

## CLASSIFICAZIONE

TRIBUTI – RICORSO INTRODUTTIVO – TERMINI – IUS SUPERVENIENS –  
APPLICAZIONE ART. 6 CEDU

## RIFERIMENTI NORMATIVI

art. 6 CEDU – ART. 16 DPR 636 DEL 1972

PRONUNCIA SEGNALATA – Cass. civ, sez. V, n. 24698 del 2019, pres.  
Napolitano, rel. Guida

### **Abstract**

Lo *ius superveniens*, che estende i termini per proporre un ricorso giurisdizionale, è di immediata applicazione nei processi in corso, anche alla luce dell'interpretazione dell'art. 6 Convenzione fornita dalla Corte EDU, secondo cui, nell'interpretazione della legge processuale, occorre evitare gli eccessi di formalismo in punto di ammissibilità o ricevibilità dei ricorsi, consentendo, per quanto possibile, la concreta esplicazione del diritto di accesso alla giustizia.

### **1. Il caso**

L'analisi della questione di diritto alla base del presente documento richiede una breve descrizione dei fatti storici, che affondano le proprie radici in anni piuttosto remoti.

In data 1.4.1980, il Fondo Pensione Agenti Professionisti di Assicurazione chiedeva il rimborso di quanto versato a titolo di acconto e saldo irpeg per l'anno 1978, ritenendo che, in base all'art. 41 dell'allora vigente dPR 29 settembre 1973, n. 597, gli interessi maturati sui contributi degli iscritti non dovessero, in realtà, concorrere alla base imponibile.

A fronte del silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso, l'ente lo impugnava davanti alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Roma, che accoglieva il ricorso. La decisione era, poi, confermata dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR), che respingeva l'appello dell'ufficio.

L'ufficio ricorreva all'allora esistente Commissione Tributaria Centrale (CTC): dalla sentenza in commento si evince che oggetto di discussione era la tardività del ricorso in primo grado, ai sensi dell'art. 16 dpr 636 del 1972, nel testo vigente *ratione temporis*, secondo cui il ricorso andava proposto "salve diverse disposizioni delle singole leggi d'imposta, entro sessanta giorni dal rifiuto o dalla scadenza dei novanta giorni" (in quest'ultimo caso, qualora vi fosse stato silenzio rifiuto). In sostanza, centocinquanta giorni dall'istanza di rimborso.

Sulla base di questa disposizione, essendo stato il ricorso originario del contribuente proposto in data 19.9.1981, la CTC accoglieva il gravame dell'ufficio e lo dichiarava tardivo, in quanto il termine, calcolando anche il periodo di sospensione feriale, sarebbe scaduto il 15.10.1980.

Il contribuente ricorreva, allora, in Cassazione. Con uno dei motivi di ricorso denunciava la mancata applicazione dello *ius superveniens* nel corso del giudizio. In particolare, l'art. 7 del d.P.R. 739 del 1981 aveva modificato l'art. 16 d.P.R. 636 del 1972 prevedendo, nella parte rilevante ai fini di causa:

*Il termine per proporre il ricorso è di sessanta giorni e decorre dalla notificazione dell'atto soggetto ad impugnazione. La notificazione della cartella esattoriale vale notificazione del ruolo.*

*In caso di versamento diretto o qualora manchino o non siano stati notificati gli atti indicati nel primo comma, il contribuente che ritiene di aver diritto a rimborsi ne fa istanza all'ufficio tributario competente nei termini previsti dalle singole leggi d'imposta o, in mancanza di disposizioni specifiche, entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui sia sorto il diritto alla restituzione.*

*Trascorsi almeno novanta giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso, senza che sia stato notificato il provvedimento dell'ufficio tributario sulla stessa, **il ricorso può' essere proposto fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto.***

## 2. L'analisi

La Corte ha ritenuto fondato il motivo di ricorso, con considerazioni che hanno coinvolto anche principi della CEDU.

Punto centrale ai fini della decisione è l'applicazione o meno dello *ius superveniens* sopra ricordato, cioè l'introduzione in corso di causa dell'art. 7 d.P.R. 739 del 1981 che, modificando l'art. 16 d.P.R. 636 del 1972, ha previsto che, nei casi di silenzio rifiuto formatosi dopo novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso, il ricorso giurisdizionale può essere proposto fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto.

Come ricorda la sentenza, la nuova normativa, entrata in vigore l'1.1.1982, e quindi mentre il presente contenzioso era in corso, ha sostituito un termine breve di decadenza con il termine di prescrizione, notevolmente più lungo.

La sentenza ha ritenuto lo *ius superveniens* direttamente applicabile al giudizio in corso, essenzialmente sulla base del principio del "giusto processo" in senso lato, di cui all'art. 6 della Convenzione EDU come interpretato dalla Corte di Strasburgo, nella sua declinazione che si può definire di "accesso alla giustizia", nel senso che

*gli organi giudiziari degli Stati membri, nell'interpretazione della legge processuale: "devono evitare gli eccessi di formalismo, segnatamente in punto di ammissibilità o ricevibilità dei ricorsi, consentendo per quanto possibile, la concreta esplicazione di quel diritto di accesso*

ad un tribunale previsto e garantito dall'art. 6 della CEDU del 1950" (Corte EDU, II sezione, 28.6.2005, Zednik c. Repubblica Ceca, in causa 74328/01; Corte EDU, I sez., 21.2.2008, Koskina c. Grecia, in causa 2602/06; e Corte EDU, I sez., 24.4.2008. Kemp c. Granducato di Lussemburgo, in causa 17140/05).

Su questa base, ha cassato la sentenza impugnata che aveva dichiarato tardivo il ricorso, con rinvio del procedimento al giudice di secondo grado per l'esame del merito della causa.

### **3. La giurisprudenza CEDU richiamata**

Come detto, la Corte di Cassazione ha risolto la controversia essenzialmente sulla base di principi della Convenzione come interpretati dalla Corte EDU, non esistendo nel diritto interno una norma transitoria che regolasse l'applicabilità dello *ius superveniens* sopra citato.

Il principio al quale la Corte di Cassazione si è rifatta è quello del "giusto processo" (art. 6 CEDU) nella sua accezione di "accesso alla giustizia", secondo cui la possibilità di ricorso giurisdizionale, affinché un tribunale esamini il caso che un soggetto vuole portare alla sua attenzione, deve essere la più effettiva possibile, senza eccessive restrizioni, soprattutto di carattere meramente formale, pur lasciando la Corte ampio margine di apprezzamento agli Stati su come regolare tale diritto.

In questo senso, la decisione della Corte EDU Kemp c. Lussemburgo riguarda i criteri eccessivamente formalistici per la proposizione di un ricorso davanti alla Corte Suprema, in cui la Corte ricorda che *la réglementation relative aux formalités pour former un recours vise à assurer la bonne administration de la justice et le respect, en particulier, du principe de la sécurité juridique* e, quindi, che la regolamentazione delle formalità e modalità per proporre un ricorso deve tendere ad assicurare la buona amministrazione della giustizia.

Nel caso Zdenik c. Repubblica Ceca, la Corte, nella sentenza del 2005, esplicita il suo pensiero nel senso che

*si le droit d'exercer un recours est bien entendu soumis à des conditions légales, les tribunaux doivent, en appliquant des règles de procédure, éviter à la fois un excès de formalisme qui porterait atteinte à l'équité de la procédure, et une souplesse excessive qui aboutirait à supprimer les conditions de procédure établies par les lois*, e, quindi, nel senso che se l'esercizio del diritto di adire un'autorità giudiziaria è sottoposto a condizioni di legge, i tribunali, nell'applicarlo, devono evitare eccessi di formalismo che comprometterebbero il diritto ad un "giusto" processo, vanificando il diritto stesso.

Nel caso Koskina e altri c. Grecia, deciso dalla Corte nel 2008, i ricorrenti si dolevano del fatto che la Corte di Cassazione greca avesse dichiarato inammissibile uno dei motivi di ricorso nella controversia che li riguardava, perché le circostanze di fatto non erano state esposte in maniera chiara. La Corte EDU, pur con tutte le premesse sul suo ruolo nel valutare tale tipo di ricorsi e sul fatto che il diritto di accesso alla giustizia non è incompatibile con regole nazionali

che lo delimitino, ha ritenuto nella specie che vi sia stata violazione dell'art. 6 Convenzione, per un approccio eccessivamente formalistico dei giudici nazionali.

La sentenza in questione è, ovviamente, una applicazione specifica del principio di accesso alla giustizia, legata ad uno specifico caso concreto.

Il tema del diritto di accesso alla giustizia - che fa parte, a sua volta, del più ampio principio del diritto ad un "giusto processo" - è, ovviamente, molto esteso, tanto da essere stato oggetto di una specifica analisi anche da parte dell'Agenzia dei Diritti Fondamentali (FRA), agenzia dell'Unione Europea, che ad esso ha dedicato una specifica pubblicazione, in collaborazione con il Consiglio d'Europa e la stessa cancelleria della Corte EDU (Manuale di diritto europeo in materia di accesso alla giustizia, 2016, soggetto ad aggiornamenti periodici).

Esso si articola non solo nell'art. 6 Convenzione, ma anche nell'art. 13 della medesima (Diritto ad un ricorso effettivo) e, nell'ambito del diritto UE, si può considerare ricompreso nell'art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione.

Come riportato nello stesso manuale, *l'articolo 6 della CEDU ha un ambito di applicazione limitato e si applica solo alle controversie concernenti accuse penali, diritti civili e doveri riconosciuti nell'ordinamento interno. L'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE non è altrettanto limitato e si applica a tutti i diritti e le libertà riconosciuti dal diritto dell'UE, che comprendono alcuni ulteriori diritti economici, sociali e culturali. Sussiste, tuttavia, una differenza importante in termini di applicabilità. L'articolo 6 della CEDU si applica a tutte le situazioni che rientrano nella definizione di «accuse penali o diritti e doveri civili». L'articolo 47 della Carta è applicabile solo allorché gli Stati membri attuano il diritto dell'UE.*

#### **4. L'art 6 CEDU nella giurisprudenza tributaria recente della Corte di Cassazione**

Per quanto il rapporto tra diritto tributario e CEDU sia sempre stato controverso, fin dai tempi della sentenza Ferrazzini c. Italia, occorre, però, rilevare come progressivamente si è avuto un notevole avvicinamento tra i due sistemi.

Va ricordato al riguardo, in particolare, che la Corte di Cassazione oggi applica piuttosto regolarmente i principi della Convenzione nei processi tributari.

Ne sono esempi, con specifico riferimento all'art. 6, tre recentissime sentenze, oltre a quella in commento.

Nel caso trattato da Sez. V, n. 1787 del 2019 si discuteva dell'errata indicazione, per mero errore materiale, dell'atto impugnato, i cui dati corretti peraltro emergevano dagli atti, e la Corte, anche sulla base dell'applicazione dell'art. 6 CEDU, ha dichiarato inammissibile un motivo che tendeva a far valere la nullità della sentenza, ritenendo che una lettura esclusivamente formalistica della situazione non fosse in linea con il principio del "giusto processo".

Nel caso trattato da Sez. V, n. 23683 del 2019, invece, pur essendosi affermato che *occorre, pertanto, che il processo tributario sia coerente con la giurisprudenza della Corte*

*europa dei diritti dell'uomo -avendo il legislatore costituzionale e ordinario esteso le regole in tema di giusto processo di matrice convenzionale a qualunque controversia giudiziaria, è stato, però, ritenuto che l'adempimento formale di cui si discuteva (l'omesso deposito da parte del contribuente appellante, presso l'Ufficio di Segreteria della CTP che aveva pronunciato la sentenza impugnata, di copia dell'impugnazione notificata, che aveva determinato la pronuncia di inammissibilità dell'appello ai sensi dell'art. 53 comma 2, secondo periodo, d. lvo n. 546/1992 nel testo modificato dall'art. 3-bis D.L. n. 203/2005, conv. in legge n. n. 248/2005, contro la quale lo stesso contribuente ricorreva in cassazione) fosse del tutto compatibile con i principi della Convenzione.*

Anche sez V, n. 12134 del 2019 ha ritenuto, in senso sfavorevole al contribuente, che il ricorso privo di sottoscrizione non sia ammissibile, e ciò pur vagliando tale situazione alla luce dell'art. 6 CEDU, in quanto *l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza.*

In altri termini, l'art. 6 CEDU non è la chiave per superare il sistema nazionale di regole e limitazioni dell'accesso alla giustizia, ma è interessante notare, ai fini di questa analisi, come anche nelle decisioni sfavorevoli al contribuente, i principi CEDU facciano, comunque, parte della valutazione giuridica sulla situazione oggetto del caso concreto tributario.