

Le principali questioni in materia tributaria

di *Francesco Buffa*

Sebbene la Convenzione non contenga norme specificamente rivolte ai diritti dei contribuenti, la giurisprudenza della Corte ha enucleato un gruppo ampio di diritti tutelabili nei confronti dell'amministrazione finanziaria, basati principalmente sull'applicazione dell'art. 6 della Convenzione e dell'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1.

1. Il ruolo della giurisprudenza della Corte in materia tributaria

La Convenzione europea dei diritti dell'uomo non contiene norme specificamente rivolte al diritto tributario. Solo nell'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 alla Cedu si parla di «imposte», per stabilire che il principio della protezione della proprietà «*non porta pregiudizio al diritto degli Stati di mettere 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*».

È stata la Corte Edu a precisare, in applicazione della teoria della Convenzione come “*living instrument*”, in che misura i diritti dell'uomo vengano in rilievo nella materia della fiscalità, e ciò si è avuto in numerosi casi, alcuni ben conosciuti, altri meno noti in quanto definiti con pronunce di irricevibilità.

La giurisprudenza elaborata dalla Corte lascia una grande libertà agli Stati parti per definire e attuare la loro politica fiscale: che si tratti del numero e dell'assetto delle imposte, della distinzione tra imposte dirette e indirette, del rapporto tra tasse e imposte, della fissazione delle aliquote o delle scadenze e

rateazioni, delle modalità di riscossione e di recupero coattivo delle somme, la Corte riconosce alle autorità nazionali un ampio margine di apprezzamento nel bilanciare interessi confliggenti, quali quelli del potere impositivo e del privato contribuente.

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.

Pur con questa premessa, i settori d'intervento della Corte di Strasburgo nella materia tributaria sono stati vari¹, riguardando il principio del giusto processo di cui all'art. 6 Cedu, il principio di legalità di cui all'art. 7 Cedu, il diritto al rispetto della *privacy* di cui all'art. 8 Cedu, il rispetto della libertà religiosa di cui all'art. 10 Cedu, il rispetto della libertà di espressione e della libertà di essere informati di cui all'art. 10 Cedu, il divieto di discriminazioni di cui all'art. 14 Cedu, la protezione della proprietà dettata dall'art. 1 Protocollo n. 1, la libertà di movimento di cui all'art. 2 Protocollo n. 4, il diritto di non essere puniti due volte per lo stesso fatto di cui all'art. 4 Protocollo n. 7².

1. Per una panoramica generale delle pronunce della Corte Edu in materia, si veda sul sito della Corte, la *fiche* di giurisprudenza *Taxation and the European Convention on Human Rights*, settembre 2018 (www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf).

2. Gli studi sistematici in materia, con specifico riferimento alla Cedu, non sono molti. Si richiamano qui V. Berger, *Les évolutions récentes du droit fiscal et l'impact des règles européennes*, intervento al seminario di formazione presso la *Cour de Cassation*, Parigi, 19 giugno 2009; G. Kofler - M. Poiars Maduro - P. Pistone (a cura di), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD,

In questa sede mi limiterò a segnalare solo alcuni settori di intervento che più possono porre problemi per il sistema italiano, in relazione anche al nostro contenzioso tributario.

2. Le applicazioni delle garanzie del giusto processo di cui all'art. 6 della Convenzione: le perquisizioni fiscali e la richiesta di documenti da parte del fisco

L'art. 6 della Convenzione prevede una serie di garanzie procedurali per i casi in cui vi sia una contestazione su «diritti e doveri di carattere civile» ovvero si verta «sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata» nei confronti della persona.

La Corte Edu, come noto, ha escluso la materia tributaria dall'applicazione dell'art. 6 nel suo *volet* civile nella sentenza *Ferrazzini c. Italia* (ove si lamentava la lunghezza dei procedimenti fiscali), in quanto la materia fa parte del “nucleo duro” delle prerogative delle autorità pubbliche, con conseguente natura pubblicistica del rapporto tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria.

La soluzione fatta propria dalla Corte in ordine all'inapplicabilità dell'art. 6 alla materia tributaria non è andata esente da critiche, essendosi giustamente censurata³ la scissione tra la garanzia sostanziale dei diritti (riconosciuta dalla stessa Corte) e la garanzia della tutela giurisdizionale di quegli stessi diritti (esclusa, in linea di principio, dal giudice di Strasburgo).

In altre sentenze, peraltro, si è precisato che, qualora la vicenda tributaria incida su interessi che, al di là dell'aspetto patrimoniale, riguardano altri diritti di carattere civile della Convenzione, l'art. 6 si applica.

È il caso, ad esempio, della tutela del domicilio, che implica il rilievo dell'art. 8 Cedu e permette, in tal modo, anche l'applicazione dell'art. 6 Cedu – dunque delle garanzie, ivi previste, del giusto processo.

Nel caso *Ravon e altri c. Francia* (vds. anche, sulla stessa questione e tra le altre, *Kandler e altri c. Francia*, *Maschino c. Francia*), l'amministrazione fiscale, nel quadro di una procedura di accertamento del pagamento dell'IVA da parte di una società e su autorizzazione del tribunale, aveva effettuato una perquisizione nella sua sede legale e sequestrato alcuni documenti. La Corte si è quindi posta il problema se il diritto interno (nella specie, francese, come detto) fornisca un controllo giurisdizionale effettivo a coloro che subivano una perquisizione ai fini fiscali: ciò implica, secondo la Corte, la necessaria disponibilità di una via di ricorso avverso la perquisizione, che possa permettere al giudice di esaminare il caso sia in fatto che in diritto e, qualora constati una irregolarità, di far cessare tale irregolarità fornendo all'interessato una riparazione adeguata. La Corte ha, quindi, sottolineato che non è sufficiente prevedere una procedura *ex post* di risarcimento del danno conseguente a una perquisizione irregolare, occorrendo una procedura che permetta una valutazione della legittimità della perquisizione e, in caso negativo, la sua cessazione⁴.

Al riguardo, va qui evidenziata la mancanza, nell'ordinamento italiano, di forme di tutela immediata contro le violazioni delle norme relative alla formazione della prova rilevante in sede tributaria. Infatti, il contribuente che si trovi a subire un'attività istruttoria illegittima da parte dell'amministrazione finanziaria non ha a disposizione, nell'immediato, alcuno strumento di difesa (si veda, in tema, Cass., sez. unite, 16 marzo 2009, n. 6315).

La problematica trova le sue radici nell'art. 19 d.l.g. n. 546/92, che, nell'annoverare gli atti impugnabili davanti al giudice tributario, non cita gli atti istruttori. Si delinea, così, per il contribuente solo quella che viene definita “tutela differita”.

In presenza di un'istruttoria illegittima, si ha un'unica possibilità: impugnare il successivo atto di accertamento. Solo ove il procedimento di verifica non si sia concluso con l'emanazione di un atto impositivo – o se tale atto non è stato impugnato – l'illegit-

Amsterdam, 2011. Nella letteratura giuridica in lingua italiana, si vedano: R.Conti, *Diritto tributario, giusto processo e altre questioni convenzionalmente sensibili*, in Aa.Vv., *Il nostro sistema tributario all'esame della Cedu. Le questioni ancora aperte* (collana diretta da F. Buffa, *Il diritto in Europa oggi*), atti del convegno organizzato presso la Corte di cassazione dall'Ufficio dei referenti per la formazione decentrata della Scuola superiore della magistratura - Roma, 22 settembre 2015 - Key, Vicalvi (FR), 2016, p. 113; F. Giuliani e G. Chiarizia, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, Giuffrè, Milano, 2017; Aa.Vv., *Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario (Il diritto in Europa oggi)*, atti del corso per giudici tributari organizzato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria - Roma, Palazzo della Consulta, 6-7 giugno 2016 -, Key, Vicalvi (FR), 2016; A.Perrino, F.Buffa, *Il diritto tributario europeo (Il diritto in Europa oggi)*, Key, Vicalvi (FR), 2017.

3. A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa (Il diritto in Europa oggi)*, Key, Vicalvi (FR), 2016; in tema, in generale, A.F. Uricchio, *CEDU e diritto tributario. Le garanzie del giusto processo*, in Aa.Vv., *Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario (Il diritto in Europa oggi)*, Key, Vicalvi (FR), 2016.

4. In argomento, S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 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*, in *Riv. dir. trib.*, vol. IV, nn. 7-8/2008, p. 198.

timità dell'atto prodromico sarà impugnabile davanti al giudice ordinario, in quanto lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge (Cass., sez. unite, 2 maggio 2016, n. 8587).

In presenza di accertamento, l'impugnazione dello stesso per vizi della perquisizione prodromica è doppiamente condizionata: da un lato, invero, l'avviso deve essere effettivamente emanato al contribuente leso (eventualità non scontata: si ponga il caso che da indagini illegittime non derivi alcuna contestazione o, diversamente, che l'avviso scaturito da indagini illegittime riguardi un soggetto diverso da quello concretamente leso); dall'altro, l'avviso deve essere fondato sugli elementi probatori acquisiti con le modalità illegittime contestate.

Quanto ai principi che presiedono all'acquisizione delle prove, secondo la Corte, l'autorità, nel determinare la responsabilità degli individui, non deve ricorrere a elementi di prova ottenuti attraverso minacce di sanzioni o in forza di pressioni nei confronti dell'accusato (*Chambaz c. Svizzera*)⁵, essendo ritenuta tra queste, ad esempio, la sanzione pecuniaria per ogni giorno di ritardo nella produzione richiesta, applicata a fronte del rifiuto del contribuente di fornire i documenti richiesti dal fisco (*Funke c. Francia*)⁶.

Il principio del diritto al silenzio del contribuente assume particolare rilievo una volta considerato che, nell'ordinamento italiano, sostanzialmente non si ammette che il contribuente non risponda alle richieste dell'amministrazione finanziaria. Sono, anzi, previste da varie norme, a fronte di un eventuale rifiuto alla collaborazione da parte del contribuente, effettive sanzioni: si pensi all'art. 9, comma 2, d.lgs. 471/97, il quale prevede una sanzione pecuniaria per «chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel

medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza». Si pensi, altresì, all'art. 11 dl n. 201/2011, che configura sanzioni penali a carico di «chiunque a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 dpr 600/73 e 51 e 52 dpr 633/72 esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero».

Tali norme possono apparire problematiche rispetto alla Convenzione, in quanto la loro applicazione finisce per contrastare con il principio della parità delle armi, posto alla base del giusto processo, e con il *nemo tenetur se detegere*, principio che, come si vedrà, la Corte ritiene direttamente applicabile con riferimento alle misure tributarie che possano essere qualificate come «penali», secondo la valutazione autonoma da essa effettuata in base a criteri giurisprudenziali consolidati.

3. La tutela dell'art. 1 del Protocollo 1 e il *proportionality test* in relazione all'imposizione fiscale

Il principale settore di intervento della Corte Edu in materia tributaria è stato quello relativo all'applicazione dell'art. 1 Protocollo n. 1, norma che protegge la proprietà privata.

Nella terminologia della Cedu, l'imposizione fiscale costituisce un'ingerenza nel pacifico godimento dei diritti protetti: in linea generale, peraltro, come già anticipato, l'ingerenza nel godimento dei beni al fine di pagamento delle imposte è giustificata ai sensi del secondo comma del medesimo articolo, che legittima specificamente «il pagamento delle imposte o di altri contributi» (*Buffalo Srl in liquidazione c. Italia*).

Secondo la giurisprudenza della Corte, tuttavia, l'ingerenza non sfugge in ogni caso al controllo della

5. F. Marullo di Condojanni, *Nemo tenetur se detegere: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza Cedu sul sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, vol. II, n. 1/2013, p. 26; R. Iaia, *Le dichiarazioni auto-accusatorie del contribuente nell'istruttoria fiscale* (nota a Cass, n. 23031/2015), in *Riv. giur. trib.*, 2016, p. 608.

6. In argomento, si richiama nel nostro ordinamento la sanzione dell'inutilizzabilità prevista dall'art. 52, comma 5, dPR 26 ottobre 1972, n. 633, il quale esclude la possibilità di prendere in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa, i documenti (libri, scritture, registri, etc.) che non siano stati acquisiti durante gli accessi perché il contribuente ha rifiutato di esibirli o ha dichiarato di non possederli, o perché li ha comunque sottratti al controllo. Per un'interpretazione della norma costituzionalmente orientata, si veda Cass., sez. V civ., 14 luglio 2010, n. 16536, secondo cui la norma fa eccezione a regole generali, e perciò non può essere applicata oltre i casi e i tempi da essa considerati, e deve essere interpretata, in coerenza e alla luce dei principi affermati dagli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto alla difesa e da obbligare il contribuente all'effettuazione di pagamenti non dovuti: quindi nel senso che, per essere sanzionato con la perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture, il contribuente stesso deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito, nel corso di giudizio. Più di recente, invece, il diverso principio affermato da Cass., sez. V civ., 12 aprile 2017, n. 9487, secondo la quale il divieto in discorso opera non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione "doloso") dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere i documenti in suo possesso, o li sottragga all'ispezione non allo scopo di impedire la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dovuto a dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, etc.).

Corte, in quanto bisogna sempre stabilire se l'art. 1 del citato Protocollo sia stato applicato correttamente (*Di Belmonte c. Italia*): l'ingerenza, per essere convenzionalmente conforme, deve essere prevista dalla legge per uno scopo legittimo e risultare necessaria in una società democratica⁷.

Il primo dei richiamati requisiti è fondato sul principio di legalità dell'ingerenza (principio che, in materia tributaria, ricorda l'omologo previsto dall'art. 53 Cost.): 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.

«Legge» è – 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 (*Sunday Times c. Regno Unito*).

Tale garanzia è nota anche come riserva di legge sostanziale – per distinguerla dalla riserva di 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, *Spacek c. Repubblica Ceca*).

Nella sua giurisprudenza, la Corte ha precisato la «qualità» della legge, dovendo questa avere i caratteri dell'accessibilità e della precisione.

Per il primo profilo, regolamenti interni, direttive o circolari degli uffici finanziari che non siano pubblicati non potranno formare una base per restrizioni dei diritti e delle libertà garantite. Quanto al secondo aspetto, la giurisprudenza afferma che la legge interna pertinente dev'essere formulata in maniera sufficientemente precisa per (limitare il potere discrezionale dell'autorità amministrativa e giudiziaria e) permettere alle persone interessate – se del caso, con l'aiuto di consigli appropriati – di prevedere, in una misura ragionevole nelle circostanze di causa, le conseguenze che possono risultare da un determinato comportamento o atto.

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 interpretate nei singoli atti applicativi in modo non plausibile dall'amministrazione fiscale

(*Shchokin c. Ucraina*): il contribuente sarebbe in tali casi esposto all'arbitrio dell'amministrazione, con ciò integrandosi una violazione della riserva di legge; ne consegue, dunque, la violazione della garanzia in presenza di interpretazioni amministrative o giurisprudenziali imprevedibili in base al tenore delle norme (o della giurisprudenza) preesistenti (*Oao Neftyanaka, Kompaniya Yukos c. Russia*).

L'ingerenza deve, inoltre, perseguire uno scopo legittimo. La Corte richiede che le autorità nazionali esplicitino lo scopo perseguito: ad esempio, nel caso *Imbert De Trémiolles c. Francia*, la Corte ha preso atto del fatto che l'imposta di solidarietà prevista dal legislatore francese nei confronti delle persone fisiche proprietarie di un patrimonio netto imponibile superiore a una certa soglia perseguiva lo scopo, considerato legittimo da parte della Corte, di finanziare una parte del reddito minimo di inserimento per i disoccupati.

Diversa la soluzione in altro caso, nel quale si è affermato che, nonostante l'ampio potere discrezionale che lo Stato mantiene in materia fiscale, l'esercizio di tale potere non può mettere in discussione i principi della certezza del diritto e dello Stato di diritto: così, non si può accettare l'annullamento di una decisione giudiziaria definitiva passata in giudicato che abbia riconosciuto dei crediti a favore dei contribuenti verso lo Stato (*Stere e altri c. Romania*).

La valutazione più complessa fatta dalla Corte Edu è quella che, collocata solo al terzo momento dell'indagine giuridica (dopo la previsione legale e lo scopo legittimo), riguarda la proporzionalità dell'ingerenza.

Nella terminologia della Corte, l'ingerenza deve essere «necessaria in una società democratica», ossia deve corrispondere a un «*besoin social impérieux et doit être justifiée par des décisions de justice motivées de façon pertinente et suffisante*».

Se, in materia tributaria, non è compito dei giudici di Strasburgo valutare l'imposizione fiscale in sé, e agli Stati è dunque lasciato ampio margine di apprezzamento in materia, ciò non toglie che spetta alla Corte esaminare se lo Stato, attraverso le politiche fiscali, imponga un peso eccessivo ai contribuenti o se, comunque, si pregiudichi in maniera sostanziale la loro situazione finanziaria.

Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte, qualsiasi interferenza statale deve garantire un «giusto» equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e i diritti fondamentali dell'indi-

7. A. Calzolari, *La tutela CEDU del diritto di proprietà: la base legale del giusto tributo*, in *Corr. trib.*, n. 40/2017, p. 3148; R. Chenal, *Cedu e diritto tributario: le garanzie di natura sostanziale*, nonché S.F. Mannino, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e gli ordinamenti interni degli Stati aderenti nel dialogo tra le giurisdizioni europee e quelle nazionali*, entrambi in *Aa.Vv.*, *Il nostro sistema tributario all'esame della Cedu.*, op. cit., pp. 35 e 93 rispettivamente.

duo (cd. *proportionality test*). Per l'effetto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo dei tributi o di altre forme di contribuzione, può violare la garanzia consacrata dall'art. 1 Protocollo n. 1 se impone al soggetto interessato un onere eccessivo o reca un sostanziale danno alla sua situazione finanziaria.

Applicazioni in materia tributaria dell'art. 1 Protocollo 1 si sono avute, ad esempio, in materia di rimborsi di imposta, di soglia dell'imposizione, di prelievi eccezionali in tempo di crisi e, infine, di poteri esecutivi dell'amministrazione finanziaria.

Quanto al rimborso dei crediti di imposta, la Corte ha sottolineato che, nel caso di diritto al rimborso di indebito, un eventuale ritardo nel pagamento può comportare la violazione del suddetto articolo, e ciò in quanto la prolungata indisponibilità delle somme a credito nei confronti dello Stato può comportare «un peso eccessivo o comunque può pregiudicare in maniera sostanziale la sua situazione finanziaria» (*Buffalo Srl in liquidazione c. Italia; Beires Côte-Real c. Portogallo; Eko-Elda AVEE c. Grecia*).

Quanto alla misura della pressione fiscale, la Corte ha ritenuto che l'imposizione di una tassa o di altro contributo è contraria al rispetto della proprietà quando la persona riceva un peso insopportabile o veda sconvolta la sua situazione finanziaria. L'eccessivo livello di tassazione è stato così alla base della violazione riscontrata nel caso *N.K.M. c. Ungheria*, in relazione all'aliquota, eccessivamente elevata, applicata nella specie sulla indennità di licenziamento.

Il caso dei prelievi eccezionali in tempo di crisi è stato esaminato dalla già richiamata sentenza *Imbert De Trémolles c. Francia*, relativa all'imposta di solidarietà sulla ricchezza (ISF). Il ricorso è stato dichiarato manifestamente infondato e, quindi, irricevibile: la Corte ha ritenuto che l'ISF, creata come una tassa di solidarietà per finanziare una parte del reddito minimo di inserimento, sia stata progettata per soddisfare l'interesse generale e che le modalità di applicazione della normativa rientrassero nel mar-

gine di discrezionalità lasciata allo Stato in questo settore, in particolare nel quadro dell'attuazione della politica fiscale, restando peraltro escluso che il pagamento della tassa in questione avesse portato a un pregiudizio sproporzionato per la situazione finanziaria dei richiedenti. Analogo il caso italiano, *Abate c. Italia*, delle cd. "pensioni d'oro", ossia con un importo superiore a 14 volte il trattamento minimo pagato dall'Istituto nazionale della previdenza sociale (Inps), dichiarato inammissibile dalla Corte Edu (al riguardo, in precedenza, Corte cost., 20 luglio 2016, n. 173).

Infine rileva, nel campo dell'art. 1 del primo Protocollo, un'applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco* (*Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario; *Rousk c. Svezia*, riguardante il pignoramento e la vendita all'asta dell'abitazione del ricorrente, che non aveva ottemperato al pagamento di un debito di natura fiscale di entità notevolmente inferiore rispetto al valore della casa)⁸.

Il tema delle misure esecutive a favore del fisco è stato esaminato anche sotto il profilo del giusto processo, essendosi affermato (*Janosevic c. Svezia*) che la Convenzione in sé non esclude che misure di esecuzione siano adottate prima che le decisioni (nella specie, relative a maggiorazioni di imposta) siano divenute definitive, ma che gli Stati sono tenuti a non ricorrere a tale esecuzione se non nei limiti della ragionevolezza, cercando di garantire un corretto bilanciamento tra gli interessi in gioco. Ciò risulta ancora più importante nei casi in cui le misure di esecuzione siano state adottate sulla base di decisioni dell'amministrazione finanziaria, ossia ancora prima che un tribunale abbia deciso sulla legittimità delle maggiorazioni in questione.

La Corte nota, ancora, che l'interesse finanziario dello Stato, che in principio gode di un peso importante nel bilanciamento tra gli interessi in gioco – tenuto conto della necessità di assicurare l'effettività del sistema di imposizione –, non possiede

8. In materia, per il diritto nazionale, si richiama il principio stabilito dalle sezioni unite della Cassazione nella sentenza del 12 aprile 2012, n. 5771 (e ribadito di recente da Cass., sez. V civ., ord. 28 giugno 2017, n. 16110), secondo il quale, in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'ipoteca prevista dall'art. 77 dPR n. 602/1973, rappresentando un atto preordinato all'espropriazione immobiliare, soggiace agli stessi limiti per quest'ultima stabiliti dall'art. 76 del medesimo dPR, e non può, quindi, essere iscritta se il debito del contribuente non supera gli 8000 euro. Né a diversa conclusione può indurre l'art. 3, comma 2-ter, dl n. 40/2010 – convertito con modifiche dalla l. n. 73/2010 – il quale, vietando all'agente della riscossione di iscrivere ipoteca per crediti inferiori a 8000 euro, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, ha così indicato l'autonomo presupposto per le future iscrizioni di ipoteca in un importo coincidente con quello minimo previsto per l'espropriazione, senza, per ciò solo, poter essere apprezzato come indiretta dimostrazione dell'inesistenza, per il periodo pregresso, di limiti di valore per la stessa iscrizione.

Con riferimento al fermo amministrativo disposto dal concessionario su beni mobili registrati (ad esempio, i veicoli) di proprietà del debitore, in forza dell'art. 86, dPR n. 602/73, l'importo del debito nella legislazione rileva solo sul piano procedurale, in relazione ai termini e alla necessità di invio di comunicazione contenente il dettaglio del debito. Nella giurisprudenza tributaria, peraltro, si richiamano alcune pronunce secondo le quali è illegittimo il fermo amministrativo del veicolo qualora risulti sproporzionato rispetto alla pretesa tributaria, e nel caso in cui non siano adeguatamente indicate le motivazioni che ne abbiano giustificato l'adozione (Commissione tributaria provinciale di Roma, n. 28/12/2013; Commissione tributaria regionale di Bologna, n. 65/13/12; Commissione tributaria provinciale di Caserta, n. 8631/14/14; Commissione tributaria provinciale di Napoli, n. 241/17/12).

la stessa portata nel campo delle maggiorazioni di imposta, non essendo queste concepite come fonte di finanziamento del sistema, bensì come strumenti che mirano a fare pressione sui contribuenti affinché rispettino i loro obblighi di natura fiscale e a punire gli illeciti: di conseguenza, il *test* di proporzionalità sarà qui più stringente e altri elementi possono essere presi in considerazione, come la possibilità, in caso di successo davanti ai tribunali, di ottenere il rimborso delle maggiorazioni e di ripristino dello *status quo ante*.

4. Qualificazione, a opera della Corte Edu, delle maggiorazioni di imposta e delle sanzioni tributarie, ai fini dell'applicazione dei principi relativi alle «accuse in materia penale»

La Corte Edu applica le garanzie previste dall'art. 6 Cedu per le «accuse in materia penale» a quelle sanzioni che, secondo i cd. “criteri Engel”, la Corte stessa, nella sua autonomia, qualifica come *penali*, tenuto conto, oltre che della qualificazione giuridica della misura da parte del diritto interno, della natura della misura nonché della natura e del grado di severità della sanzione.

Con l'adozione di un'interpretazione autonoma del concetto di «accusa penale», applicando i criteri delineati nel proprio precedente Engel, la Corte Edu ha gettato le basi per una progressiva estensione dell'applicazione dell'art. 6 ad aree non rientranti formalmente sotto la categoria tradizionale del diritto penale: ad esempio, alle sanzioni amministrative (*Öztürk c. Germania*), alle punizioni per violazioni della disciplina carceraria (*Campbell e Fell c. Regno Unito*), alle infrazioni doganali (*Salabiaku c. Francia*), alle sanzioni pecuniarie inflitte per violazione del diritto della concorrenza (*Società Stenuit c. Francia*), alle ammende inflitte da giurisdizioni finanziarie (*Guisset c. Francia*).

Ad esempio, in *Jussila v. Finlandia*, la Corte ha trasposto i principi penalistici al contenzioso fiscale e ha rilevato che, sebbene le maggiorazioni d'imposta in materia di IVA facessero parte del regime fiscale, esse erano imposte da una norma il cui scopo era deterrente e punitivo, dunque con natura penale.

La Grande Camera ha sottolineato, in particolare, come la lieve entità della sanzione (terzo criterio) non costituisca, di per sé, un elemento atto a privare la misura del carattere penale, qualora fosse evidente il suo carattere deterrente e repressivo (secondo criterio).

La qualificazione di una misura come penale ha conseguenze di diverso tipo, sostanziale e processuale⁹.

Sul piano sostanziale, trovano applicazione le garanzie di cui all'art. 7 della Convenzione, come interpretato dalla Corte, e segnatamente i principi di accessibilità e prevedibilità della base legale (ossia della fattispecie che definisce l'illecito e la conseguente sanzione: *Achour v. France*; *Oao Neftyanyaya Kompaniya Yukos c. Russia*), l'irretroattività della legge sfavorevole (compresa anche l'irretroattività del mutamento di giurisprudenza *in malam partem*: cfr. *Del Río Prada c. Spagna*)¹⁰, la retroattività della legge – anche intermedia – più favorevole (cfr. *Scoppola c. Italia* n. 2).

Sul piano processuale, dall'accertamento della natura sostanzialmente penale della misura tributaria discende l'applicazione delle garanzie di cui agli artt. 6 Cedu e 4 Protocollo n. 7: si tratta dei principi relativi all'indipendenza e imparzialità del giudice – principio consolidato (benché non espresso dalla Cedu con riferimento a giudici tributari) che, in generale, potrebbe porre problemi per un sistema, come quello italiano, nel quale i giudici delle commissioni tributarie sono retribuiti da una delle parti del processo¹¹ –, al diritto di accesso a un tribunale (*Ravon e altri c. Francia*), al diritto alla difesa e di accesso agli atti (*Bendemoun c. Francia*), alla presunzione di innocenza (*Janosevic c. Svezia*), all'intrasferibilità della sanzione tributaria agli eredi del contribuente (*A.P. e altri c. Svizzera*), al diritto a un'udienza pubblica (*Håkansson e Sturesson c. Svezia*), alle garanzie

9. In tema, A. Merone, *L'espansione del principio del ne bis in idem nella giurisprudenza CEDU: ritorno al passato per gli illeciti tributari e aspettative di democratizzazione dei rapporti tributari*, in Aa.Vv., *Il nostro sistema tributario all'esame della Cedu*, op. cit., p. 83.

10. Sul tema della compatibilità delle leggi retroattive con i diritti dei contribuenti protetti dalla Convenzione, in generale, M.R.T. Pauwels, *Retroactive Tax Legislation in View of Article 1 First Protocol ECHR*, in *EC Tax review*, vol. 22, n. 6/2012, pp. 268-281.

11. La gravità del problema dell'indipendenza dei giudici tributari in relazione ai principi Cedu emerge dalle considerazioni di: A. Russo, *I lievi cambiamenti sul profilo dei giudici tributari*, in *Boll. tribut.*, n. 2/2016, p. 93; A. Marcheselli, *Diritti fondamentali CEDU e “giudici tributari sotto al trono”*: una storica questione di legittimità costituzionale, in *Questione Giustizia on line* del 4/11/2014, www.questionegiustizia.it/articolo/diritti-fondamentali-cedu-e-giudici-tributari-sott_04-11-2014.php (e, con rinvio, <http://www.europeanrights.eu/index.php?lang=ita&funzione=S&op=5&id=1044>); Id., *La (in) dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti fondamentali dell'uomo*, in *Dir. prat. tribut.*, vol. 84, n. 2/2013, pp. 387-423; M. Damiani, *È compatibile la disciplina del processo tributario con la CEDU?*, in *Riv. giur. trib.*, n. 1/2015, p. 52.

di durata del processo (*Västberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia*), al diritto al silenzio dell'accusato (di cui si è detto nel secondo paragrafo), al divieto di confisca senza condanna penale (cfr. le sentenze *Sud Fondi, Varvara e GIEM*)¹² nonché, infine, al divieto di *bis in idem* (*Lucky Dev c. Svezia* e, ancor più, *A e B c. Norvegia*, del 2016¹³).

Naturalmente, la diversità dei criteri convenzionali rispetto a quelli “domestici” non pone meri problemi teorici, peraltro complessi, anche in relazione al fatto che gli approdi giurisprudenziali della stessa Corte Edu sono in continua evoluzione, ma sarà altresì alla base di rilevanti problemi pratici idonei a interferire sull'effettività della giustizia¹⁴.

12. Quanto alla confisca *ex art. 12-bis* l. n. 74/2000, si veda la diversa impostazione di Cass., nn. 10651/14 e 31617/15; sulla confisca per equivalente, A. Del Sole, *È costituzionalmente compatibile l'applicazione retroattiva della confisca per equivalente?*, in *Corr. trib.*, n. 32/2008, p. 2601.

13. Quest'ultimo caso è relativo a due contribuenti perseguiti e puniti due volte – in procedimenti amministrativi e penali – per lo stesso fatto. Qui la Corte, modificando la propria precedente “pericolosa” giurisprudenza, espressa dalla sentenza *Grande Stevens c. Italia*, ha affermato la compatibilità della pluralità dei procedimenti a condizione che siano adeguatamente connessi nello spazio e nel tempo e che le relative conseguenze siano prevedibili dall'interessato e comunque proporzionate, tenendosi conto, nel secondo procedimento, della sanzione già inflitta dal primo. I casi evocati, al pari del tema, sono esaminati in altra parte del volume e qui vengono solo richiamati brevemente.

14. Per i problemi pratici e di sistema derivanti dalla giurisprudenza della Corte Edu, con specifico riferimento al principio del *ne bis in idem* in materia tributaria, A. Merone, *L'espansione del principio*, *op. cit.*, che rileva acutamente che se, in applicazione dei principi Cedu, l'individuazione della sanzione considerata legittima in base alla regola del *ne bis in idem* non è quella prevista preventivamente dal legislatore, ma quella che viene applicata per prima, vi è il rischio che la scelta sia del tutto casuale, se non pilotata. Può farsi l'esempio di chi, per sfuggire all'applicazione di una pesante sanzione pecuniaria, si autodenunci per un reato concorrente, accettando l'irrogazione di una blanda pena detentiva, magari beneficiando anche della sospensione della stessa; o, all'opposto, di chi riesca a sottrarsi alla grave sanzione penale sol perché il giudizio penale è in corso al momento in cui viene definito il più veloce procedimento tributario relativo a modesta sanzione pecuniaria. In dottrina, altresì, si vedano le considerazioni espresse da F. Pepe, *Sistema sanzionatorio e ne bis in idem CEDU: la dimensione antropologica di un (irriducibile?) conflitto*, in *Riv. dir. tribut.*, n. 6/2015, p. 491; I. Caraccioli, *La progressiva assimilazione tra sanzioni penali e amministrative e l'inevitabile approdo al principio ne bis in idem*, in *Fisco*, n. 24/2014, p. 2374; G.M. Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014 (www.penalecontemporaneo.it/d/3281-reati-fiscali-principio-di-legalita-e-ne-bis-in-idem-variazioni-italiane-su-un-tema-europeo) e in *Rass. tribut.*, n. 5/2014, p. 939.