



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria: riflessioni a margine dei casi *Editions Périscope*, *Hentrich*, *Buffalo* e *Cabinet Diot/Gras Savoye* di Giuseppe Melis e Alessio Persiani ** ***

ABSTRACT

The present work analyzes the implications of a few judgments issued by the European Court of Human Rights in respect to tax law. The first part of the work focuses on the current relationships between the European Convention on Human Rights and the domestic law system, taking into account the recent case law of the Italian Constitutional Court which stated the relevance of the European Convention on Human Rights provisions as valid parameter for the legitimacy of domestic provisions from a constitutional point of view. On the basis of such a relevant development of the Constitutional Court case law, the following paragraphs focus on the potential implications of the Editions Périscope, Hentrich, Buffalo and Cabinet Diot/Gras Savoye judgments. In respect of the Editions Périscope case, it could imply the applicability of fair trial principles to all the judicial proceedings involving tax holidays, so opening room for the applicability of such fair trial principles also in respect of the tax law area. The Hentrich case can well support the application of the principle of proportionality, especially in the critical area of tax collection. The principles affirmed in the Buffalo and Cabinet Diot/Gras Savoye judgments may be relevant in the area of tax reimbursement and, specifically, can support the reimbursement request for costs incurred for bank guarantees and the appeal against acts suspending tax refunds.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Breve inquadramento sui rapporti tra CEDU e materia tributaria, con particolare riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU. – 3. La pronuncia *Editions Périscope* e le sue possibili ripercussioni a livello interno. – 4. La pronuncia *Hentrich* e le sue possibili ripercussioni a livello interno. – 5. Le sentenze *Buffalo* e *Cabinet Diot/Gras Savoye* e le loro possibili ripercussioni a livello interno.

1. Premessa.

La presente relazione ha ad oggetto la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria, con particolare riferimento ad alcune delle pronunce che nell'ultimo ventennio hanno mostrato la progressiva e crescente rilevanza nella materia tributaria della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (di seguito, CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950 e ratificata dall'Italia con la legge del 4 agosto 1955, n. 848.

** Università LUISS – Guido Carli.

*** Si tratta del testo della relazione, con l'aggiunta delle note, al convegno «Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario», tenutosi presso l'Università degli Studi "G. D'Annunzio" di Chieti-Pescara il 5 e 6 maggio 2011. I paragrafi 1 e 2 del presente lavoro sono stati redatti dal prof. Giuseppe Melis. I paragrafi 3, 4 e 5 sono stati redatti dal dott. Alessio Persiani.

Diciamo subito che le pronunce su cui ci accingiamo a svolgere alcune riflessioni riguardano, in sostanza, due previsioni della CEDU: da un lato il ben noto art. 6 in tema di garanzie processuali¹, oggetto di interesse da parte dei giudici di Strasburgo nel risalente ma interessante caso *Editions Périscope*² e, entro certi limiti, nella sentenza *Hentrich*³ e, dall'altro lato, l'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU⁴ che appresta tutela alla proprietà e, più in generale, ai diritti proprietari; norma, questa, al centro della pronuncia *Hentrich* e delle sentenze *Buffalo*⁵ e *Cabinet Diot/Gras Savoye*⁶. Non ci occuperemo approfonditamente, invece, della sentenza *Ravon*, che costituirà oggetto di riflessione in relazioni successive.

Prima di iniziare con la trattazione delle sentenze appena ricordate, pare opportuno premettere alcuni brevi cenni sulla CEDU e sul relativo percorso giurisprudenziale, avendo particolare riguardo alle previsioni dell'art. 6 della convenzione e dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale ad essa che, come detto, costituiscono specifico oggetto di interesse in questa sede.

2. Breve inquadramento sui rapporti tra CEDU e materia tributaria, con particolare riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU.

Non v'è dubbio che l'interesse per la CEDU e per i diritti da essa garantiti si sia manifestato con un certo ritardo in ambito tributario. In un primo e non breve periodo, infatti, l'interrelazione tra le previsioni della CEDU ed il diritto tributario è rimasta confinata all'ambito delle sanzioni

¹ Si riporta, per comodità del lettore, il testo dell'art. 6 della CEDU: «Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia.

Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata.

In particolare, ogni accusato ha diritto di: a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia; d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a scarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico; e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza».

² Corte europea dei diritti dell'uomo, 26 marzo 1992, *Editions Périscope c. Francia*.

³ Corte europea dei diritti dell'uomo, 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*.

⁴ Si riporta, per comodità del lettore, il testo dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU: «Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.

Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

⁵ Corte europea dei diritti dell'uomo, 3 luglio 2003, *Buffalo S.r.l. in liquidazione c. Italia*.

⁶ Corte europea dei diritti dell'uomo, 22 luglio 2003, ricorsi riuniti *SA Cabinet Diot c. Francia e SA Gras Savoye c. Francia*.

amministrative, tradizionalmente ricondotte dalla Corte europea dei diritti dell'uomo tra quelle «accuse penali» cui opera riferimento l'art. 6, par. 1 della stessa CEDU⁷.

Scarsa interrelazione che, coerentemente, si rifletteva anche sul numero delle sentenze tributarie, se si pensa che fino all'aprile del 2000, in oltre quaranta anni di giurisprudenza, le pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo relative alla materia tributaria erano appena 240⁸. Nell'ultimo periodo il quadro dei rapporti è sicuramente mutato, assistendosi ad un crescente interesse per le garanzie previste dalla CEDU e per la loro influenza anche sulle tematiche di stretto interesse tributario⁹, senza, peraltro, che fosse dato riscontrare nell'ambito della CEDU quella vera e propria «esplosione» della casistica giurisprudenziale riferita a fattispecie tributarie che si è invece verificata con riferimento ad altri organi giurisdizionali, *in primis* la Corte di giustizia dell'Unione europea. Né, sotto altro profilo, può sottacersi come l'interesse per le garanzie apprestate dalla CEDU si sia molto accresciuto a seguito delle ben note sentenze cc.dd. «gemelle» della Corte Costituzionale¹⁰; sentenze che sia pur rese con riferimento a questioni non tributarie hanno da un lato affermato l'integrazione ad opera delle norme della CEDU del parametro di costituzionalità rilevante *ex art.* 117 Cost. con conseguente sindacabilità in punto di legittimità costituzionale delle previsioni interne eventualmente confliggenti con la Convenzione¹¹ e,

⁷ Si vedano, *ex multis*, Corte europea dei diritti dell'uomo, 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia* e Corte europea dei diritti dell'uomo, 23 luglio 2002, *Västberga Taxi Aktieföretag e Vulic c. Svezia*, in cui i giudici di Strasburgo evidenziano che il carattere, al contempo, deterrente e punitivo delle sanzioni amministrative tributarie «è sufficiente a dimostrare che i ricorrenti sono stati interessati da un'accusa penale ai sensi dell'art. 6 della Convenzione». Al riguardo, si vedano P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, 14; S. DORIGO, *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, 2003, 42.

Anche dell'applicabilità delle garanzie di cui all'art. 6 della CEDU alla materia delle sanzioni amministrative tributarie si occupa la più recente pronuncia della Corte europea dei diritti dell'uomo del 23 novembre 2006, *Jussila*. Per un commento, si vedano M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.*, 2007, 216; A.E. LA SCALA, *Principi del giusto processo tra diritto interno comunitario e convenzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 34; A. MARCHESELLI, *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2007, 333.

⁸ Si veda P. BAKER, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European Taxation*, 2000, 298-299.

⁹ Si veda, al riguardo, L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2010, 206 nonché, più ampiamente, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 28 e ss.

¹⁰ Corte Cost., 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349 del 2007. Le sentenze hanno formato oggetto di un'ampia disamina in dottrina. Si vedano, per tutti, C. SALAZAR – A. SPADARO, *Riflessioni sulle sentenze 348-349/2007 della Corte Costituzionale*, Milano, 2009; B. CONFORTI, *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*, in *Giur. It.*, 2008, 569-573; A. RUGGERI, *La CEDU alla ricerca di una nuova identità, tra prospettiva formale-astratta e prospettiva assiologico-sostanziale d'inquadramento sistematico (a prima lettura di Corte Cost. nn. 348 e 349 del 2007)*, in www.forumcostituzionale.it.

¹¹ A seguito delle sentenze nn. 348 e 349 del 2007, la Corte Costituzionale è più volte intervenuta a precisare il proprio orientamento in merito ai rapporti tra ordinamento interno e norme internazionali recate dalla CEDU. Il riferimento è alle sentenze della Corte Costituzionale 27 febbraio 2008, n. 39, 30 aprile 2008, n. 129, 26 novembre 2009, n. 311, 4 dicembre 2009, n. 317, 12 marzo 2010, n. 93. La questione, peraltro, è ben lungi dall'essere risolta. Un profilo di rilievo riguarda quell'orientamento manifestato dalla giurisprudenza, tanto di merito quanto di legittimità, incline ad affermare la c.d. «comunitarizzazione» della CEDU, con conseguente applicabilità anche nei confronti delle norme della convenzione europea della ben nota dottrina sulla disapplicazione diretta ad opera dei giudici nazionali delle norme interne confliggenti con le norme comunitarie. E ciò sulla scorta del carattere innovativo dell'art. 6, par. 3, del TUE, in forza del quale «i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali». Per menzionare le sole pronunce più recenti fondate su questo assunto, può farsi riferimento da un lato alla sentenza del TAR Lazio, sez. II-bis, 18 maggio 2010, n. 11984 e, dall'altro lato, all'arresto del Cons. Stato, 2 marzo 2010, n. 1220. Per una risposta, neanche tanto indiretta, della Corte Costituzionale a tali posizioni giurisprudenziali, nel senso che la disapplicazione diretta ad opera dei giudici nazionali delle norme interne confliggenti costituisce principio informatore dei

dall'altro lato, hanno comunque esaminato la ben nota fattispecie dell'occupazione acquisitiva ed usurpativa avendo riguardo proprio all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU, vale a dire ad una delle previsioni della convenzione che più da vicino interessano la materia tributaria.

Ciò detto in termini generali, occorre procedere al cennato inquadramento dell'evoluzione giurisprudenziale relativa alle previsioni dell'art. 6 della CEDU e dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale, avendo riguardo, evidentemente, alla materia tributaria.

Prendendo le mosse dal ben noto art. 6, esso rappresenta all'interno della convenzione il principale riferimento per l'individuazione di un adeguato *standard* di garanzie della persona in rapporto all'esercizio della giurisdizione. La previsione, che evidentemente rinvia all'idea di «buona amministrazione della giustizia», è scandita in tre paragrafi, dalla cui sola lettura ci si avvede della preminenza del «diritto al processo» di cui al paragrafo 1 rispetto ai «diritti nel processo» di cui al paragrafo 3. Come altresì noto, l'art. 6, par. 1 trova applicazione sotto il profilo oggettivo con riguardo alle «controversie di carattere civile» e alle «accuse penali». Tralasciando il riferimento alle «accuse penali» – che in ambito tributario ha assunto, come detto, rilievo con riferimento alle sanzioni amministrative – non può trascurarsi l'orientamento negativo espresso dalla Corte europea dei diritti dell'uomo con riferimento alla possibilità di ricomprendere i giudizi tributari tra le «controversie di carattere civile». Ci si riferisce alla ben nota pronuncia *Ferrazzini*¹², in cui i giudici di Strasburgo, facendo ancora una volta leva sul dato letterale e pur riconoscendo che «un procedimento tributario ha indubbiamente un oggetto patrimoniale», hanno ribadito che «possono esistere delle obbligazioni «patrimoniali» nei confronti dello Stato e dei suoi organi che, ai fini dell'art. 6, paragrafo 1, devono essere considerate come rientranti esclusivamente nell'ambito del diritto pubblico e di conseguenza non sono compresi nella nozione di «diritti ed obbligazioni di carattere civile». In questo senso, ha specificato la Corte, «la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività». Non è questa la sede per esporre ed analizzare le numerose riflessioni critiche che si sono susseguite sul caso *Ferrazzini* e, più in generale, sull'applicazione dei principi del *fair trial* alle controversie tributarie¹³. Resta fermo, comunque, che anche dopo il caso *Ferrazzini* la Corte di Strasburgo ha tenuto fermo il proprio

soli rapporti tra diritto interno e diritto comunitario e, come tale, non estensibile anche ai rapporti tra normativa CEDU e diritto interno, a proposito dei quali resta fermo il sindacato di costituzionalità ad opera della Consulta, si veda la recente sentenza della stessa Corte dell'11 marzo 2011, n. 80. Per un primo commento di tale sentenza, considerata quale vera e propria *summa* del pensiero della Corte Costituzionale in tema di rapporti interordinamentali, si veda A. RUGGERI, *La Corte fa il punto sul rilievo interno della CEDU e della Carta di Nizza-Strasburgo*, in www.forumcostituzionale.it.

¹² Si tratta della nota sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*. Per un commento si veda M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 571.

¹³ Si vedano, per tutti, A. BODRITO – A. MARCHESELLI, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 723-793; L. DEL FEDERICO, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e art. 111 Cost.. Nota alla sentenza della Corte di Cassazione, sezione tributaria, 17 giugno 2004, n. 11350*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2005, 154-159; S. DORIGO, *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo*, cit., 42; F. GALLO, *Verso un «giusto processo» tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 11-41; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, cit., 11; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 11.

orientamento sull'inapplicabilità dell'art. 6 della CEDU al contenzioso tributario, nonostante l'espresso riconoscimento che le pretese fatte valere nell'ambito tributario soddisfano uno dei criteri per la qualificazione di una controversia come civile, vale a dire il loro carattere patrimoniale¹⁴.

All'affermazione della tesi che nega l'applicabilità delle garanzie processuali *ex art. 6* della CEDU alle controversie tributarie ha fatto da contraltare un crescente interesse da parte tanto dei giudici di Strasburgo quanto degli organi nazionali per il disposto dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla convenzione stessa¹⁵, che, come anticipato, tutela il diritto di proprietà; tutela che è lucidamente espressa dall'*incipit* della disposizione in commento, secondo cui «ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni»¹⁶. Il secondo periodo del primo paragrafo e il secondo paragrafo del medesimo art. 1 contengono, di converso, norme che autorizzano la limitazione del diritto di proprietà. In base al secondo periodo del primo paragrafo la privazione della proprietà (esproprio e nazionalizzazione) è sottoposta al rispetto di determinate condizioni, ovvero che sussista una «causa di pubblica utilità» e che ciò avvenga «nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale». Il secondo paragrafo, poi, consente agli Stati di comprimere il diritto di proprietà per «porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

La giurisprudenza della Corte europea ha chiarito il rapporto intercorrente tra le tre norme ricavabili dalle disposizioni in discorso: le previsioni limitative del diritto di proprietà devono interpretarsi alla luce del principio generale consacrato dall'*incipit* del primo paragrafo. Risulta dunque necessario esaminare in prima battuta la seconda e la terza norma, e quando si ha una compressione del diritto di proprietà che non rientri in tali casi peculiari, bisogna allora che la fattispecie passi al vaglio del principio generale espresso dalla prima¹⁷. Al riguardo, peraltro, non può trascurarsi che, nell'ordinamento interno, l'individuazione del punto di equilibrio tra la tutela dei diritti proprietari e la

¹⁴ Sulla rilevanza del carattere della patrimonialità della pretesa fatta valere ai fini della ricompressione della relativa controversia nell'ambito di applicazione dell'art. 6 della CEDU si veda M. CHIAVARIO, *Art. 6 Diritto ad un processo equo*, in S. BARTOLE, B. CONFORTI e G. RAIMONDI (a cura di), *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, 167.

¹⁵ Per una recente panoramica sull'applicazione dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU alla materia tributaria si veda R. ERGEC, *Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights*, in *Intertax*, 2011, 2.

¹⁶ Si tenga conto che il diritto al rispetto dei beni costituisce il solo diritto di carattere economico protetto in ambito CEDU e la strada che ha condotto alla sua previsione è stata tutt'altro che agevole: la circostanza che il relativo articolo si trovi nel primo Protocollo addizionale alla CEDU e non all'interno della convenzione rappresenta, in questo senso, una chiara dimostrazione del difficile negoziato tra gli Stati (allora) membri del Consiglio d'Europa e dei contrasti esistenti sull'opportunità di inserire il diritto di proprietà nel contesto della convenzione. Si veda, al riguardo, M. L. PADELLETTI, *Art. 1 Protezione della proprietà*, in S. BARTOLE, B. CONFORTI e G. RAIMONDI (a cura di), *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, 801-802.

¹⁷ Si vedano, in proposito, la fondamentale Corte europea dei diritti dell'uomo, 23 settembre 1982, *Sporrong e Lönnroth c. Svezia*, nonché Corte europea dei diritti dell'uomo, 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*; Corte europea dei diritti dell'uomo, 9 dicembre 1994, *Les saints monastères c. Grecia*; Corte europea dei diritti dell'uomo, 25 marzo 1999, *Iatiridis c. Grecia*; Corte europea dei diritti dell'uomo, 28 luglio 1999, *Immobiliare Saffi c. Italia*. In dottrina, si vedano N. BARATTI, *Genesi ed interpretazione dell'articolo 1 del primo Protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo nei lavori preparatori*, in *Riv. Int. Dir. Uomo*, 1989, 215; L. BUONUOMO, *La tutela della proprietà dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo*, Milano, 2005; L. CONDORELLI, *La proprietà nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. Dir. Int.*, 1970, 187.

salvaguardia degli interessi statali di cui all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU potrebbe essere influenzata dalla c.d. «comunitarizzazione della CEDU»¹⁸ e, quanto specificamente ai diritti proprietari, dalle previsioni di cui agli artt. 17 e 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (c.d. «Carta di Nizza»), ormai divenuta giuridicamente vincolante a seguito del Trattato di Lisbona. Non è questa la sede per occuparci *funditus* di una problematica così complessa: ci limitiamo a segnalare, tuttavia, come, secondo una certa interpretazione, l'art. 52, par. 3 della Carta di Nizza sembra consentire l'incorporazione a livello comunitario delle garanzie della CEDU solo nel senso di diminuire le limitazioni al diritto di proprietà e, dunque, di espandere il significato e la tutela di tale diritto, senza menzionare in alcun modo né la possibilità che tali limitazioni siano consentite ai fini fiscali, né la funzione sociale della proprietà, né la sua possibile funzionalizzazione ad un interesse pubblico superiore¹⁹.

3. La pronuncia *Editions Périscope* e le sue possibili ripercussioni a livello interno.

Venendo ora alle pronunce oggetto della nostra relazione, pare opportuno prendere le mosse dalla sentenza dell'inizio degli anni Novanta relativa al caso *Editions Périscope*, in cui la Corte europea dei diritti dell'uomo ha stabilito, per la prima volta, che le controversie aventi ad oggetto il risarcimento dei danni derivanti dal mancato riconoscimento di regimi fiscali di favore rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 6 della CEDU, con la conseguenza che nel relativo giudizio devono osservarsi le ben note garanzie processuali cui le norme dell'art. 6 operano riferimento.

La sentenza trae origine da un ricorso proposto alla Corte di Strasburgo da una società francese – la *Editions Périscope*, appunto – che assumeva la violazione nei suoi confronti dell'art. 6, par. 1 della CEDU, laddove stabilisce che «ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata [...] entro un termine ragionevole». Nell'ottobre del 1960, infatti, la società francese aveva presentato al comitato francese competente per le pubblicazioni a mezzo stampa un'istanza volta ad ottenere l'iscrizione della rivista edita dalla stessa società nell'apposito registro istituito per beneficiare di un regime fiscale agevolativo e di tariffe postali di favore. Nel dicembre del 1960 tale istanza era stata rigettata, a motivo della qualificazione della rivista in questione come pubblicazione avente carattere pubblicitario, come tale esclusa dai regimi in discorso²⁰. Con la stessa motivazione il comitato per le pubblicazioni a mezzo

¹⁸ Si veda, al riguardo, la precedente nota n. 11.

¹⁹ Per un' autorevole ed esaustiva analisi della complessa problematica si veda F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, 57 e ss. il quale comunque evidenzia il carattere eccessivamente radicale di una tale conclusione, precisando come dall'esame delle previsioni della Carta di Nizza possa desumersi che la proprietà è considerata dallo stesso legislatore comunitario quale diritto sì fondamentale, ma comunque comprimibile per ragioni di interesse pubblico e generale; limitazioni del diritto di proprietà che possono essere tanto di carattere esterno – l'interesse pubblico e generale di cui all'art. 17 della Carta di Nizza e all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU – quanto di carattere interno, derivanti, in particolare, da quei principi costituzionali fondamentali di solidarietà e uguaglianza che costituiscono limite invalicabile anche per il diritto comunitario. Sulle interrelazioni tra CEDU, Carta di Nizza e Trattato di Lisbona sia consentito rinviare a G. MELIS – A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in corso di pubblicazione in *Diritto e pratica tributaria*.

²⁰ Al paragrafo 10 della sentenza *Editions Périscope* si chiarisce che, in base alla normativa francese, si poteva beneficiare del regime fiscale agevolativo e delle tariffe postali di favore per le sole riviste che dedicassero almeno un terzo dello spazio complessivo alla trattazione di tematiche di interesse generale.

stampa aveva rigettato anche le successive istanze proposte dalla *Editions Périscope* nel 1961 e nel 1964 e – sia pur in modo tacito – aveva rifiutato anche una quarta richiesta avanzata dalla società nel 1970. Anche a causa dei maggiori costi derivanti dalla mancata fruizione dei benefici in parola, la rivista aveva cessato le proprie pubblicazioni nel 1974 e la *Editions Périscope* era stata posta in liquidazione. A partire dal 1976 la stessa società aveva intrapreso un’azione giudiziaria nei confronti del Ministero delle Finanze francese, assumendo che dal comportamento illegittimo delle autorità competenti a giudicare sulla spettanza delle agevolazioni in questione fosse derivato un danno. Ciò facendo leva anche sulla circostanza che il citato comitato aveva iscritto nel relativo registro – e, dunque, aveva ritenuto meritevoli di beneficiare dei regimi agevolativi in parola – riviste concorrenti della pubblicazione della *Editions Périscope*. L’azione intentata dalla *Editions Périscope* aveva sortito esito negativo, come chiaramente affermato tanto dalla Corte Amministrativa di Parigi in primo grado con sentenza del 1981 quanto dal Consiglio di Stato in secondo grado con sentenza del 1985.

A seguito dell’esito sfavorevole dell’azione di risarcimento danni, la *Editions Périscope* si era rivolta agli organi della CEDU. A prescindere dalla conclusione raggiunta dalla Corte europea dei diritti dell’uomo quanto al merito del ricorso – per inciso rileviamo che i giudici di Strasburgo hanno affermato la violazione dell’art. 6 della CEDU, essendosi il processo protratto per un lasso temporale giudicato eccessivo e non ragionevole, tenuto conto della relativa semplicità delle questioni oggetto del contendere – il profilo di maggiore interesse attiene alle affermazioni dei giudici della Corte in merito all’applicabilità delle garanzie di cui all’art. 6 alla controversia in parola. Infatti, a fronte della tradizionale esclusione del giudizio tributario dall’ambito delle «controversie sui [...] diritti e doveri di carattere civile», si assiste in questo caso alla ricomprensione di una controversia avente ad oggetto l’accertamento di responsabilità della pubblica amministrazione che aveva negato la spettanza, tra l’altro, di un beneficio fiscale entro i confini applicativi dell’art. 6 della CEDU.

La Corte giunge alla predetta conclusione facendo leva sulla natura «pecuniaria» dell’azione giudiziaria promossa dalla *Editions Périscope*, ritenendo irrilevante, viceversa, che l’origine della vicenda dovesse rinvenirsi in una questione devoluta alla giurisdizione amministrativa²¹. Se così è, allora, occorre ben intendersi sulla latitudine dell’apertura della Corte europea quanto alla possibilità di ricomprendere i giudizi tributari nell’ambito applicativo dell’art. 6. Il dipanarsi delle argomentazioni della sentenza *Editions Périscope* sembra mostrare, infatti, un’apertura assai timida verso quelle posizioni che, allora come oggi, sostenevano la necessità di attribuire portata generale all’art. 6 della CEDU: in questo senso, la circostanza che la Corte di Strasburgo, dopo aver riconosciuto la natura patrimoniale della pretesa fatta valere, senta il bisogno di precisare che le garanzie processuali *ex art. 6* della CEDU risultano

²¹ Afferma la Corte nel fondamentale paragrafo 40 della sentenza *Editions Périscope* che «*the subject-matter of the applicant company’s action was ‘pecuniary’ in nature and that the action was founded on an alleged infringement of rights which were likewise pecuniary rights. The right in question was therefore a “civil right”, notwithstanding the origin of the dispute and the fact that the administrative courts had jurisdiction* [enfasi aggiunta]».

applicabili nella specie «nonostante l'origine della controversia e il fatto che essa fosse devoluta alla giurisdizione amministrativa» dimostra, ove ve ne fosse bisogno, che lo spazio per l'interrelazione tra diritto tributario e art. 6 della CEDU era e resta piuttosto ristretto²². In particolare, un peso decisivo nell'orientare in senso favorevole la valutazione dei giudici europei sembra doversi riconoscere alla circostanza che la vicenda traesse solo origine da questioni tributarie – o, più precisamente, da questioni devolute alla giurisdizione amministrativa²³ – essendosi poi sviluppata sui diversi binari dell'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'Amministrazione finanziaria francese. In questo senso, il profilo tributario connotava, a tutto concedere, l'elemento della condotta antiggiuridica dell'Amministrazione, che, a giudizio della società ricorrente, aveva violato la legge non riconoscendo alla stessa società i benefici tributari in discorso. Di qui l'estrema cautela che, a nostro avviso, deve adottarsi nel ritenere che tale sentenza abbia ammesso l'applicabilità delle garanzie processuali dell'art. 6 alla materia tributaria o, quantomeno, alle controversie in tema di agevolazioni fiscali: non può trascurarsi, infatti, che la censura relativa alla durata non ragionevole del processo riguardava non già il contenzioso tributario – peraltro mai avviato dalla *Editions Périscope* – ma l'azione civile di responsabilità per danni. A ciò si aggiunga – come autorevolmente rilevato²⁴ – che ammettere l'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle sole controversie tributarie aventi ad oggetto regimi agevolativi appare, alternativamente, incoerente con la generale inapplicabilità delle medesime garanzie ai giudizi tributari ovvero erroneo a motivo dell'impossibilità di ritenere i giudizi in materia di agevolazioni estranei all'area delle controversie tributarie²⁵.

In questa prospettiva, allora, non sembra agevole individuare spazi applicativi della giurisprudenza *Editions Périscope* nel nostro sistema tributario: l'influenza infatti riguarderebbe tutti i giudizi di

²² E' ben vero, infatti, che anche successivamente alla sentenza *Editions Périscope* si sono registrate nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo talune ulteriori aperture a favore dell'applicabilità delle garanzie processuali *ex art. 6* della CEDU a particolari tipologie di controversie tributarie. Il riferimento è, in particolare, alla sentenza della medesima Corte del 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society e Yorkshire Building Society c. Regno Unito*, in cui la Corte ha ammesso che un'azione volta ad ottenere un «*repayment of taxes*» potesse rientrare nell'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 6 della CEDU. Tuttavia, non può trascurarsi come, nel giungere a tali conclusioni, la Corte abbia attribuito un peso rilevante alla peculiare conformazione dell'azione di indebito nell'ordinamento inglese di riferimento; ordinamento in cui l'azione in discorso presenta una connotazione certamente civilistica, essendo peraltro proponibile dinanzi ai tribunali ordinari. Né, sotto un profilo più generale, può trascurarsi il peso della successiva sentenza *Ferrazzini*, in cui, sia pur in contesto argomentativo assai articolato e non privo di incertezze, la Corte è comunque giunta ad affermare l'inapplicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie tributarie. Sulla menzionata sentenza *Building Societies* si veda l'autorevole posizione di F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., il quale afferma che «*la tutela del giusto processo in ambito fiscale è riconosciuta ai processi di rimborso, se il fondamento della pretesa di rimborso non ha natura fiscale*», nonché M. FANNI, *I «peculiari rapporti» tra l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e la «legge Pinto» nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, 1057-1063.

²³ Giova ricordare, infatti, che l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'art. 6 della CEDU riguarda non già la materia tributaria in sé considerata, ma tale settore in quanto inserito in un più ampio contesto di poteri pubblicistici. In termini più chiari, la Corte europea dei diritti dell'uomo, per giurisprudenza costante, tende ad escludere dalle garanzie processuali *ex art. 6* della CEDU tutte quelle controversie che si instaurino a seguito dell'esercizio di poteri di natura pubblicistica, quali, tipicamente, la potestà d'imposizione dei diversi Stati nazionali.

²⁴ Si veda L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, 2007, 675.

²⁵ L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, cit., correttamente rileva l'erroneità di una siffatta conclusione argomentando sulla base della norma dell'art. 19, comma 1, lett. h) del d.lgs. n. 546 del 1992 che consente l'autonoma impugnazione dinanzi agli organi di giustizia tributaria del diniego o della revoca delle agevolazioni tributarie.

responsabilità promossi nei confronti della pubblica amministrazione per illegittimità del comportamento da questa tenuto; giudizi che, tuttavia, già rientrano – *ex se* e a prescindere dal profilo eventualmente tributario che possa connotare la condotta antiggiuridica dell'amministrazione – nell'alveo applicativo dell'art. 6 della CEDU al pari delle azioni aventi ad oggetto pretese risarcitorie derivanti da atti illeciti²⁶.

Ben diverse sarebbero le ripercussioni della sentenza in oggetto qualora vi si volessero scorgere gli estremi per una sicura sottoposizione di tutti i giudizi aventi ad oggetto agevolazioni tributarie alle garanzie dell'art. 6 della CEDU²⁷. A voler limitare l'indagine al profilo della ragionevole durata del giudizio rilevante nel caso di specie, non potrebbero trascurarsi, ad esempio, tutte quelle ipotesi in cui le difficoltà nell'individuare l'autorità giudiziaria provvista di giurisdizione sulla spettanza del regime agevolativo diano luogo ad un tale allungamento dei tempi del processo sino ad arrivare ad un termine irragionevole della sua durata. Per far riferimento ad una vicenda recente, si pensi ai dubbi in merito al giudice competente a vagliare la legittimità dei provvedimenti di cancellazione (ovvero di rifiuto di iscrizione) degli enti interessati dalla c.d. «anagrafe unica delle ONLUS» di cui all'art. 11 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460; dubbi che solo recentemente sono stati risolti dalle sezioni unite della Corte di Cassazione riconoscendo le commissioni tributarie provviste di giurisdizione²⁸. Ebbene, tenuto conto delle tempistiche che caratterizzano la giustizia italiana, anche tributaria, non sembra del tutto astruso ipotizzare che, anche a motivo di tali difficoltà, possa giungersi ad una durata irragionevole del relativo giudizio.

4. La pronuncia *Hentrich* e le sue possibili ripercussioni a livello interno.

Relativa tanto all'art. 6 della CEDU quanto all'art. 1 del primo Protocollo addizionale ad essa è la pronuncia *Hentrich*, anche se non vi è dubbio che rilevanza assai maggiore assume la violazione della tutela dei diritti proprietari di cui al menzionato art. 1.

Nella specie, si discuteva della legittimità del comportamento dell'Amministrazione finanziaria francese che aveva esercitato il proprio diritto di prelazione su un appezzamento di terreno oggetto di

²⁶ Si veda, al riguardo, M. CHIAVARIO, *Art. 6 Diritto ad un processo equo*, cit., 169.

²⁷ Si tenga conto, peraltro, che, proprio a motivo dell'orientamento restrittivo dei giudici di Strasburgo in punto di applicabilità delle garanzie processuali di cui all'art. 6 della CEDU alle controversie tributarie, la Corte di Cassazione ha adottato un orientamento tendenzialmente negativo in merito all'applicazione della c.d. «legge Pinto» sull'equa riparazione – legge 24 marzo 2001, n. 89 – alla materia tributaria. Si vedano, *ex multis*, Corte di Cassazione, 26 gennaio 2004, n. 1340; 18 febbraio 2004, n. 3143; 4 maggio 2004, n. 17139; 17 settembre 2004, n. 18739; 15 luglio 2008, n. 19367 e, da ultimo, 20 ottobre 2010, n. 24614. Al riguardo, si veda anche M. FANNI, *I «peculiari rapporti» tra l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e la «legge Pinto» nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., 1063-1074. Sotto il profilo generale, per un'approfondita disamina delle problematiche connesse all'applicazione della «legge Pinto» e delle relative conseguenze negative per le casse statali nonché per un'interessante proposta di revisione si veda C. CONSOLO, *La improcrastinabile radicale riforma della Legge-Pinto, la nuova mediazione ex d.lgs. n. 28 del 2010 e l'esigenza del dialogo con il Consiglio d'Europa sul rapporto fra Repubblica italiana e art. 6 CEDU*, in *Corr. Giur.*, 2010, 425-433.

²⁸ Si veda la sentenza della Corte di Cassazione, sezioni unite, 27 gennaio 2010, n. 1625. Per un commento si vedano M. BUSICO, *Giurisdizione tributaria per le liti sulla cancellazione dall'anagrafe delle Onlus*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1047; L. CASTALDI, *Alle Commissioni tributarie le liti concernenti l'impugnazione dei provvedimenti di cancellazione o di diniego di iscrizione all'Anagrafe ONLUS*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2010, 657.

compravendita, ritenendo il corrispettivo troppo basso. Ciò sulla base dell'allora²⁹ art. 668 del *Code General des Impots*, secondo cui il direttore generale delle imposte, qualora «*estimant insuffisant le prix de cession déclaré dans l'acte*», esercitava il diritto di prelazione – che, a quanto è dato comprendere, aveva carattere reale – sugli immobili oggetto della transazione, corrispondendo il prezzo contrattualmente previsto, maggiorato del dieci per cento, oltre al rimborso delle spese sostenute.

Come intuibile, la pronuncia si colloca nell'alveo di applicazione del secondo periodo del primo paragrafo dell'art. 1 in parola, trattandosi di una fattispecie di espropriazione dei beni della sig.ra *Hentrich* e, dunque, di un caso di privazione della proprietà³⁰. Al riguardo, ricordiamo che la privazione della proprietà può avvenire solo qualora sussista una «causa di pubblica utilità» e siano comunque osservate «le condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale». Ebbene, la sentenza *Hentrich*, laddove ribadisce che gli Stati godono di un ampio margine di discrezionalità nel modellare il proprio sistema tributario, costituisce un'ulteriore conferma della tradizionale ampiezza del requisito della «causa di pubblica utilità», al cui interno la Corte ha da sempre fatto confluire qualunque politica legittima, sia essa di ordine sociale, economico o di altro tipo. Anche la sentenza *Hentrich*, nel riconoscere la legittimità del fine di contrastare l'evasione fiscale, si inserisce in questa prospettiva, collocandosi nell'ormai consolidato filone della dottrina del c.d. «margine di apprezzamento statale», fondato sul riconoscimento agli Stati contraenti di un'ampia latitudine di apprezzamento in merito agli obiettivi di politica economica e sociale da realizzare e sulla conseguenziale carenza di legittimazione da parte della stessa Corte a procedere ad un sindacato di carattere sostanziale sulla meritevolezza del fine perseguito dagli Stati, salvo il caso in cui esso si riveli «*manifestement dépourvu de base raisonnable*» e, dunque, sostanzialmente arbitrario³¹.

Di maggiore interesse si rivela l'esame dell'ulteriore requisito posto dall'art. 1, paragrafo 1, secondo periodo del primo Protocollo addizionale alla CEDU in merito alla necessità che l'azione statale sia comunque conforme alla legge. Come evidenziato dalla giurisprudenza della Corte, tale requisito si sostanzia nel «*devoir de l'Etat ou d'une autorité publique de se plier à un jugement ou un arrêt rendus a leur*

²⁹ Sulla avvenuta abrogazione di tale disciplina, si veda la sentenza *Hentrich*, par. 42, nonché P. BAKER, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, cit., p. 305.

³⁰ Va rilevato, per completezza, che la ricorrente aveva invocato anche la violazione dell'art. 6 della CEDU sulle garanzie processuali. La Corte europea, nell'accertare la violazione anche di tale previsione, si tiene ben lungi – e forse a ragione, date le particolarità del caso di specie – dall'affrontare il tema dell'applicazione dell'art. 6 ai giudizi tributari, limitandosi ad evidenziare come l'assenza di rimedi giurisdizionali effettivi a disposizione della ricorrente in una con la durata irragionevole del giudizio avessero dato luogo ad una violazione anche dell'art. 6 della CEDU.

³¹ Va rilevato che in un passaggio della sentenza (par. 39) la Corte accenna alle finalità della normativa in parola, evidenziando come essa, a ben vedere, miri a contrastare non tanto le ipotesi di evasione fiscale derivanti da un parziale occultamento del corrispettivo pagato, quanto, e più in generale, tutti i casi in cui l'esiguità del corrispettivo pattuito si rifletta sulla misura degli oneri tributari di registrazione. In ogni caso, coerentemente con il proprio tradizionale indirizzo giurisprudenziale, la Corte europea dei diritti umani si tiene ben lungi dall'entrare nel merito di una valutazione sostanziale dell'obiettivo perseguito, atteso che il fine di contrasto dell'evasione fiscale ben rientra nei limiti della dottrina del c.d. «margine di apprezzamento» e non presenta quel carattere di arbitrarietà che costituisce l'unico vero limite della citata dottrina. Tuttavia, tali considerazioni – alla luce delle difese del governo francese che aveva affermato la necessità della normativa in parola anche nell'ottica del contrasto all'evasione fiscale – sembra possano aver inciso sull'esito del successivo giudizio di proporzionalità della misura.

*encontres*³². Di qui la censura di quei comportamenti in cui la Corte ha ravvisato i caratteri dell'arbitrarietà o, comunque, privi di quelle garanzie in merito alla sottoposizione a giudizio della legittimità del comportamento stesso che sono considerate insite nel requisito di legalità stabilito dalla norma in commento. Ad avviso della Corte (*rectius*, della maggioranza dei suoi giudici), il potere conferito all'Amministrazione finanziaria francese di esercitare il diritto di prelazione si prestava proprio a censure in punto di arbitrarietà: più precisamente «*the pre-emption operated arbitrarily and selectively and was scarcely foreseeable, and it was not attended by the basic procedural safeguards*»³³. In questo senso, nell'esaminare il requisito di osservanza della legge, la Corte valorizza la circostanza che, in base alla normativa francese, la sig.ra *Hentrich* non fosse stata messa in condizione di presentare le proprie osservazioni in merito alla legittimità del comportamento tenuto dall'Amministrazione finanziaria e, in particolare, che non fosse stata concessa alla ricorrente l'opportunità di sindacare l'esistenza in concreto del presupposto normativamente previsto per l'esercizio del potere, vale a dire l'esiguità del prezzo corrisposto per l'acquisto. Si tratta – va detto – di uno dei rari casi in cui la Corte è giunta a ravvisare nel comportamento di un'autorità nazionale finalizzato alla privazione del diritto di proprietà la violazione del requisito di conformità alla legge; conclusione, peraltro, cui la Corte è giunta non senza difficoltà e ostacoli, considerato che proprio su questo punto si è registrata l'opposizione di ben quattro giudici. Non può trascurarsi, in effetti, come nella sentenza *Hentrich* la Corte abbia ricompreso nella valutazione relativa alla conformità alla legge – controllo da sempre esercitato in modo piuttosto blando sulla base della considerazione che la Corte non si pone come ultima istanza rispetto ai giudici nazionali e che, pertanto, dispone di una competenza limitata per verificare il rispetto del diritto interno³⁴ – profili relativi alla carenza di appropriati rimedi giurisdizionali che, con tutta probabilità, avrebbero dovuto rimanere confinati nella valutazione relativa alla violazione dell'art. 6 della CEDU. Di qui il disaccordo registratosi all'interno della compagine giudicante della Corte, come ben evidenziato nelle *dissenting opinion* dei giudici Ryssdal e Bakada da un lato e Pettiti e Valticos dall'altro lato.

Su un piano più generale si colloca, invece, il giudizio di proporzionalità, ispirato da quel principio di rispetto del c.d. «giusto equilibrio» tra le esigenze dell'interesse generale e la salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo che la Corte considera come un requisito implicito in ognuna delle diverse previsioni dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU³⁵. Le riserve della Corte relative alla normativa francese in esame si appuntano soprattutto sulla sua necessità³⁶. La Corte rileva infatti – sia

³² Così Corte europea dei diritti dell'uomo, 25 marzo 1999, *Iatridis c. Grecia*, par. 58.

³³ Si veda il par. 42 della sentenza in commento.

³⁴ In tal senso, si veda M. L. PADELLETTI, *Art. 1 Protezione della proprietà*, cit., p. 812-813.

³⁵ M. L. PADELLETTI, *Art. 1 Protezione della proprietà*, cit., 814-815.

³⁶ Non è questa la sede per analizzare *funditus* il principio di proporzionalità ed il relativo giudizio. Ci limitiamo a ricordare, tuttavia, come tale principio sia altresì presente tanto nell'ordinamento comunitario, quanto nell'ordinamento interno. Sulla struttura del principio di proporzionalità – mutuata dalle elaborazioni della giurisprudenza e della dottrina tedesca, che hanno articolato il sindacato di *Verhältnismäßigkeit* nei tre diversi momenti (il c.d. «*dreistufige Prüfung*») della verifica di idoneità (*Geeignetheitsprüfung*), del controllo di necessità (*Notwendigkeitsprüfung*) e, della ponderazione vera e propria degli interessi in gioco (*Abwägung* ovvero *Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*) – si vedano, per tutti, G. SCACCIA, *Gli strumenti*

pur in modo, per certi versi, sommerso – che la norma in parola non mira a contrastare le sole condotte di evasione fiscale, trovando applicazione anche nelle ipotesi in cui l'acquirente si sia comportato secondo buona fede, e, dall'altro lato, che l'Amministrazione finanziaria francese disponeva di mezzi di contrasto dell'evasione fiscale diversi e meno compressivi del diritto di proprietà rispetto a quello utilizzato nella specie, quali, ad esempio, l'esercizio del potere di accertamento e, se del caso, di irrogazione di sanzioni.

Si tratta, allora, di un *Notwendigkeitsprüfung* che attiene tanto al profilo soggettivo dell'eccessiva ampiezza dei soggetti potenzialmente esposti all'esercizio del diritto di prelazione rispetto al fine di contrasto dell'evasione fiscale, quanto al profilo oggettivo, secondo la tradizionale formula del «*Gebot des mildesten Mittel*» (c.d. «regola del mezzo più mite»). Non risulta allora agevole inquadrare in questo contesto l'ulteriore affermazione della Corte in base alla quale la «sig.ra Hentrich ha sopportato un pregiudizio eccessivo [al diritto di proprietà] che avrebbe potuto considerarsi legittimo qualora le fosse stata data la possibilità – negata, nella realtà dei fatti – di contestare il provvedimento adottato nei suoi confronti»³⁷. Se è vero, infatti, che i profili attinenti alla sindacabilità di un provvedimento in giudizio possono entrare nel complesso degli elementi rilevanti ai fini del giudizio di proporzionalità di una misura statale, sembra comunque difficile ammettere che l'esistenza di un tale sindacato possa costituire elemento di per sé sufficiente ad elidere l'accertata violazione del canone di proporzionalità in punto di selezione di un mezzo non coerente con il «*Gebot des mildesten Mittel*». In altri termini, di difficile coordinamento appare l'affermazione della Corte in base alla quale lo Stato francese poteva perseguire il fine del contrasto dell'evasione fiscale mediante mezzi diversi e meno compressivi dei diritti di proprietà – come detto, l'esercizio dei poteri di accertamento e di irrogazione di sanzioni, anche penali – con il successivo *dictum* in base al quale la messa a disposizione degli interessati di adeguati mezzi di sindacato giurisdizionale avrebbe di per sé consentito di «considerare legittima» la misura. Se così è, ci sembra che l'unica spiegazione di un tale *iter* argomentativo possa rintracciarsi in quella tendenza presente nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo a «bilanciare» il riconoscimento dell'illustrato «margine di apprezzamento statale» in punto di selezione degli obiettivi da perseguire con un più penetrante giudizio sulla conformità del relativo procedimento alle garanzie convenzionali, ivi comprese quelle di cui all'art. 6 della CEDU³⁸. In termini più chiari, non è raro che in presenza di questioni – quali quelle tributarie – in cui la Corte riconosce l'esistenza di un'ampia discrezionalità in capo alle autorità statali con riferimento alle selezioni degli scopi da perseguire, la stessa Corte proceda poi a

della ragionevolezza nel giudizio costituzionale, Milano, 2000, *passim*, G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento europeo*, Milano, 2006, II, 225-274, nonché, più di recente, S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità*, Torino, 2011.

³⁷ Si veda il par. 49 della sentenza in commento.

³⁸ Si veda, al riguardo, l'esame in punto di violazione dell'art. 6 della CEDU in Corte europea dei diritti dell'uomo, 21 maggio 2002, *Jokela c. Finlandia* e il richiamo all'art. 6, sia estremamente fugace, nella precedente Corte europea dei diritti dell'uomo, 23 febbraio 1995, *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH c. Paesi Bassi*. Si veda anche R. ERGEC, *Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights*, cit., 6-7.

vagliare l'eventuale arbitrarietà e, più in generale, la rispondenza al canone di proporzionalità della misura avendo riguardo anche alla conformità del relativo procedimento a quei principi del contraddittorio che, come detto, informano, in particolare, le norme di cui all'art. 6 della CEDU. In quest'ottica, allora, si può cogliere un interessante collegamento tra le prerogative di cui all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU e le garanzie processuali accordate dall'art. 6 della convenzione; garanzie, queste ultime, che tendono ad assumere rilievo anche nell'ambito della tutela del diritto di proprietà, sia pur nei limiti del relativo giudizio di proporzionalità.

Sotto altro profilo, poi, occorre rilevare che la sentenza *Hentrich* reca altresì l'espressa affermazione della violazione delle garanzie processuali di cui all'art. 6 della CEDU. Si tratta, va detto, di statuizioni motivate in modo piuttosto laconico, che, almeno per i profili attinenti alla mancata garanzia del contraddittorio, appaiono strettamente connesse al giudizio di proporzionalità di cui si è detto e che, quanto all'irragionevolezza della durata del giudizio, si limitano a tenere conto dei tempi trascorsi con riferimento a ciascun grado processuale, al di fuori, dunque, di una compiuta analisi dell'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie tributarie, che, a sua volta, ha costituito oggetto della successiva pronuncia *Ferrazzini* di cui abbiamo detto³⁹. In ogni caso, anche tenendo conto della giurisprudenza successiva al caso *Hentrich*, l'impressione che si ricava è che quantomeno in presenza di misure apertamente ablativo dei diritti proprietari – e non meramente compressive dei medesimi, come avviene nei casi di ordinario esercizio della potestà impositiva – la Corte di Strasburgo tenda ad ammettere l'applicabilità delle garanzie processuali di cui all'art. 6 della CEDU, anche laddove si tratti di misure che originano dalla legislazione tributaria⁴⁰.

Ciò posto, non sembra agevole individuare possibili ripercussioni della sentenza *Hentrich* nel nostro ordinamento. E' chiaro, d'altra parte, che per svolgere qualche riflessione occorre volgere lo sguardo ai provvedimenti che tipicamente vengono adottati nella fase attuativa dell'imposizione e, più precisamente, ai mezzi di tutela del credito erariale.

Sono ben note, ad esempio, le incertezze che fino a non molto tempo fa persistevano sulla giurisdizione competente a vagliare la legittimità dei provvedimenti di iscrizione di ipoteca e di fermo di beni mobili registrati. La questione è stata definitivamente risolta, quantomeno per i mezzi di tutela dei crediti aventi natura tributaria, dall'art. 35, comma 26-*quinquies*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 che ha modificato l'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 al fine di attribuire alla giurisdizione tributaria anche i ricorsi aventi ad oggetto tali provvedimenti. Ciò, peraltro, non ha esaurito tutte le problematiche in punto di tutela del contribuente dinanzi ai provvedimenti di fermo ovvero di

³⁹ Al riguardo, nel par. 52 della sentenza, la Corte si limita ad operare un fugace riferimento ad una sorta di principio di non contestazione e afferma che «*like those appearing before it, the Court considers that Article 6, para. 1 applies in the instant case*». Né, sul punto, risulta di aiuto la precedente decisione della Commissione europea dei diritti dell'uomo sulla ricevibilità del ricorso. Si veda Commissione europea dei diritti dell'uomo, 5 dicembre 1991, *requette* n. 13616/88.

⁴⁰ Si vedano le sentenze citate nella precedente nota n. 38, e, in particolare, la sentenza *Jokela c. Finlandia*, che è successiva alla pronuncia *Ferrazzini*.

iscrizione ipotecaria; provvedimenti che, in quanto tali, certamente attuano una compressione del diritto di proprietà del contribuente debitore⁴¹. Ebbene, la sentenza *Hentrich* – quale espressione di un orientamento più generale della Corte europea dei diritti umani – richiede un esame di proporzionalità della misura adottata rispetto al fine perseguito. Se così è, sembra allora che sulla scorta della giurisprudenza CEDU possa trovare ulteriore conforto quell'orientamento, dottrinario e giurisprudenziale, che richiede al giudice tributario adito di valutare la legittimità dei provvedimenti di fermo amministrativo e di iscrizione di ipoteca avendo riguardo non solo agli eventuali vizi fatti valere dal contribuente in punto di insussistenza dei presupposti per l'adozione delle misure in parola (si pensi, tipicamente, alla mancata notificazione della cartella di pagamento), ma anche alle censure relative al profilo della sproporzione tra l'ammontare del credito erariale ed il valore del bene sottoposto al vincolo⁴². Se è ben vero, infatti, che la necessità di un tale esame potrebbe ricavarsi anche dal principio generale di razionalità ed economia dell'azione amministrativa, non può sottacersi che l'impianto complessivo dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale ed il principio del c.d. «giusto equilibrio» che, come detto, la Corte di Strasburgo considera sotteso a tutte le previsioni di tale articolo, rafforza notevolmente la necessità che il giudice tributario adito proceda altresì ad una valutazione di proporzionalità della misura adottata, ivi compreso il profilo attinente al rapporto tra il valore del bene individuato a garanzia del credito erariale e l'ammontare del credito garantito.

Ecco, allora, che ricevono ulteriore sostegno quelle pronunce dei giudici tributari che, ad esempio, hanno disposto la cancellazione di ipoteche iscritte in relazione ad un credito già ampiamente ed integralmente assistito dalla garanzia del fermo di beni mobili registrati sulla scorta dell'applicazione analogica in ambito tributario delle previsioni processualciviltistiche in materia di riduzione della garanzia (e, specificamente, del bene sottoposto a sequestro conservativo)⁴³ o, ancora, che, sulla scorta di un principio di consequenzialità dei beni da assoggettare alla garanzia del credito erariale, hanno respinto la richiesta avanzata dall'Agenzia delle entrate di sottoposizione a sequestro conservativo dell'azienda del debitore nel caso in cui la stessa Agenzia non aveva iscritto ipoteca legale sui beni del debitore, né aveva proceduto al sequestro conservativo dei beni personali del debitore medesimo, dovendo considerarsi il sequestro conservativo dell'azienda alla stregua di *extrema ratio* rispetto alla garanzia del preteso credito erariale⁴⁴. Sotto altro profilo, e fermi restando tutti i dubbi in merito alla

⁴¹ Vale rilevare, peraltro, che né il fermo di beni mobili registrati né l'iscrizione di ipoteca concretizzano una vera e propria privazione del diritto di proprietà nel senso di cui all'art. 1, paragrafo, secondo periodo del primo Protocollo addizionale alla CEDU. In questo senso, non sembra inutile avvertire che il fondamento della tutela giudiziaria riferita alla legittimità di tali provvedimenti deve forse rintracciarsi nel disposto complessivo del citato art. 1, comprensivo del secondo paragrafo relativo, come detto, alle ipotesi di compressione (e non di privazione) del diritto di proprietà.

⁴² Si veda S. M. MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, p. 348-349.

⁴³ Si veda la sentenza della C.T.P. di Massa Carrara, sez. I, 30 luglio 2009, n. 250, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2010, 71-76, con nota di P. PICIOCCHI, *L'abuso delle garanzie a tutela del credito tributario*.

⁴⁴ Si veda la sentenza della C.T.P. di Milano, sez. I, 1° ottobre 2009, n. 521, in *Boll. Trib.*, 2010, 711-714, con nota di A. TAGLIONI, *Brevi note sulla richiesta di sequestro conservativo dell'azienda da parte dell'erario*.

qualificazione dell'ipoteca esattoriale quale atto di natura cautelare o espropriativa, la conclusione dapprima sostenuta dalla Corte di Cassazione⁴⁵ e poi recepita normativamente dall'art. 3, comma 2-ter del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40⁴⁶ in merito all'illegittimità dell'iscrizione di ipoteca qualora il credito erariale non superi ottomila euro, può forse ricevere un conforto proprio dalla *ratio* sottesa all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU, in cui, come detto, il perseguimento del giusto equilibrio tra interesse della collettività e salvaguardia del diritto individuale impone di conformarsi alla regola del «*mildestes Mitte*» e, dunque, di garantire i crediti erariali di ammontare inferiore a determinate soglie con mezzi diversi dall'iscrizione ipotecaria⁴⁷.

Sotto altro profilo, l'osservanza da un lato del principio di legalità in punto di necessaria previsione a favore del contribuente di rimedi giurisdizionali idonei a contestare la legittimità della misura compressiva del diritto di proprietà e, dall'altro lato, del principio di ragionevole durata del giudizio dovrebbe costituire uno sprone per il legislatore a delineare in modo chiaro le vie giudiziarie a disposizione del contribuente dinanzi a taluni atti esecutivi adottati dall'Amministrazione finanziaria per la tutela del proprio credito. Ci riferiamo, ad esempio, alla scarsa chiarezza normativa – o forse sarebbe meglio dire alla totale assenza di norme – che domina nell'ambito del pignoramento in via amministrativa previsto dall'art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973. Senza voler entrare nel merito dell'istituto, della cui legittimità si è occupata persino la Corte Costituzionale⁴⁸, la citata previsione nulla dispone in merito alla sottoponibilità a controllo giudiziale del pignoramento da parte del debitore esecutato o del terzo. Atteso che i medesimi non possono essere privati del diritto di difesa costituzionalmente garantito, la giurisprudenza è giunta a ritenere che dell'esame di legittimità del pignoramento in discorso debba essere investito il giudice ordinario, attesa l'esclusione dall'ambito della giurisdizione tributaria *ex* art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 delle «controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento»⁴⁹. Orbene, tenuto anche conto della declinazione processuale del principio del «giusto equilibrio» enunciata dalla Corte europea dei diritti umani nella sentenza *Hentrich*, i rimedi giurisdizionali a disposizione del contribuente avverso gli atti dell'esecuzione esattoriale dovrebbero essere previsti in un quadro normativo chiaro e tale da non ingenerare pericolosi dubbi in merito al giudice competente: non può trascurarsi, infatti, che dalla

⁴⁵ Si veda Cass., sez. un., 22 febbraio 2010, n. 4077, in *Corr. Trib.*, 2010, 1455-1461 con nota di P. PICIOCCHI, *Illegittima l'iscrizione dell'ipoteca se il debito non supera ottomila euro*.

⁴⁶ Per un commento si veda M. BASILAVECCHIA, *Moderati i poteri dell'agente della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1903-1906.

⁴⁷ A seguito della citata previsione del decreto-legge n. 40 del 2010, il legislatore è ulteriormente intervenuto per innalzare il limite al di sotto del quale l'agente della riscossione non può procedere ad iscrizione di ipoteca. Tale limite è stato portato a ventimila euro e – a seguito delle modifiche recate dall'art. 3, comma 5, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44) – esso trova applicazione per la generalità dei casi, non vigendo più la precedente limitazione alla sola iscrizione di ipoteca relativa alla casa adibita ad abitazione principale del debitore esecutato.

⁴⁸ Si veda l'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale del Tribunale di Genova, 11 dicembre 2007, n. 3567, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2008, 517-525, con nota di P. PICIOCCHI, *La nuova «esecuzione forzata esattoriale»*. La questione è stata dichiarata manifestamente inammissibile dalla Corte Costituzionale, con ordinanza 28 novembre 2008, n. 393.

⁴⁹ Si vedano, in proposito, le sentenze della C.T.P. Milano, sez. III, 7 giugno 2010, n. 255, in *Corr. Trib.*, 2009, 3921-3927, con nota di A. VOZZA, *La giurisdizione sulle controversie relative all'illegittimità del pignoramento*. Si veda anche la pronuncia della C.T.P. Novara, sez. I, 23 luglio 2010, n. 89.

scarsa chiarezza normativa ben potrebbe derivare un rilevante allungamento dei tempi necessari per ottenere tutela in grado di incidere negativamente sul diritto di proprietà del debitore garantito dalla stessa CEDU.

Estremamente attuale, poi, è il tema dei cc.dd. «accertamenti esecutivi» di cui all'art. 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78: è ben noto, al riguardo, che gli avvisi di accertamento notificati a partire dal 1° ottobre 2011 contengono anche l'intimazione al pagamento, entro il termine di proposizione del ricorso, delle somme risultanti dall'accertamento o, in caso di ricorso tempestivamente proposto, della metà delle somme stesse. Ebbene, è stato rilevato in proposito che, sotto il profilo temporale, ben difficilmente la tutela cautelare prevista in ambito tributario è in grado di evitare l'esborso delle somme portate dall'avviso di accertamento, anche nei casi di evidente fondamento degli argomenti addotti dal contribuente⁵⁰. Se così è, potrebbe legittimamente sorgere il dubbio che l'esecutività dell'accertamento in una con una tutela scarsamente efficace e, comunque, notevolmente differita nel tempo possa essere poco coerente con l'impianto di cui all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU, specie nell'ottica di quel «giusto equilibrio» tra tutela dei diritti proprietari e salvaguardia delle esigenze statali cui la Corte ha più volte fatto riferimento nella propria giurisprudenza.

Da ultimo, una menzione merita la recente sentenza della Corte Costituzionale n. 338 del 2011, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 16 del d.lgs. n. 504/1992 – trasposto nell'art. 37, comma 7, del D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327 – che nell'individuare nel valore del bene dichiarato ai fini ICI il limite dell'indennizzo spettante al proprietario in caso di espropriazione del bene non stabilisce alcun limite minimo alla riduzione dell'indennizzo medesimo. Atteso che in caso di omessa dichiarazione ai fini ICI del valore del bene (ovvero in caso di dichiarazione di un valore irrisorio) la riduzione dell'indennizzo può giungere sino a pregiudicare il diritto al serio ristoro del soggetto espropriato, i giudici della Consulta hanno pronunciato l'illegittimità costituzionale facendo leva non solo sulla previsione dell'art. 42 Cost., ma anche sull'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU e sui principi ad esso sottesi. L'art. 1 menzionato, evidenzia la Corte, «attribuisce un'ampia discrezionalità ai legislatori nazionali nel definire le proprie politiche fiscali e, tuttavia, non consente di ritenere legittime misure di prevenzione e dissuasione fiscale qualora non siano prevedibili (ovvero siano meramente eventuali) o pretendano dal soggetto dichiarante un eccessivo onere o, infine, comportino una eccessiva conseguenza sanzionatoria, come nel caso in cui possano giungere ad una sostanziale espropriazione senza indennizzo»⁵¹.

⁵⁰ Si veda M. MOBILI, *Accertamenti esecutivi «pesanti»*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 aprile 2011, 29 che riporta il contenuto dell'audizione alla Commissione Finanze della Camera dei Deputati del presidente del CNDCEC Claudio Siciliotti.

⁵¹ Così la sentenza della Corte Costituzionale n. 338 del 2011. Per un commento si veda E. DE MITA, *Il labile confine tra interessi propri e generali*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 maggio 2012, 15, nonché F. BRIGHENTI, *L'evasore dell'ICI non perde l'indennità di esproprio*, in *Boll. trib.*, 2012, 635-636.

5. *Le sentenze Buffalo e Cabinet Diot/Gras Savoye e le loro possibili ripercussioni a livello interno.*

Esclusivamente attinenti all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU sono la sentenza *Buffalo* e la sentenza sui ricorsi riuniti *Cabinet Diot e Gras Savoye*.

Quanto alla pronuncia *Buffalo*⁵², la società ricorrente aveva cessato la propria attività nel 1994 iscrivendosi nel registro delle società in liquidazione volontaria. La stessa società era stata titolare di crediti d'imposta verso lo Stato non contestati, maturati sin dall'anno 1985 e fino al 1991. Tali crediti trovavano origine in versamenti in acconto effettuati dalla società interessata che erano stati sistematicamente superiori all'ammontare dell'imposta effettivamente dovuta. Il rimborso dei crediti vantati dalla *Buffalo* era tuttavia avvenuto con grave ritardo ad opera dell'Amministrazione finanziaria italiana, con un intervallo di tempo dalla maturazione che variava tra i sette ed i tredici anni⁵³. La *Buffalo* faceva valere che, anche a causa dell'indisponibilità delle rilevanti somme di denaro vantate nei confronti del Fisco italiano, si era trovata costretta a reperire dei finanziamenti, attraverso la sottoscrizione sia di contratti di mutuo bancario che di contratti di cessione del credito con società di *factoring*, con conseguente assunzione dei relativi oneri per interessi; interessi, peraltro, con tassi mediamente più elevati rispetto a quelli applicati sui crediti tributari vantati. A ciò si aggiungeva, peraltro, che i ritardi nel rimborso dei crediti avevano originato, a loro volta, ritardi nelle operazioni di liquidazione della società stessa, che non potevano concludersi se non dopo la riscossione di tutti i crediti vantati dalla società verso l'Amministrazione finanziaria italiana. Di qui la violazione dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU invocata dalla società ricorrente.

Nell'esame della vicenda, assume anzitutto rilievo la decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo in merito alla ricevibilità del ricorso⁵⁴. La *Buffalo*, infatti, si era limitata a proporre istanze di rimborso per i crediti vantati e non aveva proceduto con la via contenziosa, di impugnazione del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria in relazione a tali istanze. Di qui l'argomento sollevato dallo Stato italiano di inammissibilità del ricorso proposto a motivo del mancato esaurimento dei ricorsi interni *ex art. 35* della CEDU. Nel rigettare l'eccezione di fonte statale, la Corte ha precisato che, se è ben vero che l'art. 35 impone di esaurire previamente i ricorsi interni rispetto alla proposizione del ricorso alla Corte di Strasburgo, un ricorrente non è comunque tenuto ad esperire quei ricorsi che, pur essendo teoricamente idonei a costituire una via di ricorso, sono di fatto sprovvisti di chance di

⁵² Per un esame della pronuncia *Buffalo* si vedano C. GIOE', *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2007, 178-189 e G. ROMANO – E. LIZZA, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il diritto tributario: risarcimento per il ritardo nel rimborso di crediti d'imposta*, in *I diritti dell'uomo*, 2005, 9-21.

⁵³ In pratica, l'Amministrazione finanziaria aveva iniziato rimborsare i crediti a partire dal 1996; comportamento, questo, che aveva altresì indotto la società ricorrente ad optare per il parziale rimborso del credito mediante titoli di Stato, sulla scorta della facoltà prevista dal decreto ministeriale del 23 maggio 1994, n. 307. Infine, nel 1994 la *Buffalo* aveva chiesto a rimborso un credito maturato nel 1992 e che al momento dell'introduzione del giudizio presso la Corte di Strasburgo non era ancora stato soddisfatto.

⁵⁴ Corte europea dei diritti dell'uomo, decisione sulla ricevibilità, 26 ottobre 2000, *Buffalo c. Italia*.

successo. A ciò si aggiunga, ad avviso della Corte, che incombe sullo Stato interessato e che solleva l'eccezione l'onere di dimostrare l'esistenza di un ricorso accessibile ed efficace; onere questo non assolto dallo Stato italiano nel caso di specie. Tantopiù, evidenziano i giudici di Strasburgo, che in base all'art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992 le sentenze che accertano la legittimità del diritto al rimborso fatto valere dal contribuente e che, conseguentemente, condannano l'Amministrazione finanziaria al versamento delle relative somme divengono esecutive solo a seguito del loro passaggio in giudicato, solo, cioè, dopo che – a motivo della normale celebrazione di tutti i tre gradi di giudizio – è trascorso un rilevante lasso di tempo. Con la conseguenza, sostiene la Corte, che la società ricorrente non disponeva, nell'ambito della giurisdizione domestica, di un rimedio efficace da percorrere prima dell'introduzione del procedimento dinanzi all'organo di tutela della Convenzione.

Di qui una prima interessante considerazione: ad avviso della Corte europea dei diritti umani, l'efficacia di un rimedio interno risulta indissolubilmente legata alla celerità della sua esecuzione; diversamente, la sua esistenza diviene meramente apparente, quantomeno ai fini della regola sul previo esaurimento dei ricorsi interni *ex art. 35 della CEDU*.

Quanto al merito del ricorso, i giudici hanno preliminarmente evidenziato che nel caso di crediti d'imposta esposti in dichiarazione l'Amministrazione finanziaria italiana è tenuta a procedere al rimborso d'ufficio delle relative somme *ex art. 41 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602* e che il diritto di credito – diritto che, come tale, è provvisto di carattere patrimoniale – vantato dalla *Buffalo* integra la nozione di «bene» di cui all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU accolta dal consolidato orientamento della giurisprudenza della stessa Corte europea⁵⁵.

Acclarata dunque l'applicabilità nella specie dell'art. 1 in discorso, i giudici della Corte hanno affermato che il ritardo nei rimborsi occorso nel caso della *Buffalo* costituiva senz'altro un'ingerenza nel

⁵⁵ Non è agevole individuare, sulla base della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani, criteri precisi in base ai quali definire la nozione di bene accolta nell'ambito dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU. Posto che essa sicuramente trascende la nozione di proprietà e, in generale, di diritto reale, sembra che un rilievo determinante debba annettersi all'esistenza di un diritto o interesse avente un valore patrimoniale. Di qui, coerentemente, la ricomprensione tra i beni di cui all'art. 1 in discorso anche dei diritti di credito: in proposito, la Corte ha ricordato che una futura entrata costituisce un «bene» se è stata legalmente guadagnata, laddove sia oggetto di un titolo esecutivo ovvero di una pronuncia giudiziale, ovvero se risulta dovuta in base ad una disposizione legislativa (cfr. Corte europea dei diritti dell'uomo, 20 novembre 1995, *Pressos Compania Naviera S.A. c. Belgio* e Corte europea dei diritti dell'uomo, 11 gennaio 2000, *Almeida Garrett, Mascarenhas Falcão e altri c. Portogallo*). Nella sentenza del 9 dicembre 1994, *Stran Greek Refineries e Stratis Andreadis c. Grecia*, la Corte ha evidenziato come il diritto di credito riconosciuto ai ricorrenti nei confronti dello Stato da un collegio arbitrale dovesse considerarsi un «bene» ai sensi della richiamata previsione convenzionale, e che le successive disposizioni legislative greche, che avevano di fatto reso inoperante il lodo arbitrale, costituissero un'eccessiva ingerenza dello Stato nel diritto al rispetto dei beni dei ricorrenti medesimi, in tal modo violando i principi convenzionali. Come si avrà modo di dire nel prosieguo, poi, nelle due recenti pronunce *Dangeville e Cabinet Diot/Gras Savoie* la Corte ha riconosciuto che l'indebito pagamento delle imposte, in quanto versate in ottemperanza di una normativa nazionale che si pone in contrasto con l'impianto normativo comunitario, fonda un diritto di credito del contribuente nei confronti dello Stato che rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU. Sulla nozione di bene ai fini dell'art. 1 in discorso, si vedano G. ROMANO – E. LIZZA, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il diritto tributario: risarcimento per il ritardo nel rimborso di crediti d'imposta*, cit. e M. L. PADELLETTI, *Art. 1 Protezione della proprietà*, cit., 802 e ss.

diritto al rispetto dei beni della ricorrente, la cui legittimità doveva valutarsi sulla scorta dell'osservanza di quel principio di «giusto equilibrio» di cui abbiamo già detto a proposito della pronuncia *Hentrich*. Al riguardo, la Corte ha rilevato che il lasso di tempo intercorso per l'erogazione dei rimborsi – variabile, ricordiamo, tra i sette ed i tredici anni – era imputabile esclusivamente alla responsabilità dello Stato, precisando che tale ritardo non poteva trovare legittima giustificazione nei limiti delle disponibilità del bilancio statale e che gli interessi corrisposti non potevano compensare gli effetti finanziari del ritardo stesso, tenuto anche conto delle conseguenze che erano derivate dall'indisponibilità prolungata delle somme indebitamente anticipate e dall'incertezza in merito ai tempi del rimborso.

Passando alla sentenza relativa ai ricorsi riuniti *Cabinet Diot* e *Gras Savoye*, nella specie si discuteva del mancato rimborso alle società assicurative ricorrenti delle somme da queste versate nel primo semestre del 1978 a titolo di IVA sulle operazioni afferenti l'esercizio delle attività assicurativa e riassicurativa. Più precisamente, le ricorrenti, facendo leva sulle norme della direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (c.d. Sesta Direttiva IVA) che prevedono l'applicazione del regime di esenzione IVA per le operazioni di assicurazione e riassicurazione, avevano richiesto il rimborso delle somme pagate nel menzionato arco di tempo in ottemperanza alla previsione interna francese; previsione, quest'ultima, evidentemente non conforme al dettato comunitario. Tali richieste – limitate al primo semestre del 1978 a motivo della proroga al 1° gennaio 1979 concessa allo Stato francese per il recepimento del regime di esenzione in discorso ad opera della direttiva n. 78/583/CEE del 26 giugno 1978 (c.d. Nona Direttiva IVA) – erano state rigettate sia dal Tribunale Amministrativo di Parigi sia dal Consiglio di Stato, argomentando sulla scorta dell'impossibilità di invocare da parte dei privati le norme della direttiva comunitaria quale valido parametro per contestare la legittimità di una norma interna e, dunque, per fondare la pretesa alle somme da rimborsare. Tuttavia, con sentenza del 1° luglio 1992 la Corte Amministrativa di Appello di Parigi si era pronunciata su un caso del tutto simile a quello delle società che avevano presentato ricorso alla Corte di Strasburgo, giungendo a ritenere l'incompatibilità della norma interna francese con le previsioni della Sesta Direttiva IVA. Alla luce di ciò, le società *Cabinet Diot* e *Gras Savoye* avevano poi presentato un ulteriore ricorso volto ad ottenere il rimborso dell'IVA pagata; ricorso che il Tribunale Amministrativo di Parigi, con sentenza del 15 marzo 1995, aveva rigettato affermando che il rimborso dell'IVA versata dalle società assicurative non poteva essere richiesto per periodi d'imposta anteriori al quarto anno precedente rispetto alla data di pubblicazione della sentenza di incompatibilità della norma interna rispetto alla previsione comunitaria. Con la conseguenza che le istanze della *Cabinet Diot* e della *Gras Savoye* erano rimaste frustrate, trattandosi di richiesta di rimborso di IVA relativa, come detto, al primo semestre del 1978.

La Corte europea dei diritti dell'uomo, dopo aver ricordato che il diritto di credito fatto valere dalle società ricorrenti rispondeva al carattere della patrimonialità e, dunque, doveva considerarsi un «bene» nel senso dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU, accoglieva le istanze delle società

ricorrenti, limitandosi a rilevare che la violazione del medesimo art. 1 discendeva dalla mancata rispondenza della compressione dei diritti delle società ricorrenti ad un interesse generale e dalla violazione del c.d. «giusto equilibrio» tra l'interesse generale della comunità e la salvaguardia del diritto di proprietà derivante dall'assenza di procedure interne a disposizione delle società ricorrenti per l'effettivo rimborso delle somme indebitamente versate a titolo di IVA.

La scarna motivazione della sentenza in questione trova origine, a ben vedere, nel rinvio più volte operato dalla stessa Corte alla precedente sentenza *Dangeville*⁵⁶, pronunciata poco più di un anno prima dai giudici di Strasburgo su una fattispecie del tutto simile a quella sottesa ai ricorsi della *Cabinet Diot* e *Gras Savoye*, in cui la società ricorrente *Dangeville* si era vista rifiutare il rimborso delle somme pagate a titolo di IVA nel primo semestre del 1978 dapprima sulla base delle stesse ragioni in punto di carenza di efficacia diretta delle direttive comunitarie opposte alla *Cabinet Diot* e *Gras Savoye* e, successivamente, sulla scorta del principio in base al quale un soggetto non può rimettere in causa mediante un'azione di risarcimento danni la legittimità di un atto che sia stata definitivamente accertata in esito ad altro giudizio, avente carattere speciale quale quello tributario. Nella sentenza *Dangeville*, la Corte europea dei diritti dell'uomo aveva avuto modo di affermare che l'applicazione del principio interno sulla c.d. «classificazione dei rimedi giurisdizionali» non poteva pregiudicare l'effettività del diritto della società ricorrente, che vantava un pieno diritto al rimborso delle somme versate in ottemperanza ad una normativa tributaria interna non conforme al dettato comunitario. Con la conseguenza, evidenziava la Corte, che l'applicazione di un principio processuale di diritto interno aveva finito con il compromettere l'effettività del diritto al rimborso delle somme indebitamente versate vantato dalla società ricorrente; società nei cui confronti si era giunti a negare l'azionabilità in via giurisdizionale del diritto stesso. Con evidente violazione dei principi sanciti dall'art. 1 del Primo Protocollo addizionale alla CEDU, attesa la carenza di proporzionalità tra la compressione dei diritti proprietari della società ricorrente, da identificarsi nel diritto al rimborso di imposte versate in ottemperanza ad una norma interna contrastante con la sovraordinata normativa comunitaria, e le esigenze di interesse generale, ravvisate dalla Corte nell'applicazione del principio interno di specialità dei rimedi processuali⁵⁷.

Volendo anche in tal caso ipotizzare ripercussioni delle sentenze in parola nell'ambito interno, occorre volgere l'attenzione alle tematiche connesse al rimborso dei crediti da parte dell'Amministrazione finanziaria, avendo riguardo e alla tempistica dell'erogazione delle somme e, dall'altro lato, alla possibilità per i soggetti interessati di ottenere effettivamente il rimborso di somme vantate a credito nei confronti delle autorità fiscali. Sulla scorta dell'illustrata precisazione della Corte europea dei diritti dell'uomo in merito all'art. 35 della CEDU, si potrebbe essere tentati dal ritenere che le procedure previste nel sistema tributario italiano per il recupero dei crediti vantati verso il Fisco non

⁵⁶ Corte europea dei diritti dell'uomo, 16 aprile 2002, *SA Dangeville c. Francia*.

⁵⁷ Si veda la sentenza *Dangeville*, par. 56.

si qualificano quale procedura interna idonea a garantire l'effettiva tutela del diritto di credito vantato dai contribuenti nel senso espresso dalla sentenza *Dangeville* e ripreso dalla Corte nella successiva sentenza *Cabinet Diot e Gras Savoie*. Con la conseguenza che, in tal caso, la previsione non conforme al dettato convenzionale dovrebbe individuarsi nello stesso art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992 che, nel subordinare al passaggio in giudicato l'efficacia esecutiva delle sentenze di condanna al rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria, renderebbe sostanzialmente privo di effettività lo strumento processuale messo a disposizione dei contribuenti. Si tratta, tuttavia, di tesi che, francamente, sembra solo suggestiva: altro è il giudizio in merito alle chance di successo dei ricorsi interni ai fini della regola di previo esaurimento dei ricorsi interni *ex art. 35 della CEDU*, altro è, invece, il giudizio in punto di «giusto equilibrio» tra interesse collettivo e diritti individuali che viene salvaguardato in presenza di «*domestic procedures affording a sufficient remedy to ensure the protection of the applicant company's right to the peaceful enjoyment of its possessions*»; procedure che, in ipotesi, dovrebbero essere totalmente assenti e che, invece, possono individuarsi anzitutto nelle istanze di rimborso di carattere amministrativo proponibili, entro i termini normativamente fissati, all'Amministrazione finanziaria – e nella relativa prosecuzione contenziosa, ancorché la Corte abbia ritenuto quest'ultima scarsamente efficace sotto il profilo della rapidità temporale – e, in secondo luogo (ma, a ben vedere, soprattutto) nella facoltà riconosciuta ai contribuenti dall'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 di procedere al pagamento dei debiti tributari e previdenziali anche mediante compensazione delle somme a debito con i crediti tributari o previdenziali vantati⁵⁸.

A prescindere da ciò – e tenuto altresì conto che le ripercussioni delle censure della Corte europea nel caso *Buffalo* sono rimesse, in gran parte, ad analisi meramente fattuali di ciascun caso in merito al lasso temporale necessario per il materiale ottenimento delle somme vantate a credito – un'ipotesi in cui i principi enunciati nelle pronunce in commento potrebbero esercitare una qualche influenza, almeno nel senso del conforto dell'indirizzo giurisprudenziale in via di formazione, attiene al rimborso degli oneri fideiussori. E' ben noto che in base al disposto dell'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 è possibile ottenere i rimborsi dell'IVA a credito solo a seguito della prestazione di apposita garanzia fideiussoria; garanzia che, al precipuo fine di evitare il versamento delle relative somme, può essere prestata anche nel caso in cui, successivamente al rimborso o alla compensazione del credito IVA, il contribuente riceva dall'Amministrazione finanziaria un avviso di rettifica o accertamento relativo, evidentemente, al medesimo periodo d'imposta in cui è originato il credito IVA rimborsato o utilizzato in compensazione (cfr. art. 38-*bis*, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972). Non è raro che, successivamente all'annullamento definitivo dell'avviso di rettifica o accertamento notificato dall'Amministrazione finanziaria, la stessa Amministrazione, dinanzi alla richiesta avanzata dal

⁵⁸ Sull'istituto della compensazione in ambito tributario si veda, per tutti, G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010.

contribuente in base all'art. 8, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. «Statuto dei diritti del contribuente») di rimborsare gli oneri sostenuti dal contribuente per la prestazione della garanzia fideiussoria, opponga il proprio rifiuto a motivo della mancata attuazione della delega prevista dal successivo comma 6 del citato art. 8.

Ebbene, dinanzi a tali eccezioni – invero speciose – da parte degli uffici, la giurisprudenza di merito sta mostrando un apprezzabile indirizzo rivolto a considerare immediatamente esecutivo il disposto dell'art. 8, comma 4 dello Statuto, specificando che il regolamento di cui al successivo comma 6 dovrebbe occuparsi, tutt'al più, di questioni marginali, quali le modalità pratiche di effettuazione del rimborso⁵⁹. Non v'è dubbio che tale orientamento risulti confortato dai principi affermati dalla Corte di Strasburgo nelle sentenze *Buffalo* e, soprattutto, *Cabinet Diot/Gras Savoye*: posto che, nella specie, il citato art. 8, comma 4 apre esclusivamente la via del rimborso del credito vantato, deve ritenersi conforme ai principi della CEDU l'orientamento giurisprudenziale che, nel ritenere immediatamente precettivo il disposto dell'art. 8, comma 4, consente al contribuente di esperire positivamente la via contenziosa per l'ottenimento del rimborso stesso. Qualora, infatti, la giurisprudenza avesse accolto – o in futuro, dovesse accogliere – l'eccezione sollevata dall'Amministrazione finanziaria, il contribuente si sarebbe trovato – o, sempre in futuro, si troverebbe – dinanzi ad una vera e propria impossibilità di ottenere le somme vantate a credito, con conseguente lesione del relativo diritto di credito tutelato dall'art. 1 del primo Protocollo addizionale della CEDU.

Sotto un profilo più generale, poi, ci sembra che i principi che possono enuclearsi dalle sentenze *Buffalo* e *Cabinet Diot/Gras Savoye* possano giovare anche ai fini della tutela del contribuente che sia destinatario di quei provvedimenti «atipici» di limitazione del diritto al rimborso vantato che, di volta in volta, la prassi degli uffici dell'Amministrazione finanziaria tende ad escogitare. Ci si riferisce, ad esempio, a quei provvedimenti talvolta adottati dagli uffici tributari con i quali si procede non già a negare la spettanza del rimborso richiesto dal contribuente, quanto a dilazionare *sine die* l'erogazione del rimborso stesso o, addirittura, l'avvio dell'istruttoria necessaria per il definitivo accertamento della spettanza del rimborso. Dinanzi all'impugnazione di tali atti – certamente infrequenti, ma non così rari come potrebbe pensarsi – il contribuente si vede talvolta dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto a motivo della non qualificabilità dell'atto stesso come «rifiuto, espresso o tacito, della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie, ed interessi od altri accessori non dovuti» nel senso dell'art.

⁵⁹ Si vedano, in proposito, Trib. Trieste, sez. civile, 28 dicembre 2007, n. 1443, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2008, 447, con nota di L. ZANARDO, *La giurisprudenza sopperisce alla mancata emanazione del regolamento attuativo dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, e, più recentemente, la pronuncia della C.T.P. Treviso, sez. IX, 30 luglio 2008, n. 35, in *Rass. Trib.*, 2009, 513 e ss. con nota di G. MOSCHETTI, *Rimborso d'ufficio dei costi della fideiussione e perdurante assenza di disciplina attuativa: il principio "immanente" del divieto di "abuso" non riguarda solo il contribuente*. Si veda anche Cass., sez. trib., 17 giugno 2009, n. 14024, in *Rass. Trib.*, 2009, 1456 e ss. con nota di E. POTITO, *La Cassazione si pronuncia sul rimborso degli oneri fideiussori*, che si occupa, invero, del diverso tema della rimborsabilità degli oneri per la prestazione di garanzie fideiussorie relative a rapporti giuridici formati in periodi d'imposta anteriori all'entrata in vigore dell'art. 8, comma 4, della legge n. 212 del 2000.

19, primo comma, lett. g) del d.lgs. n. 546 del 1992⁶⁰. Ebbene, è chiaro che in tal caso si assiste alla violazione del diritto di difesa del contribuente, che, pur vantando un diritto di credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, si vede sostanzialmente sprovvisto di strumenti processuali idonei ad apprestare la dovuta reazione avverso provvedimenti che, sotto le mentite spoglie di una dilazione *sine die*, contengano, in sostanza, un vero e proprio diniego del diritto al rimborso fatto valere dal contribuente. In tali casi, non v'è dubbio che i principi ricavabili dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani in esame possano soccorrere, atteso che si assiste ad un'indubbia violazione di quel «giusto equilibrio» tra l'interesse pubblico e la salvaguardia del diritto di credito vantato dal privato sotteso all'intero impianto dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU.

⁶⁰ Si veda, al riguardo, la pronuncia della C.T.P. Roma, sez. XXXII, 28 gennaio 2000, in *Giur. merito*, 1451, con nota di S. BELTRANI – C. BELTRANI, *Impugnabilità dei provvedimenti dilatori sine die degli uffici tributari in materia di rimborsi del tributo e correlativi interessi: valenza nel settore fiscale dei principi di buona fede e di tutela dell'affidamento della pubblica amministrazione*.