



Ufficio del Massimario e Ruolo

Rassegna semestrale delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria



Primo semestre 2019

2019

introduttivo privo della sottoscrizione del difensore abilitato e della parte, ha sottolineato che la tutela giurisdizionale dei diritti non può prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né tale sanzione si pone in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona Amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza, anche *in eligendo*.

CAPITOLO II

LE FONTI INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

(di *Pierpaolo Gotti*)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il diritto convenzionale: la CEDU. – 2.1. Tutela sostanziale. – 2.2. Tutela procedurale e processuale. – 2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU. – 3. Convenzioni contro la doppia imposizione. – 4. Fonti consuetudinarie. – 4.1. Il segreto bancario. – 5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni. – 6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE). – 6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE). – 6.1.1. L'art. 47 CDFUE e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale. – 6.1.2. L'art. 50 CDFUE e il principio del *ne bis in idem*. – 7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU). – 7.1. La tutela procedurale. – 7.2. La tutela sostanziale. – 8. Principali direttive in materia tributaria. – 8.1. Sesta direttiva IVA. – 8.2. Direttiva di rifusione. – 8.3. Direttive *self-assessing*. – 9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria. – 9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di cassazione. – 9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi. – 9.3. Interpretazione conforme e disapplicazione.

1. Premessa.

Il diritto tributario in Italia, nel rispetto della riserva di legge - relativa - dell'art. 23 Cost. (v. *retro*, Cap. I, § 1), è in parte rilevante plasmato da una pluralità di fonti normative multilivello, in misura sempre crescente di origine internazionale. In questo panorama, di considerevole complessità, si distinguono le fonti convenzionali, tra cui la Convenzione europea dei diritti dell'uomo (d'ora in poi CEDU), nell'interpretazione evolutiva datane dalla Corte EDU e le Convenzioni contro la doppia imposizione, le consuetudini internazionali e, naturalmente, l'ordinamento dell'UE.

2. Il diritto convenzionale: la CEDU.

La CEDU si integra con l'ordinamento costituzionale italiano in chiave di sussidiarietà della protezione dei diritti umani. Tali diritti, «*garantiti anche da convenzioni universali o regionali sottoscritte dall'Italia, trovano espressione, e non meno intensa garanzia, nella Costituzione (...); non solo per il valore da attribuire al generale riconoscimento dei diritti inviolabili dell'uomo fatto dall'art. 2 della Costituzione, (...), ma anche perché, al di là della coincidenza nei cataloghi di tali diritti, le diverse formule che li esprimono si integrano, completandosi reciprocamente nella interpretazione.*» (Corte Cost. n. 388/1999).

Con le sentenze gemelle n. 348/2007 e n. 349/2007 la Corte Costituzionale ha interpretato l'art. 117, comma 1, Cost., quale derivante dalla riforma del Titolo V della Costituzione, nel senso di consentire solo

un controllo centralizzato *ex ante* di costituzionalità, ove non sia possibile per il giudice comune una lettura della legge interna convenzionalmente orientata. Si tratta di un'attività di interpretazione adeguatrice, nel senso precisato, tra l'altro, da Corte Cost. n. 49/2015 (*v. infra*). Ciò pone il nostro ordinamento, nell'arco degli Stati membri della Convenzione, in una posizione diversa rispetto ad altri di diritto romano germanico, come ad esempio la Francia, nei quali è previsto il controllo diffuso in capo ai giudici comuni della compatibilità della normativa con la Convenzione (*contrôle de conventionnalité*), e di ciò occorre tenere conto, anche ai fini del rispetto dell'art. 46 CEDU, che vincola l'Italia all'esecuzione della Convenzione (Corte EDU, Grande Camera, 28 giugno 2018, *G.I.E.M. Srl e altri c. Italia*, con opinioni annesse).

In questo quadro, assume un'importanza peculiare lo strumento del rinvio preliminare interpretativo della Convenzione previsto dal Protocollo n. 16, entrato in vigore il 1° agosto 2018 nei confronti degli Stati che l'hanno sottoscritto e ratificato, e che l'Italia ha firmato, ma non ancora ratificato.

2.1. Tutela sostanziale.

L'imposizione fiscale, nell'ambito CEDU, sotto il profilo sostanziale, rientra nello scopo dell'art. 1 del Protocollo 1, in quanto incide sul complesso dei beni di cui dispone la persona (Corte EDU 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*, n. 13378/05, § 53).

Inoltre la nozione di beni è ormai costantemente interpretata non come limitata ai diritti reali, ma è estesa dalla giurisprudenza anche ai rapporti obbligatori (Corte EDU 13 giugno 1979, *Marckx c. Belgio*, n. 6833/74, § 63), inclusi quelli tributari, e non è circoscritta ai beni esistenti, ma ricomprende anche quelli oggetto di una legittima aspettativa di divenire parte del patrimonio (Corte EDU 28 novembre 1991, *Pine Valley Developments c. Irlanda*, § 51). Tra questi, vi è anche il rimborso dei crediti di imposta e, conseguentemente, il ritardo dell'Amministrazione nel rimborsarli entro un congruo termine costituisce violazione della relativa previsione convenzionale (Corte EDU 22 luglio 2004, *Buffalo S.r.l. in liquidazione c. Italia*).

In considerazione anche di tale contesto normativo, la Corte di cassazione ha reso una pronuncia sulla compatibilità alla CEDU della tassazione dell'indennità di esproprio (Sez. 5, n. 26417/2018, Crucitti, Rv. 650811-01). È stata, in particolare, dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 della l. n. 413 del 1991, in relazione all'art. 117 Cost., con riferimento all'art. 1, Prot. 1, CEDU, nella parte in cui prevede la tassazione delle plusvalenze conseguenti alla percezione dell'indennità espropriativa, in quanto, per un verso, non

attinente al contemperamento, richiesto dal detto art. 1, tra le esigenze di interesse generale della comunità e la tutela del diritto fondamentale della proprietà, bensì al momento successivo dell'esercizio del potere impositivo dello Stato sui propri contribuenti e, per un altro, la stessa Corte EDU ha ritenuto che l'imposta in questione non costituisce un onere «irragionevole e sproporzionato» a carico del proprietario, in quanto la somma da corrispondere non è tale da rendere il pagamento equiparabile ad una confisca.

L'interessante pronuncia, nel richiamare la giurisprudenza CEDU sulla tassazione dell'indennità di esproprio (*v. Corte EDU 16 gennaio 2018, Cacciato c. Italia*) distingue così la fattispecie decisa da quella, problematica, della confisca sulla quale si rinvia alla motivazione della già citata e importante sentenza della Grande Camera *G.I.E.M. Srl* (*cf. postea* § 2).

La S.C. ha escluso il contrasto con l'art. 1, Prot. 1, CEDU in materia di credito di imposta di cui sia stato chiesto il rimborso (Sez. 5, n. 25464/2018, Dell'Orfano, Rv. 650717-01) allorché il credito sia contestato nella sua esistenza, perché ciò secondo la Corte esclude la presenza di un «bene», anche solo investito da legittima aspettativa, ai fini della giurisprudenza CEDU già sopra richiamata.

La Corte di Strasburgo ha poi più volte affermato di godere di una competenza limitata nel sindacare il diritto interno (Corte EDU, Grande Camera, 5 dicembre 2000, *Beyeler c. Italia*, § 108), ma questo esame può estendersi alla verifica che non vi sia una imposizione fiscale oggettivamente discriminatoria in relazione a situazioni del tutto comparabili. In siffatti casi trova applicazione la previsione antidiscriminatoria dell'art. 14 CEDU, la quale ha un effetto amplificatore della protezione del diritto umano consacrato dall'art. 1, Prot. 1. Ad esempio, nell'ambito temporale della presente rassegna, non sono state individuate obiettive e ragionevoli giustificazioni a sostegno della diversa misura dell'imposta di successione nazionale (Corte EDU, Grande Camera, 19 dicembre 2018, *Molla Sali c. Grecia*, §§ 160-161), applicata a seconda del fatto che il beneficiario fosse istituito erede in forza di un testamento redatto secondo il codice civile greco da un testatore di fede musulmana - per effetto dell'applicazione della Sharia - o meno.

Inoltre, il sindacato della legge tributaria nazionale può estendersi alla verifica della qualità della base legale dell'ingerenza nei confronti del diritto protetto dalla Convenzione, soprattutto in termini di prevedibilità dell'imposizione fiscale, come garanzia di protezione avverso arbitrarie interferenze (Corte EDU 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56). Così, la decisione dell'Amministrazione, confermata dalle autorità giurisdizionali nazionali, di aumentare d'ufficio la misura di una *royalty* per una

concessione di sfruttamento minerario rilasciata dallo Stato, non prevedibile *ex ante*, è stata ritenuta arbitraria e incompatibile con l'art. 1 Protocollo 1 della Convenzione (Corte EDU, 26 giugno 2018, *S.c. Scut s.a. c. Romania*).

Tra i numerosi interessanti casi pendenti a Strasburgo nel luglio 2019, si segnalano i casi finlandesi *Tulokas* (n. 5854/18) e *Taipale* (n. 5855/18), già comunicati al Governo della Finlandia, che deducono sotto il profilo sostanziale come la nazionale imposta sui redditi discrimini i contribuenti, pensionati, sulla base dell'età, senza che l'ordinamento interno fornisca loro adeguati rimedi di tutela effettiva (profilo processuale).

2.2. Tutela procedurale e processuale.

Anche in materia tributaria considerevole importanza ha il recepimento del principio di effettività consacrato dall'art. 6 CEDU.

È stato così statuito, in tema di dazi (Sez. 5, n. 01787/2019, **Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652321-01**), che il giudice, a fronte di atti processuali che scontino un non insuperabile tasso di ambiguità, ove gli strumenti dell'ermeneutica lo consentano, deve interpretarli nel senso in cui possano avere qualche effetto, anziché in quello secondo cui non ne avrebbero alcuno, atteso che la regola dell'interpretazione utile è imposta sia dal diritto interno, da parte dell'art. 1367 c.c., sia dal diritto europeo, in forza dell'art. 6, § 3, TUE (come modif. dal Trattato di Lisbona), che recepisce nel diritto dell'Unione i diritti fondamentali garantiti dalla CEDU e, tra questi, il diritto all'effettività della tutela giurisdizionale.

Più in generale, la protezione del diritto umano viene accordata anche sotto profili procedurali amministrativi e processuali, seppure il fondamento della tutela è sussunto normalmente in previsioni convenzionali diverse da quella sopra vista. Ha così rilievo la protezione del domicilio, anche fiscale, la quale ricade sotto l'ombrello dell'art. 8 della Convenzione, nel contesto della vita privata e familiare, e la cui interferenza, anche da parte delle autorità nazionali ai fini della ricerca di elementi di prova, sia nel quadro di un accertamento amministrativo fiscale, sia di un'indagine penale per presunti reati fiscali, può costituire violazione della Convenzione (Corte EDU 27 settembre 2018, *Brazzi c. Italia*, n. 57278/11, §§ 44-47).

In assenza di un reale controllo *ex ante* sulle attività di polizia fiscale da parte dell'Autorità giurisdizionale (Corte EDU 7 giugno 2007, *Smirnov c. Russia*, n. 71362/01, § 45), tale rilevante carenza deve essere controbilanciata da un efficace controllo *ex post*, che consenta di porre immediato rimedio alle eventuali irregolarità poste in essere dagli operanti

(Corte EDU 2 ottobre 2014, *Delta Pekàrny a.s. c. Rep. Ceca*, § 87). Se del caso, questo può avvenire escludendo dal successivo processo penale l'efficacia degli elementi di prova raccolti (Corte EDU 30 maggio 2017, *Trabajo Rueda c. Spagna*, n. 32600/12, § 37), ma nella fattispecie italiana ciò non era stato possibile, dal momento che il contribuente non aveva potuto impugnare il provvedimento di perquisizione perché il rimedio specifico previsto dall'art. 257 c.p.p. è esperibile solo nel caso in cui abbia fatto seguito il sequestro di quanto reperito.

Sotto questa luce, significativa è la decisione della S.C. (Sez. 5, n. 29132/2018, Succio, Rv. 651766-01) che ha statuito come, in materia di controlli in sede di accertamento delle imposte sui redditi, l'acquisizione irrituale da parte della Guardia di finanza di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta di per sé la inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione in tal senso, non trovando applicazione, trattandosi di attività di carattere amministrativo, l'art. 24 Cost. sulla tutela del diritto di difesa, salva l'ipotesi in cui vengano in rilievo diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio.

L'art. 4 Prot. 7 CEDU consacra il diritto a non essere giudicato e punito due volte e - nel semestre in disamina - la Corte EDU ha consolidato e precisato la propria giurisprudenza in materia di *ne bis in idem*, in relazione al caso (Corte EDU 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, n. 72098/14) di un ex amministratore delegato di una grande banca che, in un primo momento, in sede amministrativa, si era visto contestata l'omessa dichiarazione dei profitti derivanti dalla vendita delle azioni ricevute al termine del suo incarico, processo concluso con l'inflazione di una sovrattassa pari a 25% dei tributi evasi.

Poco dopo, sulla base dei medesimi fatti era stato incardinato un processo penale conclusosi con condanna definitiva a suo carico.

I giudici di Strasburgo hanno dichiarato la violazione della Convenzione in quanto entrambe le sanzioni inflitte avevano una natura sostanzialmente penale, entrambi i procedimenti avevano avuto ad oggetto i medesimi fatti, almeno uno dei procedimenti era stato definito con una sentenza irrevocabile e, infine, lo Stato non aveva dimostrato che i due procedimenti presentavano il requisito della «*sufficiently close connection in substance and in time*», introdotto da Corte EDU, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, n. 24130/11 e 29758/11, § 130).

Dibattuta è poi l'applicazione dell'art. 6, § 1, CEDU, in tema di giusto processo in materia tributaria, principalmente con ricadute sul diritto al contraddittorio endoprocedimentale e orale processuale (*right to be heard*) e sulla durata del processo.

La Corte di cassazione, in un'interessante pronuncia (Sez. 6-5, n. 24899/2018, Manzon, in parte motiva) si è prudentemente attenuta alla risalente - e mai smentita - giurisprudenza convenzionale, secondo cui l'art. 6, § 1, CEDU non è applicabile al processo tributario nella sua declinazione civile (Corte EDU 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*), ossia quando non vi sono profili penali nella controversia (Corte EDU 24 febbraio 1994, *Bendenoun c. Francia*, § 47) o a questi assimilabili, come nel caso di sanzioni amministrative di natura punitiva (*tax-surcharge proceedings*, v., ad esempio, Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, § 46). Tuttavia, tale interpretazione, già motivatamente contestata da una consistente opinione dissenziente annessa alla sentenza *Ferrazzini*, deve ritenersi non più così sicura, come si desume da alcune decisioni assunte, più di recente, dalla stessa Corte di Strasburgo. Ad esempio, la Corte EDU ha preferito non pronunciarsi sulla questione sollevata – pure in via preliminare – dell'inapplicabilità dell'art. 6, § 1, al versante civile del processo tributario, come richiesto dal Governo francese, optando invece per dichiarare l'irricevibilità per manifesta infondatezza del ricorso, ai sensi dell'art. 35, § 3, lett. a), della Convenzione (Corte EDU 20 novembre 2018, *Wallace c. Francia*, §§ 24 e 31).

Da ultimo la Corte di cassazione ha anche affermato (Sez. 5, n. 12134/2019, Guida, Rv. 653855-01) che, nel processo tributario, è affetto da inammissibilità, insuscettibile di sanatoria, il ricorso introduttivo privo della sottoscrizione del difensore abilitato e della parte, non potendo la tutela giurisdizionale dei diritti prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né ponendosi tale sanzione in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona Amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza, anche *in eligendo* (v. Corte EDU 4 dicembre 1995, *Bellet v. Francia*; Corte EDU 15 settembre 2016, *Trevisanato c. Italia*).

2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU.

Nel semestre in rassegna, la Corte di cassazione ha elaborato una serie di decisioni incentrate sull'applicazione in materia tributaria della giurisprudenza elaborata dalla Corte EDU circa il principio del legittimo affidamento.

In via generale in tema di riscossione delle imposte sui redditi, la S.C. ha affermato che (Sez. 5, n. 14548/2019, Bernazzani, Rv. 654126-01) la decorrenza del termine di decadenza del diritto al rimborso di un'imposta sui redditi dichiarata, in epoca successiva al pagamento,

La Corte di cassazione, in un'interessante pronuncia (Sez. 6-5, n. 24899/2018, *Manzon*, in parte motiva) si è prudentemente attenuta alla risalente - e mai smentita - giurisprudenza convenzionale, secondo cui l'art. 6, § 1, CEDU non è applicabile al processo tributario nella sua declinazione civile (Corte EDU 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*), ossia quando non vi sono profili penali nella controversia (Corte EDU 24 febbraio 1994, *Bendenoun c. Francia*, § 47) o a questi assimilabili, come nel caso di sanzioni amministrative di natura punitiva (*tax-surcharge proceedings*, v., ad esempio, Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, § 46). Tuttavia, tale interpretazione, già motivatamente contestata da una consistente opinione dissenziente annessa alla sentenza *Ferrazzini*, deve ritenersi non più così sicura, come si desume da alcune decisioni assunte, più di recente, dalla stessa Corte di Strasburgo. Ad esempio, la Corte EDU ha preferito non pronunciarsi sulla questione sollevata - pure in via preliminare - dell'inapplicabilità dell'art. 6, § 1, al versante civile del processo tributario, come richiesto dal Governo francese, optando invece per dichiarare l'irricevibilità per manifesta infondatezza del ricorso, ai sensi dell'art. 35, § 3, lett. a), della Convenzione (Corte EDU 20 novembre 2018, *Wallace c. Francia*, §§ 24 e 31).

Da ultimo la Corte di cassazione ha anche affermato (Sez. 5, n. 12134/2019, *Guida*, Rv. 653855-01) che, nel processo tributario, è affetto da inammissibilità, insuscettibile di sanatoria, il ricorso introduttivo privo della sottoscrizione del difensore abilitato e della parte, non potendo la tutela giurisdizionale dei diritti prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né ponendosi tale sanzione in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona Amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza, anche *in eligendo* (v. Corte EDU 4 dicembre 1995, *Bellet v. Francia*; Corte EDU 15 settembre 2016, *Trevisanato c. Italia*).

2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU.

Nel semestre in rassegna, la Corte di cassazione ha elaborato una serie di decisioni incentrate sull'applicazione in materia tributaria della giurisprudenza elaborata dalla Corte EDU circa il principio del legittimo affidamento.

In via generale in tema di riscossione delle imposte sui redditi, la S.C. ha affermato che (Sez. 5, n. 14548/2019, *Bernazzani*, Rv. 654126-01) la decorrenza del termine di decadenza del diritto al rimborso di un'imposta sui redditi dichiarata, in epoca successiva al pagamento,

incompatibile con il diritto unionale da una sentenza della Corte di Giustizia, dalla data del versamento o della ritenuta, e non da quella di detta pronuncia, non si pone in contrasto con i principi espressi dalla Corte EDU in tema di legittimo affidamento, poiché, per un verso, viene in rilievo un mero mutamento giurisprudenziale sull'interpretazione di norme attributive di diritti, rispetto ai quali i titolari non possono vantare aspettative d'immutabilità giuridica riguardo alla giurisprudenza, a differenza di quanto può avvenire rispetto a leggi interpretative o retroattive che costituiscono ingerenza del potere legislativo nell'Amministrazione della giustizia e, per un altro, la materia della imposizione tributaria appartiene al cd. «nucleo duro» delle prerogative della potestà pubblica nella quale gli Stati contraenti godono di ampia discrezionalità, che ne rende insindacabili le scelte che non siano manifestamente prive di giustificazioni ragionevoli.

Ancora, per Sez. 5, n. 07390/2019, *Condello*, Rv. 653512-01, la decorrenza del termine di decadenza di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte sui redditi dal momento del versamento opera anche qualora l'imposta sia pagata sulla base di una norma in seguito dichiarata in contrasto con il diritto unionale, incontrando l'efficacia retroattiva della relativa pronuncia il limite dei rapporti esauriti, senza che, in senso contrario, assuma rilievo la giurisprudenza sulla tutela del legittimo affidamento della Corte EDU, prevalendo la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività ed i singoli Stati godono di ampia discrezionalità, sia pure entro i confini della riserva di legge sostanziale e del rispetto dei diritti fondamentali.

3. Convenzioni contro la doppia imposizione.

Nel contesto di diritto internazionale convenzionale per il contrasto della doppia imposizione, va rammentato che lo scopo delle convenzioni bilaterali è quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale, come affermato dalla Corte di Giustizia (CGUE 19 novembre 2009, C-540/07). In tale contesto, la nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente, utilizzata ai fini della applicazione della minore imposta dalla Convenzione Italia-Svizzera - ratificata e resa esecutiva in Italia con l. n. 943 del 1978 - deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento della stessa ad imposizione in modo illimitato nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subito (Sez. 5, n. 10706/2019, *D'Orazio*, Rv. 653542-01).

Punto di riferimento in materia è il modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e, in particolare, l'operatività del principio di