

LUISS 

Corso di Laurea in Giurisprudenza

Cattedra di Diritto Tributario

**" DIRITTO TRIBUTARIO E DIRITTI UMANI:
GIURISPRUDENZA DELLA CEDU IN AMBITO DI
CONTROVERSIE TRIBUTARIE "**

Ch.mo Prof. Giuseppe Melis

RELATORE

Ch.ma Prof.ssa Laura Castaldi

CORRELATORE

Luigi Buonauro

Matricola 172333

CANDIDATO

Anno Accademico 2024/2025

INDICE

"Diritto Tributario e Diritti Umani: Giurisprudenza della CEDU in ambito di Controversie Tributarie"

1 Introduzione

Capitolo I

I Diritti umani fondamentali: evoluzione e applicazione nel diritto tributario

1. Tutela internazionale dei diritti umani
 - 1.1. Evoluzione storica e teorie
 - 1.2. Caratteristiche generali dei diritti umani

2. Il progressivo riconoscimento dei diritti e rilevanza della Carta di Nizza e della CEDU nel diritto Comunitario e Nazionale

3. Applicazione diritti fondamentali in ambito tributario
 - 3.1. La Carta dei diritti fondamentali e la Cedu in rapporto al diritto tributario
 - 3.2. Intersezione degli ambiti di applicazione delle due fonti nel diritto tributario

4. Due modelli di ragionamento giuridico
 - 4.1. Analisi della vicenda Giuliano Germano c Italia
 - 4.2. Sentenza e opinioni del Consiglio di Stato e Ragionamento e sentenza della Corte EDU

Capitolo II

La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e il diritto tributario

1. Contenzioso tributario tra Convenzione EDU e Giurisprudenza CEDU
2. Art. 6 CEDU. Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Diritto a un equo processo c.d. “right to be heard”.
3. 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». Art 7 e principio “nulla poena sine lege”.
4. La tutela dell'art. 1 del Protocollo 1 e il proportionality test in relazione all'imposizione fiscale
 - 4.1. Art. 1 del primo Protocollo tra: rimborsi di imposta e soglia dell'imposizione, prelievi eccezionali in tempo di crisi e poteri esecutivi dell'amministrazione finanziaria
5. Applicazione dell'art 4 del settimo protocollo in materia tributaria: “il ne bis in idem”

Capitolo III

- **La giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria.** Analisi delle principali sentenze della Corte EDU in ambito tributari

1. Il Ricorso in CEDU, presupposti di ammissibili;
 - 1.1. Procedura dinanzi alla Corte: fasi principali.
 - 1.2. Gli effetti delle sentenze della CEDU sugli ordinamenti nazionali
2. Il caso *Ferrazzini c Italia*;
 - 2.1. La questione di diritto;
 - 2.2. Il ragionamento della Corte;
 - 2.3. L' esclusione del contenzioso tributario dall'art 6;
3. Il caso *Jussila c Finlandia*
 - 3.1. I fatti
 - 3.2. Le decisioni della Corte
 - 3.3. Evoluzione giurisprudenziale in merito alla prova testimoniale nei processi tributari. Il caso Kallio
4. Il caso di Belmonte contro Italia
 - 4.1. fatti e il quadro giuridico
 - 4.2. Il ragionamento della corte e la sua decisione;
5. Il caso di *Italgomme Pneumatici contro Italia*
 - 5.1. fatti e il ragionamento della Corte
 - 5.2. Conseguenze e obblighi per lo Stato italiano

Introduzione

Nell'attuale quadro giuridico il concetto di effettività ed efficacia della materia inerente alla protezione dei diritti umani ha assunto una progressiva e rilevante centralità. Il cambio da un riconoscimento formale ad una concreta garanzia rappresenta una delle sfide più importanti del diritto nazionale e del sistema legislativo Europeo.

Come sottolinea Zagrebelsky, "la Costituzione non si limita a riconoscere i diritti, ma richiede che siano effettivamente garantiti e realizzati"¹. In tale contesto la materia fiscale rappresenta uno spazio legale particolarmente problematico e delicato, storicamente resistente alla piena applicazione delle garanzie in materia di diritti umani, specialmente quelle contenute nell'articolo 6 della Convenzione Europea sui Diritti dell'Uomo (CEDU).

La tensione tra le esigenze di efficienza dell'azione amministrativa e la tutela dei diritti fondamentali è accentuata dalla specificità del diritto tributario, caratterizzato da un elevato grado di tecnicismo, da un forte impatto sull'autonomia privata e da un consolidato orientamento deferente nei confronti della discrezionalità statale.

Proprio per questo, tuttavia, l'analisi del rapporto tra diritti fondamentali e giustizia tributaria consente di mettere in luce alcuni nodi strutturali dell'ordinamento, tra cui il ruolo del giudice, il valore del ragionamento giuridico e la capacità dei tribunali di fungere da garanti dell'equilibrio tra potere pubblico e diritti individuali. Come osserva Bin, "la giurisdizione, in quanto strumento di garanzia, è chiamata a misurarsi con l'effettività e non solo con la legittimità delle decisioni amministrative".²

¹ Zagrebelsky, G. (2012). *La legge e la sua giustizia*, p45

² Bin, R. (2008). *La giurisdizione come garanzia*, p73

Questa tesi si propone di analizzare in modo critico il grado di efficacia della protezione dei diritti umani nella materia tributaria, approfondendo anche la comparazione tra due modelli giurisprudenziali: uno basato sull'applicazioni di regole ("rule-based reasoning"), tipico del Consiglio di Stato italiano, e uno basato sull'uso dei principi (principle-based reasoning), predominante nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti Umani con sede a Strasburgo.

Lo scopo è duplice: innanzitutto di valutare se e in che modo i diritti riconosciuti nei testi convenzionali siano garantiti in fase giudiziale italiana, successivamente analizzare come il lavoro dei giudici incida sulla portata della tutela proposta (sia da un punto di vista nazionale che internazionale). Così facendo, la prospettiva adottata ha come scopo non solo di esporre una ricostruzione normativa e giurisprudenziale ma anche di proporre una valutazione critica del modello attualmente in vigore.

La base iniziale e teorica del lavoro si basa attorno ad una comparazione delle principali correnti di dottrina che hanno ragionato sul fondamento ed applicazione dei diritti fondamentali.

Da un lato si trova l'approccio giusnaturalistico, il quale stabilisce l'attribuzione ai diritti analizzati un valore intrinseco e prepolitico, naturale. Dal lato opposto si può analizzare invece varie correnti che li considera come meri prodotti normativi. Tra le due si designano anche posizioni intermedie, come ad esempio il "consenso europeo", spesso invocato dalla CEDU per individuare standard comuni tra gli stati firmatari.³ Il metodo adottato è analitico-comparativo. Si basa sulla analisi congiunta di fonti normative (Costituzione Italiana, CEDU, Carta Europea dei diritti Umani), rilevanti casi giurisprudenziali (nazionali ed internazionali) e contributi dottrinali.

³ Morawska, E. (2011). *The European Consensus and the Legitimacy of the European Court of Human Rights*,

La scelta di analizzare nella parte finale del lavoro specifiche vicende giudiziali (incluso ad esempio i casi di *Ferrazzini c Italia*, *Jussila c Finlandia*, *Italgomme Pneumatici contro Italia*), permette la contestualizzazione e la verifica pratica delle ipotesi teoriche.

Come afferma Guastini, “la giurisprudenza è una forma di produzione normativa e non una mera applicazione della legge”.⁴

La protezione dei diritti fondamentali nel contesto Europeo attuale si basa su una pluralità di fonti (“sources”). Anzitutto la CEDU (in questo caso intesa come Convenzione), insieme alla Carta dei Dritti Fondamentali dell’Unione Europea (Carta di Nizza), quest’ultima divenuta legalmente vincolante con il trattato di Lisbona. A livello nazionale la Costituzione italiana rimane la fonte di riferimento primaria, anche se l’interazione di essa con il diritto sovranazionale è sempre più attuale e profonda, principalmente a causa del principio del primato delle leggi europee. Questo principio, affermato in una serie di storici giudizi (Costa contro ENEL, 1964 e Simmenthal , 1978), obbliga i giudici nazionali a far prevalere la norma europea in caso di conflitto tra essa ed una norma interna, e di conseguenza disapplicarla (con le dovute eccezioni come ad esempio in caso di “ controlimiti” designati nell’altrettanto storico giudizio nel caso Taricco).

Da ciò si sono sviluppate numerose tensioni in sede di interpretazione tra corti nazionali ed europee.

Infatti spesso il giudice nazionale (come ad esempio il Consiglio di Stato) ha solitamente mostrato difficoltà ad accettare e permettere la diretta applicabilità delle norme convenzionali, soprattutto se rientranti nella materia tributaria. In modo opposto la Corte Europea dei diritti dell’Uomo ha progressivamente esteso l’ambito di applicazione dell’articolo 6 della Convenzione anche alle controversie tributarie, superando la originaria concezione che la materia fosse automaticamente esclusa dall’ambito di applicazione dello stesso.

Come sottolinea Ruggeri, "il dialogo tra le corti non è un fatto meccanico, ma richiede il reciproco riconoscimento e la disponibilità all'apertura interpretativa".⁵

⁴ Guastini, R. (2006). *Interpretare e argomentare*, p73

⁵ Ruggeri, A. (2015). "Diritto e giurisprudenza costituzionale in Italia ed Europa: il dialogo tra Corti", 22

Nel diritto italiano , le controversie fiscali sono state tradizionalmente considerate fuori dall'ambito di applicazione delle garanzie previste dalla Convenzione (specialmente in riferimento all'articolo 6 ed al principio di "equo processo"). Questo orientamento si basa sull'idea che il rapporto tributario tra Stato e cittadino sia diretta espressione del principio di sovranità dello Stato e così automaticamente escluso dall'applicazione. Nonostante ciò, la giurisprudenza europea ha progressivamente superato tale posizione, stabilendo che anche le controversie nella materia tributaria possono riguardare " diritti e obbligazioni civili" o rientrare nella interpretazione di "accuse penali nei suoi confronti", e dunque elegibili all'estensione delle garanzie previste dalla Convenzione.

Il seguente lavoro è suddiviso in tre capitoli.

Nel primo si comincia con l'analisi dell'evoluzione storica e delle caratteristiche generali dei diritti umani. Proseguendo poi con l'analisi del progressivo riconoscimento dei diritti e la rilevanza della Carta di Nizza e della CEDU nel diritto Comunitario e Nazionale, congiungendo anche l'applicazione diritti fondamentali in ambito tributario. Conclude il primo capitolo l'analisi della vicenda Giuliano Germano c Italia, che permette la visione comparativa di due modelli di ragionamento giuridico, quello interno del Consiglio di Stato e quello esterno della Corte Europea dei diritti dell'Uomo. Il secondo capitolo analizza invece l'applicazione della Convenzione nella materia tributaria, offrendo un'analisi delle principali disposizioni in chiave applicativa all'ambito fiscale italiano. Nello specifico si comincia con l' Art. 6 CEDU , diritto a un equo processo c.d. "right to be heard", per poi proseguire con la 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" Art 7 , espressione del principio "nulla poena sine lege". Per poi proseguire con l'analisi della tutela dell'art. 1 del Protocollo 1 e il proportionality test in relazione all'imposizione fiscale e terminare con l'applicazione dell'art 4 del settimo protocollo in materia tributaria, espressione del "ne bis in idem" Conclude la tesi il terzo capitolo, in cui si analizzano le modalità di ricorso in CEDU e le principali questioni giurisprudenziali che hanno caratterizzato il percorso di evoluzione della Corte.

CAPITOLO I

I Diritti umani fondamentali: evoluzione e applicazione nel diritto tributario

\

SOMMARIO 1. Tutela internazionale dei diritti umani: 1.1. Evoluzione storica e teorie; 1.2. Caratteristiche generali dei diritti umani; 2. Il progressivo riconoscimento dei diritti e rilevanza della Carta di Nizza e della CEDU nel diritto Comunitario e Nazionale; 3. Applicazione diritti fondamentali in ambito tributario; 3.1 La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU in rapporto al diritto tributario; 3.2 Intersezione degli ambiti di applicazione delle due fonti nel diritto tributario; 4. Due modelli di ragionamento giuridico; 4.1. Analisi della vicenda Giuliano Germano c Italia; 4.2. Sentenza e opinioni del Consiglio di Stato e Ragionamento e sentenza della Corte EDU

1. Tutela internazionale dei diritti umani

1.1. Evoluzione storica e teorie

Antecedentemente alla creazione delle Nazioni Unite la disciplina dei diritti umani era poco centrale nel sistema internazionale, basandosi principalmente solo su alcuni sistemi giuridici nazionali più avanzati. Ad esempio, l'ordinamento inglese, con una grande evoluzione normativa interna⁶ che ha portato alla emanazione del *Bill of Rights* nel 1689 rappresentava uno dei pochi pilastri dedicati a tale disciplina. La conseguenza di ciò si rappresentava in un carente controllo giurisdizionale, considerando anche l'idea comune di diritti umani fondamentali come innati, dunque senza una definizione e codificazione ben precisa. Il limite originario risiedeva nel dominio quasi assoluto di ogni stato sul proprio territorio e di conseguenza dunque sui propri cittadini. Dominio stesso limitabile solo ai sensi del art.2 par 7 della Carta dell'Onu⁷ che lo esclude in caso di decisioni del Consiglio di sicurezza. Ne deriva un'impossibilità di interferenza delle istituzioni internazionali che dunque non riuscivano a imporre all'interno del territorio statale la disciplina dei diritti umani, che faticava ad affermarsi come pilastro del diritto internazionale.

Alcuni tra i più noti atti nazionali al tempo in cui si sottolineava l'importanza dei diritti umani li ritroviamo nella dichiarazione di indipendenza degli Stati Uniti del 4 luglio 1776 e la dichiarazione francese dei diritti dell'uomo e del cittadino del 26 agosto 1789⁸.

Dato il carattere estremamente interno delle dichiarazioni sopra citate nasceva nel mondo un interesse impellente di estendere determinate garanzie anche agli stranieri⁹.

In riferimento alla loro protezione ed in generale dalle norme sulla protezione dei diritti dello straniero ne discendono numerosi corollari. Innanzitutto, vige un divieto di adottare

⁶ Prima con la Magna Charta Libertatum del 1215 e poi con L'Habeas Corpus Act del 1679

⁷ P. Pustorino, *Tutela internazionale dei diritti umani*, 2022, 1

⁸ Ibidem

⁹ È così che ha origine il cd "regime delle capitolazioni che permetteva a dei tribunali speciali di giudicare cittadini stranieri in territorio estero applicando la loro legislazione nazionale

condotte non legittimate ad un sufficiente “attacco territoriale dello straniero”¹⁰. Ne consegue un divieto di chiedergli di sottoporsi al servizio militare.

La Corte costituzionale italiana nella sentenza del 17 giugno 1992 n 278 si è espressa al riguardo stabilendo che “la prassi internazionale dominante induce a ritenere esistente una norma generale che vincola a non assoggettare ad obblighi militari cittadini stranieri”¹¹.

Ulteriore obbligo dello Stato si traduce nell’ adottare misure preventive e repressive di condotte lesive dello straniero, modulando le stesse in base all’ importanza del soggetto (come se, ad esempio, svolga funzioni pubbliche) e in base all’ effettivo rischio di violazioni nei suoi confronti.

Ulteriore obbligo di primaria importanza deriva dal principio di non discriminazione, il cui contenuto però risulta essere più rivolto a fattispecie di gravi atti discriminatori (escludendo quindi l’ applicazione per atti minori) nei confronti degli stranieri in base alla loro nazionalità o altre ragioni (razza, religione...).

Se ne segnalano, oltre ai già citati obblighi di carattere sostanziale, anche determinati obblighi procedurali. Ad esempio, vige l’obbligo di consentire l’accesso alla giustizia nazionale dopo aver subito una lesione dei propri diritti garantiti dall’ordinamento internazionale¹².

Problematica sorta originariamente in merito a suddetti diritti e garanzie consisteva nella titolarità degli stessi. Precedentemente si stabiliva che quest’ ultima appartenesse esclusivamente allo Stato nazionale dello straniero e non all’individuo leso stesso. Questa concezione oggi è superata.

Opinione largamente diffusa in dottrina è che l’individuo sia direttamente titolare di tali diritti sostanziali e procedurali, potendo ricorrere personalmente a Corti e organi internazionali.

¹⁰ P. Pustorino, *Tutela internazionale dei diritti umani*, 2022, 3

¹¹ Corte costituzionale sentenza n 278, par 2, 17 giugno 1992 in https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?param_ecli=ECLI:IT:COST:1992:278

¹² Il diritto di accesso alla giustizia nazionale va distinto dal diritto di accesso alla giustizia internazionale, quest’ultimo tutelato in forma più limitata da norme internazionali.

In particolare, la Corte internazionale di giustizia nelle sentenze del 27 giugno 2001 e 31 marzo 2004¹³ ha stabilito che ai sensi dell'art 36 della convenzione di Vienna del 24 aprile del 1963 si contempla nel caso di specie sia un diritto statale che individuale, stabilendo un'interpretazione chiara che abbandona la precedente concezione.

La Corte ha stabilito¹⁴ che l'art 36 "creates individual rights"¹⁵ i quali possono essere invocati di fronte alla Corte.

La Corte ha consolidato e confermato la sua posizione nel caso Jadhav¹⁶ nella sentenza 17 luglio 2019 in merito all'arresto, detenzione e sottoposizione a processo di un cittadino indiano, sospettato di aver esercitato attività di spionaggio. Oltre a ribadire l'individualità dei diritti dello straniero, nel caso di specie, aggiunge che il rispetto dell'art 36 non è condizionato alla cooperazione dello stato nazionale di appartenenza del cittadino leso, stabilendo che la mancata cooperazione "does not justify Pakistan's denial of access to Mr. Jadhav"¹⁷¹⁸

¹³ Rispettivamente nei casi *LaGrand (Germania c Stati Uniti)* e *Avena (Messico c Stati Uniti)*

¹⁴ Sempre nel caso *LaGrand*

¹⁵ In I.C.J. Reports, 2001, p 494, par 77 in <https://www.icj-cij.org/node/103171>

¹⁶ *India c Pakistan* in <https://www.icj-cij.org/case/168>

¹⁷ In I.C.J Reports, 2019, paragrafi 116-117 in <https://www.icj-cij.org/node/105850>

¹⁸ P. Pustorino, *Tutela internazionale cit*, 5

Esistono numerose teorie relative al fondamento giuridico della tutela internazionale dei diritti umani. Spicca fra tutte in dottrina le prevalenti tesi che riconducono al diritto naturale, ispirate da quella della cd auto-evidenza¹⁹ secondo cui i diritti umani, innati nell'essere umano siano immediati ed evidenti, senza necessità di codificazione normativa. I sostenitori di questa tesi ritengono che le fonti giuridiche concernenti i diritti umani siano mere riproduzioni di ciò che è insito nell'uomo, limitandosi dunque a far semplicemente emergere ciò che è già l'essere umano senza aggiungerne ulteriori peculiarità. La materia, dunque, è solo formalmente assegnata allo Stato che in sostanza è privo di discrezionalità al riguardo e può meramente confermare l'esistenza dei diritti umani e facilitarne l'affermazione attraverso l'emanazione di fonti normative. Ne deriva la natura totalmente dichiarativa e non costitutiva dei diritti stessi.

Nella giurisprudenza internazionale molteplici sono i riferimenti a tale teoria. Ad esempio, nella sentenza a seguito del caso *Gondinez Cruz vs Honduras*, in cui la corte ha stabilito che il potere statale²⁰ "is not unlimited" e che non può ricorrere a "any means to attain its ends because is subject to law and morality"²¹. Cruciale, dunque, risulta essere il riferimento, oltre che alla legge, alla moralità, facendo intendere con essa che i diritti umani sono parte integrante e imprescindibile dell'essere umano.

Coloro invece che non sostengono a pieno tale tesi fondano i propri dubbi nei numerosi limiti e pratici che l'adottare tale tesi comporta.

Innanzitutto, sotto il profilo teorico, adottando la tesi naturalistica si accetta un fondamento debole dei diritti umani, dato che comporta riferimento a nozioni e concetti vaghi e che si traduce in difficoltà di accertamento e applicazione dei relativi diritti, soprattutto in fase giudiziaria.

Ancora, risulta contraddittorio come la caratteristica di immediatezza e naturalità dei diritti possa incontrare la possibilità che essi vengano limitati o "sospesi" in via temporanea, il che è espressamente previsto da clausole di deroga nei trattati per situazioni gravi di emergenza.

¹⁹ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit,9

²⁰ Nel caso di specie riferito al potere di contrastare particolari reati con la forza

²¹ Sentenza della corte interamericana dei diritti dell'uomo 20 gennaio 1989, in https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_05_ing.pdf

Infine, viene posto come limite la possibilità, conseguente alla genericità e imprecisione di fondamenta che comporterebbe l'adottare a pieno tale tesi, di uniformare verso il basso la protezione dei diritti umani, depotenziandone²² collettivamente il livello di tutela.

Ulteriore e differente orientamento dottrinale prevede che il fondamento giuridico dei diritti umani si fondi sul consenso dei consociati, andando a riconoscere come diritto fondamentale dell'essere umano quei che vengono riconosciuti come tali da una determinata collettività.

Anche questa tesi incontra problematiche, soprattutto nella identificazione dei consociati e alla manifestazione del consenso stesso.

In linea teorica si potrebbe adottare la soluzione del consenso espresso per risolvere la questione, ma sarebbe inconciliabile con la realtà, dove il consenso avviene con forme di difficile rilevazione, spesso implicite e radicate nella profondità della cultura della "comunità statale". Inoltre, cercare di stabilire delle regole di interpretazione soggettiva in merito al rilevamento del consenso porterebbe soltanto a creare il rischio di approssimare il valore e l'esistenza del consenso e di conseguenza del diritto. Spesso, infatti, la teoria del consenso finisce per essere assorbita dalle teorie positivistiche.

Trova anche riferimento in dottrina con il cd" consenso europeo" utilizzato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo come parametro giuridico interpretativo per l'evoluzione delle norme della CEDU.²³ In tal caso il consenso viene desunto da numerosi fattori ed elementi, non solo collegati solo alla "comunità statale", ma anche all'orientamento delle istituzioni nazionali espresso attraverso l'adozione di norme nazionali e dalla propria giurisprudenza.

Altre tesi rilevanti sono quelle positivistiche che si fondano sulla trasformazione in termini di diritto positivo dei diritti umani. Dunque, secondo questa concezione, si parte da un'originaria dimensione naturale dei diritti umani che però ai fini della loro valenza e applicazione necessitano di una trasformazione vera e propria in norme.

Vige una grande e necessaria presenza dello Stato e da altre organizzazioni internazionali di emanazione di norme di produzione e attuazione contenenti diritti sia individuali che collettivi.

²² P. Pustorino *Tutela internazionale* cit, 11

²³ Per esempio, rientrano nei casi: la maternità surrogata e la procreazione medicalmente assistita

Corollario di questa impostazione è anche una vera e propria gerarchia dei diritti, distinguendoli a seconda della loro importanza, selezionata attraverso i criteri del differente grado di tutela e dell'efficacia dei sistemi giuridici considerati.

Infatti, come già riferito precedentemente, la necessità di diritto positivo spesso fa conciliare la tesi del consenso e quella del diritto positivo, in quanto l'emanazione di una norma da parte di un organo spesso non è altro che esposizione espressa del consenso della collettività. Quando, e se, così non fosse tra le due tesi sorgerebbe un rapporto di "correzione" in cui l'una può colmare il vuoto dell'altra, garantendo il più possibile il fine di centralità dell'istituto dei diritti umani.

Quanto appena affermato permette di capire l'importanza dell'esistenza di queste tesi, le quali sono poste tra loro non in senso contrapposto bensì in senso complementare.

Ciò permette di interpretare in modo molto estensivo i diritti umani, sia se considerati già innati sia se già codificati. Sollecita i legislatori, nazionale e internazionale a rafforzare il livello di protezione dei diritti umani ed eliminare le problematiche sorte dall'adozione di una tesi, sposandone la complementare. Si pensi per esempio alle gravi forme di discriminazione che, soprattutto in passato hanno trovato accoglimento negli ordinamenti interni (problema di monopolio della tesi positivistica), storta risolta dal diritto naturale.²⁴

²⁴ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit, 13

1.2. Caratteristiche generali dei diritti umani

I diritti umani sono universali, indivisibili e irrinunciabili.

Per quanto oggi questa concezione sia ben consolidata nell'ordinamento internazionale e trova poche opposizioni, storicamente non è sempre stato così. Alcune delle correnti che in passato si opponevano alla solidificazione di questa corrente di pensiero fondavano le loro affermazioni sui limiti delle caratteristiche sopra enunciate, altri invece la hanno criticata nella sua stessa esistenza sostenendo fosse totalmente errata. Rientrano in questa seconda categoria, per esempio, le correnti di ispirazione marxista che hanno contestato tale impostazione dato che sostenevano fossero specchio di una cultura esclusivamente occidentale e che andassero a proteggere solo le categorie più privilegiate, come la borghesia, ignorando le esigenze e necessità della maggior parte della popolazione (soprattutto quella meno economicamente e socialmente agiata). Marx sosteneva che apporre queste caratteristiche ai diritti umani fosse solo una traduzione del capitalismo occidentale e che andasse ad alimentare l'individualismo umano. Quest'ultimo riteneva bisognasse abbandonare tale concezione e che fosse necessario invece esaltare e valorizzare l'aspetto comunitario. Il suo obiettivo, infatti, attraverso la rivoluzione comunista, era quello di cristallizzare non solo la titolarità dei diritti del singolo nei confronti dello Stato ma anche di istituire dei doveri nei confronti della comunità nel suo insieme.

Si aggiunsero altre correnti opposte, soprattutto da Stati socialisti o Stati dalla recente indipendenza a seguito di una decolonizzazione²⁵, ma che sono meramente destinate ad essere analizzate da un punto di vista storico in quanto non abbiano mai ottenuto sufficienti consensi da poter essere considerati valide opposizioni.

Difatti presupposto necessario dell'applicazione dell'istituto dei diritti umani è arginare accettabili correnti contrarie basate su relativismo o cultura interna fondata sulla storia interna del paese da cui proviene. Ne comporterebbe una degradazione della portata generale dei diritti, diminuendo la loro efficacia ed efficienza.

Come precedentemente accennato, il primo carattere da analizzare è quello della universalità.

²⁵ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit, 14

Con ciò si intende che i diritti umani spettano a ogni essere umano, senza alcun tipo di distinzione. È una caratteristica storica, da sempre ritenuta essenziale, richiamata già dalle più antiche tesi naturalistiche e le teorie cristiane.

Il carattere della universalità può essere inteso come una vera e propria eccezione alle regole generalmente applicate alle fonti internazionali. Ciò è stato anche precedentemente affermato dalla Corte di giustizia nel parere consultivo del 21 giugno 1971²⁶, in merito all'art 60, par 5, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969²⁷²⁸. Tale norma esclude gli stessi all'applicazione della regola generale *implenti non est adimplendum*²⁹ con la conseguenza che l'applicazione dei suddetti trattati deve essere assicurata in modo assoluto ed oggettivo e la loro efficacia non deve essere minimamente subordinata agli Stati stessi.

Bisogna però specificare il carattere della universalità. Non va frainteso con la fattispecie che conferisce ad ogni singolo individuo i medesimi diritti e che tali abbiano lo stesso contenuto nelle varie aree geografiche di cui si compone il territorio internazionale³⁰. Ciò spiega anche l'effettiva differenza che caratterizza i diversi stati, ricordando la libertà per ciascuno di essi di apporvi limiti o di apporvi clausole di deroga e di restrizione previste dai trattati stessi.

²⁶ *Sulle conseguenze giuridiche per gli stati della presenza continua del sud africa in Namibia nonostante la risoluzione 276 (1970)*

²⁷ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit, 15

²⁸ “I paragrafi da 1 a 3 non si applicano alle norme relative alla tutela della persona umana contenute nei trattati di carattere umanitario, in particolare alle disposizioni che proibiscono qualsiasi forma di rappresaglia nei confronti delle persone protette dai trattati in questione.”

²⁹ “inadimplenti non est adimplendum” (cioè all'inadempiente non è dovuto adempimento), opera a favore della parte adempiente quando vi è una violazione sostanziale del trattato

³⁰ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit, 15

Ulteriore eccezione necessaria da chiarificare in merito all' universalità consiste nel fatto che la stessa non debba essere considerata in termini assoluti. Non significa condivisione integrale a livello globale dei valori sottostanti ad ogni specifico diritto umano³¹. Fattispecie anch' essa evidente dalle differenze dei paesi, ad esempio la dichiarazione di Bangkok del 2 aprile 1993 è adottata solo in alcuni paesi asiatici e stabilisce che nonostante l'universalità dei diritti umani debbano essere obbligatoriamente considerati tenendo conto delle peculiarità nazionali e locali e dagli sfondi di carattere storico e religioso di ogni singolo paese.

Art 8: *“Recognize that while human rights are universal in nature, they must be considered in the context of a dynamic and evolving process of international norm-setting, bearing in mind the significance of national and regional particularities and various historical, cultural and religious backgrounds,”*³²

Questo esempio traduce una vera e propria tendenza del diritto internazionale che si cristallizza nel cosiddetto multiculturalismo giuridico, che include le varie forme interne di tutela dei diritti umani e quindi lo affianca al concetto e obbiettivo dell'universalità.³³ Va inoltre stabilito come premessa, prima di analizzare il multiculturalismo giuridico e la coordinazione che ne comporta, che oggetto di ciò non si limita ad includere, come si potrebbe pensare, solo i diritti minori, bensì si estende anche ai diritti primari. Ed inoltre tali diversità non sorgono solo tra paesi con culture e storie totalmente differenti ma si riscontrano anche tra paesi affini. Un classico esempio di ciò lo troviamo nel diritto alla vita disciplinato diversamente a seconda dello stato preso in analisi. La motivazione di ciò la si riconduce ad una differente interpretazione dei concetti alla base del diritto che conseguono a diversi modi di disciplinarlo. Nell'esempio del diritto alla vita, infatti, si trovano diverse interpretazioni del concetto di inizio della vita, andando a includere o meno la fase prenatale e successiva al concepimento o meno. Ciò si scontra con altre

³¹ Ibidem

³² Art 8 dichiarazione di Bangkok 2 aprile 1993 in <https://s44224.pcdn.co/wp-content/uploads/bangkok-eng-1.pdf>

³³ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit., 16

tutele fondamentali come, per esempio, i vari diritti di cui è titolare la madre e dunque l'unione di interpretazioni diverse e scelte di bilanciamento soggettive portano a diverse discipline dello stesso istituto fondamentale e primario nei diversi Stati.

Come già precedentemente accennato spesso tale multiculturalismo si traduce in un vero e proprio dialogo tra stati finalizzato a trovare un punto di incontro dopo numerosi e lunghi processi di coordinamento sia tra le Corti nazionali sia tra quest'ultime e gli organi internazionali. Particolarmente apprezzabili e significative sono i casi che riguardano gli Stati dove la tutela dei diritti umani è piuttosto carente.

Un primo esempio significativo lo si può riscontrare nella sentenza della Corte suprema giapponese del 4 settembre 2013³⁴ in cui si è dichiarata l'incostituzionalità di una disposizione che discriminava i figli nati fuori dal matrimonio valorizzando le plurime sollecitazioni da parte degli organi internazionali di controllo che avevano segnalato la contrarietà della suddetta disposizione al regime giuridico internazionale ³⁵.

³⁴ Il Giappone e il best interest of the child: la mancanza del principio di unicità dello stato di figlio. Le differenze con l'ordinamento giuridico italiano, in <https://www.rivistafamilia.it/wp-content/uploads/2021/12/SCARICA-DOCUMENTO-IN-PDF-5.pdf>

³⁵ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit,17

Ulteriore prova di coordinamento è data dalla Corte suprema indiana nel 6 settembre 2018³⁶ in cui è stata accertata e dichiarata l'incostituzionalità delle norme che criminalizzavano i rapporti omosessuali in cui si è fatto espresso riferimento alla Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo ed al Patto sui diritti civili e politici della CEDU, stabilendo che: "Life without dignity is like a sound that is not heard"³⁷.

Infine, è opportuno citare la decisione della Corte suprema canadese del 17 maggio 2022 che ha richiamato il diritto alla speranza di giurisprudenza europea in materia di riesame delle condanne definitive senza prospettiva di rilascio del condannato. Nel caso di specie viene abolita la norma che stabiliva applicazione automatica di 25 anni di reclusione, fino a 150 cumulativi, per ogni omicidio commesso nella stessa vicenda, escludendo ogni possibilità di rilascio.

³⁶ Con la decisione *Navtej Singh Johars & Ors v. Union of India*, depositata il 6 settembre 2018, la Corte Suprema Indiana torna a pronunciarsi sull'art. 377 del Codice penale indiano, in tema di repressione dei comportamenti sessuali "contrari all'ordine della natura", dichiarandolo incostituzionale. La decisione segue di quattro anni la sentenza resa nel caso *Suresh Kumar Koushal and another v. Naz Foundation and others* [(2014) 1 SCC 1], con la quale la Corte, in composizione ristretta, aveva ritenuto la non contrarietà a Costituzione della section 377, riformando la decisione della Corte Suprema di New Delhi in *Naz Foundation v. Government of NCT of Delhi and others* [(2009) 111 DRJ 1]. In <https://www.diritticomparati.it/life-without-dignity-like-sound-not-heard-dalla-corte-suprema-dellindia-lultima-parola-sulla-section-377-del-codice-penale/>

³⁷ decisione *Navtej Singh Johars & Ors v. Union of India* 6 settembre 2018 in <https://globalfreedomofexpression.columbia.edu/cases/navtej-singh-johar-v-union-india/>

Massima espressione del contrasto tra universalismo e multiculturalismo si traduce nell'esistenza di un vero e proprio diritto alla diversità che spesso è stato posto in contrasto con altri diritti umani, anche di natura fondamentale. La carta, nell'art 22³⁸ protegge la diversità culturale religiosa e linguistica, stabilendo che: "L'Unione rispetta la diversità culturale religiosa e linguistica".³⁹⁴⁰

Va anche richiamata la Dichiarazione universale Unesco sulla diversità culturale del 2 novembre 2001⁴¹ che ha stabilito la diversità culturale come necessaria e poi la Convenzione del 20 ottobre 2005 ha apportato un limite generale all'invocazione del diritto alla diversità culturale prevedendo all'art 2 che non sia possibile invocare le disposizioni della convenzione per violare diritti umani garantiti dal mondo internazionale:

³⁸ Questo articolo è stato fondato sull'articolo 6 del trattato sull'Unione europea e sull'articolo 151, paragrafi 1 e 4 del trattato CE, ora sostituiti dall'articolo 167, paragrafi 1 e 4 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, relativi alla cultura. Il rispetto della diversità culturale e linguistica è ora sancito anche all'articolo 3, paragrafo 3 del trattato sull'Unione europea. L'articolo si ispira alla dichiarazione n. 11 allegata all'Atto finale del trattato di Amsterdam sullo status delle chiese e delle organizzazioni non confessionali, ripreso ora nell'articolo 17 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea. In <https://fra.europa.eu/it/eu-charter/article/22-diversita-culturale-religiosa-e-linguistica>

³⁹ Art 22 Carta diritti Fondamentali Ue in https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_it.pdf

⁴⁰ Gazzetta ufficiale dell'Unione europea C 303/17 - 14.12.200 in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2007:303:FULL&from=EN>

⁴¹ DICHIARAZIONE UNIVERSALE DELL'UNESCO SULLA DIVERSITA' CULTURALE Adottata all'unanimità a Parigi durante la trentunesima sessione della Conferenza Generale dell'UNESCO, Parigi, 2 novembre 2001 https://ciram.unimc.it/it/focus/dialogo-tra-civilta-e-diritti-umani/declaration_cultural_diversity_it.pdf

*“Articolo 2: Linee direttrici: 1. Principio del rispetto dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali: La diversità culturale può essere protetta e promossa solo se vengono garantiti i diritti dell’uomo e le libertà fondamentali, quali la libertà d’espressione, dell’informazione e della comunicazione, nonché la possibilità per gli individui di scegliere le proprie espressioni culturali. Nessuna disposizione della presente convenzione può essere invocata per ledere o limitare i diritti umani e le libertà fondamentali proclamati dalla Dichiarazione universale dei diritti dell’uomo o garantiti dal diritto internazionale.”*⁴²

La norma va intesa in senso restrittivo, escludendo la legittimità di condotte lesive giustificate con la diversità culturale che implicino la violazione di diritti protetti da principi o norme di particolare importanza come le norme di ius cogens o alcune norme di diritto internazionale come, ad esempio, alle gravi violazioni dei diritti delle donne e dei minori.⁴³

Una volta chiuso il capitolo del rapporto della diversità culturale con diritti fondamentali è opportuno analizzarne il rapporto invece con quei diritti non inderogabili, spesso oggetto di limitazioni legittime. Nel caso del rapporto con il relativismo culturale viene stabilita la legittimità di limitazioni qualora queste ultime siano oggettivamente fondate su valori storici, religiosi o culturali comuni a più paesi, che venga effettuato un adeguato bilanciamento tra i diritti e interessi che confliggono e infine che viga una concreta e appropriata applicazione del principio di proporzionalità.⁴⁴

⁴² Gazzetta ufficiale dell’Unione europea DECISIONE DEL CONSIGLIO del 18 maggio 2006 L 201/15 relativa alla conclusione della convenzione sulla protezione e la promozione della diversità delle espressioni culturali (2006/515/CE); <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006D0515&from=sk>

⁴³ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit, 21

⁴⁴ Ivi, 22

Appurata l'esistenza di questi presupposti non è raro trovarsi di fronte a soluzioni diverse da parte delle corti per fattispecie analoghe.

Un esempio appropriato è la diversa decisione da parte della corte suprema canadese e quella italiana in merito al diritto di far circolare il Kirpan, un pugnale simbolo religioso essenziale per i Sikh.⁴⁵ Analizzando i fatti nell'episodio canadese, sentenza 2 marzo 2006 caso *Balvir Singh Multani e altri c Commissione scolastica Marguerite-Bourgeoys e altri*⁴⁶, la corte ha accolto il ricorso di uno studente al quale era stato precluso l'ingresso in ambiente scolastico dato il possesso di suddetta arma, stabilendo che la decisione della commissione scolastica fosse contraria al suo diritto di recarsi a scuola. Ha dunque effettuato un bilanciamento tra sicurezza e diritto all'istruzione tendendo maggiormente verso il ragazzo, aggiungendo alcune regole cautelari, come il dovere di possedere un apposito contenitore.

Differentemente la Cassazione italiana con sentenza del 15 maggio 2017 n 24084⁴⁷ ha respinto il ricorso di un adulto condannato ad un'ammenda di euro duemila per essersi rifiutato di consegnare alle autorità il kirpan. La Cassazione ha stabilito che, nonostante la finalità integrativa, essa non può superare la tutela primaria della sicurezza pubblica, facendo prevalere nel bilanciamento la stessa.

È importante, nella comparazione, stabilire che le situazioni non siano proprio identiche, per quanto analoghe, soprattutto per la differenza di età dei soggetti e il diverso contesto normativo e sociale dei due paesi⁴⁸. Ma è evidente il differente ragionamento giuridico delle due Corti supreme e il conseguente differente bilanciamento posto, chiara espressione del rapporto del relativismo culturale e altri diritti umani garantiti

⁴⁵ivi, 23

⁴⁶ Multani v. Commission scolaire Marguerite-Bourgeoys, Supreme Court Judgments, 2006-03-02, 2006 SCC 6; in <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/15/index.do>

⁴⁷ Cassazione penale, sez. I, sentenza 15/05/2017 n° 24084: in <https://www.altalex.com/documents/news/2017/05/16/immigrati#>

⁴⁸ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit, 24

Proseguendo con l'analisi delle ulteriori caratteristiche dei diritti umani è opportuno analizzare la loro indivisibilità e la loro interdipendenza. Con il primo si intende la stretta dipendenza fra i vari diritti umani, i quali si completano e rafforzano l'un l'altro⁴⁹. Caratteristica la cui esistenza è giustificata da molteplici fattori.

Innanzitutto, appare logico che, avendo i diritti lo stesso destinatario, dunque un individuo (individuale o collettivo) a cui appartengono la molteplicità dei diritti, gli obbiettivi, tra cui proteggere suddetta persona umana, siano comuni. Inoltre, una volta premesso che nella prassi la creazione di nuovi diritti, i più recenti, sorge ricavandoli da diritti più antichi (spesso di natura fondamentale⁵⁰), appare logico attribuire indivisibilità agli stessi. Inoltre, tale ragionamento viene anche cristallizzato in una sentenza della Corte interamericana dei diritti dell'uomo nella sentenza 19 novembre 1999 a seguito del caso “*Ninos de la Calle*”⁵¹ dove in merito al diritto alla vita la corte ha stabilito che il suo esercizio sia: “*essential for the exercise of all other human rights*” e che se non rispettato “*all rights lack of meaning*”.⁵²

⁴⁹ Ivi,18

⁵⁰ Es dal diritto alla vita può discendere il diritto al cibo o all'acqua

⁵¹ el caso Villagrán Morales y otros (caso de los “niños de la calle”)
https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_63_esp.pdf

⁵² Par 144 della sentenza, testo originale: 144. El derecho a la vida es un derecho humano fundamental, cuyo goce es un prerequisite para el disfrute de todos los demás derechos humanos. De no ser respetado, todos los derechos carecen de sentido. En razón del carácter fundamental del derecho a la vida, no son admisibles enfoques restrictivos del mismo. En esencia, el derecho fundamental a la vida comprende, no sólo el derecho de todo ser humano de no ser privado de la vida arbitrariamente, sino también el derecho a que no se le impida el acceso a las condiciones que le garanticen una existencia digna. Los Estados tienen la obligación de garantizar la creación de las condiciones que se requieran para que no se produzcan violaciones de ese derecho básico y, en particular, el deber de impedir que sus agentes atenten contra él.

Facendo anche un espresso riferimento alla Convenzione, nel par 141:

“El artículo 4.1 de la Convención establece:

*Toda persona tiene derecho a que se respete su vida. Este derecho estará protegido por la ley y, en general, a partir del momento de la concepción. Nadie puede ser privado de la vida arbitrariamente.”*⁵³

Specificando anche la propria interpretazione di diritto stesso, andando a estendere in diritto alla vita dal concepimento, escludendo in assoluto la possibilità di disporre arbitrariamente (ulteriore esempio di multiculturalismo sopra analizzato). Inoltre, completa l'importante analisi dell'indivisibilità il fatto che tutti i diritti si intrecciano l'uno nell'altro in un fitto nodo che se sciolto lascerebbe privo di senso ogni filo che lo compone.

Inoltre, la stessa corte interamericana dei diritti dell'uomo in merito alla stessa indivisibilità e interdipendenza ha espresso spesso opinioni estensive in modo tale da estendere la propria competenza in tema di accertamento di violazione che non trovano adeguato fondamento nella Convenzione americana, quali i diritti economici e sociali ⁵⁴. Ad esempio, nella sentenza del 31 agosto 2017 nel caso *lagos del Campo*⁵⁵ c Perù la corte ha evidenziato:

“l'interdipendenza tra i diritti economici, sociali educativi scientifici e culturali, stabilendo che debbano essere considerati tutti diritti umani, senza una effettiva gerarchia e che devono essere garantiti e protetti dalle autorità competenti”.

⁵³ https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_63_esp.pdf

⁵⁴ P. Pustorino Tutela internazionale cit,18

⁵⁵ the case of Lagos del Campo, the Inter-American Court of Human Rights (hereinafter “the Inter-American Court” or “the Court”) https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_340_ing.pdf

Analogamente alle altre caratteristiche, come infatti analizzato in merito all'universalità, anche l'indivisibilità va intesa in termini relativi e non assoluti ⁵⁶.

Nel senso che è facilmente riscontrabile nei rapporti tra i vari diritti fondamentali o il diritto fondamentale con i suoi "figli" derivati, o ancora i vari diritti di natura sostanziale e procedurale che derivano dalla stessa norma, ma negli altri casi potrebbe risultare più complicato l'individuazione pacifica di tale caratteristica.

Problematica enfatizzata dall'ampia centralità dell'istituto dei diritti umani al giorno d'oggi che ha portato ad una creazione di numerosi diritti derivati che rendono sempre più complicato disegnare una rete di indivisibilità assoluta. Si ritiene infatti più corretto⁵⁷, al posto del profilo della indivisibilità, parlare di necessario coordinamento che deve essere assicurato fra i vari diritti e tra i vari regimi giuridici a livello universale e regionale.

Infine, è importante stabilire che i diritti umani non possono essere oggetto di rinuncia da parte dei loro titolari⁵⁸. È questa l'ultima caratteristica che analizzeremo, denominata irrinunciabilità dei diritti umani. Conseguenza principale della stessa è l'illegittimità indiscussa delle pratiche lesive basate sul presunto consenso dei titolari o da rappresentanti legali ⁵⁹. È centrale in merito a questa fattispecie il ruolo del consenso. Infatti, viene molto discusso il riconoscimento della caratteristica dell'irrinunciabilità, messa in discussione dalle pratiche di cessione volontaria di alcuni diritti ammesse per esempio per i diritti economici⁶⁰.

⁵⁶ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit,19

⁵⁷ Ibidem

⁵⁸ Ivi,20

⁵⁹ Es matrimoni forzati di minori o mutilazioni dei genitali femminili

⁶⁰ Si pensi al diritto all'immagine o al diritto alla riservatezza

La realtà è che, come tutti i caratteri analizzati, anche quest' ultimo non va inteso in senso assoluto, bensì in senso relativo. Assolutamente irricusabili saranno solo i diritti fondamentali, mentre molti dei diritti secondari sono rinunciabili da parte del consenso del titolare. Non mancano numerose garanzie al riguardo. Innanzitutto, non basta solo la titolarità del diritto e dunque che chi dia il consenso corrisponda a chi lo possiede ma è stabilito che il consenso debba essere obbligatoriamente libero e non debba aver subito influenze terze.

Inoltre, va precisato che tale rinuncia non consiste mai in una rinuncia assoluta e permanente del diritto ma soltanto in una rinuncia momentanea delimitata al caso specifico, permettendo senza nessuna necessità di revoca la possibilità dello stesso esercizio in futuro o in concomitanza per quanto concerne circostanze diverse. Ciò appena analizzato si traduce in una similitudine con la possibilità da parte degli Stati di esercitare clausole di deroga nei trattati sui diritti umani in casi di emergenza che permette un bilanciamento tra varie fattispecie.⁶¹

In conclusione, si può affermare che la disciplina delle caratteristiche dei diritti umani funge da linea guida generale al fine della corretta applicazione degli stessi, ma è molto lontana dall' essere un' assoluta regolamentazione imprescindibile. I numerosi riferimenti alla relatività delle stesse e le tante eccezioni, con annessi riferimenti giurisprudenziali, ne sono la prova. Risulta molto complicato codificare una regolamentazione assoluta e priva di eccezioni e problematiche, ricordando che il destinatario è molto ampio e indefinito, volendo idealmente comprendere l'intera popolazione mondiale. Presupposto necessario per una convivenza pacifica ed una sana collaborazione è proprio il riconoscimento delle diversità altrui, garantita dal relativismo delle caratteristiche analizzate che ha come unico limite effettivo la non degradazione dei diritti umani stessi (soprattutto quelli fondamentali) facendoli prevalere qualora il bilanciamento risulti fallace ed eccessivo o semplicemente non fondato e sia soltanto un mero tentativo di nascondere soprusi e limitazioni attraverso lo schermo culturale. Inoltre, questa

⁶¹ P. Pustorino, *Tutela internazionale* cit,20

interpretazione estensiva e aperta permette un'evoluzione automatica della disciplina che se fosse rigida incontrerebbe il limite di una riforma ogni qual volta vi fosse un'evoluzione, in una materia che è in continua espansione in cui sarebbe impensabile seguirne il passo.

Così facendo si permette attraverso le decisioni di ogni stato una progressione verso un istituto che sia specchio effettivo della società, con la possibilità per gli organi internazionali di poter intervenire qualora il filo evolutivo prenda una strada non conforme agli obiettivi prefissati.

2. Il progressivo riconoscimento dei diritti e rilevanza della Carta di Nizza e della CEDU nel diritto Comunitario e Nazionale

Occorre premettere che originariamente vi era una lacuna normativa per quanto concerne la disciplina dei diritti umani⁶², che ha raggiunto la centralità che ricopre oggi solo successivamente ad una progressiva e travagliata evoluzione che ha visto la collaborazione in più sedi tra gli Stati, segno di una finalità comune di tutela dei diritti dell'uomo.

La procedura di costruzione e di riconoscimento dei diritti fondamentali all'interno dell'Unione europea è avvenuta attraverso un processo di evoluzione che si è articolato in varie fasi di transizione da un approccio più passivo e giurisdizionale ad uno di tipo attivo e normativo. Innanzitutto, occorre stabilire che il Trattato di Roma costitutivo della Comunità economica europea (CEE) non presentava alcun elenco di diritti fondamentali. Tale elenco è gradualmente cominciato ad essere elaborato dall'ordinamento della Corte di Giustizia delle Comunità Europee CGCE e dalla giurisprudenza costituzionale dei Paesi membri. Ma fin dagli anni '60 la Corte di Giustizia CGUE ha cominciato a considerare l'esistenza di diritti fondamentali come parte integrante dei principi generali dell'UE, poiché essi derivano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, riconoscendo il fatto che costituiscano un limite all'azione delle istituzioni e degli Stati membri nel quadro del diritto di Unione. Questo approccio ha costituito la base di un intero nuovo sistema dell'unione europea che, pur non essendo formulato in modo chiaro, ha assunto un'importanza centrale nel diritto dell'Unione europea.

⁶² Soltanto il principio di uguaglianza nella remunerazione degli uomini e delle donne era sancito sin dal 1957 nel trattato di Roma;

Trattato di Roma. 25 marzo 1957 – Art. 119: Art. 119 – Ciascuno Stato membro assicura durante la prima tappa, e in seguito mantiene, l'applicazione del principio della parità delle retribuzioni fra i lavoratori di sesso maschile e quelli di sesso femminile per uno stesso lavoro. In

<https://www.ordineavvocatimodena.it/organ-e-commissioni/comitato-pari-opportunita/normativa/normativa-europea/#:~:text=25%20marzo%201957%20-%20Art.,femminile%20per%20uno%20stesso%20lavoro.>

I primi passi furono fatti nel 1986 dal preambolo dell'Atto unico europeo, compiendo un grande passo verso il riconoscimento formale dei diritti fondamentali. In esso, si affermava l'impegno degli Stati membri a "promuovere la democrazia che si fonda sui diritti fondamentali riconosciuti dalle costituzioni e leggi nazionali e dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali"⁶³. Questo documento costituiva una innovazione senza precedenti in quanto per la prima volta venne fatto un esplicito riferimento ai diritti umani in un documento dell'Unione

Successivamente, il Trattato di Maastricht del 1992 ha ancora di più sancito questo discorso, ponendo all'articolo F che l'Unione "si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, così come dello Stato di diritto, principi comuni agli stati membri". ⁶⁴

Tale articolo poi conflui nel Trattato di Amsterdam del 1997⁶⁵, divenendo l'art 6 del trattato sull'Unione europea (TUE), consacrando le norme di riferimento in materia dei diritti fondamentali.⁶⁶ Il trattato di Amsterdam, infatti, attribuiva all'Unione, in caso di violazione grave e persistente dei diritti fondamentali, il potere di agire contro uno Stato membro, incluso il potere di sospendere alcuni diritti ad esso spettanti in virtù del trattato. Inoltre, i paesi candidati all'adesione alla UE dovevano dimostrare di essere irreprensibili quanto al rispetto dei diritti. Infine, il TUE conferiva alla Corte di giustizia delle Comunità

⁶³ Marchese Stefano, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, 2012, 246

⁶⁴ . L'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario. <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1992-11-03;454>

⁶⁵ Entrato in vigore nel 1999

⁶⁶ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario cit*, 246

Europee il potere di vigilare quanto al rispetto, da parte delle istituzioni europee, dei diritti e delle libertà fondamentali.⁶⁷⁶⁸

Ancora però risultava una lacuna effettiva nella comunità internazionale nell' assenza di un riferimento testuale inerente all'istituto dei diritti umani⁶⁹. Differente invece, come già accennato, era la sensibilità della Corte di giustizia che già dal 1963 poneva le basi della disciplina attraverso le proprie decisioni fungendo da effettivo predecessore di quelli che saranno poi gli sviluppi futuri. Infatti, nonostante l'assenza normativa, la corte nel 1969 aveva dichiarato che i diritti fondamentali nati dalla tradizione degli stati membri fossero principi generali del diritto comunitario, stabilendo che ne debba essere assicurato il rispetto.⁷⁰⁷¹

Tra le più importanti decisioni della corte che hanno posto le basi di quella che poi sarà la codificazione dei diritti ritroviamo: la dignità umana (Corte giust., 3 luglio 1974, causa 9/74, *Casagrande*.), il principio di eguaglianza (Corte giust., 7 luglio 1982, causa C-119/81, *Klockner-Werke*) e il divieto di discriminazione (Corte giust., 8 aprile 1976, causa 43/75, *Defrenne c. Sabena*)⁷²

L' esigenza di un riferimento legislativo che ha permesso la solidificazione dell'istituto dei diritti umani la si ha nel 2000 con la proclamazione della Carta di Nizza. La Carta, inizialmente ideata come un atto di soft law ha finito per rappresentare un modello interpretativo della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione e della Corte europea dei diritti dell'uomo. Contribuì alla enunciazione di una tripartizione dei diritti:

⁶⁷Ivi, nota 18

⁶⁸ (cfr. in particolare gli artt. 6, 7, 46 e 49 TUE).

⁶⁹ Eccezion fatta per il divieto di discriminazione all'art 13 CE

⁷⁰ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit, 246

⁷¹ Corte giustizia, 12 novembre 1969, causa 29/69, *Stauder*; Id., 17 novembre 1970, causa 11/70, *Internationale Handelgesellschaft*; Id., 14 maggio 1974, causa 4/73, *Nold*; Id., 28 ottobre 1975, causa 36/75, *Rutili*.

⁷² Gli elencati sono solo poche delle molteplici attività della corte, cfr. S. Marchese *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit., 247-252

i diritti “corrispondenti a quelli della CEDU, i diritti “esistenti” ed i diritti “emergenti”. I primi consistono in quelli già previsti da precedenti testi normativi di diritto comunitario, i secondi sono i diritti economici e sociali indicati a Colonia, dunque che trovano precedente riferimento in trattati precedenti o documenti privi di valore giuridico cogente per gli Stati⁷³, ed infine i terzi sono veri e propri nuovi diritti.⁷⁴⁷⁵ La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione, infatti, comprende un titolo interamente consacrato a ciascuno di questi valori fondamentali dell'Unione europea: titolo della dignità, titolo della libertà, titolo dell'uguaglianza, titolo della solidarietà, titolo della cittadinanza, titolo della giustizia. Fra i diritti sanciti dai più importanti si possono menzionare: diritto alla dignità della persona umana, principio dell'uguaglianza, divieto della discriminazione, libertà di espressione, diritto di proprietà e alla libertà di iniziativa economica, diritto alla tutela giurisdizionale effettiva. Risulta evidente, infine, che la Carta ha finito col fondere i diritti civili e politici con i diritti dell'uomo ora economico e sociale facendo in tal modo del sistema unico e completo. Tale soluzione ha consentito di sormontare la dicotomia tradizionale tra diritti civili e diritti sociali, facendo riconoscere l'interdipendenza e l'indissolubile legame tra gli stessi

⁷³ Si tratta della *Carta Sociale Europea* (firmata a Torino il 18 ottobre 1961), della *Carta sociale europea riveduta* (firmata a Strasburgo il 3 maggio 1996, in vigore dall'1 luglio 1999 a seguito della ratifica di 3 Stati, ma ad oggi mancante ancora della ratifica da parte di 15 paesi) e della *Carta comunitaria dei diritti sociali fondamentali dei lavoratori* (firmata a Strasburgo il 9 dicembre 1989, ma che non è fonte di diritto comunitario obbligatoria per gli Stati membri e non è più una convenzione imperativa di diritto internazionale pubblico tra gli Stati firmatari). S. Marchese *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit., 253

⁷⁴ Si pensi all'art. 2, nell'ambito bioetico e medico all'art. 8 sulla protezione dei dati personali

Il 1° dicembre 2009 il Trattato di Lisbona⁷⁶ segnò una svolta importante per il diritto comunitario, introducendo innovazioni significative che ebbero profonde ripercussioni sul sistema giuridico europeo adottato fino a quel momento. Tra le principali si segnalano la dotazione per la prima volta di valore vincolante alla Carta dei diritti dell'Unione europea, che diventa un atto normativo, ed il riconoscimento dei diritti sanciti dalla CEDU come “principi generali del diritto comunitario”. Questi sviluppi non hanno avuto rilevanza secondaria nel campo del diritto tributario, nel quale hanno posto in evidenza una certa evoluzione negli ultimi anni non immediatamente rilevabile alla casuale osservazione; invero essi hanno determinato un quadro legislativo che contribuisce ad integrare e rafforzare i diritti fondamentali dei contribuenti costituendo elemento centrale nel rapporto che lega affatto lo Stato al suddetto soggetto.⁷⁷

La Carta dei diritti dell'Unione europea, oggi la più ampia raccolta internazionale di diritti dei cittadini, entrando in vigore per effetto del Trattato di Lisbona, acquista il medesimo valore giuridico dei Trattati U.E. e diventa un fondamentale punto di riferimento per la giurisprudenza della Corte di giustizia; le disposizioni in essa contenute, che in genere si ispirano ad enunciati e principi dell'Unione, ad oggi hanno valore primario. A norma ma dell'art. 51, essa si applica agli organi ed istituzioni dell'Unione e, per quanto attiene agli “Stati membri esclusivamente *nell'attuazione del diritto dell'Unione*”. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze».

⁷⁶ Trattato di Lisbona che modifica il trattato sull'Unione europea e il trattato che istituisce la Comunità europea, firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007; in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex%3A12007L%2FTXT>

⁷⁷ S. Marchese Stefano, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario cit*, 254

La Carta «non introduce competenze nuove o compiti nuovi per la Comunità e per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati»⁷⁸⁷⁹. Invece per quanto concerne la sua interpretazione l'art 52 della carta stabilisce che: laddove essa «contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa»⁸⁰

Dunque, per quanto prima del trattato di Lisbona la Carta comunque fungeva da punto di riferimento nonostante l'assenza della sua efficacia vincolante, successivamente essa è ufficialmente divenuta il fulcro della decisione degli organi giurisdizionali in materia di diritti umani.⁸¹

Altro pilastro della disciplina dei diritti umani è la Corte Europea dei diritti dell'uomo, l'organo giurisdizionale, con sede a Strasburgo volto ad assicurare il rispetto della Convenzione europea dei diritti dell'uomo da parte degli Stati contraenti⁸². Riprendendo le affermazioni della Corte di giustizia secondo cui “secondo la corrente giurisprudenza i diritti fondamentali fanno parte dei principi e la Corte ne garantisce l'osservanza”⁸³ ispirandosi alle culture e tradizioni degli stati, la CEDU (Convenzione) riveste un

⁷⁸ Ibidem

⁷⁹ *Articolo 51* Ambito di applicazione: in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex%3A12016P%2FTXT>

⁸⁰ *Articolo 52* Portata e interpretazione dei diritti e dei principi: in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex%3A12016P%2FTXT>

⁸¹ S. Marchese Stefano, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit,254

⁸² https://presidenza.governo.it/CONTENZIOSO/contenzioso_europeo/sistema_cedu_2.html

⁸³ V., in particolare, Corte di giustizia, 14 maggio 1974, causa 4/73, *Nold*, § 13.

particolare significato⁸⁴ in quanto ne consegue che “nella comunità non possano essere consentite misure incompatibili con il rispetto dei diritti riconosciuti e garantiti.”⁸⁵

La Corte, che originariamente aveva negato la propria competenza a pronunciarsi su questioni di diritto derivato dell’Unione, dal 1999 ha chiaramente affermato la propria competenza in materia⁸⁷. Si può affermare dunque che Lussemburgo (CGUE) e Strasburgo (Corte EDU) si influenzeranno a vicenda, data l’incrocio di competenze in materia dei diritti umani, rimanendo distinte nelle finalità. Difatti la prassi ha visto come la prima storicamente abbia avuto un ruolo di estensione dei diritti statuendone di nuovi, mentre la seconda è più propensa ad analizzare ed interpretare le fonti per risolvere decisioni contrastanti ad esse.⁸⁸

Massima garanzia di applicazione delle fattispecie analizzate è il principio del primato del diritto dell’Unione europea secondo il quale la norma europea è destinata a prevalere sulla norma del diritto interno. Si basa sull’idea che, ove insorga un conflitto tra un aspetto del diritto dell’Unione e un aspetto del diritto di uno Stato membro dell’Unione (diritto nazionale), prevale il diritto dell’Unione. Se così non fosse, gli Stati membri potrebbero semplicemente consentire al loro diritto nazionale di avere la precedenza sul diritto primario o derivato dell’Unione e il perseguimento delle politiche dell’Unione diverrebbe impraticabile.⁸⁹ Ulteriore garanzia a favore di questo principio è che la Corte di giustizia ha stabilito⁹⁰ che al fine di far prevalere la norma comunitaria il giudice interno può

⁸⁴ Cfr. Corte di giustizia, 15 maggio 1986, C-222/84, *Johnston*, § 18

⁸⁵ S. Marchese Stefano, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit, 255

⁸⁶ Corte di giustizia, 13 luglio 1989, causa 5/88, *Wachauf*, § 19; Id., 18 giugno 1991, causa C-260/89, *Elliniki Radiophonia*; Id., 25 luglio 2002, causa C-50/00, *Union de Pequenos Agricultores*, § 39

⁸⁷ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit, 256

⁸⁸ *Ibidem*

⁸⁹ https://eurlex.europa.eu/legalcontent/IT/TXT/?uri=LEGISSUM:primacy_of_eu_law#:~:text=Il%20principio%20del%20primato%20è,i%20territori%20dell'Unione%20stessa.

⁹⁰ sentenza di Corte di giustizia, 15 luglio 1964, causa 6/64, *Costa c. Ene* in <https://eurlex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:61964CJ00061>, cui *adde* Corte di giustizia CE, 9 marzo

all'occorrenza, di propria iniziativa disapplicare disposizioni nazionali, anche se posteriori. Tale principio vige in sede applicativa sia per le norme contenute nei trattati sia per i regolamenti europei, ovvero in tutti i casi di atti normativi destinati alla collettività. Le modalità di applicazione variano a seconda della tipologia di atti presi in considerazione. Qualora si tratti di atti *self-executing*, dunque autosufficienti e direttamente applicabili, saranno loro stessi oggetto di incompatibilità, viceversa per gli atti non *self-executing*; dunque, atti che pongono solo delle finalità e che necessitano di una norma interna di recepimento che ne definisca le modalità, oggetto dell'incompatibilità sarà la norma attuativa nazionale.⁹¹

Soggetto titolare del potere di disapplicazione è dunque il giudice nazionale che, in caso di dubbi, può rivolgersi al fine di una risposta interpretativa alla Corte di Giustizia attraverso il rinvio pregiudiziale ad essa, la cui decisione sarà poi vincolante.⁹²

Secondo un orientamento consolidato della Corte costituzionale, il giudice *a quo* è sempre tenuto a rivolgersi alla Corte di giustizia per risolvere ogni questione ermeneutica relativa al diritto dell'Unione, prima di formulare una questione di legittimità costituzionale, per cui la «pregiudiziale europea» precede necessariamente la «pregiudiziale costituzionale»

9394

1978, causa 106/77, *Simmenthal* in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:61977CJ0106>

⁹¹ Si pensi ad esempio alle direttive classiche cd generali che pongono solo obiettivi finali lasciando allo stato la scelta delle modalità con cui arrivare a suddetto obiettivo

⁹² Il rinvio pregiudiziale: L'art. 267 del TFUE attribuisce alla CGUE la competenza a pronunciarsi, in seguito a richiesta di un organo giurisdizionale di uno stato membro, “a) *sull'interpretazione dei trattati*” e “b) *sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione.*” L'istituto in questione è fondamentale per assicurare l'omogeneità dell'applicazione del diritto europeo su tutto il territorio e per favorire il colloquio tra i giudici nazionali e quelli europei al fine di chiarire il significato e la validità di particolari disposizioni normative.

In <https://www.altalex.com/documents/news/2021/06/09/rinvio-pregiudiziale-cgue>

⁹³ S. Marchese Stefano, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit, 260

⁹⁴ Sulla possibilità della Corte costituzionale di proporre una questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia nei giudizi di legittimità costituzionale promossi in via principale cfr. Corte cost., ord. 15 aprile 2008, n. 103, cui ha fatto seguito Corte cost., 17 giugno 2010, n. 216, che costituisce la prima sentenza in

Conseguenza di ciò, dunque, è la possibilità del diritto dell'Unione di intervenire sul diritto interno, creando molteplici possibilità. Tale interferenza può produrre effetti restrittivi, si pensi nel diritto tributario sostanziale la possibilità di limitare il potere impositivo dello Stato, o ampliative, proseguendo nell'esempio dunque estendendo la potestà impositiva prevista dalla legislazione interna.⁹⁵

Ancora, sotto il profilo procedurale il diritto dell'Unione può così spiegare effetti espansivi, per esempio al riguardo dei diritti dei contribuenti, o integrativi, riconoscendo al contribuente diritti più ampi o ulteriori rispetto a quelli previste dalle norme interne⁹⁶. Si può concludere che la grande disciplina dei diritti umani, dopo una grande evoluzione storica, ad oggi ha un ruolo centrale ed essenziale negli ordinamenti e la sottomissione degli Stati ad essa si traduce in un'amplia possibilità di esiti, a volte favorevoli o meno a determinati soggetti, ma necessari per una garanzia uniforme.

Precedentemente alla disciplina attuale, la Corte costituzionale aveva stabilito che la CEDU fosse rilevante nel nostro ordinamento solo attraverso la sua legge di conversione, assegnandole valore di legge ordinaria, soggetta a possibilità di modifica futura da parte di legge successiva.

Successivamente viene affermato, con le sentenze 24 ottobre 2007, n. 348 e n. 349, ribadite, fra l'altro, nell'ordinanza 15 aprile 2008 n. 103 e nelle sentenze 27 febbraio 2008, n. 39, 16 aprile 2008 n. 129, 16 novembre 2009, n. 311, 4 dicembre 2009, n. 317 nonché, dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, nelle sentenze 12 marzo 2010, n. 93 e n. 24 giugno 2010, n. 227⁹⁷, che le norme della CEDU avessero invece valore di

cui la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di una norma interna sulla base della interpretazione della normativa comunitaria operata dalla Corte di giustizia. (⁹⁴ Marchese Stefano, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, 2012, 260, nota 89)

⁹⁵ si pensi alle norme sul condono iva, la cui declaratoria di illegittimità ai fini del diritto dell'Unione ha ripristinato il potere dell'Amministrazione finanziaria di pretendere il tributo non corrisposto.

⁹⁶ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit, 261

⁹⁷ Ivi 262

“norme costituzionalmente interposte”⁹⁸. Ciò significa che, ai sensi dell’art 117 della costituzione, tali norme siano gerarchicamente superiori alle leggi ordinarie e si sottraggano alla disciplina di possibile modifica temporale in applicazione del criterio cronologico. Si aggiunge inoltre che qualora sorga un contrasto il giudice abbia l’obbligo di verificarne la compatibilità, dando priorità ad una possibile interpretazione conforme⁹⁹ e poi, nel caso ciò non fosse possibile, deve denunciare l’incompatibilità proponendo questione di legittimità.

Anche la Suprema corte più volte si è pronunciata al riguardo. Nel 2004, a sezioni unite aveva affermato l’obbligo di conformarsi per il giudice nazionale alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo¹⁰⁰. Nel 2005 aveva poi affermato la natura immediatamente precettiva delle norme convenzionali, in quanto “ «la Convenzione ha introdotto nell’ordinamento interno i diritti fondamentali, aventi natura di diritti soggettivi pubblici, previsti dal titolo primo della Convenzione e in gran parte coincidenti con quelli già indicati nell’art. 2 Cost., rispetto al quale il dettato della Convenzione assume una portata confermativa ed esemplificativa», con la conseguenza della «immediata rilevanza [delle stesse] nel diritto interno»¹⁰¹¹⁰²

Principali problemi sono sorti dopo la stipulazione del Trattato di Lisbona che, travolgendo la stabilità della prassi nel tempo consolidata ha contribuito alla elaborazione di tesi divergenti.

⁹⁸ <https://www.altalex.com/documents/news/2017/10/05/il-diritto-tributario-e-la-tutela-dei-diritti-fondamentali-dell-uomo>

⁹⁹ Corte cost., 24 luglio 2009, n. 239. In <https://giurcost.org/decisioni/2009/0239s-09.html>

¹⁰⁰ Cass., sez. un., 26 gennaio 2004, n. 1340. In <https://www.jstor.org/stable/23199462>

¹⁰¹ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit., 265

¹⁰² Cfr. Cass., ord. 20 maggio 2006, n. 11887; Id., ord. 29 maggio 2006, n. 12810; Id., ord. 19 ottobre 2006, n. 22357.

Principale argomento di contrasto risultava essere l'effettiva competenza ed efficacia che le norme internazionali in materia di diritti umani, dunque la Carta e la Convenzione, avessero nei confronti delle materie e dei casi puramente interni. Contrasto che nasce principalmente dalla difficile interpretazione letterale delle fonti, come per esempio l'articolo 51 della Carta che trattava di "attuazione del diritto dell'Unione"¹⁰³¹⁰⁴

Tali contrasti sfociarono nella nascita di due tesi opposte, una "conservatrice" che precludeva l'immediata estensione delle fonti internazionali in merito di diritti umani alle materie e casistiche meramente interne, ed una tesi "evolutiva" che invece adottava un approccio più estensivo stabilendo la sovrapposizione generale delle fonti internazionali su quelle interne, anche su fattispecie estranee al "diritto dell'Unione".¹⁰⁵

Vedremo successivamente che il continuo scontrarsi di idee, con annesse critiche, non ha soltanto e meramente un valore storico bensì ha contribuito a numerose regole che hanno reso più efficiente il sistema. Si pensi alla condizione necessaria affinché si possa ricorrere in CEDU di aver esaurito le modalità interne e dunque trovarsi di fronte ad una sentenza definitiva. Si pensi anche alla conseguenza dell'accoglimento di un ricorso presentato alla CEDU che, proprio grazie al dialogare di tesi opposte, ad oggi si traduce nell'obbligo dello stato di riaprire il processo per garantire l'attuazione della sentenza della Corte.

¹⁰³ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit., 278

¹⁰⁴ Articolo 51 Ambito di applicazione: "1. Le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione *del diritto dell'Unione*. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze e nel rispetto dei limiti delle competenze conferite all'Unione nei trattati."

¹⁰⁵ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit., 267-270

3. Applicazione diritti fondamentali in ambito tributario

Dopo aver analizzato le fondamenta della materia della tutela dei diritti umani, occorre adesso focalizzarsi sulle applicazioni della stessa alla materia tributaria, spesso trascurata data l'originaria esclusione di alcune delle fonti alle controversie fiscali, ritenendo in rapporto alla materia europea ed internazionale solo materie civili e penali.

3.1. La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU in rapporto al diritto tributario

Originariamente si riteneva che le controversie fiscali fossero escluse dall'applicazione della Convenzione: si pensi ad esempio all' art 6 della suddetta in merito al diritto ad un equo processo che stabilisce che:

“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.”¹⁰⁶

¹⁰⁶ Art 6.1 Convenzione Europea dei diritti dell'uomo in
https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

L'articolo fa riferimento solamente a diritti e doveri di carattere civile e penale, escludendo dunque la sua applicazione alle controversie tributarie.

Questa interpretazione letterale ha progressivamente perso valore, fino ad essere totalmente superata. Infatti, la più recente giurisprudenza della CEDU ha interpretato il concetto di controversia fiscale in senso sempre più restrittivo, delimitandolo solo all'*an* ed al *quantum* del tributo, di disponibilità del legislatore nazionale, che comunque deve sottostare ai principi europei di ragionevolezza¹⁰⁷, non discriminazione e di riserva di legge.

Rientrano così nei diritti di carattere civile, e dunque tutelati dalla CEDU, molte fattispecie originariamente escluse. Si pensi ad esempio controversie tributarie aventi ad oggetto rimborsi d'imposta, l'imposizione delle indennità di espropriazione, le agevolazioni tributarie, i diritti di prelazione del fisco, l'ingiustificato diniego del diritto alla detrazione dell'iva passiva, il diritto dei contribuenti alla critica pubblica dell'operato dei verificatori fiscali, il risarcimento dei danni per l'illegittima adozione di misure cautelari a fini fiscali.¹⁰⁸

Inoltre, la Corte di Strasburgo non si è limitata alla semplice disciplina delle sue competenze specifiche, bensì ha adottato una disponibilità più generale rispetto alla fiscalità. Si colloca in questa prospettiva la giurisprudenza della stessa che, nel 2010¹⁰⁹, ha stabilito che l'imposizione fiscale sia un'ingerenza del potere pubblico nei diritti di proprietà, rientrante nell'art 1 del primo Protocollo CEDU che stabilisce che:

*“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”*¹¹⁰

¹⁰⁷ Del Federico L: *TUTELA DEL CONTRIBUENTE ED INTEGRAZIONE GIURIDICA EUROPEA*, 2010

¹⁰⁸ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit., 290-292

¹⁰⁹ CEDU, 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*. In

<http://www.dirittiuomo.it/sites/default/files/SENTENZA%20DI%20BELMONTEitaliano.pdf>

¹¹⁰ Convenzione Europea dei diritti dell'uomo 1Prot.art 1.1 in

https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

Opinione della corte giustificata anche dal secondo comma di tale articolo che prevede espressamente una eccezione alla tutela del diritto di proprietà in materia di pagamento dei tributi.¹¹¹ Ne consegue un'interpretazione estensiva di suddetto articolo a cui consegue il compito della Corte di verificare se l'art 1 del Protocollo n 1 sia stato applicato correttamente. Dunque, la Corte si veste da garante del giusto equilibrio tra esigenze di interesse pubblico e la salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo¹¹², che qualora infranto dallo Stato, legittimerebbe la Corte a condannare lo stesso ad una restitutio in integrum dell'imposta.

Sempre sulla base dello stesso articolo viene stabilito che l'imposizione sarà valida solo ai sensi del rispetto del principio di riserva di legge sostanziale, ovvero se vi sia “una legge di qualità sufficiente a consentire al ricorrente di prevedere le conseguenze della sua condotta”¹¹³

¹¹¹ 1 Prot. CEDU art 1.2: *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. https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

¹¹² ¹¹² Marchese Stefano, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, 2012, 293

¹¹³ CEDU, 20 settembre 2011, *Yukos c. Russia*, § 559. In [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:\[%22001-145730%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:[%22001-145730%22]})

Si è altresì affermato che i principi del giusto processo sono applicabili nei giudizi tributari aventi ad oggetto le sanzioni amministrative, come è stato sancito in *Jussila c. Finlandia*¹¹⁴, ove è stata riconosciuta la difficile scindibilità, all'interno del contenzioso fiscale, tra pretesa sostanziale e applicazione delle sanzioni.¹¹⁵¹¹⁶

Per parte sua, la Cassazione nega, con una giurisprudenza ormai consolidata¹¹⁷, che spetti al cittadino il diritto all'equa riparazione per eccessiva durata del processo, allorché si verta in tema di processo tributario, salvo che non ricorrano questioni rientranti nella «materia civile o penale», ma spunti per la tesi contraria possono essere colti dalla recente evoluzione legislativa.¹¹⁸

In definitiva, la CEDU, così come interpretata dalla Corte di Strasburgo, nonostante i limiti sopra evidenziati alla sua generale applicazione alla materia fiscale, offre parecchi elementi di tutela dei contribuenti, soprattutto allorché quel «giusto equilibrio» tra potestà impositiva (intesa in senso sia legislativo sia procedimentale) e diritti fondamentali si rompe a vantaggio della prima con l'inevitabile violazione dei secondi: volendo riassumere in un principio generale il ragionamento della Corte, si potrebbe dire che la ragion fiscale, seppure idonea a comprimere entro certi limiti i diritti fondamentali, non può essere addotta come giustificazione per calpestarli.¹¹⁹

¹¹⁴ CEDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, in [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-78135%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-78135%22]})

¹¹⁵ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit., 295

¹¹⁶ Dorigo, il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano in <https://flore.unifi.it/handle/2158/1159737>

¹¹⁷ Ai sensi della l. 24 marzo 2001 n. 89, cd legge Pinto in <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2001-03-24;89>

¹¹⁸ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit., 296

¹¹⁹ Ivi, 297

La Carta, come già anticipato, si applica alle materie che rientrano nel “diritto dell’Unione”, dunque in questo caso al “diritto tributario europeo”. possiamo distinguere quattro fattispecie che progressivamente trovano minore applicazione.

Si parte infatti dal primo caso, pilastro fondante del diritto tributario europeo, ovvero la normativa nazionale emanata in attuazione del diritto europeo o la norma di diretta applicazione. Si fa riferimento, dunque, alle disposizioni interne di attuazione di norme non *self-executing* e alle norme *self executing*¹²⁰ che dunque entrano autonomamente all’interno dell’ordinamenti interno. In ambito tributario si fa riferimento alle imposte armonizzate¹²¹, come l’iva, o le imposte non armonizzate ma disciplinate da una normativa europea. in questa categoria è pacifica e fondamentale l’applicabilità della Carta che svolge un ruolo primario ai fini della disciplina delle stesse.

Seconda categoria consiste nei tributi non armonizzati ma di fattispecie transfrontaliere, che di conseguenza necessitano della garanzia delle libertà fondamentali previste dall’Unione. Si pensi alla libera circolazione, intesa di capitali, merci e persone¹²². Vengono classificate leggermente al di sotto della prima fattispecie dato che rientrano sempre nella competenza degli Stati membri ma limitata all’obbligo che l’esercizio della stessa non restringa le garanzie e le libertà stabilite dall’ Unione.

¹²⁰ Norme *self-executing*: norme il cui contenuto è completo e che possono essere applicate senza alcuna integrazione o specificazione.

Norme non *self-executing*: norme quadro, quindi non complete, per la cui applicazione è necessaria l’emanazione di norme di specificazione o integrazione

in https://moodle2.units.it/pluginfile.php/450157/mod_resource/content/1/Norme%20non%20self-executing%20in%20riferimento%20alla%20lezione%2020A.pdf

¹²¹ Cfr. L’ARMONIZZAZIONE FISCALE IN EUROPA in https://www.astrid-online.it/static/upload/protected/Cnel/Cnel_L-armonizzazione-fiscale-in-Eur.pdf

¹²² Il diritto alla libera circolazione delle merci originarie degli Stati membri e delle merci provenienti da paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri è uno dei principi fondamentali del trattato (articolo 28 TFUE) in <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/38/libera-circolazione-delle-merci>

Terza categoria consiste nelle norme procedurali e processuali in applicazione delle due fattispecie appena esposte. La giurisprudenza della Corte di giustizia ha stabilito il principio di effettività che consiste nell'obbligo per l'ordinamento giuridico interno di non dover rendere impossibile o eccessivamente difficoltoso l'esercizio dei diritti garantiti con le modalità procedurali sbilanciate¹²³. Viene stabilito che in assenza di regole procedurali Unionali, ai sensi del principio di autonomia procedurale, spetti allo stato interno disciplinarle, garantendo le tutele garantite nel diritto dell'Unione, sempre che non siano meno favorevoli di quelle interne per situazioni analoghe, si lederebbe in tal caso il principio di equivalenza.¹²⁴

Quarto ed ultima fattispecie, la quale rappresenta la più labile interpretazione dell'applicabilità della Carta ai fini tributari, consiste nelle materie che sono puramente interne ma in violazione delle libertà fondamentali garantite dal trattato.

Si pensi a normative fiscali nazionali che presentano una violazione dei diritti garantiti dall'Unione e codificati della Carta. È la categoria più debole, ma anche la più generale, necessaria per una interpretazione espansiva dell'ambito di applicazione dell'Unione e dunque della Carta. Inoltre, tale finalità generale è raggiungibile anche attraverso un diverso tipo di ragionamento fondato sulle cd "discriminazioni a rovescio" ovvero situazioni di disparità in danno dei cittadini da uno Stato membro causato indirettamente dall'applicazione del diritto comunitario. Prendendo per esempio un diritto garantito per le fattispecie applicabili al diritto comunitario, come il diritto al contraddittorio, se non si sposasse l'interpretazione espansiva sopra analizzata si rischierebbe che tale diritto sia garantito solo ad alcune fattispecie e non ad altre. Ad esempio, sussisterebbe il diritto al contraddittorio per le imposte armonizzate e non per quelle interne. Discriminazione a rovescio in contrasto con il principio di uguaglianza ex art 3 della Cost. La stessa Corte Cost. ha stabilito che l'autodeterminazione statale non può tradursi nell'ignoranza delle discriminazioni a rovescio che ciò comporterebbe. Stabilisce che la discriminazione a

¹²³ Guida sull'articolo 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in https://www.giustizia.it/cmsresources/cms/documents/guida_cedu_articolo13.pdf

¹²⁴ Ivi, 300

rovescio viola l'art 3 e determina l'illegittimità costituzionale delle disposizioni nazionali che la determinano.

Si può giungere dunque alla generale applicabilità dei diritti fondamentali europei in materia tributaria, sia in via diretta che indiretta, ovvero come parametro di interpretazione.¹²⁵

¹²⁵ S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit, 304

3.2. Intersezione degli ambiti di applicazione delle due fonti nel diritto tributario

Dopo aver analizzato singolarmente l'ambito di applicazione di entrambe le fonti è opportuno trattare la loro applicazione congiunta ovvero le intersezioni nelle materie comuni.

Bisogna premettere che il rapporto tra le due fonti consiste principalmente nel fatto che nella Carta spesso vi sono riproduzioni delle disposizioni della CEDU ma senza delle limitazioni presenti dunque solo nella Convenzione.

Basta confrontare l'art 6 della CEDU e l'art. 47 della Carta¹²⁶, entrambi aventi il tema di giusto processo. Quello della convenzione viene limitato, come già anticipato, alle materie civili e penali, escludendo quindi, con interpretazione restrittiva già analizzata, le controversie fiscali, mentre quello della Carta non riproduce tale limitazione, facendo riferimento a diritti e libertà delle persone, includendo dunque qualsiasi controversia tributaria. Analoga impostazione viene ripresa anche tra la differenza tra Art.1 del protocollo n 1 CEDU e l'art.17¹²⁷ della Carta, quest'ultimo affermando valore incondizionato del diritto di proprietà, senza la limitazione caratterizzante dell'art 2 del Protocollo n 1 CEDU.

¹²⁶ La Cedu e la Carta dei diritti fondamentali: *overlap* e distinzioni di *Giuseppe Bronzini*, in https://www.questionegiustizia.it/speciale/articolo/la-cedu-e-la-carta-dei-diritti-fondamentali-overlap-e-distinzioni_32.php

¹²⁷ Art 17 Carta: diritto di proprietà: "Ogni persona ha il diritto di godere della proprietà dei beni che ha acquisito legalmente, di usarli, di disporne e di lasciarli in eredità. Nessuna persona può essere privata della proprietà se non per causa di pubblico interesse, nei casi e nei modi previsti dalla legge e contro il pagamento in tempo utile di una giusta indennità per la perdita della stessa. L'uso dei beni può essere regolato dalla legge nei limiti imposti dall'interesse generale." In <https://fra.europa.eu/it/eu-charter/article/17-diritto-di-proprietà>

La ratio di suddette differenze la si ritrova principalmente nel diverso contesto storico in cui sono sorte tali fonti. Nel 1950¹²⁸, durante la stipulazione della CEDU, i redattori erano principalmente concentrati nella tutela sovranazionale dei diritti recentemente lesi dalle vicende belliche¹²⁹. Al tempo, la fiscalità non era né un problema, e qualora lo fosse stato non sarebbe stato prioritario.

Essendoci molte altre questioni più delicate risulta logica la scelta di rimettere alla competenza degli Stati membri tale materia.

Sarà solo con il progredire dei rapporti europei che cadrà il tabù in merito alla fiscalità. Si può ritrovare il punto di partenza di tale evoluzione nel vecchio diritto comunitario, prima nell'“Europa del mercato”, poi nella “Europa delle libertà economiche”, per poi cristallizzarsi nell'“Europa dei diritti”¹³⁰.

Cadendo tale tabù in nome delle libertà si sono affermati i diritti delle libertà dei cittadini nelle controversie fiscali. Protagonisti principali di questo importante cambiamento sono: la giurisprudenza della Corte di Giustizia, il legislatore europeo e ad oggi la Corte di Strasburgo.

Una volta esplicitata la natura storica della Convenzione in senso letterale appare logico stabilire che l'intersezione presa in analisi in questo paragrafo non può avvenire tra le due fonti in senso letterale, bensì appare corretto analizzare le intersezioni tra la Carta e la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, vera garante dell'evoluzione della Convenzione.

Con questa premessa, le differenze analizzate vanno riducendosi.

Riprendendo l'esempio, infatti, abbiamo visto come la giurisprudenza della CEDU intenda sempre in modo più restrittivo il concetto di controversia fiscale, delimitandolo solo all'*an* ed al *quantum* dell'imposta, avvicinandosi sempre di più alla garanzia generale e assoluta della Carta.

¹²⁸ La CEDU: nascita e natura giuridica: La **Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e le libertà fondamentali**, firmata nel 1950 in seno al Consiglio D'Europa ed entrata in vigore nel 1953 in <https://www.altalex.com/documents/news/2021/02/20/evoluzione-della-cedu-nella-gerarchia-delle-fonti>

¹²⁹ S. Marchese Stefano, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario* cit, 305

¹³⁰ ibidem

Si può stabilire dunque che l'applicazione di queste in senso combinato permettono il generarsi di un'applicazione generalizzata alla materia tributaria permettendo la più ampia tutela dei diritti del contribuente.

Sotto il profilo procedimentale è opportuno ricordare l'art 1.1¹³¹ della legge sul procedimento amministrativo 241 del 1990, le cui disposizioni trovano applicazione anche in materia tributaria, secondo cui:

*“L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario”*¹³²

La norma di estrema importanza fa riferimento ai “principi” dell'ordinamento europeo: ne consegue che gli stessi debbano essere rispettati in ogni settore in cui si svolge l'attività amministrativa, anche al di là degli ambiti materiali di competenza della UE ovvero nei casi in cui siano coinvolte situazioni a rilevanza europea.¹³³

Sul piano del diritto tributario ne consegue che i principi europei debbano essere rispettati nell'attività impositiva, abbandonando anche la distinzione tra tributi armonizzati o transazionali e interni. I principi europei sono a tutti gli effetti fonti dell'azione tributaria in generale e ne consegue che siano parametri di valutazione di legittimità, anche per tributi interni. È necessario ricordare che il valore degli stessi, in quanto recepiti da una normativa interna avente valore di legge, fa perdere l'efficacia di supremazia che verrebbe applicata, invece, in caso di contrasto esplicito tra norma nazionale ed europea, con

¹³¹ Comma così modificato prima dall'art. 1, co. 1, lett.a), L. 11 febbraio 2005, n. 15 e successivamente dall'art. 7, co. 1, lett. a), n.1, L. 18 giugno 2009, n. 69. In <https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/12/09/legge-sul-procedimento-amministrativo>

¹³² Art 1.1 legge 241, 7 agosto 1990 In <https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/12/09/legge-sul-procedimento-amministrativo>

¹³³ Massera A. *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, 2005

quest'ultima che prevarrebbe ai sensi del già analizzato principio del primato delle fonti europee. Ne comporterebbe una declaratoria di illegittimità costituzionale della norma in quanto in contrasto con un'altra norma, ma dal valore di “norma costituzionalmente interposta.”

Si può concludere dunque che, per quanto entrambe le fonti abbiano il proprio ambito di applicazione singolare, la vera forza delle stesse si sprigiona dall'intersezione e dalla collaborazione delle due. Ciò, infatti, permette di raggiungere il più alto grado di tutela del contribuente, garantito da una continua evoluzione interpretativa giurisprudenziale che ha come primaria finalità la massima applicabilità di suddette tutele.

4. Due modelli di ragionamento giuridico

Le varie differenze analizzate e i vari approcci che ne conseguono non trovano spazio solo in ambito teorico ma si traducono anche in veri e propri differenti ragionamenti giuridici adottati. Protagonisti degli stessi sono i vari organi giurisdizionali, i quali, incaricati di interpretare e dunque applicare le fonti, generano vere e proprie interpretazioni contrapposte che conducono a esiti opposti. Il principale scontro lo si può ricondurre al contrasto interpretativo tra gli organi nazionali e quelli internazionali. In questo paragrafo, nello specifico, si tratterà, analizzando un caso di specie, i due approcci differenti adottati dal Consiglio di Stato, organo nazionale italiano, e la Corte Europea dei diritti dell'uomo. Si noterà come verranno applicati due approcci differenti, giustificati da una differente cultura storico-giuridica degli organi, in cui trovano spazio due ragionamenti differenti.

Il primo, fondato sulla teoria delle centralità dei diritti, sposato dalla Corte di Strasburgo, ed il secondo, fondato principalmente sulle regole e sull'esercizio del potere, adottato invece dal Consiglio di Stato.

Occorre premettere che i due approcci non siano reciprocamente escludenti ¹³⁴, infatti il paragone tra i due sorge in varie vicende, tra cui quella che analizzeremo, ma non è raro che il Consiglio di Stato stesso sposi l'approccio della Corte di Strasburgo o viceversa. Si traduce tutto, dunque, in un bilanciamento di interessi, che a volte coincide, altre volte si traduce nella scelta differente di quale interesse far prevalere. Risulta necessario, nonostante questa premessa, analizzarli affinché si possa dimostrare e analizzare la differenza strutturale tra i due modelli per poi poterli applicare in base alla vicenda; dunque, non trattando l'uno prevalente sull'altro a priori.

¹³⁴ Chenal R., *Ragionamento giuridico, centralità dei diritti fondamentali e cultura della giustificazione*, 2023, 224

4.1. Analisi della vicenda Giuliano Germano c Italia

In questo paragrafo analizzeremo, al fine di estrapolare i due approcci, la vicenda che ha portato alla sentenza Giuliano Germano c Italia¹³⁵ della Corte Europea dei diritti dell'uomo. La pronuncia in esame riguarda il ricorso di Giuliano Germano, il quale aveva ricevuto un ammonimento emesso dal Questore su richiesta della moglie, che sosteneva di essere vittima di maltrattamenti e minacce da parte sua. Tale ammonimento, che avvisava il soggetto di non dover reiterare determinati comportamenti, è stato oggetto dunque sia di ricorso al Tar, che poi alla Corte EDU.¹³⁶ Le motivazioni a sostegno di tale ricorso si sostanziavano nel fatto che il ricorrente affermava di non essere stato informato della domanda di ammonimento, che dunque sia stato un provvedimento inaudita altera parte e che abbia leso il diritto al contraddittorio. Inoltre, sosteneva che la decisione aveva comportato lesioni nella propria vita privata, come danno di immagine e difficoltà di rapporto con la figlia.¹³⁷

L'ammonito, dunque, aveva innanzitutto proposto ricorso al Tar Liguria, il quale aveva accolto suddetto ricorso sulla base di una violazione dell'art 7 della legge 241/1990¹³⁸¹³⁹,

¹³⁵ Sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo del 22 giugno 2023 - Ricorso n. 10794/12 - Causa Germano c. Italia in https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_20_1.page?facetNode_1=1_2&contentId=SDU441660&previousPage=mg_1_20#

¹³⁶ Massimo Benoit Torségno in <https://www.unionedirittiumani.it/newsletter/le-due-facce-della-tutela-del-diritto-alla-vita-privata-nellambito-della-protezione-dalle-violenze-domestiche-la-sentenza-cedu-germano-c-italia-ricorso-n-10794-2012-del-22-giugno-2023/>

¹³⁷ Ibidem

^{138 138} Chenal R., *Ragionamento giuridico cit.*, 225

¹³⁹ Art 7 legge 241/1990 Comunicazione di inizio procedimento: “Ove non sussistano ragioni di impedimento derivanti da particolari esigenze di celerità del procedimento, l'avvio del procedimento stesso è comunicato, con le modalità previste dall'articolo 8, ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti ed a quelli che per legge debbono intervenire. Ove parimenti non sussistano le ragioni di impedimento predette, qualora da un provvedimento possa derivare un pregiudizio a soggetti individuati o facilmente individuabili, diversi dai suoi diretti destinatari, l'amministrazione è tenuta a fornire loro, con le stesse modalità, notizia dell'inizio del procedimento. “

ossia senza aver instaurato il contraddittorio o senza aver giustificato sufficientemente le ragioni di urgenza che avessero portato a tale deroga.

Il Ministero degli interni ha dunque interposto appello.

Il Consiglio di stato ha accolto tale impugnazione motivando che la presunta violazione stabilita dal Tar sia infondata in quanto date le funzioni tipicamente cautelari e preventive del provvedimento ci si trovi di fronte ad “particolari esigenze di celerità del procedimento” che ai sensi dell’art 7.1 della legge 241/1990 “esonerano l’amministrazione dal dare comunicazione dell’avvio del procedimento al soggetto destinato a subirne gli effetti”.

Inoltre, il Consiglio di stato evidenzia come sia possibile esprimere le proprie ragioni anche successivamente all’adozione del provvedimento attraverso ricorsi gerarchici e giurisdizionali.

Tale decisione è stata oggetto di ricorso (n10794/12) alla Corte EDU che con sentenza 22 giugno 2023 Giuliano Germano c Italia, divenuta definitiva ai sensi dell’art 44 CEDU il 6 novembre 2023, ha condannato l’Italia per violazioni di diritti umani, che analizzeremo successivamente, criticando l’attività dell’amministrazione ed effettuando un bilanciamento totalmente differente rispetto a quello stabilito dal Consiglio di Stato.

in <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1990;241~art7!vig=>

4.2. Sentenza e opinioni del Consiglio di Stato e Ragionamento e sentenza della Corte EDU

In merito alla partecipazione dell'interessato al procedimento si può notare che la struttura pensiero del Consiglio di Stato si fonda, come già anticipato, su un ragionamento per regole in cui, dopo l'individuazione della fattispecie concreta se ne deduce astrattamente la regola applicabile e, prescindendo dai principi e dopo una sussunzione si procede all'applicazione nel caso concreto delle conseguenze stabilite dalla regola, sempre prescindendo dai principi.¹⁴⁰ O meglio, più che prescindendo dai principi l'opinione basata sulle regole li tratta solo in via eventuale, dunque come elemento ipotetico e ne consegue che i diritti fondamentali siano solo una valutazione eventuale di ultima istanza. Infatti, il Consiglio di Stato ha stabilito che la regola di comunicazione di inizio procedimento al già nominato art 7 possa essere derogata in caso di esigenze di celerità. Ha stabilito che tale esigenza si sostanzia nella necessità di interruzione di tali atti persecutori, fino a che parte della giurisprudenza del Consiglio di Stato abbia ritenuto che in quel tipo di provvedimento l'urgenza sia presente in re ipsa.

Attuando tale interpretazione si può sostenere che il bilanciamento tra interessi in gioco, e conseguenti diritti, sia stata già decisa a monte dal legislatore che attraverso la regola abbia stabilito cosa far prevalere lasciando infine discrezionalità all'amministrazione nel caso concreto. Infatti, la norma, così interpretata prevede una totale discrezionalità del Questore sul se garantire o meno il contraddittorio preventivo, nonostante la misura possa avere conseguenze lesive. Inoltre, la scelta dell'amministrazione così facendo risulta sempre legittima, in cui emerge anche l'assenza di un vero obbligo di giustificazione. Ne consegue e si conclude che i diritti in tal caso non svolgono un ruolo di fondamento sostanziale dell'esercizio del potere bensì risultano essere solo un limite esterno a tale potere in caso di abuso.¹⁴¹

¹⁴⁰ Chenal R., *Ragionamento giuridico* cit., 226

¹⁴¹ ¹⁴¹ Chenal R., *Ragionamento giuridico* cit., 228

Il pensiero giuridico della Corte EDU al contrario, come già anticipato, si fonda su un ragionamento per principi. Risulta come principale parametro nella analisi del caso l'ingerenza del diritto fondamentale, che dunque è prioritario, a differenza della tesi opposta che lo vedeva come solamente eventuale. A seguire il secondo parametro applicato è valutare la giustificazione di tale ingerenza. Infatti, si parla anche di teoria della giustificazione che si fonda principalmente sul principio di proporzionalità. Occorre premettere che tali tesi non siano le uniche adottate dalla Corte EDU, ma semplicemente le più accreditate e utilizzate frutto della cultura dei paesi occidentali. Si può tradurre dunque il ragionamento della Corte EEDU con la successione tra individuazione diritti e interessi, esame della giustificazione ed infine conclusioni sulla violazione.¹⁴² Qualora già il giudice interno abbia effettuato la prima fase di individuazione, la Corte potrà sindacare sul bilanciamento effettuato facendo prevalere tali interessi su altri.

Nel caso *Giuliano Germano* la fase della individuazione si traduce nel fatto che la Corte ha ritenuto che l'ammonimento abbia inciso sulla vita familiare del ricorrente, limitando la sua potestà genitoriale e la sua possibilità di vedere la figlia, ed abbia anche inciso sulla sua vita privata compromettendo la sua reputazione.¹⁴³

Dunque, una volta terminata la fase di individuazione e stabilita l'applicabilità della Convenzione si passa alla fase della giustificazione. Qui ha ritenuto, dopo essersi accertata che derivasse da una norma e rispettasse il principio di legalità, che l'interesse e lo scopo della misura fosse legittimo in quanto verteva alla protezione della salute e libertà altrui, più nello specifico della donna e in riguardo a possibile violenza domestica. Da qui si è passati all'analisi della proporzionalità della misura stessa. Qui sorge il primo problema. La Corte ha ritenuto che le informazioni enunciate dall'amministrazioni non fossero sufficienti ad una analisi della proporzionalità e che fosse in violazione della convenzione la semplice enunciazioni degli scopi e interessi senza motivarli.

Dunque, non solo critica la tesi giurisprudenziale che vede l'urgenza in re ipsa in tale misura, stabilendo che sia necessario valutare caso per caso il bilanciamento di interessi in gioco, ma stabilisce che il tutto sia viziato da una carenza di motivazione, stabilendo che il tutto fosse stato descritto in termini estremamente generici e vaghi.

¹⁴² Ivi,229

¹⁴³ Ivi,230

Viene stabilito infatti infine che non fosse possibile determinare, dalla sentenza, le circostanze di fatto e di diritto e dunque che “le autorità giudiziarie non avessero esercitato un adeguato controllo giurisdizionale del fondamento fattuale e della legittimità e proporzionalità della misura”.¹⁴⁴

Il tutto si è tradotto in una violazione dell’art 8 della Convenzione Europea dei diritti dell’Uomo che stabilisce al comma due che:

*“Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell’esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell’ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui.”*¹⁴⁵

¹⁴⁴ ¹⁴⁴ Sentenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo del 22 giugno 2023 - Ricorso n. 10794/12 - Causa Germano c. Italia in https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_20_1.page?facetNode_1=1_2&contentId=SDU441660&previousPage=mg_1_20#

¹⁴⁵ Art 8 CEDU Diritto al rispetto della vita privata e familiare c 2 in https://presidenza.governo.it/CONTENZIOSO/contenzioso_europeo/documentazione/Convention_ITA.pdf

Come si è potuto dunque evincere se la giurisprudenza del Consiglio di Stato fonda il ragionamento e l'interpretazione su applicazione delle regole attraverso l'analisi della lettera della legge, la Corte EDU fonda il suo esame sull'analisi del se fosse giustificato limitare i diritti fondamentali in gioco.

Ne consegue che ogni atto compiuto dalle autorità deve essere giustificato in modo esplicito e con sufficiente motivazione.

Si può desumere dunque un vincolo preesistente nell'esercizio del potere da parte dell'autorità di esplicitare nel proprio provvedimento le ragioni che lo hanno determinato.

Capitolo II

La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e il diritto tributario

SOMMARIO :1. Contenzioso tributario tra Convenzione EDU e Giurisprudenza CEDU;2. Art. 6 CEDU. Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Diritto a un equo processo c.d. “right to be heard”;3. 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». Art 7 e principio “nulla poena sine lege”.;4. La tutela dell’art. 1 del Protocollo 1 e il proportionality test in relazione all’imposizione fiscale; 4,1. Art. 1 del primo Protocollo tra: rimborsi di imposta e soglia dell’imposizione, prelievi eccezionali in tempo di crisi e poteri esecutivi dell’amministrazione finanziaria; 5. Applicazione dell’art 4 del settimo protocollo in materia tributaria: “il ne bis in idem”

1. Contenzioso tributario tra ConvenzioneEDU e Giurisprudenza CEDU

I principi generali e, talvolta, le disposizioni puntuali in materia di diritto tributario anche processuale si rinvencono, prima ancora che nella legislazione ordinaria, nelle fonti super primarie: da un lato, la Carta costituzionale, con i principi dettati in materia di pienezza ed effettività della tutela giurisdizionale (artt. 24, 102, 111 e 113 Cost.); e, dall'altro, le fonti sovranazionali: queste ultime sono, per un verso, il diritto originario e derivato dell'Unione Europea; e, per l'altro verso ed oltre il diritto internazionale consuetudinario, le convenzioni internazionali, tra le quali in special modo la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

In materia tributaria, soprattutto processuale, queste due ultime fonti hanno una diversa incidenza, un differente livello di impatto, nel senso che il diritto comunitario, ovvero l'ordinamento dell'Unione Europea¹⁴⁶, riconosce alla sovranità degli Stati membri la regolazione dei profili processuali di contenzioso (anche in materia di prelievo fiscale), richiedendo soltanto che gli stessi rispondano a principi di effettività e di assenza di disparità di trattamento tra i cittadini dell'Unione Europea. Più penetrante, invece, è l'intervento della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, che in materia tributaria, sia processuale che sostanziale, ha introdotto importanti principi.

¹⁴⁶ Riccardo Nevola le limitazioni della sovranità statale in favore dell'Unione Europea nella giurisprudenza costituzionale, il sistema delle fonti. in https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/STU_262.pdf

Questo assetto, in termini generali, discende dalla norma-principio contenuta nell'articolo 117 della Costituzione¹⁴⁷, che, seppur preposta al riparto di competenze legislative tra Stato e Regione, al primo comma, nella formulazione successiva alla riforma del titolo quinto, prevede che tanto la legge statale quanto le leggi regionali incontrino i medesimi limiti, individuati nelle norme costituzionali, nelle norme del diritto dell'Unione Europea, nelle norme del diritto internazionale, sia convenzionale-pattizio, sia quello consuetudinario-non scritto.

Nel settore tributario la rilevanza della regola sovranazionale, in qualche modo, è certificata, è oggi, cioè, pacificamente riconosciuta dalla modifica apportata allo Statuto dei diritti del contribuente dal Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023¹⁴⁸. L'articolo 1¹⁴⁹ di questo Decreto di riforma, nel riscrivere la legge 212 del 2000, tra i riferimenti di fonte, cita, da un lato, i principi dell'ordinamento dell'Unione Europea e specificamente la Convenzione Europea dei diritti dell'uomo; per altro verso, opera il riferimento alle norme della Costituzione, dando quindi non soltanto allo Statuto dei contribuenti, ma a tutta la normativa tributaria, anche processuale, la necessità di una lettura costituzionalmente ed sovranazionalmente orientata, onde rafforzare la certezza del diritto e la coerenza delle norme interne con i principi giuridici dell'ordinamento sovranazionale, sia euro-unitario che di altra fonte.

¹⁴⁷“ nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali ” in <https://www.brocardi.it/costituzione/parte-ii/titolo-v/art117.html>

¹⁴⁸ D.LGS. 219/2023: MODIFICHE ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE, Simone Pellegrin, 2024 in https://www.neopa.it/wp-content/uploads/2024/05/Approfondimento_022024_Modifiche_Statuto_Diritti_Contribuente.pdf

¹⁴⁹ **Art. 1. (Principi generali):**” Le disposizioni della presente legge, in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario. Le medesime disposizioni possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.” In <https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2013/09/10/statuto-del-contribuente#>

Entrando nella disciplina dell'incidenza del diritto della ConvenzioneEdu nella materia tributaria, è opportuno muovere, quale premessa metodologica, dalla presa di coscienza di uno scarto, un delta, un divario tra la formulazione scritta della CartaEDU e la interpretazione che di essa ha dato la CorteEdu. La prima, infatti, non contiene, *expressis verbis*, riferimenti alla materia del diritto tributario.

Sul piano testuale-letterale l'unico riferimento al sistema delle imposte ed all'impianto fiscale degli Stati aderenti alla Convenzione europea, si rinviene nell'articolo 1 del protocollo addizionale alla CEDU, là dove si tutela il diritto di proprietà che, nella visione della Convenzione, rientra tra i diritti fondamentali della persona umana in quanto necessariamente funzionale allo sviluppo concreto della sua personalità. Qui si nota un significativo scarto assiologico tra l'impostazione della Costituzione italiana e invece il citato assetto sovranazionale. La proprietà privata è tutelata e riconosciuta anche dalla nostra Costituzione, ma, da un lato, è prevista la possibilità di conformarne lo statuto in relazione alla funzione sociale che essa espleta; e, dall'altro, è previsto anche il potere della pubblica amministrazione di espropriare per realizzare opere di pubblico interesse dietro il pagamento di un giusto indennizzo.

Sistematicamente e di riflesso, la Costituzione italiana, nonostante fondata sulla dignità umana, colloca il tema della proprietà privata nell'ambito dei rapporti economici, sviluppandone la disciplina nell'articolo 42¹⁵⁰, collocato in quel determinato contesto.

¹⁵⁰ L'articolo 42 della Cost così stabilisce: Articolo 42: La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati.

La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti.

La proprietà privata può essere, nei casi preveduti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d'interesse generale.

La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità.

La Carta europea dei diritti umani, seguendo invece un diverso approccio, considera la proprietà privata un (corollario necessario del) diritto fondamentale della persona, nella visione pragmatica tipicamente centro-nordeuropea, per cui la persona umana sviluppa la propria dignità, realizza pienamente la propria personalità anche per effetto della proprietà di beni, la disponibilità di danaro o di altri mezzi economici, che sia pure indirettamente, sono necessari affinché la persona umana possa effettivamente esplicarsi in tutti i suoi multiformi aspetti.

Ad esempio, sulla base di questa diversa interpretazione, la normativa italiana in tema di quantificazione dell'indennità di esproprio è stata valutata in contrasto con le regole della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, ed è significativo in breve sia il modo come ciò è avvenuto, sia l'esito¹⁵¹. Per quanto riguarda il metodo la Corte Costituzionale ha dichiarato illegittime le norme italiane sulla quantificazione dell'indennizzo da esproprio, che la quantificavano circa nel 33% del valore venale, attraverso lo schema della norma interposta, cioè la normativa italiana, violando la CEDU, contrastava con l'articolo 117 della Costituzione che pone come limite alla legge ordinaria il rispetto, oltre che delle norme costituzionali e delle norme dell'Unione europea, anche quelle delle convenzioni internazionali¹⁵². Quindi i giudici del palazzo della Consulta dichiarano illegittima sul piano costituzionale la normativa interna sul quantum debeatur a titolo di esproprio, perché essa - violando la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e, in particolare, l'articolo 1 protocollo sul diritto di proprietà – indirettamente, come norma interposta, contrasta con l'articolo 117 della Costituzione.

¹⁵¹ Sentenze “gemelle” numero 348 e 349 del 2007

¹⁵² *Francesco Manganaro* L'indennità di espropriazione tra Corte costituzionale e Corte europea dei diritti dell'uomo* in <https://www.astrid-online.it/static/upload/protected/MANG/MANGANARO-indennit--espropriaz-.pdf>

Nel merito, secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo, al di là di macro-riforme di sistema, l'indennità di esproprio deve corrispondere al valore venale del bene, cioè il prezzo che quel bene avrebbe avuto in una libera compravendita tra privati, non potendo, al di fuori di grandi riforme organiche, il legislatore riconoscere un indennizzo ridotto come tale violativo del diritto di proprietà considerato diritto fondamentale dell'uomo e dell'individuo.¹⁵³ In tale contesto, la Convenzione europea si occupa, almeno apparentemente, di diritto tributario soltanto nell'ambito della tutela della proprietà, articolo 1 del protocollo addizionale della Convenzione, dove appunto discorre di imposte e, più in generale, di imposizione tributaria. La norma prevede che la tutela della proprietà privata e del patrimonio di ogni cittadino non osta alla prerogativa degli Stati di emanare le leggi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale e, questo è il punto, per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende. In sostanza, la Carta europea dei diritti dell'uomo stabilisce che un sistema impositivo, che coattivamente effettua prelievi di ricchezza, non è incompatibile con la tutela della proprietà privata, purché rispetti determinati parametri.¹⁵⁴ La Corte europea dei diritti umani, applicando tale sillogismo ermeneutico, ha chiarito ed ha precisato in quale misura ed entro quali limiti, i diritti dell'uomo – e, in particolare, il diritto alla intangibilità del proprio patrimonio, come species del genus proprietà privata - vengono in rilievo nella materia della fiscalità. Questo in una serie di pronunzie, alcune note perché di merito, altre meno note ma comunque utili perché in rito di irricevibili.

¹⁵³ Giuseppe Buffone Indennità di espropriazione: la Consulta travolge i criteri previsti dal testo unico in <https://www.altalex.com/documents/news/2008/02/07/indennita-di-espropriazione-la-consulta-travolge-i-criteri-previsti-dal-testo-unico>

¹⁵⁴ ¹⁵⁴ Lucia Galletta La protezione della proprietà nel diritto internazionale convenzionale

Il diritto al rispetto dei propri beni nella Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo e nella giurisprudenza della Corte EDU in <https://www.altalex.com/documents/news/2021/11/12/protezione-proprietà-diritto-internazionale-convenzionale>

Occorre quindi trarre il principio fondamentale desumibile da questa corposa giurisprudenza della Corte EDU: da un lato, l'affermazione per cui la Convenzione europea riconosce agli Stati membri una ampia libertà ed una estesa discrezionalità per definire e attuare le loro politiche fiscali; quindi spetta agli Stati membri stabilire il numero e l'assetto delle imposte, la distinzione tra imposte dirette e imposte indirette, ancora il rapporto tra tasse, imposte e altri tributi, la fissazione delle aliquote, le scadenze, le rateizzazioni e in generale le modalità di riscossione e di recupero coattivo delle somme dovute.

Quindi la Corte riconosce che i singoli Stati membri attraverso le loro autorità amministrative o agenzie fiscali hanno un ampio margine di apprezzamento nel bilanciare due interessi confliggenti: da un lato, l'interesse pubblico al potere impositivo in materia fiscale e, dall'altro, il diritto di proprietà del contribuente e la pretesa alla intangibilità del proprio patrimonio. Secondo la Corte il contemperamento tra questi due interessi in conflitto implica tipica attività politica, ponderazione di problemi socioeconomici sui quali anche la Convenzione europea lascia piena competenza agli Stati firmatari, evidentemente perché ciascuno di essi è nella posizione di valutare meglio tali aspetti, non potendolo realizzare né la Convenzione in via generale astratta, né la Corte in sede di risoluzione di controversie. Nonostante questa premessa di fondo, che sembrerebbe rendere il diritto tributario sia sostanziale e processuale insensibile ai principi della CEDU, tuttavia è data da riscontrare una serie di importanti sentenze che dimostrano come i settori di intervento della CEDU nella materia tributaria sono diversi ed importanti.

Volendo schematizzare i piani su cui c'è questa interferenza tra diritto tributario e ordinamento della Convenzione europea di diritti all'uomo, è possibile enucleare questi dieci settori, ripartibili in due sottogruppi. Da un lato, una serie di principi formali che attengono alla qualità della fonte che regola l'imposizione tributaria ed il relativo contenzioso: il principio del giusto processo, il principio di legalità (articoli 6 e 7 della CEDU), il divieto di ne bis in idem, cioè di essere puniti due volte per lo stesso fatto¹⁵⁵.
¹⁵⁶Questi sono principi che attengono al procedimento e al processo tributario e alle garanzie che il contribuente fa per reagire contro imposizioni o riscossioni ritenute non corrette.

Poi abbiamo dei principi in tema di imposizione fiscale che attengono al diritto tributario sostanziale, nella creazione dell'imposizione tributaria e la relativa riscossione: il rispetto della privacy, della libertà di espressione e di essere informati, il divieto di discriminazioni, la libertà di movimento e soprattutto, come si diceva, la protezione della proprietà dettata dall'articolo 1 protocollo primo allegato alla Convenzione. Tra le sentenze più rilevanti giova richiamare due pronunce classiche, due *leading case*, pronunciati nei confronti proprio dell'Italia in materia di rapporti tra diritto tributario sostanziale e processuale e protezione del diritto di proprietà, di intangibilità

¹⁵⁵ Il che apre il tema delle sanzioni tributarie comunque considerate afflittive, applicando i cosiddetti criteri Engel che la stessa Corte EDU ha elaborato. In tema di principio del ne bis in idem, la giurisprudenza della CEDU, da Grande Stevens in poi, ha modificato la sua posizione in <https://www.altalex.com/documents/news/2021/08/18/principio-ne-bis-in-idem-giurisprudenza-cedu>

¹⁵⁶ Principio del ne bis in idem: la giurisprudenza della CEDU, Da Grande Stevens in poi, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha modificato la sua posizione in <https://www.altalex.com/documents/news/2021/08/18/principio-ne-bis-in-idem-giurisprudenza-cedu>

del patrimonio: la sentenza Buffalo S.R.L. liquidazione contro Italia¹⁵⁷ e, soprattutto, la sentenza di Belmonte contro Italia¹⁵⁸

¹⁵⁷ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Strasburgo) sentenza del 3 luglio 2003, Buffalo s.r.l. contro Italia, ricorso n. 38746/1997. Ritardo ultra-quinquennale nel rimborso dei crediti d'imposta pacificamente dovuto al contribuente. Violazione dell'articolo 1 del Protocollo n.1 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Ingerenza nel diritto al rispetto dei beni. Sussistenza. In <http://www.dirittiuomo.it/sentenza-3-luglio-2003>

¹⁵⁸ ¹⁵⁸ *Causa Di Belmonte c. Italia – Seconda Sezione – sentenza 16 marzo 2010 (ricorso n. 72638/01)* Espropriazione per pubblica utilità - indennità di esproprio – decurtata per effetto dell'applicazione di un'imposta introdotta sette mesi dopo il passaggio in giudicato della sentenza che ne fissava l'ammontare – responsabilità dell'Amministrazione per i danni derivanti dalla ritardata esecuzione del giudicato – violazione dell'art. 1, Protocollo n. 1, CEDU – sussiste. In https://internazionale.camera.it/sites/internazionale/files/osservatorio_cedu/sentenze/Causa_Di_Belmonte_contro_Italia.pdf

2. Art. 6 CEDU. Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Diritto a un equo processo c.d. right to be heard

Sul piano processuale certamente centrale è l'analisi del rapporto tra contenzioso tributario, giustizia tributaria, diritto processuale tributario e articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo¹⁵⁹, si tratta di capire se gli strumenti di tutela che l'ordinamento italiano riconosce al contribuente, a fronte del potere impositivo e riscossivo dei soggetti preposti all'attività tributaria, sono in linea con il diritto ad un equo processo che questa norma sancisce e specifica, il cosiddetto “right to be heard”, diritto al contraddittorio e dunque ad una attiva partecipazione alla difesa delle proprie ragioni giuridiche.

La norma ha una portata molto ampia, prevede, come prima regola, che ogni persona ha diritto a che la causa e il giudizio che lo interessa sia esaminata in maniera equa pubblicamente ed entro un termine ragionevole da parte di un giudice, una corte o un tribunale che sia indipendente ed imparziale, costituito per legge e chiamato a pronunciarsi sulla controversia sui suoi diritti e doveri di carattere civile.

Ancora, la garanzia, oltre che riguardante processo, deve essere sulla decisione finale, perché, ugualmente, anche la sentenza va resa in maniera pubblica, pur potendo la partecipazione alle attività processuali essere vietate alla stampa o al pubblico in tutto e in parte per la durata del processo, per ragioni di ordine pubblico, sicurezza nazionale, morale o quando lo esigono particolari interessi. Quindi nonostante le garanzie sopra elencate il modello della Camera di Consiglio in assenza delle parti o formule decisorie che sono inaudita parte interessata possono essere compatibili con esse. In generale quando circostanze speciali possono portare pregiudizio agli interessi della giustizia.

¹⁵⁹ Art 6 CEDU in

https://presidenza.governo.it/CONTENZIOSO/contenzioso_europeo/documentazione/Convention_ITA.pdf

Il secondo comma riguarda il processo penale, il terzo comma detta le coordinate fondamentali che ogni giudizio, quale sia la materia in cui esso interviene, deve garantire. Rientrano: Il diritto ad essere informato nel più breve tempo possibile in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, avere tempo sufficiente per preparare la propria difesa, diritto a difendersi personalmente o attraverso l'assistenza di un difensore di propria scelta o per mancanza di mezzi un difensore d'ufficio che lo assista gratuitamente. Infine, rientrano anche regole istruttorie, tra cui l'esame dei testimoni secondo il modello della cross examination. Ne consegue che anche in materia tributaria e quella fiscale sono possibili le applicazioni delle garanzie del giusto processo previste dal richiamato articolo 6 della convenzione EDU. Il primo aspetto da analizzare è procedimentale e processuale al contempo, cioè la disciplina delle perquisizioni fiscali e la richiesta di documenti da parte del fisco.

In termini generali le garanzie che l'articolo 6 della CEDU pone riguardano l'ipotesi in cui la contestazione verta su diritti e doveri di carattere civile o nell'ambito penale sulla fondatezza di ogni accusa formulata nei confronti della persona.

Pertanto applicando letteralmente questa disposizione le prime sentenze della Corte EDU, in particolare la sentenza Ferrazzini contro Italia¹⁶⁰, in cui ci si doleva della lunghezza dei procedimenti fiscali, la Corte ha avuto un atteggiamento di self-restraint, ha escluso cioè che la materia tributaria in quanto tale rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 6, ribadendo che il diritto tributario, sia sostanziale che processuale, fa parte di un nucleo duro, di un nocciolo intangibile di prerogative delle autorità pubbliche, dato il rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria sia tipicamente di natura pubblicistica e riguarda gli aspetti della sovranità statale¹⁶¹.

¹⁶⁰ In [https://hudoc.echr.coe.int/eng# {%22itemid%22: \[%22001-59589%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng# {%22itemid%22: [%22001-59589%22]})

¹⁶¹ F. Buffa, Le principali questioni in materia tributaria, 523

La dottrina ha criticato la perentorietà dell'affermazione iniziale della Corte EDU sulla inapplicabilità dell'articolo 6 alla materia tributaria, soprattutto opponendosi alla artificiosa scissione tra garanzie sostanziali dei diritti che sono riconosciuti dalla stessa Corte EDU e le garanzie di tutela giurisdizionale di questi ultimi che tale posizione del giudice di Strasburgo tende così ad escludere. L'affinamento della giurisprudenza CEDU ha portato quindi a una parziale rivisitazione di questa posizione.

In particolare, una serie di sentenze più recenti hanno precisato che, qualora la vicenda incida su interessi che, al di là dell'aspetto patrimoniale, tocchino altri diritti di carattere civile tutelati dalla Convenzione europea, l'articolo 6 trova applicazione. Un primo esempio riguarda appunto il tema delle perquisizioni fiscali e, più in generale, la richiesta documentale da parte del fisco. Nel primo aspetto, le perquisizioni fiscali attivano la tutela che l'articolo 8 della CEDU riserva alla protezione del domicilio.

Attraverso questo collegamento, quindi, si dice che, essendo la tutela del domicilio una prerogativa della Convenzione europea, in tal modo anche l'applicazione dell'articolo 6 della CEDU e, quindi, le garanzie del giusto processo provano in tal senso applicazione. La prima pronuncia riguardò il sistema fiscale francese, nel caso *Ravon e altri contro Francia*¹⁶², peraltro ribadite in altre pronunce sempre contro lo stesso Stato. L'amministrazione fiscale, nel quadro di una procedura di accertamento per il pagamento IVA da parte di una società e su autorizzazione del Tribunale, aveva effettuato una serie di perquisizioni nella sua sede legale, procedendo anche al sequestro di alcuni documenti. È stata posta alla Corte EDU il problema se il diritto francese, ma in generale nazionale, fornisca un rimedio processuale, uno strumento di giustizia tributaria e quindi un controllo giurisdizionale effettivo a coloro che avessero subito perquisizioni a fini fiscali. La Corte, quindi, entra nelle dinamiche del diritto tributario nazionale, sia sostanziale (perquisizioni) sia processuale, cioè la tutela avverso questi adempimenti istruttori.

¹⁶² CAUSA M. K. c. FRANCIA (*Ricorso n. 19522/09*)

Anche a fronte di atti istruttori del procedimento tributario, come ad esempio la perquisizione, la richiesta e il sequestro di documenti, è necessaria la disponibilità di una via di ricorso, ci deve essere una immediata tutela giurisdizionale contro le perquisizioni, che possa permettere al giudice di esaminare il caso, sia in fatto che in diritto, e se il giudice riscontra una irregolarità, far cessare la stessa, fornendo all'interessato una riparazione adeguata.

Dunque, la tutela del domicilio, articolo 8 della CEDU, e il principio del giusto processo, articolo 6, comportano che non è sufficiente che uno Stato membro preveda una procedura ex post di risarcimento del danno conseguente ad una perquisizione irregolare. Perché sia effettiva la tutela processuale tributaria, in questo caso occorre che lo Stato membro, nei suoi sistemi di contenzioso tributario, preveda una procedura che permetta una valutazione della legittimità della perquisizione e, in caso negativo, la sua cessazione.

Quindi da un lato occorre un rimedio specificamente volto a verificare la correttezza della perquisizione fiscale e, in generale, dell'adempimento istruttorio dell'amministrazione. Dall'altro, una tutela che non sia semplicemente per equivalente ed ex post, ma sia in ipsam rem, in forma specifica, comportando la cessazione dell'attività istruttoria, se è ovviamente compiuta in maniera irregolare. Cosa possiamo trarre da questa giurisprudenza della CEDU rispetto all'assetto italiano? Questi due principi della effettività della tutela giurisdizionale tributaria, in punto di immediata giustiziabilità e di specificità in forma concreta e non per equivalente della lesione, si verificano nel nostro assetto?

L'aspetto è problematico dato che nell'ordinamento italiano mancano forme di tutela immediata contro le violazioni di norme che regolano la formazione della prova sia nel procedimento tributario sia in caso di successivo contenzioso.

Il contribuente che subisca un'istruttoria in ipotesi illegittima subendo ad esempio una perquisizione irregolare o un sequestro al di fuori del quadro normativo, non ha nell'immediatezza a disposizione alcuno strumento di difesa. Questo lo ha ribadito la Cassazione anche a sezioni unite, ad esempio con la sentenza del 16 marzo 2009.

Ancora una volta, il nodo gordiano è la natura giuridica del processo tributario e l'esatta individuazione del suo oggetto in quella inestricabile dicotomia tra costitutivismo e dichiarativismo, tra mero processo di impugnazione per l'annullamento di un atto o, sulla tesi prevalente, un processo di impugnazione-merito, cioè introdotto, veicolato dalla contestazione di un atto, ma poi esteso alla consistenza del rapporto tributario sottostante. Problema che, dal punto di vista normativo, ha il suo punctum prudens nella disciplina dell'articolo 19 del decreto legislativo 546 del 92, il quale elenca in maniera tassativa ma suscettibile d'interpretazione estensiva (così stabilisce la Cassazione) l'elenco degli atti impugnabili davanti al giudice tributario. Tra questi non sono menzionati gli atti istruttori

La Cassazione stabilisce che, al di là del nomen iuris, è impugnabile qualunque atto che manifesti una pretesa tributaria, tale da incidere sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente. Quindi un avviso o preavviso di fermo, una intimazione, una presa in carico, che per la prima volta manifestino una volontà tributaria chiara e definitiva, seppur non menzionati nell'elenco del 19, sono suscettibili di impugnazione.

Anzi si discute se siano poi, in caso di omessa impugnazione, tali da precludere il ricorso verso gli atti successivi, nella dicotomia tra facoltatività e obbligatorietà del ricorso. Ma in ogni caso sono atti sostanziali che manifestano una pretesa impositiva o riscossivi. Nel nostro caso invece si tratta di atti istruttori, preliminari e propedeutici eventualmente ad un futuro accertamento. E questi atti non sono immediatamente ed autonomamente impugnabili, laddove in ipotesi siano viziati per il principio tipico del processo amministrativo della illegittimità derivata, andranno a viziare il provvedimento finale soltanto a verso il quale il ricorso è ammissibile.

Cioè se la perquisizione è irregolare non si può fare ricorso immediatamente contro gli esiti della perquisizione, bisogna attendere l'eventuale avviso di accertamento. Lo stesso dicasi per un processo verbale di contestazione, nella cui sede si faranno valere i vizi dell'avviso di accertamento non propri ma derivanti dall'atto istruttorio che lo ha preceduto. Quindi da un lato non si ha una tutela immediata ma soltanto differita e dall'altro evidentemente non è presente uno strumento per far cessare in forma specifica l'attività istruttoria in ipotesi violativa del diritto del domicilio in caso di perquisizione irregolare. Quando l'istruttoria del fisco è illegittima l'unica possibilità che il nostro

ordinamento riconosce è quella di impugnare il successivo atto di accertamento. Anche qui il diritto processuale tributario mutua categorie tipiche del diritto processuale amministrativo: il ricorso è inammissibile avverso atti endoprocedimentali o infraprocedimentali, perché non c'è interesse al ricorso in assenza di una lesione definitiva e l'eventuale illegittimità dell'atto endoprocedimentale si riverbera sul provvedimento finale e soltanto contro quest'ultimo il ricorso potrà essere proposto deducendo anche l'illegittimità dell'atto istruttorio.

Ad esempio, non è impugnabile una comunicazione di avvio del procedimento (articolo 7), un preavviso di rigetto (articolo 10 bis entrambi della legge 241 del 90), non è impugnabile un bando a meno che non sia immediatamente lesivo perché impediente la partecipazione alla procedura, la composizione della commissione dovendo impugnare gli atti finali, ad esempio la graduatoria con i vincitori, anche per vizi derivanti da istruttori precedenti. Peraltro, se, tornando al tributario, il procedimento tributario non si conclude con l'emanazione di un atto impositivo, è possibile che terminata l'istruttoria non ci siano gli estremi per un atto impositivo, oppure se emanato l'atto impositivo quest'ultimo non venga impugnato e quindi diventa definitivo, non più contestabile, l'illegittimità dell'atto prodromico.

Nell'esempio precedentemente esposto la perquisizione irregolare sarà impugnabile. Non davanti al giudice tributario dato che non si fa questione di annullamento di atti tributari e di pretesa fiscale in senso stretto, ma è un'azione risarcitoria per un comportamento contra ius dell'ufficio fiscale. Nel processo tributario non sono deducibili istanze risarcitorie che, se proposte in ricorso, vanno dichiarate non scrutinabili per difetto di giurisdizione con traslatio iudici presso il giudice ordinario. Questa è una differenza importante tra magistratura speciale tributaria e magistratura speciale amministrativa. In quest'ultima, superato il dogma della non risarcibilità degli interessi legittimi con la sentenza 500 del 99 delle sezioni unite, l'azione risarcitoria è proponibile dinanzi al giudice amministrativo, sia congiuntamente al ricorso impugnatorio contro il provvedimento amministrativo, sia indipendentemente da essa.

Quindi è venuta meno anche la pregiudizialità amministrativa¹⁶³, perché c'è un'apposita norma prima della legge 205 del 2000, oggi del codice del processo amministrativo, che attribuisce la tutela risarcitoria al giudice amministrativo speciale

Inoltre, la Corte costituzionale con la sentenza 204 del 2004¹⁶⁴ sull' ampliamento della giurisdizione esclusiva a blocchi di materia, servizi pubblici, urbanisti e edilizia, stabilì la compatibilità di questo assetto con l'articolo 113 Cost., dato che il risarcimento del danno è una forma di tutela ulteriore che il legislatore attribuisce al giudice di quella materia. Nell'ordinamento processuale tributario manca una previsione del genere e quindi il giudice tributario non può mai valutare le richieste risarcitorie, né a titolo contrattuale 1218, né extracontrattuale 2043 del Codice civile. Sono questioni che esulano dalla sua giurisdizione e quando talvolta si leggono nei ricorsi alle Corti di merito la pronuncia corretta deve essere di declinatoria di giurisdizione con termine per riassunzione davanti al giudice munito di giurisdizione secondo lo schema della traslatio iudicii. In questo caso la riassunzione fa salvi gli effetti sostanziali e processuali della domanda processuale impropriamente presentata davanti alle corti di giustizia. Dunque, tornando all'esempio. Perquisizione irregolare cui non è seguito un atto di accertamento impositivo o non è stato impugnato. Solo in questo caso il contribuente può rivolgersi al giudice ordinario per chiedere la tutela per equivalente, la condanna al risarcimento del danno, perché quell'attività istruttoria non sfociata in un atto impositivo ha violato il diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, il diritto alla intangibilità patrimoniale se non nei casi previsti per legge.

¹⁶³ **LA PREGIUDIZIALE AMMINISTRATIVA ALLA LUCE DEL CODICE**

AMMINISTRATIVO di Alessandra Monaldi in

https://www.giustamm.it/private/new_2011/ART_4008.pdf

¹⁶⁴ **Corte cost. 204/2004: una prima lettura in tema di servizi pubblici** di Leopoldo Coen in

https://www.forumcostituzionale.it/wordpress/wp-content/uploads/pre_2006/306.pdf

Altra pronuncia importante delle sezioni unite, più recente, è la sentenza 8587 del 2 maggio 2016¹⁶⁵. Se invece vi è un seguito in un atto di accertamento impositivo, ai sensi dell'articolo 19 del 546 del 92, il ricorrente può e deve impugnarlo non soltanto per eventuali vizi propri, ma anche per vizi derivanti, cioè per irregolarità nella perquisizione prodromica

Ma anche in questo caso c'è una doppia condizione, dice la dottrina.

Da un lato l'avviso deve essere effettivamente emanato nei confronti del contribuente leso. Questa è un'eventualità non da dare per scontata, immaginiamo che da un lato dalle indagini legittime, come detto, non deriva alcuna contestazione e lì abbiamo solo la tutela risarcitoria davanti al giudice ordinario, oppure l'ipotesi che dalla perquisizione, dall'attività istruttoria, derivi sì un avviso di accertamento, ma riguardi un soggetto diverso da quello concretamente leso dai vizi della perquisizione prodromica.

L'altra condizione, non scontata, è che l'avviso di accertamento effettivamente sia fondato sugli elementi probatori acquisiti con le modalità illegittime contestate, perché potrebbe anche essere che, nonostante l'esito della perquisizione non fondi la pretesa impositiva, questa riposi su altri elementi, nel qual caso la perquisizione, benché illegittima, non viene verificata dal giudice tributario. Oppure l'ipotesi, anche questa mutuata dal diritto amministrativo, del provvedimento poli motivato, multi-motivato, e in questo caso il giudice, intanto, può annullare il provvedimento in quanto tutti i vizi siano contestati e risultino fondati, perché ci si limita ad alcune censure, ma gli altri aspetti motivazionali comunque sorreggono l'imposizione tributaria. Il ricorso è chiaramente

¹⁶⁵ Cassazione sentenza SS. UU. n. 8587 del 2 maggio 2016 in

<https://www.studiocerbone.com/cassazione-sentenza-ss-uu-n-8587-del-2-maggio-2016-segreto-professionale-nel-corso-verifica-fiscale/>

inammissibile, perché quando anche accolto non porterebbe all'annullamento dell'atto impugnato.

Ai sensi dell'articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, sull'assetto istruttorio del diritto tributario italiano quali sono i principi che regolano l'acquisizione delle prove nella giurisprudenza della Corte Edu?

Innanzitutto, il principio secondo cui, l'autorità fiscale (l'autorità preposta alla funzione accertativo-riscossiva) nel determinare la responsabilità degli individui (l'eventuale debenza) non deve ricorrere ad elementi di prova ottenuti attraverso minacce di sanzioni o in forza di pressioni nei confronti dell'accusato. In un'altra pronuncia, avverso il sistema francese, la CEDU ha ritenuto incompatibile con questo principio la sanzione pecuniaria prevista per ogni giorno di ritardo nella produzione richiesta, applicata a fronte del rifiuto del contribuente di fornire i documenti richiesti dal fisco. Una sorta di misura coercitiva indiretta per costringere a fornire i documenti, sanzionando talvolta in misura progressiva per ogni giorno di ritardo, creando quindi un'indebita pressione al riguardo. Secondo la Corte questo sistema è incompatibile con l'articolo 6 perché la prova viene ottenuta attraverso minacce di sanzioni o pressioni indebite nei confronti del contribuente. Viene in rilievo un altro aspetto importante del diritto processuale in genere e tributario in specie, il principio del diritto al silenzio del contribuente¹⁶⁶, la facoltà, pur oggetto di richieste, di non darvi seguito, sia pure poi esponendosi alla rilevanza quale indizio di questo comportamento procedimentale in sede processuale.

Tenendo presente che nell'ordinamento italiano, in concreto, non si ammette che il contribuente non risponda alla richiesta documentale, ma in generale alla richiesta istruttoria, dell'amministrazione finanziaria. Vi sono norme che confermano questa assenza del diritto al silenzio, perché le conseguenze che ne derivano sono tali di fatto da renderlo non concretamente utilizzabile.

¹⁶⁶ F. Buffa, Le principali questioni in materia tributaria, 524

Abbiamo cioè varie norme che, a fronte di un rifiuto alla collaborazione da parte del contribuente, prevede sanzioni anche molto rigorose.

I rapporti tra privato, tra cittadino e pubblica amministrazione, e quindi tra contribuente e amministrazione finanziaria, devono essere improntati ai principi di collaborazione, lealtà e buona fede. È il nuovo articolo 1 c 2 bis della legge 241 del 90¹⁶⁷, introdotto dalla legislazione COVID, la legge 120 del 2020, di conversione con modifiche del decreto 76 del 2020. Ma questa collaborazione, questa lealtà, ha senso nella fase procedimentale prodromica, non in quella di elaborazione di mezzi di prova, che poi varranno contro il contribuente, tenuto quindi ad una condotta contro sé. Quindi, certamente collaborazione, buona fede, certamente lealtà nei rapporti, ma non a pregiudizio della propria sfera giuridica. Invece sono presenti nell'ordinamento italiano delle previsioni che sanzionano, anche in maniera significativa, l'eventuale rifiuto alla collaborazione da parte del contribuente. Ne citiamo due a titolo esemplificativo, l'articolo 9 capoverso del decreto legislativo 471 del 97¹⁶⁸, nell'ambito di imposte dirette e imposte sul valore aggiunto. Questa norma prevede una sanzione pecuniaria, anche significativa, per chi nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette ed imposte sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere, o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica, documenti, registri, scritture indicate nella norma, oppure altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dai quali risulta con certezza l'esistenza.

Anche la dichiarazione di non possesso, per poi rispondere al vero, è in quanto tale sanzionata.

¹⁶⁷ In <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1990-07-08;241~art2bis!vig=>

¹⁶⁸ Art. 9.: Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità in <https://www.parlamento.it/parlam/leggi/deleghe/97471dl.htm#:~:text=9.,633>.

Ancora più forte, perché correlata appena a sanzioni penali, è la previsione più recente dell'articolo 11 del decreto 201 del 2011¹⁶⁹. Sanzioni penali a carico di chiunque a seguito di richieste effettuate nell'esercizio dei poteri istruttori, di cui agli articoli 32 e 33 del DPR 600 del 73, 51 e 52 del 7372, ancora una volta imposte sul reddito e imposta sul valore aggiunto, esibisca o trasmetta atti o documenti falsi in tutto e in parte, ovvero fornisca dati e notizie non rispondenti al vero. Qui c'è un *quid pluris* rispetto al silenzio, c'è un'attività decettiva che ricorda ' il reato di false informazioni a pubblico ministero. Queste norme, all'attenzione della Corte europea di diritti dell'uomo, possono aprire delle problematiche in termini di compatibilità con la Convenzione europea di diritti dell'uomo, perché la loro applicazione, soprattutto se esasperata, finisce per contrastare con quel principio del “due process of law,” del giusto processo in posizione di parità di armi, e con il principio *nemo tenetur se detegere*, cioè nessuno può essere costretto a fare cose a sé contrarie.

¹⁶⁹ Art. 11: Emersione di base imponibile: in <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2011;201>

3. . 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». Art 7 e principio nulla poena sine lege.

La Corte EDU ha ritenuto quest'ultimo principio direttamente applicabile con riferimento alle misure tributarie che possono essere qualificate come penali, secondo la valutazione che la stessa Corte EDU opera, al di là della qualificazione negli Stati membri, applicando i criteri giurisprudenziali consolidati “Engel”, su cui poi torneremo. In sostanza la Corte dice che al di là del nomen juris, al di là delle etichette, se sono cioè penali, disciplinari, tributarie, amministrative, si considerano sanzioni afflittive, come tali sottoposte ai principi della Convenzione EDU, quelle che hanno determinate caratteristiche di gravità e di rilevanza. Vediamo come la Corte EDU qualifica le sanzioni tributarie a fine di applicare anche alle stesse i principi garantistici previste in ipotesi di accuse in materia penale.

L'articolo 6 testualmente prevede che le garanzie di tale norma valgono per le accuse in materia penale e le sanzioni da qualificare come tali. Ora il problema è, sono penali le sanzioni che gli Stati membri così qualificano? la Corte può autonomamente riformulare come penali sanzioni che negli Stati firmatari tali non sono?

Ed è questa la tesi che da tempo la giurisprudenza EDU ha elaborato attraverso i criteri Engel¹⁷⁰, dalla prima sentenza con cui ha affrontato questo principio di diritto, ha statuito questo principio di diritto, cioè per la Corte sono penali e quindi rientrano nell'articolo 6 anche misure tributarie, che abbiano tre determinate caratteristiche.

¹⁷⁰ I criteri Engel di evasimola Gennaio 7, 2021, in <http://evasimola.altervista.org/i-criteri-engel/>

Certamente occorre guardare alla qualificazione giuridica delle misure da parte del diritto interno, questo è il primo criterio, quello formale, ma poi bisogna andare alla sostanza, cioè ancorché non qualificate come penali possono essere ai fini CEDU considerate tali in base alla natura della misura e alla natura del grado di severità della sanzione. Quindi bisogna guardare la natura della misura, che tipo di incidenza essa ha sulla sfera giuridico patrimoniale personale dell'individuo e l'intensità, la rilevanza quantitativa, la gravità della sanzione. Proprio applicando questi criteri Engel e quindi accedendo ad una interpretazione autonoma di accusa e sanzione penale, la Corte EDU ha esteso l'applicazione dell'articolo 6 anche a sanzioni che formalmente negli Stati membri non rientrano nella tradizionale categoria del diritto penale. Ad esempio, le sanzioni amministrative, caso OstTurk Contro Germania¹⁷¹, le punizioni per la violazione della normativa in tema di tutela dei reclusi detenuti e disciplina carceraria, sentenza Campbell Contro Regno Unito, le infrazioni doganali StoBagliaco c Francia, le sanzioni peculiari per violazione dell'antitrust, del diritto alla concorrenza, Società Stenuit Contro Francia, le ammende inflitte da giurisdizioni finanziarie, sentenza Ghissi- Contro-Francia. Più specificamente sul tributario con la sentenza Jussila-Avverso- Finlandia. Lì la Corte ha mutuato, ha trasposto, i principi penalistici al contenzioso fiscale. Secondo la Corte, sebbene la maggiorazione d'imposta in materia IVA facesse parte del regime fiscale, esse però erano imposte, nel senso che erano previste, da una norma il cui scopo era deterrente e punitivo e quindi, in base alla natura della sanzione, andavano considerate penali ai fini dell'articolo 6.

¹⁷¹ **CASE OF ÖZTÜRK v. GERMANY** (*Application no. [8544/79](#)*) in [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-57553%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-57553%22]})

il primo criterio dunque è quello formale, cioè come viene qualificato nel diritto interno. In questo caso erano sanzioni tributarie.

Per la Corte, non basta questo per escludere l'articolo 6, perché bisogna capire la misura, la natura della sanzione; quindi, la finalità per la quale viene erogata e in questo caso lo scopo era chiaramente di deterrenza, di punizione, una funzione retributiva tipica della pena accanto a quella preventiva, speciale, generale.

E quindi, benché correlate al sistema IVA come maggiore imposta, esse vanno considerate afflittive e quindi sottoposte alle garanzie dell'articolo 6.

Ancora, la Corte ha poi stabilito come la lieve entità della sanzione, il terzo criterio, il quantum debeat, non costituisce di per sé un elemento idoneo a privare la sanzione del carattere penale, quando è evidente il suo carattere deterrente e repressivo. Quindi il secondo criterio, la natura della sanzione, può sufficientemente di per sé sola orientare la qualificazione in termini penali, pur laddove manchi il primo criterio, la qualificazione interna della sanzione come penale e il terzo criterio, cioè la severità della sanzione. Qualificare una sanzione come penale ai fini CEDU, quindi riconnettendovi anche sanzioni nello Stato membro tributarie, ma che in base ai criteri Engel hanno valenza afflittiva, ha delle conseguenze importanti sia sul piano sostanziale del diritto tributario sostanziale, sia sul versante processuale della giustizia tributaria, del sistema di contenzioso tributario.

Sul piano sostanziale ci limitiamo a ricordare come, in questo caso, sanzione tributaria che però ha carattere afflittivo, para-penale, si applicano le garanzie dell'articolo 7 della convenzione EDU, come interpretate dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, e quindi i principi di accessibilità e prevedibilità della base legale, quindi della fattispecie, degli elementi che costituiscono l'imposizione e quindi che definiscono l'illecito e la conseguente sanzione. Ancora, il principio spesso disatteso, benché presente nello statuto del contribuente, della irretroattività della legge sfavorevole, compreso anche l'irretroattività del mutamento di giurisprudenza in malam partem,

E invece all'inverso la retroattività della *lex mitior*, della legge più favorevole anche intermedia, anche in parte, questo è un precedente molto importante che ha riguardato l'Italia nella vicenda Scoppola contro Repubblica italiana, (seconda pronuncia)

In merito agli aspetti processuali bisogna stabilire cosa ne consegue nell'ordinamento processuale tributario, nel sistema di giustizia tributaria, nel contenzioso tributario, dal fatto che una sanzione, benché internamente qualificata come tributaria, abbia in base ai criteri Engel natura afflittiva, sostanzialmente penale.

Abbiamo già stabilito che si applica l'articolo 6 della CEDU, il diritto al due process of law, e l'articolo 4 del protocollo numero 7, che contiene misure più specifiche, più attuative, meno di principio. Sono cioè, da un lato, i principi di indipendenza ed imparzialità del giudice, anche tributario. Questo è un principio consolidato nella CEDU, anche se non si è mai pronunciata rispetto al sistema tributario italiano, cioè ai giudici tributari, che invece, anche per l'ingresso della magistratura tributaria professionale, con altre garanzie ovviamente legate all'esclusività del rapporto, stanno provando, oltre che sul piano euro-unitario, la Corte di giustizia, anche sul piano della CEDU a accendere i fari su questa situazione, ritenendo che potrebbe porre problemi con questa regola un sistema, quello italiano, in cui i giudici delle ex commissioni tributarie, oggi delle corti di giustizia, sono retribuiti da una delle parti del processo.

La Corte costituzionale, con la sentenza 204 del 2024, ha dichiarato palesemente e manifestamente inammissibili le questioni perché non c'era una prova in concreto di incidenza, ma soltanto un generico dichiarato turbamento psicologico. Vedremo, se e quando la questione verrà portata all'attenzione del giudice di Strasburgo, quali saranno le eventuali valutazioni, tra l'altro mai in termini di diretta incostituzionalità se non con il sistema della norma interposta.

Altre garanzie sono: il diritto di accesso al tribunale, quindi l'immediata giustiziabilità, il diritto di difesa e di accesso agli atti, la presunzione di innocenza, quindi una prova forte o comunque univocamente indiziaria a fondamento della sanzione, l'intrasferibilità della sanzione tributaria agli eredi dei contribuenti, in caso A.p e altri contro la Svizzera, il diritto all'udienza pubblica se espressamente richiesto, e questo vedremo il sistema italiano, che contempla la Camera di Consiglio, ma con richiesta da fare ricorso con istanza notificata controparte di udienza pubblica anche da remoto, le garanzie di durata del processo, il diritto al silenzio dell'accusato, come abbiamo stabilito precedentemente e il divieto di confisca senza condanna penale, in caso Sud Fondi, Varvara e GIEM, e poi il divieto del ne bis in idem.

Dunque, volendo analizzare l'art 7 della Convenzione esso prevede:

“Nulla poena sine lege

1. Nessuno può essere condannato per una azione o una omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso.
2. Il presente articolo non ostacolerà il giudizio e la condanna di una persona colpevole di una azione o di una omissione che, al momento in cui è stata commessa, costituiva un crimine secondo i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili.”¹⁷²

Dunque, esso nel sancire il principio di “nulla poena sine lege” ¹⁷³, lo definisce come inviolabile, senza alcuna possibilità di deroga. Inoltre, ne discendono chiare garanzie fondamentali.

¹⁷² Art 7 CEDU https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

¹⁷³ Ibid.

Innanzitutto, si delinea il principio di legalità dei delitti e delle pene, cosiddetto “nulla poena sine lege”¹⁷⁴, che, come già accennato, stabilisce che la norma penale sia determinata, accessibile e prevedibile.

Ne genera che un divieto di applicazione retroattiva del diritto penale a svantaggio dell'imputato.

Ne consegue che la Corte Edu ha precisato che l'art 7 non vada a contrastare le garanzie interne di irretroattività e del principio tempus regit actum.

Ulteriore corollario, dunque, lo si ritrova nel divieto di non applicare la legge penale in modo estensivo a svantaggio dell'imputato, ad esempio per analogia.

E conclude le conseguenze interpretative del suddetto articolo il principio dell'effetto retroattivo della lex mitior, già analizzata, che si è resa protagonista ed è stata definitivamente affermata nel caso Scoppola c Italia (n2), 17 settembre 2009.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Ibid.

¹⁷⁵ CONSIGLIO D'EUROPA, CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO
GRANDE CAMERA CAUSA SCOPPOLA C/ ITALIA (Ricorso N. 10249/03)
SENTENZA Strasburgo, 17 Settembre 2009 in
[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-150213%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-150213%22]})

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

Continuando questo importante focus sui rapporti tra convenzione EDU e diritto tributario, in special modo processuale, occorre analizzare l'altra norma che sul piano sostanziale interessa alla materia, accanto all'articolo 6 sulle garanzie processuali. Il riferimento è all'articolo 1 del protocollo 1 allegato alla CEDU, che tutela il diritto di proprietà privata, il diritto alla intangibilità della propria sfera giuridico patrimoniale, richiamando sinteticamente la giurisprudenza della CEDU che applica il cosiddetto proportionality test, per verificare il sistema fiscale degli stati membri, l'imposizione fiscale degli ordinamenti degli Stati firmatari.

Sul piano sostanziale è questo il principale settore d'intervento della CEDU, volto a verificare se il sistema fiscale e le tutele processuali siano rispettose delle garanzie convenzionali in materia di proprietà privata.

Nel lessico, nella terminologia, ma anche nei concetti della CEDU, l'imposizione fiscale è un'ingerenza nel pacifico godimento dei diritti protetti. È una prospettiva non sempre accolta, che un giudice, cioè un soggetto imparziale e terzo rispetto alle parti in lite, deve avere. Il massimo introito della fiscalità, è un interesse pubblico che persegue l'amministrazione finanziaria nel rispetto della normativa. Dall'altra parte c'è però il diritto del contribuente a non essere colpito al di fuori dei canoni normativi previsti.

Il giudice deve verificare la correttezza dell'azione amministrativa tra questi due valori, accertando la consistenza del rapporto sottostante. Il principio da cui muove la Corte è che certamente il diritto di proprietà implica il divieto di ingerenze sui beni che ne fanno parte, però l'interferenza in questo godimento di beni, quindi la proprietà privata, può essere giustificata dal pagamento delle imposte. In particolar modo, secondo comma dell'articolo 1 protocollo 1, il diritto di proprietà può essere compresso dall'obbligo tributario, in particolar modo dalla legittima pretesa del fisco al pagamento di imposte e di altri contributi.

Questo è il primo principio, la premessa maggiore da cui muove il sillogismo della giurisprudenza EDU (sentenze Buffalo-SRL di liquidazione contro Italia).

Le tasse possono legittimamente incidere sulla proprietà dei contribuenti. Questa ingerenza nel godimento dei diritti protetti, l'imposizione fiscale, non sfugge però al controllo della Corte, in quanto bisogna verificare se l'imposizione fiscale, questa ingerenza, sia stata correttamente applicata. Questa è la premessa minore del sillogismo della Corte (sentenza di Belmonte contro Italia). In particolar modo, dice la Corte, questa è la conclusione, l'ingerenza, cioè l'imposizione fiscale, per essere conforme alla convenzione europea dei diritti dell'uomo, e quindi anche interpretata in maniera convenzionalmente orientata, deve essere prevista dalla legge e per uno scopo legittimo, cosicché sia necessaria in una società democratica. Sfrondando al massimo questa copiosa giurisprudenza, in materia tributaria, sia sostanziale sia nel risvolto processuale, vige un principio di legalità dell'ingerenza, che si sviluppa su due aspetti: Riserva di legge sostanziale e perseguimento di uno scopo legittimo.

Quindi, intanto, l'imposizione fiscale è conforme alla CEDU, e quindi può incidere sul diritto di proprietà, in quanto sul piano strutturale vi sia il rispetto della riserva di legge in senso pieno, sostanziale, e sul piano contenutistico quella imposizione sia volta al perseguimento di uno scopo legittimo, cioè necessario in una società democratica. Esaminiamo partitamente i due profili del diritto di legalità in materia tributaria sostanziale e processuale attraverso le lenti della giurisprudenza EDU. Il primo requisito è la legalità sostanziale dell'ingerenza, e qui siamo in linea con l'articolo 53 della Costituzione, che pone una riserva assoluta di legge, peraltro orientata secondo i criteri sostanziali della progressività.

Quindi si riconosce quale limite al potere impositivo degli stati firmatari il rispetto del principio della predeterminazione normativa degli obblighi. Questo si trae dal riferimento dell'articolo 1 del protocollo alla legge quale fonte di limitazione del diritto di proprietà. Cosa dice sul concetto di legge la Corte EDU? Che tale è quella fonte che, a prescindere dai requisiti formali, a prescindere dalla collocazione nel sistema gerarchico delle fonti del diritto, è idonea a dare garanzie di precisione, stabilità e prevedibilità delle conseguenze, delle condotte, con conseguente assetto di diritti e obblighi. Questa è la celebre sentenza Sunday Times contro Regno Unito. Quindi la riserva di legge in materia tributaria, anche processuale, è riserva sostanziale, non formale, non occorre necessariamente la legge del Parlamento secondo gli articoli 72 della Costituzione. Basta che l'imposizione fiscale sia prevista da norme giuridiche cogenti a qualunque livello di fonti appartengono.

Fonte parlamentare, ma ad esempio, dice la Corte, anche fonte giurisprudenziale, ovviamente, negli ordinamenti di common law, retti dal case law. Anche norme regolamentari per la CEDU, a condizione che siano debitamente pubblicate e preventivamente conoscibili. In questo senso, la Costituzione repubblicana, per certi versi è più garantista, anche se poi imbriglia la previsione fiscale nella necessaria fonte primaria, qui vengono demandati anche compiti di integrazione e attuazione che potrebbero essere meglio esercitati a livello regolamentare.

Per la Corte EDU, come sempre i giudici europei e la Corte di giustizia, rifuggono da qualificazioni la fonte, come sia collocata nella gerarchia, a prescindere dalla sua collocazione, nonostante il suo rango formale, debba avere garanzie di precisione, stabilità e prevedibilità delle conseguenze delle condotte e dell'assetto dei diritti e degli obblighi. Anche qui il noto caso Spasek contro Repubblica ceca. In particolar modo ciò che è importante non è il grado, il rango della fonte che contiene la norma, ma la qualità della disposizione tributaria sostanziale e processuale che deve avere i caratteri dell'accessibilità e della precisione.

Vediamo in concreto le conseguenze.

In base al primo profilo, regolamenti interni, direttive, circolari degli uffici finanziari, delle agenzie preposte alla riscossione, che non sono pubblicati, cioè non sono accessibili ai contribuenti, non possono formare base, presupposto, per restrizioni di diritti e di libertà garantite.

Questo è l'accessibilità. Poi c'è il requisito della precisione e l'assetto dice che la norma interna, quale che sia il suo livello, deve essere strutturata, formulata in maniera sufficientemente precisa, da un lato per limitare sia il potere discrezionale degli uffici finanziari a monte, ma anche il potere valutativo del giudice, che deve riempire norme in bianco, clausole aperte, rendendo quindi non prevedibile ex ante l'esito dell'applicazione della norma, e dall'altro per mettere ai contribuenti, anche attraverso l'ausilio di professionisti che li consiglino, di prevedere in una misura ragionevole le conseguenze che possono risultare da un determinato comportamento atto.

Questo stabilisce la Corte anche nelle circostanze di causa, questo apre uno scenario sulla giurisprudenza predittiva, sull'uso dell'intelligenza artificiale e degli algoritmi anche nell'ambito della giustizia tributaria.

Ancora, la Corte ritiene sindacabile la qualità della legge, sotto specie di chiarezza in claris non fict interpretatio, ritenendo ad esempio violata questa garanzia in presenza di norme contrastanti o norme dal significato ambiguo.

In questi giorni ancora si dibatte sull'effetto della sospensione dei termini di accertamento e di riscossione legati all'emergenza Covid. C'è stata una prima pronuncia della Cassazione e si attende, in serie di rinvio pregiudiziale delle Corte di merito, una statuizione definitiva, anche se interpretate nei singoli atti applicativi in modo non plausibile dall'amministrazione fiscale.

È chiaro che in questo caso, dice la Corte, il contribuente sarebbe esposto all'arbitrio dell'amministrazione e all'incertezza della decisione giudiziaria, così integrandosi una violazione del principio di legalità sostanziale, di riserva di legge. La Corte, nel caso contro la Russia, ha ritenuto violazione della garanzia, la interpretazione normativa, amministrativa e giurisprudenziale che sia imprevedibile in base al tenore delle norme o della giurisprudenza preesistente.

Infine, è opportuno analizzare l'aspetto contenutistico, quello più delicato più sul versante politico della creazione del sistema tributario sostanziale e processuale.

Il principio di legalità implica riserva di legge sostanziale e perseguimento di uno scopo legittimo. Quindi l'imposizione fiscale, l'ingerenza sui diritti di proprietà del contribuente, presuppone sul piano strutturale una legge con quelle caratteristiche qualitative, sul piano contenutistico il perseguimento di uno scopo legittimo in base alle necessità degli ordinamenti democratici.

Per cui si chiede al privato un sacrificio sul proprio patrimonio e la finanziabilità dei servizi, la fiscalità generale. Quindi la Corte chiede che le autorità nazionali esplicitino lo scopo perseguito. Centrale il caso *Imbert de Tremoulier* contro Francia, lì si valutava l'imposta di solidarietà prevista dal legislatore francese nei confronti delle persone fisiche e proprietarie di un patrimonio netto superiore a una certa soglia, la cosiddetta famigerata patrimoniale. La Corte ritenne la sua legittimità perché finanziava una parte del reddito minimo di inserimento per i disoccupati.

Dunque, regole solidaristiche, articolo anche 2 e 3 della nostra Costituzione, giustificano quel tipo di impostazione.

Invece viene diversamente decisa, considerando non idoneo lo scopo, in un altro caso relativo questa volta all'ordinamento tributario rumeno, nel quale pur riconoscendo ampio potere discrezionale allo Stato in materia fiscale, l'esercizio di questo potere metteva in discussione i principi della certezza dello Stato di diritto. In particolar modo era inaccettabile l'annullamento di una decisione giudiziaria definitiva passata in giudicato che abbia riconosciuto dei crediti a favore dei contribuenti verso lo Stato.

Il tema è molto delicato riguarda l'intangibilità del giudicato che non può essere travolto attraverso forme di imposizione ex novo di ciò che invece il giudicato aveva riconosciuto come credito a favore del contribuente. Più delicato ovviamente è il controllo che sempre la CEDU opera, dopo aver previsto la previsione legale e lo scopo legittimo sulla proporzionalità dell'ingerenza, sul quantum dell'imposizione fiscale.

La Corte dice che l'ingerenza deve essere necessaria in una società democratica: l'estrema ratio, il minimo dovuto, nell'espressione francese: «besoin social impérieux et doit être justifiée par des décisions de justice motivées de façon pertinente et suffisante».

Non valuta l'imposizione tributaria in sé, e quindi ciascuno Stato membro può effettuare in larga discrezionalità, ma non in arbitrio, apprezzamenti in materia.

La Corte si riserva come controllo estrinseco una verifica sul peso eccessivo che l'imposizione può determinare sui contribuenti, pregiudicando in maniera sostanziale la loro situazione finanziaria patrimoniale.

Questo è il cosiddetto proportionality test. Come per l'indennità di esproprio (si applica la stessa logica) qualsiasi interferenza statale deve collocarsi in un giusto equilibrio tra le esigenze di interesse generale della collettività e i diritti fondamentali dell'individuo, tra cui il diritto alla intangibilità del proprio patrimonio.

Pertanto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo tributario o altre forme di contribuzioni può violare in conclusione l'articolo 1 del protocollo 1 alla CEDU se impone al contribuente, al soggetto interessato, un onere eccessivo, ovvero reca un danno sostanziale alla sua situazione finanziaria.

4.1. Art. 1 del primo Protocollo tra: rimborsi di imposta e soglia dell'imposizione, prelievi eccezionali in tempo di crisi e poteri esecutivi dell'amministrazione finanziaria

Concludiamo con una serie di applicazioni pratiche. Le più importanti sono: rimborsi d'imposta, soglia, quindi quantum dell'imposizione, prelievi eccezionali in tempi di crisi, a cui si lega anche il tema dei poteri esecutivi dell'amministrazione finanziaria. Primo tema, rapporto tra articolo 1,1 del protocollo, diritto di proprietà e rimborsi d'imposta, crediti d'imposta.

La Corte ha ripetutamente affermato che nel caso di diritto al rimborso d'indebito, ciò che è stato pagato sine titolo e di cui viene chiesta la restituzione, un eventuale ritardo nel pagamento può comportare la violazione del diritto di proprietà in base alla CEDU quando la prolungata indisponibilità delle somme a credito nei confronti dello Stato determina un peso eccessivo o comunque può pregiudicare in maniera sostanziale la sua situazione finanziaria, fino addirittura a determinare fallimenti o insolvenza. Il quantum debeatur, la misura dell'imposizione della pressione fiscale. La Corte ritiene che l'imposizione di una tassa o di un contributo è contraria al principio di proporzionalità e quindi lede la proprietà dell'individuo quando la persona riceve un peso insopportabile o veda sconvolta la sua situazione finanziaria.

Sono previsioni molto ampie, molto indeterminate. In particolare, nel caso NKM contro Ungheria, l'eccessivo livello di tassazione, il surplus di imposizione contribuita è stata posta a base della riscontrata violazione con riferimento ad una aliquota eccessivamente elevata applicata sulla indennità di licenziamento.

Non è la percentuale da sola a determinare l'insopportabilità o lo sconvolgimento della situazione finanziaria, ma anche la base imponibile sulla quale viene applicata, nel caso di indennità di licenziamento, a fronte di un'evenienza traumatica per il lavoratore che per la nuova occupazione confida sull'indennità di licenziamento per i bisogni fondamentali dell'assistenza propria e della propria famiglia.

Ancora, prelevi eccezionali in tempi di crisi, crisi sempre più spesso frequenti e ripetute, tali da diventare quasi ordinarie. La giurisprudenza della CEDU si è fermata sull'imposta di solidarietà sulla ricchezza, ISF, prevista dall'ordinamento tributario francese, nella sentenza già trattata imberte de tremiolles contro Franca. Secondo la Corte, il ricorso in quel caso era manifestamente infondato, quindi l'ha chiuso in rito con la pronuncia di irricevibilità, non essendoci violazione del Proportionality Test.

In particolare, secondo la Corte, l'imposta francese sulla solidarietà della ricchezza, creata come una tassa di solidarietà per il reddito minimo di inserimento, è appunto progettata per soddisfare un interesse meritevole di apprezzamento, quale l'ingresso di nuove forze lavoro nel settore occupazionale, e le modalità di applicazione della norma rientrano nel margine di discrezionalità lasciato agli Stati membri.

Nel quadro dell'attuazione della politica fiscale, peraltro era prevista l'esclusione dal pagamento dell'ISF, della tassa di solidarietà sulla ricchezza, quando essa avesse portato ad uno sproporzionato pregiudizio per la situazione finanziaria dei richiedenti.

Anche in Italia abbiamo un precedente, la sentenza Abate contro Italia, in tema di tassazione sulle pensioni d'oro, un importo pari a 14 volte il trattamento minimo pagato dall'Inps per le prestazioni sociali.

La Corte anche in questo caso ha dichiarato inammissibile il ricorso alla CEDU, non essendoci violazione del proportionality test. Peraltro, anche la Corte costituzionale ha ritenuto il prelievo una tantum sulle pensioni d'oro, giustificata dalla contingenza di crisi e da esigenze solidaristiche. La sentenza della Corte costituzionale, rispetto al 53 e articolo 3 della Costituzione, è la sentenza 173 del 20 luglio 2016.

Infine, sempre nel diritto di proprietà tutelato dalla CEDU vi entra una sproporzionata applicazione di provvedimenti cautelari pro-fisco. Siamo sulle misure processuali sia pure interinali, riconosciute ad una parte del giudizio. Il principio di parità delle armi comporta l'impossibilità di un assetto cautelare troppo sbilanciato verso la parte pubblica. Il caso è Metalco contro Repubblica Ungherese e lì si discuteva di un sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario, non essendo previsto nell'ordinamento Magiario la riduzione del pignoramento esteso al sequestro.

Anche però in paesi ritenuti tradizionalmente più civili di altri, per esempio nel Regno di Svezia, (caso Rousk contro Svezia) la CEDU ha statuito sul pignoramento e la vendita all'asta dell'abitazione del contribuente che non aveva ottemperato al pagamento di un debito di natura fiscale di entità notevolmente inferiore rispetto al valore della chiesa. Quindi vi è in queste misure cautelari o precautelari un necessario bilanciamento, un necessario regime di proporzione tra debito fiscale e bene oggetto di sequestro, pignoramento, vendita all'asta tenuto conto della insopportabilità e della incidenza sulla sfera giuridico-patrimoniale dell'individuo.

Ultimo tema, quello della compatibilità con il principio di tutela della sfera patrimoniale e l'imposizione tributaria in relazione ai poteri esecutivi dell'amministrazione finanziaria, cioè quelli volti ad attuare in maniera coattiva le pretese non spontaneamente soddisfatte dal contribuente. Le misure esecutive pro-fisco sono state esaminate dalla Corte Edu anche sotto il profilo del giusto processo articolo 6 della CEDU, Right to be Heard. In particolare, nel caso Janosevic contro Svezia, la Corte ha affermato che la Carta Edu non esclude in assoluto misure adottate prima della decisione del giudice e quindi relative a maggiorazione d'imposta sempre che ciò accada all'interno di un criterio di ragionevolezza.

Possono essere attivate misure esecutive prima che la pretesa diventa definitiva. Il caso riguardava maggiorazione d'imposta rispetto a imposte ancora non definitive. Secondo la Corte sono misure astrattamente compatibili con la CEDU, rimesse alla discrezionalità degli Stati membri, purché queste misure si mantengano nei limiti della ragionevolezza garantendo un corretto bilanciamento tra gli interessi in gioco. Soprattutto quando queste misure di esecuzione siano adottate sulla base di decisioni della amministrazione

finanziaria prima che un tribunale, una Corte, un giudice terzo imparziale abbia deciso, anche in primo grado in via cautelare, sulla legittimità delle maggiorazioni. Quindi lo può fare anche la amministrazione finanziaria senza tale ma in questo caso il proporzionalità di test deve essere ancora più rigoroso e il bilanciamento ancora più efficace.

In particolar modo la Corte sottolinea come l'interesse finanziario dello Stato cioè la necessità di assicurare attraverso la fiscalità generale la provvista per il funzionamento dell'apparato pubblico è un interesse che in linea di principio gode di un peso importante nella ponderazione nel bilanciamento tra i diversi interessi in gioco dovendosi assicurare l'effettività del sistema di imposizione.

Però questo interesse nel caso di maggiorazioni di imposta quindi nell'ambito di poteri esecutivi non ha la stessa rilevanza non essendo concepite come fonte di finanziamento del sistema la maggiorazione di imposta per percezione ma come strumenti che mirano a fare pressione sui contribuenti perché adempiono rispetto agli obblighi di natura fiscale a punire gli illeciti quindi la Corte stabilisce che un conto è l'interesse finanziario a assicurare un sistema di imposizione effettivo , altro conto invece è l'interesse sotteso ai poteri esecutivi con il sistema della maggiorazione di imposta e hanno invece una finalità distinta che è quello soprattutto di coercizione indiretta all'adempimento ed al rispetto agli obblighi fiscali .

in questo caso il test di proporzionalità deve essere più stringente e quindi vanno presi in considerazione altri elementi, quali da un lato l'ipotesi in caso di successo in via processuale poi di favorevole delibazione da parte del giudice tributario di ottenere il rimborso delle maggiorazioni e il ripristino dello status quo ante.

5. Applicazione dell'art 4 del settimo protocollo in materia tributaria: il *ne bis in idem*

L'art 4 del protocollo n 7 della CEDU, firmato a Strasburgo il 22 ottobre 1984 e ratificato in Italia con la legge n 98/1990 prevede:

“Diritto di non essere giudicato o punito due volte”

“1. Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato.

2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta.

3. Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione.”¹⁷⁶

La disposizione riconosce il principio del *ne bis in idem*¹⁷⁷ garantisce così il diritto inderogabile a non essere perseguito o condannato per un reato di cui si è già stati destinatari di sentenza definitiva. Questo concetto si traduce nella garanzia di un divieto di irrogazione di più sanzioni per il medesimo fatto.¹⁷⁸

¹⁷⁶ https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

¹⁷⁷ “Ne bis in idem” (Brocardi) <https://www.brocardi.it/N/ne-bis-in-idem.html>

¹⁷⁸ Ibid.

La corte sottolinea che da tale principio ne discendono tre diverse garanzie. ovvero che nessuno sia: suscettibile ad essere processato (dunque non può essere indagato), sia processato e che nessuno sia punito due volte per lo stesso reato.¹⁷⁹

Di particolare rilevanza, e necessaria per poter comprendere l'importanza della disposizione è la previsione del terzo paragrafo che sancisce l'inderogabilità del principio contenuto, anche ai sensi dell'art 15 della stessa Convenzione (assumendo pari valore di analoghi divieti fondamentali come quello di tortura o retroattività della legge penale). Ne consegue che nemmeno gli stati contraenti, nemmeno in stato di necessità, possano derogare suddetto principio.

Di per sé la norma in analisi non si estende anche ad una interpretazione in caso di più processi in stati differenti, avendo un ambito di applicazione meramente interno allo Stato contraente, ma tale lacuna viene colmata dal "ne bis in idem" di natura europea di altre fonti, come l'art 50 della Carta dei diritti fondamentali.

La nozione di reato e di materia penale ai fini dell'applicazione dell'art 4 del settimo protocollo si rinvia alla già analizzata fattispecie in materia di analisi dell'art 7 della CEDU. Si ricorda dunque l'autonoma nozione convenzionale di tali concetti che prescindono dalla mera classificazione formale interna delle stesse, che ai fini dell'applicazione della convenzione seguono dei criteri formali e sostanziali, come i già analizzati criteri Egel.

¹⁷⁹ Giuliani, Francesco, e Giulio Chiarizia. *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E.* Giuffrè, 2017.

Occorre successivamente analizzare quando i reati si considerano medesimi ai fini dell'applicazione della norma sopra esposta.

In merito a ciò storicamente si sono delineate diverse correnti di pensiero che hanno dato vita principalmente a tre orientamenti distinti:

il primo era volto a valorizzare in concetto di identico comportamento in senso naturalistico ed indipendentemente dalle qualificazioni giuridiche¹⁸⁰, il secondo dava rilievo alla circostanza che da una medesima condotta materiale potessero scaturire diverse sanzioni, dunque il concorso ideale o formale di reati, le quali potevano essere accertate anche in giudizi separati¹⁸¹, ed infine il terzo orientamento poneva l'accento sugli elementi essenziali dei diversi illeciti al fine di escludere che diverse sanzioni derivanti dalla medesima condotta fossero identiche e che ne conseguisse una illegittima duplicazione delle medesime.¹⁸²

Il merito al moltiplicarsi di opinioni e tesi differenti la Corte ha precisato che la norma in questione debba essere interpretata nel senso che essa vieti inderogabilmente di perseguire o giudicare una persona la cui condotta sia basata su fatti identici o sostanzialmente uguali ad una precedente già decisa.¹⁸³

Dunque, stabilisce e adotta definitivamente che il criterio da seguire sia quello basato sulla identità del fatto e non invece l'identità degli elementi costitutivi dei reati o del bene oggetto di tutela.

¹⁸⁰ Giuliani, Francesco, e Giulio Chiarizia. *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E.* Giuffrè, 2017, 199

¹⁸¹ Ibidem

¹⁸² Ibidem

¹⁸³ Corte EDU, Zolotoukhine c Russia 10 febbraio 2009

Così facendo la Corte si riserva la potestà di esaminare i fatti in ordine cronologico valutando tutti gli elementi, dunque quello soggettivo e le condotte, decidendo caso per caso in base al novello criterio adottato nel caso Zolotoukhine.

Con specifico riguardo alla materia tributaria vi sono state alcune precisazioni nella giurisprudenza della corte che aiutano a comprendere l'applicazione del criterio stesso e permettono la risoluzione di alcune fattispecie anomale.

Per esempio, la Corte EDU ha escluso che ricorra il medesimo fatto illecito, e dunque ha escluso l'applicazione del principio del *ne bis in idem*, per quanto concerne casi in cui la sanzione amministrativa sostanzialmente penale sia irrogata in capo all'ente giuridico, mentre quella penale al legale rappresentante dello stesso ente¹⁸⁴.

La Corte ha spiegato l'impossibilità di applicazione del principio giustificandola nel fatto che le infrazioni non possono considerarsi sorte dagli stessi fatti o da fatti che siano sostanzialmente gli stessi, data la diversità delle persone coinvolte¹⁸⁵¹⁸⁶

Inoltre, la Corte di Strasburgo ha escluso l'identità di fatto anche tra i reati fiscali che presuppongono la medesima omessa o viziata dichiarazione dei redditi e i reati contabili che hanno come presupposto le violazioni di obblighi di contabilità.¹⁸⁷

A ragione di ciò la Corte ha stabilito che le due condotte per quanto collegate non abbiano una natura di identità assoluta dato che un soggetto potrebbe essere perseguibile per violazioni di obblighi contabili anche se ha rispettato i propri doveri fiscali di informazione all'amministrazione finanziaria.¹⁸⁸

Similmente ha escluso la possibilità di applicazione del criterio di identità del fatto tra reato di frode fiscale e quello di falsificazione di documenti. il primo ha come finalità quella di punire l'evasione, il secondo finalizzato a punire la falsificazione di documenti, anche se il secondo sia presupposto del primo¹⁸⁹.

¹⁸⁴ Giuliani, Francesco, e Giulio Chiarizia. *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E.* Giuffrè, 2017, 201

¹⁸⁵ Ivi, 202

¹⁸⁶ Corte EDU, *Kiiveri c Finlandia* 10 maggio 2015, o *Isaksen c Norvegia* 2 ottobre 2003

¹⁸⁷ Giuliani, Francesco, e Giulio Chiarizia. *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E.* Giuffrè, 2017, 201

¹⁸⁸ *Manasson c Svezia* 20 luglio 2004

¹⁸⁹ Corte EDU, *Dungveckis c Lituania* 12 aprile 2016

Sanzionando diversi aspetti della medesima condotta la corte ritiene inapplicabile ed inestendibile il criterio sopra analizzato.¹⁹⁰

Proseguendo con l'analisi di aspetti fondamentali del principio di ne bis in idem occorre specificare il momento in cui sorge il diritto a non subire il doppio procedimento ai sensi dello stesso.

Una volta dunque stabilito che la finalità assoluta sia quella di proibire la ripetizione di procedimenti terminati con una decisione definitiva è logico partire con la descrizione del significato di definitivo in questo ambito.

Per decisione definitiva si intende una decisione che abbia acquisito forza di giudicato, di res giudicata.

Tale è il caso delle sentenze irrevocabili, ovvero contro le quali non siano esperibili ordinari mezzi di impugnazione per decorrenza di termine o esaurimento degli stessi. Non rientrano nell'analisi e nella rilevanza del contesto i vari mezzi straordinari di impugnazione.

Pertanto, si può stabilire che la garanzia sancita all'art 4 del settimo protocollo assume rilievo esclusivamente nel momento di una decisione passata in giudicato, prima di tale momento non si esclude la possibilità di contestuali azioni penali sul medesimo fatto.

Solo dopo l'acquisto di tale definizione di definitivo la sentenza genera il diritto a non subire un nuovo procedimento penale per il medesimo fatto illecito sia se iniziato dopo la sentenza, che prima.¹⁹¹

Dunque, da questa affermazione si può stabilire che la norma in esame non vieta di per sé l'instaurazione di procedimenti concorrenti basati sul medesimo fatto, ma in detti casi, è necessario che una volta ottenuta una decisione definitiva nel primo, il secondo debba interrompersi, altrimenti si incorrerebbe in una violazione della garanzia in esame.¹⁹²¹⁹³

¹⁹⁰ Giuliani, Francesco, e Giulio Chiarizia. *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E.* Giuffrè, 2017, 202

¹⁹¹ Ivi, 203

¹⁹² Glantz c Finlandia 20 agosto 2014

¹⁹³ Giuliani, Francesco, e Giulio Chiarizia. *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E.* Giuffrè, 2017, 204

Capitolo III

La giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo in materia tributaria. Analisi delle principali sentenze della Corte EDU in ambito tributari

SOMMARIO:

1. Il Ricorso in CEDU, presupposti di ammissibilità; 1.2. Procedura dinanzi alla Corte: fasi principali. 1.3. Gli effetti delle sentenze della CEDU sugli ordinamenti nazionali; 2. Il caso *Ferrazzini c Italia*; 2.1. La questione di diritto; 2.2. Il ragionamento della Corte; 2.3. L’esclusione del contenzioso tributario dall’art 6; 3. Il caso *Jussila c Finlandia*; 3.1. I fatti; 3.2. Le decisioni della Corte; 3.3. Evoluzione giurisprudenziale in merito alla prova testimoniale nei processi tributari. Il caso *Kallio*; 4. Il caso di *Belmonte contro Italia*; 4.1. fatti e il quadro giuridico; 4.2. Il ragionamento della corte e la sua decisione; 5. Il caso di *Italgomme Pneumatici contro Italia*; 5.1 fatti e il ragionamento della Corte; 5.2. Conseguenze e obblighi per lo Stato italiano

1. Il Ricorso in CEDU, presupposti di ammissibilità

Il ricorso individuale alla Corte Europea dei diritti dell'uomo è una modalità significativa attraverso cui i soggetti, membri dell'Unione, possono esercitare i loro diritti enunciati nella Convenzione e nei suoi vari protocolli. Ai sensi dell'art 34 della Convenzione stessa¹⁹⁴, qualsiasi persona fisica, organizzazione non governativa o gruppo di individui che si ritenga vittima di una violazione dei diritti riconosciuti dalla CEDU può proporre ricorso alla Corte europea dei diritti dell'uomo con sede a Strasburgo¹⁹⁵. E inoltre viene stabilito che tale principio non debba essere ostacolato dalle altre parti stipulanti.

Tuttavia, nella realtà è tutt'altro che agevole l'accesso a suddetta tutela in quanto affinché un ricorso venga accolto, e dunque esaminato nel merito dal giudice di Strasburgo, deve obbligatoriamente rispettare degli stringenti presupposti di ammissibilità, dettati dall'art 35 della Convenzione¹⁹⁶.

Esso stabilisce che:

“Condizioni di ricevibilità

1. La Corte non può essere adita se non dopo l'esaurimento delle vie di ricorso interne, come inteso secondo i principi di diritto internazionale generalmente riconosciuti ed entro un periodo di quattro mesi a partire dalla data della decisione interna definitiva.

2. La Corte non accoglie alcun ricorso inoltrato sulla base dell'articolo 34, se:

(a) è anonimo; oppure

(b) è essenzialmente identico a uno precedentemente

¹⁹⁴ Art 34 CEDU ARTICOLO 34

Ricorsi individuali La Corte può essere investita di un ricorso da parte di una persona fisica, un'organizzazione non governativa o un gruppo di privati che sostenga d'essere vittima di una violazione da parte di una delle Alte Parti contraenti dei diritti riconosciuti nella Convenzione o nei suoi protocolli. Le Alte Parti contraenti si impegnano a non ostacolare con alcuna misura l'esercizio effettivo di tale diritto. In https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

¹⁹⁵ S. Bartole, P. De Sena, V. Zagrebelsky, *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Cedam, 2012, p. 446

¹⁹⁶ Art 35 CEDU in https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

esaminato dalla Corte o già sottoposto a un'altra istanza internazionale d'inchiesta o di risoluzione e non contiene fatti nuovi.

3. La Corte dichiara irricevibile ogni ricorso individuale presentato ai sensi dell'articolo 34 se ritiene che:

(a) il ricorso è incompatibile con le disposizioni della Convenzione o dei suoi Protocolli, manifestamente infondato o abusivo; o

(b) il ricorrente non ha subito alcun pregiudizio importante, salvo che il rispetto dei diritti dell'uomo garantiti dalla Convenzione e dai suoi Protocolli esiga un esame del ricorso nel merito.

4. La Corte respinge ogni ricorso che consideri irricevibile in applicazione del presente articolo. Essa può procedere in tal modo in ogni stato del procedimento.”¹⁹⁷

Questi criteri rispondono alla necessità di garanzia di efficienza della Corte, finalità che verrebbe pregiudicata qualora la stessa venisse investita da ricorsi manifestamente infondati, prematuri o non pertinenti, contribuendo così a un uso responsabile e funzionale dello strumento del ricorso individuale.

Il primo, ed anche il più unico e rilevante, è rappresentato dall'esaurimento delle vie di ricorso interne. Al primo comma l'art 35 stabilisce che affinché sia ammissibile un ricorso in Cedu il ricorrente debba aver esaurito, per decadenza o per aver terminato l'iter previsto dall'ordinamento interno, tutti gli strumenti di tutela previsti dal suo Stato.

¹⁹⁷ ibidem

Tale requisito trova il suo fondamento nel principio di sussidiarietà che garantisce così il riconoscimento della responsabilità primaria degli Stati nel garantire i diritti fondamentali¹⁹⁸

Lo strumento di tutela attivabile dinnanzi al giudice di Strasburgo è solo eccezionale e sussidiario, non mira a sostituirsi agli strumenti nazionali, bensì consiste in un ulteriore strumento di tutela per i cittadini europei, utilizzabile solo laddove lo Stato di appartenenza non abbia assicurato una tutela effettiva. Così facendo, oltre a riconoscere un maggior grado di tutela, viene sottratto il monopolio degli stati al riconoscimento dei diritti (che non garantirebbe un'armonizzazione degli stessi nei vari stati europei) e l'ordinamento europeo si predispose come controllore della corretta applicazione delle proprie norme, senza mai sostituirsi agli stati, ma agendo solamente se ritiene necessario. Inoltre, si stabilisce come ulteriore presupposto che il rimedio debba essere effettivo nel senso di idoneo a offrire una riparazione adeguata alla violazione lamentata. La Corte ha costantemente sottolineato che non è sufficiente l'esistenza formale di un rimedio, ma occorre che esso presenti caratteri concreti di efficacia, sia in termini procedurali che sostanziali¹⁹⁹. L'onere della prova circa l'effettività del rimedio incombe allo Stato resistente, mentre spetta al ricorrente dimostrare di averlo utilizzato correttamente, nel rispetto delle modalità e dei termini previsti dal diritto interno⁶. In mancanza, il ricorso verrà dichiarato irricevibile.

¹⁹⁸ G. Raimondi, *Il principio di sussidiarietà nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Diritti umani e diritto internazionale*, 2010, n. 2, pp. 341–357.

¹⁹⁹ Corte EDU, *Akdivar c. Turchia*, sentenza 16 settembre 1996, § 66

Inoltre, il ricorso ai fini della sua ammissibilità deve essere proposto entro quattro mesi dalla decisione definitiva nazionale. Tale termine è stato introdotto dal quindicesimo protocollo entrato in vigore nel 2021, che inoltre ha ridotto il precedente limite, il quale era fissato a 6 mesi.

Il dies a quo, momento da cui decorre la scadenza del termine è il momento in cui vi è stata piena conoscenza del provvedimento definitivo interno.

La Corte è particolarmente rigorosa nel computo del termine, ritenendolo perentorio e non prorogabile, salvo casi eccezionali giustificati da forza maggiore²⁰⁰. La ratio della norma risiede nell'esigenza di evitare un eccessivo dilazionarsi dei tempi di accesso alla giustizia sovranazionale e di garantire la certezza del diritto.

Ulteriore criterio essenziale è l'obbligo che il ricorrente rispetti e presenti lo stato di vittima. Ai sensi dell'art. 34 CEDU, solo chi si dichiara direttamente e attualmente vittima di una violazione dei diritti garantiti dalla Convenzione può adire la Corte.²⁰¹

È necessario che la persona fisica, giuridica o l'associazione che propone ricorso dimostri di aver subito un danno concreto e attuale derivante dalla misura statale contestata. La Corte respinge sistematicamente i ricorsi ipotetici o preventivi, nonché quelli in cui la lesione del diritto sia cessata prima della proposizione del ricorso, a meno che non sussista un interesse giuridicamente rilevante alla declaratoria della violazione.²⁰²

²⁰⁰ Corte EDU, *P.M. c. Regno Unito*, decisione 19 luglio 2005. In <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf>

²⁰¹ Art. 34 CEDU. In https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

²⁰² Corte EDU, *Karner c. Austria*, sent. 24 luglio 2003. In [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-119236%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-119236%22]})

Ci sono poi altri criteri, espressi al fine di prevenire abusi e per rendere più semplice l'orazione di lavoro della Corte. L'articolo 35 §3, lett. a), pone che la Corte stabilirà il rigetto dei ricorsi manifestamente infondati, ovvero di quelli privi di fondamento giuridico plausibile oppure difetti in modo manifesto sotto il profilo probatorio.

Sono, inoltre, esclusi i ricorsi abusivi o ripetitivi di questioni già decise dalla Corte o da altre istanze internazionali, a meno che la novella decisione non sia rilevante ai fini evolutivi della tutela del diritto. Per esempio, è abusivo il ricorso elaborato su dati falsi o formulato con finalità strumentali, come scopi propagandistici o polemici¹².

Tra le più significative novità introdotte dal Protocollo n. 14 vi è la clausola di insignificanza del pregiudizio, aggiunta all'articolo 35 §3, lett. b). Secondo tale detta proiezione, un ricorso può essere respinto anche se il ricorrente non avesse sofferto di un danno rilevante, a meno che il rispetto dei diritti umani richieda ugualmente un esame del merito o il caso non sia stato abbastanza affrontato all'interno²⁰³. Questa clausola consente alla Corte di concentrarsi sulle controversie che hanno un reale impatto sui diritti fondamentali, evitando di sprecare energia su questioni meramente formali o marginali.

Infine, un aspetto spesso trascurato, ma di grande rilievo pratico, riguarda la correttezza formale del ricorso. Quest'ultimo deve essere redatto secondo le modalità previste dal Regolamento della Corte, utilizzando il modulo ufficiale e includendo una descrizione completa e coerente dei fatti, delle doglianze e delle norme della Convenzione ritenute violate, oltre a tutta la documentazione rilevante. La Corte può rigettare il ricorso senza esaminarlo nel merito in caso di incompletezza, genericità o mancanza di documentazione.

In sintesi, i presupposti di ammissibilità del ricorso costituiscono un filtro essenziale alla funzione corretta del sistema CEDU. Sono diretti a tutelare l'efficienza della Corte e ad impedire che siano sottoposte al giudizio della giustizia europea le sole violazioni gravi realmente accertate.

²⁰³ A. Gattini, *L'irrelevanza del danno significativo nel sistema CEDU*, Dir. Pubbl. Comp. Eur., 2011, pp. 765–778.

1.2.Procedura dinanzi alla Corte: fasi principali

La convenzione ed i regolamenti della Corte sono le norme che prestabiliscono e regolano il procedimento, attraverso fasi prestabilite e scandite.

Obbiettivo principale del giudice di Strasburgo è di garantire un equo processo che sia trasparente ed accessibile, anche nonostante gli stringenti presupposti sopra analizzati. A tal fine, l'intero procedimento è concepito in modo da selezionare nel più breve tempo possibile le richieste degne di considerazione in merito e garantire un'effettiva tutela dei diritti fondamentali dell'uomo sanciti dalla Convenzione.

Per innescare il procedimento, dunque presentare il ricorso, il ricorrente deve utilizzare il modulo fornito dalla corte. Quest'ultimo, disponibile in tutte le lingue ufficiali del Consiglio d'Europa, deve contenere una descrizione dettagliata dei fatti, il riferimento agli articoli della Convenzione che si ritiene siano stati violati, le decisioni definitive delle autorità nazionali e tutta la documentazione pertinente a sostegno della propria argomentazione. L'assenza di uno qualsiasi di questi elementi può comportare l'inammissibilità del ricorso, anche senza un'analisi approfondita del merito²⁰⁴.

Una volta ricevuto, il ricorso è sottoposto ad un primo scrutinio di ammissibilità.

Questo passaggio viene affidato ai giudici individualmente o a comitati composti da tre giudici, a seconda della complessità del caso.

Se il ricorso è ritenuto manifestamente infondato o se si riscontra mancante uno dei requisiti essenziali(ad esempio l'esaurimento dei rimedi interni o il rispetto del termine di quattro mesi), viene respinto sommariamente e in via definitiva, senza ulteriori comunicazioni alle parti²⁰⁵.

²⁰⁴ S. Bartole, P. De Sena, V. Zagrebelsky, *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Cedam, 2012, pp. 462-464

²⁰⁵ Corte EDU, Regolamento, art. 27 e 28 in https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/rules_court_ita

Se il ricorso supera il primo esame di valutazione, si inizia la fase di comunicazione del ricorso allo Stato contro cui è rivolto.

La Corte trasmette le osservazioni offerte dal ricorrente al governo interessato, invitandolo a fornire le proprie argomentazioni contrarie entro una scadenza stabilita.

Nella stessa fase, può accadere che la Corte anche suggerisca un'armonizzazione amichevole della controversia, secondo quanto stabilito dall'art. 39 della Convenzione²⁰⁶

In questo caso, le parti sono invitate a concludere un accordo.

Se accettato, il procedimento si chiude anticipatamente e viene ratificato dalla Corte attraverso una decisione formale che lo chiude.

Se la conciliazione non avviene, il caso procede all'esame del merito, durante il quale la Corte può tenere un'eventuale udienza pubblica, ma è prassi che essa decida sulla base dei verbali scritti. Le parti sono invitate a depositare ulteriori memorie o osservazioni e la Corte può chiedere documenti aggiuntivi, ulteriori informazioni o ordinare ispezioni e audizioni di testimoni o esperti²⁰⁷

²⁰⁶ Art 39 CEDU: Composizione amichevole

1. In ogni momento della procedura, la Corte si mette a disposizione degli interessati al fine di pervenire a una composizione amichevole della controversia che si fonda sul rispetto dei diritti dell'uomo quali sono riconosciuti dalla Convenzione e dai suoi Protocolli.
2. La procedura descritta al paragrafo 1 non è pubblica.
3. In caso di composizione amichevole, la Corte cancella il ricorso dal ruolo mediante una decisione che si limita a una breve esposizione dei fatti e della soluzione adottata.
4. Tale decisione è trasmessa al Comitato dei Ministri che sorveglia l'esecuzione dei termini della composizione amichevole quali figurano nella decisione.

In https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

²⁰⁷ M. Ventura, *Lezioni sui diritti dell'uomo in Europa*, Il Mulino, 2018

La decisione è presa da una Sezione della Corte composta da sette giudici o, nei casi più complessi o innovativi, dalla Grande Camera, composta da diciassette giudici. Il rinvio alla Grande Camera avviene su richiesta motivata di parte entro tre mesi dalla pronuncia della Sezione e solo se il collegio di cinque giudici lo ritiene opportuno per rilevanza giuridica o a causa di conflitti di giurisdizione²⁰⁸.

Appena pronunciata, la sentenza giuridica viene notificata alle parti in causa e diviene pubblica. Acquisisce natura definitiva nel momento in cui essa non è più soggetta a revisione o impugnazione. Dal momento di detta adozione, compete al Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa seguire l'adempimento della sentenza da parte dello Stato condannato, secondo quanto stabilito dall'art. 46 CEDU²⁰⁹.

Tale vigilanza comprende sia il pagamento dell'eventuale giusto indennizzo al recidivo, sia l'adozione di misure individuali e generali per garantire che la violazione accertata non si ripeta²¹⁰

²⁰⁸ G. Raimondi, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo*, Riv. Int. Dir. Uomo, 2009

²⁰⁹ Art 46 Cedu: Forza vincolante ed esecuzione delle sentenze

1. Le Alte Parti contraenti si impegnano a conformarsi alle sentenze definitive della Corte sulle controversie nelle quali sono parti.
2. La sentenza definitiva della Corte è trasmessa al Comitato dei Ministri che ne controlla l'esecuzione.
3. Se il Comitato dei Ministri ritiene che il controllo dell'esecuzione di una sentenza definitiva sia ostacolato da una difficoltà di interpretazione di tale sentenza, esso può adire la Corte affinché questa si pronunci su tale questione di interpretazione. La decisione di adire la Corte è presa con un voto a maggioranza dei due terzi dei rappresentanti che hanno il diritto di avere un seggio in seno al Comitato.
4. Se il Comitato dei Ministri ritiene che un'Alta Parte contraente rifiuti di conformarsi a una sentenza definitiva in una controversia cui essa è parte, può, dopo aver messo in mora tale Parte e con una decisione adottata con voto a maggioranza dei due terzi dei rappresentanti che hanno il diritto di avere un seggio in seno al Comitato, adire la Corte sulla questione dell'adempimento degli obblighi assunti dalla Parte ai sensi del paragrafo 1.
5. Se la Corte constata una violazione del paragrafo 1, rinvia il caso al Comitato dei Ministri affinché questo esamini le misure da adottare. Se la Corte constata che non vi è violazione del paragrafo 1, rinvia il caso al Comitato dei Ministri che ne chiude l'esame.

In https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

²¹⁰ A. Gattini, *L'esecuzione delle sentenze della Corte EDU*, Dir. Pubbl. Comp. Eur., 2013.

Il procedimento è dunque connotato da principi di efficienza, economicità e protezione del diritto di difesa. Malgrado l'aumento della pressione dovuta al gran numero di ricorsi, la Corte ha potuto, grazie anche a interventi riformatori costanti (Protocollo n. 14 e n. 15), preservare un equilibrio tra il diritto individuale di accesso e la necessità di un funzionamento efficace dell'organo giurisdizionale europeo.

1.3 – Gli effetti delle sentenze della CEDU sugli ordinamenti nazionali

Le sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo hanno effetti di rilievo nei confronti degli ordinamenti giuridici internazionali, sia a livello giuridico che politico.

Il principio essenziale che regola tali effetti è stabilito nell'art. 46²¹¹ della Convenzione, il quale: "le Alte Parti contraenti si impegnano a conformarsi alle sentenze definitive della Corte nelle controversie nelle quali sono parti". Questo premissa pone l'accento sull'obbligo degli Stati non soltanto di risarcire il danno subito dal ricorrente, ma anche di adottare ogni misura utile a risanare la violazione accertata e ad evitarne la reiterazione. L'impatto immediato è la riparazione individuale, in genere sotto forma di un congruo indennizzo ai sensi dell'art. 41 della Convenzione²¹². Tuttavia, la Corte può anche ordinare misure specifiche da prendere, come l'ammissione di un nuovo processo o la revoca di un provvedimento amministrativo. In questi casi, lo Stato deve conformarsi nei tempi ragionevoli, altrimenti incorre nella possibilità di una nuova violazione, con conseguente sanzione, internazionale per inottemperanza alla sentenza²¹³.

In secondo luogo, ci sono gli effetti generali, che si verificano quando la Corte accerta l'esistenza di una problematica strutturale o sistemica nel contesto dell'ordinamento nazionale. Per tali casi, lo Stato è chiamato a compiere riforme legislative, variazioni giurisprudenziali o interferenze amministrative che garantiscano le garanzie a medio-lungo termine dei diritti convenzionali. Un esempio paradigmatico è quello del caso *Torreggiani c. Italia* (2013), nel quale la Corte ha stabilito le condizioni delle prigioni contrarie all'art 3 CEDU, ordinando misure per risolvere la violazione²¹⁴.

²¹¹ Art 46 Cedu in https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

²¹² Art 41 Cedu Equa soddisfazione

Se la Corte dichiara che vi è stata violazione della Convenzione o dei suoi Protocolli e se il diritto interno dell'Alta Parte contraente non permette se non in modo imperfetto di rimuovere le conseguenze di tale violazione, la Corte accorda, se del caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa.

In https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita

²¹³ B. Conforti, *Diritto internazionale*, Editoriale Scientifica, 2022, pp. 315-316

²¹⁴ Corte EDU, *Torreggiani e altri c. Italia*, sentenza del 8 gennaio 2013. In [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-116248%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-116248%22]})

Va poi ricordato che le sentenze della Corte non sono di per sé vincolanti erga omnes: esse producono effetto soltanto sullo Stato parte nella controversia concreta. Altre volte però la giurisprudenza di Strasburgo è fornita di una valenza persuasiva che spesso induce Corti costituzionali e giurisdizioni ordinarie nel procedimento interpretativo conforme alla CEDU anche al di fuori dell'ambito di un giudizio diretto contro lo Stato²¹⁵.

In Italia, la Corte costituzionale ha riconosciuto la necessità di interpretare le norme interne alla luce della Convenzione, sempre che ciò sia possibile senza stravolgere il significato originario della disposizione. In particolare, con la sentenza n. 348 e 349 del 2007, la Consulta ha stabilito che le norme CEDU hanno valore di parametro interposto nella valutazione di legittimità costituzionale, affermando in questo modo ancora più saldamente il loro peso nell'ordinamento nazionale²¹⁶.

Nonostante tutto, non sono mancati scontri. In alcuni casi, l'esecuzione delle sentenze della Corte è stata incontrastata dalla rigidità costituzionale o dalla sensibilità politica di alcune questioni. Si pensi, ad esempio, al noto caso *Viola c. Italia* (2019), nel quale la Corte EDU ha condannato l'automatismo dell'ergastolo ostativo della legislazione italiana, aprendo un acceso dibattito sulla compatibilità tra sicurezza pubblica e diritti umani²¹⁷.

²¹⁵ E. Lamarque, *Giurisprudenza CEDU e interpretazione conforme*, Giappichelli, 2016

²¹⁶ Corte cost., sentenze n. 348 e 349 del 2007

²¹⁷ Corte EDU, *Viola c. Italia*, sentenza del 13 giugno 2019 in

[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-194473%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-194473%22]})

Un ruolo fondamentale è giocato dal Consiglio dei ministri del Consiglio d'Europa, che controlla l'esecuzione delle sentenze. Questo organismo può adottare risoluzioni, raccomandazioni o, in situazioni estreme, iniziare una procedura per inadempimento contro lo Stato recalcitrante. Questo controllo esterno è un efficace strumento di pressione e garanzia dell'effettività del sistema di tutela convenzionale²¹⁸.

²¹⁸ L. Lavrysen, *Human Rights in a Positive State*, Intersentia, 2016.

2. Il caso *Ferrazzini c Italia*

La decisione della Corte Europea dei diritti dell’Uomo nel caso Ferrazzini contro Italia (Ricorso n44759/98) ha segnato un importante punto di svolta nella disciplina di interpretazione dell’art 6 della Convenzione, nello specifico nella fattispecie riguardante la sua stessa applicazione alla materia tributaria. Emessa il 12 luglio 2001 dalla Grande Camera, la sentenza ha generato un fondamentale dibattito accademico e giudiziale sull’interpretazione del concetto dei “diritti civili” presenti nella norma e la sua possibile applicazione in ambito fiscale. Il caso è centrale ed è considerato il punto di partenza da cui si è poi arrivati all’ estendibilità delle garanzie dell’art 6 CEDU anche al contenzioso tributario.²¹⁹

²¹⁹ Corte europea dei diritti dell'uomo, Ferrazzini c. Italia, Grande Camera, sentenza del 12 luglio 2001, in [https://www.gazzettaufficiale.it/atto/corte_costituzionale/caricaArticoloDefault/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2016-11-23&atto.codiceRedazionale=16C00318&atto.tipoProvvedimento=ORDINANZA%20\(Atto%20di%20pro-movimento\)](https://www.gazzettaufficiale.it/atto/corte_costituzionale/caricaArticoloDefault/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2016-11-23&atto.codiceRedazionale=16C00318&atto.tipoProvvedimento=ORDINANZA%20(Atto%20di%20pro-movimento))

2.1. I fatti

Il ricorrente, Franco Ferrazzini era un cittadino italiano, residente a Bolzano. Nel 1987 l'amministrazione finanziaria, a seguito di un controllo, ha ritenuto di dover riclassificare il reddito del signor Ferrazzini, con conseguente maggiorazione dell'imposizione. La ratio della stessa giaceva nell'impossibilità, scoperta durante l'accertamento, di una non beneficiabile riduzione di una determinata aliquota. La conseguenza, dunque, fu l'emissione di una valutazione supplementare che ha aumentato significativamente l'imposta dovuta dal richiedente, comprendendo le maggiorazioni e gli interessi.

A seguito di ciò, il signor Ferrazzini ha presentato ricorso dinnanzi ai giudici interni, sia contestando la validità dell'accertamento subito, sia la maggiorazione subita. Tuttavia, nessun giudice interno sostenne la sua tesi, perdendo in ogni grado previsto dal sistema italiano, concludendosi dinnanzi alla Corte di Cassazione, che confermò definitivamente la validità della procedura e della maggiorazione

Avendo dunque esaurito i rimedi interni, il signor Ferrazzini si è rivolto alla corte europea dei diritti dell'uomo, in Strasburgo, contestando che il procedimento si fosse svolto in violazione del diritto garantito dall'art 6 della Convenzione di "durata ragionevole del processo" in quanto fossero passati più di 10 anni. Sosteneva che il contenzioso avesse leso i suoi "diritti civili" in quanto avesse avuto conseguenze finanziarie significative e rivendicazioni legali che avrebbero dovuto essere tutelate da garanzie procedurali quali l'accesso a un tribunale imparziale, la parità delle armi e (in questo caso) un'udienza entro un termine ragionevole.

Il nodo della questione, dunque, era qualora il contenzioso fiscale, in particolare avente ad oggetto le maggiorazioni fiscali, ricadesse nell'ambito di applicazione dell'art 6. Il caso fu rinviato alla Grande Camera data la sua importanza e le sue estese implicazioni, riguardando l'interpretazione della Convenzione in materia economica e fiscale.²²⁰

Il ricorso fu proposto in un periodo strategico, in cui alla corte veniva sempre più spesso domandato di chiarire i limiti di applicazione della convenzione. Il ricorrente ha insistito sul fatto che il procedimento fiscale in questione aveva un impatto tangibile e immediato

²²⁰ . Bernhardt (ed.), *Encyclopedia of Public International Law*, Max Planck Institute, 2003, Vol. IV, pp. 504-506

sulla sua sfera giuridica privata e richiedeva pertanto le garanzie giudiziarie previste dalla Convenzione.

Durante il procedimento, lo Stato ha contestato l'applicabilità dell'art 6, sostenendo che le obbligazioni fiscali erano interamente di dominio pubblico e che non concernessero la sfera delle relazioni legali private. Lo Stato contestò che il fine dell'imposizione fosse non di regolare diritti e questioni private, bensì di stabilire obblighi pubblici nei confronti dello Stato e dunque che le questioni non potessero rientrare nell'applicazione della Convenzione, in quanto rimanessero fuori dall'interpretazione della stessa in merito ai "diritti civili" ("Civil rights")²²¹

Il caso ha definitivamente richiesto alla Corte di bilanciare due principi interpretativi fondamentali: la necessità di sostenere la funzione protettiva e tutelante della Convenzione e il riconoscimento delle legittime distinzioni tra diritto pubblico e diritto privato negli ordinamenti giuridici nazionali. Questo delicato bilanciamento avrebbe poi innescato numerose discussioni giurisprudenziali e dottrinali in merito alla possibilità di estensione dell'art 6 a materie fiscali, sia procedurali, sostanziali o sanzionatorie.

²²¹ De Sena, V. Zagrebelsky, *Diritti umani e diritto internazionale*, Giappichelli, 2008, pp. 217–219

2.2. La questione di diritto

Il centro della questione legale davanti al giudice di Strasburgo in merito al caso Ferrazzini contro Italia ruotava attorno all'ambito di applicazione dell'art 6 della Convenzione europea dei diritti umani e qualora esso fosse estendibile alla materia tributaria (e se sì in che in che limite). L'art 6 garantisce il diritto ad un equo processo nella determinazione di diritti civili e obbligazioni e per accuse penali. La domanda. Dunque, risultava essere qualora il contenzioso fiscale, come ad esempio quello proposto dal ricorrente Ferrazzini, potesse essere considerato nella determinazione dei diritti civili enunciati nella Convenzione.

Il ricorrente contestava che il procedimento in Italia riguardasse una disputa di natura civile, soprattutto date le conseguenze che ne derivavano nella sua sfera privata. Sosteneva che l'ambito di applicazione dell'articolo 6 non dovesse essere limitato strettamente alle controversie di diritto privato classico, ma dovrebbe essere interpretato funzionalmente, alla luce degli obiettivi di tutela della Convenzione dato che l'esito del contenzioso ha inciso sui suoi interessi patrimoniali.²²²

Tale posizione trovava fondamento anche nella precedente giurisprudenza della Corte in cui la stessa ha più volte e progressivamente espanso l'applicazione dell'art 6 includendo dispute che andassero oltre la classica concezione di diritti e obbligazioni civili.

In particolare, erano coinvolti i settori quali le prestazioni previdenziali, il pubblico impiego e le sanzioni amministrative. Questi precedenti avevano stabilito che il fattore decisivo non fosse la qualificazione formale della controversia nel diritto interno, bensì la natura del diritto in gioco e il suo collegamento con interessi privati.²²³

²²² European Court of Human Rights, *Ferrazzini v. Italy*, Grand Chamber, Judgment of 12 July 2001, §§ 20–24 in [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-59589%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-59589%22]})

²²³ *Feldbrugge v. the Netherlands*, Judgment of 29 May 1986; *Deumeland v. Germany*, Judgment of 29 May 1986

Lo Stato italiano, d'altra parte, manteneva una stretta distinzione tra obbligazioni nascenti dal diritto pubblico, specialmente in materia fiscale, e diritti e doveri rientranti nel diritto privato. Discuteva che la tassazione risiedesse nel cuore della sovranità e nei poteri dello Stato e che la conseguenza di ciò dovesse essere che tali materie dovessero rimanere di diritto pubblico, senza che cadano nella sfera dei diritti civili e di conseguenza nell'ambito di applicazione della Convenzione. Lo Stato sottolineava che l'eventuale accoglimento della posizione del ricorrente sottoporrebbe di fatto tutte le controversie di diritto pubblico alle protezioni dell'articolo 6, minando le distinzioni strutturali.²²⁴

Confrontandosi con queste due differenti interpretazioni la Grande camera della Corte fu chiamata a chiarificare la questione. Questa riconobbe l'evoluzione dell'interpretazione del concetto di diritti civili ma sottolineava la necessità di limiti, soprattutto quando la disputa concernesse l'esercizio della sovranità statale, come la materia fiscale. Pur accettando che alcuni procedimenti che comportano l'irrogazione di sanzioni per reati fiscali potessero rientrare nell'ambito dell'articolo 6 nel suo aspetto penale, ha rilevato che le normali valutazioni fiscali, come quella imposta al signor Ferrazzini, non riguardavano un diritto civile in quanto tale.²²⁵

La Corte ha quindi concluso che la controversia non riguardava l'accertamento di un diritto civile e che l'articolo 6 fosse inapplicabile. Tale conclusione, sebbene in linea con un approccio formalista, è stata formulata con cura per lasciare aperta la possibilità che altre controversie fiscali con caratteristiche penali potessero giustificare un trattamento diverso ai sensi della Convenzione. La decisione ha sottolineato l'approccio cauto e contestualizzato della Corte nell'ampliare le garanzie procedurali della Convenzione. La sentenza Ferrazzini ha quindi stabilito un precedente significativo nella delimitazione della portata dell'articolo 6. Pur preservando la coerenza della distinzione pubblico/privato nel diritto convenzionale, ha anche attirato l'attenzione critica sui limiti delle tutele procedurali in ambiti in cui i singoli individui rischiano conseguenze potenzialmente gravi derivanti da azioni delle autorità pubbliche.

²²⁴ P. De Sena, V. Zagrebelsky, *Diritti umani e diritto internazionale*, Giappichelli, 2008, pp. 219–220.

²²⁵] European Court of Human Rights, *Ferrazzini v. Italy*, Grand Chamber, Judgment of 12 July 2001, §§ 25–31 in <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-59589%22%7D>

2.3. Il ragionamento della Corte

In questa analisi la Grande camera della corte europea dei diritti dell'uomo si è concentrata sulla classificazione delle dispute tributarie sotto il quadro della Convenzione, mirando a stabilire quando tali controversie possano generare diritti civili applicabili all'art 6. La Corte cominciò affermando che il principio di applicazione dell'articolo dipendesse non dalla classificazione interna della questione ma sulla natura sostanziale del diritto oggetto. Nondimeno ha sottolineato che certe aeree del diritto, specialmente quelle che coinvolgono l'esercizio della sovranità statale occupano uno status speciale che può escluderli dall'ambito di applicazione dell'articolo 6 nella sua dimensione civile.²²⁶

Una particolare attenzione da parte della Corte è stata rivolta alle conseguenze di sistema che potrebbero derivare da una interpretazione secondo cui sia operante l'articolo 6 nei contenziosi di carattere tributario. I Giudici della Grande Camera hanno dichiarato i propri timori che una interpretazione troppo estensiva trasformerebbe, di fatto, in materia di controversie tributarie; tutta la Convenzione ed avrebbe come conseguenza un sovraccarico e una deviazione di scopo delle funzioni proprie della stessa. Si insistette sulla necessità di rispettare un equilibrio tra la tutela degli interessi individuali e l'integrità delle funzioni dello Stato.²²⁷

Ulteriormente, la Corte ha ravvisato che il quadro procedurale offerto dalla giurisdizione tributaria italiana al Sig. Ferrazzini, seppure non sorretto dall'articolo 6 § 1, dava pur sempre una serie di garanzie procedurali. Ritenne che la possibilità del controllo giurisdizionale da parte di magistrati tributari indipendenti e quella di un rinvio a sede superiore si ricavi come garanzia sufficiente per consentire il passaggio o lo snodo dei minimi termini di giustizia, il tutto anche in mancanza di intervento formale della Convenzione²²⁸.

²²⁶ Corte europea dei diritti dell'uomo, Ferrazzini c. Italia, Grande Camera, sentenza del 12 luglio 2001, §§ 25–30

²²⁷ M. Ventura, *Lezioni sui diritti dell'uomo in Europa*, Il Mulino, 2018, pp. 183–185.

²²⁸] G. Raimondi, "Il diritto a un equo processo e i limiti dell'art. 6 CEDU nelle controversie tributarie", in *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, 2002, pp. 215–220

La Corte ha affermato inoltre con riserva che talune questioni fiscali non si sottraggono necessariamente ad ogni influenza dall'articolo 6; ha lasciato aperta la possibilità che talune istanze, specialmente qualora siano in esse contestate sanzioni punizioni ovvero siffatte apparecchiate a pena, non potessero far venire in campo l'articolo 6 nella sua veste penalistica. Tale attitudine sfumata ha contrassegnato la tendenza della Corte a preferire, quale guida di condotta, l'analisi caso per caso.

In conclusione, la Grande Camera ha stabilito che l'articolo 6 § 1 non era applicabile al caso del Sig. Ferrazzini, in quanto non riguardava la determinazione di un diritto civile. La sentenza rifletteva la volontà della Corte di mantenere un approccio coerente e misurato nel delimitare i limiti della tutela convenzionale nei contesti di diritto pubblico. Ha confermato la natura speciale della tassazione come espressione dell'autorità governativa, tracciando così una netta linea di demarcazione tra controversie civili e obblighi amministrativi imposti nell'interesse pubblico.

2.4.L' esclusione del contezioso tributario dall'art 6

La sentenza Ferrazzini c. Italia ha cristallizzato un limite fondamentale all'applicabilità dell'articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo: le controversie tributarie, non costituiscono determinazioni di "diritti e obblighi di carattere civile".

Questo principio, chiaramente espresso dalla Grande Camera, rappresenta un'interpretazione restrittiva della portata della Convenzione nel contesto del diritto pubblico e, più specificamente, in materia fiscale.

La Corte, dunque, ha sposato la tesi proposta dallo Stato, sostenendo la tassazione come manifestazione della potestà statale. Pertanto, sebbene le controversie tributarie possano avere significative conseguenze finanziarie per l'individuo, esse non ledono diritti privati nel senso richiesto dall'articolo 6.²²⁹

La distinzione stabilita nelle motivazioni della sentenza che ha portato a tale esclusione non è di carattere assoluto destinata a tutte le fattispecie delle controversie fiscali.

La Corte ha indicato che quando le misure fiscali assumono un carattere penale – per la loro natura, gravità o finalità – possono attivare le tutele dell'articolo 6 nella sua componente penale, come sviluppato in casi come *Bendenoun c. Francia* e successivamente ribadito in *Jussila c. Finlandia*.²³⁰ Ciononostante, nel caso Ferrazzini, la Corte ha ritenuto che la controversia fosse limitata alla determinazione di un debito d'imposta a seguito di una rivalutazione amministrativa e non includesse alcuna componente penale.

²²⁹ Corte europea dei diritti dell'uomo, Ferrazzini c. Italia, Grande Camera, sentenza del 12 luglio 2001, 29–31.

²³⁰ Cfr. *Bendenoun v. France*, Judgment of 24 February 1994; *Jussila v. Finland*, Grand Chamber, Judgment of 23 November 2006

Le maggiorazioni imposte erano considerate di natura puramente compensativa e pertanto non beneficiavano delle garanzie riservate ai procedimenti penali ai sensi della Convenzione. Tale caratterizzazione ha di fatto escluso completamente il caso dall'ambito di applicazione dell'articolo 6.²³¹

Questa esclusione è rimasta un pilastro della giurisprudenza di Strasburgo e continua a plasmare l'ammissibilità e la portata dei ricorsi in materia fiscale presentati alla Corte. Nonostante questa posizione della Corte sia stata molto criticata ed abbia generato numerose argomentazioni contrarie, il principio contenuto non è mai stato espressamente sovvertito. Nelle sue successive pronunce però, la corte ha circoscritto alle sole controversie aventi ad oggetto l'accertamento di maggiori imposte, applicando invece la Convenzioni a differenti fattispecie, come quelle in cui l'aspetto sanzionatorio è inscindibilmente legato a quello dell'accertamento della maggiorazione di imposta.

²³¹ Corte europea dei diritti dell'uomo, Ferrazzini c. Italia, Grande Camera, sentenza del 12 luglio 2001,

3. Il caso *Jussila c Finlandia*

Il caso Jussila contro Finlandia, deciso dalla Grande Camera della Corte Europea dei diritti dell'uomo il 23 novembre 2006 (ricorso n 73053/01) rappresenta un pilastro nella evoluzione giurisprudenziale CEDU in merito all' applicabilità dell'art 6 alle controversie di materia fiscale. Avente luogo cinque anni dopo e differentemente dal precedente caso Ferrazzini, dove si è preferita un'interpretazione restrittiva, il caso Jussila ha contribuito all'ottenimento di un'estensione dell'ambito di applicazione della Convenzione, particolarmente in relazione alle sanzioni. Tale giudizio è considerato fondamentale ai fini della comprensione della flessibilità interpretativa della Corte nei casi concernenti sanzione fiscali imposte dalle autorità pubbliche.

3.1. I fatti

Il ricorrente, Esa Jussilia, era un cittadino finlandese. La controversia sorse nel 1998, quando l'ufficio dell'amministrazione finanziaria finlandese invitò il signor Jussilia, che gestiva un'autofficina, a fornirgli alcune spiegazioni in merito ad alcuni presunti errori commessi da lui nelle dichiarazioni Iva da lui commesse per gli anni di imposta 1994 e 1995²³². Secondo le autorità, il signor Jussila aveva fornito dati inesatti, causando un errore di calcolo dell'imposta dovuta. Di conseguenza, è stata applicata una sovrattassa, di fatto una sanzione pecuniaria, ("veronkorotus") del 10% della maggiore imposta accertata ai sensi della legge finlandese sull'imposta sul valore aggiunto.

Il sig. Jussilia contestò la decisione dinanzi ai tribunali interni, contestando sia di non aver mai commesso errori.

Il tribunale tuttavia, confermò la sovrattassa, stabilendo che essa fosse giusta e rispettasse la legge finlandese e che fosse una maggiorazione standard non considerabile uno strumento punitivo. Inoltre, durante il procedimento rifiutò la proposta del ricorrente all'acquisizione di una prova dichiarativa contenente le dichiarazioni proprie, dell'ispettore fiscale responsabile dell'accertamento ed una relazione da parte dell'esperto nominato dal contribuente. Stabili, infatti, che non vi fosse alcuna necessità di tenere un'udienza per l'assunzione delle prove dichiarative richieste dato che entrambe le parti avessero comunicato per iscritto le informazioni necessarie.²³³

Avendo poi esaurito i rimedi interni previsti dal sistema giuridico finlandese il sg Jussilia presentò ricorso di fronte al giudice di Strasburgo. Contestò, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, prima che la sovrattassa in realtà consistesse in una sanzione penale e poi, ai fini di ottenere un accertamento, la violazione del suo diritto garantito dall'art sei di pubblica udienza.

²³² Giuliani chiarizia Diritto Tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE, 2017, pag. 147

²³³ ibidem

Dunque, la questione è duplice: la classificazione della sovrattassa e la valutazione della possibile violazione della Convenzione. La prima preliminare e presupposto dell'altra.

3.2. Le decisioni della Corte

Innanzitutto, in merito alla prima contestazione, la Corte stabilì l'irrilevanza della qualificazione giuridica interna, confermando che la classificazione e la conseguente applicabilità dell'art sei si basasse sui criteri Engel, i quali partono con la classificazione interna, ma stabilendo che non sia decisiva. Conseguentemente i successivi criteri, alternativi e non cumulativi, sono la natura afflittiva e deterrente e (o) che abbia esposto l'individuo ad una sanzione che per la sua severità o gravità appartenga al campo penale.²³⁴

Applicando essi la Corte ha stabilito che, nonostante la classificazione interna fosse differente (amministrativa), il suo intento e impatto la rendano di natura penale in ambito di applicazione della Convenzione.

Ciò premesso, viene stabilita l'ammissibilità del ricorso con, dunque, possibilità di analisi del caso di merito presentato. Dunque, la Corte ha proceduto ad analizzare la possibile violazione dell'art 6, in merito al mancato rispetto del cittadino ad una pubblica udienza. La Corte ha stabilito che tenere un'udienza orale sia un principio fondamentale sancito all'art 6 paragrafo 1 della Convenzione.²³⁵

²³⁴ Ivi, 145

²³⁵ 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.

Tuttavia, ha ricordato che dalla garanzia non se ne può dedurre un obbligo assoluto. La Convenzione non esige necessariamente di tenere un'udienza in tutti i provvedimenti, nello specifico tale esigenza non sussiste qualora non siano sollevate questioni di credibilità dei testi o che non richiedano l'accertamento di fatti in udienza, per i quali i tribunali possono pronunciarsi in modo equo e ragionevole sulla base delle conclusioni scritte presentate dalle parti.²³⁶ Viene riconosciuto così alle autorità nazionali la possibilità di bilanciare le esigenze di efficienza ed economicità dei processi. Inoltre, va ricordato che la Corte ha stabilito che tali garanzie siano più stringenti in materia penale, senza escludere l'applicabilità alle altre fattispecie, ma che risultano più derogabili. Infatti, per quanto attraverso i criteri Engel vi sia una estensiva interpretazione autonoma della nozione di materia penale (grazie a cui rientrano anche le sanzioni tributarie), qualora le sanzioni analizzate (come quelle tributarie) siano estranee al nocciolo duro del diritto penale, non si applicano le garanzie con pieno rigore.

Sorge dunque un problema interpretativo. Sebbene la Corte abbia ritenuto che le garanzie si estendano al contenzioso relativo alle sanzioni tributarie va ricordato, come analizzato nella precedente sentenza in merito al caso *Ferrazzini c Italia*, che la disposizione medesima non trovi applicazione alle materie di imposizione e maggiorazione fiscale in senso stretto. Il problema sorge qualora, e spesso accade, i due elementi, a cui uno si estende l'applicazione della norma e l'altro no, si combinino (impositivi e sanzionatori) e può accadere che non sia possibile distinguerli.

La Corte ha ritenuto di estendere a simili procedimenti le garanzie previste per la materia penale, sebbene tale conclusione comporti l'estensione di tali garanzie all'accertamento tributario in senso stretto.²³⁷

²³⁶ F. Giuliani, G. Chiarizia, *Diritto Tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, 2017, pag. 147

²³⁷ *Ivi*, 128

Nel caso di specie il giudice di Strasburgo ha osservato che le ragioni per cui il ricorrente aveva sollecitato l'audizione erano in gran parte legate alla contestazione della fondatezza dell'accertamento fiscale e ciò fuoriesce dall'art 6, inoltre ha concordato con la posizione del giudice interno sulla maggiore efficacia del sistema cartolare rispetto a quello orale per verificare l'esattezza delle dichiarazioni fiscali.²³⁸ A ciò si aggiunge inoltre che nel caso non si poneva il problema di credibilità dei dichiaranti e che al ricorrente non fosse stata negata la possibilità di chiedere udienza, bensì un rigetto di richiesta ampiamente motivato.

Tutto ciò, considerato anche l'importo monetario modesto, la Corte ha ritenuto le garanzie soddisfatte e che non fosse necessario lo svolgimento di un'udienza per l'esame delle prove

Dunque, dall'opinione della corte in merito a tale caso si evince come la stessa abbia maturato una maggiore sensibilità sul tema dei rapporti tra processo tributario e principio di "fair trial" rispetto alla precedente decisione relativa al caso Ferrazzini. Chiave è l'inscindibilità tra aspetto sanzionatorio e accertamento dell'obbligazione tributaria.

²³⁸ *ibidem*

3.3. Evoluzione giurisprudenziale in merito alla prova testimoniale nei processi tributari. Il caso Kallio.

La Corte EDU, nonostante la pronuncia contraria nel caso precedentemente esaminato, non ha tuttavia escluso in assoluto la prova testimoniale nei processi tributari, sempre nella fattispecie di irrogazione di sanzioni penali, come confermato da numerose decisioni successive, ad esempio il caso *Kallio*.²³⁹

In tale occasione il giudice di Strasburgo ha aperto il ragionamento ripercorrendo la strada stracciata dal precedente *Jussilia*, ha ribadito la natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative tributarie che siano afflittive e deterrenti con conseguente applicazione delle garanzie convenzionali per la materia penale.²⁴⁰

Successivamente ha stabilito la sussistenza di una violazione de principio del “ne bis in idem”²⁴¹, infine ha ritenuto contrario ai principi di materia di equo processo il diniego dell’esame dei testimoni richiesti dal contribuente.²⁴²

Chiara applicazione della decisione di analizzare le questioni caso per caso, senza delineare una interpretazione assoluta, tale differenza tra la precedente decisione ed essa trova la sua ratio nelle distinzioni tra le circostanze che caratterizzano il caso Kallio e quello Jussilia. Premettendo che la Corte abbia ribadito anche in questa sede che un procedimento scritto e documentale possa essere più efficace di una basato sulle prove orali ai fini dell’accertamento dei fatti, ha ritenuto che ciò non si potesse applicare alla situazione.

²³⁹ Corte EDU, *Kallio c Finlandia*, 22 ottobre 2008, n°40199/02

²⁴⁰ F. Giuliani, G. Chiarizia, *Diritto Tributario, CEDU e diritti fondamentali dell’UE*, 2017, pag. 150

²⁴¹ “ne bis in idem”, non due volte sulla stessa questione. Principio del diritto processuale romano e di quello italiano, costituito dal divieto di riproporre una domanda giudiziale che abbia già trovato soluzione in una sentenza passata in giudicato. Questo principio non esclude il diritto di appello al tribunale di grado superiore, né la possibilità di revisione dei processi penali. In <https://www.brocardi.it/N/ne-bis-in-idem.html>

²⁴² F. Giuliani, G. Chiarizia, *Diritto Tributario, CEDU e diritti fondamentali dell’UE*, 2017, pag. 150

Nel caso Kallio il contribuente ha richiesto l'esame di diversi testimoni (negato perché ritenuto inutile), che avevano già precedentemente reso dichiarazioni, ma che non erano stati ritenuti credibili dalle autorità, le quali hanno dunque preferito una ricostruzione differente. Dunque, oggetto della controversia riguardava accertamento dei fatti e credibilità delle dichiarazioni del contribuente e dei testimoni indicati.²⁴³

Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto che la questione di credibilità non potesse essere, per i principi di equo processo, determinata senza una valutazione diretta delle testimonianze, con conseguente violazione dell'art 6, paragrafo 1.²⁴⁴

Dalla decisione presa in esame si possono dedurre vari importanti principi.

In via generale si cristallizza la possibilità di qualificare le sanzioni tributarie aventi carattere afflittivo e deterrente e (o) gravi come sanzioni penali ai fini dell'applicabilità della Convenzione con conseguente estensione delle garanzie previste, seppur non in modo assoluto.

Il secondo principio deducibile, di carattere più specifico consiste nell'astratto riconoscimento al contribuente del diritto di esaminare i testimoni qualora ci si trovi in ambito di applicazione della Convenzione e delle garanzie previste. A differenza della materia penale in senso stretto, in tali casi il diritto è suscettibile di limitazioni²⁴⁵. Si può addirittura definire che la regola generale preveda la deroga dello stesso in materia tributaria, in ragione del grande tecnicismo presente e la peculiarità dei fatti in accertamento. Si preferisce solitamente una procedura scritta.

Però, per quanto in linea generale non possa invocarsi un diritto a esaminare dei testimoni per confutare accertamenti di natura analitico-contabile²⁴⁶, sussistono fattispecie di deroga.

²⁴³ Ivi,151

²⁴⁴ ibidem

²⁴⁵ ibidem

²⁴⁶Ivi,152

Come difatti analizzato nel caso Kallio, uno dei casi di deroga consiste quando sussiste un problema di credibilità dei testimoni, ovvero quando siano controversi dei fatti che necessitano di essere accertati mediante il ricorso a testimoni, soprattutto se le somme oggetto della controversia siano di importo rilevante.²⁴⁷

Alcuni esempi di circostanze, al ricorrere delle quali non sono ammesse limitazioni alla prova testimoniale possono essere quando la contestazione erariale si fonda su dichiarazione di terzi²⁴⁸ o che l'accertamento di determinati fatti si fondi sulla base di strumenti giuridici e istituti come la presunzione giuridica e sia necessario verificare il fondamento di certe presunzioni.

In tali ipotesi, infatti, sembra corretto ritenere che il divieto della prova testimoniale all'art 7 c 4 del d.lgs. n 546/1992²⁴⁹ si ponga in contrasto con l'articolo 6 della CEDU.

²⁴⁷ ibidem

²⁴⁸ Ibidem

²⁴⁹ Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257 bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. La notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, il cui modello, con le relative istruzioni per la compilazione, è reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della Giustizia tributaria, può essere effettuata anche in via telematica. In deroga all'articolo 103 bis delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale apposta in base a un certificato di firma qualificato la cui validità non è scaduta ovvero che non è stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione in <https://www.brocardi.it/codice-del-processo-tributario/titolo-i/capo-i/art7.html#:~:text=4.,del%20codice%20di%20procedura%20civile>.

4. Il caso di Belmonte contro Italia

Il caso di Belmonte contro Italia rappresenta un esempio di giurisprudenza della Corte Europea dei diritti Umani concernente l'applicazione retroattiva delle norme in materia fiscale e le interazioni della materia in confronto all' art 1 protocollo n 1 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo (CEDU)²⁵⁰. Il caso in questione si propone di evidenziare il delicato bilanciamento tra potere fiscale e la protezione dei diritti, nello specifico in merito alla retroattività delle imposizioni fiscali.²⁵¹

Nel caso, il ricorrente ha contestato una misura legislativa, la quale aveva imposto retroattivamente un'imposizione fiscale, dunque precedentemente (e quindi al momento dell'ottenimento dell'imponibile) disciplinata diversamente. Il caso solleva l'importante questione della certezza giuridica, uno dei principi fondamentali delle regole giuridiche, e mette in dubbio la retroattività della legge fiscale con i diritti garantiti dalla Convenzione.²⁵²

Il giudice di Strasburgo ha tradizionalmente garantito ampio margine di discrezionalità allo Stato in materia di tassazione²⁵³. Tuttavia, quando una normativa retroattiva incide direttamente sulla sostanza delle controversie pendenti dinanzi alla magistratura o modifica le conseguenze finanziarie di atti privati già compiuti, la Corte ha insistito su un controllo più rigoroso della proporzionalità e della giustificazione.²⁵⁴

²⁵⁰ Art 1 protocollo 1 Cedu

²⁵¹ L. Francini, *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e il diritto tributario*, Università degli Studi di Firenze, 2013.

²⁵² Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sentenza *Raffineries Grecques Stran et Stratis Andreadis c. Grecia*, 9 dicembre 1994.

²⁵³ Es Corte EDU, sent. *Papageorgiou c. Grecia*, 1997

²⁵⁴ Corte EDU, sent. *Agrati e altri c. Italia*, 8 novembre 2012

4.1.I fatti e il quadro giuridico

Il signor Belmonte, il ricorrente, era coinvolto in una disputa con le autorità fiscali italiane concernente il trattamento fiscale in merito a determinati “capital gain “(plusvalenza)²⁵⁵. Inizialmente i giudici delle corti di grado minore italiani avevano accolto e pronunciato in favore del ricorso proposto dal contribuente, basandosi sull’interpretazione di una, al tempo, esistente legislazione che esentava tali guadagni dall’imposizione. Tuttavia, prima che il giudizio definitivo venisse pronunciato, la legislazione italiana intervenne con una nuova legge, applicabile retroattivamente, la quale ridefiniva alcune imposizioni ed effettivamente ribaltando le basi sulle quali le precedenti decisioni giudiziali in merito al caso Belmonte si fondavano.

La misura retroattiva fu introdotta nel contesto della legge di bilancio e fu presentata come necessaria al fine di prevenire significative perdite nel ritorno nelle casse dello Stato della tassazione. Inoltre, era direttamente applicabile ai contribuenti già coinvolti in vicende giudiziali, come il mr. Belmonte. Come risultato della retroattività della legge, le corti nazionali furono obbligate ad applicare la nuova disposizione, portando ad un ribaltamento delle precedenti e favorevoli pronunce e significative imposizioni fiscali ai ricorrenti.

Nello specifico il ricorrente Belmonte contestò successivamente alla Corte Europea dei Diritti dell’uomo che tale intervento legislativo fosse in contrasto con l’Articolo 81 Protocollo 1 della CEDU, il quale protegge il rispetto dei beni e della proprietà²⁵⁶.

Il signor Belmonte sosteneva che la legge retroattiva minava le sue legittime aspettative e costituiva un’ingerenza sproporzionata nei suoi diritti di proprietà.²⁵⁷

²⁵⁵ Sentenza Belmonte

²⁵⁶ Art 1 Protocollo 1 Cedu: Protezione della proprietà

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.

²⁵⁷ F. Giuliani, G. Chiarizia, op. cit., p. 51

Ha inoltre sottolineato il più ampio principio di irretroattività delle leggi, che è una garanzia fondamentale nelle società democratiche.

Da un punto di vista dottrinale la questione sorta era qualora lo Stato, in esercizio del proprio potere fiscale, potesse retroattivamente modificare la legge al fine di modificare conseguenze nate da una normativa precedente, soprattutto se chiunque fosse coinvolto positivamente da tali conseguenze intraprenderebbe già rimedi giudiziali. Infatti, in dottrina si riteneva che «la retroattività deve essere giustificata da un interesse pubblico impellente e la sua applicazione non deve violare il principio di certezza del diritto, che è al centro dello Stato di diritto».²⁵⁸

La Corte Europea dei diritti dell'Uomo ha affrontato questioni simili in precedenti sentenze, come *Azienda Agricola Silverfunghi c. Italia* e *Scordino c. Italia* dove ha sottolineato che la legislazione retroattiva che colpisce un contenzioso in corso compromette l'indipendenza della magistratura e la definitività dei procedimenti giudiziari. Nel caso *Belmonte*, la Corte ha dovuto valutare se l'applicazione retroattiva della normativa tributaria soddisfacesse i criteri di legittimità, finalità legittima e proporzionalità previsti dall'articolo 1 del Protocollo n. 1.²⁵⁹

Centrale nel ragionamento della corte è il concetto di prevedibilità e affidamento legislativa. Il signor Belmonte aveva fatto affidamento sulla legge come interpretata dalle competenti autorità giudiziali, e la legislazione retroattiva aveva annullato tale posizione *ex post facto*. Tale ribaltamento legislativo delle decisioni giudiziarie, in particolare nelle controversie fiscali individuali, è stato considerato con sospetto dalla Corte, in particolare quando appare mirato a influenzare specifiche categorie di contribuenti o esiti di contenziosi.

²⁵⁸ F. Giuliani, G. Chiarizia, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, Giappichelli, 2017, p. 27

²⁵⁹ Corte EDU, *Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the ECHR*, aggiornamento 2022.

Il caso Belmonte illustra come la Corte Europea dei diritti dell'uomo critichi le disposizioni legislative che incidono sul diritto di proprietà attraverso interventi ex post²⁶⁰. Essa afferma che anche nella materia tributaria la legge, secondo i fondamentali principi giuridici, debba essere prevedibile, certa, affidabile e rispettare le decisioni giudiziali. Questi elementi restano centrali nel valutare se una misura fiscale, in particolare una applicata retroattivamente, possa resistere al controllo ai sensi della Convenzione.²⁶¹

²⁶⁰ Corte EDU, sentenza *Di Belmonte c. Italia*,

²⁶¹ Corte EDU, *Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the ECHR*, aggiornamento 2022.

4.2. Il ragionamento della corte e la sua decisione

Nell'affrontare la questione la Corte europea dei diritti dell'uomo si è soffermata in particolare sulla garanzia del diritto e sul principio previsto dall'articolo 1 del protocollo n. 1 alla Convenzione. La Grande Camera ha sottolineato che il diritto al rispetto della proprietà privata non è limitato soltanto al possesso di beni ma spetta anche ad alcuni interessi legittimi connessi al pieno godimento del diritto di proprietà.

La Corte ha riconosciuto che la materia fiscale si inquadra legittimamente nell'ambito di regolamentazione dello Stato e la retroattività della legislazione non è di per sé contraria alla Convenzione. Tuttavia, la Corte ha sottolineato che queste misure dovrebbero essere giustificate da importanti motivi d'interesse generale e dovrebbero essere proporzionate al fine e non compromettere eccessivamente la realizzazione del fine collettivo con pregiudizio per l'essenziale di uno o più dei diritti dell'uomo.

Nel caso *Belmonte*, tale equilibrio è stato modificato dall'effetto esattamente assorbente della retroattività della normativa nei procedimenti in corso, che avevano del resto completamente cambiato l'esito delle cause preesistenti. Un aspetto rilevante del ragionamento della Corte era che il sig. *Belmonte* aveva ottenuto giudizi favorevoli dalle autorità giudiziarie prima che la normativa retroattiva entrasse in vigore. La norma non si era limitata a chiarire la normativa vigente, ma l'aveva proprio mutata introducendo una novità di tale entità da privare di ogni concreto valore per il sig. *Belmonte* quei giudizi che erano stati pronunciati o sarebbero stati emessi a favore suo.

La Corte ha ritenuto che la varietà di intervento retroattivo, soprattutto sui processi già in corso, abbia violato il principio di separazione dei poteri e abbia compromesso l'integrità della funzione giudiziaria.

La spinta del Governo secondo cui la retroattività era necessaria per evitare ingenti perdite per le casse dello Stato non era abbastanza forte da sopraffare il diritto del ricorrente alla certezza del diritto. La Corte ha ricordato che meri interessi di natura economico-ordine non rappresentavano, per sé stessi, una giustificazione adeguata ad atti legislativi che modificavano retroattivamente la posizione giuridica delle persone singole, in particolare laddove queste ultime fossero intervenute in buona fede sulla base della giurisprudenza o della consolidata prassi amministrativa.²⁶²

Inoltre, la Corte ha considerato se al ricorrente fossero state garantite adeguate garanzie procedurali per opporsi al nuovo debito fiscale imposta. Ha concluso che la legge retroattiva negava di fatto al signor Belmonte ogni reale possibilità di opporsi alla richiesta finanziaria sottostante, in quanto la base della sua difesa era stata estinta per legge. Questo imponeva un onere eccessivo al singolo e offendeva il principio di base secondo il quale qualsiasi intervento sui diritti di proprietà non deve essere imprevedibile o arbitrario. La Corte ha affermato che il Governo italiano non aveva trovato un giusto equilibrio tra l'interesse generale e la protezione dei diritti individuali. L'effetto retroattivo della legislazione fiscale in tal senso era contrario all'articolo 1 del Protocollo n. 1 alla Convenzione. La Corte ha ribadito che la retroattività deve essere un'eccezione, e non la regola, e che è sottoposta a un severo esame, in particolare quando interessi diritti acquisiti o contenziosi pendenti.

²⁶² F. Giuliani, G. Chiarizia, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, Giappichelli, 2017, p. 27.

5. Il caso di *Italgomme Pneumatici contro Italia*

La sentenza *Italgomme Pneumatici e altri contro Italia* rappresentano una significativa svolta da parte della Corte Europea dei diritti dell'Uomo²⁶³ al riguardo della protezione della proprietà privata garantita e tutelata dall'articolo della convenzione sui diritti Umani. Nonostante il caso nasca da un contesto ed abbia come oggetto la materia fiscale, la sua risonanza legale si estende ben oltre la materia fiscale, toccando i principi di diritto, il diritto al rispetto della vita privata e l'efficienza dei sistemi di rimedio giuridici.

Il caso riguardava ed ha coinvolto tredici compagnie italiane, le quali contestavano la legalità e l'intrusività di ispezioni fiscali effettuate dalla Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza. Sostenevano che gli ordini di accesso emanati al tempo delle ispezioni mancassero di autorizzazione giudiziale e sufficiente giustificazione.²⁶⁴

A causa di ciò sono arrivati a contestare queste fattispecie di fronte al giudice di Strasburgo, lamentando le violazioni dell'articolo 6, 8 e 13 della Convenzione

²⁶³ , *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*, ric. n. 36617/18 e altri, sentenza del 18 maggio 2023, § 1. La Corte introduce il contesto generale della controversia, che coinvolge tredici società della provincia di Foggia e denuncia ispezioni fiscali senza autorizzazione giurisdizionale.

²⁶⁴ Ivi., 11. Le ordinanze di accesso mancavano di una motivazione sufficiente e specifica circa l'accertamento fiscale, elemento che le rendeva arbitrarie agli occhi dei ricorrenti.

5.1. I fatti e il ragionamento della Corte

I ricorrenti nel caso *Italgomme Pneumatici* sono stati sottoposti a ispezioni fiscali condotte presso i loro locali commerciali senza previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria. Secondo i ricorrenti, i provvedimenti di accesso, emessi dalle autorità di polizia tributaria e finanziaria, non contenevano un'adeguata motivazione in merito alla presunta evasione fiscale o agli specifici documenti richiesti. Né indicavano alcuna omissione giudiziaria.²⁶⁵

Inoltre, secondo la giurisprudenza italiana prevalente, i contribuenti non disponevano di efficaci mezzi legali per contestare direttamente le ispezioni. Potevano solo sollevare irregolarità procedurali durante il successivo contenzioso avverso gli accertamenti fiscali definitivi. Questa lacuna procedurale ha fatto sì che i contribuenti non disponessero di un rimedio immediato per contestare la legittimità o la proporzionalità dei provvedimenti di ispezione, anche quando le ispezioni interferivano significativamente con la loro vita privata e professionale.²⁶⁶

I ricorrenti hanno invocato l'art 8 della Convenzione, il quale protegge il diritto alla vita privata e familiare. Hanno contestato che i loro locali commerciali rientrassero nella nozione di casa protetta dal diritto Europeo sui diritti umani, e che le ispezioni fiscali avessero generato numerose, illegittime e non proporzionate intrusioni.

²⁶⁵ *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*, ric. n. 36617/18 e altri, sentenza del 18 maggio 2023, 14–15. I ricorrenti non disponevano di un ricorso immediato o autonomo per contestare la legittimità delle ispezioni fiscali; potevano farlo solo in fase di impugnazione dell'atto finale di accertamento.

²⁶⁶ Ivi, § 58. La Corte riconosce che i locali professionali, come quelli delle imprese ricorrenti, rientrano nella nozione di “domicilio” ai fini dell'art. 8 CEDU, tutelando anche la vita professionale.

Hanno lamentato anche la violazione dell'art 6 (diritto ad un equo processo), citando la non possibilità di contestare le misure di ispezione davanti ad un giudice imparziale in tempo ragionevole. Infine, contestavano una violazione dell'art 13 (diritto ad un ricorso effettivo), enfatizzando l'assenza nel sistema giuridico di un meccanismo per chiedere riparazione per abusi procedurali durante le verifiche fiscali.

Nella decisione, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha confermato, quindi accolto la tesi delle parti ricorrenti, che i locali commerciali rientrano nell'ambito di protezione dell'articolo 8, affermando un principio consolidato secondo cui il "domicilio" non si limita alle abitazioni residenziali ma include i luoghi in cui si svolgono attività professionali o commerciali.²⁶⁷

L'approccio dei Giudici della Grande Camera nella controversia *Italgomme Pneumatici* si è formato attorno alla domanda se le verifiche eseguite nei locali commerciali dei ricorrenti avessero violato l'articolo 8 della Convenzione. La Corte ha stabilito innanzitutto che tali verifiche rappresentano un'ingerenza nel diritto al rispetto della vita privata e del domicilio, estendibile anche alle rappresentanze professionali e commerciali. Il problema fondamentale, dunque, consisteva nel sapere se tale ingerenza soddisfacesse al triplice criterio della Convenzione: doveva essere " prevista dalla legge ", perseguire uno scopo legittimo e "necessaria in una società democratica".

²⁶⁷ *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*, ric. n. 36617/18 e altri, sentenza del 18 maggio 2023 66.

Le norme italiane sull'accesso fiscale non soddisfacevano il requisito di "legalità" in senso convenzionale, per via della loro genericità e ampia discrezionalità.

La Corte ha costatato che, malgrado le verifiche si fondassero formalmente nel diritto tributario italiano, e precisamente negli articoli 51 e 52 D.P.R. 633/1972, le disposizioni pertinenti mancavano della chiarezza e della prevedibilità prescritte²⁶⁸. Segnatamente la legge permetteva un potere di operare verifiche alle Autorità Fiscali senza chiare garanzie procedurali e senza un controllo, giurisdizionale, preventivo o successivo. Questa mancanza di precisione giuridica significa; che essa non poteva essere " prevista dalla legge " nella significazione della Convenzione. Si può pure sottolineare come un quadro giuridico, il quale conferisce alle Autorità amministrative un potere di giudizio così largo debba essere accompagnato da un controllo giurisdizionale efficace.

Tuttavia, in Italia, i ricorrenti non disponevano di un mezzo notevole di contestazione della legalità e proporzionalità delle misure ispettive. I ricorsi erano possibili solo alla chiusura dell'accertamento tributario definitivo, e non già al momento dell'ispezione, o subito dopo questo momento. Questa lacuna procedurale impediva ai ricorrenti di chiedere tutela in tempo utile e rendeva arbitrario l'intervento statale.

E la Corte, ancora, prendeva posizione sull'equilibrio dell'ingerenza, ricordando che gli Stati potevano godere di un margine di apprezzamento in materia fiscale, ma un margine che non era illimitato; che dovevano, cioè, quando i provvedimenti esecutivi premessero sulle libertà fondamentali, come quella d'inviolabilità dei locali, sapere trovare il giusto equilibrio fra l'interesse sociale alla riscossione e il diritto supportato dall'individuo alla riservatezza ed alle spiegazioni in giudizio.

Nel caso *Italgomme Pneumatici*, la Corte dichiarava che simile equilibrio non era realizzato. L'assenza di un controllo giurisdizionale individualizzato, la mancanza di robusti ricorsi, la natura stereotipata delle misure ispettive concorrevano con altri elementi a formare un onere sproporzionato per i ricorrenti; si riteneva così che fosse stata una interferenza nettamente disproporzionata rispetto al risultato perseguito e che non fosse giustificabile.

²⁶⁸ Ivi, 74. Il sistema italiano non prevedeva un controllo giurisdizionale effettivo né ex ante né ex post sull'esecuzione dell'ispezione, lasciando i ricorrenti privi di tutele concrete.

La Corte ha altresì osservato che la natura strutturale del problema risaltava con chiarezza e che le carenze individuate non riguardavano solo i ricorrenti, ma in realtà riflettevano una carenza sistematica del regime italiano in materia di riscossione fiscale; ha quindi invocato l'articolo 46, invitando il governo a introdurre una chiara base giuridica per le operazioni di accesso o ispezione, a contenere le ispezioni a quanto sia necessario e concesso all'indagine fiscale, ad accordare ai contribuenti un preavviso o un ricorso effettivo, a istituire un meccanismo di riesame provvisorio facile e vincolante. Con ciò ha mandato un segnale evidente, che lo Stato può ben intervenire senza che siano insorti motivi, ma che l'intervento, qualunque sia la sua origine, va sempre accompagnato da garanzie giudiziarie a tutela dell'interesse lesa.

5.2. Conseguenze e obblighi per lo Stato italiano

Nella vicenda Italgomme Pneumatici e altri contro Italia si è trattato di più di una semplice controversia fra singoli: si è rivelato ciò che la Corte ha qualificato come una deficienza organica nel sistema di controllo fiscale interno. La Corte europea dei diritti dell'uomo, allorché è stata chiamata a pronunciarsi sull'applicazione dell'articolo 46 della Convenzione (oltre al 6, 8 e 13), ha rilevato la mancanza di garanzie procedurali e di mezzi di ricorso esigendo correzioni legislative e amministrative.

Fra i molti messaggi che si traggono dalla sentenza, uno è limpido: il quadro giuridico regolativo delle ispezioni fiscali in Italia va rivalutato se si intenda rispettare il principio di legalità. Ciò comporta anche un intervento sostitutivo là dove manchino o appaiano indebolite le norme chiare, accessibili e calcolabili che indichino come, quando e perché le autorità del fisco abbiano il diritto di penetrare nei locali commerciali privati. Ha censurato la Corte un linguaggio vago, stereotipato, quale spesso trovasi nei decreti di accesso fiscale italiani o a loro assomiglianti, che non sappiano definire la base fattuale dell'ispezione tanto meno i documenti per certo richiesti.

È stato prescritto, per altro, all'Italia, dalla Corte, che appare opportuno offrire ai contribuenti la possibilità di un controllo giurisdizionale rapido ed efficace, tale da consentire, per esempio, una nuova procedura semplificata per la posizione dei contribuenti che si trovano di fronte a un controllo, prima che esso abbia luogo o subito dopo, innanzi ad un tribunale indipendente da quei che hanno condotto o interessato l'inchiesta.

L'attuale disciplina, che consente solo un controllo giurisdizionale a posteriori ed esclusivamente per il contenzioso sulla pretesa tributaria sostanziale, spesso anni dopo, è stata reputata insufficiente.

Come dichiara il commento a stampa di Bonassisa e Melis pubblicato sul Sole 24 Ore²⁶⁹, la sentenza pone in luce lo squilibrio di potere esistente tra autorità fiscali e contribuenti e, in particolare, tra queste ultime e le imprese minori e medie, imponendo all'Italia di rivedere non solo le proprie disposizioni procedurali in materia tributaria, ma pure di adottare un più ampio mutamento di costume in fatto di responsabilità amministrativa.²⁷⁰ Pertanto, essendosi il fatto accertato come tipicamente lesivo di interessi privati, non possono che seguire, oltre alle immediate e più circostanziate conseguenze, già accennate ed in gran parte si sono già realizzate, altre di natura pratica, poiché la natura sistemica della violazione è tale da aprire il campo a numerosi altri contribuenti in posizioni analoghe per domandare e conseguire risarcimenti.

Se il governo italiano non adotterà le riforme legislative raccomandate dalla Corte, potrà trovarsi coinvolto in una serie di ricorsi e future condanne. La pronuncia funge, pertanto, non da responsabilità isolata del governo rispetto a un concreto caso o a un'isolata interdizione; ma da decisione pilota nella giurisprudenza europea di Strasburgo, segnalando la necessità di misure correttive collettive, non individuali.

In questo contesto, la pronuncia afferma una premessa fondamentale: anche in materia tributaria, l'esercizio dell'autorità pubblica non può sottrarsi al debito controllo giurisdizionale. L'efficienza nella riscossione delle imposte non può essere posta in contrasto coi diritti sanciti dalla Convenzione.

²⁶⁹ G Bonassisa and M Melis, 'Accessi fiscali senza contraddittorio: l'Italia condannata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo' *Il Sole 24 Ore*

²⁷⁰ G. Bonassisa, M. Melis, "Accessi fiscali senza contraddittorio: l'Italia condannata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo", *Il Sole 24 Ore*, 20 maggio 2023. Gli autori sottolineano il valore sistemico della sentenza e la necessità per l'Italia di riformare il sistema di ispezioni fiscali in senso più garantista.

Il caso Italgomme segna così uno stadio d'avanzamento nella grande giurisprudenza tributaria in punto a diritti umani; segna, e ciò è assai più importante, come la causa tributaria, per quanto tecnica e amministrativa, debba trovare un involucro giurisdizionale alla stregua dei principi stabiliti dai diritti fondamentali, e che qualora esista un vizio vada riformato il prima possibile da parte dello Stato.

Bibliografia

Libri

- Alessandro Massera, *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario* (Giappichelli 2005).
- B Conforti, *Diritto internazionale* (Editoriale Scientifica 2022)
- E Lamarque, *Giurisprudenza CEDU e interpretazione conforme* (Giappichelli 2016)
- Francesco Buffa, *Le principali questioni in materia tributaria* (Giuffrè 2023)
- Francesco Giuliani e Giulio Chiarizia, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE* (Giuffrè 2017)
- G Raimondi, 'Il diritto a un equo processo e i limiti dell'art. 6 CEDU nelle controversie tributarie' (2002) *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo* 215
- Gustavo Zagrebelsky, *La legge e la sua giustizia* (Il Mulino 2012).
- L Lavrysen, *Human Rights in a Positive State* (Intersentia 2016)
- Luca Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea* (Giappichelli 2010).
- M Ventura, *Lezioni sui diritti dell'uomo in Europa* (Il Mulino 2018)
- Pietro Pustorino, *Tutela internazionale dei diritti umani* (Giappichelli 2022).
- R Bernhardt (ed), *Encyclopedia of Public International Law* vol IV (Max Planck Institute 2003)
- Raffaele Chenal, *Ragionamento giuridico, centralità dei diritti fondamentali e cultura della giustificazione*(Giappichelli 2023).
- Riccardo Guastini, *Interpretare e argomentare* (Giappichelli 2006).
- Roberto Bin, *La giurisdizione come garanzia* (Giappichelli 2008).
- S Bartole, P De Sena e V Zagrebelsky, *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo* (Cedam 2012)
- Stefano Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona* (Giappichelli 2012).

- V De Sena e V Zagrebelsky, *Diritti umani e diritto internazionale* (Giappichelli 2008)

Articoli e contributi in riviste

- A Gattini, 'L'esecuzione delle sentenze della Corte EDU' (2013) *Diritto pubblico comparato ed europeo*
- A Gattini, 'L'irrilevanza del danno significativo nel sistema CEDU' (2011) *Diritto pubblico comparato ed europeo* 765
- Alessandra Monaldi, 'La pregiudiziale amministrativa alla luce del codice amministrativo' (Giustamm, 2011) https://www.giustamm.it/private/new_2011/ART_4008.pdf
- Antonio Ruggeri, 'Diritto e giurisprudenza costituzionale in Italia ed Europa: il dialogo tra Corti' (2015) 22 *Rivista AIC*.
- European Court of Human Rights, 'European Convention on Human Rights' https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita
- European Court of Human Rights, 'HUDOC database' <https://hudoc.echr.coe.int>
- European Court of Human Rights, 'Rules of Court' https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/rules_court_ita
- Francesco Manganaro, 'L'indennità di espropriazione tra Corte costituzionale e Corte europea dei diritti dell'uomo' <https://www.astrid-online.it/static/upload/protected/MANG/MANGANARO-indennit--espropria-.pdf>
- G Bonassisa and M Melis, 'Accessi fiscali senza contraddittorio: l'Italia condannata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo' *Il Sole 24 Ore*
- G Raimondi, 'Il principio di sussidiarietà nella giurisprudenza della Corte EDU' (2010) 2 *Diritti umani e diritto internazionale* 341
- Giuseppe Bronzini, 'La CEDU e la Carta dei diritti fondamentali: overlap e distinzioni' (2021) *Questione Giustizia* https://www.questionegiustizia.it/speciale/articolo/la-cedu-e-la-carta-dei-diritti-fondamentali-overlap-e-distinzioni_32.php.
- Giuseppe Buffone, 'Indennità di espropriazione: la Consulta travolge i criteri previsti dal testo unico' (Altalex, 7 February

2008) <https://www.altalex.com/documents/news/2008/02/07/indennita-di-espropriazione-la-consulta-travolge-i-criteri-previsti-dal-testo-unico>

- Kanstantsin Dzehtsiarou, *European Consensus and the Legitimacy of the European Court of Human Rights* (Cambridge University Press 2015).
- Leopoldo Coen, 'Corte cost. 204/2004: una prima lettura in tema di servizi pubblici' (2004) https://www.forumcostituzionale.it/wordpress/wp-content/uploads/pre_2006/306.pdf
- Lucia Galletta, 'La protezione della proprietà nel diritto internazionale convenzionale' (Altalex, 12 November 2021) <https://www.altalex.com/documents/news/2021/11/12/protezione-proprietà-diritto-internazionale-convenzionale>
- Riccardo Nevola, 'Le limitazioni della sovranità statale in favore dell'Unione Europea nella giurisprudenza costituzionale' in *Il sistema delle fonti* https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/STU_262.pdf

Sentenze e casi giurisprudenziali

- Cassazione, SS UU, sent n 8587 del 2 maggio 2016 <https://www.studiocerbone.com/cassazione-sentenza-ss-uu-n-8587-del-2-maggio-2016-segreto-professionale-nel-corso-verifica-fiscale/>
- CEDU, *Buffalo srl v Italy*, App no 38746/1997, Judgment of 3 July 2003 <http://www.dirittiuomo.it/sentenza-3-luglio-2003>
- CEDU, *Di Belmonte v Italy*, App no 72638/01, Judgment of 16 March 2010 https://internazionale.camera.it/sites/internazionale/files/osservatorio_cedu/sentenze/Causa_Di_Belmonte_contro_Italia.pdf accessed 13 May 2025
- CEDU, *Dungveckis v Lithuania*, Judgment of 12 April 2016
- CEDU, *Glantz v Finland*, Judgment of 20 August 2014
- CEDU, *Isaksen v Norway*, Judgment of 2 October 2003
- CEDU, *Kiiveri v Finland*, Judgment of 10 May 2015
- CEDU, *M.K. v France*, App no 19522/09
- CEDU, *Manasson v Sweden*, Judgment of 20 July 2004
- CEDU, *Öztürk v Germany*, App no 8544/79 <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%5B%22001-57553%22%5D%7D>
- CEDU, *Zolotukhin v Russia*, Judgment of 10 February 2009
- Corte costituzionale, sent n 204/2004
- Corte costituzionale, sentenza n. 278 del 17 giugno 1992, par. 2 https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?param_ecli=ECLI:IT:COST:1992:278.
- Corte costituzionale, sentenze nn 348 e 349/2007
- Corte di Cassazione, Sez. I penale, sentenza n. 24084 del 15 maggio 2017 <https://www.altalex.com/documents/news/2017/05/16/immigrati#>.

- Corte di Giustizia dell'Unione Europea, *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA*, Causa 106/77, Sentenza del 9 marzo 1978 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:61977CJ0106>.
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea, *Costa v. ENEL*, Causa 6/64, Sentenza del 15 luglio 1964 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:61964CJ0006>.
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea, *Internationale Handelsgesellschaft mbH v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, Causa 11/70, Sentenza del 17 dicembre 1970.
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea, *Nold v. Commission*, Causa 4/73, Sentenza del 14 maggio 1974.
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea, *Rutili v. Minister for the Interior*, Causa 36/75, Sentenza del 28 ottobre 1975.
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea, *Stauder v. Stadt Ulm*, Causa 29/69, Sentenza del 12 novembre 1969.
- Corte EDU, *Agrati and Others v Italy*, App no 43549/08, Judgment of 8 November 2012
- Corte EDU, *Akdivar v Turkey*, App no 21893/93, Judgment of 16 September 1996, § 66
- Corte EDU, *Bendenoun v France*, App no 12547/86, Judgment of 24 February 1994
- Corte EDU, *Deumeland v Germany*, App no 9384/81, Judgment of 29 May 1986
- Corte EDU, *Di Belmonte v Italy*, App no 72638/01, Judgment of 16 March 2010
- Corte EDU, *Feldbrugge v the Netherlands*, App no 8562/79, Judgment of 29 May 1986
- Corte EDU, *Ferrazzini v Italy*, App no 44759/98, Grand Chamber, Judgment of 12 July 2001, §§ 20–31
- Corte EDU, *Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the ECHR* (2022)
- Corte EDU, *Italgomme Pneumatici Srl and Others v Italy*, App no 36617/18 and others, Judgment of 18 May 2023, §§ 1, 11, 14–15, 58, 66, 74

- Corte EDU, *Jussila v Finland*, App no 73053/01, Grand Chamber, Judgment of 23 November 2006
- Corte EDU, *Kallio v Finland*, App no 40199/02, Judgment of 22 October 2008
- Corte EDU, *Karner v Austria*, App no 40016/98, Judgment of 24 July 2003
- Corte EDU, *P.M. v United Kingdom*, App no 6638/03, Decision of 19 July 2005
- Corte EDU, *Papageorgiou v Greece*, Judgment of 1997
- Corte EDU, *Raffineries Grecques Stran and Stratis Andreadis v Greece*, App no 13427/87, Judgment of 9 December 1994
- Corte EDU, *Torreggiani and Others v Italy*, App nos 43517/09 and others, Judgment of 8 January 2013
- Corte EDU, *Viola v Italy*, App no 45106/04, Judgment of 13 June 2019
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, *Di Belmonte v. Italia*, Sentenza del 16 marzo 2010 <http://www.dirittiuomo.it/sites/default/files/SENTENZA%20DI%20BELMONTEitaliano.pdf>.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, *Jussila v. Finlandia*, Sentenza del 23 novembre 2006 [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-78135%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-78135%22]}).
- **CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO GRANDE CAMERA CAUSA SCOPPOLA C/ ITALIA (Ricorso N. 10249/03) SENTENZA Strasburgo, 17 Settembre 2009 in [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-150213%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-150213%22]})**
-
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, *Yukos v. Russia*, Sentenza del 20 settembre 2011, § 559 [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:\[%22001-145730%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:[%22001-145730%22]}).
- Corte Interamericana dei Diritti Umani, *Caso Lagos del Campo v. Perú*, Sentenza del 31 agosto 2017, Serie C No. 340 https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_340_ing.pdf.
- Corte Interamericana dei Diritti Umani, *Caso Villagrán Morales y otros* (Caso de los “Niños de la Calle”), Sentenza del 19 novembre 1999, Serie C No. 63, par. 144 https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_63_esp.pdf.

- International Court of Justice, *Avena and Other Mexican Nationals (Mexico v. United States of America)*, Judgment, I.C.J. Reports 2004, p. 12.
- International Court of Justice, *Jadhav (India v. Pakistan)*, Judgment, I.C.J. Reports 2019, p. 418, par. 116–117 <https://www.icj-cij.org/node/105850>.
- International Court of Justice, *LaGrand (Germany v. United States of America)*, Judgment, I.C.J. Reports 2001, p. 466, par. 77 <https://www.icj-cij.org/node/103171>.
- Supreme Court of Canada, *Multani v. Commission scolaire Marguerite-Bourgeoys*, 2006 SCC 6, Judgment of 2 March 2006 <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/15/index.do>.
- Supreme Court of India, *Navtej Singh Johar & Ors v. Union of India*, Judgment of 6 September 2018 <https://globalfreedomofexpression.columbia.edu/cases/navtej-singh-johar-v-union-india/>.

Trattati e documenti ufficiali

- Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, art. 8, 17, 22, 51, 52 https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_it.pdf.
- Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, firmata a Roma il 4 novembre 1950 https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita.
- Decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 18 maggio 2006, L 201/15, relativa alla conclusione della convenzione sulla protezione e la promozione della diversità delle espressioni culturali (2006/515/CE) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006D0515&from=sk>.
- Dichiarazione Universale dell'UNESCO sulla Diversità Culturale, adottata a Parigi il 2 novembre 2001 https://ciram.unimc.it/it/focus/dialogo-tra-civilta-e-diritti-umani/declaration_cultural_diversity_it.pdf.
- Habeas Corpus Act (1679).
- Magna Charta Libertatum (1215).
- Protocollo n. 1 alla CEDU, art. 1.1 e 1.2 https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ita.
- Trattato di Roma, firmato il 25 marzo 1957, art. 119
<<https://www.ordineavvocatimodena.it/organismi-e-commissioni/comitato-pari-opportunita/normativa/normativa-europea/#:~:text=25%20marzo%201957%20-%20Art.,femminile%20per%20uno%20stesso%20lavoro>>.

Fonti normative e articoli CEDU

- ‘Principio del ne bis in idem: la giurisprudenza della CEDU’ (Altalex, 18 August 2021) <https://www.altalex.com/documents/news/2021/08/18/principio-ne-bis-in-idem-giurisprudenza-cedu>
- “Ne bis in idem” (Brocardi) <https://www.brocardi.it/N/ne-bis-in-idem.html>
- Codice del processo tributario, art 7 <https://www.brocardi.it/codice-del-processo-tributario/titolo-i/capo-i/art7.html>
- Convenzione europea dei diritti dell’uomo, art 6, art 34, art 35, art 39, art 41, art 46, Protocollo n. 1, art 1
- Corte EDU, ‘Articolo 6 Convenzione’ https://presidenza.governo.it/CONTENZIOSO/contenzioso_europeo/documentazione/Convention_ITA.pdf
- Costituzione della Repubblica Italiana, art 117 <https://www.brocardi.it/costituzione/parte-ii/titolo-v/art117.html>
- Costituzione della Repubblica Italiana, art 42
- Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, art 11 <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2011;201>
- Decreto Legislativo 219/2023, ‘Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente’, commentato in Simone Pellegrin (2024) https://www.neopa.it/wp-content/uploads/2024/05/Approfondimento_022024_Modifiche_Statuto_Diritti_Contribuente.pdf
- Decreto Legislativo 26 ottobre 1972, n. 633, art 9 <https://www.parlamento.it/parlam/leggi/deleghe/97471dl.htm#:~:text=9.,633>
- Engel criteria, ‘I criteri Engel di evasimola’ (7 January 2021) <http://evasimola.altervista.org/i-criteri-engel/>
- Legge 27 luglio 2000, n. 212, ‘Statuto del contribuente’, art 1 <https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2013/09/10/statuto-del-contribuente#>

- Legge 8 luglio 1990, n. 241, art 2-bis <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1990-07-08;241~art2bis!vig=>
- Regolamento della Corte EDU, art 27 e 28