Umani : caso *BENDENOUN* c. Francia, sentenza del 24 febbraio 1994; caso *VÄSTBERGA TAXI AKTIEBOLAG* e *VULIC* c. Svezia, ricorso n°. 36985/97) sentenza del 23 luglio 2002; caso *SALOMON* c. Francia, ricorso n° 65109/01, decisione del 24 settembre 2002; caso *MIEG DE BOOFZHEIM* c. Francia, ricorso n° 52938/99, decisione del 3 dicembre 2002; caso *LOUERAT* c. Francia, ricorso n° 44964/98, sentenza del 13 febbraio 2003; caso *MOREL* c. Francia ricorso n° 54559/00, decisione del 3 giugno 2003; caso *CLINIQUE MOZART Sarl* c. Francia, ricorso n° 46098/99, decisione del 1° luglio 2003; caso *ARDEX s.a.* c. Francia, ricorso n° 53951/00 decisione del 2 settembre 2003; caso *FAIVRE* (n° 2) c. Francia, ricorso n° 69825/01, sentenza del 16 dicembre 2003; caso *SILVESTER'S HORECA SERVICE* c. Belgio, ricorso n° 47650/99 sentenza del 4 marzo 2004 .

⁸ M. de Stefano, *Il mancato o ritardato rimborso delle imposte costituisce violazione dei diritti umani*, in "il fisco" n. 36 del 6 ottobre 2003, pag. 5597 ss..