

## **Verso lo Statuto dei diritti del contribuente europeo ? Dalla giurisprudenza francese uno spunto per la diretta applicazione delle norme Cedu in materia tributaria**

### *I. La sentenza del Consiglio di Stato Francese*

*Massima. Le disposizioni di cui all'art. 1 del primo protocollo della Convenzione europea sulla salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (tutela della proprietà) non ostano a che il legislatore adotti nuove disposizioni che rimettano in discussione, anche retroattivamente, diritti economici previsti da leggi in vigore, purché ciò sia al fine di trovare un giusto equilibrio tra la violazione di tali diritti e le ragioni di interesse generale. Il giudice è tenuto a verificare la sussistenza e proporzionalità di una tale giustificazione e, ove essa non sussista, la norma va disapplicata nella parte in cui incide su fattispecie già verificatesi o, comunque, da verificarsi nel periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della modifica. (Conseil d'État, Sotto Sezioni riunite 3, 8, 9 e 1, Sent. 4 giugno 2012, n. 308996)*

Motivazione. Vu le pourvoi, enregistré le 31 août 2007 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présenté par le Ministre du budget, des comptes public set de la fonction publique; le ministre demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt n. 05NC00580 du 28 juin 2007 de la cour administrative d'appel de Nancy en tant qu'il a annulé le jugement n. 0105316 du 3 mars 2005 du tribunal administratif de Strasbourg et déchargé la société EPI de la cotisation supplémentaire de contribution de 10 % sur l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 décembre 1999 et de la majoration pour retard de paiement correspondante;

Vu les autres pièces du dossier;

Vu la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et son premier protocole additionnel;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales;

Vu la loi n. 97-1269 du 30 décembre 1997 de finances pour 1998;

Vu la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000;

Vu le code de justice administrative;

Après avoir entendu en séance publique:

- le rapport de M. Nicolas Labrune, Auditeur,

- les observations de la SCP Boutet, avocat de la société EPI,
- les conclusions de M. Julien Boucher, rapporteur public;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Boutet, avocat de la société EPI;

1. Considérant que l'article 220 octies du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 81 de la loi du 30 décembre 1997 de finances pour 1998, avait institué un crédit d'impôt imputable sur la contribution de 10 % sur l'impôt sur les sociétés, à raison des variations d'effectifs constatées au cours des années 1998 à 2000; que, toutefois, l'article 23 de la loi du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, entrée en vigueur le 2 janvier 2000, a supprimé le bénéfice de ce crédit d'impôt pour les créations d'emplois intervenues au cours de l'année 1999 et constatées au 31 décembre 1999 ainsi que pour celles à intervenir au cours de l'année 2000; qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration fiscale s'est fondée sur ces dernières dispositions pour refuser à la société EPI le bénéfice du crédit d'impôt que la société sollicitait au titre des trente emplois créés au cours de l'année 1999; que le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté la demande de la société tendant à la décharge de la cotisation supplémentaire de contribution de 10 % sur l'impôt sur les sociétés et de la majoration pour retard de paiement auxquelles elle a été assujettie; que la cour administrative d'appel de Nancy, par un arrêt du 28 juin 2007, a infirmé ce jugement et fait droit à la demande en décharge présentée par la société EPI; que le Ministre du budget, des Comptes publics et de la fonction publique se pourvoit en cassation contre cet arrêt en tant qu'il a déchargé la société EPI de cette imposition;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales: "Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. / Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour (...) assurer le paiement des impôts (...)"; qu'une personne ne peut prétendre au bénéfice de ces stipulations que si elle peut faire état de la propriété d'un bien qu'elles ont pour objet de protéger et à laquelle il aurait été porté atteinte; qu'à défaut de créance certaine, l'espérance légitime d'obtenir une somme d'argent doit être regardée comme un bien au sens de ces stipulations ;

3. Considérant, en premier lieu, que, devant la cour administrative d'appel de Nancy, la société EPI se prévalait de l'état du droit résultant de l'article 81 de la loi de finances pour 1998, qui avait institué un crédit

d'impôt pour une durée de trois ans; que ce dispositif fiscal assurait les entreprises créatrices d'emploi durant la période considérée de recevoir en échange un crédit d'impôt imputable sur la contribution alors régie par l'article 235 ter ZA du code général des impôts et le cas échéant reportable; que l'espérance de bénéficier de ce crédit d'impôt pouvait être entièrement fondée sur ces dispositions, dès lors que l'essentiel du dispositif était fixé dès l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1998; que le législateur avait fixé dès l'institution de ce crédit d'impôt la période de trois ans durant laquelle il était possible d'escompter en bénéficiaire, dès lors qu'il avait prévu de solder les crédits et débits d'impôt en résultant sur l'ensemble de la période de trois ans et non au terme de chaque année; qu'ainsi ce dispositif de crédit d'impôt était de nature à laisser espérer son application sur l'ensemble de la période prévue, contrairement à d'autres mesures fiscales adoptées sans limitation de durée;

4. Considérant que la suppression de ce dispositif pour les emplois créés au cours de l'année 1999 résulte d'un amendement parlementaire au projet de loi de finances pour 2000 proposé en première lecture le 22 octobre 1999 et que, si la suppression du crédit d'impôt en cause a été envisagée publiquement pour la première fois dans le rapport du 7 juillet 1999 de la mission d'évaluation et de contrôle de l'Assemblée nationale, ce rapport, parmi les suggestions qu'il comportait, ne se prononçait explicitement qu'en ce qui concerne sa suppression, brièvement évoquée dans une annexe, pour l'année 2000; que, dans ces conditions, il ne saurait être soutenu ni que la cour aurait dénaturé les pièces du dossier qui lui était soumis en estimant que ce rapport parlementaire ne justifiait pas la nécessité de cette suppression dès l'année 1999, ni que les entreprises qui escomptaient bénéficier d'un crédit d'impôt pour les emplois créés au cours de l'année 1999 avaient été avisées de la suppression du dispositif à temps pour qu'elles puissent adapter leur comportement à cette suppression, la loi de finances la décidant ayant été définitivement adoptée le 21 décembre 1999; qu'il suit de là qu'à la date où elle a décidé de recruter des salariés supplémentaires, la société EPI pouvait légitimement espérer avoir droit au bénéfice du crédit d'impôt correspondant; que, par suite, le bénéfice de ce crédit d'impôt pouvait être regardé comme suffisamment certain et établi avant sa suppression;

5. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt, n'a pas commis d'erreur de droit, ni inexactement qualifié les faits en jugeant que la société EPI pouvait utilement invoquer une espérance légitime devant être regardée comme un bien au sens des stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales;

6. Considérant, en deuxième lieu, que si les stipulations de l'article 1er du premier protocole ne font en principe pas obstacle à ce que le législateur adopte de nouvelles dispositions remettant en cause, fût-ce de manière rétroactive, des droits patrimoniaux découlant de lois en vigueur, ayant le caractère d'un bien au sens de ces stipulations, c'est à la condition de ménager un juste équilibre entre l'atteinte portée à ces droits et les motifs d'intérêt général susceptibles de la justifier; qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, pour établir ces motifs d'intérêt général, l'administration invoquait les "effets d'aubaine" que le crédit d'impôt offrait aux entreprises et l'augmentation de recettes budgétaires résultant de la suppression de cette dépense fiscale; que, toutefois, d'une part, ni l'ampleur ni la nature de ces "effets d'aubaine" n'avaient fait l'objet d'études précises, et, d'autre part, le montant annuel de la dépense était, conformément aux prévisions et sans qu'aucune dérive ait été alléguée, de l'ordre d'un milliard de francs par an au sein de dépenses publiques en faveur de la création d'emploi de l'ordre de 350 milliards de francs par an; qu'en jugeant, dès lors, que la suppression du crédit d'impôt, en tant qu'elle avait été décidée à titre rétroactif pour les créations d'emploi réalisées au cours de l'année 1999, était disproportionnée faute de motifs d'intérêt général susceptibles de la justifier et qu'ainsi l'application rétroactive de cette suppression à la société EPI méconnaissait les stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ni inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis;

7. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le Ministre du budget, des Comptes publics et de la fonction publique n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué;

8. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la société EPI, au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative;

Decide:

Article 1er: Le pourvoi du Ministre du budget des comptes public set de la fonction publique est rejeté.

Article 2: L'Etat versera la somme de 3 000 euros à la société EPI au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3: La présente décision sera notifiée à la Ministre du budget des comptes publics et de la reforme de l'etat, porte-parole du gouvernement et à la société EPI.

## **II. Il commento.**

SOMMARIO: 1. La sentenza del Consiglio di Stato francese - 2. Le garanzie CEDU in materia di proprietà individuale e obblighi di solidarietà 3. – Un processo tributario “non garantito”? - 4. Una giurisprudenza da rimeditare in fretta. - 5. Il diritto interno italiano: la c.d. “pseudoretroattività” nello Statuto e i diritti del contribuente - 6. CEDU e Statuto del contribuente: verso lo Statuto dei diritti fondamentali del contribuente europeo immediatamente applicabile dal giudice italiano?

### 1. - *La sentenza del Consiglio di Stato francese* -

La sentenza del Consiglio di Stato francese in rassegna presenta almeno un duplice profilo di interesse, dalla prospettiva italiana.

I giudici francesi disapplicano, per violazione ingiustificata dell’art. 1 del Primo Protocollo aggiunto alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e le libertà fondamentali (d’ora, innanzi, “il Primo Protocollo” e “la Convenzione”)<sup>1</sup>, la norma con la quale era stato abrogato, prima della fine del periodo di imposta di riferimento, un credito di imposta “incentivante”, introdotto dalla una legge precedente.

La fattispecie è assai semplice: il legislatore francese prima prevede, per finalità di incentivazione del mercato del lavoro, un credito di imposta per gli imprenditori che provvedano ad assunzioni, destinato ad essere riconosciuto per il triennio 1997-1999 e, poi, al termine del 1999, abroga il credito, escludendone il riconoscimento per le assunzioni verificatesi nel corso di quell’anno.

La società ricorrente, che già aveva proceduto ad assunzioni rientranti nel campo di applicazione delle disposizioni appena citate, agisce in giudizio e oppone che tale condotta dello Stato francese costituisce violazione ingiustificata dell’art. 1 del Primo Protocollo.

Con motivazione assai sintetica Consiglio di Stato, confermando la decisione della Corte di Appello di Nancy (fondata sullo stesso sintetico motivo), ritiene fondata l’impugnazione. Si osserva che legge sopravvenuta aveva costituito una innovazione *non prevedibile* al momento delle

---

<sup>1</sup> “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.”

assunzioni (non preannunciata neppure dai lavori preparatori) e non era assistita da una giustificazione tale da renderla *proporzionata* e, quindi, giustificata. Ne consegue la disapplicazione della disposizione sopravvenuta e l'annullamento della pretesa fiscale.

I due profili di rilevanza di tale decisione, a nostro sommo avviso, concernono: *a)* la portata della Convenzione rispetto alle norme del diritto tributario; *b)* la "importabilità" in Italia dell'impostazione assunta dal Consiglio di Stato francese.

## 2. - *Le garanzie CEDU in materia di proprietà individuale e obblighi di solidarietà*

Quanto al primo aspetto, la giurisprudenza della Corte Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (d'ora innanzi, "la Corte") è, in materia tributaria, fondata su due capisaldi<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Sulla portata della Convenzione rispetto alla materia tributaria, e più in generale il tema della individuazione di uno statuto internazionale dei diritti del contribuente, si vedano di recente, G. Kofler, M.P. Maduro, P. Pistone (a cura di), *Taxation and Human Rights in Europe and the World*, IBFD, 2011, *passim* e S. Marchese, *I diritti fondamentali europei e il diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, 289 ss., con ampi riferimenti bibliografici e giurisprudenziali. Tra i primi si segnalano: P. Adonnino, *La tutela dei diritti dell'uomo in campo fiscale*, in *Fisco*, 1999, 60 ss.; M. Greggi, *La rilevanza fiscale della convenzione europea dei diritti dell'uomo: dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, 412 ss.; Id., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, *ivi*, 2001, I, 439 ss.; Id., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 529 ss.; Id., *The protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila case*, in *Intertax*, 2007, 610 ss.; Id., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 216; F. Marìn, *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, (a cura di) T. Tassani, Roma, 2009, 265 ss. Più recentemente si vedano L. Del Federico, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, I, 206 ss.; Id., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, *passim*; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, *passim*; Pistone, *The Protection of Taxpayers' Rights in European Tax Law*, in AA.VV., *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Varsavia, 2009, 33 ss.; G. Melis, A. Persiani, *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rass. trib.*, 2011, 901 ss.; L. Sabbi, *Imposizione tributaria e convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in AA.VV., *Principi di diritto tributario europeo e*

Il primo è la applicazione ai tributi del citato art. 1 del Primo Protocollo.

Il secondo è (e si vedrà innanzi quanto coerentemente) l'esclusione del contenzioso tributario dall'ambito di operatività del principio del *giusto processo* di cui all'art. 6 della Convenzione.

Il primo profilo si trova ormai sancito in una giurisprudenza sufficientemente consolidata. Paradigmatica di questo orientamento è, ad esempio, la sentenza<sup>3</sup>, nella quale lo Stato italiano aveva preliminarmente opposto alle richieste del contribuente che al diritto tributario la convenzione non sarebbe stata applicabile. La Corte respinge l'eccezione osservando, che “ (...) 38. La Corte rammenta che l'imposizione fiscale costituisce, per principio, un'ingerenza nel diritto garantito dal primo alinea dell'art. 1 del Primo Protocollo e che questa ingerenza si giustifica conformemente al secondo alinea di tale articolo che prevede espressamente una eccezione rispetto a quanto è dovuto per pagamento di tributi e altre forme di contribuzione (...) 39. La materia fiscale non sfugge peraltro al controllo della Corte, poiché questa deve verificare se l'art. 1 del Protocollo n. 1 è stato oggetto di una corretta applicazione. A tal riguardo, essa rammenta che il secondo alinea di tale disposizione si deve leggere alla luce del principio consacrato nella prima frase dell'articolo. Ne consegue che una forma di ingerenza deve garantire un “giusto” equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo (*Tre Traktörer AB c. Svezia*, 7 luglio 1989, § 59). 40. Per l'effetto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo dei tributi o di altre forme di contribuzione, può violare la garanzia consacrata

---

*internazionale*, (a cura di) C. Sacchetto, Torino, 2011, 62 ss.; P. Baker, *Taxation and European Convention on Human Rights*, in *British Tax Review*, 2000, 211 ss.; Id., *Retrospective Tax Legislation and the European Convention on Human Rights*, *ivi*, 2005, 1 ss.; Id., *Should Art. 6 ECHR (civil) apply to Tax Proceedings?*, in *Intertax*, 2001, 205 ss.; Id., *The «determination of a criminal charge» and tax matters*, in *European taxation*, 2007, 587 ss.; Id., *Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, *ivi*, 2001, 459 ss.; Id., *Double Taxation Conventions and Human Rights*, in AA.VV., *Tax Polymath. A life in international taxations*, Essays in honour of J.F. Avery Jones, Amsterdam, 2010, 63 ss.; H. Pijl, *Human rights and admissibility in trivial tax matters*, in *European taxation*, 2007, 299 ss.; M.T. Soler Roch, Y. Martínez Munoz, *Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, *ivi*, 2001, 566 ss.; H. Pijl, *Human rights and fundamental freedoms for legal entities*, *ivi*, 2006, 281 ss.; A. Leszczynska, *The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection*, in *International and Domestic Tax Law*, *cit.*, 82 ss..

<sup>3</sup> Corte Cedu 16 giugno 2010, *Di Belmonte – Italia* (ricorso n. 72638/01).

da questa disposizione se impone al soggetto interessato un onere eccessivo o reca un sostanziale danno alla sua situazione finanziaria 41.

*Per altro, spetta in primo luogo alle autorità nazionali decidere il tipo di imposta o di contribuzione che è opportuno imporre. Le scelte in questa materia implicano normalmente una ponderazione di problemi politici, economici e sociali che la Convenzione lascia alla competenza degli stati firmatari, poiché le autorità interne sono evidentemente nella posizione di valutare meglio tali aspetti che non la Corte. Gli Stati dispongono pertanto in materia di ampi poteri di apprezzamento (Gasus Dossier et Fördertechnik GmbH c. Olanda, 23 febbraio 1995, § 60; National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society c. Gran Bretagna, 23 ottobre 1997, §§ 80-82)."*

Gli Stati, quindi, dispongono, secondo la Corte, di ampia autonomia e poteri di apprezzamento in materia fiscale, con il limite, tuttavia, dei diritti fondamentali riconosciuti dalla Convenzione e dal Primo Protocollo<sup>4</sup>: sotto questo profilo gli Stati sono quindi soggetti al controllo della Corte anche nell'esercizio della potestà impositiva.

I possibili punti di frizione tra fiscalità e diritti fondamentali sono, in effetti, secondo la giurisprudenza della Corte, molteplici.

Ciò, innanzitutto, perché è fatto divieto agli Stati di esercitare il potere tributario in modo contrario al divieto di discriminazione di cui all'art. 14, Convenzione<sup>5</sup>.

In secondo luogo, si riconosce quale limite al potere impositivo degli Stati il rispetto del principio della predeterminazione normativa degli obblighi, espressamente sancito dall'art. 1 del Protocollo, laddove si fa riferimento alla "legge" quale fonte delle limitazioni al diritto di proprietà<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Così anche Corte Cedu, 14 gennaio 2011, *Shchokin c. Ucraina*, (ricorsi nn. 23759/03 e 37943/06)

<sup>5</sup> *"Il godimento dei diritti e delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione deve essere assicurato senza nessuna discriminazione, in particolare quelle fondate sul sesso, la razza, il colore, la lingua, la religione, le opinioni politiche o di altro genere, l'origine nazionale o sociale, l'appartenenza a una minoranza nazionale, la ricchezza, la nascita o ogni altra condizione."* Applica tale disposizione ad esempio Corte Cedu, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34, in *Diritto e pratica tributaria*, 1992, II, 386 ss., con nota di De Martini, *Tutela in materia fiscale innanzi la Corte europea dei diritti dell'uomo*; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, §§ 43 ss.

<sup>6</sup> Intendiamo con tale espressione il requisito, richiesto dalla Corte, e corrispondente alla necessaria previsione dell'obbligo, dei suoi presupposti e della sua portata, in fonti preesistenti alla attuazione della pretesa e rese conoscibili attraverso pubblicazione. Tale garanzia è nota anche quale *riserva di legge sostanziale*, per distinguerla dalla riserva di



La Corte reputa, in proposito, anche sindacabile la *qualità* della legge in termini di chiarezza, ritenendo violata la garanzia in presenza di norme tra loro contrastanti (o di una norma dal significato ambiguo), pur interpretata nei singoli atti applicativi in modo non plausibile dalla Amministrazione fiscale<sup>7</sup>: il contribuente sarebbe in tali casi esposto all'arbitrio della Amministrazione, con ciò integrandosi una violazione della riserva di legge, ancorché intesa in senso sostanziale. Legge è, infatti, insegna la Corte, quella fonte idonea a dare, indipendentemente dai requisiti formali, garanzie di precisione, stabilità e prevedibilità delle conseguenze delle condotte e dell'assetto di diritti e obblighi<sup>8</sup>. Ne consegue, anche, la violazione della garanzia in presenza di interpretazioni amministrative o giurisprudenziali *imprevedibili* in base al tenore delle norme (o della giurisprudenza) preesistenti<sup>9</sup>.

In terzo luogo, principio fondamentale qui applicabile è quello della *proporzione del sacrificio* imposto al soggetto passivo.

legge formale, per il fatto che è soddisfatta da norme giuridiche cogenti di qualsiasi tipo, di fonte parlamentare, giurisprudenziale (negli ordinamenti retti dal *case law*) e, financo, regolamentare, a condizione che siano debitamente pubblicate e *preventivamente conoscibili* (cfr. per tutte Corte Cedu, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54-59 (con riguardo ai principi contabili); Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67). Sul concetto «autonomo» di “legge” ai fini della Convenzione si veda Consiglio di Europa, *The right to property under the European Convention on Human Rights*, Strasburgo, 2007, 12, ss..

Non direttamente costituente limite della potestà tributaria, ma, comunque, connesso con il suo esercizio è, invece, il *diritto di libera manifestazione del pensiero e di critica* che, talora, è stato esercitato (e contestato) con riferimento alla condotta della Amministrazione fiscale, in procedimento finiti alla attenzione della Corte. Così, Corte Cedu, 6 luglio 2010, *Mariapori c. Finlandia*, in cui la consulente di un contribuente, sentita come testimone in un processo penale per frode fiscale, aveva affermato che i verificatori avevano dolosamente effettuato un accertamento infondato e ripetuto l'accusa in un libro. Condannata per diffamazione, vedeva riconosciuta dalla Corte la violazione del diritto di libertà di espressione *ex art. 10* Convenzione. Ciò, a condizione che l'espressione critica si mantenga nei limiti del corretto esercizio del diritto di critica, come ribadito nella sentenza 18 febbraio 2010, *Taffin & Contribuables Associés c. Francia*, ove, tuttavia, tali limiti venivano ritenuti superati.

<sup>7</sup> Corte Cedu 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56.

<sup>8</sup> Corte Cedu, 26 aprile 1979, *Sunday Times c. Regno Unito*. In materia, V. Zagrebelsky, *Ambito di intervento in materia tributaria*, in AA.VV., *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, Padova, 2007, 325 ss..

<sup>9</sup> Corte Cedu, 8 marzo 2012, *Oao Neftyanaka, Kompaniya Yukos c. Russia* (ricorso n. 14902/04), § 559 ss..

La Corte, riconosciuto tale possibile sindacato sull'operato degli Stati, ne ha fatto nel corso degli anni un esercizio significativo e non marginale.

Così, ad esempio, nella sua giurisprudenza, si è ritenuto *ingiustificato e sproporzionato* (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato<sup>10</sup>. In particolare, si è ritenuto che tale sproporzione possa sussistere anche in presenza della corresponsione di interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore*<sup>11</sup>.

Si è, poi, affermato che può rilevare nel campo dell'Art. 1 del Primo Protocollo una applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco*<sup>12</sup>.

In materia di iva, si è ritenuto, facendo ugualmente applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, che la disciplina del diritto di detrazione e dei relativi presupposti spetta agli Stati, ma che è violato il limite della ragionevolezza ove tale diritto sia condizionato, per il cliente, a condotte del fornitore che il cliente non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare: *“Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo iva, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente posso assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni.*

*Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circolazione di beni o servizi a fini iva, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle*

<sup>10</sup> Corte Cedu, 9 giugno 2006, *Eko, Elda - Avee c. Grecia* (ricorso n. 10162/02).

<sup>11</sup> Con riferimento ai tempi, compresi tra i 5 e i 10 anni, per il rimborso dei versamenti in acconto in eccesso in Italia, si veda Corte Cedu, 3 ottobre 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia* (ricorso n. 38746/97). Per la generica affermazione del fatto che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, Corte Cedu, 16 luglio 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*, (ricorso n. 36677/97); Corte Cedu, 11 gennaio 2012, *Beires Corte Real c. Portogallo* (ricorso n. 48225/08).

<sup>12</sup> Corte Cedu, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore, per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare). Tali ultime circostanze rendono nella economia della decisione non necessario alla Corte valutare se il diritto del contribuente fosse stato violato già solo per la sproporzione quantitativa tra valore del credito e valore del bene sequestrato.

*norme iva, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell'attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l'equo bilanciamento che va mantenuto tra l'interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà*<sup>13</sup>.

Oltremodo interessante è, poi, rilevare che, secondo la Corte, nella determinazione della ragionevolezza, deve procedersi a una indagine concreta, che verifichi se il soggetto interessato abbia tenuto una condotta diligente, se confrontata con un agente modello, in condizioni analoghe.

In proposito, si è ad esempio affermato, quanto alla conoscibilità delle norme e la loro certezza, la valutazione del rischio e il correlato canone di tutela dell'affidamento, che il parametro può ritenersi più rigoroso rispetto a una società (di capitali), dalla quale è esigibile che si giovi della assistenza di professionisti esperti, prevedibile una maggiore flessibilità e fisiologica una maggior quota di accettazione del rischio<sup>14</sup>.

Per altro verso, è stato espressamente escluso che possa essere posta a carico di una società, per giustificare il ritardo nel conseguimento di un rimborso di tributi indebitamente pagati, la pretesa difficoltà degli Stati nell'assimilare le regole comunitarie, ovvero le divergenze tra le relative autorità nazionali<sup>15</sup>.

### 3. - *Un processo tributario "non garantito"?*

A fronte del generale e consolidato riconoscimento dell'applicazione delle garanzie sostanziali Convenzione al rapporto tributario e di una giurisprudenza (giustamente) attenta a valutare con rigore e concretezza la sussistenza della ragionevolezza delle scelte degli Stati<sup>16</sup>, sta, invece, un

---

<sup>13</sup> Corte Cedu, 22 aprile 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*, (ricorso n. 3991/03).

<sup>14</sup> Corte Cedu, 8 marzo 2012, *Oao Neftyanaka, Kompaniya Yukos c. Russia* (ricorso n. 14902/04), § 1.12.

<sup>15</sup> Corte Cedu, 16 luglio 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*, (ricorso n. 36677/97).

<sup>16</sup> E' interessante osservare che, sia pure in *obiter dictum*, la Corte ammette la possibilità di vagliare anche la proporzionalità e ragionevolezza della pressione fiscale, che potrebbe, in ipotesi estreme, evidentemente trasmodare in lesione del libero godimento della proprietà (Corte Cedu 16 giugno 2010, *Di Belmonte – Italia*, ricorso n. 72638/01). Sul punto si veda anche S. Dorigo, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 41 ss.; G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, *passim*; Id., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del*

atteggiamento di altrettanta consolidata chiusura, finora, quanto al diverso profilo della possibile applicazione della garanzia del giusto processo<sup>17</sup> (di cui all'art. 6, Convenzione) al contenzioso tributario<sup>18</sup>.

---

*contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 139 ss.. Già Corte CEDU, 4 maggio 1983, X c. Francia aveva ritenuto, in un caso di un accertamento sintetico basato sulla sottoscrizione di un aumento di capitale di una società, che potesse essere violato l'art. 1 del Protocollo n. 1 CEDU ove, invece che trattarsi di mezzo di prova e recupero della evasione fiscale, si fosse trattato di una *sostanziale espropriazione di una parte dei beni del contribuente*.

Per la valorizzazione, all'opposto, della «ragion fiscale», F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2008, *passim*; Id., *Proprietà e imposizione fiscale*, reperibile alla url: [http://www.cortecostituzionale.it/docu-menti/convegni\\_seminari/Gallo\\_8-10.10.2009.pdf](http://www.cortecostituzionale.it/docu-menti/convegni_seminari/Gallo_8-10.10.2009.pdf).

<sup>17</sup> Sul tema, nella prospettiva interna, F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; E. Fortuna, *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, Padova, 2006, *passim*; F. Gallo, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 11. ss.; P. Russo *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 13 ss., e A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario*, in A. Bodrito, F. Fiorentin, A. Marcheselli, G. Vignera, *Giusto processo e riti speciali*, Milano 2009, 401 ss..

<sup>18</sup> Nella prospettiva della Convenzione S. N. Frommel, *The European Court of human rights and the right of the accused to remain silent: can be invoked by taxpayers?*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 2150 ss.; C. Caumont Caimi, *Taxation and the European convention on human rights in the domestic law of the council of europe countries*, in *European taxation*, 2001, 531 ss.; M. De Salvia, *Esaurimento delle vie di ricorso interne e ricorsi individuali: la giurisprudenza della Commissione e della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. int. dir. uomo*, 1988, 33; *Procedimenti fiscali e diritti processuali garantiti dalla Cedu*, in *Riv. int. dir. uomo*, 1994, 494; P. Baker, *Should article 6 Echr (Civil) apply to tax proceedings?*, in *Intertax*, 2001, 205 ss.; P. Van Dijk, F. Van Hoof, *Theory and practice of the European Convention on human rights*, The Hague, 1998, 392 e 393; J. Velu, *Le problème de l'application aux jurisdiction administratives, des règles de la Convention européenne des droits de l'homme relatives à la publicité des audiences et des jugements*, in *Revue de Droit International et de Droit comparé*, 1961, 129; F.C. Newman, *Natural justice, Due process and the new International Conventions on human rights: Prospectus*, in *Public law*, 1967, 247; F. G. Jacobs, C. Ovey, R.C.A.White, *The European convention on human rights*, Oxford, 1996, 122 ss.. J. Velu, *Le problème de l'application aux jurisdiction administratives, des règles de la Convention européenne des droits de l'homme relatives à la publicité des audiences et des jugements*, 129, segnala come durante i lavori preparatori fosse evidente l'intenzione degli Stati del Consiglio d'Europa di predisporre una garanzia processuale applicabile a ogni processo. Sulla questione dell'applicazione dell'art. 6,1 comma, Cedu: S. Bartole, B. Conforti, G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, 155 ss.; D. Tega, *Interessi legittimi e diritto a un equo processo: la Corte europea dei diritti si addentra nei meandri della giustizia italiana*, in *Giur. it.*, 2001, 1335 ss.. Per la materia tributaria: P. Adonnino, *La tutela dei diritti dell'uomo in campo fiscale*, cit., 60 ss..

Ciò, sulla base dell'argomento che in tale contenzioso non sarebbe questione di diritti civili o interessata materia penale, e che, anzi, la materia fiscale corrisponderebbe al “nocciolo duro” della espressione dei poteri sovrani dello Stato<sup>19</sup>.

Si impongono alcune precisazioni, prima, e notazioni critiche, dopo.

Sotto il primo aspetto, deve rilevarsi che l'esclusione dal novero dei diritti civili concerne solo l'obbligo di corrispondere l'imposta in quanto tale (il debito tributario). Rientrano invece in tale ambito (e, quindi, nella tutela rimessa alla Corte) i diversi interessi che possono essere incisi, ad esempio, dai poteri istruttori delle Amministrazioni fiscali. Così il domicilio<sup>20</sup>, la riservatezza, la segretezza della corrispondenza, (e ovviamente la libertà personale)<sup>21</sup>. E anche il risarcimento del danno subito per effetto della illegittima attuazione del rapporto tributario<sup>22</sup>.

---

<sup>19</sup> Corte Cedu, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, § 29, nella quale si afferma che “il contenzioso fiscale sfugge al campo dei diritti e delle obbligazioni civili (...) non ostanti gli effetti pecuniari necessariamente correlati alle liti fiscali”. E che: “le questioni fiscali formano ancora parte del nocciolo duro delle prerogative dei pubblici poteri, con la natura pubblica del rapporto tra contribuente e comunità che risulta ancora prevalente”. L'orientamento è ribadito ancora in Corte Cedu, 7 settembre 2012, *Segame c. Francia* (ricorso 4837/06) e 14 luglio 2009, *S.C. Ghepardul s.r.l. c. Romania* (ricorso n. 29268/03) e nei precedenti *Stere e altri c. Romania*, n. 25632/02, §§ 28-33, 23 febbraio 2006; *Stîngaciu et Tudor c. Romania*, n. 21351/03, §§ 25-26, 3 agosto 2006.

<sup>20</sup> E' stato così ritenuto applicabile l'art. 6 Convenzione al tema della tutela dell'interesse del titolare del domicilio, in caso di controlli tributari sul campo: Corte Cedu, 21 febbraio 2008, *Ravon e altri c. Francia*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 181; con nota di S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 della Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*; S. Muleo, *La Corte europea dei diritti dell'uomo «apre» alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 381 ss.; L. Del Federico, *La rilevanza dei principi della CEDU in materia tributaria: ricadute e percorsi interpretativi*, ivi, 385 ss.; M. Basilavecchia, *De iure condendo: quale giudice per una «tutela immediata»*, ivi, 390 ss.; M. Greggi, *Il giusto procedimento nel diritto tributario europeo*, in AA.VV., *del tributo*, cit., 173 ss.; A. Marcheselli, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 746 ss.. E ancora Corte Cedu, 16 ottobre 2008, *Maschino c. Francia*, su cui si v. P. Baker, *Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights*, in *European taxation*, 2009, 596 ss..

<sup>21</sup> Sulla tutela, ad opera della Corte, della “sfera privata” comprensiva di domicilio, corrispondenza e in genere luoghi e spazi di espressione del proprio essere, ivi compresa la sfera professionale, si veda ad esempio Corte Cedu, 16 dicembre 1992, *Niemietz c. Germania*, § 29; Id., 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*; Id., 25 luglio 1993, *Miailhe (II) c. Francia*; Id., 25 febbraio 1993, *Cremieux c. Francia*; Id., 16 aprile 2002, *Société*

Ancora, rientra nella materia “penale” la applicazione di sanzioni aventi finalità ed efficacia *punitiva* (e non risarcitoria) delle violazioni commesse dal contribuente, di tal che la garanzia del giusto processo torna applicabile per i giudizi nei quali tali sanzioni siano in discussione<sup>23</sup>. La giurisprudenza europea individua, come noto, tre criteri (i c.d. «criteri *Engel*»), per la determinazione della natura penale della sanzione: (i) il suo carattere afflittivo, (ii) la sue finalità di deterrenza e l’idoneità allo scopo (tenuto conto dell’importo e gravità), nonché (iii) la sua applicabilità alla generalità dei cittadini. Ove ricorrano tali elementi, anche la sanzione qualificata come «amministrativa» dal diritto interno ha «carattere penale» secondo la Corte<sup>24</sup>.

---

*Colas Est e altri c. Francia*. Per approfondimenti, Marchese, *op. cit.*, 308 ss. Sul segreto professionale, in particolare, Corte Cedu, 24 luglio 2008, *André e altri c. Francia*.

<sup>22</sup> Corte Cedu, 26 marzo 1992, *Editions Périscope c. Francia*, a proposito della ragionevole durata del processo di risarcimento dei danni a seguito del mancato riconoscimento di agevolazioni fiscali.

<sup>23</sup> Corte Cedu, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, in *Rass. trib.*, 2007, 228 e ss., con nota di M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell’applicazione della CEDU (il caso Jussila)*.

<sup>24</sup> Corte Cedu, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Olanda*, §§ 80-82; Id, 21 febbraio 1984, *Ozturk c. Germania*, § 53 e ss.; Id, 21 febbraio 1994, *Ravnsborg c. Svezia*, § 35; Id., 5 ottobre 2000, *Maaouia c. Francia*, § 39; Id., 9 ottobre 2003, *Ezeh and Connors c. Regno Unito*; Id., 24 febbraio 1994, *Bendenoun c. Francia*, § 47, in materia di sanzioni iva e di imposta sul reddito delle società; Id., 29 agosto 1997, *A.P. e altri c. Svizzera*, in materia di intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni tributarie; Id, 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia*, § 68-69; Id., 3 giugno 2003, *Morel c. Francia* (ove si è esclusa l’afflittività per il ridotto ammontare della sanzione, il 10%); Id., 23 luglio 2002, *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*; Id, 15 ottobre 2002, *Viéziez c. Francia*; Id., 4 marzo 2004, *Silvester’s Horeca Service c. Belgio*; Id., 25 settembre 2007, *Lonke c. Belgio*; Id., 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, §§ 38-39, su cui A. Marcheselli, *Giusto processo e oralità di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte europea dei Diritti dell’Uomo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, I, 333 ss.; Id., *Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 389 ss.; M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell’applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 228 ss.; A.E. La Scala, *I principi del «giusto processo» tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, 35; nonché Corte Cedu, 12 febbraio 2010, n. 32798/06, *Monedero et al. c. Francia*. In tema, C. Focarelli, *Equo processo e Convenzione europea dei diritti dell’uomo. Contributo alla determinazione dell’ambito di applicazione dell’art. 6 della Convenzione*, Padova, 2001, 125 ss. e 314 ss. Sulle sanzioni amministrative tributarie italiane, L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, *passim*.

#### 4. - Una giurisprudenza da rimeditare in fretta.

Pur così notevolmente ridotta di operatività, l'esclusione della materia tributaria dalla garanzia del giusto processo lascia alquanto perplessi<sup>25</sup>.

E ciò per almeno una coppia di motivi.

Il primo è la evidente asimmetria (che la Corte finora non sembra aver colto) tra l'ammettere che la materia tributaria, da un lato, sia oggetto della tutela internazionale sotto il profilo sostanziale, e l'escludere, dall'altro, che i processi nazionali ove di tale posizione si discute siano oggetto della garanzia procedurale. E' curioso (e, a dirla tutta, non molto giustificabile, in termini di ragionevolezza) affermare che lo Stato con i tributi non può violare i diritti fondamentali dell'uomo e poi disinteressarsi delle possibili violazioni dei diritti fondamentali connessi all'accertamento giurisdizionale dei medesimi rapporti.

La Corte, per dirla chiaramente, controlla che gli Stati prevedano e applichino i tributi in modo conforme ai diritti fondamentali, ma non che li tutelino in sede giurisdizionale in modo conforme ai diritti fondamentali che devono assistere il processo. Tale scissione tra la garanzia dei diritti, e la garanzia sulle modalità di tutela giurisdizionale dei diritti, a nostro modestissimo avviso, non è facilmente spiegabile.

Ancora meno soddisfacente è, poi, l'assetto dato dalla Corte alla questione se si rammenta che, per escludere l'applicazione del giusto processo al contenzioso tributario, essa afferma che ciò dipende (anche) dal fatto che il rapporto tributario sarebbe espressione delle prerogative sovrane dello Stato. Ciò è strano e contraddittorio: tale carattere sovrano e insondabile del tributo non impedisce alla Corte di verificare come i tributi vengono previsti e attuati, da un lato, ma impedirebbe, dall'altro, di verificare che i giudici interni debbano procedere e procedano secondo le regole del giusto processo. In effetti, se il tributo è espressione di sovranità, non dovrebbe essere sindacabile la sua previsione e attuazione. Se è sindacabile, resta difficile capire perché non dovrebbe essere garantita la effettività della sua tutela giurisdizionale.

Anzi, sembra ipotizzabile persino un ragionamento *a maggior ragione*: se è soggetta alla Corte persino la fase della determinazione legislativa del tributo, ove è indubbio ricorra, come riconosce la stessa Corte, valutazione

---

<sup>(25)</sup> Per una serrata critica di tale orientamento, R. Attard, *The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications*, in G. Kofler, M.P. Maduro, P. Pistone (a cura di), *Taxation and Human Rights in Europe and the World*, IBFD, 2011, 397 ss., in particolare 398 ss..

politica, ponderazione di interessi e, comunque, discrezionalità, come negare che sia soggetta alla Corte la fase, vincolata, del controllo giurisdizionale del corretto accertamento del presupposto di imposta, definito in modo inderogabile dalla legge?

Che il diritto tributario sia il nocciolo duro delle prerogative statuali e che in esso rimanga prevalente la connotazione di relazione tra il singolo e la collettività si può anche condividere, ma che questa relazione debba essere necessariamente impari e, soprattutto, che da questo debba scaturire l'esclusione dell'applicazione delle norme sul giusto processo non convince affatto. È evidente che la Corte, pur senza sviluppare tale aspetto in modo disteso, si fonda sull'importanza per la collettività della riscossione delle imposte. Il tema è allora quello dell'*interesse fiscale*, ben sviluppato anche nella giurisprudenza della Cedu<sup>26</sup>.

Che la riscossione dei tributi sia un interesse fondamentale dello Stato, necessario alla sua stessa esistenza è certo, ma da questo non derivano, a nostro avviso, le conclusioni che la Corte ne trae. Ciò per una coppia di ragioni.

La prima ragione è che l'interesse del Fisco non è l'interesse alla riscossione di *qualsivoglia* tributo, ma l'interesse alla riscossione del *tributo giusto*. È vero che il tributo è prelievo che risponde all'interesse pubblico (vuoi perché espressione della sovranità o, più modernamente, perché espressione dei doveri di solidarietà nei confronti della collettività). Ciò, però, non implica che esso sia rimesso all'arbitrio del pubblico potere, né nella prospettiva internazionale né in quella interna: il sacrificio che, in forza di tale supremazia o dovere di solidarietà può imporsi è solo quello imposto conformemente alla capacità contributiva del singolo così come misurata dalle norme di legge. Non esiste un interesse fiscale come generica posizione preminente, di vantaggio, del fisco, tale da derogare alla legge e ai principi: l'interesse fiscale è quello al prelievo del tributo così come stabilito dalla legge e dai principi.

E, del resto, ormai la Corte lo riconosce, ritenendo applicabile l'art. 1 del Primo Protocollo alla materia tributaria.

La seconda ragione è che, anche ammesso che l'interesse fiscale consenta di affievolire le posizioni giuridiche del privato (permettendo un

---

<sup>26</sup> “Un rilevante interesse finanziario può giustificare gli Stati nell'applicare regole standardizzate e presunzioni legali nell'accertamento dei tributi, e soprattasse e forme di immediata riscossione dei tributi, ma non sarebbe giustificata l'immediata riscossione delle soprattasse” (Corte Cedu 21 maggio 2003, *Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Svezia*, § 115 ss. e in particolare § 119, dove è chiara la minor garanzia che si applicherebbe, per la Corte, ai tributi, rispetto alle sanzioni).



prelievo forzoso), non si vede perché questo affievolimento dovrebbe estendersi alla disciplina processuale. Anche ammesso che la destinazione a soddisfare i bisogni collettivi consenta di sacrificare i diritti individuali, non si vede perché il sacrificio, oltre che esplicitarsi nella disciplina sostanziale dovrebbe estendersi anche ai diritti, strumentali, di difesa in giudizio. Le norme stabiliscano quali sacrifici si possono imporre ai privati, ma che poi sia almeno consentito accertare equamente che tali sacrifici siano avvenuti nel rispetto della legge.

Si può notare come, alla luce di queste considerazioni, anche le controversie relative ai settori ove si esplica discrezionalità amministrativa devono essere soggette alla Convenzione. E del resto non mancano esempi di controversie di tal tipo ritenute rientranti nell'ambito Cedu dalla Corte di Strasburgo: controversie sul rifiuto di permesso di aprire una scuola di lingue<sup>27</sup> o di risarcimento danni causati dall'annullamento di un atto amministrativo<sup>28</sup> ovvero relative a procedimenti disciplinari vertenti sull'esercizio delle professioni liberali<sup>29</sup> oppure relative alla negazione del diritto di esercitare la libera professione<sup>30</sup>, quelle riguardanti il riconoscimento del diritto alla pensione<sup>31</sup>, quelle relative a decreto ministeriale di vincolo paesaggistico<sup>32</sup> ovvero il diritto di utilizzare propri pozzi d'acqua contro la concessione a terzi di discarica<sup>33</sup> oppure approvazione di contratti di vendita di terreni agrari<sup>34</sup>, quelle relative a limitazioni del diritto di proprietà<sup>35</sup>, quelle relative ad annullamento di autorizzazione ad esercitare una discarica<sup>36</sup> oppure ad installare una rivendita di gas liquefatto<sup>37</sup>, quelle di impugnazione del rigetto di integrazione di quota-latte<sup>38</sup>. È ancora utile ricordare che – pur riferita alla durata del

---

<sup>27</sup> Corte Cedu 19 marzo 1997, *Hornsby v. Grecia*.

<sup>28</sup> Corte Cedu 24 aprile 1998, *Mavronichis v. Cipro*; Corte Cedu 9 giugno 1998, *Cazenove de la Roche v. Francia*.

<sup>29</sup> Corte Cedu 28 giugno 1978, *König v. Germania*; Corte Cedu 23 giugno 1981, *Le Compte ed altri v. Belgio*.

<sup>30</sup> Corte Cedu 19 aprile 1993, *Kraska v. Svizzera*.

<sup>31</sup> Corte Cedu 29 maggio 1986, *Deumeland v. Germania*.

<sup>32</sup> Corte Cedu 16 dicembre 1992, *de Geouffre de la Pradelle v. Francia*.

<sup>33</sup> Corte Cedu 25.11.1993, *Zander v. Svezia*.

<sup>34</sup> Corte Cedu 22.10.1984, *Sramek v. Austria*.

<sup>35</sup> Corte Cedu 23.9.1982, *Sporrong e Lonnroth v. Svezia*.

<sup>36</sup> Corte Cedu 26.4.1995, *Fischer c. Austria*.

<sup>37</sup> Corte Cedu 23.10.1985, *Benthem v. Olanda*.

<sup>38</sup> Corte Cedu 19.4.1994, *Van de Hurk v. Olanda*.

processo – la Corte ha ritenuto protetta anche la materia dell'esecuzione delle sentenze amministrative definitive<sup>39</sup>.

Ad essa deve allora essere soggetto, a maggior ragione, il processo tributario, visto che il Fisco non esercita, di norma, poteri *discrezionali* ma *vincolati*.

Opinare il contrario equivale a concepire il diritto tributario come regno di arbitrio incontrollato: sarebbe possibile, in nome del bisogno finanziario, non solo sacrificare gli interessi del privato secondo quanto stabilito dalla legge, ma anche non consentire il controllo che tale sacrificio avvenga secondo quanto stabilito<sup>40</sup>. La Corte mostra di premettere completamente la differenza che c'è tra la posizione sostanziale (e nel procedimento amministrativo) del contribuente, da un lato, e quella processuale<sup>41</sup>.

L'effetto è quello di una soggezione per così dire “alla seconda potenza” all'arbitrio del pubblico potere decisamente inaccettabile.

Per chi condivide questa critica, l'unico fondamento alla esclusione della applicazione della garanzia del giusto processo sarebbe di tipo letterale e formale: il tributo non è rientrerebbe nella materia “civile”.

Tale argomento da un lato parrebbe dover cedere di fronte a quelli appena esposti e, dall'altro, non pare neppure particolarmente sicuro. Potrebbe, in effetti, discutersi se l'obbligo di pagare un tributo non sia proprio, e contrariamente a quanto ritiene la Corte, un dovere di carattere civile (e cioè connesso alla appartenenza al gruppo sociale).

---

<sup>39</sup> Corte Cedu 19.3.1997, *Hornsby v. Grecia*.

<sup>40</sup> Così la lucida *dissenting opinion* del Giudice Lorenzen, al § 8, in Corte Cedu 12 luglio 2001, *Ferrazzini v. Italia*.

<sup>41</sup> La dottrina in proposito ha osservato che “*La povertà della soluzione offerta dalla Corte sotto questo specifico aspetto è evidente anche per il fatto che, così facendo si risolverebbe arbitrariamente in una sola situazione soggettiva (quella del contribuente dinnanzi all'interesse fiscale dello Stato sovrano) la necessaria duplicità della stessa, secondo la quale al diritto del soggetto dinnanzi all'ente impositore si aggiungono i diritti dello stesso come parte processuale (tali conclusioni non mutano qualora si voglia configurare quest'ultima condizione come di interesse legittimo, posto che la corte ha dato ampia prova di non distinguere fra le due ai fini dell'applicazione della Convenzione (124). Ed è ormai diritto soggettivo (di rango costituzionale, sebbene l'art. 111 della Carta possa essere soggetto a una interpretazione in chiave programmatica) di ogni singolo contribuente quello di vedere assicurata l'effettività della tutela processuale, attraverso una celebrazione del processo in termini ragionevoli. Il diritto al processo (alla tutela giurisdizionale) non può essere così confuso arbitrariamente con il diritto sotteso al giudizio stesso, ma la Corte non sembra aver recepito adeguatamente tale distinzione*”, M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, cit., 529.

L'esclusione della materia tributaria dall'area di applicazione dell'art. 6 appare, insomma, priva di giustificazione.

5. - *Il diritto interno italiano: la c.d. "pseudoretroattività" nello Statuto ei diritti del contribuente.*

La seconda (e ultima) parte di queste brevi riflessioni è, invece, dedicata all'interrogativo se e come una questione giuridica quale quella trattata nella sentenza in rassegna potrebbe essere risolta nell'ordinamento italiano.

In primo luogo va rilevato che la fattispecie considerata dal Consiglio di Stato francese integra, se non ci inganniamo, una ipotesi di *retroattività c.d. non autentica*<sup>42</sup>. Il credito di imposta viene abrogato da una legge intervenuta prima della fine del periodo di imposta. I fatti cui il credito era correlato (assunzioni), a quanto è dato di capire, si erano già verificati, ma non era ancora terminato il periodo di imposta al quale dovevano imputarsi tutte le voci, positive e negative rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile e dell'importo del tributo.

Una fattispecie regolata dall'art. 3, comma 1, dello Statuto del contribuente, a mente del quale: "*Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono*".

La questione si presta, pertanto e innanzitutto, a essere letta attraverso la lente dello Statuto. Tralasciamo, per semplicità, il problema della applicabilità alla fattispecie ed efficacia della clausola di salvezza di cui al primo periodo del comma 1 in esame, che parrebbe far salve le eccezioni espresse non contenute in leggi speciali, richiamando l'art. 1, comma 2, e ipotizziamo il caso più radicale: la norma sopravvenuta abroga il credito anche per il periodo in corso, senza espressamente enunciare la deroga allo Statuto<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Sul tema, diffusamente e perspicuamente, A. Contrino, *Osservazioni e spunti sulla disciplina statutaria in materia di efficacia temporale delle leggi modificative di tributi periodici*, in *Consenso, equità e imparzialità nello statuto del contribuente*, Torino, 2012, 74 ss., cui si rinvia per i dovuti approfondimenti e riferimenti.

<sup>43</sup> In effetti, tale riferimento comporterebbe tutta una serie di problemi ulteriori: a) la necessità di deroga si applica anche alla retroattività "non autentica?" b) se si applica, la deroga espressa significa che deve essere esplicitata una diversa regola di regime transitorio o che tale diversa regola transitoria deve anche espressamente richiamare, per dirla derogata, la norma statutaria; c) ove la deroga sia espressa, essa è sempre consentita

La questione costituisce, evidentemente, una *species* del *genus* di interrogativi circa l'efficacia delle norme dello Statuto rivolte al legislatore<sup>44</sup>.

In proposito, non pare che, allo stato della giurisprudenza di legittimità e costituzionale, il contrasto con la norma statutaria potrebbe fondare, *di per sé solo*, né una questione di legittimità costituzionale della disposizione in contrasto, né, tantomeno, la sua disapplicazione diretta da parte del giudice comune.

La Cassazione ha, ad esempio, affermato che le norme dello Statuto “*non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente non possono fungere da parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria per asserito contrasto con le stesse*”<sup>45</sup>.

La Corte Costituzionale ha negato che le norme dello Statuto possano fungere da *norme interposte* nel giudizio di costituzionalità<sup>46</sup>.

Assumiamo allora, per ipotesi, di tener fermo tale orientamento giurisprudenziale. Non sembra che ne dovrebbe scaturire la conclusione della sicura legittimità di una norma che preveda mutamenti del regime tributario, destinati a valere nel periodo in corso, a maggior ragione quando le operazioni economiche cui il regime si attaglia, siano già state poste in essere.

Tale effetto parrebbe, infatti, in possibile frizione sia con valori costituzionali interni, sia con principi comunitari, di portata sostanzialmente coincidente.

Viene, in altri termini, da domandarsi se un tale *mutamento delle regole del gioco* effettuato *a partita in corso* (a maggior ragione, quando la

(e quindi sempre legittima) o meno? A questi interrogativi, non congrui alle dimensioni del presente lavoro, non ci dedichiamo.

<sup>44</sup> A. Contrino, *Osservazioni, cit.*, 87 e ss. in testo e in nota; M. Basilavecchia, *L'efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente dopo le ultime pronunce della Cassazione. L'impatto sul mondo dei tributi locali*, in *Trib. loc. e reg.*, 2005, 11 ss.; V. Mastroiacovo, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto del contribuente*, in A. Fantozzi, A. Fedele (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 18 ss.; F. Moschetti, Nichetti, *Art. 1 della l. 27 luglio 2000, n. 212*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti (diretto da), *Commentario breve alla leggi tributarie*, I, *Diritto costituzionale e tributario e Statuto del contribuente*, a cura di Falsitta, Padova, 2011, 472 ss.; G. Marongiu, A. Marcheselli, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 20.

<sup>45</sup> Cass., Sez. trib., 6 aprile 2009, n. 8254; Cass., Sez. trib., 31 gennaio 2011, n. 221, in *Corr. Trib.*, 2011, 937 ss., con nota di M. Beghin, *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto*.

<sup>46</sup> C. Cost., 6 luglio 2004, n. 216.

modifica della regola intervenga durante la partita ma dopo che la fase di gioco cui si riferisce si sia già svolta<sup>47</sup>) sia legittimo.

In effetti, pare evidente che mutamenti legislativi di tal fatta si pongono in contrasto con il principio della *certezza del diritto*, sul piano oggettivo, e con il principio della *tutela dell'affidamento*, sul piano soggettivo.

Quantomeno nei limiti della possibilità di conoscere le conseguenze delle proprie condotte, prima di porle in essere<sup>48</sup>, tale diritto sembra in effetti riconosciuto con sicurezza sia dal diritto costituzionale italiano, che da quello comunitario.

Quanto al primo dominio, la Corte Costituzionale ha ormai da tempo sganciato la tutela del contribuente contro norme tributarie retroattive dal principio di capacità contributiva per radicarlo nel principio dell'affidamento e della certezza del diritto, ricordato all'art. 3 Cost.<sup>49</sup>. Per vero, la fonte di tale tutela sembrerebbe doversi forse più precisamente trovare nella combinazione dell'art. 3 (principio di ragionevolezza) e della norma costituzionale che tuteli, volta a volta, la posizione sostanziale incisa dalla novità normativa sorprendente<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Come accade se, previsto un credito di imposta per chi procede ad assunzione di lavoratori ed effettuate le assunzioni, dopo di esse e prima del termine del periodo di imposta in cui deve aver rilievo il credito, si modifichi o elimini la norma attributiva. In questo caso, l'effetto sorpresa è particolarmente grave, come sarebbe in una ipotetica partita di calcio in cui ci si vedesse attribuito un *goal* al passivo per una palla rimasta sulla linea di porta, per effetto di un mutamento delle regole intervenuto prima della fine del *match*, ma dopo la azione incriminata. Ove, invece, la modifica intervenga durante il periodo di imposta, ma prima della condotta cui la regola si applicherebbe, l'assetto della questione è diverso: il valore interessato non è poter conoscere le conseguenze delle proprie condotte prima di tenerle, ma poter programmare le proprie condotte nell'arco di un periodo, potendo contare sul fatto che le relative conseguenze non potranno cambiare nel corso di esso. Nella prima ipotesi, la norma modificatrice lede più radicalmente l'interessato (che quando ha tenuto la condotta non poteva conoscerne le conseguenze), nella seconda meno radicalmente, visto che gli impedisce solo di essere sicuro che le conseguenze delle condotte (tenute e da tenere) non cambieranno nell'anno. La norma dello Statuto del contribuente tutela entrambi gli interessi, può essere invece dubbio se essi meritino uguale tutela anche rispetto ai principi di cui di seguito al testo.

<sup>48</sup> E, quindi, nella portata più ristretta tra le due ipotizzate nella nota precedente.

<sup>49</sup> Nella giurisprudenza costituzionale si vedano C. Cost. 4 novembre 1999, n. 426 e 22 novembre 2000, n. 525 e sia consentito il rinvio, per approfondimenti e riferimenti, a Contrino, *Osservazioni, cit.*, 81 ss. e A. Marcheselli, *Affidamento (nel diritto tributario)*, voce dell'Aggiornamento del *Digesto. Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale*, Utet Torino, 2008, 1-9.

<sup>50</sup> Per il diritto tributario, tipicamente, anche se non esclusivamente, il diritto di proprietà, di cui all'art. 42 Cost., o quello di libera iniziativa economica, di cui all'art.

Sembra, a nostro modestissimo, avviso, difficile negare fondatezza alla questione di legittimità costituzionale fondata sul fatto che mutare il regime tributario di condotte già realizzate altera il patto Stato-contribuente o, meglio, viola il dovere dello Stato di porre in modo chiaro e preventivamente conoscibile i dati normativi del contesto nel quale i soggetti verranno a esplicare i loro diritti e libertà.

In questa prospettiva, e in assenza di giustificazioni eccezionali<sup>51</sup> una norma quale quella esaminata dal Consiglio di Stato francese potrebbe ritenersi costituzionalmente illegittima in Italia.

Resta da domandarsi se al contribuente non potrebbe aprirsi anche la via di una tutela immediata, azionabile e ottenibile davanti al giudice comune. E la risposta pare positiva, azionando il diritto comunitario<sup>52</sup>. La Corte di giustizia riconosce, infatti, pacificamente la tutela dell'affidamento ragionevole e il presidio della certezza del diritto, come principi generali comuni inerenti lo Stato di diritto<sup>53</sup>.

Ne deve conseguire, a nostro modestissimo avviso, la disapplicabilità, ad opera del giudice comune italiano, della norma lesiva del principio.

Va, anzi, in proposito rilevato che tale potere di disapplicazione ha ampiezza generale e non limitata alla attuazione del diritto comunitario. E' ben vero che la Corte di giustizia ha giurisdizione limitata alla applicazione del diritto comunitario, e che solo taluni tributi hanno una disciplina cd. armonizzata (iva).

Da ciò, tuttavia, non può farsi discendere la conclusione che il principio del contraddittorio affermato dalla Corte di giustizia sia applicabile ai soli tributi armonizzati.

Ciò per una coppia di ragioni.

---

41. In tema G. Falsitta, *Recupero coattivo degli aiuti di stato e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 663 ss., oltre che la dottrina citata nei testi di cui alla nota precedente.

<sup>51</sup> Sulle quali G. Marongiu, *Dubbi di legittimità costituzionale sulla nuova disciplina fiscale degli ammortamenti finanziari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, I, 21; E. Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, 99 s.; A. Marcheselli, *Affidamento*, cit., 8. È da domandarsi, ad esempio, se un adeguato fondamento potrebbe ravvisarsi nella crisi economica.

<sup>52</sup> Sul punto, A. Contrino, *Osservazioni*, cit., 89 ss.. Per una analoga prospettiva rispetto alla attuazione del principio di proporzionalità, sia consentito il rinvio a A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 18 ss.

<sup>53</sup> CGUE, 18 gennaio 2001, Commissione c. Spagna, causa 83/99. In dottrina, per un primo orientamento, L. Del Federico, *Tutela*, cit., 20 ss.; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 250 ss..

In primo luogo, il diritto comunitario si rende applicabile anche a tutte le fattispecie in cui l'applicazione della normativa interna potrebbe costituire una *discriminazione* che confligga con le clausole di libertà del Trattato (libera circolazione di persone, capitali, merci, servizi, libertà di stabilimento) e ciò vale anche per i tributi: «*per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione*»<sup>54</sup>. Non solo: la garanzia contro le restrizioni e le discriminazioni si estende anche alle norme procedurali, amministrative<sup>55</sup> e financo giurisdizionali: «*le esigenze inerenti alla tutela dei principi generali riconosciuti nell'ordinamento giuridico dell'Unione vincolano parimenti gli Stati membri quando danno esecuzione alle discipline dell'Unione, ed essi sono, pertanto, tenuti, quanto più possibile, ad applicare tali discipline nel rispetto di dette esigenze*»<sup>56</sup>.

Da ciò deve forse conseguire che il principio comunitario sarebbe comunque limitato alle sole fattispecie «transnazionali», nelle quali, cioè siano in gioco lo spostamento o la collocazione interstatale di persone, capitali, beni e servizi?

Tale conclusione è preclusa. Essa infatti determinerebbe, come effetto ultimo, una differenza di trattamento a detrimento della fattispecie puramente interna, che finirebbe per essere pregiudicata da una «discriminazione a rovescio»<sup>57</sup>. Quand'anche essa fosse considerata

<sup>54</sup> Corte di giustizia UE, 28 ottobre 2010, causa C-72/09, «Établissements Rimbaud», in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

<sup>55</sup> Corte di giustizia UE, 5 settembre 2011, «Olivier Halley, Julie Halley e Marie Halley contro Belgische Staat».

<sup>56</sup> Corte di giustizia UE, 1° luglio 2010, causa C-35/09, «Ministero dell'economia e delle finanze e Agenzia delle entrate contro Paolo Speranza»; Id. 30 giugno 2011, causa C-262/09, «Wienand Meilicke e altri contro Finanzamt Bonn-Innenstadt», entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

<sup>57</sup> C. Cost., 30 dicembre 1997, n. 443. Il diritto comunitario non ha a diretto oggetto la fattispecie interna, ma che essa sia trattata meno favorevolmente costituisce una «ingiustizia» che il diritto interno non può tollerare. Ciò implica immediatamente l'illegittimità costituzionale della disciplina interna (e non ancora la sua diretta disapplicabilità). E' tuttavia da domandarsi se tale effetto distonico e un approdo incostituzionale sia tollerabile, anche nella dimensione comunitaria. E pare di poterlo negare quando sono in gioco diritti fondamentali. In dottrina si è osservato come «*in materia di tutela dei diritti attribuiti ai singoli dal diritto comunitario [vi sia] la tendenza a conferire rilevanza a situazioni giuridiche soggettive, anche se qualificabili come puramente interne, che siano ritenute assumere rilevanza per l'ordinamento comunitario alla luce dei suoi principi fondamentali, consentendo per tale via agli individui di fare valere ugualmente anche in tali situazioni nei confronti degli Stati membri le garanzie previste da questo ordinamento*»: STROZZI,

irrilevante per il diritto comunitario, in quanto rientrante tra le scelte consentite agli Stati membri, la disparità di trattamento non sarebbe irrilevante «per il diritto costituzionale italiano. Non potendo essere da questo risolta mediante l'assoggettamento delle seconde (le imprese comunitarie - N.d.A.) ai medesimi vincoli che gravano sulle prime (le imprese italiane), poiché vi osta il principio comunitario di libera circolazione delle merci, la sola alternativa praticabile dal legislatore in assenza di altre ragioni giustificatrici costituzionalmente fondate è l'equiparazione della disciplina (...). In definitiva, in assenza di una regolamentazione uniforme in ambito comunitario, il principio di non discriminazione tra imprese che agiscono sullo stesso mercato in rapporto di concorrenza opera, nella diversità delle discipline nazionali, come istanza di adeguamento del diritto interno ai principi stabiliti nel Trattato agli artt. 30 ss. della legge n. 580/1967; opera, quindi, nel senso di impedire che le imprese nazionali siano gravate di oneri, vincoli e divieti che il legislatore non potrebbe imporre alla produzione comunitaria: il che equivale a dire che nel giudizio di eguaglianza affidato a questa Corte non possono essere ignorati gli effetti discriminatori che l'applicazione del diritto comunitario è suscettibile di provocare»<sup>58</sup>.

Nessuna limitazione alla attuazione del principio dell'affidamento di origine comunitaria è quindi possibile: esso è un principio di generale applicazione interna, sia in forza del diritto costituzionale italiano, sia in forza del diritto comunitario, sia in forza del combinato disposto di entrambi.

Se ne può trarre una prima importante indicazione: già allo stato, anche nell'ordinamento italiano, il principio della certezza del diritto e del correlato affidamento ha la stessa portata riconosciuta nell'ordinamento francese, da un lato, e sarebbe suscettibile di tutela in via immediata, con disapplicazione della legge che lo violi direttamente da parte del giudice comune interno, dall'altro.

E la stessa possibilità di immediata tutela potrebbe ben azionarsi in Italia, a nostro avviso, anche per le violazioni del principio di proporzionalità<sup>59</sup> e del contraddittorio<sup>60</sup>.

---

*Responsabilità degli Stati membri per fatto del giudice interno in violazione del diritto comunitario*, in *Dir. Un. Eur.*, 2009, 881; sul punto anche NASCIBENE, *Le discriminazioni all'inverso: Corte di giustizia e Corte costituzionale a confronto*, in *Dir. Un. Eur.*, 2007, 726

<sup>58</sup> Corte cost., 30 dicembre 1997, n. 443.

<sup>59</sup> N. Emiliou, *The principle of Proportionality in European Law. A comparative Study*, London, 1995, 126 ss.; L. Del Federico, *Tutela del contribuente*, cit., 33; K. Lenarts, P. Van Nuffel, *Constitutional law of the European Union*, Sweet & Maxwell,



Si tratta di strumenti di difesa dalle potenzialità cospicue che paiono ancora non adeguatamente colte dalla giurisprudenza interna italiana.

6. - *CEDU e Statuto del contribuente: verso lo Statuto dei diritti fondamentali del contribuente europeo immediatamente applicabile dal giudice italiano?*

Resta da verificare se, e in che misura, possa rafforzare tale tutela il riferimento all'insieme dei principi di cui alla Convenzione, se, cioè, potrebbero valorizzarsi traiettorie argomentative fondate *anche* su di essa, come nella decisione in rassegna del Consiglio di Stato<sup>61</sup>.

---

2005, 5, 42; F. Vanistandael, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, p. 102 ss.; P. Marchessou, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, 244 ss.. Per una rassegna completa del sindacato di proporzionalità degli atti amministrativi, ed anche delle leggi, in Germania, Italia, Francia, Spagna, Svizzera, Stati Uniti e nelle Corti internazionali, si rimanda a X. Philippe, *Le contrôle de proportionnalité dans les jurisprudences constitutionnelles et administratives françaises*, Aix-Marseille, 1990; sull'argomento, nella prospettiva italiana ed amministrativistica in particolare, si vedano inoltre: D.U. Galetta, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1994, 139 ss.; A. Sandulli, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998; in prospettiva propriamente tributaria invece: C. David, *Le principe de proportionnalité (PP) ed orit fiscale communautaire (DFC) et Français (DFE)*, in J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln, 1995, 523 ss., citato da P. Pistone, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 91 ss.. Per una rassegna della giurisprudenza comunitaria si rimanda invece a M. Lugato *Principio di proporzionalità ed invalidità degli atti comunitari nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. comm. sc. int.*, 1991, 67 ss., tra cui si segnalano, ad esempio, Corte Giustizia UE, 14 luglio 1967, in causa 8/77, in *Raccolta*, 1495 ss.; 20 febbraio 1979, in causa 122/78, in *Raccolta*, 677 ss.; 18 marzo 1980, in causa 154/78, in *Raccolta*, 907 ss.; 15 maggio 1986, in causa 222/84, in *Raccolta*, 1651 ss.; 11 luglio 1989, in causa 265/87, in *Raccolta*, 2237 ss.; A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 18 ss..

<sup>60</sup> Sul punto sia consentito il rinvio a A. Marcheselli, *Indefettibilità del contraddittorio in ogni accertamento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2012, 2315 ss.

<sup>61</sup> Si intende, argomentazioni fondate sulla efficacia della Convenzione come norma giuridica applicabile, e non semplicemente, come è già pacifico, sulla efficacia suggestiva e di supporto alla interpretazione, desumibile dalla medesima. In Francia al risultato della diretta applicazione si arriva agevolmente per l'effetto del principio di cui all'art. 55 della Costituzione, che prevede la efficacia rafforzata e prevalente sulla legge

La risposta a tale quesito dipende, evidentemente, dalla posizione che si ritenga di assegnare alla Convenzione nella gerarchia delle fonti italiane<sup>62</sup>.

Da questo punto di vista, un primo punto di riferimento è dato dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, che, con le c.d. sentenze genelle del 27 ottobre 2007 n. 348 e 349, ha stabilito che: in caso di contrasto da una norma ordinaria ed un diritto tutelato dalla Convenzione (e come interpretato dalla Corte europea) il giudice nazionale deve:

a) tentare un'interpretazione conforme alla Convenzione delle norme italiane; ovvero, ove non sia possibile: b) sollevare la questione di legittimità nanti la Corte costituzionale per chiederle di verificare se la norma italiana sia incostituzionale per violazione dell'art. 117 primo comma Cost. Rispetto a questa previsione la Convenzione europea - come gli altri trattati internazionali - costituiscono possibile parametro "interposto".

L'espunzione della norma contrastante può essere disposta, in via generale dalla Corte Costituzionale, riconoscendone la illegittimità per violazione dell'art. 117; non è invece consentito al giudice nazionale fare applicazione diretta, disapplicando la norma interna, della Convenzione - o di altro trattato internazionale - come invece è consentito dalle norme UE direttamente applicabili.

La via della disapplicazione diretta della norma interna incompatibile con le norme della Convenzione sarebbe preclusa, secondo questo

ordinaria, delle disposizioni dei trattati e convenzioni internazionali, regolarmente ratificati, purché a condizione di reciprocità (*Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie.*" Il riferimento alla condizione di reciprocità è particolarmente interessante, specie rispetto ai trattati multilaterali.

<sup>62</sup> Una ampia descrizione dello "stato dell'arte" della questione, dal punto di vista costituzionale, si legge in A. Ruggeri, *Sistema di fonti o sistema di norme? Le altalenanti risposte della giurisprudenza costituzionale*, in *Consulta Online*, <http://www.giurcost.org/studi/index.html>; Id., *La Consulta rimette abilmente a punto la strategia dei suoi rapporti con la Corte EDU e, indossando la maschera della consonanza, cela il volto di un sostanziale, perdurante dissenso nei riguardi della giurisprudenza convenzionale ("a prima lettura" di Corte cost. n. 264 del 2012)*, *ibidem*; Id., *Prospettiva prescrittiva e prospettiva descrittiva nello studio dei rapporti tra Corte Costituzionale e Corte Edu (oscillazioni e aporie di una costruzione giurisprudenziale e modi del suo possibile rifacimento, al servizio dei diritti fondamentali)*, in *Rivista della associazione italiana dei costituzionalisti*, 2012, 3, reperibile all'indirizzo [http://www.rivistaaic.it/sites/default/files/rivista/articoli/allegati/Ruggeri\\_6.pdf](http://www.rivistaaic.it/sites/default/files/rivista/articoli/allegati/Ruggeri_6.pdf).

insegnamento e una via pari a quella seguita apparentemente dal Consiglio di Stato francese, sbarrata.

Ribadito che allo stesso esito Consiglio di Stato francese il giudice italiano potrebbe pervenire attraverso i principi comunitari, di contenuto analogo a quello della Convenzione, merita di essere osservato che esistono, forse, almeno altre due vie via attraverso le quali la giurisprudenza della Corte Edu potrebbe, a nostro avviso, essere valorizzata per la diretta disapplicazione delle norme interne incompatibili.

La prima passa per il riconoscimento di una efficacia rafforzata diretta delle norme della Convenzione EDU, rispetto alle ordinarie fonti di origine pattizia. Se è vero che tutti i trattati internazionali, in un ampio senso, costituiscono limitazioni alla sovranità, quantomeno nel senso che con essi lo Stato contraente assume degli obblighi che lo vincolano e limitano, è anche vero che tali limitazioni possono essere di portata assai diversa, disponendosi idealmente in una scala che va da un minimo a un massimo. In questo quadro, in effetti, se da un lato la Convenzione Edu non comporta, come i Trattati UE, che rappresentano il *massimo* limitazione della sovranità, tra i trattati stipulati dall'Italia, la creazione di organismi dotati di poteri legislativi direttamente efficaci nell'ordinamento interno, è anche vero, dall'altro, che essa introduce limitazioni alla sovranità delle parti contraenti che paiono assai più incisive di quelle proprie dei trattati internazionali comuni (che rappresentano, per così, dire, il *minimo* di rinuncia alla sovranità).

La importanza fondamentale dei principi tutelati dalla Convenzione Edu si accompagna, infatti, alla creazione di una apposita giurisdizione (la Corte Edu), dell'obbligo degli Stati, in generale, di conformarsi ai principi della Convenzione nell'attuazione (legislativa, amministrativa e giurisdizionale) del diritto del proprio ordinamento interno, e di dare esecuzione alle sentenze della Corte, della applicazione di sanzioni dirette agli Stati, in caso di violazioni, e, addirittura, al possibile travolgimento del giudicato interno contrario ai principi medesimi, accertato dalla Corte Edu. Non è affatto peregrina, a nostro avviso, allora e, anzi, pare seriamente apprezzabile la tesi di chi pur in consapevole disallineamento con l'orientamento finora espresso dalla Corte Costituzionale (nelle già citate c.d. sentenze "*gemelle*" n. 348 e 349 del 2007), ritiene la diretta applicabilità

delle norme della Convenzione Edu non solo nel senso che da essa scaturirebbe il diritto ad azionarne le norme davanti ai giudici nazionali, ma anche nel senso della prevalenza di tali norme rispetto alle norme interne confliggenti.

Si osserva in proposito che l'evoluzione della considerazione giuridica delle norme Edu starebbe seguendo, sia pure con decenni di ritardo, l'evoluzione della considerazione del diritto comunitario, dal controllo accentrato sostenuto in origine al principio del controllo diffuso ora ritenuto prevalente, e che identico dovrebbe essere l'approdo (la disapplicazione delle norme interne in contrasto) anche per le disposizioni della legge interna contrastanti con la Convenzione <sup>(63)</sup>. A ciò può aggiungersi, a nostro avviso, che la creazione di un giudice sovraordinato agli Stati (la Corte Edu) è testimonianza della sussistenza di una limitazione *significativa* della sovranità, nel quadro dell'art. 11 Cost. e che il fatto che l'ordinamento della Convenzione Edu non preveda un potere legislativo, equiparabile a quello degli organi della Unione Europea potrebbe non essere decisivo: visto che comunque la Convenzione Edu è essa stessa una fonte del diritto, di norme che stabiliscono principi fondamentali, suscettibili di applicazione diretta, attributive di un diritto a un ricorso effettivo negli ordinamenti interni (art. 13 Convenzione), idonee in caso di violazione a travolgere persino il giudicato interno <sup>(64)</sup>. Che le norme della Convenzione Edu prevalgano sulle norme interne appare pertanto sostenibile, valorizzando, parallelamente a come è avvenuto per il diritto comunitario e non ostante la Corte Costituzionale finora non abbia accolto questa prospettiva, l'art. 11 della Costituzione.

La seconda via (di applicazione diretta dei principi Cedu) passa attraverso il diritto comunitario e la "*comunitarizzazione della Cedu*". Con questa espressione non si intende necessariamente l'automatico e completo

---

<sup>(63)</sup> Conti, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Il ruolo del giudice*, Bari, 2011, *passim*.

<sup>(64)</sup> Come noto, la Corte Costituzionale con la sentenza n. 113 del 2011, ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 630 c.p.p. nella parte in cui non prevede un caso di revisione della sentenza o del decreto penale di condanna al fine di conseguire la riapertura del processo e conformarsi ad una sentenza definitiva della Corte Europea.

recepimento delle norme, tutte e sempre, della Convenzione Edu nel diritto comunitario, ma, più limitatamente, interrogarsi sul fatto se i principi fondamentali di essa possano essere considerati anche norme comunitarie.

Linee argomentative di tal fatta non sono risultate estranee alla prima giurisprudenza italiana che se ne è occupata <sup>(65)</sup>. In effetti, il testo del trattato sull'Unione europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, nonché dei loro protocolli e allegati, quali risultano a seguito delle modifiche introdotte dal trattato di Lisbona firmato il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1o dicembre 2009, sembrano aprire potenziali orizzonti ulteriori.

In effetti, il testo del trattato sull'Unione europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, nonché dei loro protocolli e allegati, quali risultano a seguito delle modifiche introdotte dal trattato di Lisbona firmato il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1o dicembre 2009, sembrano aprire potenziali orizzonti ulteriori.

L'art. 6 del nuovo testo del trattato prevede infatti sia che “2. *L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati*”. Sia che “3. *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.*”

E' vero che da tali disposizioni non sembra potersi far discendere l'automatica e immediata “comunitarizzazione” della Convenzione<sup>(66)</sup>: esse, in primo luogo, prevedono che dall'adesione alla Convenzione per l'Unione non potrà conseguire una modifica delle competenze previste dai trattati e che, in secondo luogo, costituiscono principi generali comunitari i soli diritti risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni.

---

<sup>(65)</sup> In materia, nella giurisprudenza amministrativa: Tar del Lazio, sentenza 11984/2010 del 18 maggio 2010; Consiglio di Stato, sentenza 2 marzo 2010, n. 1220. I giudici amministrativi sembrano aver dato un certo peso alla pretesa adesione della Ue alla Convenzione Edu, per vero non ancora verificatasi, e ciò espone tali decisioni alle critiche implicite a quanto di seguito nel testo. Ma si tratta comunque di orientamenti particolarmente pregnanti, in quanto espressivi della tendenza, evidente, dell'ordinamento, a riconoscere l'efficacia diretta della normativa convenzionale.

<sup>(66)</sup> MIRATE, *La CEDU nell'ordinamento nazionale: quale efficacia dopo Lisbona?*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2010, 1354; GUAZZAROTTI, *La CEDU dopo il Trattato di Lisbona: come in un gioco dell'oca?*, in *Studium Iuris*, 2012, 177.

Esso, inoltre, non disciplina i rapporti tra Convenzione e diritti nazionali, ma si limita a prevedere il recepimento nel diritto comunitario dei principi della Convenzione, alle condizioni predette.

Ne consegue che non sembra potersi far derivare direttamente dall'art. 6 la superiorità delle norme della Convenzione sul diritto interno, sia perché non tutte le norme della Convenzione sono oggetto del recepimento, sia perché l'art. 6 regola il recepimento e non i rapporti con il diritto interno.

In questo senso (e solo in questo senso) appare condivisibile la giurisprudenza della Corte di Giustizia, che ha escluso che l'art. 6 "comunitarizzi" globalmente le disposizioni della Convenzione e imponga al giudice nazionale di disapplicare la legge interna in contrasto<sup>67</sup>.

Il fatto, tuttavia, che l'art. 6 non obblighi alla disapplicazione del diritto interno incompatibile con la Cedu, sempre e direttamente, non sembra poter significare che i principi fondamentali del diritto comunitario, siano essi di origine genuinamente comunitaria, siano essi oggetto di recepimento provenendo da una origine nella Convenzione, possano essere violati dal legislatore interno, né che il giudice interno possa soprassedere alla diretta applicazione del diritto comunitario (sia esso di principio o di dettaglio, originario o derivato dalla Convenzione)<sup>(68)</sup>.

Poiché, secondo quel che si diceva sopra, il principio della certezza del diritto e dell'affidamento costituisce, a un tempo, sia diritto riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte Edu, sia principio costituzionale generale comune agli Stati membri dell'Unione, sia principio del diritto dell'Unione, sia principio costituzionale interno, pare veramente necessitato concludere che esso è parte del diritto comunitario, già prima della adesione dell'Unione alla Convenzione Edu, anche nei contenuti delimitati dalla Corte Edu, e, come tale, attribuisce al giudice comune italiano il potere di disapplicazione delle norme in contrasto.

---

<sup>67</sup> CGUE, Grande Sezione, 24 aprile 2012, causa C-571/10. È la stessa Corte a ribadire, con sentenza quasi coeva, che "Secondo una costante giurisprudenza, e come confermato all'art. 6, n. 3, TFUE, i diritti fondamentali fanno parte integrante dei principi generali del diritto dei quali la Corte garantisce l'osservanza" CGUE, Seconda sezione, 29 settembre 2011, causa 521/09, § 112.

<sup>(68)</sup> In senso restrittivo, COMINO, *La responsabilità dello Stato – Giudice alla prova del diritto europeo*, in Resp. civ. e prev. 2012, 3, 784 osserva che "in sostanza, la CEDU e la Carta non contribuiscono ad ampliare le fattispecie rilevanti per l'ordinamento comunitario, ma limitatamente a queste ultime possono costituire un valido alleato nel giudizio di violazione del diritto europeo.

La via per il riconoscimento, concreto ed effettivo, dei diritti fondamentali del contribuente è ancora lunga, ma sembra aver completato (lo testimonia, pur in diverso contesto ordinamentale, la sentenza del Consiglio di Stato francese) una tappa importante, che la giurisprudenza interna italiana è ora chiamata a riconoscere.

ALBERTO MARCHESELLI  
*Professore Associato  
di Diritto Finanziario e Diritto Tributario  
nelle Università di Genova e Torino*