



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

Sezione:	Fisco e diritti – Giusto processo tributario – CEDU e processo tributario
Titolo:	<i>Può il processo tributario essere "giusto"?</i>
Autore:	SIMONE FRANCESCO COCIANI (*)
Sentenza di riferimento:	Corte CEDU, Camera Grande, 12 luglio 2001 (ricorso n. 44759/98) Ferrazzini c./ Italia
Parametro convenzionale:	art. 6 par. 1
Parole chiave:	Processo tributario, eccessiva durata del processo

Con ricorso presentato alla Corte CEDU il 26 febbraio 1998, il sig. Ferrazzini, cittadino italiano, deducendo la violazione dell'art. 6, par. 1 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ha sollevato la questione dell'eccessiva durata di tre procedimenti tributari nei quali era stato parte in causa. Il 18 maggio 2000, la sezione cui era stato assegnato il procedimento ha dichiarato la propria incompetenza, rimettendo la causa alla Camera Grande.

La controversia ha preso le mosse da alcuni atti, posti in essere dal ricorrente, di conferimento di beni, anche immobili, in favore di una società a responsabilità limitata, avente ad oggetto l'esercizio dell'attività di agriturismo, della quale il ricorrente possedeva quote di controllo. La società aveva chiesto di poter beneficiare di un'agevolazione nell'applicazione dell'aliquota di alcune imposte sul trasferimento di proprietà, conformemente ad una disposizione legislativa interna a suo avviso applicabile, versando all'erario i relativi importi.

Il 31 agosto 1987, l'amministrazione finanziaria notificava al ricorrente un avviso di accertamento ritenendo che il valore dei beni trasferiti alla società non fosse stato calcolato conformemente alle disposizioni in tema di INVIM (imposta sull'incremento del valore degli immobili), liquidando così la maggiore imposta dovuta ed irrogando le relative sanzioni. Il 16 novembre 1987, poi, l'amministrazione notificava alla società (altri) due avvisi di accertamento in quanto quest'ultima non poteva beneficiare della riduzione dell'aliquota dell'imposta in discorso.

Quanto al primo atto, il 14 gennaio 1988 il ricorrente proponeva ricorso per ottenerne l'annullamento. Con comunicazione del 23 febbraio 1998, la Commissione Tributaria informava dell'avvenuta fissazione dell'udienza di discussione per il successivo 21 marzo 1998, data rispetto alla quale la causa veniva cancellata dal ruolo per avere l'amministrazione nel frattempo aderito alle osservazioni del ricorrente. Quanto agli altri due atti, il 15 gennaio 1988 il Ferrazzini, a suo nome, proponeva due ricorsi per i quali, con comunicazioni del 20 marzo 1998, la Commissione Tributaria informava della fissazione delle udienze per il



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

successivo 9 maggio 1998, poi rinviate al 24 aprile 1999. Con sentenze depositate in cancelleria il 16 luglio 1999, la Commissione Tributaria rigettava entrambi i ricorsi, in quanto i beni trasferiti non potevano essere considerati tipici di una società agricola.

Attivando il procedimento avanti alla Corte CEDU, il ricorrente sosteneva che la vicenda giudiziaria sopra riassunta fosse stata caratterizzata da una durata eccessivamente prolungata.

Il Governo sosteneva, in via preliminare, l'inammissibilità del ricorso, non ritenendo l'art. 6 CEDU applicabile al processo tributario, individuato invece quale branca del diritto pubblico non rientrante nel diritto penale e, a maggior ragione, non facente parte nemmeno delle obbligazioni di carattere civile.

La Corte, ritenendo che tale motivo ponesse delle questioni particolarmente complesse non liquidabili in sede di vaglio preliminare sull'ammissibilità della causa, decideva di trattare l'argomento assieme al merito dichiarando perciò il ricorso ammissibile.

Quanto alla branca dell'ordinamento giuridico da individuare come "contenitore" del diritto tributario ai fini dell'esame dell'applicabilità dell'art. 6 CEDU, concordando le parti che la questione devoluta non riguardasse un'accusa in materia penale, la Corte si soffermava sulla valutazione dell'assimilabilità ad un'obbligazione di carattere civile, ritenendo la Convenzione uno strumento vivo da interpretare alla luce delle condizioni di vita attuali. Richiamando la propria giurisprudenza, il collegio affermava che la nozione di "diritti ed obblighi di natura civile" non può essere interpretata alla sola stregua dell'ordinamento interno, godendo invece di una propria autonomia. Tuttavia, pur coinvolgendo il procedimento tributario un aspetto indubbiamente patrimoniale, questo non sarebbe di per sé sufficiente a giustificare l'equiparazione con gli altri istituti di carattere civile. Ciò in quanto, anche a prescindere dalle prestazioni patrimoniali imposte a titolo di sanzione penale, sarebbe dato rinvenire obbligazioni di natura patrimoniale anche nei confronti dello Stato o di altri soggetti pubblici che non possono essere ricomprese nella nozione di obblighi di carattere civile, come in caso di adempimento di doveri civici imposti dalla società democratica. Più in particolare, quanto alla materia fiscale, le evoluzioni verificatesi nella società non sarebbero tali da intaccare i caratteri essenziali di branca dell'ordinamento facente parte del "nocciolo duro" delle prerogative della potestà pubblica, ciò malgrado le conseguenze patrimoniali che il relativo contenzioso inevitabilmente determina. Pertanto, pur ritenendo il ricorso ammissibile, la Corte, con otto voti contro sei¹, giudicava l'art. 6 par. 1 CEDU non applicabile alla fattispecie e respingeva il ricorso.

¹ Sul punto specifico, più in particolare, vale senz'altro la pena precisare che - secondo la *dissenting opinion* del Giudice Lorenzen resa nell'ambito della sentenza in rassegna - l'obbligo di pagare le tasse colpisce direttamente e in modo sostanziale gli interessi patrimoniali dei cittadini e che, in una società democratica, l'imposizione di tasse si fonda sull'applicazione di regole di diritto e non sulla discrezionalità. Con il che l'art. 6 deve quindi applicarsi anche a tali controversie, a meno che non siano ravvisabili speciali circostanze che possano giustificare la conclusione che il dovere di pagare le tasse non deve essere considerato "civile" ai sensi dell'art. 6, par. 1, della Convenzione.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

In seguito all'approvazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali², una delle prime discussioni che hanno animato il dibattito giurisprudenziale e dottrinale è da subito stata quella della rilevanza di alcune disposizioni in ambito tributario. Più in particolare, molto discusso, ed a tutt'oggi privo di una soluzione definitiva, quanto meno in giurisprudenza, è stato il problema dell'applicabilità ai rapporti di matrice tributaria del diritto ad un processo equo e di durata ragionevole, di cui all'art. 6³.

Ça va sans dire, poi, che la questione non concerne solo tale aspetto, ma solleva anche quesiti intorno l'applicabilità al diritto tributario, non solo processuale ma anche sostanziale (*rectius*: procedimentale), di altri diritti fondamentali tutelati dalla Convenzione.

La sentenza in esame, pur lungi dal rappresentare un approdo sul lido della pienezza della tutela in favore del cittadino-contribuente, riveste una particolare importanza in quanto sembra portare con sé le prime incrinature rispetto alla monolitica superficie dell'orientamento giurisprudenziale "tradizionale" che, per parte sua, e fino ad allora, aveva visto l'affermazione di un'impostazione per così dire minimalista (*rectius*: negatoria) in tema di possibilità di accordare al cittadino-contribuente le particolari garanzie in discorso nelle ipotesi di lite con il fisco. Difatti, proprio la *dissenting opinion* resa nell'ambito della sentenza Ferrazzini è quanto mai espressiva di una maturazione che, successivamente, si è resa via via sempre più evidente.

² Roma, 4 novembre 1950, esecutiva in Italia con L. 4 agosto 1955 n. 848, in Gazz. Uff., 24/09/1955, n. 221

³ Si riporta il contenuto dell'art. 6 nel testo attualmente in vigore: "**Articolo 6 Diritto a un equo processo**
1 Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia.

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

3 In particolare, ogni accusato ha diritto di:

a essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico;

b disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa;

c difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia;

d esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico;

e farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza.", in http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/0D3304D1-F396-414A-A6C1-97B316F9753A/0/ITA_CONV.pdf



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

Pertanto, si ritiene opportuno segnalare tale pronuncia assegnando alla medesima il ruolo, anche se non previsto dagli stessi estensori, di "punto di svolta" in un, ancora ipotetico e tutto da verificare, ideale percorso di progressiva estensione delle garanzie convenzionali alla materia tributaria.

La Corte, nell'esaminare insieme col merito la questione preliminare sollevata dal Governo riguardo all'inammissibilità del ricorso, ha dapprima passato in rassegna le principali pronunce⁴ che hanno dato corpo all'impostazione per la quale il processo tributario resterebbe escluso dalle garanzie di cui all'art. 6 e, infine, ha concluso per l'inapplicabilità al caso di specie dell'art. 6, par. 1 della Convenzione. Ciò in quanto, avendo tutte le parti convenuto che il nodo centrale della vicenda non riguardasse sicuramente una "accusa penale", nonostante che la lite concernesse una questione con conseguenze evidentemente patrimoniali, la stessa sarebbe comunque sicuramente da ascrivere alla materia del diritto pubblico, ed anzi a quel "nocciolo duro" delle prerogative dello Stato-soggetto che non ne permette la sussunzione nella categoria dei "diritti ed obblighi di carattere civile" ed, anzi, legittima addirittura la compressione di quelli che, almeno nelle altre branche del diritto pacificamente coperte dalle garanzie convenzionali, vengono ormai considerati diritti fondamentali del cittadino.

Fin qui, nulla di nuovo sotto il sole.

Cionondimeno – come accennato – è dato rinvenire nella parte motiva dell'arresto in esame delle espressioni, degli "accenni" ad una, seppur timida e – forse soprattutto – inconsapevole, apertura che, letta assieme alla *dissenting opinion* del Giudice Lorenzen, sembra poter legittimare le speranze di una progressiva evoluzione dell'interpretazione del testo convenzionale nella materia *de qua*. Il Collegio ha, infatti, chiaramente affermato che *"La Convenzione è [...] uno strumento vivo che deve essere interpretato alla luce delle condizioni di vita attuali [...] e la Corte è chiamata a verificare, considerati i cambiamenti intervenuti nella società [...], se il campo di applicazione dell'art. 6 par. 1 deve o meno essere esteso [...]"*⁵. Già in precedenti occasioni la Corte aveva ricondotto all'ambito di applicazione dell'art. 6 alcune contestazioni tra cittadini e P.A. che, seppur soggette al diritto pubblico in base alla normativa interna del paese chiamato in causa innanzi ai Giudici di Strasburgo, sono state nondimeno fatte rientrare nell'ambito dell'operatività dell'art. 6 sotto il profilo "civile", in quanto l'esito del contenzioso si dimostrava determinante per diritti ed obblighi di natura privata. Ciò, peraltro, determina il riconoscimento del principio, già utilizzato in occasione di pronunce vertenti su materie diverse, dell'irrelevanza in linea di principio della natura pubblica di una delle parti della controversia o della matrice della legislazione applicabile in materia. Di conseguenza, non si tratterebbe solo delle ipotesi in cui la P.A. agisce *iure privatorum*, ma anche delle ipotesi in cui la stessa, agendo in base a poteri di imperio conferiti dalla

⁴ Cfr. le sentenze riportate nella sezione bibliografica della presente scheda.

⁵ Corte CEDU, 12 luglio 2001, Ferrazzini c./ Italia, par. 26.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

legislazione di natura pubblicistica, intervenga con atti e comportamenti in grado di incidere direttamente su situazioni soggettive di origine privata⁶.

Nonostante il carattere "vivo" e dinamico della Convenzione, stando al livello attuale dei rapporti tra cittadino-contribuente ed amministrazione fiscale, e la circostanza che l'obbligo di contribuire alle pubbliche spese possieda indubitabilmente una sostanziale rilevanza patrimoniale, secondo i Giudici (o la maggioranza di essi) è la natura essenziale dell'obbligazione in esame a fuoriuscire dalla tutela accordata dalla Convenzione, predominando il carattere "pubblico" del rapporto tributario tra Stato e contribuente.

Le tradizionali conclusioni, confermate e fatte proprie dal Collegio con la sentenza in esame, tuttavia, non scoraggiano, anzi rafforzano, l'opinione secondo la quale, allo stato attuale dei rapporti sociali, politici ed economici, le garanzie fondamentali enucleate dalla Convenzione in tema di "giusto processo" non possono essere applicate "a singhiozzo", solo sulla base dei caratteri della situazione dedotta in giudizio o per via della natura di una delle parti in causa, dovendosi piuttosto esprimere la convinzione che queste (garanzie) rappresentino ormai un patrimonio incompressibile dell'individuo che ne "certifica" il passaggio effettivo e non solo formale dalla condizione di "suddito" (quale soggetto pressoché inerme di fronte alla potestà della mano pubblica ancora fino ai tempi, pur recenti, che hanno visto la nascita delle moderne codificazioni sui diritti umani) a quella di "cittadino" non a servizio ma quale fine verso il quale si deve rivolgere l'attività dello Stato.

Come anche sostenuto nella *dissenting opinion* del Giudice Lorenzen, la "necessità" di accordare una tutela piena in ambito processuale al cittadino, anche inteso come contribuente, è ormai evidente e potrebbe essere soddisfatta, argomentando in base alla mancata precisa definizione nel testo pattizio della locuzione "diritti ed obblighi di carattere civile", estendendo la tutela dell'art. 6 par. 1 a tutte le controversie in cui si discuta di una condotta dell'autorità pubblica determinante per la situazione giuridica di una persona privata, elevando così la nozione di "carattere civile" al rango di valvola di chiusura che permette di tutelare tutti gli aspetti in cui non sia coinvolta una questione di carattere penale.

In conclusione, nell'ordinamento giuridico proprio dei moderni stati democratici occorre senz'altro distinguere la posizione (e la funzione) dello Stato-ordinamento che, a sua volta, presuppone l'esistenza e il riconoscimento di un interesse fiscale alla (giusta) imposizione e alla sollecita riscossione dei tributi come condizione di esistenza della stessa collettività organizzata⁷, dalla posizione dello Stato-persona (*id est*: amministrazione finanziaria), la cui funzione altro non è che dare corretta (ed imparziale) attuazione alla legge; tant'è che – come noto – il potere amministrativo del fisco di attuare la norma tributaria è tipicamente vincolato. L'amministrazione finanziaria, infatti, non esercita più un potere sovrano (espressione questo della supremazia dello Stato sul contribuente-suddito), essa attende semplicemente ad

⁶ Nonostante tale affermazione di principio, la Corte ha sottolineato che alcuni diritti di matrice pubblicistica per l'ordinamento di provenienza sono tali anche ai fini della Convenzione e pertanto i rapporti cui danno luogo non sono riconducibili al concetto di "civile" di cui all'art. 6.

⁷ Il riferimento al principio di solidarietà emerge quindi in tutta la sua evidenza.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

una funzione: appunto quella di dare corretta e imparziale attuazione – secondo il principio di legalità della relativa azione amministrativa – alla norma tributaria che, a sua volta, per essere tale deve necessariamente essere “giusta”, cioè conforme al principio della capacità contributiva.

Da quanto sopra – come pure osservato⁸ – consegue necessariamente che il processo tributario non è la prosecuzione, in sede contenziosa, del procedimento amministrativo d'imposizione (rispetto al quale procedimento, peraltro, la stessa Corte CEDU ha successivamente fatto ulteriori aperture⁹), esso altro non è che la sede (giurisdizionale¹⁰ appunto) ove – secondo la più classica tripartizione dei poteri – si verifica la legalità e la correttezza dell'imposizione e quindi, come tale, merita il normale *standard* di garanzie proprie di qualsivoglia processo che voglia dirsi tale.

Precedenti in tema:

1. Corte CEDU, 28 giugno 1978, Konig vs. Repubblica federale di Germania;
2. Corte CEDU, 8 luglio 1987, Baraona vs. Portogallo;
3. Corte CEDU, 26 marzo 1992 Editions Périscope vs. Francia;
4. Corte CEDU, 21 ottobre 1997, Pierre-Bloch vs. Francia;
5. Corte CEDU, 9 dicembre 1994, Schouten e Meldrum vs. Paesi Bassi;

Riferimenti bibliografici:

1. A.A. FERRARIO, *La Convenzione europea dei “diritti dell’uomo” ed il diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, pp. 227 e ss., nota a Corte CEDU, 12 luglio 2001, Case of Ferrazzini vs. Italian Republic;
2. P. VAN DER BROEK, *Taxation and the European Convention on Human Rights* in *European taxation*, 1985, vol. 25, n. 12, 344 e ss.;
3. S. FROMMEL, *The European Court of Human Rights and the right of the Accused to Remain silent: can it be invoked by taxpayers?*, in *British tax review*, 1994, 598-634;
4. M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazioni e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 529 e ss.;
5. F. GALLO, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 11 e ss.;
6. P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, 11 e ss.;
7. G. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 11 e ss.;
8. A. MARCHESELLI, in AA.VV., *Giusto processo e riti speciali*, Giuffrè, Milano, 2009, 322-333;
9. L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell’uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.* 2010, 206 ss.

⁸ Cfr. L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell’uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.* 2010, 206 ss., 213.

⁹ Cfr. Corte Cedu, sent. 21 febbraio 2008, Ravon vs. Francia, già oggetto di commento all'interno della presente progetto di ricerca.

¹⁰ Difatti, anche secondo l'etimologia, la giurisdizione altro non è che lo *ius dicere*.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

(*) L'autore intende ringraziare il Dott. Pietro Frascarelli per la collaborazione prestata nell'organizzazione dei materiali e nella ricerca bibliografica e giurisprudenziale.