issn 2974-9999

GIUSTIZIA INSIEME 2

Rivista quadrimestrale online maggio-agosto 2026

www.giustiziainsieme.it Direttrice scientifica: **Paola Filippi**

Cedu e diritto tributario: quale tutela dei diritti del contribuente?

a cura di
Enrico Manzon e Giuseppe Melis

Con i contributi di

Giulio Chiarizia, Roberto Giovanni Conti, Lorenzo del Federico, Guglielmo Fransoni, Luca Giancola, Pierpaolo Gori, Alessio Liberati, Alberto Marcheselli, Giuseppe Melis, Salvatore Muleo, Francesco Pistolesi, Pasquale Pistone, Pietro Pustorino, Guido Raimondi, Dario Stevanato, Igor Taccani, Andrea Francesco Tripodi

Pacini Giuridica

Direttrice scientifica
Paola Filippi

Vice direttore scientifico
Costantino De Robbio

Direttore responsabile
Marcello Basilico

Comitato scientifico
Ernesto Aghina, Alfonso Amatucci, Mirzia Rosa Bianca, Giovanni Canzio, Bruno Capponi, Corrado Caruso, Carlo Citterio, Roberto Giovanni Conti, Angelo Costanzo, Franco De Stefano, Marco Dell'Utri, Pasquale Fimiani, Fabio Francario, Giacomo Fumu, Carlo Vittorio Giabardo, Mitja Gialuz, Tania Groppi, Enrico Grosso, Gabriella Luccioli, Enrico Manzon, Giuseppe Melis, Antonella Meniconi, Lorenzo Miazzi, Vincenzo Militello, Dino Petralia, Daniela Piana, Simone Pitto, Roberto Romboli, Giuseppe Santalucia, Giuliano Scarselli, Mario Serio, Carmelo Sgroi, Giorgio Spangher.

Comitato di redazione
Marta Agostini, Giuseppe Amara, Maria Cristina Amoroso, Andrea Apollonio, Beatrice Bernabei, Franco Caroleo, Riccardo Ionta, Luca Marzullo, Alessandro Nastri, Lorenzo Novellini, Sibilla Ottoni, Donatella Palumbo, Michela Petrini, Elisabetta Pierazzi, Morena Plazzi, Vincenzo Antonio Poso, Laura Reale, Federica Salvatore.

Giustizia Insieme (GI) è una rivista online, iscritta al registro della stampa del Tribunale di Roma con autorizzazione n. 68 del 5 maggio 2023; costituisce prosecuzione della Rivista cartacea, fondata nel 2009 e iscritta per la prima volta al registro della stampa del Tribunale di Roma con autorizzazione n. 313 del 18 settembre 2009.

La Rivista è aggiornata quotidianamente e fascicolata quadrimestralmente, ad accesso libero, consultabile anche scaricando l'app di GI, le istruzioni sono reperibili ricercando l'app di GI sotto la voce Giustizia e Comunicazione. Attraverso l'attivazione delle notifiche si riceve la comunicazione della pubblicazione quotidiana.

La Rivista si uniforma agli standard internazionali definiti dal Committee on Publication Ethics (COPE) e fa proprie le relative linee guida.
È proprietario della testata il Movimento per la Giustizia art. 3 E.T.S.

Il contributo dei redattori e degli autori è a titolo gratuito.
Gli articoli pubblicati nel fascicolo quadrimestrale, secondo selezione della direzione sono inviati a revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato di redazione. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione.

Coordinatrice di redazione: Margherita Occhilupo

Webmaster: Paolo Sparaci

I fascicoli quadrimestrali sono pubblicati a cura di

Pacini Editore
Via A. Gherardesca
56121 Ospedaletto (Pisa)

Indice

Prefazione di *Enrico Manzon e Giuseppe Melis* ..... p. 133

Introduzione di *Giuseppe Melis* ..... » 135

I. Sistema delle fonti

1. Note controcorrente sull'impatto diretto della CEDU nell'ordinamento italiano di *Salvatore Muleo* ..... » 141

2. CEDU o Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: quale tutela effettiva per i diritti del contribuente? di *Igor Taccani* ..... » 183

3. Cenni sulla rilevanza della CEDU ai fini dell'evoluzione del regime internazionale sui diritti umani di *Pietro Pustorino* ..... » 195

II. Principi

1. Il controllo di convenzionalità in materia tributaria: metodo, prevedibilità e proporzionalità alla luce dell'art. 1 Prot. n. 1 CEDU di *Roberto Giovanni Conti* ..... » 207

2. I tributi confiscatori tra CEDU e Corte costituzionale di *Dario Stevanato* ..... » 219

3. Principio di legalità, tutela della proprietà e profili problematici dell'ordinamento tributario italiano di *Giulio Chiarizia* ..... » 231

4. Il diritto tributario italiano e la irretroattività alla luce dei principi della Convenzione EDU di *Alessio Liberati* ..... » 249

III. Procedimento e riscossione

1. La protezione dei dati in materia tributaria di *Pasquale Pistone* ..... » 267

2. La Corte EDU e il giusto procedimento tributario. Appunti per il prossimo futuro di *Alberto Marcheselli* ..... » 289

3. CEDU, Cassazione e istruttoria tributaria: per la tutela effettiva dei diritti di *Pierpaolo Gori* ..... » 295

4. Riscossione tributaria e CEDU di *Lorenzo del Federico* ..... » 301

IV. Processo e sanzioni

1. La disciplina del processo tributario e l'art. 6 della CEDU di *Guglielmo Fransoni* ... » 319

2. La tutela cautelare tributaria alla luce della recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo di *Francesco Pistolesi* ..... » 331

3. Il doppio binario sanzionatorio e il *ne bis in idem* europeo di *Andrea Francesco Tripodi* ..... » 341

4. Gli effetti della Sentenza CEDU - Italgomme sul processo penale di *Luca Giancola* ..... » 355

Conclusioni. Cedu e diritto tributario: verso una tutela effettiva dei diritti del contribuente? di *Guido Raimondi* ..... » 377

Gli Autori ..... » 385

Prefazione

Questo contributo monografico, intitolato "CEDU e diritto tributario: quale tutela dei diritti del contribuente?", ospita sia le relazioni – opportunamente rielaborate e corredate da note – presentate da autorevoli esponenti della dottrina, delle Corti nazionali e sovranazionali e della professione forense nel Convegno tenutosi in LUISS il 13.03.2026, sia i contributi di ulteriori studiosi dei temi CEDU che hanno consentito di arricchire la riflessione con tematiche che non era stato possibile affrontare nel Convegno stesso.

Su queste tematiche una riflessione "a tutto campo" era ed è quanto mai urgente ed opportuna, per l'attenzione che lo stesso legislatore ha inteso espressamente riservare alla CEDU nel nuovo Statuto dei diritti del contribuente e più in generale in tutta la Riforma tributaria di cui alla Legge delega n. 111 del 2023 e, allo stesso tempo, per le notissime sentenze della Corte EDU, da *Italgomme* in poi, che hanno profondamente inciso sull'istruttoria tributaria, aprendo una serie di questioni sia in sede legislativa al fine di adeguare il quadro normativo a quanto disposto dalla Corte EDU, sia in sede giurisprudenziale per ragionare sull'impatto di tali sentenze sul sistema normativo italiano e sui processi in corso.

Le questioni sono assai numerose. Da quella più generale del rapporto tra le fonti – nell'interazione tra Costituzione, CEDU e CDFUE – a quelle riguardanti i principi generali: il principio di legalità, il principio di retroattività, il principio di proporzionalità, la tutela della proprietà ivi compreso il tema dei tributi confiscatori; dal procedimento e l'istruttoria tributari, compresa la tutela dei dati personali, sino alla riscossione; dal processo tributario e le sue interazioni con il processo penale sino alle sanzioni tributarie, amministrative e penali.

I contributi che seguiranno evidenziano complessivamente che è ancora lunga la strada da percorrere per un pieno adeguamento dell'ordinamento italiano ai principi della CEDU, quali delineati dalla Corte di Strasburgo: spetterà alla dottrina prospettare le possibili direttrici attuative della giurisprudenza convenzionale, al legislatore deliberare i necessari interventi sul sistema normativo, alla giurisprudenza interna statuire i principi di diritto.

Le questioni analizzate sono estremamente rilevanti e vanno affrontate senza preconcetti, con spirito costruttivo. Questo ci richiede la Corte EDU e questo ci si attende dall'Italia.

Sia infine consentito un doveroso ringraziamento alla LUISS per il rilevante sforzo organizzativo profuso per la straordinaria riuscita del Convegno, nonché al dott. Golisano per l'aiuto prezioso nella realizzazione del convegno prima e di questa monografia collettanea poi.

Enrico Manzon e Giuseppe Melis

Introduzione

Ringrazio innanzitutto, anche a nome dell'amico e collega Pietro Pustorino, gli illustri relatori che hanno accettato di intervenire all'odierno Convegno; e ringrazio tutti i partecipanti, in presenza e da remoto, appartenenti all'Agenzia delle Entrate, agli ordini professionali e alla magistratura tributaria, vale a dire a coloro cui spetta il compito di implementare, rispettivamente nella loro azione amministrativa, nella loro assistenza in giudizio e nelle loro sentenze, i principi di cui oggi discuteremo. Aggiungo che abbiamo oggi in Aula anche una folta rappresentanza dei vincitori del concorso di magistratura tributaria, ormai in dirittura di arrivo, ai quali rivolgo i miei più sentiti complimenti per il difficilissimo e brillante risultato raggiunto e gli auguri di un proficuo lavoro.

Non v'è dubbio che il tema dei diritti fondamentali in materia tributaria abbia sin qui ricevuto una attenzione del tutto insufficiente.

A livello dottrinale, l'ultimo importante convegno specificamente dedicato all'argomento di cui ho memoria è quello "pionieristico" organizzato da Lorenzo Del Federico nel lontano 2011 a Pescara e dal titolo "Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e giusto processo tributario", i cui atti sono poi confluiti nel bel volume edito da Giappichelli nel 2014; e, più recentemente, i lavori di taglio manualistico di Francesco Giuliani e Giulio Chiarizia per Giuffré e di Alessio Liberati per Pacini.

Anche a livello giurisprudenziale, c'è davvero poco. In materia di CDFUE, l'unico momento di gloria lo si ebbe con le due sentenze delle Sezioni Unite n. 19667 e 19668 del 2014, in materia di iscrizione ipotecaria, che avevano elevato il "contraddittorio procedimentale" a "principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una specifica previsione normativa", quale espressione sia degli artt. 24 e 97 Cost., sia – richiamandoli per la prima volta – degli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Dopodiché, il deciso passo indietro delle Sezioni Unite con la sentenza n. 24823 del 2015, e solo a distanza di molti anni, la "svolta" di cui alla sentenza n. 47 del 2023 della Corte costituzionale, che, richiamata in motivazione la CDFUE, aveva auspicato quell'intervento legislativo in materia che la Riforma tributaria del 2003 ha poi realizzato, altresì attuando i principi in materia di accesso agli atti istruttori – sostanzialmente relativi gli atti riguardanti soggetti terzi – elaborati dalla sentenza Glencore e sanzionando con l'annullabilità l'atto emesso in violazione del nuovo art. 6-*bis*, oltre che espungere la – a tacer d'altro – problematica "prova di resistenza" dando attuazione al principio della "maggior tutela" elaborato dalla Corte di cassazione con la nota sentenza n. 701 del 2019 resa con riferimento al precedente art. 12, co, 7, dello Statuto. Oltre a ciò, in materia di CDFUE a livello giurisprudenziale, praticamente null'altro, con l'eccezione della giurisprudenza in materia di "dichiarazioni di terzi", cui, dopo ampio travaglio interpretativo, è stato infine riconosciuto valore indiziario in ossequio al principio di parità delle armi.

Né miglior sorte ha arriso alla CEDU, le cui questioni sono state sistematicamente rigettate, per un motivo o per l'altro, in sede

di legittimità – penso al ne bis in idem, al diritto al silenzio, all'irretroattività delle sanzioni amministrative più favorevoli, alle questioni in tema di rimborso – salvo che non si trattasse di dare specifica attuazione ad una sentenza della Corte EDU, come avvenuto nel caso Di Belmonte riguardante il danno derivante dall'eccessivo ritardo da parte del Comune nella corresponsione delle indennità di esproprio che ne aveva determinato la tassazione per effetto della normativa di cui alla L. n. 413 del 1991 medio tempore sopravvenuta. E sempre in tema di ritardo, stavolta imputabile all'Arma dei Carabinieri nel rilascio della certificazione dell'uso militare della fornitura, va segnalata la decisione della Corte EDU del 25 aprile 2025 con cui si dà atto dell'accordo stragiudiziale relativo al rimborso delle accise non dovute, dopo che nel giudizio instaurato dinanzi ai giudici nazionali la Cassazione aveva sostenuto l'assoluta inderogabilità del termine per il rimborso di cui all'art. 14, co. 2, TUA determinando il conseguente ricorso alla Corte EDU.

Sennonché, a risvegliare bruscamente tutti ci ha pensato la Corte EDU con le note pronunzie che da Italgomme in poi, ormai addirittura in forma semplificata, hanno sostanzialmente rilevato la non conformità ai diritti fondamentali di un sistema normativo relativo all'istruttoria concepito oltre cinquant'anni fa in un contesto "preistorico" ma da allora mai riformato, fondato sull'accesso "a sorpresa" e sull'acquisizione indiscriminata di qualsiasi elemento probatorio rinvenuto nel corso di esso. Ed a queste pronunzie si è arrivati anche e soprattutto perché – e la Corte EDU lo rileva sistematicamente nelle proprie sentenze – la giurisprudenza di legittimità nazionale si è rivelata estremamente conservativa, vuoi sistematicamente degradando a mera irregolarità ogni violazione di legge (salvo se incidente su diritti costituzionalmente garantiti), vuoi sostanzialmente escludendo una tutela immediata dinanzi agli atti istruttori illegittimi. E ciò nonostante il legislatore dello Statuto del '2000 avesse previsto, innovando, la comunicazione al contribuente dei motivi dell'innesco della verifica e l'effettuazione degli accessi solo in caso di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo. Norme statutarie che negli anni si è sistematicamente ritenuto di soddisfare attraverso mere "formule di stile", quali, rispettivamente, le funzioni cui sono istituzionalmente preposti gli organi di controllo oppure la mera presenza di personale o di un magazzino.

Negli ultimi anni, peraltro, le questioni potenzialmente rilevanti ai fini CEDU si sono moltiplicate. Le esigenze di cassa, ad esempio, hanno talvolta condotto a plurime imposizioni sul medesimo presupposto, con effetti sostanzialmente espropriativi (è il caso delle addizionali sull'energia elettrica); si è assistito a prelievi richiesti per il mero fatto di aver esercitato la libertà di rimanere "indipendenti", avendone i requisiti, senza necessariamente aderire ad una aggregazione (è il caso della BCC di Cambiano); sono emerse resistenze in sede giurisprudenziale alla scelta del legislatore tributario di affrontare "di petto" la questione della duplicazione delle sanzioni e dei giudizi nonché della presunzione di innocenza (è il caso dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000); sono aumentate le ipotesi in cui pronunzie di legittimità hanno modificato in peius il quadro di riferimento sulla cui base l'operatore economico aveva a suo tempo preso le proprie decisioni, incidendo sulla sua sfera patrimoniale; e via dicendo.

Il legislatore della Riforma si è invece pienamente reso conto dell'importanza centrale della CEDU nello sviluppo della nostra materia, tant'è che il nuovo Statuto dei diritti del contribuente, così come delineato dal

d.lgs. n. 209 del 2023, dichiara le norme statutarie come attuative, tra l'altro, della stessa CEDU, così intendendo contribuire alla formazione di un "sistema tributario" sempre più orientato al rispetto dei principi che da essa discendono ed indicando all'interprete che, tra le più norme riconducibili ad una medesima disposizione, debba essere adottata quella maggiormente "in linea" con i principi emergenti dalla giurisprudenza della Corte EDU.

Non possono tuttavia sottacersi le difficoltà emerse. Penso, sul piano della giurisprudenza di legittimità, alla sentenza delle Sezioni Unite sul *ne bis in idem* procedimentale (le note SS.UU. n. 30051/2024), che a giudizio dell'unanime dottrina travisano il pur "cristallino" significato del nuovo art. 9-*bis* dello Statuto, rinvenendovi un obiettivo di eliminazione della doppia imposizione "sostanziale" che contrasta, a tacer d'altro, con la relativa rubrica, chiaramente relativa al "divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario"; o alle pronunce che hanno cercando di sminuire la rilevanza dell'art. 21-*bis*, d.lgs. n. 74/2000, relegandone l'efficacia sul piano meramente sanzionatorio, come se la sanzione tributaria potesse essere "disgiunta" dal tributo di cui è mera conseguenza, oppure limitandone l'efficacia all'art. 530, co. 1, c.p.p., nonostante l'allineamento letterale e concettuale operato sul punto dal nuovo l'art. 7, co. 5-*bis*, del d.lgs. n. 546/1992 e dalla sostanziale irrilevanza, nelle pronunzie della CEDU in tema di presunzione di innocenza, dei modi in cui si atteggiano i sistemi processuali interni rispetto all'unico elemento davvero rilevante, consistente nella identità del fatto materiale.

Ma anche una parte, fortunatamente minoritaria, della giurisprudenza di merito ha manifestato una assoluta insofferenza nei confronti delle recenti pronunzie della Corte EDU. Emblematica è la sentenza n. 22 del 2025 della Corte di giustizia di primo grado di Verbania, che, con riferimento alla sentenza Italgomme, afferma che "detta sentenza, peraltro proveniente da organo che emette sentenze non soggette ad un secondo grado di giudizio, che pertanto non assicurano certezza di Giustizia, in una materia fluida come quella dei pretesi diritti umani, deve essere sottoposta a stringente critica"; che, con riferimento all'art. 8 CEDU, "non esiste nell'ispecie alcun "diritto" (di competenza della CEDU"); sostiene che la Corte EDU "auspica ed anzi pare voler obbligare lo Stato sovrano nazionale a dotarsi di apposite leggi in tal senso"; prosegue che una "normativa quale imposta dalla CEDU finirebbe per agevolare l'evasione fiscale"; aggiunge che "spetta dunque al Giudice del merito tributario (ovverossia a questa Corte) valutare se le indagini siano state svolte con violazione di regole e diritti, escludendosi con ciò ogni controllo preventivo, essendo la legislazione italiana già fin troppo garantista"; conclude, infine, che "la sentenza CEDU in esame, pertanto, proprio perché non soggetta a gravami di merito, dovrà nondimeno essere assoggettata quanto meno ad un giudizio di legittimità, che potrebbe essere quello demandato alla Corte di giustizia a Sezioni Unite ovvero alla Corte di Giustizia Europea". Manca solo l'auspicio di uscire, come la Russia ha fatto nel 2022, dal Consiglio d'Europa e così far cessare l'adesione dell'Italia alla CEDU.

Non occorre tuttavia dimenticare che la "resistenza" in sede interna all'attuazione dei principi CEDU rischia di contribuire a percepire il giudizio nazionale come una sorta di "passaggio obbligato" in vista di una superiore tutela dei diritti che arriverà dopo, alimentando così ulteriormente il contenzioso dinanzi alla CEDU e solo rimandando nel tempo la soluzione delle questioni. Ciò che sta accadendo, ad esempio, con le sentenze

di legittimità, passate in giudicato, che hanno applicato la lettura "restrittiva" dell'art. 21-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, le quali hanno formato oggetto di sistematico ricorso in sede CEDU e che, per quanto noto, stanno tutte superando, com'è peraltro ovvio che sia, il filtro preliminare.

Detto questo, abbiamo l'onore di avere oggi con noi esponenti autorevolissimi delle quattro Corti "protagoniste" dell'attuazione dei diritti fondamentali di cui oggi discuteremo; parte della più autorevole dottrina tributaristica che questi temi ha ampiamente approfondito; una rappresentanza di quell'Avvocatura che ha coltivato questi temi con ammirevole perseveranza; infine, il Presidente Guido Raimondi, cui va il nostro più grande ringraziamento per la sua preziosa disponibilità. Diamo dunque avvio ai lavori.

GIUSEPPE MELIS

I.
Sistema delle fonti

1. Note controcorrente sull'impatto diretto della CEDU nell'ordinamento italiano

Sommario: 1. Premessa. – **2.** Il quadro anteriore al 2007: dualismo, "forza di resistenza" e fughe in avanti della giurisprudenza comune. – **3.** La costruzione della norma interposta operata con le sentenze gemelle nn. 348 e 349 del 2007 e gli sviluppi successivi. – **4.** La svolta di Lisbona, con il nuovo art. 6 TUE e la Carta di Nizza-Strasburgo, e le tesi dell'effetto diretto della CEDU che hanno fatto seguito. – **5.** La replica della Corte costituzionale (sent. n. 80 del 2011) e la posizione della dottrina maggioritaria. Il suggello della Corte di giustizia: *Kamberaj*, *Åkerberg Fransson*, il parere 2/13. Il consolidamento successivo della giurisprudenza costituzionale: le sentenze n. 264 del 2012, n. 49 del 2015 e la vicenda della "doppia pregiudizialità". – **6.** È il momento di un ripensamento? I vecchi argomenti tuttora spendibili per la diretta applicabilità ed i nuovi. – **7.** La posizione eccentrica dell'Italia alla luce della comparazione. – **8.** Il paradosso tributario: il doppio binario della tutela convenzionale nella materia fiscale. – **9.** Una proposta ricostruttiva per le ipotesi di corrispondenza tra Costituzione e CEDU. – **10.** Considerazioni conclusive: una tesi da riconsiderare.

1. Premessa.

È opinione diffusa che, a partire dalle sentenze «gemelle» della Corte costituzionale nn. 348 e 349 del 24 ottobre 2007, le norme della Convenzione europea dei diritti dell'uomo operino nell'ordinamento italiano esclusivamente quali norme interposte nel giudizio di legittimità costituzionale *ex* art. 117, primo comma, Cost. Il giudice comune, quindi, deve tentare l'interpretazione convenzionalmente conforme e, ove essa non sia praticabile, sollevare questione di legittimità costituzionale, essendogli preclusa la disapplicazione (*recte*, non applicazione)[1] della norma interna contrastante.

Si vuole qui sottoporre a verifica critica se tale assetto sia stato, e tuttora sia, l'unico sostenibile, alla luce della riscrittura dell'art. 6 TUE operata dal Trattato di Lisbona, che ha attribuito alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea "lo stesso valore giuridico dei trattati", ha previsto l'adesione dell'Unione alla CEDU e ha ribadito che i diritti garantiti dalla CEDU "fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali". Nonché alla luce della modifica dell'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, che pur continua a rimanere legge ordinaria.

È utile ricordare la sequenza temporale.

Le sentenze gemelle sono state depositate il 24 ottobre 2007. Il Trattato di Lisbona è stato firmato il 13 dicembre 2007 ed è

[1] La precisazione terminologica trova conforto in Corte cost., sent. n. 168 del 1991, secondo cui l'effetto della diretta applicazione «non è […] la caducazione della norma interna incompatibile, bensì la mancata applicazione di quest'ultima da parte del giudice nazionale al caso di specie», giacché il termine «disapplicazione» «evoca vizi della norma in realtà non sussistenti in ragione proprio dell'autonomia dei due ordinamenti».

entrato in vigore il 1° dicembre 2009, previa ratifica italiana con l. 2 agosto 2008, n. 130. Sicché le sentenze gemelle sono nate, per così dire, già esposte al rischio di obsolescenza; e non potevano ovviamente tener conto del nuovo art. 6 TUE.

Tuttavia, la Corte costituzionale si è confrontata *ex professo* con il nuovo art. 6 TUE con la sentenza n. 80 dell'11 marzo 2011, che ha esaminato, respingendola, la tesi della "trattatizzazione indiretta" della CEDU espressamente prospettata dalla parte privata.

Con la successiva sentenza n. 264 del 2012 la Corte costituzionale si è limitata invece a riprendere l'assetto delle sentenze gemelle senza rinnovare l'analisi dell'art. 6 TUE. In certo senso la decisione del 2012 ha considerato esaurita la questione lisboniana, di fatto ignorandola e superandola. Essa era stata trattata, invece, nella sentenza n. 80 del 2011.

Da allora la questione non pare aver trovato echi in giurisprudenza, mentre la tesi dell'impatto diretto della CEDU era stata sostenuta, in precedenza, dal Consiglio di Stato (sez. IV, 2 marzo 2010, n. 1220) e dal TAR Lazio (sez. II-*bis*, 18 maggio 2010, n. 11984), con l'attenta considerazione di parte della dottrina.

Essa è stata poi abbandonata a causa della convergenza delle posizioni della Corte costituzionale e, soprattutto, della Corte di giustizia[2].

Il tema, da allora, è sostanzialmente negletto e l'obiettivo che qui ci si pone è gettare un sasso nello stagno. Anche per evidenziare, nella comparazione con altri Stati europei, quanto questo stagno sia angusto e particolare.

2. Il quadro anteriore al 2007: dualismo, "forza di resistenza" e fughe in avanti della giurisprudenza comune.

Come noto, la CEDU è divenuta esecutiva nel nostro ordinamento con la l. 4 agosto 1955, n. 848, e quindi per il tramite di una fonte di rango ordinario. In una lettura dualista rigorosa, tale collocazione la rendeva permeabile a qualunque legge successiva, quale che ne fosse il contenuto.

Nel periodo precedente alle sentenze gemelle, dottrina e giurisprudenza avevano percorso essenzialmente quattro percorsi per attenuare questa fragilità.

Una prima tesi faceva leva sull'adattamento automatico *ex* art. 10, primo comma, Cost., movendo dal presupposto che le disposizioni convenzionali riproducessero diritto internazionale generalmente riconosciuto; presupposto che la Corte costituzionale ha però costantemente disatteso[3], riservando la portata dell'art. 10 al solo diritto consuetudinario.

Una seconda tesi cercava copertura nell'art. 11 Cost., per via di assimilazione al diritto comunitario. Si tratta di soluzione mai fatta propria dalla Consulta, pur essendo stata prospettata in dottrina ed avendo trovato adesione in alcune pronunce di merito.

Una terza tesi individuava nella CEDU una fonte atipica, dotata di una speciale resistenza passiva. È stata una prospettiva ac-

[2] Si vedano CGUE, Grande Sezione, 24 aprile 2012, *Kamberaj*, C-571/10; CGUE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10; CGUE, parere 2/13 del 18 dicembre 2014.

[3] Già Corte cost., sent. n. 188 del 1980.

colta, sia pure isolatamente, dalla Corte costituzionale, che nella sent. n. 10 del 1993 ha rilevato incidentalmente come le norme CEDU promanassero da "una fonte riconducibile a una competenza atipica" e fossero perciò "insuscettibili di abrogazione o di modificazione da parte di disposizioni di legge ordinaria". Su questa stessa linea si è mossa la giurisprudenza penale di legittimità[4].

Si è, infine, registrata la prassi, minoritaria ma esistente, della disapplicazione diretta della norma interna contrastante ad opera di giudici comuni, specie in materia di occupazione acquisitiva e di equa riparazione, prassi che ha costituito uno dei fattori scatenanti dell'intervento del 2007[5].

Ed il fenomeno non è stato affatto confinato ai giudici di merito.

Un vero e proprio filone della giurisprudenza di legittimità civile, minoritario ma persistente, ha attuato l'applicazione diretta prevalente.

Da un lato, Cass., sez. I civ., n. 7950 del 1995 aveva echeggiato la specialità della fonte convenzionale[6]. E poi Cass., sez. I civ., n. 6672 del 1998 ne aveva tratto conseguenze applicative[7]. Ma, soprattutto, Cass., sez. I civ., 19 luglio 2002, n. 10542, aveva enunciato a chiare lettere che il giudice, "ove ravvisi un contrasto della disciplina nazionale, è tenuto a dare prevalenza alla norma pattizia, che sia dotata di immediata precettività rispetto al caso concreto, anche ove ciò comporti una disapplicazione della norma interna". Principio ribadito da Cass., sez. I civ., 11 giugno 2004, n. 11096, e, a Sezioni Unite, da Cass., SS.UU. civ., 23 dicembre 2005, n. 28507[8].

Mentre nella giurisprudenza di merito si segnalava, tra le altre, la disapplicazione operata dalla Corte di Appello Roma, sez. lav., ord. 11 aprile 2002[9].

Tutto ciò è attestato dalla stessa sentenza n. 348 del 2007, in cui è indicato che "s'è fatta strada in talune pronunce dei giudici di merito, ma anche in parte della giurisprudenza di legittimità" l'idea di risolvere l'antinomia "con i normali criteri di composizione in sistema delle fonti del diritto". Le sentenze gemelle, insomma, sono intervenute per contrastare una prassi che iniziava a irrobustirsi.

E questo orientamento aveva anzi portato, in ambito penale, la Corte di cassazione ad affermare che "in materia di violazione dei diritti umani (…) il giudice nazionale italiano è tenuto a conformarsi alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, anche se ciò comporta la necessità di mettere in discussione, attraverso il riesame o la riapertura dei procedimenti penali, l'intangibilità del giudicato"[10]; ed a dichiarare l'ineseguibilità del giudicato di condanna *ex* art. 670 c.p.p. per contrasto con l'art. 6 CEDU accertato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, "anche se il le-

[4] Nel caso Medrano Cass. pen., sez. I, 12 maggio 1993, ha riconosciuto alle norme convenzionali una "particolare forza di resistenza" di fronte alla legge ordinaria posteriore, mentre le Sezioni Unite penali, nel caso Polo Castro, Cass., SS.UU. pen., dec. 23 novembre 1988, aveva affermato l'immediata applicabilità in Italia delle norme convenzionali *self-executing*.

[5] Le ordinanze di rimessione delle sentenze gemelle provenivano dalla Cassazione proprio per arginare simili derive, sullo sfondo della giurisprudenza convenzionale in tema di indennità espropriative: cfr. Corte EDU, Grande Camera, 29 marzo 2006, *Scordino c. Italia*.

[6] Così Cass., sez. I civ., 21 luglio 1995, n. 7950, *Di Lazzaro*.

[7] In tal senso Cass., sez. I civ., n. 6672 del 1998, espressamente citata, quale esempio del filone, dalla stessa Corte cost., sent. n. 348 del 2007.

[8] La seconda di tali pronunce è citata anche da Corte cost., sent. n. 348 del 2007.

[9] Cfr. Corte di Appello Roma, sez. lav., ord. 11 aprile 2002, con nota di S. Santoli, *La disapplicazione di leggi ordinarie in contrasto con la CEDU in Italia e in Francia*, in *Giur. cost.*, 2002.

[10] Cfr. Cass. pen., sez. I, 12 luglio 2006 (dep. 3 ottobre 2006), n. 32678, *Somogyi*, § 11.

gislatore abbia omesso di introdurre nell'ordinamento il mezzo idoneo ad instaurare il nuovo processo"[11]. Prospettando, quindi, un'applicazione diretta della Convenzione, e del suo art. 46, talmente virulenta da superare il giudicato penale in assenza di qualunque base legislativa interna e introducendo, con la forza del diritto vivente, un esito ben più dirompente della semplice non applicazione di una norma sostanziale.

In questo contesto, l'intervento delle sentenze gemelle pare esser stata, più che la sistematizzazione di una materia vergine, la risposta di contenimento a una giurisprudenza comune che stava già praticando, su tutti i fronti (civile, penale e amministrativo), l'efficacia diretta della Convenzione. Superando, peraltro, la propria sentenza n. 388 del 1999, ove la Consulta aveva rilevato che Costituzione e carte dei diritti "si integrano, completandosi reciprocamente nella interpretazione", configurando un modello di integrazione assiologica più che di gerarchia formale, poi valorizzato dalla dottrina "dialogica".

3. La costruzione della norma interposta operata con le sentenze gemelle nn. 348 e 349 del 2007 e gli sviluppi successivi.

Le sentenze nn. 348 del 2007 e 349 del 2007 hanno edificato l'impianto ancor oggi vigente attorno a quattro capisaldi.

Il primo caposaldo è il fondamento normativo. Il "nuovo" art. 117, primo comma, Cost. (introdotto dalla l. cost. n. 3 del 2001), vincolando legislatore statale e regionale al rispetto degli "obblighi internazionali", attribuirebbe alle norme CEDU una funzione di parametro interposto, sicché la legge interna incompatibile con la Convenzione violerebbe l'art. 117, primo comma, Cost. in via mediata.

Il secondo caposaldo è riferibile alle esclusioni e nega l'applicabilità alla CEDU tanto dell'art. 10 quanto dell'art. 11 Cost. Poiché l'adesione alla Convenzione "non ha comportato limitazioni di sovranità", non potrebbe operare, per essa, il meccanismo della non applicazione elaborato per il diritto comunitario a partire dalla sentenza *Granital* (sent. n. 170 del 1984). La sentenza n. 349, in particolare, ha escluso che la qualificazione dei diritti CEDU come principi generali del diritto comunitario (giurisprudenza della Corte di giustizia, poi recepita dal previgente art. 6 TUE) potesse tradursi in una "comunitarizzazione" della Convenzione, rilevando quest'ultima nell'ordinamento comunitario in via strumentale, e cioè come mera fonte di cognizione dei principi generali, entro i soli ambiti di competenza dell'Unione.

Il terzo caposaldo definisce i compiti del giudice comune. Egli dovrebbe tentare l'interpretazione convenzionalmente conforme "entro i limiti consentiti dal dato testuale" e, ove il contrasto risulti insanabile, sollevare la questione di legittimità costituzionale, restando escluso ogni potere di non applicazione.

Il quarto caposaldo è il doppio controllo. La norma convenzionale interposta, nel significato che le attribuisce la Corte europea

[11] Si veda Cass. pen., sez. I, ud. 1° dicembre 2006 (dep. 25 gennaio 2007), n. 2800, *Dorigo*. In senso parzialmente difforme, Cass. pen., sez. V, n. 4395 del 2007, *Cat Berro*. Sul caso Dorigo si veda A. Guazzarotti, *Il caso Dorigo: una piccola rivoluzione nei rapporti tra CEDU e ordinamento interno?*, in *Questione giustizia*, n. 1/2007.

dei diritti dell'uomo[12], deve a propria volta risultare conforme a Costituzione, non ai soli controlimiti bensì a tutte le disposizioni costituzionali, con un sindacato sulla norma interposta privo di equivalenti nel modello comunitario.

Ne discende un assetto fortemente accentrato, dovendo la garanzia convenzionale necessariamente transitare per il vaglio della Consulta. Le motivazioni ufficiali richiamano la certezza del diritto e il presidio del sindacato accentrato (art. 134 Cost.); quelle sottese, come la dottrina più attenta ha notato, si risolvono piuttosto in una riappropriazione del controllo da parte della Corte costituzionale, volta a scongiurare derive incontrollate tra disapplicazione diffusa "convenzionale" e ricorso diretto alla Corte europea dei diritti dell'uomo.

Nel biennio successivo l'impianto è stato perfezionato senza toccarne il nucleo essenziale. Così, nelle sentenze n. 39 del 2008, n. 311 del 2009 e, soprattutto, n. 317 del 2009 compaiono le formule del necessario bilanciamento tra tutela convenzionale e altri interessi costituzionalmente rilevanti, nonché quella della "massima espansione delle garanzie", comprensiva del margine di apprezzamento riconosciuto allo Stato.

Queste formule, per un verso, davano per acquisito che l'integrazione tra le Carte operasse sempre *in melius* e per l'altro lasciavano alla Consulta uno strumento di ridimensionamento selettivo del vincolo convenzionale, poi reso esplicito dalle sentenze n. 264 del 2012 e n. 49 del 2015.

[12] Anche per Corte cost., sent. n. 348 del 2007, alla Corte europea dei diritti dell'uomo spetta la "funzione interpretativa eminente".

4. La svolta di Lisbona, con il nuovo art. 6 TUE e la Carta di Nizza-Strasburgo, e le tesi dell'effetto diretto della CEDU che hanno fatto seguito.

4.1. Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il 1° dicembre 2009, il quadro delle fonti europee dei diritti fondamentali ha subito un mutamento strutturale.

Il nuovo art. 6 TUE dispone, difatti, al primo comma, che l'Unione "riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali … che ha lo stesso valore giuridico dei trattati". La Carta di Nizza-Strasburgo cessa di essere *soft law* solennemente proclamata e diviene diritto primario dell'Unione. Seppur con i limiti, decisivi, dell'art. 51 della Carta stessa consistente nell'applicabilità agli Stati "esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione" e della precisazione che le disposizioni della Carta "non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione".

Al secondo comma, poi, è stato sancito che "l'Unione aderisce alla" CEDU. Prevedendo, quindi, non più una facoltà, ma un obbligo (più chiaro nella versione inglese, ove è adoperato il verbo *shall*), accompagnato dal Protocollo n. 8 e dalla base procedurale dell'art. 218 TFUE.

E, per concludere, nel terzo comma è stato previsto che i diritti fondamentali garantiti dalla CEDU e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni "fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali".

Da questo testo sono scaturiti, in sostanza, tre filoni interpretativi di impatto progressivamente crescente.

Il primo filone ipotizza una comunitarizzazione diretta *ex* art. 6, § 3. Se i diritti

CEDU "fanno parte del diritto dell'Unione", le norme convenzionali godrebbero del medesimo regime del diritto dell'Unione, primato ed effetto diretto compresi, con il conseguente potere-dovere del giudice comune di non applicare la norma interna contrastante *ex* art. 11 Cost.

Il secondo filone configura la c.d. trattatizzazione indiretta per il tramite della Carta. Poiché l'art. 52, § 3, della Carta impone di riconoscere ai diritti da essa garantiti, corrispondenti a diritti CEDU, "significato e portata … uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione", l'equiparazione della Carta ai trattati (art. 6, § 1) farebbe rifluire nel diritto primario dell'Unione anche il contenuto convenzionale, *per relationem*. Questa tesi sarebbe poi stata effettivamente prospettata dalla parte privata alla Consulta, nel giudizio definito con la sentenza n. 80 del 2011.

Il terzo filone teorizza una comunitarizzazione differita *ex* art. 6, § 2. Perfezionata l'adesione, la CEDU diverrebbe accordo internazionale concluso dall'Unione *ex* art. 216, § 2, TFUE, vincolante per le istituzioni e per gli Stati membri e integrato nell'ordinamento dell'Unione con un rango subprimario ma sovra-legislativo (secondo la giurisprudenza sui trattati conclusi dall'Unione), tale da consentirne l'invocabilità diretta nei limiti dell'effetto diretto delle singole disposizioni.

In ambito giurisprudenziale, il Consiglio di Stato, in un giudizio di restituzione *ex* art. 389 c.p.c., per primo ha affermato di dover fare applicazione dei principi di effettività della tutela giurisdizionale desumibili dall'art. 24 Cost. e dagli artt. 6 e 13 CEDU, qualificati come "divenuti direttamente applicabili nel sistema nazionale, a seguito della modifica dell'art. 6 del Trattato, disposta dal Trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1° dicembre 2009"[13]. L'affermazione, collocata quasi *en passant*, come dato acquisito, è stata subito colta dalla dottrina come potenziale "inizio di un nuovo percorso"[14]. Proprio mentre, il Consiglio di Stato correggeva la rotta, riaffermando, con la sez. VI, 15 giugno 2010, n. 3760, il dovere del giudice domestico di sollevare la questione ex art. 117, primo comma, Cost.

Sviluppando ed ampliando il primo asserto, il TAR Lazio, dopo poco[15], ha rilevato che il richiamo dell'art. 6, § 3, TUE non solo avrebbe prodotto la comunitarizzazione delle disposizioni CEDU quali principi generali del diritto dell'Unione (con la conseguenza che le norme convenzionali beneficerebbero del medesimo statuto di garanzia delle norme comunitarie, primato incluso, e legittimerebbero la non applicazione delle norme interne contrastanti) ma che ciò sarebbe stato possibile a prescindere dall'attinenza della controversia al diritto dell'Unione. In particolare, questa pretesa operatività della CEDU, comunitarizzata anche fuori dall'ambito di applicazione del diritto UE, sarebbe poi stata oggetto di particolari critiche.

4.2. Le posizioni dottrinali si sono, sul punto, diversificate.

La tesi della *primauté* rispetto al diritto nazionale, peraltro formalmente dedotta dinanzi alla Consulta nel giudizio sfociato nella sentenza n. 80 del 2011, è stata subito sostenuta[16].

[13] Cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, 2 marzo 2010, n. 1220

[14] Cfr. G. Colavitti - C. Pagotto, *Il Consiglio di Stato applica direttamente le norme CEDU grazie al Trattato di Lisbona: l'inizio di un nuovo percorso?*, in *Rivista AIC*, 2010.

[15] Così TAR Lazio, sez. II-*bis*, 18 maggio 2010, n. 11984

[16] Cfr. G. Colavitti - C. Pagotto, *Il Consiglio di Stato applica direttamente le norme CEDU grazie al Trattato di Lisbona: l'inizio di un nuovo percorso?*, cit.

Va però anzitutto ricordata, poiché anteriore e indipendente dal Trattato di Lisbona, la critica immediatamente rivolta alle sentenze gemelle, sostenendo che il giudice comune ben avrebbe potuto assicurare direttamente la prevalenza della norma convenzionale sulla legge successiva mediante il criterio di specialità (la norma pattizia sarebbe *lex specialis*, non abrogata). In specie, questa critica si regge su due passaggi. In primo luogo, per la sostenuta qualificazione delle norme convenzionali *self-executing* come norme speciali in un duplice senso: *ratione materiae*, perché disciplinano diritti fondamentali della persona con un grado di determinatezza che la legislazione ordinaria di settore non possiede; e *ratione voluntatis*, perché l'ordine di esecuzione esprime la volontà dello Stato di adempiere un obbligo internazionale, sicché la legge posteriore generica non può presumersi diretta a violarlo. Inoltre, per l'asserita trasformazione della presunzione in regola: dopo la novella dell'art. 117, primo comma, la prevalenza del trattato non è più questione di volontà presunta del legislatore, ma di conformazione costituzionale della funzione legislativa. Il criterio di specialità cessa, quindi, di essere un accorgimento ermeneutico e diviene la proiezione, sul piano applicativo, di un vincolo che la Costituzione stessa pone.

Alla ricostruzione in termini di specialità sono state mosse tre obiezioni, e cioè che essa presupponga identità di materia, che degradi a finzione quando il legislatore abbia inequivocabilmente inteso derogare al trattato e che la selezione diffusa minacci la certezza del diritto. Esse colgono difficoltà reali, ma non decisive. La prima è superata dalla specialità *ratione materiae* dei diritti fondamentali, che attraversa trasversalmente ogni settore dell'ordinamento. La seconda è inidonea, perché nell'ipotesi di deroga inequivoca la via dell'incidente di costituzionalità resta comunque aperta, giacché selezione diffusa della norma applicabile e sindacato accentrato di validità non sono alternativi, ma cumulabili. La terza è smentita dall'esperienza francese[17] e, oggi, dal modello spagnolo della STC 140 del 2018[18],

[17] Il modello francese è l'antitesi esatta di quello italiano. L'art. 55 della Costituzione del 1958 attribuisce ai trattati regolarmente ratificati "un'autorità superiore a quella delle leggi", sotto riserva di reciprocità (riserva che per i trattati sui diritti dell'uomo è considerata inoperante, data la loro natura obiettiva). Il *Conseil constitutionnel*, con la storica decisione *IVG* del 15 gennaio 1975 (Cons. const., déc. n. 74-54 DC, 15 gennaio 1975), ha declinato la propria competenza al controllo di convenzionalità delle leggi, distinguendolo dal controllo di costituzionalità. Ne ha raccolto il testimone la *Cour de cassation* (Cass., ch. mixte, 24 maggio 1975, *Société des cafés Jacques Vabre*) e, dopo un lungo indugio, il *Conseil d'État* (CE, Ass., 20 ottobre 1989, *Nicolo*). Da allora, ogni giudice francese, civile, penale o amministrativo, scarta (*écarte*) la legge, anche posteriore, contrastante con la CEDU, applicando direttamente la norma convenzionale. E il sistema ha retto senza alcuna crisi della certezza del diritto, convivendo dal 2010 con la *question prioritaire de constitutionnalité* (introdotta dalla revisione del 2008), che ha semmai posto il problema inverso (i.e, il coordinamento tra i due controlli) risolto assegnando priorità procedurale alla QPC ma lasciando intatto il *contrôle de conventionnalité*. La dottrina francese dominante considera acquisita la diretta applicabilità delle norme convenzionali *self-executing* e discute ormai solo di questioni di secondo grado (intensità del controllo in concreto vs *in abstracto*; dialogo con la Corte europea dei diritti dell'uomo, anche tramite il Protocollo n. 16, che la Francia ha ratificato per prima e attivato con la richiesta di parere nel caso *Mennesson*, primo *avis* del 10 aprile 2019).

[18] Il caso spagnolo è forse il più utile, per l'omologia strutturale con l'Italia (giustizia costituzionale accentrata di matrice kelseniana, clausola interpretativa dell'art. 10.2 CE, che impone di interpretare i diritti fondamentali in conformità ai trattati sui diritti dell'uomo, rango sub-costituzionale dei trattati ex art. 95 CE). L'art. 96 CE incorpora i trattati nell'ordinamento interno e l'art. 31 della *Ley 25/2014 de Tratados* ne contempla la prevalenza sulle norme interne confliggenti. Su queste basi, il *Tribunal Constitucional*, con la sentenza n. 140 del 20 dicembre 2018 (in tema di giurisdizione universale), ha espressamente riconosciuto, per la prima volta, che il controllo di convenzionalità costituisce "una mera regola di selezione del diritto applicabile, che spetta ai giudici ordinari". Il giudice comune spagnolo può dunque dare prevalenza applicativa al trattato (CEDU inclusa) sulla legge interna contrastante, salvo il controllo esterno del *Tribunal Constitucional*, in sede di *amparo*, sulla non arbitrarietà della selezione normativa ex art. 24.1 CE. La dottrina spagnola ne ha ampiamente discusso portata e limiti (tra i molti: R. Alonso García,

che della costruzione confortiana[19] costituisce, *mutatis mutandis*, la consacrazione giurisprudenziale.

Anche sul versante internazionalistico la difesa dell'applicazione diretta, e con essa la critica alle sentenze gemelle, ha trovato argomentazioni diversificate.

La dottrina, che già prima delle sentenze gemelle aveva considerato il "filone giurisprudenziale minoritario" della disapplicazione come opzione tecnicamente praticabile[20], non ha lesinato le proprie critiche alla soluzione accolta dalla Corte costituzionale[21] né al successivo bilanciamento *ex* art. 117[22], movendo all'impostazione della Consulta rilievi di fondo.

Le critiche internazionalistiche, seppur condividendo la convinzione che il rango e l'efficacia interna del trattato dipendano dall'ordine di esecuzione e dai criteri ordinari di soluzione delle antinomie (specialità inclusa) e non da una previa intermediazione del giudice costituzionale, si sono articolate in tre posizioni. La prima attiene alla natura dell'obbligo, sostenendo che, sul piano internazionale, l'obbligo convenzionale non sarebbe bilanciabile (lo Stato non potrebbe cioè opporre il proprio diritto interno, nemmeno di rango costituzionale, per giustificare l'inadempimento ex art. 27 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati), sicché la costruzione della norma interposta "bilanciabile", che la sentenza n. 264 del 2012 ha esplicitato, tradurrebbe sul piano interno una facoltà che sul piano internazionale non esiste, e finirebbe per consistere in un illecito[23]. La seconda attiene al metodo, poiché si è opinato che il rango e l'efficacia interna del trattato si determinerebbero con i criteri ordinari sull'efficacia delle fonti (ordine di esecuzione, specialità, presunzione di conformità), non coniando una categoria, la "norma interposta", per giunta sindacabile essa stessa nella sua integrale conformità a Costituzione, priva di riscontro tanto nella teoria generale delle fonti quanto nel diritto comparato. La terza attiene agli esiti, giacché la "funzione interpretativa eminente", solennemente riconosciuta nel 2007 dalla Corte costituzionale alla Corte europea dei diritti dell'uomo, sarebbe stata progressivamente riassorbita (mediante margine di apprezzamento, bilanciamento, diritto consolidato), sì che il sistema dell'interposizione si sarebbe rivelato, alla prova dei fatti, una macchina di riduzio-

El control de convencionalidad: cinco interrogantes, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, 2020, 13 s.), segnalando sia le prime applicazioni imprudenti sia la tenuta complessiva del sistema. Il precedente è dirompente per il dibattito italiano, Poiché dimostra che un tribunale costituzionale kelseniano può cedere ai giudici comuni il controllo di convenzionalità senza abdicare al monopolio del controllo di costituzionalità, ricostruendo il primo come giudizio di applicabilità e non di validità. Esattamente la distinzione che la dottrina italiana favorevole alla diretta applicazione (Conforti) aveva proposto.

[19] Si veda avanti.

[20] Cfr. A. Ciervo, *È possibile disapplicare norme nazionali in contrasto con la CEDU? Brevi riflessioni su un filone giurisprudenziale minoritario*, in R. Bin - G. Brunelli - A. Pugiotto - P. Veronesi (a cura di), *All'incrocio tra Costituzione e CEDU. Il rango delle norme della Convenzione e l'efficacia interna delle sentenze di Strasburgo*, Atti del Seminario di Ferrara, 9 marzo 2007, Torino, 2007, 73 s.

[21] Si vedano, senza pretesa di completezza, G. Gaja, *Il limite costituzionale del rispetto degli "obblighi internazionali": un parametro definito solo parzialmente*, E. Cannizzaro, *Sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo e ordinamento italiano in due recenti decisioni della Corte costituzionale*, M.L. Padelletti, *Indennità di esproprio e obblighi internazionali dopo le sentenze della Corte costituzionale*, e A. Saccucci, *Illegittimità costituzionale di leggi incompatibili con la Convenzione europea e possibili ripercussioni sull'esigenza del previo esaurimento dei ricorsi interni*, che hanno rivolto i loro commenti alle sentt. nn. 348 e 349 del 2007 in *Riv. dir. int.,* 2008, 136 s.

[22] Cfr. E. Cannizzaro, *Il bilanciamento fra diritti fondamentali e l'art. 117, 1° comma, Cost.*, in *Riv. dir. int.*, 2010, 128 s.

[23] Cfr. E. Cannizzaro, *Il bilanciamento fra diritti fondamentali e l'art. 117, 1° comma, Cost.*, cit.

ne unilaterale del vincolo. Esattamente ciò che, nella prospettiva internazionalistica, un meccanismo interno di adattamento non può legittimamente fare.

Sul versante costituzionalistico, la tesi dell'applicazione diretta era stata avanzata anzitempo da Barile, con la riconduzione dei diritti convenzionali ai "diritti inviolabili" *ex* art. 2 Cost., dotati perciò di copertura costituzionale materiale[24]. Ma la costruzione più seducente è probabilmente la successiva "copertura a più facce", che è stata suggerita da Sorrenti[25]. Mentre altri hanno individuato un'intera costellazione (art. 2; natura materialmente consuetudinaria, con approdo all'art. 10; art. 11), pur segnalando la costante chiusura della Consulta[26] [27].

La tenuta del filone della copertura materiale, peraltro, dipende da una precisa alternativa dogmatica. La via dell'art. 2 presuppone la lettura della disposizione come "fattispecie aperta", idonea a recepire diritti ulteriori rispetto a quelli enumerati[28]. Adottata la prima, i diritti convenzionali entrano nella Costituzione materiale e la legge che li comprime è illegittima per violazione diretta dell'art. 2, con l'ulteriore, delicata, conseguenza che la loro compressione ad opera di legge successiva potrebbe essere trattata dal giudice comune come questione di inefficacia prima ancora che di invalidità. Al contrario, adottata la seconda, la via è sbarrata in radice.

La "copertura a più facce" di Sorrenti ha raffinato il modello sottraendolo alla dipendenza da un unico parametro. Ciascun diritto convenzionale trova il proprio aggancio nella disposizione costituzionale corrispondente (l'art. 6 CEDU negli artt. 24 e 111; l'art. 8 negli artt. 13, 14 e 15; l'art. 1 Prot. 1 negli artt. 42 e 53, e così via), sicché la copertura non sarebbe concessa in blocco alla fonte, ma riconosciuta analiticamente ai contenuti. È costruzione di notevole pregio sistematico, poiché evita di attribuire rango costituzionale a un trattato in quanto tale. Ma ha, consapevolmente, un limite simmetrico, poiché lascia scoperti i contenuti convenzionali privi di omologo costituzionale testuale, per i quali torna a proporsi l'alternativa fra art. 2 e interposizione. E si vedrà oltre come siffatta costruzione possa rivestire ancor oggi attualità in ambito tributario.

4.3. Non sono mancate posizioni intermedie, come quella di chi ha costantemente contestato l'impostazione formale-gerarchica delle sentenze gemelle in nome di un approccio "assiologicamente orientato", per il quale l'interprete dovrebbe fare applicazione della norma (interna, convenzionale o eurounitaria) che offra la tutela più intensa nel caso

[24] Così P. Barile, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, 1984; v. anche Id., *Rapporti tra norme primarie comunitarie e norme costituzionali e primarie italiane*, in *La comunità internazionale*, 1966.

[25] G. Sorrenti, *Le Carte internazionali sui diritti umani: un'ipotesi di "copertura" costituzionale a più facce*, in *Pol. dir.*, 1997, 349 s.; Ead., *La Corte corregge il giudice a quo o piuttosto… se stessa? In tema di "copertura" costituzionale della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Giur. Cost.* 1999, 2301.

[26] L. Montanari, *Giudici comuni e Corti sovranazionali: rapporti tra sistemi*, relazione al Convegno annuale AIC (Copanello, 2002), in *associazionedeicostituzionalisti.it*; R. Romboli, *La influenza della Cedu e della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani nell'ordinamento costituzionale italiano*, 24.12.2018, in *cortecostituzionale.it*.

[27] Nel dibattito successivo alle sentenze gemelle, la difesa costituzionalistica organica più recente della copertura *ex* art. 11 si deve a A. Randazzo, *La tutela dei diritti fondamentali tra CEDU e Costituzione*, Milano, 2017.

[28] Per la lettura dell'art. 2 Cost. quale "fattispecie aperta", A. Barbera, *Art. 2*, in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione. Principi fondamentali*, Bologna-Roma, 1975; per la concezione "chiusa", A. Pace, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte generale*, Padova, 1985.

concreto, a prescindere dal rango della fonte[29].

Secondo tale dottrina[30], anzitutto può esser criticato il paradigma formale-gerarchico, giacché ordinare Costituzione, CEDU e Carta per gradi di validità significa applicare ai rapporti interordinamentali una logica pensata per il diritto interno, laddove il materiale normativo sui diritti fondamentali si dispone piuttosto per cerchi concentrici di tutela che si integrano reciprocamente (è l'orientamento, rimasto senza sviluppi, della sent. n. 388 del 1999). In secondo luogo, può esser criticato il primato assiologico della norma più protettiva, poiché si tratta di un criterio non libero, ma positivizzato (negli artt. 53 CEDU e 53 della Carta, che vietano di intendere le rispettive garanzie come riduttive delle tutele altrimenti spettanti, e, sul piano interno, negli artt. 2 e 3 Cost.) sicché l'interprete che applica la disposizione più favorevole al diritto non compie una scelta di valore soggettiva, ma esegue una regola di collisione scritta. Infine, un'ulteriore critica consiste nella bidirezionalità dell'interpretazione conforme, poiché non solo il diritto interno va letto in conformità alla Convenzione, ma la stessa Costituzione va interpretata alla luce delle Carte, e viceversa, in un circolo che dissolve la questione del "rango" in quella, più feconda, della tutela nel caso concreto. Rispetto alla tesi dell'applicazione diretta in senso tecnico, l'approccio assiologico si distingue nella premessa (nessuna comunitarizzazione formale) ma vi converge nell'esito: dove la norma convenzionale offre la tutela più intensa, essa deve trovare applicazione e il divieto di non applicazione della legge interna si riduce a un formalismo privo di giustificazione sostanziale. L'obiezione consueta (secondo cui il criterio della tutela più intensa sarebbe manipolabile, giacché nei conflitti fra diritti la maggiore protezione dell'uno è minore protezione dell'altro) coglie un limite reale del criterio nei rapporti orizzontali, ma non nella relazione verticale autorità-libertà che domina la materia convenzionale. E che è, per definizione, la cifra della materia tributaria.

4.4. Il fronte della dottrina favorevole al modello dell'interposizione è stato anche più nutrito.

Da un lato, vi è stato chi[31] ha evidenziato che, in uno Stato costituzionale di diritto, la soggezione del giudice "soltanto alla legge", *ex* art. 101, secondo comma, Cost., non è un residuo legalista, ma la traduzione processuale del principio democratico. E, quindi, consentire a ciascun giudice di scartare la legge nazionale sulla base della propria lettura di un trattato (e, a maggior ragione, della giurisprudenza fluida di una corte in-

[29] Tra i molti scritti: A. Ruggeri, *La Corte fa il punto sul rilievo interno della CEDU e della Carta di Nizza-Strasburgo*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 2011.

[30] Oltre agli scritti già citati, si vedano A. Ruggeri, *Ancora in tema di rapporti tra CEDU e Costituzione: profili teorici e questioni pratiche*, in *Forum di Quaderni costituzionali*; Id., *La CEDU alla ricerca di una nuova identità (sentt. nn. 348 del 2007 e 349 del 2007)*, in *Quaderni costituzionali*, 2008; Id., *Fissati nuovi paletti dalla Consulta a riguardo del rilievo della CEDU in ambito interno*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, n. 2/2015.

[31] Cfr. M. Luciani, *Alcuni interrogativi sul nuovo corso della giurisprudenza costituzionale in ordine ai rapporti fra diritto italiano e diritto internazionale*, in *Corr. Giur.*, 2008, 201 s. Si vedano anche, sebbene di epoca successiva, U. Villani, *Sull'efficacia della CEDU nell'ordinamento italiano dopo il Trattato di Lisbona*, in *Scritti in onore di Claudio Zanghì*, a cura di L. Panella, E. Spatafora, Torino, 2011, vol. II, *Diritti umani*, 661 s.; F. Polacchini, *CEDU e diritto dell'Unione europea nei rapporti con l'ordinamento costituzionale interno*, in *Consulta OnLine*; A. Celotto, *Il Trattato di Lisbona ha reso la CEDU direttamente applicabile nell'ordinamento italiano?*, in *GiustAmm – Rivista internet di diritto pubblico*, 21 maggio 2010.

ternazionale) significherebbe trasferire dal circuito rappresentativo a quello giudiziario la decisione ultima sulla vigenza delle norme, senza le garanzie che assistono il giudizio costituzionale.

E, allora, nell'immediatezza le sentenze gemelle sono state accolte come una razionalizzazione. Da una parte, è stato intravisto il superamento dell'incertezza e delle fughe in avanti pretorie, con la riconduzione della Convenzione a una posizione sub-costituzionale ma sovra-legislativa finalmente definita[32]; da un'altra, è stata riscontrata la fissazione di regole chiare per i giudici comuni, in coerenza con la diffidenza verso l'uso giudiziario selettivo e disinvolto della Convenzione, più esposto all'arbitrio di quanto si possa intendere[33]; da un'altra ancora, non sono mancati studi che, in chiave sistematica, hanno rilevato criticamente che il § 3 dell'art. 6 riproduce il previgente art. 6, § 2, TUE, sul quale la Consulta aveva già escluso la comunitarizzazione; che i principi generali del diritto dell'Unione operano solo nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, sicché la tesi del TAR Lazio sarebbe troppo generosa; e che l'art. 6, § 2, in difetto di adesione perfezionata, è norma programmatica[34].

Il punto di maggiore spessore teorico di questo fronte, in definitiva, discende dalla struttura del giudizio sulla legge. Non applicare una legge vigente per contrasto con una norma esterna equivale, quale che sia il *nomen* adoperato, a un sindacato di validità in concreto; e l'ordinamento italiano ha scelto, con l'art. 134 Cost., che il sindacato di validità della legge sia accentrato, motivato e dotato di effetti *erga omnes*. Il modello comunitario fa eccezione perché le norme dell'Unione operano in un ordinamento distinto ma coordinato, sicché il giudice che non applica la legge interna non ne sindaca la validità, ma constata che essa non è chiamata a operare nella materia occupata dal diritto dell'Unione. Alla CEDU, che non pretende primazia né effetto diretto e che lascia agli Stati la scelta dei mezzi, questa costruzione dualista non sarebbe estensibile. Da qui discenderebbe la coerenza interna dell'assetto del 2007, sia che se ne condividano le premesse sia che ciò non avvenga.

Peraltro, in materia penale il fronte dell'interposizione dispone del suo argomento più forte, acutamente sviluppato in dottrina[35], poiché la legalità penale, prevista dall'art. 25, secondo comma, Cost. e dall'art. 7 CEDU, esige riserva di legge, determinatezza e prevedibilità. Un potere diffuso di non applicazione, fondato su una giurisprudenza sovranazionale casistica e in divenire, minerebbe la prevedibilità della risposta punitiva e aprirebbe alla disapplicazione *in malam partem* di norme di favore, incompatibile con i principi. L'accentramento funzionerebbe qui come garanzia del reo, non

[32] Si vedano, ad es., M. Cartabia, *Le sentenze "gemelle": diritti fondamentali, fonti, giudici*, in *Giur. cost.*, 2007, 3564 s.; D. Tega, *Le sentenze della Corte costituzionale nn. 348 e 349 del 2007: la Cedu da fonte ordinaria a fonte "sub-costituzionale" del diritto*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 2007.

[33] Cfr. A. Guazzarotti - A. Cossiri, *La CEDU nell'ordinamento italiano: la Corte costituzionale fissa le regole*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2008.

[34] Così A. Pace, *A che serve la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea? Appunti preliminari*, in *Giur. cost.*, 2001, 196, M. Cartabia, *Art. 51*, in R. Bifulco - M. Cartabia - A. Celotto (a cura di), *L'Europa dei diritti*, Bologna, 2001.

[35] Cfr. V. Manes, *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012; v. anche V. Manes - V. Zagrebelsky (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, e V. Manes, *The Entrenchment of the ECHR in the Italian Legal System*, in *European Criminal Law Review*, n. 1/2013, 65 s.

come limitazione della tutela, assicurando che l'adeguamento agli obblighi convenzionali passi attraverso decisioni ad effetti generali e a retroattività governata. Nella medesima prospettiva, in ambito penale è stato perseguito l'adeguamento sostanziale agli obblighi convenzionali attraverso l'interpretazione conforme e l'incidente di costituzionalità[36] [37], piuttosto che rivendicare poteri disapplicativi diffusi[38]. È una replica seria, ma essa può valere per la dimensione punitiva, dove operano la riserva di legge e il divieto di effetti sfavorevoli *extra legem*, ma non è automaticamente esportabile alle materie (processuale, amministrativa, tributaria) in cui il problema è semmai l'opposto, ossia la sotto-protezione del singolo rispetto all'autorità[39].

Sul versante tributario, preso atto del *revirement* del Consiglio di Stato nella viciniore materia amministrativa[40], la dottrina ha per lo più operato entro il modello vigente, impegnandosi a massimizzarne il rendimento – l'integrazione dei principi europei e convenzionali nella tutela del contribuente, l'interpretazione conforme, la sollecitazione di incidenti di costituzionalità convenzionalmente fondati – piuttosto che a contestarne l'architettura[41].

Le ragioni del fronte dell'interposizione sono quindi riepilogabili in sette argomenti: la certezza del diritto e l'uniformità applicativa; il principio democratico e l'art. 101, secondo comma, Cost.; la struttura accentrata del sindacato di validità *ex* art. 134 Cost. e la sua non estensibilità oltre la giustificazione dualista delle regole comunitarie; la protezione della stessa Convenzione da usi giudiziari selettivi e frammentari; nella materia penale, la riserva di legge e il divieto di effetti *in malam partem*; l'assenza, nel diritto convenzionale, di una pretesa di primazia o di effetto diretto, a differenza del diritto dell'Unione; la coerenza con l'assetto complessivo della doppia pregiudizialità dopo la sentenza n. 269 del 2017.

La replica, di seguito tentata, a tali argomenti va calibrata su ognuno di essi, anche tenendo conto del tempo decorso e delle smentite rivenienti dall'esperienza comparata. Nonché delle modifiche apportate all'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente.

[36] La Corte EDU, in Scoppola c. Italia (n. 2) del 17 settembre 2009, come noto, aveva accertato la violazione dell'art. 7 CEDU per Scoppola e la dottrina si era domandata che fine avrebbero fatto coloro i quali non avevano fatto ricorso alla Corte EDU, denominati immaginificamente "fratelli minori".

[37] Si vedano anche Corte EDU, *Varvara c. Italia*, 29 ottobre 2013 nonché Corte cost. n. 49 del 2015, con cui è stata elaborata la teorica del diritto consolidato. Nei casi dei "fratelli minori" e di Varvara si è ottenuto l'adeguamento allo standard convenzionale attraverso l'incidente di costituzionalità e l'interpretazione sistematica e non rivendicando un potere di disapplicazione diffusa della legge interna. Trovando, cioè, soluzioni dentro il modello accentrato.

[38] Il riferimento è, in particolare, a F. Viganò, *L'adeguamento del sistema penale italiano al "diritto europeo" tra giurisdizione ordinaria e costituzionale. Piccolo vademecum per giudici e avvocati penalisti*, in D. Galliani - E. Santoro (eds.), *Europa umana. Scritti in onore di Paulo Pinto de Albuquerque*, Pisa, 2020, 777-790.

[39] Certo, l'ispirazione delle sanzioni amministrative tributarie alla disciplina penale pone più di un dubbio quanto, appunto, ad esse.

[40] Su cui v. G. Greco, *La Convenzione europea per i diritti dell'uomo e il diritto amministrativo in Italia*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2000, 25 s.

[41] Cfr. L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010. In realtà, anche il presente lavoro si muove alla ricerca di una soluzione all'interno dell'architettura disegnata, sebbene, ad avviso di chi scrive, essa possa esser messa in dubbio, tornando a valorizzare la sentenza n. 388 del 1999 della stessa Corte costituzionale.

5. La replica della Corte costituzionale (sent. n. 80 del 2011) e la posizione della dottrina maggioritaria. Il suggello della Corte di giustizia: *Kamberaj*, *Åkerberg Fransson*, il parere 2/13. Il consolidamento successivo della giurisprudenza costituzionale: le sentenze n. 264 del 2012, n. 49 del 2015 e la vicenda della "doppia pregiudizialità".

5.1. Con la sentenza n. 80 del 2011, la Corte costituzionale ha offerto una risposta ponderata alla prospettata trattatizzazione, sottoponendo ciascuno dei tre commi dell'art. 6 TUE a una confutazione autonoma.

Difatti, per quanto concerne l'adesione alla CEDU, la Corte ha precisato che "la statuizione del paragrafo 2 del nuovo art. 6 del Trattato resta, dunque, allo stato, ancora improduttiva di effetti. La puntuale identificazione di essi dipenderà, ovviamente, dalle specifiche modalità con cui l'adesione stessa verrà realizzata". In altri termini, la Corte non ha negato che l'adesione perfezionata muterebbe il quadro, ma ne ha constatato la mancata realizzazione. Questo punto ovviamente resta, ancora oggi, tecnicamente aperto.

Per quanto riguarda i principi generali (art. 6, § 3), la Corte ha illustrato che il richiamo alla CEDU riprende lo schema previgente, rispetto al quale la Corte "ha in modo specifico escluso", richiamando la sentenza n. 349 del 2007, che dalla qualificazione dei diritti CEDU come principi generali del diritto comunitario potesse "farsi discendere la riferibilità alla CEDU del parametro di cui all'art. 11 Cost. e, con essa, la spettanza al giudice comune del potere-dovere di non applicare le norme interne contrastanti con la Convenzione".

Infine, per ciò che interessa la Carta (art. 6, § 1), la sua equiparazione ai trattati non produrrebbe trattatizzazione indiretta della CEDU, perché la Carta si applica agli Stati membri "esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione" (art. 51), e il rinvio dell'art. 52, § 3, alla CEDU opera all'interno di quel perimetro, non dilatandolo. Fuori dalle materie di rilevanza eurounitaria, la Carta non sarebbe parametro e la CEDU non potrebbe giovarsi per suo tramite di alcun effetto diretto.

Tale impostazione ha trovato pronta conferma nella sentenza n. 113 del 2011 che, pur incidendo in profondità sul sistema, si è mossa rigorosamente entro i confini del modello dell'interposizione.

La costruzione della sentenza n. 80 del 2011 appare dichiaratamente provvisoria sul § 2, mentre è decisa sui §§ 1 e 3. Ed è significativo come la migliore dottrina critica del modello accentrato abbia continuato a segnalare come la Corte, per neutralizzare Lisbona, abbia dovuto ridurre l'art. 6, § 3, a norma meramente ricognitiva. Lettura non implausibile ma nemmeno obbligata, se si considera che il previgente art. 6, § 2, TUE operava in un'Unione priva di Carta vincolante e di obbligo di adesione, mentre il nuovo § 3 si inserisce in un sistema che ha fatto della CEDU lo standard minimo di tutela (art. 52, § 3, Carta e art. 53 CEDU).

5.2. A privare di ossigeno la tesi dell'effetto diretto non è stato, però, la Consulta, bensì, paradossalmente, la stessa Corte di giustizia, che i sostenitori della comunitarizzazione avevano immaginato come alleata naturale.

Con la sentenza 24 aprile 2012, Kamberaj, C-571/10, la Corte di giustizia, Grande Sezione, ha concluso che l'art. 6, § 3, TUE "non disciplina il rapporto tra la CEDU e gli ordinamenti giuridici degli Stati membri e nemmeno determina le conseguenze che un giudice nazionale deve trarre nell'ipotesi di conflitto tra i diritti garantiti da tale convenzione ed una norma di diritto nazionale" (punti 61-62); pertanto, il rinvio operato dall'art. 6, § 3, TUE alla CEDU "non impone al giudice nazionale, in caso di conflitto tra una norma di diritto nazionale e detta convenzione, di applicare direttamente le disposizioni di quest'ultima, disapplicando la norma di diritto nazionale in contrasto con essa" (punto 63 e dispositivo, punto 2).

Ancora, con la sentenza 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, la Corte di giustizia, Grande Sezione, ha stabilito che, fino all'avvenuta adesione dell'Unione, la CEDU non costituisce "atto giuridico formalmente integrato nell'ordinamento giuridico dell'Unione" (punto 44) e il diritto dell'Unione non disciplina i rapporti tra CEDU e ordinamenti nazionali. La pronuncia, di estrema rilevanza per il diritto tributario, vertendo su sanzioni IVA e *ne bis in idem*, ha chiarito al contempo l'altro profilo del sistema, poiché nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione (e l'IVA vi rientra *de plano*, quale risorsa dell'Unione), la Carta è parametro direttamente azionabile dal giudice domestico, con potere di disapplicazione.

Infine, con il parere 2/13 del 18 dicembre 2014, la Corte di giustizia ha dichiarato l'incompatibilità del progetto di accordo di adesione con i trattati, per ragioni attinenti all'autonomia dell'ordinamento dell'Unione. L'adesione *ex* art. 6, § 2, unico varco residuo per la comunitarizzazione formale della Convenzione, è stata così congelata. I negoziati sono ripresi nel 2020, e il gruppo dei «46+1» ha finalizzato un nuovo progetto di accordo nel marzo 2023, sulla cui compatibilità con i trattati la Commissione ha chiesto il parere della Corte di giustizia ai sensi dell'art. 218, § 11, TFUE. La domanda è stata registrata come parere 1/25 e costituisce la terza richiesta in materia, dopo quelle definite con i pareri 2/94 e 2/13[42].

5.3. Tutto ciò ha avallato un progressivo declassamento della CEDU.

Con la sentenza n. 264 del 2012 la Corte, senza riaprire il dossier dell'art. 6 TUE, ha ribadito la necessità della proposizione della questione di costituzionalità, ma, soprattutto, ha ritenuto che la tutela convenzionale[43] potesse soccombere nel bilanciamento con altri interessi costituzionali, rivendicando alla Consulta, a differenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, una valutazione "sistemica e non frazionata" dei diritti. La norma interposta, dunque, non solo è subordinata alla Costituzione, ma è bilanciabile in concreto, con ulteriore degradamento operativo della Convenzione.

Con la sentenza n. 49 del 2015 la Corte ha poi sancito che il giudice domestico è vincolato alla giurisprudenza convenzionale solo ove espressiva di un "diritto consolidato" o consacrata in sentenze pilota; altrimenti può discostarsene. Tale pronuncia è stata particolarmente criticata anche dalla Corte europea dei diritti dell'uomo[44].

[42] Come noto, le discussioni vertono sulle modalità dell'adesione e non sulla decisione di aderire, che è già stata scolpita nell'art. 6 ricordato. La richiesta non risulta ancora decisa alla data in cui si scrive. La domanda è stata adottata dalla Commissione il 25 luglio 2025 e depositata in cancelleria il 21 novembre 2025.

[43] Nella specie, l'art. 6 CEDU come interpretato da Corte EDU, 31 maggio 2011, *Maggio e a. c. Italia*.

[44] Si veda l'opinione discordante del giudice Pinto de Albuquerque in Corte EDU, GC, 28 giugno 2018, *G.I.E.M. e a. c. Italia*.

Con la sentenza n. 269 del 2017 e con le successive[45], la Corte ha ripetuto il consueto *obiter dictum* sul concorso di rimedi in caso di doppio contrasto (con la Carta e con la Costituzione), precisando poi che il giudice domestico resta libero di disapplicare per contrasto con norme della Carta dotate di effetto diretto ovvero di sollevare questione di costituzionalità. La vicenda però conferma, *a contrario*, che l'intero sforzo di ri-accentramento della Consulta si è concentrato sulla Carta, proprio perché essa, a differenza della CEDU, dispone di effetto diretto e primato nel proprio ambito applicativo.

La CEDU, quindi, per la Corte era norma interposta e tale è rimasta.

Da ultimo, con la sentenza n. 71 del 2026 la Corte ha compiuto un'ampia sistemazione dei rapporti con l'ordinamento dell'Unione, descrivendo l'assetto vigente come improntato a un «concorso di rimedi», idoneo a escludere per definizione ogni preclusione, e affermando che l'art. 117, primo comma, Cost. non soltanto ha rafforzato la copertura costituzionale del primato e dell'effetto diretto, «ma giustifica anche, in alcune situazioni, l'integrazione delle disposizioni della Costituzione con quelle del diritto dell'Unione in quello che potrebbe definirsi un unico "blocco di costituzionalità"». La Convenzione non ha avuto parte in quella sistemazione, che ha riguardato i soli rapporti con l'ordinamento dell'Unione. Il rimettente l'aveva evocata accanto alla Carta, a presidio del medesimo bene, ma la censura ad essa riferita è stata dichiarata assorbita[46]. La formula del concorso di rimedi, peraltro, indica un'alternativa rimessa al giudice più che un cumulo, che resta precluso dal requisito della rilevanza[47].

6. È il momento di un ripensamento? I vecchi argomenti tuttora spendibili per la diretta applicabilità ed i nuovi.

6.1. Giunti al termine di questo lungo, ma necessario, *excursus*, resta da chiedersi se sia matura l'occasione per rimettere in discussione la natura interposta della CEDU.

È convinzione diffusa che la sentenza *Kamberaj* abbia risolto la questione in via definitiva.

[45] Corte cost., sentenze n. 20 e n. 63 del 2019, n. 11 e n. 44 del 2020, nonché ordinanze n. 117 del 2019 e n. 182 del 2020.

[46] Corte cost., sent. 12 maggio 2026, n. 71, punti 7.1 e 10 del considerato in diritto. Le questioni accolte sono state quelle riferite agli artt. 24 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 47 della Carta; assorbite quelle riferite agli artt. 111 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 6, § 1, CEDU. L'art. 111 ha peraltro concorso, al punto 8, a fondare il «tono costituzionale» delle questioni. In materia tributaria il quadro non risulta mutato: nelle sentenze n. 111 del 2024 e n. 180 del 2025, e poi nella n. 135 del 21 luglio 2026, le censure fondate sull'art. 117, primo comma, in relazione all'art. 1 Prot. 1 sono state proposte entro il modello dell'interposizione e disattese senza autonomo sviluppo argomentativo.

[47] La formula designa, a rigore, un'alternativa rimessa al giudice più che un concorso in senso proprio, giacché il cumulo dei due rimedi nel medesimo processo è impedito dal requisito della rilevanza: il rilievo è di A. Ruggeri, *Il giudice costituzionale fa il punto in tema di doppia pregiudizialità ma lascia senza risposta alcuni annosi e spinosi interrogativi (a prima lettura di Corte cost. n. 71 del 2026)*, in *Consulta OnLine*, 2026/II, 611 s. Nella stessa sentenza n. 71, del resto, l'istanza di restituzione degli atti è stata respinta, e l'incidente giudicato «oltremodo opportuno», benché la disposizione censurata dovesse essere parzialmente disapplicata nel giudizio *a quo* per effetto della sopravvenuta sentenza della Corte di giustizia (punto 8). La linea era comunque già stata indicata: si veda Corte cost., sent. n. 147 del 2025, punto 2, secondo cui «la giurisprudenza più recente di questa Corte lascia al giudice la scelta di quale rimedio avvalersi tra l'incidente di costituzionalità e la non applicazione del diritto nazionale».

Un suo esame rigoroso rivela però un perimetro assai più ristretto di quello che le si suole attribuire, tanto che permangono consistenti linee argomentative, di forza diseguale, utili a riformulare in un contesto mutato, la diretta applicabilità della Convenzione quanto meno in alcune ipotesi.

In primo luogo, il dispositivo di *Kamberaj* (punto 2) statuisce che il rinvio dell'art. 6, § 3, TUE alla CEDU "non impone al giudice nazionale" la disapplicazione. La Corte di giustizia ha deciso una questione di diritto dell'Unione e cioè se il diritto UE obblighi il giudice nazionale a disapplicare. Ha risposto negativamente, aggiungendo che l'art. 6, § 3, "non disciplina il rapporto tra la CEDU e gli ordinamenti giuridici degli Stati membri" (punto 62). Ma proprio quest'ultima proposizione, che i fautori dell'interposizione leggono come una battuta d'arresto, contiene il seme dell'argomento contrario, poiché, se il diritto dell'Unione non disciplina quel rapporto, esso nemmeno lo vieta.

La questione del rango e dell'efficacia interna della CEDU è, quindi, integralmente restituita al diritto costituzionale nazionale. La sentenza *Kamberaj* chiude la via eurounitaria alla disapplicazione, ma non chiude, perché non potrebbe, la via interna. Ed allora la vera domanda torna ad essere quella pre-lisboniana, vale a dire se l'ordinamento costituzionale italiano, rettamente inteso, consenta al giudice domestico di assicurare direttamente la prevalenza della norma convenzionale. E, su questa domanda, la parola non spetta alla Corte di giustizia, ma alla dottrina e alla giurisprudenza italiane, che l'hanno risolta in un senso, ma avrebbero potuto (e, soprattutto, potrebbero ora) risolverla nell'altro, come dimostra la comparazione, appresso pur velocemente svolta. Difatti, nessuno degli ordinamenti che praticano il controllo di convenzionalità diffuso lo fonda sul diritto dell'Unione, mentre lo fondano su basi interne, costituzionali o, come nel caso belga, giurisprudenziali.

Riportata la questione sul piano del diritto interno, riacquista poi rilievo la costruzione di Conforti[48], secondo cui le norme convenzionali *self-executing*, immesse con l'ordine di esecuzione, non sono abrogate dalla legge generale posteriore perché sono norme speciali *ratione materiae* (speciali per l'oggetto, i diritti fondamentali, e per la volontà di adempiere un obbligo internazionale, presidiata dall'art. 117, primo comma), sicché il conflitto si risolve sul piano della selezione della norma applicabile, senza sindacato di validità e dunque senza invasione delle attribuzioni della Consulta.

È questa esattamente la soluzione che il *Tribunal Constitucional* spagnolo ha rinvenuto con la sentenza n. 140 del 2018, qualificando il controllo di convenzionalità come "regola di selezione del diritto applicabile" rimessa alla giurisdizione ordinaria.

Questo precedente comparato dimostra la compatibilità della soluzione con un sistema di giustizia costituzionale accentrata di matrice kelseniana, strutturalmente omologo al nostro.

L'obiezione corrente, che la selezione della norma applicabile dissimulerebbe un sindacato diffuso di validità, pare superabile. Invero, il giudice italiano già oggi

[48] Cfr. B. Conforti, *Diritto internazionale*, VII ed., Napoli, 2006, 294-295, poi ripreso in Id., *Diritto internazionale*, XI ed., a cura di M. Iovane, Napoli, 2018, 365. La tesi, nella sua prima formulazione, risale a Id., *La "specialità" dei trattati internazionali eseguiti nell'ordinamento interno*, in *Studi in memoria di Giorgio Balladore Pallieri*, II, Milano, 1978, 187 s. (ora in *Scritti di diritto internazionale*, II, Napoli, 2003, 343 s.); e, ancor prima, Id., *Diritto comunitario e diritto degli Stati membri*, in *Riv. dir. internaz. priv. proc.*, 1966, 17 s. (ora in *Scritti di diritto internazionale*, I, Napoli, 2003, 361 s.).

seleziona la norma applicabile sia quando adotta il criterio cronologico sia quando applica quello gerarchico rispetto alle fonti secondarie sia quando non adopera la legge contrastante con il diritto UE dotato di effetto diretto. Inoltre, la via della specialità è stata concretamente praticata dalla giurisprudenza di legittimità civile (Cass. n. 10542 del 2002; SS.UU. n. 28507 del 2005) e portata alle estreme conseguenze da quella penale (*Somogyi*; *Dorigo*), sicché l'argomento dell'impraticabilità istituzionale è smentito, prima ancora che dalla comparazione, dalle decisioni giudiziarie italiane antecedenti alle sentenze gemelle.

Sotto altro profilo, l'affermazione delle sentenze gemelle secondo cui l'adesione alla CEDU "non ha comportato limitazioni di sovranità" merita un riesame nel merito, perché fa riferimento alla Convenzione del 1950 e non all'attuale assetto del sistema.

Dopo il Protocollo n. 11 del 1998 alla CEDU, il sistema convenzionale è connotato dalla giurisdizione obbligatoria di una corte permanente, dal diritto di ricorso individuale non subordinato ad accettazione, dall'obbligo di conformarsi alle sentenze definitive *ex* art. 46 sotto la sorveglianza del Comitato dei Ministri ed è stato qualificato dalla stessa Corte europea dei diritti dell'uomo come "strumento costituzionale dell'ordine pubblico europeo"[49]. Un sistema nel quale un organo giurisdizionale internazionale accerta con effetti obbligatori la violazione da parte dello Stato, imponendo misure individuali e generali, realizza, nella sostanza, quelle "limitazioni di sovranità" in "condizioni di parità con gli altri Stati" per "un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni" che l'art. 11 Cost. contempla.

La lettura restrittiva dell'art. 11 Cost., effettuata nel 1973-1984 sul solo fenomeno comunitario, pare frutto di contingenza storica più che di necessità testuale. E ne è riprova il fatto che l'art. 11 non menziona né le Comunità europee né la CEDU. D'altronde, tale argomento non è mai realmente confutato nel merito, poiché le sentenze gemelle lo hanno respinto in modo apodittico e non con una dimostrazione.

La tesi ha oggi la sua difesa costituzionalistica organica nella dottrina che, rilevata la fragilità delle ragioni "essenzialmente pratiche" dell'esclusione dell'art. 11 operata nel 2007, ha introdotto un affinamento dogmatico decisivo. La copertura *ex* art. 11, difatti, non trascinerebbe necessariamente con sé la disapplicazione diffusa, ove si considerino proprie del solo ordinamento dell'Unione le ragioni che la giustificano, tenendo distinte la questione del rango da quella del rimedio[50]. Detto affinamento, disinnescata l'obiezione del sovvertimento dell'art. 134 Cost., potrebbe aprire lo spazio a soluzioni intermedie.

A tali argomenti se ne è aggiunto, da ultimo, uno che discende dalla stessa giurisprudenza costituzionale. L'art. 117, primo comma, Cost. è la disposizione sulla quale le sentenze gemelle del 2007 hanno fondato la qualificazione della norma convenzionale come interposta, subordinata alla Costituzione e per ciò stesso assoggettata a un duplice controllo. Ed è alla medesima disposizione che la sentenza n. 71 del 2026 ha riferito, quanto al diritto dell'Unione, la capacità di giustificare l'integrazione delle disposizioni

[49] Cfr. Corte EDU, 23 marzo 1995, *Loizidou c. Turchia* (eccezioni preliminari), § 75.

[50] Cfr. A. Randazzo, *La tutela dei diritti fondamentali tra CEDU e Costituzione*, cit.

della Costituzione con quelle eurounitarie in un unico "blocco di costituzionalità". Va precisato che la Corte ha riferito quella capacità agli artt. 11 e 117, primo comma, congiuntamente considerati, e non all'art. 117 isolatamente preso. Il rilievo non toglie però che l'art. 117, primo comma, vi concorra, e che esso sia stato dunque ritenuto compatibile con un esito diverso dall'interposizione. Se ne ricava che il regime dell'interposizione non discende necessariamente dall'art. 117, primo comma, ma è una fra le soluzioni che quella disposizione consente: la scelta compiuta nel 2007 è stata, appunto, una scelta. Che poi l'integrazione presupponga il primato e l'effetto diretto, il cui fondamento costituzionale la stessa sentenza riconduce all'art. 11 Cost., non sposta i termini del problema: li riporta al loro vero fondamento, ossia alla qualificazione della Convenzione come ordinario trattato multilaterale, di cui si è detto[51].

Inoltre, la medesima sentenza ha elevato la leale collaborazione a «principio fondamentale dello spazio costituzionale comune all'Unione e agli Stati membri», richiamando, sul versante interno, precedenti elaborati per i rapporti fra Stato e Regioni. Si tratta, però, di un principio che regola il contegno degli organi e non risolve le antinomie, che restano governate dal rango e dalla competenza; e la competenza è stata infatti conservata, sia pure con l'avvertenza che essa non dà luogo a «paratie stagne». La novità non ha dunque riguardato la regola di prevalenza, poiché il primato e l'effetto diretto sono rimasti fermi, bensì il rimedio. E ciò pare confermare la dissociazione fra rango e rimedio. Va inoltre considerato che, nei rapporti fra Stato e Regioni, la collaborazione opera perché le parti condividono una Costituzione e perché, in caso di stallo, un arbitro decide. Nei rapporti fra la Corte costituzionale e la Corte di giustizia, invece, nessuna delle due pare aver rinunciato a decidere per ultima. La Corte costituzionale può applicare uno standard nazionale di protezione più elevato di quello della Carta, però «purché siano rispettati il primato, l'unità e l'effettività del diritto dell'Unione»; e, prima di ricorrere ai controlimiti, deve interloquire con la Corte di giustizia, alla quale va rappresentata l'identità costituzionale ai sensi dell'art. 4, § 2, TUE[52].

[51] La distinzione è stata di recente resa esplicita. Con la sentenza n. 95 del 2025 la Corte ha ricordato che l'art. 11 Cost. è coinvolto soltanto allorché vengano in considerazione obblighi derivanti dal diritto dell'Unione, rispetto ai quali operano le limitazioni di sovranità ivi menzionate. E con la sentenza n. 185 del 2025 ha precisato, in senso speculare, che una norma di diritto internazionale pattizio non è idonea a integrare il parametro dell'art. 11, prestandosi soltanto a operare quale norma interposta ai sensi dell'art. 117, primo comma. La precisazione non aggiunge argomenti nuovi rispetto a quelli esaminati, riposando sulla medesima qualificazione della Convenzione di cui si è detto. Ne rende però esplicito l'effetto, sul che si veda il testo. Si noti, peraltro, che la dottrina la quale critica la «scomparsa» dell'art. 11 nella giurisprudenza recente muove in direzione opposta a quella qui seguita, rivendicando quel parametro per distinguere l'ordinamento dell'Unione dagli altri vincoli internazionali. Si vedano R. Mastroianni, *La sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 2024 in tema di rapporti tra ordinamenti, ovvero la scomparsa dell'articolo 11 della Costituzione*, in *Quaderni AISDUE*, n. 1/2025, 1-29; B. Nascimbene, *Articolo 11 della Costituzione, recente giurisprudenza e diritto dell'Unione europea. Una norma che "compare" e "scompare"?*, in *federalismi.it*, n. 33/2025, 152-174; N. Lupo, *Le "clausole europee" degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost. alla luce della sentenza n. 125 del 2025 della Corte costituzionale*, in *amministrazioneincammino.luiss.it*, 9 aprile 2026.

[52] Sulla pronuncia v., oltre a A. Ruggeri, cit., P. De Pasquale, *La sentenza 71/2026 della Consulta e lo spazio costituzionale europeo*, editoriale, in *federalismi.it*, n. 16/2026; R. Cosio, *Il ruolo della Corte costituzionale nello spazio giuridico europeo*, in ius.lefebvregiuffre.it, 3 giugno 2026. Le formule del «monismo cooperativo» e dei «vasi comunicanti permeabili», talora riferite alla decisione, si devono a De Pasquale e non alla Corte, che ha adoperato quelle di «spazio costituzionale comune» e di «blocco di costituzionalità». Va segnalato che la nozione di spazio costituzionale europeo era stata delineata dal redattore della sentenza comprendendovi anche, espressamente, la Convenzione. Si veda G. Pitruzzella, *La costruzione dello spazio costituzionale*

Le precisazioni rese dalle sentenze n. 95 e n. 185 del 2025, di cui si è detto in nota, meritano peraltro un rilievo che va oltre la loro portata ricognitiva. Esse hanno reso esplicita un'assegnazione che nel 2007 era rimasta implicita, giacché l'art. 11 porta con sé la non applicazione e l'art. 117, primo comma, l'interposizione. Ma la premessa di quell'assegnazione, e cioè che la Convenzione non comporti limitazioni di sovranità, è stata in esse nuovamente assunta e non dimostrata. Ed è la medesima premessa sopra contestata alla luce del Protocollo n. 11 e della qualificazione della Convenzione come strumento costituzionale dell'ordine pubblico europeo.

La Convenzione, per contro, non sembra beneficiare né di un criterio di prevalenza, che presupporrebbe il primato e l'effetto diretto, né di un criterio di collaborazione, che la sentenza ha riferito ai soli rapporti con l'ordinamento dell'Unione. I suoi rapporti con l'ordinamento interno restano governati dalla sola regola di competenza dell'art. 117, primo comma, all'esito della quale la norma interposta può per di più recedere nel bilanciamento.

Va poi considerato che la sentenza n. 80 del 2011 della Corte costituzionale ha neutralizzato l'art. 6, § 2, con un argomento dichiaratamente temporale ("allo stato"). Perfezionata l'adesione (che, si ribadisce, è un obbligo giuridico dell'Unione e non una mera facoltà, rilanciato dal progetto di accordo del 2023, oggi sottoposto al vaglio preventivo della Corte di giustizia) la CEDU diverrebbe accordo concluso dall'Unione *ex* art. 216, § 2, TFUE, vincolante per le istituzioni e per gli Stati membri, con rango sovra-legislativo nell'ordinamento dell'Unione. A quel punto, nell'ambito di applicazione del diritto UE, le disposizioni convenzionali chiare, precise e incondizionate avrebbero l'effetto diretto degli accordi dell'Unione, con conseguente potere di non applicazione del giudice comune *ex* art. 11 Cost. e la stessa Consulta ha ammesso che "la puntuale identificazione" degli effetti dell'adesione "dipenderà dalle specifiche modalità con cui l'adesione stessa verrà realizzata" (con riserva che equivale a un *non liquet*, non a un rigetto).

Non solo. Nell'ambito applicativo del diritto dell'Unione, l'effetto diretto dello standard convenzionale costituisce già realtà positiva, sebbene sotto mentite spoglie. Poiché, difatti, i diritti della Carta corrispondenti a diritti CEDU hanno "significato e portata uguali" a quelli convenzionali (art. 52, § 3) e dal momento che la Carta gode di primato ed effetto diretto, il contenuto sostanziale della CEDU (ivi compresa la giurisprudenza convenzionale, cui la Corte di giustizia si richiama sistematicamente per determinarne significato e portata) entra nell'ordinamento interno con lo statuto proprio del diritto dell'Unione.

La giurisprudenza tributaria della CGUE ne offre riprove testuali. In *WebMindLicenses*[53] la Corte ha ricostruito gli artt. 7 e 47

europeo nel "dialogo" tra Corte di giustizia e Corti costituzionali, relazione al V Incontro quadrilaterale, Madrid, 26-28 settembre 2024, in cortecostituzionale.it, § 1, ove lo spazio giuridico europeo è descritto come caratterizzato dall'interdipendenza fra i Trattati dell'Unione, le Costituzioni nazionali, la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, il diritto secondario dell'Unione e il diritto degli Stati membri, e ove l'*europäischer Verfassungsgerichtsverbund* di Voßkuhle è riferito a un sistema di cooperazione di cui fanno parte anche la Corte EDU e la Corte di giustizia; nonché Id. (a cura di), *I limiti del legislatore. Le fonti del diritto e l'integrazione europea*, in G. Amoroso (diretto da), *Le pronunce di illegittimità costituzionale in settanta anni di attività della Corte costituzionale*, Roma, 2026, § 19, dedicato ai rapporti con la CEDU e al «mantenimento della prospettiva dualistica».

[53] Si veda CGUE, 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, in materia di IVA e di utilizzabilità di prove raccolte in un parallelo procedimento penale.

della Carta espressamente alla luce della giurisprudenza della Corte EDU sull'art. 8 CEDU; in *Menci*[54] ha calibrato l'art. 50 della Carta sul parametro di *A e B c. Norvegia*. Nello stesso solco si è collocata, da ultimo, la Grande Sezione nelle cause riunite C-258/23 a C-260/23*, IMI - Imagens Médicas Integradas e a.* del 16 luglio 2026[55].

L'argomento sistematico che se ne trae è importante, poiché l'ordinamento già convive, senza traumi, con l'applicazione diretta e diffusa dello standard CEDU in tutta la fiscalità armonizzata. La pretesa impraticabilità istituzionale della disapplicazione "convenzionale" è dunque smentita dai fatti e ciò che resta della *summa divisio* del 2007 è una discriminazione fondata non sul contenuto del diritto, ma sull'accidentale collocazione della fattispecie dentro o fuori il perimetro dell'art. 51 della Carta.

Va inoltre osservato che il sistema convenzionale è governato dal principio di sussidiarietà, oggi scolpito nel preambolo dalla riforma introdotta dal Protocollo n. 15, in vigore dal 1° agosto 2021, in base al quale la tutela dei diritti convenzionali compete in prima battuta alle autorità nazionali. E l'art. 13 esige un ricorso interno effettivo.

La Corte europea dei diritti dell'uomo ha di recente ribadito, proprio in una controversia tributaria italiana, che in virtù di tale principio i giudici nazionali devono interpretare e applicare il diritto interno «in modo da dare piena efficacia alla Convenzione», e devono avere la possibilità «di applicare direttamente la giurisprudenza della Corte[56].

Un modello che costringe il giudice, a fronte di una violazione conclamata e non sanabile in via interpretativa, a sospendere il giudizio e rimettere gli atti alla Consulta (con i tempi del giudizio incidentale, il filtro della rilevanza e non manifesta infondatezza, e l'alea del bilanciamento *ex* sentenza n. 264 del 2012 e del "diritto consolidato" *ex* sentenza n. 49 del 2015) realizza con evidenza una tutela strutturalmente meno effettiva di quella diffusa, ed espone lo Stato al rischio di violazioni seriali dell'art. 13. Non è argomento che imponga la disapplicazione (la Corte EDU ha sempre chiarito che la Convenzione non prescrive un modo determinato di attuazione interna), ma che legittima la scelta per il modello diffuso e depotenzia l'affermazione della sua impossibilità costituzionale. Ad esso si aggiunga la crescente valorizzazione dell'interpretazione effettuata con le sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo e, sul piano del dialogo preventivo, la perdurante mancata ratifica italiana del Protocollo n. 16, che priva i giudici superiori italiani dello strumento del parere consultivo di cui già fruiscono i loro omologhi francesi.

[54] Cfr. CGUE, 20 marzo 2018, *Menci*, C-524/15.

[55] Cfr. CGUE, Grande Sezione, nelle cause riunite C-258/23 a C-260/23*, IMI - Imagens Médicas Integradas e a.,* 16 luglio 2026, che ha interpretato gli artt. 7 e 8 della Carta, in tema di sequestro di corrispondenza elettronica aziendale operato da un'autorità nazionale garante della concorrenza, espressamente alla luce della giurisprudenza della Corte EDU sull'art. 8 CEDU relativa agli accertamenti nei locali commerciali. Così, l'assenza di un'autorizzazione giudiziaria preventiva è stata ritenuta compatibile con la Carta a condizione che sia garantito un controllo giurisdizionale *ex post* effettivo, con riserva di una tutela rafforzata per i dispositivi personali di amministratori e dipendenti estranei alla sfera aziendale. Una *summa divisio*, quindi, tra locali professionali e sfera individuale, che ricalca puntualmente quella che l'art. 52, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 e la Corte EDU in Italgomme hanno riservato, rispettivamente, ai locali commerciali e all'abitazione privata del contribuente.

[56] Corte EDU, Prima sezione, 8 ottobre 2026, Grassucci e altri c. Italia, ricorsi nn. 12952/13 e altri 4, §§ 47-48, non ancora definitiva. Il secondo passo riprende Corte EDU, GC, 29 marzo 2006, Scordino c. Italia (n. 1), § 239. La sentenza ha accertato la violazione dell'art. 13, imputandola all'interpretazione restrittiva che i giudici nazionali hanno dato della l. 24 marzo 2001, n. 89, in materia fiscale.

6.2. Meritano poi attenzione, con specifico riguardo alla materia tributaria, alcune considerazioni di sistema.

Uno stesso diritto fondamentale, infatti, riceve nel nostro ordinamento una tutela immediata e diffusa quando la fattispecie rientra nel diritto dell'Unione, e una tutela mediata, accentrata e bilanciabile, quando ne resta fuori.

Questa disparità – che non dipende dal contenuto del diritto né dalla gravità della violazione, ma da un criterio di collegamento estrinseco, e talora si manifesta nella stessa controversia tributaria – è difficilmente compatibile con l'art. 3 Cost. e con la stessa logica della "massima espansione delle garanzie" proclamata dalla sentenza n. 317 del 2009. Tale argomento milita anche come canone interpretativo che impone, nel dubbio, la lettura più favorevole all'operatività immediata dello standard convenzionale.

Esiste, infine, un argomento ulteriore, proprio della sola materia tributaria ma, ad avviso di chi scrive, di rilievo corroborante, anche se non da solo risolutivo, riveniente dal diritto positivo più recente.

L'art. 1, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, nella formulazione originaria del 2000, dichiarava le proprie disposizioni adottate «in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione».

Il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, in vigore dal 18 gennaio 2024, ha riscritto la clausola introduttiva, che quindi avverte che le disposizioni dello Statuto sono adottate «in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo» e «costituiscono princìpi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario».

Il legislatore del 2023 non si è quindi limitato ad aggiungere la CEDU accanto alla Costituzione, ma ha sostituito il richiamo a quattro articoli costituzionali specifici con un riferimento generale e paritario a tre ordini di fonti – Costituzione, diritto dell'Unione, Convenzione – collocati sullo stesso piano e privi di ogni indicazione di scala gerarchica tra loro. È significativo che il legislatore tributario abbia posto la CEDU in un enunciato unico e coordinato con la Costituzione, anziché relegarla al rango di fonte meramente interpretativa subordinata.

Il rilievo si rafforza ulteriormente se posto in relazione con l'indirizzo giurisprudenziale, costante da oltre vent'anni, sul valore delle clausole generali dello Statuto. Già Cass.,10 dicembre 2002, n. 17576, occupandosi dell'art. 10 sul legittimo affidamento, ha riconosciuto alle autoqualificazioni dello Statuto come «princìpi generali dell'ordinamento tributario» una «superiorità assiologica» rispetto alle altre disposizioni tributarie, vincolante per l'interprete quale canone dell'interpretazione adeguatrice, per cui «il dubbio interpretativo o applicativo» su qualunque disposizione tributaria «deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari». L'indirizzo, notissimo, è stato poi confermato, tra l'altro, da Cass. n. 7080 del 2004 e da Cass., sez. trib., n. 21513 del 2006, ed è stato tradotto in dottrina nella qualificazione dello Statuto come fonte primaria, ma singolare, collocata al di sotto del rango costituzionale, ma al di sopra delle leggi ordinarie (è stata l'impostazione di Marongiu, cui si deve la paternità stessa dello Statuto).

Invero, questa stessa giurisprudenza ha sempre confinato la superiorità assiologica al piano ermeneutico, negando che le clausole statutarie possano operare quale parametro di costituzionalità o legittimare, da sole, la disapplicazione della legge tri-

butaria confliggente. Sotto questo profilo l'argomento qui sostenuto non può dirsi già recepito dal diritto vivente, ma in certo modo ha posto le condizioni per esserlo, poiché lo stesso ordinamento tributario tratta da tempo i propri principi generali come dotati di una cogenza superiore a quella della legge ordinaria comune, senza però spingersi a riconoscere loro un rango formalmente sovraordinato.

La riforma del 2023, includendo la CEDU in quella stessa posizione privilegiata accanto alla Costituzione e al diritto dell'Unione, offre alla materia tributaria un elemento positivo impossibile da trascurare. Seppur con norma di rango ordinario e sebbene sul piano dei soli criteri ermeneutici, lo Statuto ha riconosciuto pari dignità sistematica alle tre fonti.

6.3. Un'ultima considerazione, di natura empirica più che dogmatica, deriva dalla giurisprudenza di legittimità più recente. Difatti, un nuovo orientamento della Sezione tributaria della Corte di cassazione[57] ha dimostrato che, quando la tutela sostanziale lo ha richiesto, la Corte già è pervenuta, per via di sola interpretazione conforme, all'applicazione diretta della CEDU in talune fattispecie. Le ordinanze n. 19956 e n. 20609 del 2026 – sulla scorta di Corte EDU, 8 gennaio 2026, Ferrieri e Bonassisa c. Italia[58] – hanno rovesciato un orientamento consolidato per oltre un ventennio[59], affermando che l'autorizzazione alle indagini bancarie *ex* art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 e art. 51 d.P.R. n. 633 del 1972 deve recare «un contenuto minimo idoneo a rendere verificabili, anche *ex post*, i presupposti, l'oggetto e i limiti dell'ingerenza», pena l'inutilizzabilità dei dati e l'invalidità (anche solo parziale) dell'avviso di accertamento che su di essi si fondi[60].

Le ordinanze n. 19956, n. 19960 e n. 20609 del 2026 hanno per di più dichiarato di non dover attendere le Sezioni Unite, sollecitate dall'ordinanza n. 13696 del 2026, negando che sussistesse un contrasto con Cass. n. 16988 del 2025[61].

Ciò che in questa sede importa è il modo in cui l'operazione è stata inquadrata. Invero, entrambe le ordinanze hanno qualificato l'art. 8 CEDU quale «norma interposta *ex* art. 117 Cost.», con formula pressoché identica, nel riferire l'orientamento espresso dall'ordinanza n. 13696; e la n. 20609 ha richiamato espressamente il paradigma delle sentenze gemelle del 2007, ricordando che, ove il contrasto non sia superabile in via interpretativa, il giudice deve rimettere gli atti alla Corte costituzionale. Ma nessuna delle due ha sollevato l'incidente di costituzionalità, né lo hanno fatto le pronunce dalla cui evoluzione esse muovono. L'operazione è stata

[57] Si tratta di Cass., ord. 11 maggio 2026, n. 13696; Cass. 10 giugno 2026, n. 18867; Cass., ord. 18 giugno 2026, n. 20609; Cass., ord. 15 luglio 2026, n. 23305; Cass., ord. 15 giugno 2026, n. 19956; Cass., ord. 15 giugno 2026, n. 19960.

[58] Cfr. Corte EDU, Prima sezione, 8 gennaio 2026, Ferrieri e Bonassisa c. Italia, ricorsi nn. 40607/19 e 34583/20.

[59] Tra le altre, Cass. nn. 16874 del 2009, 5849 del 2012, 14026 del 2012, 20420 del 2014, 13353 del 2018

[60] Nello stesso solco sono da registrarsi, sul fronte del pregresso regime degli accessi domiciliari, Cass., ord. 11 settembre 2025, n. 25049 e n. 25050, che, richiamata la sentenza Italgomme, hanno osservato come, per l'accesso presso l'abitazione privata del contribuente *ex* art. 52, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972, l'ordinamento italiano soddisfacesse già i requisiti di qualità convenzionali, avendo da tempo la giurisprudenza di legittimità (Cass., SS.UU., n. 8062 del 1990; Cass., SS.UU., n. 16424 del 2002) subordinato tale autorizzazione alla sussistenza di gravi indizi di violazione tributaria e a un controllo giurisdizionale sul relativo apprezzamento. Ed hanno confermato, quanto al pregresso regime domiciliare, che il trattamento differenziato tra le diverse forme di accesso non dipende dal contenuto della garanzia, ma dal tipo di locale e dalla relativa disciplina autorizzatoria.

[61] Le ordinanze hanno rilevato che in quel caso difettava ogni nesso fra l'irritualità riscontrata, consistita nel trattenimento della documentazione oltre il termine di sessanta giorni, e il materiale probatorio posto a fondamento della pretesa.

compiuta, con le parole della stessa Corte, come mutamento «in chiave evolutiva» di un orientamento pregresso su un punto che il dato testuale delle due disposizioni lascia silente (giacché l'obbligo di motivazione dell'autorizzazione non è scritto né escluso dalla legge). Si è trattato di un'operazione, quindi, che per sua natura non richiederebbe alcun incidente, non essendovi conflitto tra legge e norma interposta da comporre. Con evidente iato tra l'etichetta invocata e l'operazione compiuta.

Se davvero si fosse trattato di applicare l'art. 8 CEDU quale norma interposta *ex* art. 117 Cost., e se il testo legislativo fosse stato di ostacolo alla lettura più protettiva (come la giurisprudenza pregressa, sul punto specifico, aveva ritenuto), il modello del 2007 avrebbe imposto l'incidente. Trattandosi, invece, come le stesse ordinanze hanno dichiarato, di "interpretazione evolutiva" al fine di armonizzare il diritto vivente interno con il sopravvenuto quadro sovranazionale, allora l'etichetta della norma interposta è stata invocata senza che l'architettura del 2007 – doppio controllo, conflitto insanabile, rimessione alla Consulta – fosse stata davvero messa in opera.

In altri termini, la Corte di cassazione ha svolto, sotto la veste dell'interpretazione conforme, il giudizio di compatibilità con lo standard convenzionale che il modello accentrato riserverebbe, in caso di conflitto irriducibile, alla sola Corte costituzionale.

Il punto si esplica ulteriormente al confronto con l'istituto omologo del diritto dell'Unione. La stessa Sezione (Cass. n. 18867 del 2026) ha richiamato la sentenza della CGUE, Grande Sezione, 24 marzo 2026, causa C-767/23, Remling, secondo cui il giudice di ultima istanza che non intenda effettuare il rinvio pregiudiziale *ex* art. 267 TFUE deve motivare specificamente perché ritenga di ricadere in una delle tre eccezioni all'obbligo di rinvio, esponendo «specificamente e concretamente le ragioni» della propria scelta. Nessuna regola equivalente presidia, nel nostro ordinamento, la scelta di non sollevare l'incidente di costituzionalità. La soglia della "praticabilità dell'interpretazione conforme" resta un apprezzamento di prima e ultima istanza del giudice domestico, privo del contrappeso motivazionale rinforzato che l'ordinamento eurounitario impone sul mancato rinvio alla Corte di giustizia.

Peraltro, la stessa Cass. n. 18867 del 2026 ha dichiarato irrilevante l'eccezione fondata sulla sentenza Italgomme perché tardivamente sollevata in memoria *ex* art. 378 c.p.c. e comunque insussistente nel merito. E Cass., ord. n. 23305 del 2026, ha concluso per l'inammissibilità, per tardività[62], di un'eccezione omologa, affermando che le pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo «non possono spiegare alcuna efficacia recuperatoria di censure contro l'atto impositivo, da articolare, necessariamente, con l'atto introduttivo del giudizio». La tutela evolutiva convive dunque con un rigore procedurale che ne delimita, caso per caso e senza un criterio dichiarato in anticipo, l'accesso.

Infine, l'ordinanza interlocutoria n. 13696 del 2026, sempre della Corte di cassazione, ha offerto la conferma empirica, sul piano dell'inutilizzabilità probatoria, del "criterio del contenitore" già discusso a proposito della revocazione civile e della revisio-

[62] Essendo sorta la controversia ben prima che fosse aggiunto l'art. 7-*quinquies* allo Statuto, una siffatta soluzione ha sotteso, evidentemente, un giudizio implicito di insussistenza di principio immanente di inutilizzabilità delle acquisizioni probatorie acquisite in violazione di legge, come invece prospettato da Cass., ord. 11 maggio 2026, n. 13696. Principio che, in realtà, trovava già un duplice addentellato negli artt. 70 d.P.R. n. 600 del 1973 e 75 d.P.R. n. 633 del 1972, che rinviavano anche al c.p.p. e quindi anche al suo art. 191.

ne penale. Difatti, la Sezione tributaria ha registrato un contrasto, non ricomposto, con la Sezione penale[63], reso più complesso dall'intreccio con Corte cost. n. 50 del 2026 sull'efficacia, nel processo tributario, del giudicato assolutorio penale fondato sull'inutilizzabilità delle prove, e ha rimesso per questo la questione alle Sezioni Unite. La stessa ordinanza n. 13696 ha peraltro mostrato di propendere per l'inutilizzabilità dei dati e dei documenti acquisiti in esito all'accesso presso la sede della società in difetto di autorizzazione o in virtù di un'autorizzazione non adeguatamente motivata, nell'ottica di un'interpretazione «unionalmente, convenzionalmente e costituzionalmente orientata» che pone l'art. 8 CEDU «come norma interposta *ex* art. 117 Cost.». E ha soggiunto che tale soluzione renderebbe «non necessario non solo l'incidente di costituzionalità della normativa sopravvenuta e delle norme di cui agli artt. 35 l. 4/1929 e 33 d.P.R. n. 600/1973, ma anche il rinvio pregiudiziale alla CGUE per quanto attiene all'IVA» (punti 12.3 e 12.4). Ha così ritenuto irrilevante la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13-bis del d.l. n. 84 del 2025, eccepita dalla parte, e non ha dato seguito alla richiesta del Pubblico Ministero di sollevare questione per violazione dell'art. 117 Cost. La medesima violazione convenzionale riceve, così, un trattamento ancora oggi diverso a seconda del processo – civile, tributario o penale – in cui è incorsa.

A tale quadro si è aggiunto un dato di diritto positivo. L'art. 13-*bis* del d.l. 17 giugno 2025, n. 84, convertito con modificazioni dalla l. 30 luglio 2025, n. 108, ha inserito nell'art. 12, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente l'obbligo di indicare e motivare espressamente e adeguatamente, negli atti di autorizzazione e nei processi verbali, le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso. Il legislatore ha così ritenuto che la legge speciale, cui rinvia l'art. 14, terzo comma, Cost., debba recare quel contenuto, e ha dato una prima attuazione alla sentenza Italgomme. Non ha però introdotto alcun rimedio giurisdizionale e, quindi, il secondo pilastro di quella pronuncia è rimasto inattuato. La Corte europea dei diritti dell'uomo è tornata, d'altro canto, a condannare l'Italia con la sentenza Edilsud del 5 marzo 2026, dando atto, come già nella sentenza Agrisud dell'11 dicembre 2025, che il Governo non aveva indicato alcuna nuova legge o decisione interna idonea a rimettere in discussione le conclusioni raggiunte in Italgomme.

Il convergere di questi argomenti mostra come il diritto vivente poggi su basi più fragili di quanto la sua apparente stabilità lasci credere. Le sue premesse necessarie si riducono a una lettura contingente dell'art. 11, a un argomento dichiaratamente provvisorio quanto all'adesione, a una distinzione (dentro o fuori il diritto UE) già oggi debole, e a un presupposto (l'impraticabilità del controllo diffuso di convenzionalità) che l'esperienza comparata smentisce.

Nella sola materia tributaria, a questi argomenti si aggiunga, come già detto, la novella dell'art. 1 dello Statuto.

[63] Si veda Cass. pen., Sez. III, n. 512 del 2026, che ha escluso che la sentenza Italgomme possa qualificarsi come «legge» che stabilisce un divieto probatorio ai sensi dell'art. 191 c.p.p., e ha affermato che la violazione sistemica da essa accertata «non implica una generale illegittimità ed inutilizzabilità di tutti gli atti compiuti dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle verifiche fiscali» anteriori alle misure generali di adeguamento, ritenendo coerente con tale lettura la clausola di salvaguardia dell'art. 13-bis, comma 2, del d.l. n. 84 del 2025; ha quindi dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 191 c.p.p. La pronuncia è dell'8 gennaio 2026. L'ordinanza n. 13696 del 2026 ha registrato il contrasto anche con Cass. n. 16988 del 2025 e ha disposto la rimessione pure come questione di massima di particolare importanza.

7. La posizione eccentrica dell'Italia alla luce della comparazione.

Come è noto, la Convenzione non impone agli Stati contraenti una particolare modalità di recepimento interno, né un determinato rango della fonte. Ciò che rileva è il risultato, cioè la garanzia effettiva dei diritti (artt. 1 e 13).

Entro questo margine di libertà, gli Stati membri dell'Unione si sono collocati lungo uno spettro che va dal rango costituzionale della Convenzione fino alla sua equiparazione alla legge ordinaria. La posizione dell'Italia in tale spettro è eccentrica non quanto al rango (sub-costituzionale e sovra-legislativo, in linea con la maggioranza degli Stati), bensì per il divieto di applicazione diretta prevalente da parte del giudice comune, non compensato, come altrove avviene, da rimedi equivalenti.

Dal confronto con altri ordinamenti europei, anzitutto, il divieto assoluto di applicazione prevalente diretta della CEDU da parte del giudice comune, fuori dall'ambito del diritto dell'Unione, pone l'Italia in una posizione di minoranza nel panorama europeo. Francia[64], Paesi Bassi[65], Belgio[66] e, dal 2018, Spagna[67] praticano il controllo diffuso di convenzionalità con prevalenza applicativa. L'Austria ha costituzionalizzato la Convenzione[68]. La Germania[69] e il Regno Unito[70],

[64] Si veda *supra*, in nota, sul modello francese.

[65] L'ordinamento olandese presenta il paradosso più istruttivo. L'art. 120 della *Grondwet* vieta al giudice il sindacato di costituzionalità delle leggi, ma gli artt. 93 e 94 dispongono che le previsioni dei trattati vincolanti per chiunque (*self-executing*) hanno efficacia diretta e che le norme interne non si applicano se incompatibili con esse. Ne risulta che il giudice olandese, cui è precluso il controllo sulla legge rispetto alla propria Costituzione, esercita quotidianamente il controllo diffuso di convenzionalità. La CEDU funziona allora, di fatto, come il *bill of rights* giustiziabile del Paese. L'esperienza olandese confuta alla radice l'argomento sistematico caro alla dottrina italiana maggioritaria, secondo cui il controllo diffuso di convenzionalità sovvertirebbe l'architettura della giustizia costituzionale. Invero, nei Paesi Bassi esso sostituisce una giustizia costituzionale inesistente, senza che ne sia derivato alcun governo dei giudici.

[66] La *Cour de cassation* belga, con l'*arrêt Franco-Suisse Le Ski* del 27 maggio 1971, ha affermato, in assenza di qualsiasi base testuale costituzionale, la prevalenza della norma di trattato internazionale ad effetto diretto sulla legge interna anche posteriore, in ragione della "natura stessa" del diritto internazionale convenzionale. La CEDU è da allora direttamente applicata dai giudici comuni con primazia sulla legge. L'istituzione della *Cour constitutionnelle* (già *Cour d'arbitrage*) ha generato anche in Belgio un problema di coordinamento tra controllo diffuso di convenzionalità e controllo accentrato di costituzionalità, risolto legislativamente con regole di priorità della questione costituzionale in caso di doppio contrasto. Si tratta, dunque, di un ordinamento che conosce entrambi i controlli e li ha armonizzati, ancora una volta smentendo l'alternativa secca postulata dal modello italiano.

[67] Si veda *supra*, in nota, sul modello spagnolo.

[68] Con legge costituzionale del 1964, retroattiva al momento della ratifica, l'Austria ha attribuito alla CEDU rango costituzionale (*Verfassungsrang*). La Convenzione è parametro diretto del giudizio del *Verfassungsgerichtshof* e fonte immediata di diritti azionabili. Il modello austriaco mostra, per così dire, la soluzione massimalista, pervenendo non alla disapplicazione diffusa, ma all'integrazione della Convenzione nel blocco di costituzionalità. Con l'effetto che il catalogo convenzionale opera come catalogo costituzionale dei diritti.

[69] Il caso tedesco è il più frequentemente, e talora impropriamente, invocato a sostegno del modello italiano. In forza dell'art. 59, co. 2, GG, la CEDU ha in Germania rango di legge federale ordinaria – formalmente meno che in Italia, dove il rango è sovra-legislativo per interposizione – ma il *Bundesverfassungsgericht*, con la celebre sentenza *Görgülü* (BVerfG, 14 ottobre 2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307), ha imposto a tutti gli organi statali l'obbligo di tener conto della giurisprudenza convenzionale e ha aperto l'accesso diretto alla giustizia costituzionale con *Verfassungsbeschwerde* per l'omessa o inadeguata considerazione di una pronuncia CEDU, con rimedio che l'ordinamento italiano non conosce. Il sistema ha retto alla prova nella vicenda della custodia di sicurezza (Corte EDU, 17 dicembre 2009, *M. c. Germania*), risolta dal BVerfG dichiarando l'illegittimità costituzionale della disciplina interna e dando piena attuazione allo standard convenzionale. Il paragone con l'Italia, priva di quel rimedio diretto, è perciò infelice, poiché la dottrina tedesca ha interpretato la sentenza *Görgülü* come massimizzazione, non minimizzazione, dell'impatto interno della Convenzione.

[70] Il caso del Regno Unito è istruttivo per la radicalità del dualismo di partenza. Fino al 2000 la CEDU, ratificata fin dal 1951, non era invocabile dinanzi ai giudici interni se non come ausilio interpretativo. Lo *Human Rights Act* 1998 ha realizzato un'incorporazione *sui generis*. È stato difatti previsto l'obbligo di tener conto della giurisprudenza convenzionale (*section 2*), l'obbligo interpretativo rafforzato, di intensità assai superiore alla nostra interpretazione conforme, potendo spingersi fino alla riscrittura sostanziale del testo (*section 3*) e, ove ciò sia

pur negando la disapplicazione, compensano con rimedi (*Verfassungsbeschwerde* per omessa *Berücksichtigung*; *sections 3-4 HRA*) di cui l'ordinamento italiano è privo. Il divieto in quanto tale non è dunque un unicum italiano, poiché tre degli ordinamenti esaminati lo conoscono. Ciò che non trova riscontro altrove è la combinazione che segue.

Nessun ordinamento esaminato combina, come quello italiano, rango sovralegislativo della Convenzione, divieto di applicazione diretta prevalente, assenza di ricorso individuale diretto alla Corte costituzionale, e bilanciabilità in concreto della garanzia convenzionale.

In particolare, l'esperienza spagnola smentisce l'assunto secondo cui il controllo diffuso di convenzionalità sarebbe incompatibile con la giustizia costituzionale accentrata; quella olandese smentisce l'assunto per cui esso sfocerebbe nel governo dei giudici; quella francese smentisce l'assunto per cui pregiudicherebbe la certezza del diritto.

In sintesi, la traiettoria europea complessiva è di progressiva incorporazione della Convenzione negli ordinamenti interni, con un ruolo crescente dei giudici comuni nella sua applicazione immediata e con i vincoli formali di rango via via aggirati da tecniche sostanziali (interpretazione conforme rafforzata, selezione della norma applicabile, integrazione del parametro costituzionale). In tale quadro, il divieto italiano di applicazione prevalente diretta si configura come posizione di retroguardia.

Poiché, come è stato chiarito nella sentenza *Kamberaj*, il diritto dell'Unione non regola la questione, ciascuno di questi assetti discende da una libera scelta costituzionale interna. Anche quella italiana è dunque una scelta, revocabile mediante gli strumenti dell'interpretazione adeguatrice, senza bisogno di una revisione formale.

La direzione di marcia del sistema convenzionale – sussidiarietà rafforzata (Prot. n. 15), dialogo preventivo (Prot. n. 16), responsabilizzazione dei giudici nazionali quali garanti di prima istanza – spinge oggettivamente verso una domesticazione diffusa della Convenzione.

Il modello italiano dell'interposizione, concepito nel 2007 per governare il fenomeno convenzionale, rischia quindi di trovarsi in posizione assolutamente dissonante rispetto agli altri Paesi europei.

8. Il paradosso tributario: il doppio binario della tutela convenzionale nella materia fiscale.

Nella materia tributaria, l'assetto ricostruito produce un'asimmetria che merita di essere segnalata, poiché ne rappresenta il precipitato pratico.

Nella fiscalità armonizzata (IVA, accise, dogane e, in genere, ambiti coperti da direttive), infatti, il contribuente può far valere la Carta – artt. 41, 47, 48, 49, 50 – direttamente dinanzi al giudice tributario, con potere di non applicazione della norma in-

impossibile, il potere dei giudici superiori di emettere una *declaration of incompatibility* che non invalida la legge ma attiva un meccanismo politico di adeguamento pressoché sempre seguito nella prassi (*section 4*). Sul vincolo alla giurisprudenza convenzionale il modello si è evoluto da un rigido *mirror principle* (*R (Ullah) v Special Adjudicator* [2004] UKHL 26) verso un dialogo dichiarato (*Manchester City Council v Pinnock* [2010] UKSC 45, limitato alla giurisprudenza "chiara e costante"). Il modello inglese non conosce dunque la disapplicazione della legge per contrasto con la CEDU, ma realizza l'impatto convenzionale con un obbligo interpretativo fortissimo e un rimedio dichiarativo politicamente cogente.

terna contrastante[71]; e per il tramite dell'art. 52, § 3, lo standard convenzionale entra nel giudizio con effetto diretto mediato. Il caso *WebMindLicenses* mostra la potenza operativa del meccanismo sul piano dell'utilizzabilità delle prove. Il giudice tributario nazionale, in una lite IVA, è tenuto a verificare alla luce degli artt. 7 e 47 della Carta (letti secondo la giurisprudenza CEDU sull'art. 8) la legittimità dell'acquisizione e dell'uso di mezzi di prova provenienti dal procedimento penale, con obbligo di espungerle in difetto. Si tratta di un controllo diffuso di "convenzionalità probatoria" già pienamente vigente, che si rapporta in modo evidente con l'art. 7-*quinquies* dello Statuto dei diritti del contribuente.

Nella fiscalità non armonizzata, viceversa (anzitutto le imposte dirette, ma anche i tributi locali e simili), la CEDU opera, secondo l'opinione dominante, come mera norma interposta. E allora, in tale logica, il giudice tributario che rilevi un contrasto insanabile (ad esempio con l'art. 1 Prot. 1 in tema di retroattività dei prelievi o di sproporzione sanzionatoria, o con l'art. 6 quanto ai profili penali della sanzione) è tenuto a sollevare questione di legittimità costituzionale, con i tempi e le incognite del giudizio incidentale e con l'ipoteca del bilanciamento *ex* sent. n. 264 del 2012 e del "diritto consolidato" *ex* sent. n. 49 del 2015.

Il quadro convenzionale sostanziale in materia è ben noto: esclusione del profilo civile dell'art. 6 per le liti d'imposta[72], ma applicabilità del profilo penale alle sanzioni tributarie secondo i criteri *Engel*[73]; applicabilità delle garanzie convenzionali alle verifiche e agli accessi nella prospettiva del ricorso effettivo[74]; *ne bis in idem* tra sanzioni tributarie e penali[75]; garanzie proprietarie *ex* art. 1 Prot. 1 anche in materia fiscale, con sindacato di proporzionalità sull'ingerenza tributaria.

Può però verificarsi un vero paradosso. Infatti, giudicando della legittimità di un avviso di accertamento che contenga insieme imposte armonizzate (IVA) e non armonizzate (imposte dirette), oltre sanzioni amministrative tributarie, il giudice dovrebbe, secondo l'opinione dominante, ricorrere a una disapplicazione e a un incidente di costituzionalità in dipendenza dei medesimi fatti. Un'asimmetria evidente. Né si tratta di prospettiva teorica, poiché un'asimmetria del tutto analoga l'ordinamento l'ha già conosciuta a proposito del contraddittorio endoprocedimentale. Con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, le Sezioni Unite hanno affermato che per i tributi non armonizzati l'obbligo di contraddittorio sussiste soltanto ove specificamente sancito, mentre per quelli armonizzati opera in via generale, per diretta applicazione del diritto dell'Unione; e hanno dedicato un apposito passaggio alla «duplicità di regime giuridico» così determinatasi, dichiarandone il superamento non realizzabile in via interpretativa e rimettendosi al legislatore[76].

[71] Si vedano CGUE, *Åkerberg Fransson*, cit.; CGUE, 20 marzo 2018, causa *Menci* , C-524/15.

[72] Cfr. Corte EDU, GC, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*.

[73] Si vedano Corte EDU, GC, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*; per i criteri, Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engel e a. c. Paesi Bassi*.

[74] Cfr. Corte EDU, 21 febbraio 2008, *Ravon e a. c. Francia*; tale pronuncia ha richiamato l'attenzione della dottrina italiana quanto alle ricadute sull'istruttoria tributaria interna.

[75] Si vedano Corte EDU, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e a. c. Italia*; Corte EDU, GC, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*. In ambito interno Corte cost., sent. n. 43/2018.

[76] Cass., sez. un. civ., 9 dicembre 2015, n. 24823. La duplicità è stata poi rimossa dal legislatore, che ha generalizzato il contraddittorio preventivo con l'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. e), del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, a conferma della diagnosi allora formulata dalle Sezioni Unite. Si tratta, per vero, di garanzia di fonte eurounitaria e non convenzionale, sicché il precedente

L'asimmetria, del resto, non è rimasta sul piano dell'ipotesi. Nel giudizio definito dalla sentenza n. 71 del 2026 il medesimo contenuto sostanziale, ossia il diritto al ricorso effettivo, era stato dedotto sotto entrambi i parametri, e la decisione è intervenuta sul solo versante della Carta. Vi si aggiunga che, per il diritto dell'Unione, la disposizione di diritto primario che integra il parametro può a sua volta collegarsi a disposizioni di diritto derivato, le quali perciò rilevano nel giudizio di costituzionalità. Il blocco si estende, così, per catena, mentre sul versante convenzionale la norma interposta resta sola. Del resto, nella sentenza n. 147 del 2025 il parametro eurounitario era stato dedotto, e dalla Corte è stato riepilogato senza rilievi, nei termini degli artt. 16 e 17 della Carta, "quest'ultimo da interpretarsi in coerenza con l'art. 1 Prot. addiz. CEDU". Sembra emergerne che, nella pratica, lo standard convenzionale raggiunge il giudice comune per il tramite della Carta[77].

Il confronto comparato aggrava la diagnosi. Così, il contribuente francese ottiene dal proprio giudice, in una controversia sulle imposte dirette, l'immediata non applicazione della norma interna contrastante con l'art. 1 Prot. 1. Il contribuente spagnolo può oggi far valere il controllo di convenzionalità come regola di selezione normativa[78]. Il contribuente italiano, a fronte della medesima violazione, deve invece attendere l'esito di un incidente di costituzionalità, condizionato nell'esito dal bilanciamento.

9. Una proposta ricostruttiva per le ipotesi di corrispondenza tra Costituzione e CEDU.

Il percorso fin qui condotto permette ora di formulare una proposta interpretativa.

9.1. La tesi che qui si intende sostenere consiste, in sintesi, nel riconoscimento del diretto impatto della CEDU almeno per le norme convenzionali il cui contenuto coincide con diritti già enumerati in Costituzione, poiché il giudizio sulla sovraordinazione di quei contenuti rispetto alla legge ordinaria è già stato compiuto, una volta per tutte, dal costituente.

D'altronde, quando il giudice tributario, ad esempio, dà prevalenza all'art. 8 CEDU su una disciplina che consenta accessi domiciliari sottratti a ogni controllo giurisdizionale effettivo, egli non introduce nell'ordinamento una gerarchia nuova, ma attua una gerarchia che gli artt. 14 e 15 Cost. hanno già stabilito, e della quale la norma convenzionale è ripetizione in altra (alta) sede. Lo stesso vale per l'art. 6 rispetto agli artt. 24 e 111, per l'art. 1 Prot. 1 rispetto agli artt. 23 e 53, per l'art. 7 rispetto all'art. 25, secondo comma, per l'art. 5 rispetto all'art. 13, per l'art. 9 rispetto all'art. 19, per l'art.

vale come conferma strutturale del meccanismo del doppio binario, non come applicazione della tesi qui sostenuta.

[77] Un riscontro nella prassi si trae da Corte cost., sent. 14 ottobre 2025, n. 147, punto 1.1 del considerato in diritto, ove il parametro eurounitario è stato riepilogato, senza rilievi, nei termini degli artt. 16 e 17 della Carta, «quest'ultimo da interpretarsi in coerenza con l'art. 1 Prot. addiz. CEDU». Si trattava della riformulazione della censura del rimettente, e le questioni fondate su quel parametro sono poi rimaste assorbite, essendo intervenuta la declaratoria di illegittimità per violazione di parametri interni.

[78] La dottrina tributaria spagnola ha già iniziato a interrogarsi sull'efficacia interna della CEDU nell'ordinamento tributario proprio a valle della STC 140 del 2018: cfr. M.C. Morón Pérez, *La eficacia interna del CEDH en el ordenamiento tributario español*, in *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, coord. por Antonio Vázquez del Rey Villanueva, Irune Suberbiola Garbizu; Isaac Merino Jara (dir.), 2021, 747 s.

10 rispetto all'art. 21 e per l'art. 11 rispetto agli artt. 17 e 18.

La corrispondenza non va però verificata sul solo bene protetto. Essa va verificata anche sulla clausola che ne consente la limitazione, poiché è lì che si misura il grado di comprimibilità che il costituente ha ammesso.

Per l'art. 8 CEDU il riscontro è puntuale. L'art. 14 Cost. e l'art. 8 CEDU proteggono il medesimo bene e subordinano l'ingerenza alla medesima struttura di condizioni, e cioè una base legale qualificata e un fine tipizzato. E fra gli scopi legittimi l'art. 8, § 2, annovera «il benessere economico del paese», formula nella quale l'interesse fiscale può pacificamente rientrare. La Convenzione non è quindi più esigente del costituente quanto all'an dell'ingerenza tributaria, ma solo quanto alla qualità della legge che la consente.

Né vi si oppone il terzo comma dell'art. 14. La Corte costituzionale ha chiarito che esso pone una deroga al comma precedente nella sola parte in cui questo richiede che le ispezioni siano eseguite «secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale», e che si è trattato di deroga limitata agli atti di accertamento e di ispezione previsti da leggi speciali per i motivi e i fini ivi indicati[79].

Ne consegue che può dedursi che la deroga non ha investito la riserva di legge, che è rimasta assoluta e rinforzata, né l'inviolabilità proclamata dal primo comma. Ancora, si deve reputare che essa non abbia coperto perquisizioni e sequestri e che, quindi, l'apprensione e la copia di documenti e di corrispondenza non siano consentite se non nel rispetto delle garanzie del secondo comma. E, infine, si desume che il rinvio alle leggi speciali non sia un rinvio in bianco, poiché una riserva di legge in materia di libertà non è soddisfatta da una disciplina che attribuisca all'amministrazione un margine di discrezionalità illimitato. Sono, queste, sostanzialmente le censure mosse dalla sentenza Italgomme.

Ed, allora, quando la Corte europea dei diritti dell'uomo pretende prevedibilità, delimitazione dei presupposti e verificabilità dell'ingerenza, non muta la comprimibilità del bene e non importa materiale normativo estraneo. Ma specifica il contenuto minimo di un vincolo che il costituente aveva già posto.

Resta, peraltro, scoperto il vaglio giurisdizionale, che il terzo comma dell'art. 14 non esige. Su questo profilo l'omologo costituzionale non va cercato però nell'art. 14, poiché il bene in gioco non è più il domicilio, bensì la tutela. E lo standard convenzionale non impone l'autorizzazione preventiva, ma un controllo giurisdizionale effettivo, che può intervenire anche *ex post*, come la stessa

[79] Corte cost., sent. 2 febbraio 1971, n. 10, secondo cui il terzo comma dell'art. 14 «pone una deroga alla norma del comma precedente, nella parte in cui questa richiede che ispezioni, perquisizioni e sequestri siano eseguiti "secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale"», trattandosi di «deroga limitata ad atti di accertamento e di ispezione previsti da leggi speciali per i motivi e i fini indicati». Nel medesimo senso, quanto all'oggetto della deroga, Corte cost., sent. 9 maggio 1973, n. 56, secondo cui, per l'inviolabilità del domicilio, «l'equiparazione all'inviolabilità della libertà personale e l'estensione delle stesse garanzie prescritte per la tutela di quest'ultima (art. 14, secondo comma) subiscono una deroga espressa, a fini economici e fiscali» (punto 6, lett. A). La medesima pronuncia ha ritenuto non fondata, in riferimento al solo art. 24, secondo comma, Cost., la questione sull'art. 33 della l. 7 gennaio 1929, n. 4, che consentiva alla Polizia tributaria perquisizioni domiciliari senza provvedimento dell'autorità giudiziaria in presenza di notizia o fondato sospetto di violazioni costituenti reato; ma ha ricondotto quel potere non al terzo comma dell'art. 14, bensì all'estensione dei poteri d'urgenza che il codice di rito attribuiva alla polizia giudiziaria, richiamando la sentenza n. 10 del 1971 per le sole visite ispettive (punto 6, lett. B).

Corte di giustizia ha confermato. L'omologo è perciò l'art. 24 e, soprattutto, l'art. 113, secondo comma, Cost., per il quale la tutela giurisdizionale «non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti», disposizione che non conosce deroga fiscale alcuna. E nella medesima direzione si è mossa la sentenza n. 140 del 2022, di cui si dirà.

Il rinvio si sdoppia, quindi. L'art. 8 CEDU corrisponde agli artt. 14 e 15 Cost. quanto alla legalità e alla delimitazione dell'ingerenza, e agli artt. 24 e 113 Cost. quanto al rimedio. Il che è coerente con l'impostazione della copertura a più facce, che riconosce la copertura ai contenuti e non in blocco alla fonte.

Quanto all'art. 1 Prot. 1, l'omologo costituzionale non va cercato nella clausola proprietaria, bensì nelle disposizioni che la Costituzione dedica specificamente all'imposizione. La Corte europea dei diritti dell'uomo sindaca l'ingerenza fiscale secondo tre requisiti, ossia la base legale, il fine legittimo e il giusto equilibrio, quest'ultimo declinato come divieto di onere individuale eccessivo. Il primo requisito corrisponde all'art. 23 Cost., che presidia le prestazioni patrimoniali imposte; il terzo è ascrivibile in qualche modo all'art. 53 Cost., che commisura il concorso alla capacità contributiva. Anche il limite alla legge tributaria retroattiva vi si riconduce, esigendo l'art. 53 che l'imposizione si rapporti a una capacità contributiva attuale. Tale abbinamento riceve conferma dalla giurisprudenza costituzionale. Con la sentenza n. 111 del 2024 la Corte ha escluso che la legittimità di un prelievo tributario possa essere valutata alla stregua dell'art. 42 Cost., sul rilievo che la presenza nell'art. 53 di un esplicito principio di capacità contributiva preclude di evocare, forzandone l'area applicativa, la garanzia proprietaria; e l'assunto è stato ribadito, secondo l'orientamento sinora seguito, dalle sentenze n. 180 del 2025 e n. 135 del 2026. È dunque la stessa Corte a indicare nell'art. 53 la prospettiva corretta per il sindacato sul prelievo. Né è d'ostacolo che l'art. 23 Cost. ponga una riserva di legge anziché enunciare un diritto, poiché il criterio qui adoperato è quello del bene protetto, e il bene che l'art. 23 presidia è il patrimonio del singolo contro l'imposizione non prevista dalla legge, ossia quello stesso che l'art. 1 Prot. 1 protegge sotto il profilo della base legale.

E tale corrispondenza riguarda il bene protetto, non il grado della tutela. È il bene che il costituente ha ritenuto meritevole del rango supremo, mentre la giurisprudenza convenzionale ne ha via via precisato lo standard minimo di protezione; l'art. 117, primo comma, assicura, poi, che il legislatore non possa scendere al di sotto di tale standard.

In un simile contesto, pretendere che il giudice, posto di fronte a una legge inferiore allo standard di un bene costituzionalmente sovraordinato, sospenda il processo e attenda la Consulta equivale a richiedere una seconda volta un giudizio di prevalenza che l'ordinamento ha già formulato.

L'interpretazione qui proposta non è priva di antecedenti. Essa ricompone i tre lasciti dottrinali già esaminati *supra* – la corrispondenza analitica di contenuti quale titolo della copertura (Sorrenti), la selezione della norma applicabile quale meccanismo operativo (Conforti), la dissociazione tra rango e rimedio quale cornice teorica (Randazzo)[80] – e trova il proprio modello di diritto positivo nella tecnica dell'art. 52, § 3, della Carta dei diritti fondamentali, che fon-

[80] V. *supra* i riferimenti a G. Sorrenti, B. Conforti e A. Randazzo ivi citati.

da proprio sulla corrispondenza di contenuti l'equiparazione di significato e portata tra diritti della Carta e diritti convenzionali.

La conferma sul piano interno viene dalla logica della "massima espansione delle garanzie"[81]: se l'integrazione delle tutele deve operare sempre *in melius*, il rimedio più rapido ed effettivo per il contenuto già costituzionalizzato non è una concessione ottriata, ma una conseguenza.

Il fondamento strutturale di tale tesi ricostruttiva risiede, infine, nell'analisi di come la Corte costituzionale svolga concretamente il giudizio sul parametro interposto[82].

Tale giudizio, diversamente da quanto l'opinione comune suggerisce, non si riduce al semplice raffronto tra legge e norma convenzionale, ma si scompone in tre operazioni distinte.

La prima operazione consiste nella ricognizione del contenuto del parametro. Qui la Corte non si limita a recepire la norma convenzionale, ma la rielabora, avvalendosi di quattro valvole di adattamento: il rispetto della sola "sostanza" della giurisprudenza europea; il margine di apprezzamento commisurato alle "peculiarità dell'ordinamento giuridico in cui la norma convenzionale è destinata a inserirsi"; il potere di "valutare come ed in qual misura il prodotto dell'interpretazione della Corte europea si inserisca nell'ordinamento costituzionale italiano", con tutto ciò che ne segue "in termini di interpretazione e bilanciamento"; la selezione del solo "diritto consolidato"[83].

La seconda operazione consiste nel controllo di compatibilità della norma interposta con l'intera Costituzione (esteso "ad ogni profilo" e dunque oltre i controlimiti) presidiato dalla sanzione dell'espunzione "nei modi rituali". Si tratta di un controllo mai esercitato in forma ablativa nell'arco di un quindicennio, la cui funzione reale si è rivelata deterrente, avendo le valvole della prima operazione e il bilanciamento della terza svolto la funzione di suoi equivalenti[84].

La terza operazione, la sola davvero decisiva, è il giudizio di prevalenza in concreto. La norma interposta, pur conforme a Costituzione e in conflitto con la legge, può risultare difatti recessiva all'esito del bilanciamento sistemico con altri interessi costituzionali, come dimostra la vicenda delle pensioni svizzere[85]. Peraltro, la stessa inter-

[81] Corte cost., sentenza n. 317 del 2009.

[82] Per la categoria generale della norma interposta, cfr. M. Siclari, *Le "norme interposte" nel giudizio di costituzionalità*, Padova, 1992. Per la qualificazione della CEDU quale fonte "subcostituzionale", D. Tega, *Le sentenze della Corte costituzionale nn. 348 e 349 del 2007: la CEDU da fonte ordinaria a fonte "subcostituzionale" del diritto*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 2007. Per la scansione delle fasi del giudizio, S. Penasa, *ivi*, 2007.

[83] Rispettivamente: Corte cost., sentenze n. 311 del 2009 e n. 236 del 2011 (sostanza; margine di apprezzamento e peculiarità dell'ordinamento); n. 317 del 2009, ripresa dalla n. 236 del 2011 (il "come ed in qual misura", con l'espresso richiamo a "interpretazione e bilanciamento" quali "ordinarie operazioni" del giudizio costituzionale); n. 49 del 2015 (diritto consolidato, con l'elenco degli indici del difetto di consolidamento).

[84] Cfr. Corte cost., sentenza n. 348 del 2007 (estensione "ad ogni profilo" ed espunzione "nei modi rituali"). Sulla mancata attivazione del controllo ablativo e sulle strategie argomentative che ne hanno tenuto luogo, v. G. Parodi, *"Le sentenze della Corte EDU come fonte di diritto". La giurisprudenza costituzionale successiva alle sentenze n. 348 e n. 349 del 2007*, in *dirittocomparati.it*, 28.11.2012.

[85] Cfr. Corte cost., sent. n. 264 del 2012, sul seguito di Corte EDU, *Maggio e a. c. Italia*, 31.5.2011. In senso critico sulla bilanciabilità interna dell'obbligo internazionale, E. Cannizzaro, *Il bilanciamento fra diritti fondamentali e l'art. 117, 1° comma, Cost.*, in *Riv. dir. int.*, 2010, 128 s.; sul bilanciamento "bidirezionale" dischiuso dalla sent. n. 317 del 2009, O. Pollicino, *Margine di apprezzamento, art 10, c.1, Cost. e bilanciamento "bidirezionale": evoluzione o svolta nei rapporti tra diritto interno e diritto convenzionale nelle due decisioni nn. 311 e 317 del 2009 della Corte costituzionale?*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 2009; v. inoltre G. Ubertis, *Sistema multilivello dei diritti fondamentali e prospettiva abolizionista del processo contumaciale*, in *Giur. cost.*, n. 2009, 54 s., F. Bilancia, *Con l'obiettivo di assicurare l'effettività degli strumenti*

pretazione conforme risulta gerarchizzata: quella costituzionalmente orientata è "prioritaria" rispetto a quella convenzionalmente orientata, in nome del "predominio assiologico della Costituzione sulla CEDU"[86].

Ne discende che la sovraordinazione della norma convenzionale rispetto alla legge, proclamata nel 2007, è in realtà una gerarchia condizionata. Pur formalmente affermata, essa opera soltanto se e in quanto la Corte, caso per caso, non le contrapponga un controinteresse costituzionale prevalente. Si tratta di una figura sconosciuta alla teoria classica delle fonti, dove la gerarchia o sussiste o non sussiste, e priva di riscontro nelle altre ipotesi di interposizione. Ad esempio, nel giudizio *ex* art. 76 Cost. non è operato nessun bilanciamento della legge di delegazione rispetto ad altri interessi per stabilire se il decreto delegato possa violarla.

Il nucleo effettivo del giudizio accentrato, allora, non sta nella verifica di compatibilità, risolta in astratto e mai sfociata in una pronuncia ablativa, bensì nella ponderazione con i controinteressi.

Ed allora, da un punto di vista strutturale, laddove non esistano controinteressi (e la corrispondenza del contenuto convenzionale a un diritto costituzionale enumerato ne costituisce l'indice più sicuro, perché il bilanciamento tra quel bene e gli altri valori dell'ordinamento è già stato compiuto, in via definitiva, dal costituente) e il giudizio accentrato non abbia più nulla da aggiungere, esso non ha più ragion d'essere. Delle tre operazioni che lo compongono, la prima è già garantita dalla condizione del diritto consolidato; la seconda è vuota per definizione, non potendo la norma corrispondente contraddire la Costituzione nella parte in cui ne riproduce il contenuto; la terza è ridondante, perché la ponderazione è già stata consumata nella scelta costituente. In questi casi la sua doverosità si riduce a un mero rito. Ed un rito che costa anni di sospensione del processo non è un presidio, ma cozza, tra l'altro, anche con il principio di economia processuale.

9.2. Altri rilievi ulteriori, di diversa natura, corroborano l'interpretazione qui proposta.

Il primo è tratto dal giudicato. Difatti, con la vicenda *Dorigo* prima, e con la sentenza n. 113 del 2011 della Corte costituzionale poi, l'ordinamento ha accettato che la garanzia convenzionale travolgesse il giudicato penale dapprima in assenza di qualunque base legislativa, indi mediante pronuncia additiva[87]. Ed allora, se la Convenzione può piegare il giudicato *a posteriori*, a maggior ragione deve poter prevalere, in sede di cognizione, su una legge la cui applicazione è ancora in discussione, dove nessun affidamento consolidato viene sacrificato.

A ciò si potrebbe replicare che, fuori della materia penale, l'ordinamento ha compiuto

---

di garanzia la Corte costituzionale italiana funzionalizza il «margine di apprezzamento» statale, di cui alla giurisprudenza CEDU, alla garanzia degli stessi diritti fondamentali, in *Giur. Cost.*, 2009, 4772 s., D. Butturini, *La partecipazione paritaria della Costituzione e della norma sovranazionale all'elaborazione del contenuto indefettibile del diritto fondamentale. Osservazioni a margine di Corte cost. n. 317 del 2009*, in *Giur. cost.*, n. 2/2010, 1816 s., ed E. Lamarque, *Gli effetti delle sentenze della Corte di Strasburgo secondo la Corte costituzionale italiana*, in *Corr. Giur.*, n. 7/2010, 955 s.

[86] Cfr. Corte cost., sent. n. 49 del 2015. In senso critico, V. Zagrebelsky, *Corte cost. n. 49 del 2015, giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani, art. 117 Cost., obblighi derivanti dalla ratifica della Convenzione*, in *Osservatorio costituzionale*, maggio 2015; A. Ruggeri, *Fissati nuovi paletti dalla Consulta a riguardo del rilievo della CEDU in ambito interno,* in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, n. 2/2015; per la parabola complessiva del decennio successivo alle sentenze gemelle, N. Colacino, *Obblighi internazionali e ordinamento costituzionale a dieci anni dalle sentenze gemelle: breve cronaca di un lungo assedio*, in *dirittocomparati.it*, n. 3/2017.

[87] Si vedano Cass. pen., sez. I, n. 2800 del 2007, *Dorigo*, *cit.*; Corte cost., sent. n. 113 del 2011.

la scelta opposta. La riforma Cartabia, disciplinando specificamente la revocazione per contrarietà alla CEDU con l'art. 391-*quater* c.p.c., l'ha circoscritta alle sole violazioni che abbiano pregiudicato "un diritto di stato della persona". E la giurisprudenza di legittimità ne ha fatto una lettura ulteriormente restrittiva, escludendone l'operatività per le tutele risarcitorie anche quando sia in gioco un diritto fondamentale non di stato[88], sicché il giudicato civile resterebbe, in via generale, impermeabile alla garanzia convenzionale.

Tuttavia, tale obiezione conferma, e non confuta, l'architettura della proposta interpretativa. Difatti, la resistenza del giudicato civile è precisamente un'ipotesi di controinteresse costituzionale specifico (la stabilità dei rapporti esauriti e l'affidamento dei terzi), che la terza condizione considerata *supra* riserva al bilanciamento del legislatore e della Corte. L'interpretazione proposta, operando nella sola cognizione pendente, non tocca alcun giudicato, e si colloca dunque esattamente al di qua della linea che la riforma ha tracciato.

Inoltre, la stessa novella conferma il principio, poiché il legislatore ha riconosciuto che la violazione convenzionale accertata è titolo idoneo a travolgere perfino il giudicato civile, giacché ne ha, discutibilmente, limitato l'estensione, non negato la premessa. Mentre sul versante penale ha generalizzato il rimedio con l'art. 628-*bis* c.p.p., a conferma della piena cedevolezza del giudicato al vincolo convenzionale laddove il bene inciso lo esige[89].

Ancora, la limitazione ai diritti di stato è essa stessa di assai dubbia legittimità, convenzionale e costituzionale[90] e ciò pregiudica l'obiezione stessa.

Occorre poi considerare che la ragionevole durata del processo è essa stessa un principio costituzionale, previsto dall'art. 111, secondo comma, Cost., sicché il meccanismo dell'incidente obbligatorio, con i conseguenti anni di sospensione necessari per ottenere ciò che la corrispondenza già garantisce, confligge non soltanto con l'art. 13 CEDU, ma con la Costituzione stessa.

Esiste inoltre un nucleo duro dei contenuti convenzionali. Così, per le garanzie che riproducono il diritto internazionale generale, e in particolare le norme di *jus cogens* quale il divieto di tortura *ex* art. 3 CEDU, la copertura dell'art. 10, primo comma, Cost. opera comunque, con rango costituzionale e senza mediazione alcuna. A riprova che l'ordinamento già conosce, per un sottoinsieme di contenuti convenziona-

[88] Per la lettura restrittiva, Cass., sez. III, 17 marzo 2025, n. 7128, che ha escluso il rimedio per le domande di natura risarcitoria o comunque per equivalente, pur a fronte di accertata violazione dell'art. 2 CEDU, trattandosi di "diritto fondamentale della persona, ma non di stato".

[89] Art. 628-*bis* c.p.p., introdotto dal d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, che ha assorbito e generalizzato, sul versante penale, il rimedio della revisione c.d. europea creato in via additiva dalla sentenza n. 113 del 2011.

[90] La tesi dell'illegittimità convenzionale (e costituzionale) della limitazione ai "diritti di stato della persona" può essere così sintetizzata. Sul piano convenzionale, l'art. 46 CEDU obbliga lo Stato alla *restitutio in integrum* (Corte EDU, GC, 13 luglio 2000, *Scozzari e Giunta c. Italia*), e il criterio elaborato dal Comitato dei Ministri (Racc. R(2000)2 del 19 gennaio 2000) è funzionale, non materiale, poiché prescinde dalla natura, personale o patrimoniale, del diritto inciso. Selezionare le violazioni riparabili in base alla materia del diritto introduce una distinzione ignota al sistema convenzionale e discriminatoria *ex* art. 14 CEDU, tanto più che la stessa seconda condizione dell'art. 391-*quater* (inidoneità dell'equa indennità a compensare le conseguenze) presuppone violazioni gravi non compensabili per equivalente, programmando così l'inadempimento dell'art. 46 ogniqualvolta esse non attingano uno *status*. Ed è emblematico il caso deciso da Cass. n. 7128 del 2025, su violazione dell'art. 2 CEDU. Sul piano interno, la medesima selettività confligge con gli artt. 3, 24 e 117, primo comma, Cost., dipendendo la riparazione in forma specifica da un criterio, la natura del diritto inciso, privo di ragionevole correlazione con lo scopo del rimedio.

li, una prevalenza fondata sulla natura del contenuto e non sulla forma della fonte.

9.3. Vi sono, poi, ragioni proprie della sola materia tributaria.

Anzitutto, la materia fiscale pratica da decenni, con i trattati contro le doppie imposizioni, esattamente quella selezione diffusa della norma pattizia prevalente che la proposta interpretativa postula. Né si tratta soltanto di applicare la convenzione in un campo lasciato libero dalla legge. La Corte di cassazione ha affermato che l'obbligo convenzionale di detrarre l'imposta assolta all'estero opera anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi esteri, non potendo l'art. 165, comma 8, del TUIR limitare l'efficacia delle disposizioni pattizie[91]. Il giudice tributario ha dunque fatto prevalere la norma convenzionale su una disposizione interna di segno espressamente contrario, senza incidente di costituzionalità.

Poi, può dubitarsi dell'applicazione dell'art. 391-*quater* c.p.c. al processo tributario, poiché la sua struttura potrebbe denunciare un'asimmetria tale da renderla incompatibile strutturalmente.

Difatti, la restrizione produrrebbe un esito paradossale. Le sanzioni tributarie, "materia penale" ai sensi dei criteri Engel, resterebbero prive di qualunque rimedio ripristinatorio del giudicato, giacché l'art. 628-*bis* c.p.p. non si applica al processo tributario e la revocazione *ex* art. 391-*quater* c.p.c. (quand'anche se ne ammettesse l'estensione al rito tributario, ciò che il rinvio ai soli motivi di cui all'art. 395 c.p.c., operato dalla disposizione espressa dell'art. 64 del d.lgs. n. 546 del 1992, rende oltremodo dubbio) non coprirebbe comunque violazioni estranee ai diritti di stato. Sicché il contribuente attinto da sanzione convenzionalmente illegittima, accertata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, sarebbe l'unico "condannato" dell'ordinamento privo di ogni via di *restitutio in integrum*.

Ciò è confermato empiricamente anche per quanto concerne l'inutilizzabilità probatoria, in relazione alla quale l'ordinanza interlocutoria n. 13696 del 2026 della Corte di cassazione ha registrato un contrasto irrisolto tra la Sezione tributaria e la Sezione penale sulla sorte degli elementi acquisiti in violazione dell'art. 8 CEDU, rimettendolo alle Sezioni Unite in ragione della non uniformità delle decisioni e della rilevanza dei principi in gioco. La medesima violazione convenzionale rischia, altrimenti, di ricevere tutele difformi a seconda del processo in cui è fatta valere. La questione non risulta ancora decisa.

9.4. Occorre tuttavia ribadire che in primo luogo occorre verificare la corrispondenza contenutistica con un diritto enumerato, da accertare e motivare puntualmente da parte del giudice, sulla scorta della tavola delle corrispondenze che la dottrina della copertura a più facce ha già delineato. E, nei casi dubbi, la corrispondenza non opera e resta fermo il regime dell'interposizione. Il test da adoperare è quello già indicato, e cioè il raffronto non del solo bene protetto, ma anche della clausola limitativa. Vi è corrispondenza quando la disposizione convenzionale e quella costituzionale subordinano l'ingerenza alla medesima struttura di condizioni; vi è eccedenza quando la prima rende inderogabile ciò che la seconda ha ammesso di comprimere.

[91] Si vedano Cass., ord. 14 aprile 2021, n. 9725; Cass., 9 settembre 2024, n. 24160; Cass., ord. 25 maggio 2026, n. 16134. L'orientamento non è pacifico, registrandosi pronunce di segno opposto fondate sulla lettera dell'art. 165, comma 8. Il contrasto, però, verte sulla portata dell'obbligo convenzionale e non sul potere del giudice di darvi prevalenza.

Per di più, è necessario che il significato della norma convenzionale risulti da una giurisprudenza convenzionale consolidata, secondo il criterio elaborato dalla stessa Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2015. E, del resto, se solo il diritto consolidato vincola, allora il diritto consolidato può, con pari sicurezza, fondare la prevalenza applicativa.

Bisogna precisare che essa opera non come un vaglio aperto rimesso caso per caso all'apprezzamento del giudice, ma come una presunzione relativa. E tale presunzione riflette un dato genetico, poiché, quando il contenuto convenzionale corrisponde a un diritto costituzionalmente enumerato, il bilanciamento tra quel bene e gli altri valori dell'ordinamento è già stato compiuto, all'atto stesso dell'enumerazione.

La corrispondenza costituzionale del contenuto convenzionale fonda, cioè, una presunzione di assenza di controinteresse rilevante, superabile solo ove la legge censurata attui una scelta costituzionale specifica e dichiarata, e non mediante il generico richiamo a un valore costituzionale evocabile per qualunque norma. La presunzione di bilanciamento così avvenuto non è superata dal solo dubbio che esso possa confliggere in astratto con altre disposizioni costituzionali, poiché un simile criterio, generico per definizione, riconsegnerebbe al giudice domestico proprio il sindacato sistemico che non si ritiene sussistente.

La presunzione opera, in particolare, negli ambiti tipici della materia tributaria (come il controllo giurisdizionale sugli accessi e sulle ispezioni[92], le garanzie del procedimento sanzionatorio, l'utilizzabilità delle acquisizioni probatorie), in cui il rapporto è di pura soggezione dell'autorità alla libertà del singolo, e nessun controinteresse costituzionale specifico è per definizione configurabile. D'altronde, le garanzie non possono valutarsi *ex post*, a seconda del materiale probatorio rinvenuto.

La presunzione è invece superata, e l'incidente resta doveroso, ove la legge censurata attui una scelta costituzionale specifica e dichiarata, come possono essere la stabilità dei rapporti esauriti presidiata dal giudicato, a tutela dell'affidamento dei terzi, ovvero una scelta finanziaria strutturale del legislatore, come nella vicenda delle pensioni svizzere decisa dalla sentenza n. 264 del 2012.

Non opera la presunzione, infine, là dove il contenuto convenzionale non trovi un omologo costituzionale. È il caso della protezione che l'art. 1 Prot. 1 accorda alle aspettative legittime quali beni, sulla quale si misurano le controversie concessorie e tariffarie, e per la quale nessuna disposizione costituzionale offre un riscontro puntuale.

Del pari non opera quando lo standard convenzionale non specifichi il contenuto del bene corrispondente, ma ne muti la comprimibilità, rendendo inderogabile ciò che in Costituzione è bilanciabile. In tal caso non si è più davanti a una corrispondenza, bensì a un'eccedenza di tutela convenzionale, e il riconoscimento di quel di più presuppone un bilanciamento con gli altri interessi costituzionali che il giudice comune non può compiere. L'incidente resta perciò, in tale ipotesi, la via obbligata.

[92] Si vedano Corte EDU, Prima sezione, 6 febbraio 2025, Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia, ricorsi nn. 36617/18 e altri 12 (violazione dell'art. 8 CEDU per l'assenza di adeguate garanzie procedurali negli accessi e nelle ispezioni nei locali commerciali); Corte EDU, Prima sezione, 11 dicembre 2025, Agrisud 2014 Srl semplificata e altri c. Italia; Corte EDU, Prima sezione, 5 marzo 2026, Edilsud 2014 Srl semplificata e Ferreri c. Italia (la prima per conferma dei medesimi principi; la seconda, resa sui ricorsi nn. 32961/18 e 32984/18, con specifico riguardo ai locali ad uso promiscuo; entrambe rese in formazione di Comitato).

A diversa conclusione si giunge, però, nel caso in cui la giurisprudenza convenzionale estenda il perimetro del bene tutelato, come accade con i criteri *Engel*. In tal caso il contenuto del bene corrispondente è identificato e non se ne altera la comprimibilità, sicché la presunzione continua a operare. Si tratta di ipotesi di confine, poiché l'estensione alle sanzioni amministrative tributarie delle garanzie dell'art. 25, secondo comma, Cost. porta sotto una disciplina costituzionale un oggetto che il costituente non vi aveva espressamente incluso. Depone però nel senso indicato la circostanza che la qualificazione Engel opera sulla natura sostanzialmente punitiva della misura, e cioè sul medesimo criterio che l'ordinamento interno adopera da tempo per le sanzioni amministrative. E la Corte europea dei diritti dell'uomo ha di recente confermato tale estensione in materia tributaria. Essa ha respinto i criteri restrittivi elaborati dalla Corte di cassazione, che riservava il profilo penale dell'art. 6 alle sanzioni qualificate come penali dal legislatore, eccedenti una soglia di gravità o convertibili in misure privative della libertà, e ha ribadito che lo scopo dissuasivo e repressivo è di per sé sufficiente a conferire alla sanzione carattere penale, quale che ne sia l'entità[93].

Quanto alla natura dell'operazione, essa consiste in una selezione della norma applicabile e non in un sindacato di validità. La legge non è, quindi, annullata né dichiarata illegittima, ma risulta recessiva nel caso concreto, secondo lo schema che il *Tribunal Constitucional* spagnolo ha qualificato «regola di selezione del diritto applicabile» rimessa alla giurisdizione ordinaria, e che la nostra giurisprudenza di legittimità civile aveva già praticato (Cass. n. 10542 del 2002).

9.5. Le possibili obiezioni appaiono, sia pure con diverso grado di difficoltà, superabili.

In primo luogo, si potrebbe eccepire il paradosso della corrispondenza, rappresentando che, se il contenuto convenzionale coincide con quello costituzionale, la legge che lo viola contrasta con la Costituzione; ma il contrasto della legge con la Costituzione è riservato alla Corte; dunque la corrispondenza, lungi dal fondare la disapplicazione, la escluderebbe, poiché trasformerebbe ogni giudice in giudice costituzionale della propria causa.

A ciò si potrebbe controbattere che la norma che il giudice applica in prevalenza non è la norma costituzionale, il cui rapporto con la legge resta integralmente riservato alla Corte, bensì la norma convenzionale. L'antinomia risolta corre, quindi, tra legge e norma pattizia, cioè tra fonti entrambe sub (o non)-costituzionali, la cui gerarchia relativa è fissata dall'art. 117, primo comma. Si tratta allora di operazione di selezione tra norme infra-costituzionali, strutturalmente identica a quelle che il giudice compie ogni giorno e non è un surrogato di annullamento.

Inoltre, nell'interpretazione suggerita la corrispondenza non funge da parametro, ma da titolo di dispensa dalla mediazione accentrata. Le sentenze gemelle hanno giustificato l'accentramento asserendo che la norma interposta deve essere essa stessa verificata nella sua conformità a Costituzione (il doppio controllo), e che questa verifica non può che spettare alla Corte. Ma per le norme convenzionali corrispondenti la

[93] Corte EDU, Grassucci e altri c. Italia, cit., §§ 26-30, ove è richiamata Corte EDU, GC, 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia, § 38. La Corte ha peraltro precisato che, non rientrando le maggiorazioni d'imposta nel nucleo centrale del diritto penale, le garanzie dell'art. 6 non devono necessariamente applicarsi in tutta la loro rigorosità.

verifica è risolta *ex ante* e in radice, poiché una norma non può per definizione contraddire la Costituzione nella parte in cui ne riproduce il contenuto. Venuta meno la ragione dichiarata del filtro, esso perde la propria giustificazione.

Ulteriormente, l'ordinamento già convive, senza che nessuno gridi al sovvertimento dell'art. 134 Cost., con la non applicazione diffusa di leggi per contrasto con contenuti materialmente costituzionali. Ciò accade ogni volta che il giudice, nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, disapplica per contrasto con la Carta, i cui diritti, per corrispondenza *ex* art. 52, § 3, veicolano lo standard convenzionale e, con esso, contenuti che sono anche costituzionali. Insomma, nella fiscalità armonizzata si tratta di meccanismo già operante.

Si potrebbe poi obiettare l'incertezza della corrispondenza, domandandosi a chi spetti l'accertamento, ad esempio, della simmetria dell'art. 8 CEDU con gli artt. 14 e 15 Cost.

Ma anche il giudizio di corrispondenza è operazione che il giudice comune già compie quotidianamente, poiché quando pratica l'interpretazione convenzionalmente conforme deve previamente stabilire quale contenuto convenzionale rilevi e come si rapporti al parametro interno. E pure quando applica l'art. 52, § 3, della Carta lavora esattamente su una tavola di riscontri, per giunta di fonte sovranazionale. Peraltro, i casi controversi non rendono inutile la regola, ma la confermano, ricadendo nell'interposizione. E l'onere di motivazione puntuale sulla corrispondenza, unito alla nomofilachia della Cassazione, fornisce il presidio di uniformità che si assume mancante. Questo presidio, del resto, è adottato in Francia da tempo.

Si potrebbe altresì sollevare l'obiezione del bilanciamento sistemico. La sentenza n. 264 del 2012 rivendica alla Corte la valutazione "sistemica e non frazionata" dei diritti, mentre la disapplicazione diffusa la eluderebbe.

La risposta, però, è già stata contemplata prevedendo che, dove un controinteresse costituzionale serio esista, l'incidente è obbligatorio. Qualora invece non esista (ad esempio, allorquando la legge comprima il diritto del singolo di fronte alla potestà pubblica senza che alcun valore costituzionale lo esiga) la riserva di bilanciamento è una bottiglia vuota, posta a protezione non di un giudizio sistemico ma di un privilegio processuale dello Stato convenuto. Distinguere i due casi è compito che il giudice sa svolgere, e che svolge, identico, ogni volta che valuta la rilevanza e la non manifesta infondatezza.

Ancora, si potrebbero muovere l'obiezione penalistica e l'obiezione democratica. Riserva di legge, determinatezza, divieto di effetti *in malam partem*, da un lato; soggezione del giudice "soltanto alla legge" *ex* art. 101, secondo comma, Cost., dall'altro.

La prima obiezione, però, è assorbita dalla proposta per costruzione, poiché le norme convenzionali corrispondenti sono norme di garanzia, e la loro prevalenza applicativa opera strutturalmente *in bonam partem*, a favore del singolo contro l'autorità; ogni effetto sfavorevole *extra legem* resta vietato dall'art. 25, secondo comma, che è esso stesso, con l'art. 7 CEDU, parte della tavola delle corrispondenze. Non a caso il vertice storico della disapplicazione convenzionale, il caso Dorigo, ha operato a favore del condannato.

Quanto alla seconda, la legge cui il giudice è soggetto comprende la legge di esecuzione della Convenzione e la Costituzione che, all'art. 117, ordina le due fonti. La scelta democratica di vincolarsi allo *standard* convenzionale è stata compiuta due

volte, dal legislatore del 1955 e dalla revisione costituzionale del 2001 (ed in materia tributaria tre volte, contando anche il d.lgs. n. 219 del 2023 che, modificando lo Statuto dei diritti del contribuente, ha richiamato espressamente la CEDU tra le norme superiori alle quali il legislatore ha dato sistematica attuazione). Il giudice che dà prevalenza alla norma pattizia corrispondente non si emancipa dalla legge, ma esegue l'ordine di priorità che la legge, in senso materiale, gli impartisce. L'esperienza comparata ha dimostrato che nessuna deriva verso il governo dei giudici è seguita negli ordinamenti che seguono questo schema.

Si potrebbe replicare, ancora, con l'obiezione dell'inutilità. Potrebbe dirsi che, se la corrispondenza c'è, la questione di costituzionalità è vinta in partenza ed allora tanto vale sollevarla. Tuttavia, l'art. 13 CEDU esige un rimedio effettivo, e un rimedio che sospende il processo per anni, per ottenere in ipotesi il medesimo risultato, non lo è. Poi, è distonico prevedere che il contribuente ai fini IVA ottenga la tutela immediata attraverso la non applicazione in nome della Carta, mentre il contribuente ai fini IRPEF attende l'incidente per lo stesso identico diritto (e magari si tratta della controversia riguardante il medesimo atto), con asimmetria che l'art. 3 Cost. non tollera. Peraltro, l'interpretazione convenzionalmente conforme, spinta oltre il dato testuale per evitare l'incidente, è già una disapplicazione dissimulata, praticata abitualmente senza le garanzie di trasparenza che l'interpretazione suggerita esige (motivazione sulla corrispondenza, sul consolidamento, sull'assenza di controinteressi). E le già richiamate ordinanze n. 19956 e n. 20609 del 2026 della Corte di cassazione mostrano, in controversie concrete, esattamente questo fenomeno. La disparità del doppio binario, a seconda che si tratti di tributi armonizzati o meno, è strutturale e non altrimenti riassorbibile.

Potrebbe inoltre essere formulata l'obiezione dell'interesse fiscale come controinteresse onnipresente.

È l'obiezione in certo senso più scontata, poiché potrebbe dirsi che un controinteresse costituzionale esiste sempre, giacché ogni norma impositiva o procedimentale serve il dovere di concorso (art. 53 Cost.), l'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost., come riscritto dalla legge cost. n. 1 del 2012) e il buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.). A ciò deve però replicarsi che è necessario un controinteresse specifico, attuale e concreto, non il generico interesse alla percezione del gettito né la comodità dell'azione amministrativa.

Se il mero interesse fiscale bastasse a imporre il bilanciamento accentrato, esso, proprio perché onnipresente, legittimerebbe qualunque compressione delle garanzie procedimentali e processuali del contribuente. Ma questo è un esito che nessuna lettura dell'art. 53 consente, perché il dovere di concorso comporta l'obbligo di contribuire secondo la legge e nelle forme garantite, e non giustifica il titolo di supremazia dell'amministrazione sul singolo. Sul punto è intervenuta la stessa Corte costituzionale, chiarendo che il diritto alla tutela giurisdizionale non può in alcun modo essere sacrificato in nome di esigenze di tutela dell'interesse fiscale, giacché questo, pur essendo particolarmente tutelato dall'art. 53, primo comma, Cost., attiene a momenti della dinamica impositiva nei quali è ancora in fase di definizione ciò a cui corrisponde il dovere tributario, e non presenta quella coessenzialità alla realizzazione dei diritti inviolabili che invece giustifica il dovere tributario[94].

[94] Corte cost., sent. n. 140 del 2022, punto 4.2 del considerato in diritto.

Ne consegue che nelle ipotesi tipiche considerate (controllo giurisdizionale sugli accessi, garanzie del procedimento sanzionatorio, utilizzabilità delle prove) l'interesse contrapposto non è un valore costituzionale specifico, ma la mera preferenza dell'autorità per la propria libertà d'azione, che non è materia di bilanciamento. Mentre, laddove la legge censurata attui una scelta finanziaria strutturale del legislatore, il controinteresse è specifico e l'incidente resta doveroso.

Si potrebbe poi sollevare l'obiezione della corrispondenza del bene, ma non della norma. Si tratterebbe, questa volta, di obiezione raffinata, svolta affermando che il costituente avrebbe giudicato la sovraordinazione del bene protetto (il domicilio, la difesa, la proprietà), non delle modalità con cui la Corte europea dei diritti dell'uomo lo protegge, sicché il giudice che disapplica in forza della giurisprudenza europea importerebbe materiale normativo che nessun costituente ha vagliato, mentre la corrispondenza coprirebbe l'*an* della tutela, non il suo *quomodo*. La stessa obiezione potrebbe assumere un profilo più formalistico, contestando che l'art. 117, primo comma, sia norma sulla produzione, rivolta al legislatore, e non norma sull'applicazione rivolta al giudice, da cui non si ricaverebbe alcuna regola di preferenza applicativa.

Tuttavia, anche il contenuto delle norme costituzionali interne vive nell'elaborazione giurisprudenziale, costituzionale e comune, che nessun costituente ha vagliato; e, se la copertura si arrestasse all'enunciato nudo, nessuna disposizione costituzionale coprirebbe alcunché; né varrebbe distinguere norme sulla produzione e norme sull'applicazione, giacché ogni gerarchia tra fonti è, a rigore, una norma sulla produzione che tuttavia genera regole di applicazione. L'argomento va peraltro circoscritto, giacché esso opera qui soltanto in quanto la corrispondenza contenutistica esclude in radice il conflitto fra norma convenzionale e Costituzione, e con esso la ragione stessa del filtro accentrato. Inoltre, il *quomodo* convenzionale è precisamente l'oggetto del vincolo che l'art. 117, primo comma, pone, giacché la scelta, di rango costituzionale, operata dalla revisione del 2001, di vincolare la legislazione agli obblighi internazionali incorpora le modalità attuative in cui l'obbligo consiste. E la condizione del diritto consolidato assicura che il contenuto importato sia stabile e riconoscibile, e non il frutto di una pronuncia isolata. Se l'art. 117 rende viziata la legge contrastante con l'obbligo internazionale, resta solo da stabilire chi possa trarne le conseguenze e come.

Vi è poi un argomento ulteriore, che discende dalla dottrina avversa. Chi oggi critica la scomparsa dell'art. 11 dal parametro costituzionale muove in direzione opposta a quella qui seguita, poiché rivendica quella disposizione per distinguere l'ordinamento dell'Unione dagli altri vincoli internazionali, e vi comprende espressamente la Convenzione. Lo fa però sul presupposto che l'art. 117, primo comma, riguardi «soltanto una di queste implicazioni, vale a dire il limite che il diritto dell'Unione impone alla potestà legislativa esercitata dallo Stato e dalle Regioni»[95]. Presupposto che, però, è da ricercarsi nella stessa sentenza n. 227 del 2010

[95] Così R. Mastroianni, *La sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 2024*, cit., spec. 21 e 23, che ha concluso che la lettura congiunta consente di mantenere nell'art. 11 le basi costituzionali delle limitazioni di sovranità e nell'art. 117 «l'indicazione delle loro conseguenze limitatamente all'esercizio del potere legislativo dello Stato e delle Regioni». Nello stesso senso B. Nascimbene, *Articolo 11 della Costituzione*, cit., spec. 156 e 164, che ha rilevato che l'art. 11 differenzia i Trattati istitutivi «da qualsiasi altro trattato internazionale (compresa la CEDU)» e che la portata dell'art. 117, primo comma, «riferito al potere legislativo, è meno estesa» di quella dell'art. 11.

della Corte costituzionale, che ha rilevato che «il limite all'esercizio della funzione legislativa imposto dall'art. 117, primo comma, Cost., è tuttavia solo uno degli elementi rilevanti del rapporto tra diritto interno e diritto dell'Unione europea», e che restano ferme, oltre al vincolo in capo al legislatore, «tutte le conseguenze che derivano dalle limitazioni di sovranità che solo l'art. 11 Cost. consente, sul piano sostanziale e sul piano processuale, per l'amministrazione e i giudici».

Ne discende un'asimmetria. Quanto al diritto dell'Unione, l'art. 117, primo comma, è stato inteso come limite alla funzione legislativa, e le conseguenze processuali per i giudici sono state ricondotte all'art. 11. Quanto alla Convenzione, dalla medesima disposizione le sentenze gemelle hanno ricavato una conseguenza processuale per il giudice, e per giunta la più pesante, cioè il divieto di non applicazione e l'obbligo di sollevare l'incidente. La stessa disposizione sarebbe quindi norma meramente limitativa della funzione legislativa in un caso e norma sull'applicazione, rivolta al giudice, nell'altro, senza che né le sentenze gemelle né la giurisprudenza successiva ne abbiano spiegato la ragione. E se la premessa dei critici è esatta, l'art. 117, primo comma, non è la fonte del rimedio, ma soltanto del vizio, sì che a sorreggere l'accentramento resta il solo art. 134 Cost., al quale si è già replicato.

Ancora, si potrebbe obiettare che, sul piano della traiettoria evolutiva, ci si porrebbe in contrasto con il ri-accentramento dopo la sentenza n. 269 del 2017.

Ma allora potrebbe dirsi che l'interpretazione suggerita si pone contro la corrente proprio poiché è costruita per minimizzare il conflitto istituzionale, giacché non sottrae alla Corte costituzionale i bilanciamenti, non tocca i contenuti non corrispondenti né quelli non consolidati, e rispetta, attraverso il percorso dell'incidente delimitativo, la titolarità della sua evoluzione, configurando una mera ridefinizione concordata del suo perimetro utile.

Infine, una critica costruttiva potrebbe opporre che la lacuna di effettività andrebbe colmata non diffondendo il controllo, ma introducendo un ricorso diretto sul modello tedesco, che concentra la tutela e responsabilizza la Corte. L'alternativa, però, non è concorrente e richiede, per di più, una revisione costituzionale dagli esiti incerti. Nulla impedirebbe però, ove mai fosse introdotta, di cumularla con la selezione diffusa per i casi chiari, come mostra la stessa esperienza tedesca.

10. Considerazioni conclusive: una tesi da riconsiderare.

Nella materia tributaria, come si è già detto, la relazione autorità-libertà incide particolarmente e le corrispondenze incidono proprio sui punti nevralgici: l'art. 8 CEDU (artt. 14 e 15 Cost.) per accessi, ispezioni e verifiche, con lo standard Ravon del controllo giurisdizionale effettivo; l'art. 6, sotto il profilo penale (artt. 24 e 111 Cost.), per le sanzioni; l'art. 1 Prot. 1 (artt. 23 e 53 Cost.) per la legalità e la proporzionalità del prelievo.

Inoltre, come pure rilevato, la novella recata dal d.lgs. n. 219 del 2023 all'art. 1, comma 1, dello Statuto ha sostituito il richiamo a quattro specifici articoli costituzionali con un riferimento generale e paritario a Costituzione, diritto dell'Unione e CEDU, collocati sullo stesso piano, senza fissare tra loro alcuna scala gerarchica.

La CEDU non compare, quindi, come fonte etero-integrativa di rango subordinato, ma come pilastro dichiaratamente equiordinato a Costituzione e diritto dell'Unio-

ne nella definizione dei principi generali dell'ordinamento tributario.

E il rilievo non è isolato, ma si innesta su un orientamento della giurisprudenza di legittimità, costante nel riconoscere alle clausole generali dello Statuto una «superiorità assiologica» sul resto della legislazione tributaria, sia pure sul solo piano ermeneutico, e non già come fonte di rango formalmente sovraordinato.

La riforma ha pertanto aggiunto la CEDU a un meccanismo di rafforzamento già collaudato.

Inoltre, nella materia fiscale la prevalenza applicativa diretta della norma pattizia sulla legge interna è frequente. Il giudice tributario applica correntemente le convenzioni contro le doppie imposizioni in deroga alla disciplina domestica, sul fondamento testuale dell'art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 169 del TUIR, che di quella prevalenza è conferma speculare, ammettendo l'applicazione delle disposizioni interne, in deroga agli accordi, soltanto se più favorevoli al contribuente. Senza che si sia mai sostenuto che il giudice, accordando prevalenza alla norma convenzionale bilaterale sulla legge anche successiva, soppiantasse il sindacato accentrato.

Negare al trattato sui diritti fondamentali, per giunta corrispondente a norme costituzionali enumerate, il trattamento applicativo che l'ordinamento tributario riserva pacificamente al trattato bilaterale sul riparto della potestà impositiva sarebbe un'incoerenza interna alla materia, prima ancora che al sistema.

Peraltro, il processo tributario conosce già, *per tabulas*, la tecnica della non applicazione, poiché l'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 attribuisce al giudice tributario il potere di non applicare i regolamenti e gli atti generali ritenuti illegittimi, rilevanti ai fini della decisione.

Vi sono, però, contenuti convenzionali privi di un omologo costituzionale testuale (di cui il *ne bis in idem* dell'art. 4 Prot. 7 è l'esempio maggiore, e tributariamente il più dissonante) che restano fuori dal perimetro della corrispondenza, affidati al binario dell'interposizione o, nell'armonizzato, all'art. 50 della Carta.

Sussistono, dunque, le condizioni per riconsiderare l'interpretazione oggi maggioritaria circa l'impatto della CEDU, ripensando il diritto vivente che, dal 2007, esclude qualunque potere diffuso di non applicazione.

La qualificazione della CEDU come norma interposta, oggi opinione corrente, non è stata affatto pacifica in passato e non sono mancati sostenitori dell'impatto diretto della Convenzione dopo Lisbona. Lo hanno sostenuto, in termini espliciti, il Consiglio di Stato[96] e il TAR Lazio[97]; lo hanno dedotto le difese dinanzi alla Consulta; lo ha registrato con favore o con apertura problematica parte della dottrina[98]; lo aveva teorizzato per via interna, e indipendentemente da Lisbona, la dottrina internazionalistica più autorevole[99]; ne ha condiviso l'ispirazione sostanziale, entro diversa architettura, la dottrina "assiologica"[100]. E, soprattutto, prima ancora l'aveva concretamente praticata la stessa giurisprudenza di legittimità, civile[101] e penale[102].

---

[96] Cfr. Cons. Stato n. 1220/2010.

[97] Cfr. TAR Lazio n. 11984/2010.

[98] Così G. Colavitti - C. Pagotto, *Il Consiglio di Stato applica direttamente le norme CEDU grazie al Trattato di Lisbona: l'inizio di un nuovo percorso?*, cit.

[99] In proposito v. Conforti, *Diritto internazionale*, cit.

[100] Si rinvia a tutti gli scritti di Ruggeri, citati *supra* alle note 29 e 30.

[101] Si vedano Cass. n. 10542 del 2002; SS.UU. n. 28507 del 2005.

[102] Si vedano Cass. pen., sez. I, 12 luglio 2006 (dep. 3 ottobre 2006), n. 32678, *Somogyi*, § 11.; Cass. pen., sez. I, ud. 1° dicembre 2006 (dep. 25 gennaio 2007), n. 2800, *Dorigo*.

La tesi è stata respinta su due piani distinti: quello interno[103] e quello eurounitario[104]. Ma la Corte di giustizia ha statuito soltanto che il diritto dell'Unione non impone la disapplicazione, restituendo la questione al diritto costituzionale interno, che resta libero di consentirla. Come dimostrano gli ordinamenti francese, olandese, belga e spagnolo, membri dell'Unione al pari dell'Italia.

Restano perciò aperte, e argomentabili, almeno tre vie: la via interna della selezione della norma applicabile secondo specialità[105]; la via della rilettura dell'art. 11 Cost. alla luce della natura attuale del sistema convenzionale quale "strumento costituzionale dell'ordine pubblico europeo"[106]; la via della comunitarizzazione differita all'esito dell'adesione *ex* art. 6, § 2, TUE, non ancora attuata e oggi rimessa al parere 1/25, pendente dinanzi alla Corte di giustizia. Un esito negativo confermerebbe che l'adesione è rimasta un obbligo inadempiuto, e con ciò il carattere provvisorio della riserva contenuta nella sentenza n. 80 del 2011.

Nel frattempo, l'espansione della Carta nella fiscalità armonizzata realizza già, per interposta persona, una parziale efficacia diretta dello standard convenzionale, smentendo nei fatti la nettezza della *summa divisio* del 2007. Mentre il progressivo indebolimento interno del vincolo convenzionale (bilanciamento *ex* n. 264 del 2012, diritto consolidato *ex* n. 49 del 2015) dimostra che il modello dell'interposizione non è stato un punto di equilibrio, ma un piano inclinato e scivoloso.

In conclusione, la tesi maggioritaria dell'interposizione risulta fuorviante come ricostruzione storica delle idee ed eccentrica nel confronto comparato, oltre che ormai anacronistica per la materia tributaria alla luce del "nuovo" art. 1 dello Statuto. In passato l'ordinamento italiano ha oscillato tra due modelli e la scelta per l'accentramento è stata una decisione sorretta da argomenti in parte contingenti (la mancata adesione) e in parte opinabili (la lettura meramente ricognitiva dell'art. 6, § 3), mentre la maggioranza degli altri Stati europei ha imboccato una strada diversa. La questione, sul piano teorico, non appare dunque chiusa e vale riconsiderarla.

Salvatore Muleo

[103] Soprattutto, Corte cost. n. 80 del 2011.

[104] Si vedano CGUE, Grande Sezione, 24 aprile 2012, *Kamberaj*, C-571/10; CGUE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10; CGUE, parere 2/13 del 18 dicembre 2014.

[105] La tesi di Conforti, oggi corroborata dal precedente spagnolo della STC 140 del 2018.

[106] Cfr. Corte EDU, 23 marzo 1995, *Loizidou c. Turchia*.

2. CEDU o Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: quale tutela effettiva per i diritti del contribuente?

Sommario: 1. Introduzione. – **2.** Gli ambiti di applicazione della CEDU e della Carta nel quadro della tutela del contribuente – **3.** L'ambito di applicazione della Carta in materia fiscale. – **4.** Le relazioni fra la CEDU e la Carta. – **5.** Le diverse modalità di protezione dei diritti fondamentali. – **6.** Qualche breve cenno in materia di rinvio pregiudiziale. – **7.** Conclusione.

1. Introduzione.

La questione dell'effettività della tutela delle garanzie fondamentali del contribuente rappresenta oggi un tema di stringente attualità e di centrale rilevanza. Il presente contributo[1] analizza le divergenze nell'effettività di tale tutela nell'ambito del contenzioso tributario, a seconda che si applichi la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (in prosieguo: la "CEDU") o la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la "Carta"). Tale questione non riveste un'importanza meramente teorica, ma ha una spiccata rilevanza pratica. In effetti, l'invocazione e l'eventuale successiva applicazione in una controversia fiscale dell'uno o dell'altro strumento di tutela dei diritti fondamentali, cambiando il quadro normativo di riferimento, da un lato, incide in modo rilevante sulle modalità procedurali della decisione della controversia, e, dall'altro, ne può potenzialmente condizionare l'esito, nel caso in cui la tutela sostanziale garantita dalle due Carte non sia coincidente. Il presente contributo si focalizza sulla Carta – poiché la CEDU è oggetto di ampia analisi in altri contributi nel presente fascicolo – e sugli aspetti procedurali.

Più in particolare, il presente contributo si sofferma su tre profili. In primo luogo, vengono analizzati i diversi ambiti e criteri di applicazione dei due strumenti di tutela dei diritti fondamentali (paragrafo 2), con particolare riferimento al settore tributario, riguardo al quale viene specificato l'ambito di applicazione in concreto della Carta (paragrafo 3). In secondo luogo, vengono analizzati i rapporti tra le due Carte, le quali pur essendo strumenti diversi, presentano importanti punti di connessione (paragrafo 4). In terzo luogo, vengono analizzate le diverse modalità di tutela dei diritti fondamentali del contribuente esistenti tra le due

[1] Il testo rielabora e amplia le riflessioni esposte dall'Autore nel corso dell'intervento alla Conferenza "CEDU e diritto tributario: verso una tutela effettiva dei diritti del contribuente", tenutasi a Roma presso l'Università LUISS il 13 marzo 2026. Le opinioni espresse nel presente contributo sono effettuate a titolo personale.

Carte, con particolare riferimento all'ordinamento italiano (paragrafo 5). In tale contesto viene anche effettuata qualche breve considerazione riguardo all'istituto del rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia, che costituisce lo strumento processuale essenziale per la tutela delle garanzie fondamentali per il contribuente sancite dalla Carta (paragrafo 6).

2. Gli ambiti di applicazione della CEDU e della Carta nel quadro della tutela del contribuente.

La CEDU e la Carta hanno ambiti di applicazione paralleli, ma non completamente coincidenti e, in ogni caso fondati su presupposti diversi.

Per ciò che riguarda la CEDU, si può considerare che essa opera, nel nostro ordinamento, come una rete di protezione di carattere generale. Essa ha portata universale essendo, in linea di principio, applicabile a qualsiasi tipologia di tributo (sia esso erariale o locale, armonizzato a livello dell'Unione o non armonizzato). Ciò vale, in particolare, per ciò che riguarda i profili *sostanziali*, *procedimentali* e *sanzionatori*.

Persiste, invece una significativa aporia per ciò che riguarda i profili processuali, in ragione della nota giurisprudenza consolidata derivante dalla sentenza del 2001 *Ferrazzini c. Italia*[2]. Secondo tale giurisprudenza, l'articolo 6 CEDU, concernente il diritto ad un equo processo non si applica alle controversie tributarie ordinarie, poiché considerate appartenenti non a diritti e doveri di «carattere civile» ai sensi di tale articolo, ma come facenti parte del nucleo dei diritti e doveri «pubblicistici» in quanto espressione di prerogative sovrane dello Stato. Consegue da tale approccio la negazione per il contribuente, dinanzi alla Corte di Strasburgo, delle garanzie di tutela derivanti dal diritto ad un equo processo, a meno che la controversia fiscale non sia di natura penale in quanto viene contestata una sanzione tributaria di gravità tale da assumere natura «sostanzialmente penale»[3].

La Carta segue, invece, una logica differente. A differenza della CEDU, essa non ha «vocazione universale» e non si applica ad ogni tributo dello Stato. Il suo ambito di applicazione è definito dal criterio del «collegamento» o del «nesso» con il diritto dell'Unione.

La disposizione che determina l'ambito di applicazione della Carta è il suo articolo 51, paragrafo 1. Tale norma prevede che le disposizioni della Carta si applicano «alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione» e per quanto ci interessa, «agli Stati membri *esclusivamente* nell'attuazione del diritto dell'Unione»[4].

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha ormai chiarito la portata dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta e, in particolare, ha specificato cosa si debba intendere per «attuazione del diritto dell'Unione» da parte degli Stati membri.

[2] Corte EDU, Grande Camera, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia* (ricorso n. 44759/98).

[3] Sulla base dei c.d. «criteri Engel», sviluppati dalla Corte EDU nella nota sentenza 8 giugno 1976, *Engel c. Paesi Bassi* (ricorso n. 5100/71).

[4] Il riferimento agli Stati membri deve essere inteso nel senso che la Carta si applica sia alle autorità centrali sia a quelle regionali, locali e agli enti pubblici quando attuano il diritto dell'Unione.

Nel ragionamento della Corte di giustizia il punto di partenza è che i diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione si applicano in *tutte* le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, *ma non al di fuori di esse*. La Corte di giustizia è categorica nello stabilire che, non possono esistere casi rientranti nel diritto dell'Unione senza che tali diritti fondamentali trovino applicazione. L'applicabilità del diritto dell'Unione implica quindi quella dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta[5].

In sostanza, affiche possa essere valutata la conformità di una normativa nazionale con i diritti fondamentali garantiti dalla Carta, tale normativa nazionale deve rientrare nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione. Se una normativa nazionale non si colloca nell'ambito del diritto dell'Unione la Corte non può valutarne la compatibilità con la Carta[6], né è competente in via pregiudiziale[7].

La nozione di «attuazione del diritto dell'Unione», di cui all'articolo 51, paragrafo 1 della Carta, richiede quindi l'esistenza di un collegamento tra la normativa nazionale in causa e il diritto dell'Unione. Tale nesso deve essere di una certa consistenza, e deve andare al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza indirettamente esercitata da una materia sull'altra[8].

La Corte ha stabilito una serie di criteri per determinare se una normativa nazionale costituisca l'attuazione del diritto dell'Unione ai sensi dell'articolo 51 della Carta. A tal fine, occorre verificare, *inter alia*, se tale normativa nazionale abbia lo scopo di attuare una disposizione del diritto dell'Unione, quale sia il suo carattere e se essa persegua obiettivi diversi da quelli contemplati dal diritto dell'Unione, anche se è in grado di incidere indirettamente su quest'ultimo, nonché se esista una normativa di diritto dell'Unione che disciplini specificamente la materia o che possa incidere sulla stessa[9].

Due note sentenze adottate dalla Grande sezione della Corte di giustizia proprio in materia fiscale esemplificano il criterio del "nesso con il diritto dell'Unione" sviluppato dalla Corte di giustizia.

Il primo è il caso *Åkerberg Fransson*[10] che costituisce il «*leading case*» sull'ambito di applicazione della Carta.

In tale causa la controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio vedeva contrapposti il pubblico ministero svedese e il sig. Åkerberg Fransson, in merito a procedimenti avviati contro quest'ultimo per frode fiscale aggravata. Il sig. Fransson era infatti accusato di aver fornito informazioni inesatte nelle sue dichiarazioni fiscali che avevano esposto l'Erario svedese alla perdita di entrate relative alla riscossione dell'imposta sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Siccome l'amministrazione finanziaria aveva già assoggettato il sig. Fransson a sanzioni amministrative, si poneva la questione della

[5] C. giust., 26 febbraio 2013, Causa C-617/10, *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, punto 19.

[6] C. giust., 26 febbraio 2013, Causa C-617/10, *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, punto 19.

[7] Come esempi nella giurisprudenza della Corte di giustizia di casi di inapplicabilità della Carta nel quadro di rinvii pregiudiziali si vedano, *inter alia*, C. giust., 4 giugno 2020, Causa C32/20, *Balga*, EU:C:2020:441; 9 novembre 2022, Causa C243/22, *AB (Reato di particolare tenuità)*, EU:C:2022:877) e 17 aprile 2023, Causa C560/22, *Ferriere Nord e a.*, EU:C:2023:327.

[8] C. giust., 6 marzo 2014, Causa C206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126 punto 24, e, da ultimo, 29 luglio 2024, Causa C185/23, *protectus,* EU:C:2024:657 punto 42 e giurisprudenza citata.

[9] C. giust., 6 marzo 2014, Causa C206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126 punto 25, e, da ultimo, 29 luglio 2024, Causa C185/23, *protectus,* EU:C:2024:657 punto 43 e giurisprudenza citata.

[10] C. giust., 26 febbraio 2013, Causa C-617/10, *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105.

violazione del divieto di doppia punizione (principio del *ne bis in idem*), e quindi dell'applicabilità dell'articolo 50 della Carta che prevede tale principio.

In effetti, né la normativa nazionale riguardante le sanzioni amministrative, né la normativa penale in causa risultavano da un'attuazione diretta del diritto dell'Unione.

Ciononostante, la Corte di giustizia ha considerato che, nel caso di specie, tali normative erano in parte collegate con la violazione da parte del sig, Fransson degli obblighi dichiarativi in materia di IVA. Diverse disposizioni della direttiva IVA impongono infatti agli Stati membri di adottare tutte le misure legislative e amministrative necessarie al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa e al fine di lottare contro la frode. Inoltre, l'articolo 325 TFUE obbliga gli Stati membri a lottare contro le attività illecite e fraudolente lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive.

La Corte di giustizia ne ha concluso che sanzioni amministrative e procedimenti penali per frode fiscale come quelli in cui era imputato il sig. Fransson a causa dell'inesattezza delle informazioni fornite in materia di IVA costituiscono "attuazione" di tali disposizioni dell'UE. Di conseguenza la Corte di giustizia ha considerato la Carta applicabile ad una fattispecie del genere.

La seconda sentenza è quella adottata dalla Corte di giustizia nel noto caso *Berlioz*[11]. In tale caso, la società Berlioz si era rifiutata di fornire alcune informazioni, all'amministrazione fiscale lussemburghese nell'ambito di uno scambio di informazioni con l'amministrazione fiscale francese fondato sulle disposizioni della dir. (UE) 2011/16[12]. A causa della risposta parziale da parte della società Berlioz alla richiesta di informazioni, il direttore dell'amministrazione delle contribuzioni dirette aveva inflitto a tale società un'ammenda amministrativa sulla base di una legge lussemburghese. Si poneva la questione dell'applicabilità ad una fattispecie del genere della Carta con particolare riferimento all'articolo 47 di questa riguardante il diritto ad un ricorso effettivo.

La dir. (UE) 2011/16 non prevede espressamente l'applicazione di misure sanzionatorie e la normativa lussemburghese che fungeva da base giuridica della misura sanzionatoria in causa figurava in una legge che non era stata adottata per trasporre la direttiva. Sembrava quindi mancare anche qui una trasposizione diretta del diritto dell'Unione nel diritto nazionale.

Ciononostante, anche in questo caso il fatto che la normativa nazionale applicata non costituisse una trasposizione della direttiva in questione è stato considerato non decisivo dalla Corte di giustizia, la quale ha concluso che una normativa nazionale di tal genere, che istituisce una misura sanzionatoria per omessa risposta a una richiesta dell'autorità tributaria nazionale volta a permettere a quest'ultima di ottemperare agli obblighi previsti dalla dir. (UE) 2011/16, deve essere considerata come attuazione di tale direttiva.

I due casi summenzionati mostrano pertanto che, benché la Corte di giustizia sia rigorosa nel richiedere l'esistenza di un collegamento tra la normativa nazionale in causa e il diritto dell'Unione, essa mantiene

[11] C. giust., 16 maggio 2017, C682/15, *Berlioz Investment Fund*, EU:C:2017:373.

[12] Dir. (UE) 2011/16, del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (G.U.U.E. 2016, L 193, p. 1).

un'interpretazione estensiva della nozione di attuazione di diritto dell'Unione ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta.

3. L'ambito di applicazione della Carta in materia fiscale.

Ciò detto, quando si applica, in concreto, la Carta, in materia fiscale? In sostanza, in due serie di situazioni.

In primo luogo, la Carta si applica nei casi di interventi normativi di armonizzazione da parte del legislatore dell'Unione.

Tale armonizzazione ha riguardato innanzitutto le imposte indirette in virtù della competenza conferita esplicitamente all'Unione in materia dall'articolo 113 TFUE. Tale armonizzazione ha riguardato quindi, inter alia, le normative in materia di IVA[13] e di accise[14], ma anche il divieto delle imposte sulle raccolte di capitali[15] e l'imposizione dei prodotti energetici e dell'elettricità[16].

Gli interventi di armonizzazione hanno poi riguardato, in maniera minore ma certamente non trascurabile anche l'ambito delle imposte dirette in cui invece l'Unione, fatta eccezione per settori specifici[17], non dispone di competenze esplicite, ma legifera sulla base delle sue competenze relative al ravvicinamento delle disposizioni che hanno un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno ai sensi dell'articolo 115 TFUE.

In tale ambito gli interventi normativi in materia fiscale hanno riguardato direttive volte a rimuovere ostacoli tributari al mercato interno quali la direttiva madre figlia sui dividendi intrasocietari[18], o la direttiva sugli interessi e le royalties intersocietari[19]. L'armonizzazione ha poi riguardato direttive che impongono obblighi di cooperazione per le amministrazioni fiscali, come la già citata direttiva sullo scambio di informazioni in materia tributaria[20]. Infine, essa ha riguardato direttive con funzioni miste, come la direttiva antielusione[21] o quella sulla risoluzione delle controversie fiscali[22] oppure altre direttive, tipo la diret-

[13] Dir. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (G.U.U.E. 2006, L 347, p. 1).

[14] Dir. 2020/262/UE del Consiglio, del 19 dicembre 2019, che stabilisce il regime generale delle accise (G.U.U.E. 2020, L 58, p. 4).

[15] Dir. 2008/7/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (G.U.U.E. 2008 L 46, p. 11)

[16] Dir. 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (G.U.C.E 2003, L 283, p. 51). Si veda poi anche reg. (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022 relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia G.U.U.E. L 261L 2022, p. 1, riguardo al quale è pendente, a momento della redazione del presente contributo, il rinvio pregiudiziale della Corte Costituzionale nella causa C-153/25.

[17] Come ad esempio in forza dell'art. 192, paragrafo 2, lett. a), TFUE in materia di politica ambientale o dell'art. 194, paragrafo 3, TFUE in materia di energia.

[18] Dir.2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (rifusione) (G.U.U.E. 2011, L 345, p. 8).

[19] Dir. 2003/49/CE del Consiglio 3 giugno 2003, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi (G.U.U.E. L 157, p. 49).

[20] Al riguardo, per una rassegna delle direttive in materia v. P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 4° ed. 2025, 265 ss.

[21] Dir. (UE) 2016/1164, del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (G.U.U.E. 2016, L 193, p. 1), come modificata dalla dir. (UE) 2017/952 del Consiglio, del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi (G.U.U.E. 2017, L 144, p. 1).

[22] Dir. (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea (G.U.U.E. 2017, L 265, 1 p. 1).

tiva sull'imposizione minima globale per i gruppi multinazionali nell'UE[23].

In secondo luogo, la Carta si applica nei casi di incidenza del diritto primario dell'Unione sulla normativa tributaria nazionale. Ciò riguarda fondamentalmente due situazioni.

Primo, il caso di esercizio delle Libertà Fondamentali (libera circolazione dei capitali, dei lavoratori, libertà di stabilimento o prestazione di servizi) tutelate dal diritto primario dell'Unione.

La relazione tra diritto tributario nazionale e diritto dell'Unione è regolata dal principio risultante da costante giurisprudenza della Corte di giustizia secondo cui «sebbene la materia delle imposte dirette rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione»[24]. La giurisprudenza della Corte di giustizia ha pertanto modulato i diritti tributari nazionali attraverso la sua giurisprudenza, (c.d. integrazione negativa), costringendo gli Stati membri a fare esercizio della loro competenza nel settore della fiscalità diretta rispettando le libertà fondamentali garantite dai Trattati.

In tale contesto, venendo in gioco il diritto dell'UE viene in gioco anche l'applicazione della Carta. In effetti, esercitando una libertà fondamentale, il singolo in qualche modo «attiva» il diritto dell'Unione così ponendosi nella condizione di poter invocare la tutela dei diritti fondamentali compromessi dalla norma interna, ma disciplinata dalla Carta e ciò anche se si tratta di una fattispecie regolata dal diritto tributario nazionale riguardante tributi non armonizzati.

Nella sua giurisprudenza costante la Corte di giustizia afferma che allorquando uno Stato membro adotta una misura che deroga ad una libertà fondamentale garantita dal Trattato FUE, tale misura rientra nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione e deve essere considerata come «attuazione del diritto dell'Unione» ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta. Tale misura deve quindi rispettare i diritti fondamentali ivi previsti[25].

Il secondo caso di possibile interferenza del diritto primario dell'Unione con il diritto tributario nazionale e quindi di applicabilità della Carta riguarda il caso degli aiuti di Stato principalmente nell'ambito degli aspetti procedurali, ossia le procedure di recupero o di concessione degli aiuti.

4. Le relazioni fra la CEDU e la Carta.

Per ciò che riguarda i rapporti tra la CEDU e la Carta, pur essendo le due Carte strumenti diversi, adottati in ambiti ed epoche diversi[26] esse presentano punti importanti di connessione tra di esse, sia dal punto di vista storico, sia dal punto di vista sostanziale e pratico.

Innanzitutto, la CEDU è stata fonte di ispirazione ideale per la Carta. Ciò si desu-

[23] Dir. (UE) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022 intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione (G.U.U.E. 2022, L 328, p. 1).

[24] V., inter alia, C. giust., 22 dicembre 2022, Causa C-83/21, *Airbnb Ireland*, ECLI:EU:C:2022:1018, punto 41.

[25] V., inter alia, C. giust., 6 ottobre 2021, Causa C-544/19, *ECOTEX BULGARIA*, EU:C:2021:803, punti 87 e 88 e giurisprudenza citata.

[26] La CEDU è un trattato internazionale firmato nel 1950 in seno al Consiglio d'Europa (come noto, organizzazione diversa e separata dall'Unione europea) per proteggere i diritti civili e politici nel secondo dopoguerra, mentre la Carta, proclamata nel 2000 e diventata diritto primario dell'Unione con il Trattato di Lisbona del 2009, è parte integrante del diritto dell'Unione Europea.

me chiaramente sia dal mandato del Consiglio Europeo di Colonia (1999) che ha lanciato i lavori di redazione della Carta[27], sia dal preambolo stesso della Carta da cui si desume che questa riafferma i diritti derivanti dalla CEDU e dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

Infatti, un numero cospicuo di diritti fondamentali previsti dalla Carta è una derivazione diretta di quelli previsti dalla CEDU, anche se la Carta prevede una serie di altri diritti (si pensi ai diritti sociali) che non trovano il loro corrispondente nella CEDU.

Tuttavia la Carta non si è solo ispirata alla CEDU, ma l'ha resa il vero e proprio «minimo comun denominatore» dei diritti fondamentali in Europa, su cui poi essa ha costruito un sistema di tutela più integrato e, in certi casi, più esteso.

A tale riguardo si deve, in primo luogo, menzionare che ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 3, TUE, i diritti fondamentali, garantiti dalla CEDU fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali. Essi sono quindi fonte diretta di diritto dell'Unione. Risulta peraltro dalla giurisprudenza della Corte di giustizia che fintantoché l'Unione europea non avrà aderito alla CEDU, la CEDU non costituisce un atto giuridico formalmente integrato nell'ordinamento giuridico dell'Unione[28].

Occorre poi, in secondo in luogo, menzionare la cosiddetta «*clausola di equivalenza*» di cui all'articolo 52, paragrafo 3 della Carta la quale serve a garantire la coerenza tra i due strumenti. Tale disposizione prevede che laddove la Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla CEDU il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla CEDU, senza preclusione che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa. Le spiegazioni relative alla Carta[29] – strumento fondamentale per la sua interpretazione – contengono una lista degli articoli che hanno significato e portata identici a quelli della CEDU e anche di quelli che hanno una portata più ampia.

Risulta poi sempre dalle suddette Spiegazioni che il riferimento alla CEDU nell'ambito della Carta va inteso non solo con riferimento al testo della Convenzione e relativi protocolli ma anche alla giurisprudenza della Corte EDU. Si tratta pertanto di un rinvio dinamico al fine di prevenire ed eventualmente risolvere divergenze interpretative fra la Corte di Lussemburgo e quella di Strasburgo.

Per ciò che riguarda le relazioni tra le due Corti, essa può essere comunque definita di sostanziale «armonia». Esse hanno instaurato un vero e proprio dialogo giurisprudenziale, citandosi frequentemente e tenendo conto reciprocamente dei rispettivi orientamenti interpretativi, al fine di favorire la coerenza tra i sistemi. La Corte di giustizia cita regolarmente la giurisprudenza di Strasburgo quando applica disposizioni della Carta equivalenti alla CEDU. La Corte EDU, in applicazione della cosiddetta "Presunzione Bosphorus"[30] presume che il sistema dell'Unione garantisca una tutela

[27] Le conclusioni del Consiglio di Colonia del 3 4 giugno 1999 (in particolare l'Allegato IV.) stabiliva esplicitamente che la Carta doveva contenere i diritti fondamentali e le libertà garantite dalla CEDU (v. *https://www.europarl.europa.eu/summits/kol1_it.htm*).

[28] V., inter alia, C. giust. 21 dicembre 2016 Cause riunite C-203/15 e C-698/15, Tele2 Sverige e Watson e.a. EU:C:2016:970, punto 127 e giurisprudenza citata).

[29] Spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali (G.U.U.E 2007, C 303, p. 17).

[30] C. EDU, 30 giugno 2005, *Bosphorus Hava Yollari Turizm ve Ticaret Anonim Şirketi c. Irlanda* (CE:ECHR:2005:0630JUD004503698, §§ da 159 a 165).

dei diritti fondamentali equivalente a quella della CEDU.

La relazione tra le due corti è stata tuttavia anche segnata da momenti di tensione che hanno raggiunto l'apice con l'adozione da parte della Corte di giustizia del Parere 2/2013 sul progetto di adesione dell'Unione europea alla CEDU[31]. In tale parere la Corte di giustizia ha «bocciato» il progetto di adesione alla CEDU come non conforme al diritto primario dell'Unione individuando tra i diversi punti critici proprio il ruolo della Corte di giustizia stessa che sarebbe passata da «Corte suprema» a «Corte soggetta al controllo» della Corte di Strasburgo.

Nonostante tale parere, l'articolo 6, paragrafo 2, TUE, prevede un obbligo per l'Unione di aderire alla CEDU ed è notizia recente, che dopo anni di attesa, la Commissione europea ha presentato nel novembre 2025 una nuova domanda di parere sul progetto di adesione rivisto[32]. Il nuovo parere della Corte di giustizia dovrebbe quindi arrivare in un futuro prossimo.

5. Le diverse modalità di protezione dei diritti fondamentali.

La CEDU e la Carta hanno modalità diverse di protezione dei diritti fondamentali che incidono sulla effettività della tutela di tali diritti garantita, nell'ordinamento interno, al contribuente.

Per ciò che riguarda la CEDU, ci si può, in questa sede, limitare a ricordare che secondo le note «sentenze gemelle» della Corte Costituzionale[33], la sentenza della Corte EDU ha, nell'ordinamento interno, un effetto giuridico che può essere sintetizzato in un duplice obbligo del giudice ordinario: in primo luogo, l'obbligo di interpretazione convenzionalmente orientata delle norme interne, privilegiando tra più significati possibili quello in linea con la convenzione e con la giurisprudenza della Corte EDU; e, in secondo luogo, l'obbligo, in caso di contrasto insolubile tra norma interna e convenzionale di sollevare questione di legittimità costituzionale riguardo alla norma interna[34]. Per la CEDU si ha quindi un modello di controllo accentrato di costituzionalità della disposizione interna in contrasto con la norma convenzionale. Viene, invece, escluso un sindacato diffuso da parte dei giudici comuni mediante la possibilità di disapplicare la norma interna contraria alla CEDU.

La Carta segue invece, nel suo specifico ambito di applicazione, un paradigma diverso, il quale risulta direttamente dalla giurisprudenza sviluppata dalla Corte di giustizia.

La premessa è che a partire dal Trattato di Lisbona la Carta fa parte del diritto primario dell'Unione. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, del TUE essa ha lo stesso valore giuridico dei Trattati. In quanto facente parte del diritto (primario) dell'Unione essa beneficia dei principi fondamentali concernenti tale diritto quali sviluppati dalla Corte di giustizia.

Al riguardo, viene in rilievo, in primo luogo, il principio del *primato* del diritto

[31] C. giust, parere 18 dicembre 2014, 2/2013, Adesione dell'Unione europea alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ECLI:EU:C:2014:2454.

[32] Parere 1/25, Adesione dell'Unione europea alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali - II

[33] C. cost., 24 ottobre 2007, nn. 349 e 349.

[34] V., in particolare, paragrafo 6.2 della sentenza 349, citata alla nota precedente.

dell'Unione sul diritto nazionale, secondo cui, come noto, qualora il diritto nazionale contrasti con il diritto dell'Unione quest'ultimo prevale[35], quant'anche su disposizioni di rango costituzionale[36]. In secondo luogo, rileva il principio dell'*efficacia diretta* secondo cui le norme di diritto dell'Unione che siano chiare, precise e non condizionate all'adozione di alcun provvedimento formale dell'autorità nazionale, hanno effetto diretto e attribuiscono ai singoli (persone fisiche o imprese) diritti soggettivi che possono essere fatti valere direttamente dinanzi ad un giudice nazionale[37].

Il principio del primato porta poi con sé due importantissimi corollari, sviluppati anch'essi nella giurisprudenza costante della Corte di giustizia.

Si tratta, da un lato, del dovere di *interpretazione conforme* al diritto dell'Unione da parte del giudice nazionale. Risulta così da giurisprudenza costate della Corte di giustizia che al fine di garantire l'effettività del diritto dell'Unione, il principio del primato impone, anzitutto, ai giudici nazionali di interpretare, quanto più possibile, il loro diritto interno in modo conforme al diritto dell'Unione modificando, se del caso, una giurisprudenza consolidata se questa si basa su un'interpretazione del diritto nazionale incompatibile con gli scopi del diritto dell'Unione e con il limite dell'interpretazione *contra legem* [38].

Questo obbligo di interpretazione conforme appare analogo all'obbligo di interpretazione convenzionalmente orientata riconosciuto nelle «sentenze gemelle», ma è più incisivo. Il diritto dell'Unione impone infatti il raggiungimento di un risultato (l'efficacia della norma unionale). L'interpretazione conforme non è, quindi, solo un auspicio ermeneutico, ma è un dovere di «risultato» per evitare l'infrazione dello Stato.

Dall'altro lato, rileva il potere/dovere in capo al giudice nazionale, qualora non sia possibile procedere ad un'interpretazione conforme, di *disapplicare* qualsiasi normativa o prassi nazionale, anche posteriore, che sia contraria a una disposizione di diritto dell'Unione che dispiega effetti diretti, ivi comprese le disposizioni della Carta[39], senza dover chiedere o attendere la previa rimozione di tale normativa o di tale prassi nazionale in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale[40].

Tutti questi principi e corollari sono indubbiamente riconosciuti nell'ordinamento nazionale da giurisprudenza costante della Corte Costituzionale sin dalla storica sentenza *Granital*[41]. Essi non si applicano invece in alcun modo alla CEDU.

---

[35] Tale principio risalente alla nota Sentenza Costa/Enel (C. giust., 15 luglio 1964, Causa 6/64, *Costa/Enel*, EU:C:1964:66) è un principio cardine del diritto dell'Unione che viene ripetuto nella giurisprudenza costante della Corte di giustizia. Cfr., di recente, C. giust., 18 dicembre 2025, Causa C-448/23, *Commissione/Polonia*, EU:C:2025:975, punti 167 e ss.

[36] V., *ex multis*, proprio in materia fiscale, C. giust., 11 gennaio 2024, causa C-537/22, *Global Ink Trade*, punto 23 e giurisprudenza citata.

[37] Anche questo principio cardine, risalente alla nota sentenza C. giust., 5 febbraio 1963, causa 26/62, *Van Gend & loos*. EU:C:1963:1, viene costantemente ripetuto nella giurisprudenza della Corte di giustizia. *Ex multis* vedi di recente, in una causa in materia fiscale, C. giust., 3 luglio 2025, Causa C-605/23, *Ati-19* EU:C:2025:513, punto 52 e giurisprudenza citata.

[38] V. recentemente, in materia, di IVA C. giust., 3 luglio 2025, Causa C-605/23, *Ati-19* EU:C:2025:513, punti 50 e 51, e giurisprudenza citata. V. da ultimo anche C. giust., 12 febbraio 2026, Causa C-56/25, *Petlichev*, ECLI:EU:C:2026:87, punto 48 e giurisprudenza citata.

[39] V., *inter alia*, C. giust., 20 marzo 2018, causa C-537/16, *Garlsson Real Estate e a*. EU:C:2018:193 punto. 68 e 24 ottobre 2018, causa C234/17, *XC e a.,* EU:C:2018:853, punto 38.

[40] V., al riguardo, C. giust., 9 marzo 1978, Causa 106/77, *Simmenthal*, EU:C:1978:49, punto 24; nonché più di recente, C. giust., 24 giugno 2019, Causa C573/17, *Popławski,* EU:C:2019:530, punto 58 e giurisprudenza citata.

[41] C. Cost., 8 giugno 1984, n. 170 (ECLI:IT:COST:1984:170).

Quindi, in ragione dei principi e ai meccanismi propri del diritto dell'Unione, sussiste, in linea di principio, un importante vantaggio operativo per la Carta rispetto alla CEDU e quindi una tutela potenzialmente più efficace nell'ordinamento interno dei diritti fondamentali per tale primo strumento. In effetti, in una controversia pendente dinanzi ad esso, il giudice nazionale, e quindi anche il giudice tributario, può direttamente disapplicare la normativa nazionale contraria alla Carta, a patto evidentemente sempre che, come visto nel paragrafo 3, del presente contributo, tale normativa rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione e, quindi, della Carta.

Tale vantaggio operativo sussiste benché, contrariamente al caso della Corte EDU, non sia possibile un accesso diretto del contribuente alla Corte di giustizia per far valere una violazione dei propri diritti derivanti dal diritto dell'Unione nell'ambito di una controversia fiscale. L'accesso a tale Corte a tali fini è infatti possibile solo in via mediata attraverso un rinvio pregiudiziale, il quale, costituendo una cooperazione tra giudici, può essere effettuato esclusivamente dal giudice nazionale[42].

Risulta pertanto chiaro che tale vantaggio operativo della Carta è condizionato alla corretta applicazione da parte dei giudici nazionali dei meccanismi previsti dal diritto dell'Unione, ossia obbligo/potere di disapplicazione ed eventuale rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia. Al riguardo si è giustamente rilevato che siano piuttosto rari i casi in cui i giudici tributari, ritengano di disapplicare la normativa tributaria nazionale o anche semplicemente di effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia[43].

6. Qualche breve cenno in materia di rinvio pregiudiziale.

Il riferimento al rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, definito da questa come la «chiave di volta» del sistema giurisdizionale dell'Unione Europea[44], rende opportune tre brevi, ma importanti considerazioni.

La prima è un riferimento alla rilevanza nella pratica, in caso di redazione di un rinvio pregiudiziale, delle Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale[45]. Si tratta di un documento di «*soft law*» che, quindi non ha valore giuridico vincolante, ma raccoglie e sistematizza decenni di giurisprudenza in materia procedurale e riveste un'importanza pratica notevole. Per ciò che riguarda i rinvii pregiudiziali vertenti sull'interpretazione della Carta, risulta da tali Raccomandazioni, conformemente a quanto precedentemente detto, che «è necessario che dalla domanda di pronuncia

[42] La competenza della Corte e del Tribunale a statuire in via pregiudiziale sull'interpretazione o sulla validità del diritto dell'Unione è esercitata su iniziativa esclusiva dei giudici nazionali, a prescindere dal fatto che le parti del procedimento principale abbiano chiesto o meno di proporre un rinvio pregiudiziale. V. il punto 3 delle Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale (G.U.U.E. C 9.10.2024 p. 11)

[43] V. G. Melis, Testo della relazione intitolata *La Carta UE dei diritti fondamentali e le sue applicazioni pratiche: profili tributari* presso la Scuola Superiore in occasione del Webinar *Il ruolo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nei sistemi nazionali a 25 anni dalla sua proclamazione* tenutosi il 24 novembre 2025, p. 3 del dattiloscritto.

[44] La C. giust ha definito il rinvio pregiudiziale in tal modo per la prima volta nel parere 2/13 (Adesione dell'Unione alla CEDU), del 18 dicembre 2014, EU:C:2014:2454, punto 176 e giurisprudenza ivi citata

[45] V. nota pie di pagina n. 43 *supra*.

pregiudiziale risulti in maniera chiara e inequivocabile che una norma di diritto dell'Unione diversa dalla Carta è applicabile nel procedimento principale. (…) [L]e disposizioni della Carta eventualmente richiamate dal giudice del rinvio non possono, da sole, costituire il fondamento di tale competenza». Un rinvio in cui venga richiesta esclusivamente l'interpretazione della Carta è, pertanto, irricevibile.

La seconda considerazione, è legata alla recente riforma dello statuto della Corte di giustizia del 2024[46] che, segnando una svolta significativa nel sistema giurisdizionale dell'Unione, ha comportato il trasferimento dalla Corte di giustizia al Tribunale dell'Unione europea della competenza a pronunciarsi in materia pregiudiziale in sei ambiti specifici, tra cui le materie dell'IVA, delle accise, del codice doganale e della classificazione tariffaria delle merci[47]. Il Tribunale è pertanto oramai competente riguardo ai rinvii pregiudiziali concernenti una buona parte della materia fiscale.

La terza considerazione, dalla quale non ci si può esimere quando si parla di rinvio pregiudiziale in materia di diritti fondamentali, concerne la c.d. «doppia pregiudizialità». Tale fenomeno, oggetto di ampissima discussione dottrinale[48], riguarda le «controversie che possono dare luogo a questioni di legittimità costituzionale e, simultaneamente a questioni di compatibilità con il diritto dell'Unione»[49].

La summenzionata attribuzione, con il Trattato di Lisbona, alla Carta dei diritti fondamentali del medesimo rango dei Trattati ha infatti generato fenomeni di intersecazione fra tutela derivanti dal diritto dell'Unione e dai precetti similari della Costituzione. Sono diventate pertanto sempre più frequenti situazioni in cui una norma di legge nazionale possa rilevarsi incompatibile, simultaneamente, sia con la Carta, sia con la Costituzione.

Cosa deve fare allora il giudice comune in tale situazione?

Come noto la giurisprudenza della Corte Costituzionale al riguardo ha subito modifiche nel tempo[50]. Nel sistema instauratosi a seguito della citata sentenza Granital, in virtù del riconoscimento del summenzionato obbligo di disapplicazione, il rinvio pregiudiziale costituiva un momento logicamente antecedente rispetto alla questione di legittimità costituzionale, la quale in presenza di doppia pregiudizialità era ritenuta inammissibile considerato l'onere del giudice nazionale di rivolgersi alla Corte di giustizia. Con la sentenza n. 269/2017 la Corte ha modificato in modo rilevante la propria giurisprudenza al riguardo prefigurando un'inversione dell'ordine logico e cronologico della doppia pregiudizialità considerando che "laddove una legge sia oggetto di dubbi di illegittimità tanto in riferimento ai diritti protetti dalla Costituzione italiana, quanto in relazione a quelli garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea in ambito di rilevanza comunita-

[46] V. Reg. (UE) 2024/2019 dell'11 aprile 2024 che modifica il protocollo n. 3 sullo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea (G.U.U.E L 2024 p. 1)

[47] Al riguardo si vedano i contributi contenuti nel Fascicolo speciale della *Rivista del contenzioso europeo* del 1 settembre 2024, *La riforma dello Statuto della CGUE*, completamente dedicato a tale riforma.

[48] Al riguardo si vedano i contributi contenuti nel Fascicolo speciale 2/2025 della *Rivista del contenzioso europeo*, *Da Granital al tono costituzionale*.

[49] C. Cost. 7 novembre 2017, n. 269 (ECLI:IT:COST:2017:269).

[50] Per una disamina della giurisprudenza si veda F. Viganò, *Quel che resta di Granital*, in *Giur. cost.*, 1/2025, 223-265.

ria, debba essere sollevata la questione di legittimità costituzionale, fatto salvo il ricorso, al rinvio pregiudiziale per le questioni di interpretazione o di invalidità del diritto dell'Unione"[51]. La Corte costituzionale aveva quindi in sostanza prefigurato una priorità della questione di legittimità costituzionale sul rinvio pregiudiziale.

Nella sua giurisprudenza più recente, a partire dalla fondamentale sentenza 181/24[52], la Consulta, evitando l'antitesi tra i due strumenti e nella prospettiva di un dialogo tra Corti[53], prefigura oramai un sistema improntato a un concorso di rimedi in cui è il giudice a scegliere il rimedio più appropriato, essendo peraltro necessario, affinché la Consulta si pronunci, che la questione presenti un "tono costituzionale" per il nesso con interessi di rilievo costituzionale, nel qual caso, a talune condizioni, secondo la Consulta, il percorso interno risulta più proficuo.

7. Conclusione.

In conclusione il presente contributo ha mostrato come la Carta, nonostante l'ambito di applicazione più limitato, possa offrire potenzialmente una tutela più diretta ed efficace dei diritti fondamentali del contribuente nell'ambito del contenzioso fiscale dinanzi ai magistrati tributari. Ciò, in particolare, in ragione del potere/obbligo del giudice nazionale di disapplicare direttamente le disposizioni tributarie nazionali contrarie alla Carta, nella misura in cui si rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione. È chiaro però che tale tutela più diretta ed efficace è condizionata ad un utilizzo appropriato degli strumenti e delle prerogative che il diritto dell'Unione attribuisce ai giudici nazionali, anch'essi giudici dell'Unione tenuti ad applicarne il diritto, per garantire l'efficacia di tale diritto nell'ordinamento nazionale. In tale contesto, la Corte di giustizia, ivi incluso, dopo la succitata riforma del 2024, il Tribunale, nell'ambito della cooperazione con i giudici tributari nazionali, può giocare un ruolo essenziale per dare sostanza alla tutela effettiva dei diritti fondamentali del contribuente.

Igor Taccani

[51] V. paragrafo 5.2.

[52] C. Cost. 18 novembre 2024, n. 181 (ECLI:IT:COST:2024:181). In seguito, la C. Cost. ha consolidato tale approccio giurisprudenziale in diverse sentenze successive tra cui C. Cost. 23 gennaio 2025, n. 7 (ECLI:IT:COST:2025:7), C. Cost. 11 marzo 2025, n. 31 (ECLI:IT:COST:2025:31), C. Cost. 15 gennaio 2026, n. 1 (ECLI:IT:COST:2026:1) e C. Cost. 16 aprile 2026, n. 71 (ECLI:IT:COST:2026:71)

[53] Al riguardo v. G. Pitruzzella, *La costruzione dello spazio costituzionale europeo nel "dialogo" tra Corte di giustizia e corti costituzionali*, Relazione al V Incontro quadrilaterale tra i Tribunali costituzionali di Spagna e Portogallo, la Corte costituzionale italiana e il Consiglio costituzionale di Francia, sul tema "Corti costituzionali, attori del costituzionalismo europeo", Madrid 26-28 settembre 2024, in *QC*, 2024, 795 ss.

3. Cenni sulla rilevanza della CEDU ai fini dell'evoluzione del regime internazionale sui diritti umani

Sommario: 1. L'impatto della CEDU nella teoria e prassi dei diritti umani. – **2.** L'impatto della CEDU sullo sviluppo del diritto internazionale generale e dello *jus cogens* in tema di diritti umani. – **3.** Rilevanza della CEDU e della giurisprudenza della Corte EDU sul piano nazionale: la progressiva conformità alla CEDU attraverso il ricorso a provvedimenti legislativi, anche con particolare riguardo al settore tributario. – **4.** Il rapporto a "due velocità" fra la CEDU e altri sistemi pattizi di controllo sul rispetto di convenzioni internazionali in tema di diritti umani. – **5.** Conclusioni.

1. L'impatto della CEDU nella teoria e prassi dei diritti umani.

L'impatto della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (da ora CEDU) e della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (da ora Corte EDU) sullo sviluppo del diritto internazionale dei diritti umani è di straordinaria rilevanza. Limitandoci a segnalare alcuni elementi essenziali e di carattere generale di tale impatto, occorre anzitutto fare riferimento al contributo relativo all'affermazione, nella teoria e prassi dei diritti umani, degli obblighi positivi, che sono fondamentali per il rispetto effettivo dei diritti umani e che, dal punto di vista generale, hanno mutato la fisionomia del rapporto giuridico fra Stato e individuo, dapprima fondato unicamente su obblighi negativi di astensione e non interferenza da parte dello Stato nei confronti degli individui posti sotto la giurisdizione dello Stato, e oggi caratterizzato dalla necessità per lo Stato di porre in essere azioni positive, fondate appunto su obblighi di *facere*, ai fini della realizzazione concreta dei diritti umani.

Va precisato che gli obblighi positivi dello Stato non sono soltanto *specifici*, riguardando cioè l'adozione di specifiche condotte statali, ma sono anche di natura *generale* e implicano una serie di condotte statali di ampia portata e spesso contemplate nel quadro di legislazioni nazionali. Questa seconda e assai più significativa tipologia di obblighi positivi viene desunta, nella giurisprudenza della Corte EDU, da singole norme della CEDU, come pure da più norme pattizie, interpretate in modo sistematico, e impone allo Stato di predisporre un ampio e adeguato apparato legislativo, amministrativo, giudiziario, di polizia e in ambito sanitario in modo da prevenire e reprimere in modo efficace le violazioni dei diritti umani commesse da organi statali o da privati.

Un ulteriore contributo della CEDU e della giurisprudenza della Corte EDU, che ha avuto effetti sia sotto il profilo teorico, sia sotto il profilo dell'applicazione concreta delle norme convenzionali, estendendo in modo significativo la portata della responsabilità dello Stato per violazione dei diritti

umani, attiene all'applicazione del regime internazionale sui diritti umani nei rapporti interindividuali (cd. *Drittwirkung* o efficacia orizzontale dei trattati sui diritti umani), con il conseguente accertamento della responsabilità dello Stato parte di un trattato sui diritti umani anche per violazioni materialmente commesse da privati, sulla base del noto principio di *due diligence*. Questa tendenza, in passato circoscritta all'applicazione dei diritti umani fondamentali, è da tempo estesa ai diritti umani che possono essere oggetto di deroga o restrizione ai sensi dei trattati sui diritti umani.

Infine, sul piano dell'applicazione delle norme convenzionali in esame negli ordinamenti nazionali, la CEDU ha svolto un ruolo rilevante nell'evoluzione della teoria e prassi dei diritti umani concernente la diretta applicabilità a livello nazionale delle norme pattizie sui diritti umani e la loro efficacia diretta di fronte ai tribunali interni, consentendo alle persone fisiche e giuridiche nazionali di poter invocare la violazione delle norme della CEDU sul piano interno[1].

2. L'impatto della CEDU sullo sviluppo del diritto internazionale generale e dello *jus cogens* in tema di diritti umani.

Un impatto di natura più specifica della CEDU sullo sviluppo del diritto internazionale dei diritti umani può essere segnalato con riguardo al contributo in materia di consolidamento di norme cogenti e consuetudinarie sui diritti umani, sia di natura sostanziale, sia di natura procedurale.

Sotto il primo profilo, non vi è alcun dubbio che soprattutto la giurisprudenza della Corte EDU abbia contribuito non soltanto ad attrarre nell'alveo dello *jus cogens* le regole internazionali a protezione del diritto alla vita, del divieto di tortura e di trattamenti inumani e degradanti, dei divieti di schiavitù e lavoro forzato, ma anche a estendere la portata normativa delle suddette regole giuridiche, che si applicano nella prassi a fattispecie dapprima estranee a tale regime giuridico. In proposito, rilevano, da un lato, i casi di applicazione estensiva delle norme della CEDU a fattispecie non prevedibili all'epoca della loro adozione, come nel caso, ad esempio, dell'applicazione del diritto alla vita alle questioni concernenti la procreazione medicalmente assistita, la maternità surrogata e l'eutanasia, come pure dell'applicazione del divieto di schiavitù e lavoro forzato alle fattispecie riconducibili al caporalato o a pratiche analoghe[2].

[1] Su tali sviluppi normativi si veda P. Pustorino, *Tutela internazionale dei diritti umani*, seconda edizione, 2024, Bari, 45-48 e 54-56.

[2] Con sentenza del 30 marzo 2017, *Chowdury e altri c. Grecia*, ricorso n. 21884/15, la Corte ha ricondotto nell'ambito del lavoro forzato, collegato alla tratta di esseri umani – in base rispettivamente all'art. 3, lett. *a*, del Protocollo addizionale alla Convenzione delle Nazioni Unite contro la criminalità organizzata transnazionale contro il traffico di migranti via terra, via mare e via aria, concluso il 15 dicembre 2000, e all'art. 4, lett. *a*, della Convenzione del Consiglio d'Europa sulla lotta contro la tratta di esseri umani del 16 maggio 2005 –, la situazione in cui si trovavano alcuni lavoratori stagionali stranieri, i quali vivevano e svolgevano le attività lavorative in uno stato di totale degrado, senza un'adeguata retribuzione e sotto il controllo di guardie private armate. La Corte ha affermato l'obbligo degli Stati parti della CEDU di predisporre un quadro legislativo e amministrativo avente ad oggetto il divieto di lavoro forzato, in modo da prevenire e reprimere le condotte lesive di organi statali o di privati rientranti in questo divieto, anche effettuando adeguati controlli e ispezioni in caso di sospetto di tratta di esseri umani e lavoro forzato, e ha altresì rilevato l'obbligo dello Stato di assicurare procedure effettive di indagine e di natura

D'altro lato, in talune circostanze, la giurisprudenza della Corte EDU ha persino dato vita, sulla base di un'interpretazione particolarmente estensiva delle norme della CEDU, alla formazione di diritti autonomi, quale ad esempio il cd. diritto alla speranza, che impone l'obbligo per lo Stato di prevedere meccanismi effettivi di revisione delle condanne penali, censurando le pratiche consistenti in condanne a vita, senza quindi alcuna prospettiva di revisione della pena. Secondo la Corte EDU, infatti, sussiste un'evidente incompatibilità fra il valore della dignità umana e le decisioni di condanna penale senza alcuna possibilità di rilascio dell'individuo[3], che deve inoltre assumere le caratteristiche della concretezza quanto alle effettive possibilità di rilascio nonché delineare in modo chiaro le modalità attraverso le quali poter accedere a tale rimedio[4].

Questa ormai consolidata tendenza giurisprudenziale ha trovato riscontro nella sentenza della Corte EDU del 13 giugno 2019, nel caso *Marcello Viola* c. *Italia (n. 2)*. In questa decisione, la Corte, richiamando ancora una volta il valore della dignità umana del detenuto e la necessità del suo reinserimento sociale con la prospettiva del riacquisto della libertà, ha considerato non conforme al divieto di trattamenti inumani o degradanti la legislazione italiana che, per alcuni reati di particolare gravità implicanti l'ergastolo ostativo, subordinava l'accesso del detenuto alla libertà condizionale e alle altre misure alternative alla detenzione (ad esempio i permessi premio) alla condizione esclusiva della collaborazione del condannato con l'autorità giudiziaria. Accertato il carattere strutturale delle lacune normative riscontrate nell'ordinamento italiano, la Corte ha anche imposto all'Italia di modificare la propria legislazione, al fine di garantire, nei casi sopra citati, la possibilità della revisione della pena, superando il regime fondato sulla esclusiva condizione della collaborazione del condannato con la giustizia al fine di accedere ai benefici penitenziari e alle misure diverse dalla detenzione[5].

Sotto il secondo profilo, concernente il contributo della CEDU all'affermazione di norme consuetudinarie di carattere procedurale, va evidenziato il ruolo essenziale svolto dalla Corte EDU in materia di consolidamento della disciplina riguardante l'ammissibilità dei ricorsi individuali e statali, ampiamente richiamata nella giurisprudenza e prassi di altri organi di controllo sul rispetto di trattati sui diritti umani, operanti a livello universale e regionale. Di particolare rilievo risulta, ad esempio, il contributo relativo all'applicazione della regola sul

giudiziaria per accertare le violazioni del divieto di lavoro forzato.

[3] Così la sentenza della Grande Camera della Corte EDU del 9 luglio 2013, *Vinter e altri* c. *Regno Unito*, ricorsi numeri 66069/09 e altri, paragrafi 113 e 123 ss.

[4] Sul punto, v. la sentenza della Corte EDU del 12 marzo 2019, *Petukhov* c. *Ucraina (n. 2)*, ricorso n. 41216/13, par. 168 ss.

[5] Cfr. paragrafi 141-143 della sentenza. È noto che, con sentenza del 4 dicembre 2019, n. 253, la Corte costituzionale italiana ha così dichiarato l'incostituzionalità, per contrasto agli articoli 3 e 27, terzo comma, della Costituzione, dell'art. 4-*bis* della legge sull'ordinamento penitenziario, nella parte in cui non prevede che i condannati per i reati cd. ostativi – riguardanti l'associazione mafiosa e altre gravi figure criminose progressivamente inserite dal legislatore – i quali non collaborino con la giustizia, possano comunque accedere ai permessi premio qualora siano acquisiti elementi tali da escludere l'attualità di collegamenti con la criminalità organizzata nonché il pericolo del ripristino di tali collegamenti. Nell'ordinanza dell'11 maggio 2021, n. 97, la Consulta ha poi esteso alla liberazione condizionale le considerazioni già svolte con riguardo ai permessi premio del detenuto destinatario della misura dell'ergastolo ostativo per reati di mafia.

previo esaurimento dei ricorsi interni accessibili ed effettivi, anche sulla base dell'apprezzamento della prassi statale generalizzata di violazione dei diritti umani, che esonera il ricorrente, individuo o Stato[6], dall'esaurire i ricorsi interni.

3. Rilevanza della CEDU e della giurisprudenza della Corte EDU sul piano nazionale: la progressiva conformità alla CEDU attraverso il ricorso a provvedimenti legislativi, anche con particolare riguardo al settore tributario.

La CEDU ha inciso fortemente anche a livello interno, obbligando gli Stati parte a adeguare i rispettivi ordinamenti nazionali a quanto statuito dalla Corte EDU. Lo strumento attraverso il quale la Corte ha indotto gli Stati contraenti a modificare i sistemi giuridici nazionali è quello delle "misure generali" poste a carico dello Stato parte, che impongono spesso l'adozione di provvedimenti di natura legislativa.

Non vanno certamente ignorate le frizioni fra il sistema della CEDU e gli ordinamenti nazionali, in particolare quello italiano, che del resto sono giustificate, almeno in parte, dal rispetto del principio di sussidiarietà, che costituisce uno dei principi-cardine del rapporto fra la CEDU e i sistemi giuridici interni, e del criterio del margine di apprezzamento statale. A quest'ultimo riguardo, va ricordato che, sulla base delle modifiche apportate al sistema della CEDU in base al Protocollo n. 15, è stato inserito un nuovo *consideranda* al preambolo della CEDU[7], secondo cui "spetta in primo luogo alle Alte Parti contraenti, conformemente al principio di sussidiarietà, garantire il rispetto dei diritti e delle libertà definiti nella presente Convenzione e nei suoi protocolli e che, nel fare ciò, esse godono di un margine di apprezzamento soggetto al controllo della Corte europea dei diritti dell'uomo istituita dalla presente Convenzione".

Ciò premesso, riteniamo che, pur considerando le tensioni successive all'adozione di alcune decisioni nazionali – quali in particolare la nota sentenza della Corte costituzionale del 26 marzo 2015, n. 49[8], cui è seguita, pur in forma indiretta, la risposta piuttosto "piccata" della Corte EDU nella sentenza di Grande Camera del 28 giugno 2018, nel caso *G.I.E.M. s.r.l. e altri* c. *Italia*[9],

[6] Su tale questione, per i ricorsi interstatali, v. le affermazioni della Grande Camera della Corte EDU nella decisione di parziale ammissibilità del 16 dicembre 2020, *Ucraina* c. *Russia (Re Crimea)*, ricorsi numeri 20958/14 e 38334/18, par. 363 ss.

[7] È appena il caso di rilevare che il preambolo di un trattato costituisce parte integrante del testo normativo e rileva nel quadro dei mezzi primari di esegesi del trattato ai sensi dell'art. 31, par. 2, della Convenzione di Vienna del 1969 sul diritto dei trattati.

[8] In estrema sintesi, secondo la posizione della Consulta, laddove il giudice comune si occupi di una controversia sulla quale la Corte EDU si è espressamente pronunciata, egli "non potrà negare di dar corso alla decisione promanante dalla Corte di Strasburgo che abbia definito la causa di cui tale giudice torna ad occuparsi, quando necessario, perché cessino, doverosamente, gli effetti lesivi della violazione accertata". Al contrario, con riferimento alle altre sentenze emesse dalla Corte EDU, solo nel caso in cui il giudice comune si trovi in presenza di un "diritto consolidato" o di una "sentenza pilota", egli sarà tenuto a conformarsi alle statuizioni della Corte EDU: cfr. par. 7 delle considerazioni in diritto della sentenza.

[9] Secondo la Corte europea, infatti, le sue sentenze "all have the same legal value" e inoltre il carattere vincolante e il valore interpretativo delle decisioni "cannot therefore depend on the formation by which they were rendered": cfr. par. 252 della sentenza, ricorsi numeri 1828/06 e altri.

– l'obiettivo comune sia, nella gran parte dei casi, l'innalzamento del livello di protezione dei diritti umani anche attraverso la tutela di valori costituzionali comuni a più Stati, nel quadro quindi di un processo di osmosi fra livello internazionale e interno in tema di diritti umani che risulta particolarmente efficace con riguardo al rafforzamento del regime internazionale a protezione della persona umana.

Per quanto concerne il settore tributario, mentre per la materia penale e tributaria, con la cd. riforma Cartabia si è provveduto a quanto statuito dalla Corte EDU nella sentenza *Brazzi* c. *Italia*, con particolare riguardo alle carenze del quadro legislativo in tema di perquisizioni disposte dal PM nell'ambito del processo penale, in materia puramente tributaria è stato approvato il D.L. n. 84/2025, convertito con l. 30 luglio 2025, n. 108, il cui art. 13-*bis* (Motivazione delle esigenze di indagine e controllo nei verbali di accesso, di modifica dell'art. 12, comma 1, della l. 27 luglio 2000, n. 212)[10], ha introdotto una disciplina conforme alle previsioni della Corte EDU contenute nella sentenza del 6 febbraio 2025 nel caso *Italgomme pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*[11]. In questa decisione, la Corte ha condannato l'Italia per violazione dell'art. 8 CEDU in merito a una fattispecie riguardante accessi ed ispezioni fiscali nei locali professionali dei ricorrenti in assenza di un quadro legislativo adeguato di regolamentazione di queste attività.

Altri esempi di sicura influenza della CEDU sull'evoluzione del diritto tributario sono costituiti dal richiamo esplicito alla Convenzione contenuto nell'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212), come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. a), numeri 1) e 3), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219.

Sulla stessa scia si pone, poi, l'introduzione dell'art. 21-*bis* nel decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. m) del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, dichiaratamente diretto a recepire nell'ordinamento nazionale (pur a certe condizioni) il principio del *ne bis in idem* tra processo penale e processo amministrativo, anche se, a un più approfondito esame, detta disposizione sembrerebbe recepire piuttosto il principio CEDU della presunzione di innocenza, nel suo c.d. "secondo aspetto", ossia quello che dispiega effetti al di fuori del processo penale.

Da ultimo si registra il mutamento di giurisprudenza, della Corte di Cassazione (ord. n. 19956 del 15 giugno 2026) in tema di atti autorizzativi delle indagini finanziarie, diretto a recepire la sentenza della Corte EDU *Ferrieri e Bonassisa c. Italia* dell'8 gennaio 2026, nn. 40607/19 e 34583/20. In base a

[10] Dopo il primo periodo contenuto in tale norma ("Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo"), è inserita la seguente precisazione: "Negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti ai sensi del comma 4 devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso". Viene ulteriormente precisato che il nuovo regime normativo si applica "con riferimento agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso redatti successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Restano comunque validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti sorti sulla base delle disposizioni vigenti antecedentemente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto".

[11] Invero, la conformità della nuova disposizione interna alle misure generali richieste dalla Corte EDU è assai discussa, soprattutto con riguardo alla mancata previsione di rimedi effettivi di tutela a fronte delle ingerenze delle autorità tributarie con riguardo alla riservatezza del domicilio.

tale sviluppo giurisprudenziale, l'autorizzazione alle indagini bancarie, pur restando atto interno e preparatorio, deve preesistere alle indagini e avere un contenuto minimo verificabile ai fini del rispetto delle garanzie dell'art. 8 CEDU.

4. Il rapporto a "due velocità" fra la CEDU e altri sistemi pattizi di controllo sul rispetto di convenzioni internazionali in tema di diritti umani.

Occorre adesso soffermarsi brevemente sui rapporti fra la CEDU e altri sistemi pattizi di controllo sul rispetto dei diritti umani operanti a livello regionale e universale. Un rapporto virtuoso e collaborativo far questi sistemi di controllo è infatti essenziale allo sviluppo armonico del regime internazionale in materia di diritti umani.

Va premesso che il rapporto in questione può essere definito "a due velocità" in quanto si tratta di un rapporto di stretta cooperazione fra il sistema della CEDU e gli altri sistemi regionali di controllo sul rispetto dei trattati sui diritti umani, con particolare riguardo ai sistemi americano e africano di tutela dei diritti umani. Al riguardo, va infatti rilevato che sia la Corte interamericana, sia la Corte africana dei diritti umani, hanno dato vita a giurisprudenze sostanzialmente convergenti rispetto alla giurisprudenza della Corte EDU, pur nella valorizzazione delle peculiarità dei singoli sistemi convenzionali. Ne è una conferma recente, da un lato, la giurisprudenza della Corte EDU in materia di diritti umani e cambiamento climatico, e dall'altro il parere consultivo della Corte interamericana sulle medesime questioni giuridiche[12], che fa ampio riferimento alle sentenze della Corte EDU. A breve, come è noto, sarà adottato, sempre sul medesimo tema, il parere consultivo della Corte africana dei diritti umani e dei popoli, che si pronuncerà su questioni problematiche in parte già affrontate dalle altre corti regionali.

Più complesso e talora conflittuale, come si vedrà di seguito, è invece il rapporto fra il sistema della CEDU e altri sistemi universali a protezione dei diritti umani, pur sprovvisti di organi di controllo aventi poteri vincolanti.

a) *Contrasto su questioni di giurisdizione*

Il contrasto fra il sistema della CEDU e altri sistemi universali di controllo sul rispetto dei diritti umani può sorgere, in primo luogo, per questioni "preliminari" di applicazione dei rispettivi strumenti normativi, quali in particolare l'interpretazione della nozione di giurisdizione dello Stato parte alla luce dei relativi trattati.

In proposito, va osservato che, in relazione al cd. controllo funzionale dello Stato parte di trattati sui diritti umani, fondato sulle funzioni svolte dallo Stato al di fuori del territorio nazionale che comportano una lesione dei diritti umani, sia il Comitato ONU sui diritti del fanciullo[13], sia il Comitato ONU dei diritti umani (da ora Comitato DU), hanno ritenuto che tale forma di controllo consenta l'accertamento della giurisdizione statale. Con riferimento alla prassi del Comitato DU, occorre precisare che questo approccio si sta progressivamente consolidando posto che esso ha trovato applicazione tanto in

[12] Cfr. il parere del 29 maggio 2025, n. 32/25.

[13] V. la decisione non obbligatoria del 22 settembre 2021, *Sacchi e altri* c. *Argentina*, in materia di effetti nocivi dei cambiamenti climatici, CRC/C/88/D/104/2019, paragrafi 10.7 e 10.13.

una fattispecie di ritardato soccorso in mare, da parte delle autorità nazionali, di un'imbarcazione in avaria che si trovava tuttavia nella *Search and Rescue* di un altro Paese[14], quanto in un caso più recente riguardante l'affermazione della giurisdizione nazionale nell'ipotesi di violazioni del Patto ONU sui diritti civili e politici avvenute in un centro di detenzione di migranti situato in un Paese terzo rispetto al Patto, sul presupposto che lo Stato parte del procedimento avesse trasferito i migranti nel Paese terzo nonché contribuito a costruire, finanziare e gestire il suddetto centro[15].

Diversamente, la Corte EDU ha rigettato più volte il suddetto criterio del controllo funzionale e proprio in casi analoghi a quelli esaminati dai comitati ONU. In particolare, la Corte EDU ha escluso il ricorso al controllo funzionale sia in casi concernenti gli effetti lesivi del cambiamento climatico avvenuti al di fuori del territorio nazionale[16], sia in casi di ritardato soccorso di imbarcazioni in difficoltà poste in spazi marini vicini alle coste di uno Stato terzo[17], in ragione del rischio di eccessiva dilatazione della nozione di giurisdizione e dell'imprevedibilità della giurisprudenza fondata su tale criterio.

b) *Contrasto su questioni interpretative di norme sostanziali: casi paralleli di violazione o di esclusione della violazione delle relative norme pattizie*

Il conflitto fra la giurisprudenza della Corte EDU e la prassi dei Comitati ONU può realizzarsi anche per l'esegesi di norme sostanziali sui diritti umani. Più specificamente, il conflitto si è realizzato in casi di accertamento della violazione di norme sostanziali da parte del Comitato DU, a fronte di casi analoghi nei quali invece è stata esclusa la violazione della CEDU da parte della Corte EDU.

Una delle questioni più problematiche al riguardo è costituita dalla compatibilità con la libertà religiosa e con il principio di non discriminazione per motivi religiosi di misure statali restrittive dell'uso del velo islamico e di simboli religiosi in luoghi pubblici. In relazione alla questione del velo islamico, la giurisprudenza della Corte EDU ha finora escluso la contrarietà rispetto al diritto alla libertà religiosa del divieto di indossare il velo islamico "integrale" nei luoghi pubblici previsto in alcuni Paesi parti della CEDU[18]. Sulla medesima questione, il Comitato DU, pur richiamando la sopra citata giurisprudenza della Corte EDU, ha invece accertato la violazione, da parte dello Stato oggetto del procedimento, del diritto alla libertà religiosa – in quanto la legislazione nazionale in questione non risultava conforme, secondo il Comitato, ai principi di necessità e di proporzionalità – e del diritto a non essere discriminati su base religiosa in ragione del divieto di usare il velo integrale ("niqab") in luoghi pubblici o aperti al pubblico[19].

[14] V. le *Views* del 4 novembre 2020, *A.S., D.I., O.I. e G.D.* c. *Italia*, CCPR/C/130/D/3042/2017. Secondo il Comitato, la richiesta di soccorso rivolta anche alle autorità italiane, il loro effettivo coinvolgimento nelle operazioni di soccorso nonché il contenuto degli obblighi internazionali in materia di diritto del mare avrebbero contribuito a creare "a special relationship of dependency" fra gli individui in difficoltà e l'Italia, facendo quindi scattare la giurisdizione italiana sul caso di specie: par. 7.8.

[15] V. le *Views* del 31 ottobre 2024, *M.I. e altri* c. *Australia*, CCPR/C/142/D/2749/2016, par. 9.5 ss.

[16] V. la decisione di inammissibilità del 9 aprile 2024, *Duarte Agostinho e altri* c. *Portogallo e 32 altri*, ricorso n. 39371/20.

[17] V. la decisione di inammissibilità del 12 giugno 2025, *S.S. e altri* c. *Italia*, ricorso n. 21660/18.

[18] V., per la giurisprudenza rilevante della Corte EDU, P. Pustorino, *Tutela internazionale dei diritti umani*, cit., 69-71 e 221-222.

[19] V. le decisioni non vincolanti del 17 luglio 2018, rispettivamente nei casi *Yaker* c. *Francia*, CCPR/C/123/D/2747/2016, par. 8.1 ss., e *Hebbadj* c. *Francia*, CCPR/C/123/D/2807/2016, par. 7.1 ss.

In seguito, al fine verosimilmente di tenere conto della prassi del Comitato DU, la Corte EDU ha adottato una posizione parzialmente diversa da quella in precedenza accolta. Infatti, nella sentenza del 18 settembre 2018 resa nel caso *Lachiri* c. *Belgio*[20], la Corte ha accertato la violazione del diritto alla libertà religiosa in relazione a un caso riguardante l'uso del velo islamico non integrale ("hijab") – nel caso di specie un *foulard* che copre i capelli e la nuca e che la ricorrente intendeva indossare durante un'udienza giudiziaria –, sottolineando il carattere non integrale del velo e osservando che la donna in questione non fosse un funzionario pubblico e quindi non era tenuta al rispetto dell'obbligo di "discrétion dans l'expression publique de ses convictions religieuses"[21]. Inoltre, la Corte ha precisato che la condotta assunta dalla persona in questione non potesse essere considerata "irrespectueuse" né costituire un ostacolo all'esercizio delle funzioni giudiziarie[22].

La posizione della Corte EDU, che attiene peraltro all'uso dei simboli religiosi nel loro complesso e ha quindi un valore interpretativo più ampio, sembra però essersi "irrigidita" con la decisione di inammissibilità per manifesta infondatezza pubblicata il 16 maggio 2024 nel caso *Mikyas e altri* c. *Belgio*[23]. Valorizzando le disposizioni costituzionali dello Stato convenuto circa il contegno di neutralità che lo Stato deve assumere in relazione all'insegnamento scolastico nelle comunità nazionali di cui è composto lo Stato, nel caso in questione la comunità fiamminga, la Corte ha considerato legittimo, in quanto rientrante nel margine di apprezzamento statale, il divieto imposto agli studenti da parte delle autorità nazionali di indossare simboli religiosi visibili, fra i quali appunto l'hijab.

Un disallineamento meno grave fra la giurisprudenza della Corte EDU e la prassi dei comitati ONU, in particolare il Comitato DU, può riscontrarsi nei casi in cui i due organi, sempre in relazione a fattispecie simili, hanno accertato la violazione di diritti umani diversi e aventi soprattutto un rango normativo differente nel quadro del regime normativo sui diritti umani.

Da questo punto di vista, in casi concernenti la legittimità del divieto penale di ricorso all'aborto in caso di malformazioni al feto, il Comitato DU ha accertato la violazione di una norma fondamentale del Patto (divieto di trattamenti inumani e degradanti), mentre la Corte EDU ha accertato la sola violazione del diritto alla vita privata e familiare[24].

A nostro parere, non bisogna tuttavia enfatizzare le suddette situazioni di contrasto o ritenere che esse possano addirittura porre pericoli di frammentazione del diritto internazionale dei diritti umani. Si tratta infatti di contrasti fisiologici fra organi di controllo che hanno funzioni di supervisione diverse e che operano su testi normativi non sovrapponibili e soprattutto formatisi in contesti socio-culturali e momenti temporali

[20] Ricorso n. 3413/09.
[21] Cfr. par. 44 della sentenza.
[22] *Ivi*, par. 46.
[23] Ricorso n. 50681/20.

[24] Il Comitato DU ha in particolare affermato che la previsione di tale divieto penale può costituire una violazione del divieto di trattamenti inumani e degradanti (*Views* del 31 marzo 2016, *Mellet* c. *Irlanda*, CCPR/C/116/D/2324/2013, par. 7.8; *Views* del 17 marzo 2017, *Whelan* c. *Irlanda*, CCPR/C/119/D/2425/2014, paragrafi 7.5-7.7). Diversamente, la Corte EDU ha escluso, in casi analoghi, la violazione del divieto di trattamenti inumani e degradanti e accertato la violazione del solo diritto alla vita privata e familiare della gestante in ragione delle modifiche legislative che avevano escluso il ricorso all'aborto nello Stato interessato e costretto la gestante a recarsi all'estero per l'interruzione della gravidanza: v. sentenza del 14 dicembre 2023, *M.L.* c. *Polonia*, ricorso. n. 40119/21, par. 160 ss.

distinti. Inoltre, i comitati ONU sono sprovvisti di poteri vincolanti e ciò comporta una maggiore libertà d'azione da parte di tali organi, che talora li induce a seguire interpretazioni particolarmente estensive e non sempre condivisibili delle norme sui diritti umani. Infine, va evidenziato che la CEDU è uno strumento regionale di protezione dei diritti umani in relazione al quale, laddove l'interpretazione letterale o sistematica della CEDU non fornisca risultati ermeneutici apprezzabili, viene valorizzato lo strumento del "consenso europeo", che viene desunto dall'analisi della prassi normativa e giurisdizionale degli Stati parti della CEDU e che rappresenta un parametro giuridico interno al sistema della CEDU, che pertanto difficilmente può essere esportato nell'ambito della protezione universale dei diritti umani.

5. Conclusioni.

Si è messo in luce che la CEDU e la giurisprudenza della Corte EDU, che costituisce parte integrante del tessuto normativo convenzionale, costituiscono, per un verso, un evidente fattore propulsivo di sviluppo dei diritti umani sia a livello internazionale, tanto sul piano universale quanto regionale, sia a livello interno, pur con taluni fisiologici contrasti con le giurisprudenze nazionali, che, come si è visto, possono portare a interpretazioni restrittive della CEDU o della giurisprudenza della Corte EDU a livello nazionale, sino al possibile ricorso alla nota teoria dei controlimiti per contrasto con norme fondamentali delle costituzioni nazionali.

Per altro verso, la CEDU rappresenta una sorta di parametro giuridico universale per circoscrivere talune "fughe in avanti" da parte di altri organi sui diritti umani, che, pur essendo lodevoli sotto il profilo dell'estensione del campo di applicazione dei DU, non trovano però adeguato fondamento nel regime normativo sui diritti umani e possono persino produrre pur limitati effetti distorsivi per l'evoluzione armonica del settore normativo qui considerato.

Pietro Pustorino

II.
Principi

1. Il controllo di convenzionalità in materia tributaria: metodo, prevedibilità e proporzionalità alla luce dell'art. 1 Prot. n. 1 CEDU

Sommario: 1. Premessa. – **2.** La finalità del contributo: dal caso al metodo. – **3.** L'oggetto del contendere: la comunicazione della Corte EDU nei casi *Antonellini* c. *Italia* e *Sabbatini c. Italia*. – **4.** Il regime del margine IVA: struttura, *ratio* e specialità della disciplina. – **5.** Il controllo di convenzionalità: una sequenza necessaria. – **6.** Legalità e prevedibilità dell'ingerenza. Il valore del tempo rispetto ai fatti, le circolari e il diritto vivente. – **7.** Il ruolo della giurisprudenza della Corte di giustizia UE su "non poteva non sapere" e onere di diligenza in tema di regime del margine. – **8.** Le sentenze della Cassazione n. 15630/2015 e n. 16962/2021. – **9.** La giurisprudenza della Corte EDU sull'art. 1 Prot. n. 1 in materia di IVA. – **10.** I test di prevedibilità e proporzionalità nella giurisprudenza della Corte EDU: chiarimenti di metodo. – **11.** Proporzionalità, giusto equilibrio e nodo dei danti causa non nazionali rispetto al contribuente finale. – **12.** Considerazioni conclusive.

1. Premessa.

L'intervento muove da una prospettiva insieme professionale e scientifica, che ne spiega anche il taglio metodologico. Esso nasce, anzitutto, dall'esperienza di chi ha esercitato funzioni di giudice tributario tanto nel merito quanto nella legittimità e, in quest'ultimo ambito, è stato componente del settore IVA e dogane della Corte di cassazione, nonché delle Sezioni Unite civili. Nasce, inoltre, dal percorso di studio di chi ha approfondito per oltre venticinque anni il tema dei rapporti tra diritto interno e Convenzione europea dei diritti dell'uomo, seguendone gli sviluppi, le tensioni e gli adattamenti nel dialogo tra giudici nazionali e Corte di Strasburgo (R.G. Conti, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Il ruolo del giudice*, 2011). Nasce, infine, dal lavoro di ricerca svolto anche in sede monografica sul rapporto tra ordinamento interno e sistema convenzionale e, in particolare, sulla tutela del diritto di proprietà in una prospettiva sovranazionale, con costante attenzione al ruolo dell'art. 1 del Protocollo n. 1 annesso alla CEDU (R.G. Conti, *Diritto di proprietà e CEDU. Itinerari giurisprudenziali europei*, Aracne, Roma, 2012).

È a partire da questa triplice angolazione che le vicende oggetto della comunicazione al Governo italiano nei casi Antonellini e Sabbatini possono essere lette non come un episodio isolato di contenzioso tributario, ma come un banco di prova particolarmente significativo per verificare il modo in cui il giudice nazionale è chiamato a confrontarsi con i parametri convenzionali in una materia nella quale si intrecciano diritto tributario interno, diritto eurounitario e tutela sovranazionale dei diritti fondamentali. Proprio per questa ragione, il contributo non si propone di anticipare la soluzione dei ricorsi pendenti dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo, ma di offrire una rifles-

sione di metodo sul controllo di convenzionalità dell'ingerenza patrimoniale alla luce dell'art. 1 Prot. n. 1.

2. La finalità del contributo: dal caso al metodo.

Il punto di partenza dev'essere chiarito senza equivoci. La comunicazione della Corte EDU al Governo italiano nei casi riportati nei ricorsi nn. 6418/16 e 57964/21, Giovanni *Antonellini c. Italia* e *M. Sabbatini c. Italia*, comunicati il 6 marzo 2025, non impone tanto di schierarsi anticipatamente sull'esito dei due ricorsi, quanto di verificare se il modo in cui l'ordinamento interno ha costruito l'obbligo di diligenza del contribuente sia compatibile con i parametri dell'art. 1 Prot. n. 1 CEDU. È dunque preferibile un approccio metodologico, capace di leggere le vicende alla luce delle categorie convenzionali, piuttosto che un approccio puramente repertoriale, volto a collezionare precedenti della Corte EDU come se bastasse la prossimità tematica a sciogliere il problema.

In effetti, la giurisprudenza di Strasburgo non funziona come un catalogo di fattispecie da applicare meccanicamente, ma come un sistema di parametri. Il giudice nazionale non è chiamato a chiedersi se esista un caso "uguale", ma a ricostruire, in concreto, se vi sia stata un'interferenza nel pacifico godimento dei beni, se tale interferenza sia stata conforme al requisito della legalità nel senso convenzionale e, infine, se abbia mantenuto il giusto equilibrio tra interesse generale e sacrificio imposto al singolo. È stato, così, superato l'asfittico recinto inizialmente fissato dalla sentenza n. 49 del 2015, in favore di un approccio che affida al giudice la verifica della compatibilità del sistema interno con i parametri convenzionali anche in presenza di precedenti isolati, ma persuasivi, della Corte EDU e coerenti con i caveat da essa formulati, o addirittura in assenza di precedenti, quando risultino evidenti i profili di rilevanza del parametro convenzionale, anche perché coincidenti con quelli costituzionali (v., da ultimo, Corte cost. n. 33/2025, in tema di adozione internazionale). Proprio questa è la sequenza reale del controllo di convenzionalità, ed è tale sequenza che i casi sul regime del margine consentono di mettere alla prova con particolare nitidezza.

3. L'oggetto del contendere: la comunicazione della Corte EDU nei casi *Antonellini c. Italia* e *Sabbatini c. Italia*.

Le vicende sottoposte a Strasburgo traggono origine dall'applicazione del regime del margine a operazioni di acquisto intracomunitario di autoveicoli usati e dalla successiva contestazione dell'Amministrazione finanziaria, che ha recuperato l'IVA e irrogato sanzioni sul presupposto che il contribuente non potesse limitarsi al controllo della regolarità formale della fattura ma dovesse verificare la "regolarità sostanziale" dell'operazione.

La Corte EDU, nella comunicazione al Governo, individua, per affidarli al contraddittorio, alcuni nodi problematici.

Il quesito non è se il diritto interno consentisse o meno, in astratto, il recupero dell'imposta. Il punto è stabilire, ai sensi dell'art. 1 Prot. n. 1, se vi sia stata un'interferenza nel pacifico godimento dei beni e, in caso affermativo, se essa sia stata conforme al principio di legalità, con particolare riguardo alla prevedibilità del dovere imposto

ai ricorrenti, e se essa sia stata proporzionata allo scopo perseguito, soprattutto in relazione all'onere di verificare la regolarità sostanziale dell'operazione economica, fino a controllare se i precedenti proprietari avessero "potenzialmente" pagato l'IVA senza diritto a detrazione.

È significativo che la Corte EDU orienti il proprio scrutinio proprio sui due canoni della legalità e della proporzionalità. In tal modo, essa impone all'interprete nazionale di collocare la controversia sul terreno della tutela sovranazionale della proprietà e non di esaurirla in un dibattito puramente interno sulla corretta applicazione del regime del margine.

4. Il regime del margine IVA: struttura, *ratio* e specialità della disciplina.

Il regime del margine costituisce una disciplina speciale dell'IVA, concepita per evitare che la rivendita di beni usati comporti una duplicazione dell'imposta. La sua applicazione presuppone, nella sostanza, che il bene provenga da soggetti che non hanno esercitato il diritto alla detrazione o che, comunque, rientrano in una delle categorie compatibili con il regime, come il privato consumatore, il soggetto in franchigia o l'operatore che abbia a sua volta applicato il regime del margine.

La natura speciale e derogatoria rispetto al sistema ordinario dell'IVA non è neutra. Essa ha indotto la giurisprudenza di legittimità a ritenere che l'operatore che intende giovarsi di tale regime sia gravato da un onere particolarmente intenso di diligenza e di prova. Proprio perché il regime è speciale, diventa decisivo chiarire se i presupposti richiesti per beneficiarne siano formulati e applicati in modo prevedibile e se l'onere imposto al contribuente resti entro limiti proporzionati rispetto agli strumenti conoscitivi di cui egli effettivamente dispone.

In altri termini, la specialità della disciplina non legittima automaticamente qualsiasi ampliamento dell'obbligo di controllo. Quando il rigore interpretativo si traduce nell'imposizione di una verifica sostanziale che pretende di risalire alla storia fiscale del bene e della catena dei suoi precedenti proprietari, la questione non è più soltanto *stricto sensu* tributaria, ma investe direttamente la tutela della proprietà nel senso fatto proprio dalla Convenzione, come già approfondito nella riflessione dedicata alla proprietà e alla CEDU.

5. Il controllo di convenzionalità: una sequenza necessaria.

In termini generali, non sembra superfluo ricordare che, quando si pone un problema di compatibilità con la CEDU, il percorso metodologico da seguire richiede una scansione ordinata. Nel presente contributo l'attenzione è rivolta specificamente all'art. 1 Prot. n. 1, tralasciando volutamente gli altri parametri pure evocati nei due casi.

Il primo passaggio consiste nell'individuare il diritto convenzionale coinvolto e la posizione soggettiva lesa. Nel caso di specie, il bene protetto è il pacifico godimento del patrimonio del contribuente, inciso dal recupero dell'imposta e, in modo ancora più sensibile, dalle sanzioni.

Il secondo passaggio consiste nell'accertare l'esistenza di un'interferenza. Nel contenzioso tributario questa verifica è, di regola, agevole. L'obbligo di pagamento di somme a titolo d'imposta o di sanzione incide direttamente sul patrimonio del sog-

getto e integra una forma di interferenza nel senso dell'art. 1 Prot. n. 1.

Il terzo *step* riguarda la legalità/prevedibilità convenzionale. Qui non è sufficiente verificare l'esistenza di una base normativa interna. Occorre piuttosto accertare se quella base, intesa anche come diritto vivente, sia accessibile, prevedibile e formulata con sufficiente chiarezza, evitando che l'ingerenza venga considerata conforme al parametro senza un adeguato approfondimento del suo contenuto sostanziale.

Solo successivamente si apre il giudizio sulla proporzionalità, inteso come verifica del giusto equilibrio tra interesse generale e sacrificio imposto al contribuente. Su questi concetti si tornerà in seguito.

6. Legalità e prevedibilità dell'ingerenza. Il valore del tempo rispetto ai fatti, le circolari e il diritto vivente.

Il tema della prevedibilità richiede, nei ricorsi in esame, una prospettiva inevitabilmente cronologica. Le riprese e gli accertamenti contestano operazioni collocate fra il 1999 e il 2001 e, nel caso Antonellini, nel 2002, mentre alcuni degli strumenti che hanno contribuito a definire il contenuto dell'onere di diligenza imposto al contribuente sono successivi.

La circolare n. 40/E del 18 luglio 2003 dell'Agenzia delle Entrate dichiara espressamente di intervenire perché "sono sorti dubbi sul trattamento fiscale ai fini IVA degli acquisti di autoveicoli usati provenienti da altri Stati dell'Unione Europea" e si propone di fornire "ulteriori chiarimenti" sul corretto trattamento tributario di tali operazioni. Per altro verso, la circolare n. 14/E del 26 febbraio 2008, pure dell'Agenzia delle Entrate, interviene invece per fronteggiare "alcune difficoltà interpretative in relazione al trattamento delle operazioni di acquisto presso operatori dell'Unione Europea aventi ad oggetto autoveicoli rientranti nel regime IVA del margine", nel contesto delle nuove procedure di controllo e immatricolazione, e mira a chiarire gli adempimenti e la documentazione da esibire o trasmettere prima dell'immatricolazione.

Questi due documenti assumono dunque rilievo sul piano convenzionale non perché vincolanti in sé, ma perché attestano, in modo esplicito, l'esistenza di dubbi e difficoltà interpretative in una fase successiva ai fatti. Ed è proprio per questo che la questione della prevedibilità non può essere sottovalutata. Se nel 2003 e nel 2008 l'amministrazione avverte la necessità di chiarire alcuni aspetti dell'operatività del regime del margine direttamente incidenti sugli oneri di diligenza del contribuente, la domanda inevitabile è se l'operatore, fra il 1999 e il 2002, potesse davvero prevedere il contenuto concreto dell'obbligo di verifica che la giurisprudenza avrebbe in seguito costruito. A ciò si aggiunge il diritto vivente risultante dalla giurisprudenza di legittimità.

La prima sentenza della Corte di cassazione che affronta in modo esplicito e influente il tema della verifica sostanziale nel settore degli autoveicoli è Cass. n. 3427 del 12 febbraio 2010, arresto sul quale ebbe a soffermarsi la dottrina, evidentemente consapevole del "rischio" che le soluzioni in esso espresse potessero incidere sui livelli di tutela dei diritti del contribuente (A. Marcheselli, nota a Cass. n. 3427/2010, in *Corriere Tributario*, 17/2010, 1357 ss.), dopo che lo stesso Marcheselli si era già soffermato sulla sentenza di appello poi confermata dalla Cassazione (A. Marcheselli, nota a sentenza di appello, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2/2008, 154 ss.).

7. Il ruolo della giurisprudenza della Corte di giustizia UE su "non poteva non sapere" e onere di diligenza in tema di regime del margine.

La verifica della prevedibilità si complica ulteriormente se si considera che Cass. n. 15630 del 2015 fonda il proprio ragionamento anche su una serie di arresti del giudice di Lussemburgo che, nel tempo, hanno definito i limiti della buona fede dell'operatore IVA, i criteri del "sapeva o avrebbe dovuto sapere" e la portata dell'obbligo di adottare tutte le misure ragionevolmente esigibili per non essere coinvolti in fenomeni fraudolenti. Si tratta, in particolare, degli arresti *Optigen, Fulcrum e Bond House* del 12 gennaio 2006, *Kittel e Recolta* del 6 luglio 2006, *Federation of Technological Industries* dell'11 maggio 2006, *Teleos* del 27 settembre 2007, *Netto Supermarkt* del 21 febbraio 2008, *Euro Tyre Holding* del 16 dicembre 2010, *Mahagében e Dávid* del 21 giugno 2012, *Gábor Tóth* e *Mecsek-Gabona* del 6 settembre 2012, nonché, con specifico riguardo al regime del margine sugli autoveicoli usati, *Jyske Finans* dell'8 dicembre 2005 e *Bawaria Motors* del 19 luglio 2012.

Ora, proprio nell'ottica della prevedibilità, il dato decisivo è la loro collocazione temporale. Tutti questi arresti sono successivi alle operazioni poste in essere dai ricorrenti tra il 1999 e il 2002. Molti di essi sono altresì successivi agli accertamenti notificati nel 2005. Essi mostrano dunque con chiarezza il contesto eurounitario nel quale la Cassazione ha successivamente ricostruito il dovere di verifica sostanziale gravante sull'operatore professionale, ma non possono, di per sé, fondare la prevedibilità originaria di tale dovere per chi abbia operato in epoca anteriore alla loro formazione.

Più precisamente, gli arresti *Optigen* e *Kittel e Recolta* sono fondamentali perché chiariscono, rispettivamente, che la singola operazione non perde il proprio carattere imponibile solo perché inserita in una catena fraudolenta ignota al soggetto passivo, e che il beneficio IVA deve essere negato ove risulti, sulla base di elementi oggettivi, che il soggetto sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode. Le sentenze *Federation of Technological Industries* e *Teleos* mettono a fuoco, a loro volta, il tema delle misure ragionevolmente esigibili e del riparto del rischio fiscale, precisando che il contrasto alle frodi non può condurre a un sacrificio sproporzionato del soggetto diligente. *Netto Supermarkt, Mahagében* e *Dávid, Gábor Tóth* e *MecsekGabona* insistono sul limite dell'onere di controllo gravante sul soggetto passivo, escludendo obblighi generalizzati e indiscriminati di verifica sulla regolarità fiscale del fornitore e ribadendo che il rischio di atti fraudolenti di terzi non può essere automaticamente riversato sul contribuente diligente. *Jyske Finans* e *Bawaria Motors*, infine, assumono un rilievo più diretto rispetto al regime del margine, perché escludono che esso possa operare quando il bene provenga da un soggetto che aveva diritto, anche solo parziale, alla detrazione dell'IVA a monte.

Se si guarda a questi richiami del giudice di Lussemburgo attraverso la sola lente della prevedibilità, essi non rilevano come prova della prevedibilità in sé. Da un lato, mostrano che Cass. n. 15630/2015 ha inserito il proprio ragionamento entro un quadro eurounitario volto a evitare che l'operatore professionale si schermisca dietro la sola regolarità formale della fattura. Dall'altro lato, proprio la loro cronologia dimostra che la prevedibilità dell'obbligo imposto ai ri-

correnti non può essere desunta meccanicamente da arresti successivi ai fatti e agli accertamenti.

In altri termini, questi precedenti sono importanti per valutare se la soluzione interna sia oggi coerente con il diritto eurounitario dell'IVA e con il principio del "sapeva o avrebbe dovuto sapere". Il controllo di compatibilità convenzionale sarà dunque volto a verificare se il contribuente potesse già prevedere, tra il 1999 e il 2002, un onere di verifica sostanziale della catena nei termini successivamente affermati. È proprio questa distanza temporale a rendere non eludibile il vaglio della Corte EDU sul terreno della qualità della legge e della prevedibilità dell'ingerenza.

8. Le sentenze della Cassazione n. 15630/2015 e n. 16962/2021.

Le due decisioni di legittimità che hanno originato i ricorsi a Strasburgo meritano un'analisi specifica, perché è in esse che la questione convenzionale si manifesta nella sua forma più compiuta.

Cass., 24 luglio 2015, n. 15630, nel caso *Antonellini*, muove dal presupposto che il regime del margine sia speciale, opzionale e derogatorio rispetto al regime ordinario dell'IVA. Da questo dato ricava che la regolarità formale della fattura non può considerarsi sufficiente a provare la ricorrenza dei presupposti del regime, giacché ciò attribuirebbe al documento un'efficacia probatoria che la legge non gli riconosce. Cass. n. 15630/2015 afferma che, quando l'Ufficio dimostra, anche in via presuntiva, la presenza di elementi contrari, grava sul contribuente l'onere di provare la ricorrenza delle condizioni sostanziali, in particolare la mancata detrazione dell'IVA a monte da parte del cedente o di soggetti precedenti nella catena.

L'aspetto più significativo è il modo in cui tale onere viene concretizzato. Valorizzando i libretti di circolazione, Cass. n. 15630/2015 ritiene che dalla qualità di precedenti proprietari potesse desumersi, secondo l'*id quod plerumque accidit*, la detrazione dell'IVA da parte di soggetti come le società di autonoleggio che utilizzano il veicolo quale bene strumentale. Ne consegue che l'operatore che acquista il veicolo, pur in presenza di fattura formalmente corretta, non poteva affidarsi alla sola dichiarazione del proprio dante causa, dovendosi attivare, se gli stessi documenti in suo possesso facevano emergere indizi contrari, per verificare la sostanza fiscale della catena. È da questo punto che il controllo "formale" si trasforma in un obbligo di verifica "a ritroso". E qui nasce, in termini convenzionali, il problema della prevedibilità e della proporzionalità dell'onere imposto.

Cass. 16 giugno 2021, n. 16962, nel caso *Sabbatini*, si colloca nel solco della precedente pronuncia di rinvio e ribadisce, con maggiore nettezza, il contenuto della diligenza richiesta al contribuente. Anche qui la Corte afferma che il regime del margine è speciale e che, una volta emersi elementi presuntivi contrari all'applicazione del regime, il contribuente deve provare non solo di non avere partecipato consapevolmente a una frode, ma di avere adottato la massima diligenza esigibile da un operatore professionale accorto.

La sentenza assume un rilievo particolare perché tipizza la condotta diligente. Essa consisterebbe nell'individuazione dei precedenti intestatari del veicolo risultanti dalla carta di circolazione, eventualmente integrata da altri elementi di agevole reperibilità, al fine di accertare, almeno presuntivamente, se l'IVA sia stata assolta a mon-

te senza diritto a detrazione. Anche questa decisione, dunque, trasforma l'onere del contribuente in un dovere di ricostruzione sostanziale della catena, la cui violazione legittima tanto il recupero dell'imposta quanto l'applicazione delle sanzioni.

È precisamente questa costruzione – non la specialità del regime in sé, ma la proiezione del dovere di verifica sulla storia fiscale del bene – a costituire il cuore del vaglio convenzionale.

9. La giurisprudenza della Corte EDU sull'art. 1 Prot. n. 1 in materia di IVA.

Le sentenze richiamate dalla comunicazione al Governo consentono di individuare con chiarezza i parametri più rilevanti.

In *Serkov c. Ucraina* la Corte EDU ha ravvisato una violazione dell'art. 1 Prot. n. 1 in un caso in cui il contribuente era stato assoggettato a un pagamento IVA in un quadro normativo e giurisprudenziale contraddittorio. Il punto decisivo, in quella decisione, è che la Corte non nega la legittimità della pretesa fiscale in astratto, ma censura il fatto che la norma applicata, così come interpretata dai giudici nazionali, non fosse sufficientemente coerente e prevedibile. La lesione nasce, dunque, da un difetto di qualità della legge e dalla mancanza di prevedibilità dell'ingerenza.

In *Bulves AD c. Bulgaria* la Corte si confronta con un problema diverso ma strutturalmente vicino. Il contribuente aveva pagato l'IVA e adempiuto ai propri obblighi, ma gli era stata negata la detrazione perché il fornitore non aveva rispettato i suoi. La Corte ha ritenuto che ciò imponesse al contribuente un carico patrimoniale eccessivo, incompatibile con il "giusto equilibrio". Egli aveva subìto, di fatto, una duplicazione dell'onere fiscale in relazione a un comportamento di terzi che non era in grado di controllare.

Lo stesso schema viene confermato in *Business Support Centre c. Bulgaria*, ove la Corte ha nuovamente sottolineato che il contribuente diligente, che ha rispettato i propri obblighi e non avesse alcuno strumento per imporre al fornitore l'adempimento dei suoi, non può essere privato del beneficio IVA per l'inadempimento altrui. Anche in questo caso la rottura del *fair balance* nasce dal trasferimento sul contribuente del rischio fiscale di sistema.

Infine, in *Euromak Metal Doo c. Macedonia del Nord* la Corte EDU ha ribadito che lo Stato non può pretendere dal contribuente controlli eccedenti la sua sfera di conoscibilità né negare benefici IVA sulla base di irregolarità dei fornitori che l'operatore non era in grado di prevenire o accertare. In tal modo, viene frustrata la legittima aspettativa del contribuente e spezzato il giusto equilibrio richiesto dall'art. 1 Prot. n. 1.

Questi precedenti, letti insieme, mostrano che l'art. 1 Prot. n. 1, in materia tributaria, impone due verifiche distinte ma convergenti. Da un lato, se l'obbligo imposto al contribuente fosse prevedibile. Dall'altro, se esso sia realmente sostenibile o non trasformi il contribuente nel soggetto su cui si scarica il rischio dell'inadempimento altrui.

10. I test di prevedibilità e proporzionalità nella giurisprudenza della Corte EDU: chiarimenti di metodo.

Le questioni che stanno al fondo dei due ricorsi, se considerate con riguardo alla struttura dell'ingerenza, alla prevedibilità

dell'obbligo imposto al contribuente e al ruolo del diritto vivente, conducono direttamente al cuore del controllo di convenzionalità. È proprio su questo terreno che la giurisprudenza della Corte EDU ha progressivamente elaborato, in modo sempre più nitido, i criteri attraverso i quali verificare la compatibilità delle interferenze patrimoniali con l'art. 1 Prot. n. 1.

In questa prospettiva, i test di prevedibilità e proporzionalità non rappresentano categorie astratte, ma il risultato di una costruzione giurisprudenziale destinata a orientare il modo stesso di procedere del giudice.

Quanto alla prevedibilità, la Corte EDU afferma costantemente che la "legalità" in senso convenzionale richiede non solo una base normativa, ma una regola accessibile e formulata con sufficiente precisione da consentire al destinatario di prevedere le conseguenze della propria condotta. Il principio è espresso in modo paradigmatico in *Sunday Times c. Regno Unito* (Application no. 6538/74, 26 aprile 1979), ove si afferma che la norma deve essere tale da permettere al cittadino di regolare il proprio comportamento sulla base di una previsione ragionevole delle sue conseguenze.

Tale giudizio è però intrinsecamente ancorato al tempo dei fatti. La Corte di Strasburgo esclude che la prevedibilità possa essere costruita a posteriori, sulla base di sviluppi giurisprudenziali o prassi amministrative sopravvenute. In *Kruslin c. Francia* (Application no. 11801/85, 24 aprile 1990), essa chiarisce che la qualità della legge deve essere verificata al momento dell'ingerenza; e, quando manchi una giurisprudenza consolidata, il controllo si concentra sulla comprensibilità intrinseca della norma, come in *Kokkinakis c. Grecia* (Application no. 14307/88, 25 maggio 1993). Ne deriva che la giurisprudenza successiva non può essere utilizzata per colmare retroattivamente eventuali deficit originari di prevedibilità: il destinatario della norma deve poter comprendere, già al momento della sua azione, la portata dell'obbligo imposto.

Su questa stessa linea si colloca, del resto, una recente pronunzia della Corte EDU, la quale ha ribadito che la verifica della prevedibilità della base legale dell'ingerenza va compiuta con riferimento al momento in cui essa viene in concreto disposta, e non può essere costruita retroattivamente sulla base di successivi assestamenti del quadro giurisprudenziale. Nella sentenza *Episcopo e Bassani c. Italia* del 19 dicembre 2024 (ric. nn. 47284/16 e 84604/17), la Corte EDU ha infatti ritenuto non sufficientemente prevedibile, ai fini dell'art. 1 del Protocollo n. 1, la confisca disposta nei confronti del secondo ricorrente proprio perché, all'epoca dell'adozione del provvedimento, la giurisprudenza consolidata interna escludeva quella misura dopo l'estinzione del reato. Il principio che se ne ricava è di particolare rilievo metodologico, poiché la "qualità della legge", in senso convenzionale, non può essere verificata *ex post*, attraverso sviluppi interpretativi sopravvenuti, ma deve risultare apprezzabile nel momento dell'ingerenza, alla luce del quadro normativo e giurisprudenziale allora effettivamente conoscibile dal destinatario della misura.

Accanto a questo primo versante, la Corte EDU sviluppa il test di proporzionalità, anch'esso articolato secondo una sequenza ormai consolidata. L'ingerenza deve anzitutto perseguire uno scopo legittimo (*Handyside c. Regno Unito*, Application no. 5493/72, 7 dicembre 1976); deve poi risultare idonea allo scopo perseguito (*Öneryıldız c. Turchia*, Application no. 48939/99, 30 novembre 2004); ed è soprattutto sul piano dell'impatto concreto che si gioca la compatibilità convenzionale, dovendo il sacri-

ficio imposto al singolo rimanere entro i limiti del "giusto equilibrio", come emerge anche in *Janosevic c. Svezia* (Application no. 34619/97, 23 luglio 2002).

È in questo passaggio che assume rilievo centrale un profilo che si salda direttamente con le questioni già esaminate: quello dell'onere della prova. Il controllo di proporzionalità elaborato dalla Corte EDU è infatti strutturato in modo da imporre allo Stato di giustificare l'ingerenza e di dimostrarne la necessità e la sostenibilità. Non è il contribuente a dover provare l'eccessività del sacrificio, ma è l'autorità pubblica a dover dimostrare che l'obbligo imposto era esigibile e che gli strumenti adottati non eccedevano quanto necessario. È in questa prospettiva che la giurisprudenza convenzionale si muove quando esclude che possano essere riversati sul singolo rischi che egli non era in grado di controllare, soprattutto in presenza di misure sanzionatorie, come mostrano, tra le altre, *Hentrich c. Francia* (Application no. 13616/88, 3 luglio 1995) e *Société Colas Est e altri c. Francia* (Application no. 37971/97, 16 aprile 2002).

Letti insieme, questi elementi mostrano come i test di prevedibilità e proporzionalità costituiscano la traduzione operativa del controllo di convenzionalità. Essi rendono esplicita la sequenza del giudizio: verificare se la regola fosse prevedibile al momento dei fatti e se l'ingerenza, così costruita e applicata, abbia mantenuto un equilibrio accettabile tra interesse generale e sacrificio individuale, alla luce anche della concreta esigibilità dell'obbligo imposto.

In questa chiave, il riferimento ai criteri elaborati dalla Corte EDU non ha una funzione meramente ricognitiva. Esso indica piuttosto come debba porsi l'interprete di fronte al problema. Il giudice – sia esso nazionale o, eventualmente, la stessa Corte EDU – è chiamato a ricostruire il percorso dell'ingerenza secondo questi passaggi, verificando in concreto la qualità della regola applicata e la sostenibilità del sacrificio imposto.

Ne deriva che i test di compatibilità elaborati dalla giurisprudenza convenzionale non appartengono a una dimensione esterna o successiva all'ordinamento interno. Essi costituiscono, piuttosto, gli strumenti attraverso i quali la Corte EDU ha inteso rendere effettivo il principio per cui gli operatori del diritto – e, in primo luogo, i giudici nazionali – sono chiamati a fungere da primi giudici della Convenzione. Il controllo di convenzionalità si configura, così, non come un momento eventuale, ma come una modalità ordinaria del giudicare, che domanda di essere esercitata già nella decisione interna, secondo la medesima scansione argomentativa che verrebbe seguita a Strasburgo.

11. Proporzionalità, giusto equilibrio e nodo dei danti causa non nazionali rispetto al contribuente finale.

Torniamo ora sul piano della riflessione interna sulle vicende qui sommariamente esposte. Il tema della proporzionalità, nei casi in esame, non può essere affrontato in modo astratto. In questa prospettiva assume rilievo la posizione di Alberto Marcheselli, il quale, intervenendo sull'arresto inaugurale della Cass. n. 3427/2010, ritenne pienamente proporzionato il controllo della catena da parte dell'operatore commerciale, sia in ragione della sua qualità professionale sia in ragione della vicinanza della prova. L'argomento è intuitivamente forte. L'operatore professionale è il soggetto che si trova nella posizione migliore per acquisire, nel momento genetico dell'operazione,

gli elementi utili a verificare la correttezza del regime applicato.

Il punto, tuttavia, è stabilire fino a dove tale controllo si estenda senza trasformarsi in un onere eccessivo. Se, infatti, potrebbe ritenersi ragionevole l'esercizio di un controllo sui danti causa nazionali, per la maggiore accessibilità delle informazioni e la concreta possibilità di verifica, la questione si complica quando il controllo riguarda soggetti non nazionali. Può dunque ritenersi che, dai meri dati risultanti dal libretto di circolazione, il cessionario sia effettivamente in grado di verificare se quei soggetti abbiano applicato il regime del margine e non abbiano detratto l'IVA? Se la risposta fosse negativa, l'effetto finale è che l'ordinamento trasferisce sul contribuente un rischio fiscale strutturale che egli non è in grado di governare. Ed è qui che si colloca il nodo gordiano del giudizio convenzionale al quale saranno chiamati i giudici di Strasburgo.

A ben vedere, il problema si aggrava ulteriormente in presenza di sanzioni. Il recupero dell'imposta può essere letto come misura ripristinatoria. Le sanzioni introducono una componente afflittiva che incide in modo più intenso sul diritto di proprietà e rende più stringente il controllo di proporzionalità.

La struttura del controllo richiesto dalla Corte costituzionale, come emerge dalla sentenza n. 10 del 2026, conferma la necessità di un esame analitico. Occorre verificare la legittimità del fine, l'idoneità del mezzo, la sua necessità e la sostenibilità del bilanciamento complessivo. Applicata ai casi in esame, tale impostazione conduce a interrogarsi se l'obbligo imposto al contribuente sia realmente esigibile e non possa essere sostituito da strumenti meno gravosi, nonché se la combinazione tra recupero dell'imposta e sanzioni mantenga un equilibrio accettabile.

12. Considerazioni conclusive.

Le vicende oggetto della comunicazione al Governo mostrano, con particolare evidenza, che il controllo di convenzionalità in materia tributaria non è un semplice esercizio di sovrapposizione tra regola interna e formula convenzionale. Esso è, piuttosto, un modo di ragionare che domanda all'interprete di verificare, in ogni caso concreto, se l'interferenza patrimoniale sia stata costruita e applicata in modo compatibile con il diritto al rispetto dei beni.

La giurisprudenza convenzionale richiamata nella comunicazione dei casi sembra richiedere un controllo attento del giudice nazionale, e prima ancora dell'amministrazione, sul tema della prevedibilità della regola applicata e della qualità del diritto vivente. E ciò al fine di verificare se lo Stato abbia gravato il contribuente di un rischio che non era ragionevolmente in grado di controllare. In questa chiave, i casi *Antonellini* e *Sabbatini* costituiscono davvero un laboratorio privilegiato di metodologia dell'uso della Corte EDU, perché costringono a interrogarsi sul confine fra diligenza esigibile e responsabilità per il fatto fiscale altrui, sul rapporto fra disciplina speciale e tutela della proprietà, sul dialogo fra Corte di cassazione, giudice di Lussemburgo e Corte EDU. Il riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE è anch'esso complesso. I principi elaborati dal giudice di Lussemburgo e richiamati da Cass. n. 15630/2015 non sembrano in sé incompatibili con i parametri convenzionali, delineando un modello di diligenza e di buona fede che, in astratto, appare coerente con l'esigenza di evitare il trasferimento sul contribuente del rischio di frodi altrui. Tuttavia, il punto da valutare sarà quello di comprendere se questa ricostruzione, agganciata a

pronunzie successive ai fatti accertati – che tuttavia secondo la giurisprudenza di Lussemburgo sono "interpretative" del diritto eurounitario e dunque hanno efficacia *ex tunc* – entri o meno in frizione con l'esigenza di prevedibilità in senso convenzionale, ove tali principi siano utilizzati per valutare condotte anteriori al loro consolidamento giurisprudenziale.

A questo quadro deve aggiungersi un ulteriore profilo, che appartiene pienamente al metodo ed incide direttamente sulla tenuta convenzionale della decisione interna.

Il giudice nazionale non si confronta con la CEDU in modo eventuale o facoltativo. Il confronto con i parametri convenzionali costituisce un vero e proprio potere-dovere, che si inserisce fisiologicamente nell'esercizio della giurisdizione. La CEDU e la giurisprudenza della Corte di Strasburgo fanno dunque parte dell'orizzonte interpretativo ordinario entro il quale il giudice è chiamato a operare (R.G. Conti, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Il ruolo del giudice*, cit.; Id., *Diritto di proprietà e CEDU. Itinerari giurisprudenziali europei*, cit.).

Ne deriva che la qualità della motivazione assume un rilievo decisivo. Il richiamo ad argomenti fondati su provvedimenti normativi o su prassi amministrative successivi ai fatti rischia di compromettere la coerenza della decisione, soprattutto sul terreno della prevedibilità. Anche quando l'impianto complessivo della risposta giudiziaria possa apparire, nel suo esito finale, compatibile con i canoni convenzionali, il fondamento motivazionale rischia di risultare più fragile se costruito su elementi non disponibili al tempo della condotta del contribuente. Per questo è necessaria una particolare cura nella redazione delle motivazioni dei provvedimenti, tanto di merito quanto di legittimità. Queste ultime devono esprimere costantemente la consapevolezza, da parte dei giudici nazionali, di essere i primi giudici della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Se queste riflessioni potessero riassumersi in un unico auspicio, questo potrebbe forse essere quello che il controllo di convenzionalità, anche in ambito tributario, non deve essere pensato come un apparato eccezionale da attivare soltanto quando si arrivi a Strasburgo, "dopo" i passaggi interni richiesti per rispettare il principio di sussidiarietà posto alla base dell'intervento della Corte europea dei diritti dell'uomo. Deve diventare, per il giudice tributario e per l'interprete, un abito quotidiano, con tutte le complessità e asperità che esso richiede, soprattutto in ragione della poliedricità dei plessi giurisdizionali coinvolti che si misurano con Carte destinate ad operare in circuiti non sempre convergenti.

Il regime del margine applicato in materia di IVA, con la sua tensione fra specialità della disciplina, onere di diligenza del contribuente e rischio di sproporzione dell'ingerenza patrimoniale in chiave nazionale ed eurounitaria, rappresenta davvero uno dei terreni più fecondi per imparare a indossare tale abito.

È, ancora una volta, la difficoltà del giudicare nei tempi moderni a trovare ampia conferma nelle vicende qui esaminate, con un occhio forse volutamente strabico, quale è quello richiesto, e probabilmente imposto, a chi amministra la Giustizia.

Roberto Giovanni Conti

2. I tributi confiscatori tra CEDU e Corte costituzionale

Sommario: 1. L'imposta confiscatoria: notazioni preliminari e aspetti definitori. – **2.** La problematica tassonomia delle imposte confiscatorie o ad effetti confiscatori. – **3.** Il bilanciamento tra il potere di imposizione fiscale e i diritti economici dei privati nella giurisprudenza della Corte EDU. – **4.** Il diverso approccio della Corte costituzionale all'imposta confiscatoria: l'estraneità dell'art. 42 Cost. alle valutazioni sulla legittimità dell'imposta. – **5.** Un tentativo di riconciliazione: l'interpretazione del diritto interno alla luce del sistema CEDU.

1. L'imposta confiscatoria: notazioni preliminari e aspetti definitori.

Accostare la figura del tributo a quella della confisca o dell'espropriazione (ovviamente, senza indennizzo) è esercizio assai controverso, per una serie di ragioni.

Anzitutto, vi è chi ritiene che non sia corretto sollevare la questione della confiscatorietà dei tributi, onde asserirne l'illegittimità, per l'irriconciliabile diversità del prelievo fiscale rispetto all'espropriazione[1]. È sostanzialmente questa, come vedremo, anche la posizione della Corte costituzionale, nella misura in cui ritiene inoperante, nei riguardi del prelievo fiscale, la tutela della proprietà privata (*infra*, paragrafo 4).

A una tale posizione si potrebbe per la verità obiettare il fatto che non pochi ordinamenti prevedono, con norme di rango costituzionale o disposizioni di legge ordinaria, un espresso divieto di confiscatorietà dei tributi o un limite massimo all'imposizione[2], mentre in altri è stato elaborato un divieto implicito, variamente collegato al principio di capacità contributiva e/o alla tutela del diritto di proprietà[3]. Non sono inoltre mancate pronunce, da parte di alcuni tribunali costituzionali europei, che hanno dichiarato l'illegittimità di tributi proprio in quanto idonei a incidere eccessivamente il reddito o il patrimonio dei privati, come

[1] Cfr. ad es. A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 29, per il quale nel caso dell'espropriazione l'intervento sul patrimonio del privato ha per oggetto un bene infungibile individuato per la sua utilità specifica e destinato alla soddisfazione di un interesse generale, mentre nel prelievo fiscale la decurtazione patrimoniale è operata con riferimento al valore di scambio dell'oggetto del prelievo, cosicché la necessità dell'indennizzo non viene in rilievo: per il chiaro autore, perciò, "risulterebbero insuscettibili di valutazione alla stregua del principio costituzionale che tutela la proprietà privata i tributi che, al limite, giungessero a livelli di incidenza tali da comportare la necessità di liquidare in tutto o in parte il patrimonio del contribuente".

[2] In particolare, sul divieto di confiscatorietà dei tributi sancito dalla Costituzione spagnola vedi F. Escribano Lopez, *Il divieto di "alcance confiscatorio" del sistema tributario nella Costituzione spagnola*, in Aa.Vv., *Atti della giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta*, a cura di M. Beghin *et al.*, Padova, 2012, 109 ss.; C.M. Lopez Espadafor, *Situación actual de la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria: la experiencia española en el contexto de la unión europea*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 137 ss.; E. Simon Acosta, *Principios de moderación y no confiscatoriedad. Una visión desde la perspectiva de los derechos humanos*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 483 ss.

[3] Per una rassegna di carattere comparatistico cfr. G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 260 ss.

quelle emesse dal *Bundesverfassungsgericht* del 22 giugno 1995, n. 37/91, e del 18 gennaio 2006, n. 2194/99[4], e quella del *Conseil Constitutionnel* francese del 29 dicembre 2012, n. 662, che in relazione in relazione all'aliquota marginale risultante da un cumulo di prelievi sulla stessa base imponibile ha enucleato il concetto di "imposta eccessiva"[5].

Un secondo aspetto problematico da affrontare in via preliminare riguarda poi l'aspetto definitorio, necessario per condurre un'analisi dei singoli tributi alla luce di un principio di non-confiscatorietà (se ed in quanto ritenuto esistente). In particolare, quando un tributo può dirsi confiscatorio? La risposta al quesito non è semplice, poiché diversi sono i modi in cui è possibile relazionare la disciplina di un prelievo alla ricchezza incisa dallo stesso. Partendo dai casi più semplici, si potrebbe convenire sul fatto che un tributo in grado di avocare nella sua interezza il presupposto d'imposta, in quanto avente un'aliquota pari al 100 per cento (o addirittura superiore), produce effetti confiscatori. Di più difficile inquadramento sono invece i tributi "quasi-confiscatori", che provocano un'incisione estrema (nell'ordine, ad esempio, del 90 o 95 per cento) ma non totale del presupposto. In questi casi si pone evidentemente la spinosa questione di quale sia – in assenza di puntuali indicazioni legislative – il "limite massimo" oltre il quale parlare sensatamente di effetti confiscatori.

L'effetto espropriativo potrebbe inoltre risultare controverso per altre ragioni: nei tributi ad aliquote progressive, ad esempio, esso potrebbe prodursi soltanto in relazione alla parte della base imponibile incisa da un'aliquota elevatissima. Si pensi, in particolare, ad un'imposta sul reddito a scaglioni in cui l'effetto confiscatorio si produce soltanto sulla parte di reddito rientrante nello scaglione più elevato: in questi casi, ovviamente, la prospettiva è molto diversa se si considera l'aliquota media del prelievo o se invece si segmenta il presupposto e si valutano gli effetti dell'imposta isolando la quota di reddito che ricade nello scaglione marginale.

Allargando ancora l'angolo visuale, si potrebbe poi riferire l'incidenza del prelievo alla capacità contributiva complessiva del soggetto passivo, secondo l'approccio seguito in alcune occasioni dalla Corte costituzionale, ad esempio nella sentenza sull'ICI (*infra*, paragrafo 4): è chiaro che aderendo a questo modo di argomentare anche un prelievo suscettibile di avocare allo Stato, nella sua interezza, il presupposto d'imposta, potrebbe non essere reputato in grado di produrre effetti espropriativi della ricchezza del contribuente, residuando o potendo residuare altre parti del suo patrimonio non incise dal prelievo. Il concetto della "capacità contributiva complessiva" sembra tuttavia un espediente per legittimare prelievi aventi effetti di totale avocazione (o anche oltre) della particolare ricchezza presa di mira dal prelievo medesimo: la capacità contributiva globale è un concetto ineffabile, difficile da individuare e misurare anche a causa dell'eterogeneità e non comparabilità degli indici di cui essa

[4] Su cui vedi N. Bozza-Bodden, *L'imposta confiscatoria nella giurisprudenza e nella dottrina tedesca dopo la sentenza 18 gennaio 2006 della Corte costituzionale germanica*, in Aa.Vv., *Atti della giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta*, cit., 99 ss. Sulle pronunce della Corte EDU v. *infra*, paragrafo 3.

[5] Sul punto v. M. Collet, *L'impot confiscatoire: question politique, reponses juridiques*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 797 ss.; F. Pezet, *La jurisprudence constitutionelle sur l'impot confiscatoire: une politique des petits pas*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 653 ss.; M. Poggioli, *Ancora qualche annotazione sulla sentenza n. 662 del 2012 del Conseil Constitutionnel e sull'insostenibile graveur dell'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, IV, 2013, 171 ss.

si compone[6]. È dunque più corretto valutare l'effetto confiscatorio di un singolo tributo (o di più tributi aventi ad oggetto la stessa base imponibile) con riguardo al presupposto da esso (o da essi) colpito, senza tener conto di altre ricchezze ascrivibili al contribuente, che potrebbero peraltro non esistere.

2. La problematica tassonomia delle imposte confiscatorie o ad effetti confiscatori.

Un diverso aspetto definitorio, o se si preferisce classificatorio, ha a che vedere col fatto che sono individuabili diverse situazioni in cui le imposte producono effetti confiscatori.

Con riguardo agli intenti perseguiti dal legislatore, talvolta l'imposta assume carattere deliberatamente "confiscatorio" per ragioni morali e di giustizia sociale; in tal caso essa si avvicina a una misura regolatoria o para-sanzionatoria[7]. Era questo, ad esempio, il caso dell'imposta ungherese sulle indennità di uscita dei dipendenti pubblici, oggetto delle pronunce della Corte EDU del 2013 (*infra*, paragrafo 3). Oppure, si pensi alle imposte sugli extraprofitti o *windfall gains*, spesso dovuti a eventi (bellici, ma non solo) da cui alcuni soggetti traggono vantaggio: anche in tali evenienze vi è un chiaro intento del legislatore di avocare a sé una ricchezza ritenuta immeritata e perciò particolarmente idonea ad essere prelevata anche nella sua interezza[8].

Casi del genere, che sono solitamente riconoscibili esaminando le aliquote applicabili, determinano in particolare anche un'incertezza definitoria. Ci si è chiesti in particolare se prelievi di questo tipo, appunto deliberatamente espropriativi nei confronti di comportamenti ritenuti riprovevoli e di ricchezze guadagnate immeritatamente, possano ancora classificarsi tra quelli aventi natura tributaria[9], sia perché gli stessi parrebbero ascrivibili all'area degli strumenti sanzionatori o di natura regolatoria, sia perché, data appunto una riconoscibile finalità "restitutoria" e redistributiva[10], l'indefettibile fine di sovvenire le spese pubbliche – che caratterizza i tributi – risulta perseguito solo incidentalmente.

In realtà, in casi del genere, al di là dei motivi posti a base delle scelte legislative che inducono a introdurre prestazioni patrimoniali del genere, non sembra comunque assente, come finalità concomitante, quella di ricavare risorse per il finanziamento della spesa pubblica, che sono molto chiare quando tali tributi vengono costruiti come *earmarked taxes*, cioè tributi con vincolo di destinazione del gettito[11]. D'altra parte, sono comunemente

[6] In senso conforme L. Carpentieri, *Prelievo eccessivo vs. equità: il difficile punto di equilibrio dei sistemi fiscali moderni*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 53.

[7] Sull'uso dell'imposta per fini sanzionatori si veda E. Marello, *Pulsioni oscure: l'imposta come sanzione*, in *Riv. dir. fin.*, 2021, I, 205 ss.

[8] Si pensi, ad es., all'avocazione dei profitti di guerra disposta dal d.lgs. 28 aprile 1947, n. 330.

[9] Sul carattere tributario dell'avocazione dei profitti di regime sancita dal d.lgs.lgt. 26 marzo 1946, n. 34, si veda A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 60-62, mentre in senso contrario G. Fransoni, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 1069 s., sul rilievo che la stessa non sarebbe unicamente preordinata al finanziamento delle spese pubbliche. Sul tema, più di recente, D. Stevanato, *The Uneasy Case for Windfall and Excess Profits Taxation*, in *World Tax Journal*, n. 1 e n. 2 del 2026.

[10] Cfr. E. Kades, *Windfalls*, in *Yale Law Journal*, 1999, 1489 ss.

[11] Il quale viene in genere destinato a favore di quelle categorie di persone o imprese che sono state danneggiate dagli eventi posti

considerati istituti di natura tributaria anche i prelievi c.d. extrafiscali o di scopo, aventi finalità diverse o comunque ulteriori rispetto a quelle del reperimento di un gettito.

In secondo luogo, esistono tributi ad effetti involontariamente confiscatori, che potrebbero essere dovuti a una pluralità di fattori: tra i più ricorrenti, la sovrapposizione di prelievi diversi, anche da parte di enti operanti a diversi livelli di governo, oppure di diversi Stati. Si pensi ai casi di doppia imposizione internazionale, che peraltro non necessariamente è vietata o coperta dal diritto europeo[12]. Si pensi inoltre alle imposte ibride di incerta collocazione – come quelle sul fatturato, sui ricavi lordi, e così via – e che comunque si collocano al di fuori dello "scopo" dei trattati contro le doppie imposizioni: in questi casi l'effetto confiscatorio, riferito al reddito netto o al patrimonio del contribuente, può dipendere proprio dalla scelta della base imponibile, che nella sua grossolanità produce effetti erratici sulle grandezze appena citate. In questi casi il giudizio di confiscatorietà può risultare controverso, dipendendo dalla scelta dell'indice di "ricchezza" al quale riferirlo: un'imposta sui ricavi lordi o sul fatturato, ad esempio, potrebbe non apparire confiscatoria se strettamente riferita al presupposto od oggetto del tributo, ma invece esserlo se traguardata nell'ottica del reddito netto o del patrimonio del soggetto passivo[13].

L'imposta può insomma produrre effetti confiscatori non solo come conseguenza di aliquote elevate, ma altresì a causa di plurime imposizioni sullo stesso presupposto economico, oppure di basi imponibili non rappresentative della ricchezza prodotta dal contribuente. A tale ultimo riguardo, il problema si sta presentando soprattutto in relazione ai "nuovi" tributi dal presupposto ibrido, come le *digital services taxes*, le imposte sul fatturato o sul prodotto lordo, le imposte sugli extraprofitti o i guadagni di congiuntura calcolate secondo metodologie non in grado di intercettare la (maggiore) ricchezza prodotta dal contribuente: un caso emblematico è l'imposta sui differenziali tra saldi di operazioni Iva denominata "contributo straordinario contro il caro bollette", approvata dall'art. 37 del D.L. n. 21 del 2022, su cui si è pronunciata la Corte costituzionale, come vedremo al paragrafo 4, proprio in relazione agli effetti confiscatori cui l'imposta stessa aveva dato luogo.

3. Il bilanciamento tra il potere di imposizione fiscale e i diritti economici dei privati nella giurisprudenza della Corte EDU.

Nella sua giurisprudenza, la Corte EDU ha in talune occasioni ritenuto come un'imposizione "eccessiva" si ponga in contrasto con la tutela del diritto di proprietà riconosciuto a cittadini e imprese. Il riferimento, in particolare, è ad alcune sentenze del 2013, aventi ad oggetto un taglio all'indennità di buonuscita che era riconosciuta dalla legge ungherese ad alcuni dipendenti pubblici[14],

a presupposto delle imposte deliberate a carico dei soggetti che ne hanno invece tratto vantaggio.

[12] Cfr. Corte di giustizia UE, 12 febbraio 2009, C-67/08, Block, in cui veniva in rilievo il concomitante prelievo, sia da parte dello Stato di residenza del *de cuius* che dello Stato di residenza dell'erede, dell'imposta di successione.

[13] Si veda, a tal riguardo, la distinzione effettuata dalla Corte costituzionale nelle sentenze sul contributo straordinario contro il caro bollette, su cui *infra*, paragrafo 4.

[14] Corte EDU, 14 maggio 2013, N.K.M. v. Hungary, ric. N. 66529/11; 25 giugno 2013, Gall v. Hungary, ric. N. 49570/11; 4 novembre

ed alla possibilità di assumere l'art. 1 prot. add. CEDU come base giuridica per la limitazione del potere impositivo e la ricerca di un equo bilanciamento tra l'interesse pubblico erariale e la tutela del nucleo essenziale della proprietà privata. Infatti, pur riconoscendo che un tale apprezzamento spetta anzitutto ai legislatori nazionali, lo stesso non è insindacabile, assumendo rilevanza le specifiche ragioni dell'imposizione (oltre, ovviamente, a quella al gettito fiscale).

A tal riguardo è evidente che, di per sé, ogni tributo è in grado di incidere sui diritti proprietari[15], ed in assenza di espressi limiti massimi all'imposizione non è agevole (o, secondo una visione più radicale, nemmeno possibile) stabilire quali siano i parametri costituzionali da invocare alla stregua di "controlimiti" al potere medesimo e la soglia oltre la quale il tributo si trasforma in una misura dagli effetti confiscatori contraria ai predetti parametri e ai principi dell'ordinamento.

Anche l'art. 1 del prot. add. CEDU, d'altra parte, se afferma in linea di principio il diritto a non essere spogliati dai propri diritti proprietari se non nel perseguimento di un pubblico interesse e sulla base di misure legislativamente conformi ai principi generali del diritto internazionale, precisa che tale diritto non limita il potere dello Stato di prelevare imposte o altre contribuzioni. Il nodo da sciogliere, tuttavia, è – ancora una volta – se tale potere sia o meno illimitato, ed a tal proposito la Corte di Strasburgo, così come con riguardo ad altre situazioni ed altri diritti riconosciuti dalla CEDU[16], ha elaborato un concetto di "legalità" (in questo caso, dell'imposizione) che non coincide con l'esistenza di una norma positiva (*legal basis*) ma si estende alla verifica della "legittimità" (*lawfulness*), la quale richiede che la legge abbia determinate qualità, sia cioè compatibile con la *rule of law*, ovvero non rivesta carattere arbitrario, sia precisa e prevedibile nelle sue applicazioni.

Orbene, nelle sentenze ungheresi la Corte di Strasburgo non ha affermato la contrarietà di un'imposizione avente effetti sostanzialmente confiscatori (dovuti all'applicazione di un'aliquota del 98 per cento sullo scaglione più elevato delle indennità di buonuscita spettanti ad una platea di dipendenti pubblici) soltanto per la misura estrema ed "eccessiva" del prelievo, bensì anche sulla scorta di altre circostanze concomitanti, quali l'elevatezza relativa dell'aliquota rispetto a quella applicabile alla generalità degli altri contribuenti, la retroattività del prelievo, il suo intervenire su soggetti "deboli" come i dipendenti pubblici in congedo, una sua pretesa contrarietà alla morale pubblica che però non era stata dimostrata, la imprevedibilità e selettività della misura, l'utilizzo del prelievo in chiave regolatoria[17].

2013, R.Sz v. Hungary, ric. n. 41838/11. In generale, sulla possibilità di inquadrare i tagli alle retribuzioni o ai trattamenti pensionistici di dipendenti pubblici quali misure fiscali, v. D. Stevanato, *Riduzione dei trattamenti economici dei pubblici dipendenti: "taglio" agli stipendi o discriminatorio prelievo fiscale?*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 513 ss.

[15] Al netto di quelle teorie che, nel considerare la proprietà privata un "mito", ritengono che i privati non abbiano un vero e proprio diritto di appropriarsi del loro reddito lordo, giacché lo stesso non esisterebbe senza le leggi e le infrastrutture pubbliche finanziate dai tributi: cfr. L. Murphy e T. Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, New York, 2002.

[16] Si pensi alla recente sentenza Italgomme S.r.l. e alle altre successive pronunce che hanno avuto ad oggetto la normativa italiana sulle indagini fiscali e la loro contrarietà con l'art. 8 CEDU.

[17] Per un commento alle sentenze in questione si veda D. Stevanato, *Ancora su tagli retributivi nel settore pubblico, imposte confiscatorie e tutela dei diritti proprietari*, in Dialoghi trib., 2014, 601 ss., nonché, da ultimo, M. Poggioli, *Note minime in*

Quest'ultimo aspetto appare particolarmente degno di nota, anche alla luce delle recenti tendenze, riscontrabili nel panorama internazionale, ad utilizzare aliquote fiscali elevate o basi imponibili grossolane e sovrarappresentative della ricchezza effettivamente prodotta dai contribuenti per perseguire finalità (extrafiscali) di riduzione e correzione delle disuguaglianze distributive. Per i giudici di Strasburgo, in effetti, tali finalità andrebbero meglio perseguite utilizzando altri strumenti, in grado di operare *ex ante* (come delle politiche di riduzione dei livelli retributivi o pensionistici), e non attraverso lo strumento fiscale, che intervenendo *ex post* produce l'effetto di frustrare le legittime aspettative dei contribuenti nei cui confronti si interviene.

Rilevante diventa altresì, in questo giudizio sulla "proporzionalità" e "adeguatezza" delle misure contestate, il loro carattere selettivo, il quale determina un *vulnus* al principio di uguaglianza tributaria[18].

4. Il diverso approccio della Corte costituzionale all'imposta confiscatoria: l'estraneità dell'art. 42 Cost. alle valutazioni sulla legittimità dell'imposta.

Nella giurisprudenza costituzionale italiana l'interrelazione tra il potere di imposizione e il diritto di proprietà, nella prospettiva di una tutela di quest'ultimo nei confronti di tributi confiscatori, tende invece a non trovare accoglimento.

Si può al riguardo menzionare la sentenza sull'ICI n. 111 del 1997, in cui era stata lamentata la violazione degli artt. 42 e 53 della Costituzione per l'effetto espropriativo e lesivo della capacità contributiva, derivante dalla elevata entità dell'aliquota ICI, sommata all'indeducibilità del tributo dall'imponibile Irpef, nonché all'esistenza di ulteriori forme di imposizione che avrebbero colpito pesantemente il reddito ed il patrimonio immobiliare. La Corte ha tuttavia in quell'occasione richiamato il principio (risalente: sentenza n. 9 del 1959) secondo cui dalla legge tributaria nasce soltanto una obbligazione pecuniaria verso lo Stato ovvero gli altri enti pubblici, cui il soggetto passivo sarebbe tenuto con tutto il suo patrimonio, e non soltanto col bene colpito. Per la Corte sarebbe "riduttivo identificare la capacità contributiva, che è alla base di tale vincolo, con la proprietà di uno specifico bene patrimoniale ovvero con quella di un reddito, esprimendo, invece, essa l'idoneità generale del singolo a concorrere alle spese pubbliche, in relazione alla molteplicità degli obiettivi di politica fiscale che il legislatore può perseguire, con l'imposizione tributaria, e che, talora, vanno anche al di là della mera esigenza dell'acquisizione di entrate al bilancio dello Stato".

Viene così evocata un'ineffabile capacità contributiva complessiva, onde legittimare imposizioni su cespiti reddituali o patrimoniali non in grado di assorbirle, con elementi di indebita sovrapposizione tra, da un lato, il profilo civilistico relativo alla responsabilità patrimoniale del debitore e all'esecuzione forzata (2740 c.c.) e, dall'altro, la verifica di legittimità di un'imposta che, nel colpire un determinato bene o reddito, dovrebbe non eccedere il valore del

tema di tutela della proprietà ed imposizione tributaria nei primi settant'anni della CEDU, in *federalismi.it*, n. 20/2023, 239 ss.

[18] L'idea che un'imposizione eccessiva violi il principio di uguaglianza dei cittadini davanti ai carichi pubblici è alla base anche della pronuncia di incostituzionalità emessa dal *Conseil Constitutionnel* francese, sentenza n. 662/2012, cit.

cespite colpito. Se si astrae dalla capacità contributiva palesata dall'indice o presupposto d'imposta, si rischia in effetti di porre il soggetto passivo in una situazione di impossibilità di adempiere per mancanza dei mezzi necessari al pagamento.

Nella citata sentenza sull'ICI la Corte ha in ogni caso affermato l'estraneità della materia espropriativa all'ambito dell'art. 53 Cost. (richiamando le precedenti sentenze nn. 283 del 1993, 22 del 1965 e 9 del 1959), e ribadito come sia soltanto l'art. 53 il parametro cui ricondurre il giudizio sull'uso che il legislatore abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione.

Si legge peraltro nella citata sentenza che ciò non esclude che, in occasione di tale giudizio, possa emergere anche la coesistente lesione di altri interessi costituzionalmente protetti, tra i quali la tutela del diritto di proprietà. Insomma, l'imposta espropriativa non potrebbe essere giudicata illegittima in quanto tale, allo scopo di configurare una diretta lesione dell'art. 42: secondo una tale visione l'effetto confiscatorio potrebbe essere valorizzato quale elemento di giudizio da cui eventualmente desumere la violazione dell'art. 53 sotto il profilo della ragionevolezza nonché, unitamente ad esso, della tutela del diritto di proprietà.

La Corte, espressasi recentemente sul contributo straordinario di solidarietà contro il caro bollette[19] in continuità con la propria precedente giurisprudenza, sembra tuttavia aver assunto una postura ancor più rigida, senza assegnare un qualsivoglia rilievo all'ipotizzata violazione dell'art. 42 Cost.

In una prima occasione (sentenza n. 111 del 2024), la Corte ha ritenuto non fondata la questione, avente ad oggetto l'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, censurato in riferimento agli artt. 42 e 53 Cost., nonché all'art. 117 Cost. e, in via mediata, all'art. 1 del Prot. addiz. CEDU, rifacendosi alla propria precedente giurisprudenza secondo cui una "legge tributaria, anche retroattiva, non dà luogo a un'espropriazione di proprietà privata, ma solo ad una obbligazione pecuniaria verso lo Stato o altro ente pubblico" (sentenza n. 9 del 1959; n. 22 del 1965), e alla già citata sentenza sull'ICI, ribadendo l'estraneità della materia espropriativa all'ambito dell'art. 53 Cost., norma alla quale andrebbe ricondotto il giudizio sull'uso ragionevole dei poteri discrezionali del legislatore in materia tributaria, onde verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione. Secondo la Corte, nel nostro ordinamento costituzionale la previsione nell'art. 53 Cost. di un esplicito principio di capacità contributiva al quale rapportare la legittimità degli interventi impositivi (a differenza di altri ordinamenti come quello tedesco dove il *Grundgesetz* non contempla espressamente tale principio) precluderebbe la possibilità di evocare, in qualche modo forzandone, dal punto di vista concettuale, l'area di applicazione, la garanzia costituzionale del diritto di proprietà.

Si può tuttavia osservare che nell'ordinamento tedesco il principio di capacità contributiva, ancorché non espressamente previsto dalla Costituzione, è ricavato dalla giurisprudenza costituzionale a partire dal principio di uguaglianza; inoltre, non è chiaro perché mai il giudizio di costituzionalità delle leggi tributarie sostanziali dovrebbe esaurirsi nel

[19] Introdotto in via temporanea dall'art. 37 del D.L. n. 21 del 2022.

solo parametro della capacità contributiva: una legge d'imposta potrebbe infatti rispettare tale principio, nel senso di essere collegata ad un effettivo indice di capacità contributiva e non presentare profili di incoerenza, ma essere al tempo stesso lesiva del diritto di proprietà, laddove connotata da effetti confiscatori, a meno di non ritenere che le imposte possano avocare interamente le ricchezze del contribuente o addirittura andare oltre, incidendo anche quelle non possedute, cioè una ricchezza inesistente laddove misurata in termini di reddito o patrimonio netto.

La Corte, nella sentenza n. 111 del 2024, ha poi escluso il contrasto con l'art. 1 del Prot. addiz. CEDU e la sua autonoma nozione di bene, richiamando l'ampio margine di apprezzamento riconosciuto in tale ambito agli Stati, e il fatto che nelle sentenze ungheresi la Corte EDU ha comunque sancito che il semplice fatto che l'aliquota fiscale sia molto elevata non dà luogo di per sé a una violazione di tale disposizione.

Nella successiva sentenza sul contributo straordinario contro il caro bollette (sentenza n. 180 del 2025), la Corte costituzionale ha riaffermato il proprio pensiero in una situazione ancor più estrema, dato che il contributo straordinario aveva determinato l'erosione dell'intero patrimonio netto sociale, di tutto il risultato operativo e l'utile ante imposte 2021, nonché di tutto l'utile 2022 del contribuente.

Secondo la Corte "nemmeno questa specifica prospettiva, che evoca la possibilità di effetti abnormi in termini di incisione sul patrimonio e sul reddito di un'impresa, cambia, tuttavia, i termini della questione, perché il sindacato di questa Corte, in riferimento ai parametri nazionali, si esaurisce comunque all'interno della verifica, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., della non arbitrarietà dell'indice di capacità contributiva individuato dal legislatore, nonché della ragionevolezza e proporzionalità dell'imposizione, senza che venga in rilievo la tutela della proprietà di cui all'art. 42 Cost.".

Per giustificare la propria posizione la Corte ha poi rilevato che patrimonio e reddito, cioè le entità di cui si era denunciato l'effetto confiscatorio, sono estranei al presupposto del contributo di solidarietà straordinario, che attiene a una diversa grandezza economica, corrispondente alla variazione in aumento del saldo tra le operazioni IVA attive e passive di due diversi periodi di riferimento. Si noti tuttavia che questo argomento porterebbe a considerare i tributi non basati sul reddito o sul patrimonio sempre al riparo da censure di costituzionalità per eccessività del prelievo: insomma, progettando un tributo avente quale base imponibile un qualche grossolano risultato intermedio o margine lordo non rappresentativo della effettiva ricchezza prodotta dall'impresa, il legislatore si porrebbe al riparo da qualsivoglia censura di costituzionalità basata sugli effetti confiscatori dell'imposta, posto che questi ultimi per definizione andrebbero riferiti al reddito o al patrimonio netto, e verrebbero quindi giudicati estranei al presupposto dell'imposta in contestazione. Ne deriva, seguendo il ragionamento della Corte, un vuoto di tutela proprio nelle situazioni più delicate, in cui maggiore è il rischio di una confiscatorietà occulta o strisciante del tributo.

Non sappiamo peraltro quale sarebbe la conclusione della Corte nel caso di prelievi aventi quale presupposto il reddito e/o il patrimonio, dagli effetti confiscatori o paraconfiscatori provocati da aliquote elevatissime, valutabili come tali *ex ante*, sulla sola scorta del dato legislativo e non di un'analisi delle fattispecie condotta caso per caso: forse la Corte considererebbe un tale prelievo in contrasto con l'art. 53. Ciò che tuttavia è esplicito nel ragionamento dei giudici è

che la scelta di un presupposto atipico e dal carattere ibrido ha l'effetto paradossale di porre la legge fiscale al riparo da censure, se non quelle della coerenza interna della disciplina, su cui il giudizio della Corte tende peraltro ad essere molto lasco. Vi è poi da aggiungere che un'ulteriore difficoltà nell'ipotizzare l'illegittimità di tributi espropriativi deriva dal fatto che nei casi dei prelievi su grandezze lorde quali il fatturato e simili, l'effetto confiscatorio è erratico, può cioè prodursi o meno a seconda delle circostanze, e non è dunque una conseguenza automaticamente derivante dalla conformazione dell'imposta, come si verificherebbe per un'imposta con aliquote confiscatorie. Nondimeno, non sembra che ciò sia sufficiente per escludere il contrasto con i diritti fondamentali dei contribuenti: il fatto stesso che presupposto e/o base imponibile siano congegnati in modo da poter provocare, anche se non sempre ma comunque in una serie indeterminata di casi, degli effetti confiscatori o addirittura più che confiscatori, non dovrebbe costituire un ostacolo a una declaratoria di incostituzionalità della legge[20].

In ogni caso, il rischio che il contributo straordinario, anziché incidere gli asseriti sovraprofitti, si trasformi in un'imposta patrimoniale, e quindi sulla proprietà, dall'entità imprevedibile e dagli effetti confiscatori, si era concretizzato nella fattispecie oggetto della sentenza n. 180 del 2025, e si era dunque in presenza di una situazione estrema, come riconosciuto dalla stessa Corte, non scongiurata nemmeno dalla previsione di un tetto massimo all'imposizione. Eppure, la Corte ha preferito valorizzare le "circostanze straordinarie che qualificano in termini del tutto *sui generis* l'intervento normativo (sentenza n. 111 del 2024), a fronte delle quali si sono manifestate particolarissime esigenze di gettito e di solidarietà", ribadendo che alla luce delle stesse poteva eccezionalmente ritenersi non irragionevole lo strumento utilizzato dal legislatore.

Al ragionamento della Corte si può tuttavia opporre la seguente obiezione: anche ammesso che gli unici parametri da verificare siano quelli, rilevanti ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., della non arbitrarietà, ragionevolezza e proporzionalità dell'imposizione, non sembra esservi alcuna ragionevolezza e proporzionalità in una disciplina del prelievo suscettibile non solo di determinare l'erosione dell'intero patrimonio e dell'intero utile d'esercizio di un'impresa, ma di andare addirittura oltre, costringendo l'impresa stessa a indebitarsi o a richiedere degli apporti ai soci per poter pagare l'imposta, a pena di chiusura dell'attività.

A venire in gioco in tal caso è non solo la tutela della proprietà privata, ma altresì quella della iniziativa economica privata ai sensi dell'art. 41 Cost. Se si può certamente convenire sull'estrema difficoltà di individuare un limite massimo all'imposizione tributaria, quel che si può altrettanto certamente dire è che un'imposta distruttrice e addirittura "più che confiscatoria", in quanto eccedente i mezzi economico-patrimoniali dell'impresa, travalica il limite della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e si appalesa

[20] Secondo una certa opinione, invece, in tali circostanze la legittimità del prelievo non potrebbe mai essere messa in discussione, dovendo ogni valutazione al riguardo essere fatta in astratto: cfr. G. Fransoni, *Stato di diritto*, cit., 1069, secondo cui l'eventualità che l'obbligo tributario possa di fatto assorbire tutte le risorse economiche di un determinato contribuente non costituirebbe mai un parametro per valutare la legittimità del tributo, dovendo questa essere scrutinata soltanto in astratto e rispetto al sistema impositivo normativamente delineato, non rispetto alle eventuali ricadute pratiche. In senso critico M. Poggioli, *L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 225 ss.

come irragionevole e sproporzionato, anche alla luce degli artt. 41 e 42 Cost.[21].

D'altra parte, il fatto che gli effetti espropriativi del prelievo dipendano dalla scelta della base imponibile, non espressiva della ricchezza prodotta dall'impresa, e non invece dall'elevatezza delle aliquote, non sembra un elemento idoneo a escludere l'illegittimità costituzionale di un'imposizione che di fatto assume carattere confiscatorio. Anzi, se vogliamo, la situazione potrebbe nel primo caso generare situazioni ancor più estreme: mentre infatti aliquote elevate possono approssimare o uguagliare il 100 per cento della ricchezza presa di mira dal legislatore, un'imposta applicata a una base imponibile coincidente con una grandezza lorda come la differenza tra saldi di operazioni Iva riferiti a due diversi periodi temporali, produce effetti del tutto imprevedibili se rapportata al reddito o al patrimonio del soggetto passivo, potendo in concreto provocare non solo la totale ablazione di ogni suo bene, ma andare anche oltre, determinando la nascita di un'obbligazione di pagamento eccedente gli averi posseduti. Ne deriva che prelievi sul prodotto o il margine lordo, sui ricavi o il fatturato andrebbero evitati, o quantomeno – se introdotti – accompagnati da un tetto massimo all'imposizione parametrato al reddito o al patrimonio del soggetto[22].

5. Un tentativo di riconciliazione: l'interpretazione del diritto interno alla luce del sistema CEDU.

Come si è visto, dunque, mentre la Corte EDU riconosce che, sia pure in situazioni estreme, il diritto di proprietà tutelato dall'art. 1 Prot. add.le alla CEDU possa costituire un controlimite rispetto al potere di imposizione degli Stati, la Corte costituzionale ritiene che non possa mai configurarsi una diretta lesione dell'art. 42 Cost., nemmeno al cospetto di imposte aventi effetti di totale ablazione del patrimonio e del reddito del soggetto passivo, e che gli unici parametri da verificare siano quelli, rilevanti *ex* artt. 3 e 53 Cost., della non arbitrarietà, ragionevolezza e proporzionalità dell'imposizione. Il rischio è dunque quello di un minor grado di tutela riconosciuto ai contribuenti italiani nei confronti di imposte con carattere espropriativo, anche perché i giudizi sulla ragionevolezza e proporzionalità dell'imposizione vengono sovente influenzati da considerazioni che, facendo di volta in volta perno sulla temporaneità dell'imposizione, la straordinarietà dell'intervento legislativo, l'eccezionalità della situazione e altro ancora, finiscono per tradursi in mancate occasioni per una declaratoria di incostituzionalità di imposte ad effetti confiscatori.

Resta allora da chiedersi se non siano maturi i tempi per una rilettura del diritto interno in senso conforme alla CEDU, per come la stessa viene interpretata dalla Corte

[21] Sull'esigenza che il prelievo fiscale non determini la spoliazione degli "averi" e sia ragionevole, anche nelle circostanze straordinarie come quelle che hanno fatto da sfondo al contributo di solidarietà, vedi anche A. Giovannini, *Guerra, solidarietà politica e capacità contributiva*, in *Giur. Cost.*, 2024, 1062 s. Possibilista nei confronti di una considerazione degli artt. 41 e 42 Cost. quali limiti alla tassazione dei sovraprofitti, in un bilanciamento con l'interesse erariale e le esigenze di uguaglianza e solidarietà, è A. Amatucci, *La compatibilità del sistema di tassazione degli extraprofitti delle imprese energetiche con i principi costituzionali e UE*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2025, 263.

[22] Come nel caso del contributo di solidarietà temporaneo previsto dall'art. 1, comma 115, l. 29 dicembre 2022, n. 197, per il quale è prevista una soglia massima pari al 25 per cento del patrimonio netto dell'impresa.

di Strasburgo, e un ripensamento dell'assetto scaturito dalle note "sentenze gemelle" della Corte costituzionale del 2007[23]. Fino ad oggi la posizione della Corte, anche a seguito delle modifiche intervenute con il Trattato di Lisbona, è stata di chiusura, negando che il giudice di merito possa direttamente disapplicare la norma interna in contrasto con il sistema CEDU [24]; tuttavia, va considerato che l'art. 6 del TUE e l'art. 52 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'UE "incorporano" nel diritto europeo – il quale come è noto esplica effetti diretti negli ordinamenti nazionali – i diritti fondamentali riconosciuti dal sistema CEDU, e tra questi la tutela del diritto di proprietà[25], anche come baluardo nei confronti di imposizioni fiscali confiscatorie[26].

Quindi, anche se si vuole (continuare ad) attribuire alle disposizioni contenute nella CEDU il ruolo di norme interposte rispetto all'art. 117, primo comma, Cost., e non anche di regole espressive di diritti fondamentali introiettati nel diritto unionale e per tale motivo di diretta e immediata applicazione nell'ordinamento interno (quantomeno nei casi in cui si verta su questioni disciplinate dal diritto europeo), le stesse dovrebbero ciononostante orientare il giudizio sulla costituzionalità delle leggi: per quanto qui interessa, l'art. 1 del Prot. add.le CEDU delinea, nel delicato equilibrio e bilanciamento tra interesse pubblico e diritti dei privati, una funzione oppositiva del diritto di proprietà nei confronti di imposizioni aventi carattere espropriativo, arricchendo così il catalogo delle tutele altrimenti affidate al solo giudizio di ragionevolezza e non arbitrarietà (fondato sugli artt. 3 e 53 Cost.), il quale si è purtroppo dimostrato – per l'applicazione fino ad oggi fattane dai giudici costituzionali – non in grado di fungere da efficace deterrente per il legislatore e contromisura nei riguardi di imposte produttive di effetti confiscatori.

Dario Stevanato

[23] Corte cost., nn. 348 e 349 del 24 ottobre 2007.

[24] Cfr. Corte cost. 11 marzo 2011, n. 80, e 18 luglio 2013, n. 210. Anche per la Corte di giustizia, 24 aprile 2012, C-571/10, Kamberaj, l'art. 6, paragrafo 3, del TUE, "non disciplina il rapporto tra la CEDU e gli ordinamenti giuridici degli Stati membri e nemmeno determina le conseguenze che un giudice nazionale deve trarre nell'ipotesi di conflitto tra i diritti garantiti da tale convenzione ed una norma di diritto nazionale… il rinvio operato dall'articolo 6, paragrafo 3, TUE alla CEDU non impone al giudice nazionale, in caso di conflitto tra una norma di diritto nazionale e detta convenzione, di applicare direttamente le disposizioni di quest'ultima, disapplicando la norma di diritto nazionale in contrasto con essa".

[25] Sul punto cfr. anche P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022, 90 ss., per il quale, rilevato che l'art. 1 Prot. add.le trova applicazione nell'ordinamento giuridico europeo grazie alla corrispondenza tra esso e la disposizione che regola il diritto di proprietà all'interno della Carta di Nizza (art. 17 CDFUE), ritiene che l'art. 17 CDFUE possa essere considerato quale espressione dell'obbligo di stabilire un limite massimo all'imposizione fiscale nei casi (come quelli ungheresi) di imposizione confiscatoria imputabili all'esercizio della potestà impositiva di uno Stato, come pure in quelli risultanti dal parallelo esercizio del potere impositivo da parte di più Stati.

[26] Osserva C. Cipollini, *I limiti europei all'imposizione patrimoniale: analisi ricostruttiva e riflessioni de iure condendo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 791 ss., che "non paiono esserci ostacoli rispetto ad un'interpretazione del diritto interno in senso conforme alla CEDU. Difatti, anche a voler riconoscere la necessità di subordinare il rispetto della CEDU ad una lettura costituzionalmente conforme, il giudice nazionale potrà ben valorizzare quei diritti economici, previsti dagli artt. 41, 42 e 47 Cost. che di fatto già consentono una piena affermazione dei medesimi valori e libertà di matrice europea qui discussi".

3. Principio di legalità, tutela della proprietà e profili problematici dell'ordinamento tributario italiano

Sommario: **1.** Premessa. – **2.** Il principio di legalità delle obbligazioni tributarie nella prospettiva italiana. – **3.** Il principio di legalità delle ingerenze fiscali nel pacifico godimento dei beni nella prospettiva della CEDU. – **4.** Profili problematici delle diverse prospettive, nazionale e convenzionale, del principio di legalità. – **5.** Conclusione.

1. Premessa.

Il primo requisito di legittimità delle obbligazioni tributarie è il rispetto del principio di legalità. Ciò sia per l'ordinamento nazionale sia per la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU).

Tuttavia, questo principio comune viene declinato in modo differente in ambito nazionale rispetto a quello convenzionale, con la conseguente comparsa di possibili profili di tensione. Può accadere, infatti, che l'ordinamento tributario italiano, per come attuato dalla giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione, non assicuri un livello di tutela allineato allo *standard* minimo richiesto dalla Convenzione.

Nel seguito si illustrerà, nei limiti in cui ciò è funzionale alla presente analisi, dapprima il principio di legalità delle obbligazioni tributarie nella prospettiva italiana e poi l'analogo principio nella prospettiva convenzionale. Quindi, si esamineranno le principali differenze con le conseguenti possibili tensioni. Il tutto, con l'auspicio che i giudici nazionali inizino a confrontarsi maggiormente con le garanzie convenzionali, come interpretate dalla Corte EDU[1], in attuazione del loro ruolo di giudici anche della Convenzione, in attuazione del principio di sussidiarietà.

2. Il principio di legalità delle obbligazioni tributarie nella prospettiva italiana.

A livello nazionale, come è noto, i tributi rientrano nell'ampio *genus* delle prestazioni patrimoniali che possono essere imposte solo "*in base alla legge*" ai sensi dell'art. 23 Cost.

Ciò significa che le obbligazioni tributarie in senso lato, prescindendo in questa sede da ogni tentativo di fornirne una definizione (del resto, non testualmente prevista dall'ordinamento), trovano la loro fonte nella legge. Legge che, per un verso, obbliga il contribuente a versare il tributo, prescindendo dalla sua volontà, ma, per al-

[1] La Corte EDU ha, infatti, il ruolo di interprete "eminente" della Convenzione ai sensi dell'art. 32 della stessa (Corte Cost. n. 348/2007).

tro verso, costituisce anche una forma di tutela dello stesso nei confronti dell'autorità amministrativa, escludendo l'esistenza di un autonomo potere normativo di quest'ultima ai fini della istituzione dei tributi.

Il principio di legalità dell'obbligazione tributaria è, quindi, strettamente connesso alla "riserva di legge" dell'art. 23 Cost. che, nell'assetto costituzionale, sembra trascendere la mera garanzia dell'interesse individuale, per coordinarsi con diversi interessi generali e pubblici.

Dalla "riserva di legge" discendono infatti numerosi corollari, quali il principio del "consenso democratico", posto che le leggi sono approvate dai rappresentanti parlamentari, l'assoggettabilità al controllo di legalità costituzionale *ex* art. 134 Cost. e il principio di legalità, che presuppone che la legge sia la fonte dei poteri dell'esecutivo. La "riserva di legge" costituisce anche un limite al potere giurisdizionale, posto che i giudici sono soggetti (soltanto) alla legge ai sensi dell'art. 101 Cost. Essa dovrebbe dunque tutelare anche da interpretazioni creative e imprevedibili del potere giurisdizionale.

Nonostante l'importanza della "riserva di legge" nell'ambito del sistema costituzionale, il richiamo alla legge contenuto nell'art. 23 Cost. ha natura eminentemente formale[2], poiché il concetto di legge si fonda essenzialmente sulle caratteristiche del procedimento di formazione normativa, in cui la posizione delle Camere ha un ruolo essenziale (artt. 70 ss. Cost.).

In ragione di tale approccio formale ai fini della individuazione della legge, la giurisprudenza, anche se consolidata (il c.d. "diritto vivente"), non è considerata una valida "base legale"; manca, infatti, un esplicito riferimento a essa sia nella Costituzione, sia nell'art. 1 delle disposizioni preliminari al c.c.[3].

Ciò, si noti sin d'ora, costituisce una prima rilevante differenza rispetto all'approccio sostanzialistico della Corte EDU (cfr. *infra* – par. 3).

Tantomeno costituisce una "base legale" la prassi amministrativa, comprese le circolari dell'amministrazione finanziaria, che hanno valore meramente interpretativo e non sono idonee a vincolare persino l'autorità che l'ha emesse[4].

Muovendo dalla suddetta prospettiva formalistica del concetto di "legge" e dalla circostanza che la "riserva di legge" dell'art. 23 Cost. ha carattere "relativo", l'attenzione della dottrina e della giurisprudenza nazionale si è rivolta principalmente al contenuto minimo che la legge deve avere al fine di delegare il potere esecutivo a emettere provvedimenti normativi ovvero regolamenti per completare la disciplina di un tributo. Viceversa, è rimasto nell'ombra il profilo "qualitativo" della legge, quello cioè relativo all'individuazione del contenuto minimo che essa deve avere affinché sia idonea a realizzare compiutamente la sua funzione di garanzia contro eventuali abusi o arbitrii delle autorità (esigenza invece valorizzata dalla Corte EDU – cfr. par. 3).

---

[2] Cfr. Corte Cost. n. 143/1989, secondo cui: «*Tanto la Costituzione (artt. 70 e 121), quanto gli Statuti regionali definiscono la legge, non già in ragione del suo contenuto strutturale o materiale, bensì in dipendenza dei suoi caratteri formali, quali la provenienza da un certo organo o da un certo potere, il procedimento di formazione e il particolare valore giuridico (rango primario delle norme legislative, trattamento giuridico sotto il profilo del sindacato, resistenza all'abrogazione, etc.)*».

[3] Una eccezione può essere ravvisata nei dispositivi delle sentenze della Corte costituzionale di accoglimento di una questione di costituzionalità, che costituiscono una vera e propria fonte del diritto (cfr. Corte Cost. n. 62/1971).

[4] Cfr. Cass. S.U. n. 23031/2007. Unica eccezione è costituita dalle risposte a interpello, che sono vincolanti in relazione al solo richiedente (art. 11, comma 5, della legge n. 212/2000).

La giurisprudenza costituzionale[5], infatti, nell'approfondire il contenuto minimo delle leggi delega, ha sottolineato che la legge deve determinare sufficientemente i criteri direttivi e tracciare le linee generali della disciplina, che potrà poi essere integrata da fonti subordinate alla legge[6].

Sotto il profilo del contenuto sostanziale delle leggi tributarie, almeno con riguardo alle imposte[7], assume rilevanza anche l'art. 53 Cost., che sancisce il principio della "capacità contributiva" e della progressività del sistema tributario nel suo complesso.

Tale disposizione costituzionale esprime la funzione solidaristica del concorso alle spese pubbliche e, quindi, specifica in materia tributaria i principi più generali di solidarietà, di eguaglianza e di ragionevolezza di cui agli artt. 2 e 3 Cost.[8].

Il principio di "capacità contributiva" individua, dunque, il presupposto, ma anche il limite delle imposte: esse devono trovare il loro fondamento in un fatto espressivo di "capacità contributiva", che sia effettiva e attuale.

Non è questa la sede per addentrarci nelle diverse opinioni sul significato da attribuire alla "capacità contributiva". Ciò che rileva in questa sede è che neppure attraverso il parametro della "capacità contributiva" si registra un vivace dibattito interno sulla necessità che la legge abbia determinati requisiti "qualitativi" minimi, quale limite a possibili abusi o arbitrii delle autorità.

Anche l'orientamento costituzionale che riscontra una causa di illegittimità costituzionale nella mancanza di coerenza interna del tributo[9] non affronta il tema dei requisiti "qualitativi" della norma, quale garanzia per i destinatari della stessa derivante dai principi della certezza della legge e del legittimo affidamento.

Tale tema, tuttavia, non è affatto sconosciuto ed è stato approfondito prevalentemente in materia penale (nonché con riguardo alle misure di prevenzione), dove la necessità di rispettare un livello minimo di chiarezza e precisione delle norme incriminatrici è stata desunta dal principio di legalità e tassatività di cui all'art. 25, secondo comma, Cost.[10].

Anche in ambito extra-penale la Corte costituzionale non ha mancato di esaminare il caso delle norme c.d. "oscure", cioè non intellegibili per difetto dei requisiti minimi di chiarezza e precisione, che quindi vanno oltre gli inevitabili margini di incertezza su taluni aspetti della legge (che è compito della giurisprudenza dipanare gradualmente), ritenendole in contrasto con i requisiti di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.[11].

[5] Cfr. Corte Cost. n. 83/2015; Corte Cost. n. 307/2013; Corte Cost. n. 33/2012; Corte Cost. 115/2011.

[6] È opinione comune che, in ambito tributario, la legge debba individuare puntualmente i soggetti passivi del tributo e il presupposto d'imposta. Maggiore elasticità è invece riconosciuta con riguardo alla determinazione della base imponibile e dell'aliquota, essendo sufficiente che, a livello di fonte primaria, siano individuati i criteri e i limiti (come, ad es., l'aliquota massima) per indirizzare le scelte regolamentari e consentire un controllo di legittimità in sede giurisdizionale. Non vi sono dubbi, invece, che la "riserva di legge" non sia rispettata nel caso di "norme in bianco", che ricorrono quando il Legislatore si limita a conferire un potere normativo senza alcun limite o con limiti eccessivamente vaghi.

[7] La Corte costituzionale ha, infatti, limitato l'applicazione dell'art. 53 Cost. alle sole imposte (Corte Cost. n. 30/1964; Corte Cost. n. 23/1968; Corte Cost. n. 91/1972; Corte Cost. n. 62/1997; Corte Cost. n. 96/2001).

[8] Cfr. Corte Cost. n. 149/2021; Corte Cost. n. 142/2014; Corte Cost. n. 116/2013; Corte Cost. n. 111/1997.

[9] Cfr. Corte Cost. n. 262/2020; Corte Cost. n. 126/1979.

[10] Cfr. Corte Cost. n. 96/1981, in tema di reato di plagio; Corte Cost. n. 185/1992; Corte Cost. n. 34/1995; Corte Cost. n. 24/2019; Corte Cost. n. 25/2019.

[11] Cfr. Corte Cost. n. 110/2023.

Il tema delle norme scarsamente intellegibili è inoltre particolarmente sentito in materia tributaria, in ragione sia della scarsa qualità redazionale di molte disposizioni, sia del numero elevato di norme aventi natura casistica, sia ancora delle mutevoli esigenze di gettito che richiedono continue modifiche, che finiscono talvolta per sovrapporsi e rendere scarsamente intellegibile, se non incomprensibile, la disciplina normativa di riferimento, con conseguente instabilità degli orientamenti giurisprudenziali.

La dottrina, sottolineato il diritto dei contribuenti "*a essere tassati solo in presenza delle situazioni previste*"[12] dalla legge per rispettare l'art. 23 Cost., si è interrogata sulla possibilità di interpretare analogicamente le norme tributarie, dando risposta negativa ovvero affermativa, a seconda principalmente della natura della norma tributaria, ossia se a fattispecie esclusiva (vale a dire che descrive in modo circoscritto le fattispecie tassabili) ovvero a fattispecie libera o aperta.

Il Legislatore, dal canto suo, è intervenuto con ben tre distinte norme per disciplinare le situazioni di obiettiva incertezza normativa in materia tributaria.

Con l'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 (nuovo art. 53 del d.lgs. n. 175/2024), è stato attribuito al giudice tributario il potere di dichiarare non applicabili le sanzioni quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie. Con l'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, è stata stabilita la non punibilità dell'autore della violazione determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie. Infine, con l'art. 10, comma 3, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), è stato nuovamente ribadito che le sanzioni non sono irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza normativa[13].

Tutte queste disposizioni fanno esclusivo riferimento alla non applicabilità delle sanzioni, riconoscendo che, in tali fattispecie, la violazione del contribuente è scusabile e, dunque, non meritevole di essere sanzionata. Nello stesso tempo, però, dette disposizioni sono dirette a tutelare anche il c.d. "interesse fiscale", inteso quale interesse alla tutela del gettito, per cui hanno

[12] Cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 105.

[13] In merito ai presupposti della incertezza normativa, questa deve essere oggettiva e non una mera ignoranza soggettiva del contribuente. A tale riguardo, la Cassazione ha elaborato un "catalogo" di indici idonei a manifestare l'impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica o la sua portata, che è onere del contribuente allegare. Tali indici sono: «*1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente*» (cfr., tra le tante: Cass. n. 22689/2020; Cass. n. 15452/2018). Altro indirizzo ha inoltre sottolineato – forse con eccessivo rigore – che l'incertezza normativa oggettiva è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza e in modo univoco la norma giuridica che disciplina la fattispecie (cfr., tra le tante: Cass. n. 3108/2019; Cass. n. 23845/2016; Cass. n. 4522/2013). Pertanto, in tale prospettiva, l'incertezza normativa oggettiva «*non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria*» (Cass. n. 19638/2009); impossibilità che può essere accertata esclusivamente dal giudice, quale unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (con totale svalutazione del ruolo dell'amministrazione e degli studiosi, oltre di quello dei professionisti).

mantenuto ferma la debenza delle imposte e degli interessi eventualmente dovuti a seguito dell'accertamento (amministrativo o giurisdizionale) del contenuto e della portata della obbligazione tributaria. La perdurante debenza del tributo, anche in caso di indeterminatezza normativa, troverebbe infatti una giustificazione nella inderogabilità delle norme tributarie e nel principio di indisponibilità dell'obbligazione stessa, sebbene questi principi non abbiano valore assoluto.

Sulla base del tenore letterale delle suddette disposizioni, la giurisprudenza ha, dunque, costantemente confermato che l'esimente dell'incertezza normativa oggettiva non si estende al tributo, che resta dovuto, né agli interessi maturati su di esso. Anche gli interessi restano dovuti poiché non hanno natura sanzionatoria, ma rappresentano una riparazione per il tardivo versamento dell'obbligazione principale, cioè il tributo, che – come detto – non viene meno.

Si vedrà in seguito come tale impostazione entri in conflitto con le garanzie convenzionali in materia di tutela della proprietà.

Inoltre, seppure l'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 suggerisse la rilevabilità d'ufficio dell'incertezza normativa da parte del giudice, la Cassazione si è assestata fermamente sulla posizione che la disapplicazione delle sanzioni è possibile da parte del giudice solo se vi sia stata una domanda in tal senso del contribuente, correttamente introdotta sin dal primo grado di giudizio[14].

Tale orientamento, seppure comprensibile in ottica processuale, non tiene conto, però, delle conseguenze di possibili "*overruling*" sostanziali[15], che ben possono accadere in materia tributaria, in ragione della scarsa qualità redazionale di molte norme tributarie e dei tempi lunghi del processo. Pertanto, è possibile che un orientamento ritenuto "sicuro" al momento della introduzione del ricorso di primo grado, con conseguente insussistenza dell'interesse a formulare una domanda subordinata volta a invocare l'incertezza normativa, possa essere poi "ribaltato" durante l'*iter* processuale, facendo perdere al contribuente (anche) il diritto alla disapplicazione delle sanzioni.

Fattispecie distinta dalle obiettive condizioni di incertezza normativa in materia tributaria, ma ad essa affine in quanto presuppone generalmente un certo grado di indeterminatezza normativa, è quella della tutela del legittimo affidamento del contribuente. Essa ricorre quando quest'ultimo si è conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, che, successivamente, sono poi modificate dall'amministrazione medesima, ovvero la condotta del contribuente è stata condizionata da ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione stessa.

Per tale ipotesi, l'art. 10, comma 2 della legge n. 212/2000 prevede la disapplicazione degli interessi, in aggiunta alle sanzioni, ferma restando ancora la debenza del tributo[16].

[14] Cfr. Cass. n. 5649/2015; Cass. n. 27615/2011; Cass. n. 4411/2011; Cass. n. 25676/2008.

[15] È noto che gli "*overruling*" sostanziali hanno efficacia retroattiva, sia per il principio dell'efficacia del giudicato solo *inter partes*, sia in quanto il giudice è soggetto solo alla legge *ex* art. 101 Cost., con la conseguenza che non è riconosciuto il diritto a una giurisprudenza costante (c.d. *stare decisis*). Pertanto, si è affermato che il termine di decadenza per l'azione di rimborso decorre dalla data del versamento, anche se l'indebito emerga da un mutamento giurisprudenziale sopravvenuto, pure a opera della Corte di Giustizia dell'U.E. (Cass. n. 14548/2019). Diversamente, in caso di "*overruling*" processuali, alle relative condizioni, è tutelata la parte che ha fatto affidamento all'orientamento successivamente superato (Cass. S.U. n. 4135/2019).

[16] La situazione tutelata dalla norma citata richiede, secondo la Cassazione, le seguenti condizioni: a) un'apparente legittimità e

La *ratio* dell'istituto è, dunque, tutelare la buona fede del contribuente che ha agito confidando in un comportamento o in un'indicazione specifica dell'amministrazione finanziaria. Ciò costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.[17]. Nonostante ciò, per l'ordinamento nazionale il tributo rimane ancora dovuto.

Unica apertura in favore della non debenza del tributo si ha nella fattispecie particolare, pure disciplinata dal citato art. 10, comma 2 (come introdotto per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. l, del d.lgs. n. 219/2023), concernente la tutela del legittimo affidamento con riguardo ai "*tributi unionali*"[18]. Tale particolare forma di affidamento ricorre quando gli orientamenti dell'amministrazione finanziaria, a cui il contribuente ha fatto affidamento, erano conformi alla giurisprudenza unionale o ad atti delle istituzioni europee, ma sono stati successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti.

Solo in relazione a tale circoscritta ipotesi, dunque, il Legislatore della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente ha riconosciuto la non debenza del tributo, al fine di recepire l'orientamento della Corte di Giustizia dell'U.E., che, invero, come si vedrà in seguito, è sostanzialmente in linea con la posizione della Corte EDU.

In proposito, il *leading case* è costituito dalla sentenza 14 dicembre 2006, resa nei procedimenti riuniti da C-181/04 a C-183/04, *Elmeka vs. Ypourgos Oikonomikon*, in cui alla Corte di Giustizia era stato chiesto di esprimersi in ordine al principio di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento nel caso di un contribuente che, in conformità alle indicazioni dell'autorità competente, non aveva applicato l'IVA su talune prestazioni. La Corte di Giustizia ha sottolineato (par. 31) che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario; pertanto, devono essere rispettati anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie. Le autorità nazionali sono perciò tenute a rispettare il principio della tutela del legittimo affidamento degli operatori economici. Sulla base di tale premessa, essa ha stabilito la non debenza non solo di sanzioni e interessi, ma anche del tributo, in accoglimento della tesi sostenuta dalla Commissione[19].

coerenza dell'attività dell'amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) la buona fede del contribuente; c) l'esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. Dette condizioni, si noti, possono ricorrere anche in fattispecie ulteriori rispetto a quella descritta dal comma 2 dell'art. 10, poiché trattasi di ipotesi meramente esemplificativa e legata alla casistica ritenuta maggiormente frequente, che non limita la portata generale della tutela del legittimo affidamento (cfr. Cass. n. 5743/2023; Cass. n. 537/2015; Cass. n. 21513/2006; Cass. n. 17576/2002).

[17] Cfr. Cass. n. 5743/2023; Cass. n. 370/2019; Cass. n. 10195/2016.

[18] L'ambito di applicazione di tale norma appare tuttavia troppo ristretto anche nella prospettiva euronitaria. Ciò in quanto le garanzie dalla Carta dei diritti fondamentali dell'U.E. trovano applicazione in relazione ai "*tributi unionali*" e in tutte le fattispecie che presentano un "nesso" con l'attuazione del diritto dell'Unione (art. 51, par. 1 della Carta e, tra le tante: CGUE, 24 luglio 2023 [GS], C107/23 PPU [*Lin*], par. 110; 29 luglio 2024, Causa C-185/23, *Protectus*, par. 43).

[19] Il principio di tutela del legittimo affidamento quale motivo impeditivo della richiesta del tributo (nella specie, l'IVA) è stato ribadito dalla Corte di Giustizia con la sentenza 9 luglio 2015, C-183/14, *Radu Florin Salomie*, la quale ha richiamato anche il principio di certezza del diritto.

3. Il principio di legalità delle ingerenze fiscali nel pacifico godimento dei beni nella prospettiva della CEDU.

Sebbene la materia fiscale rientri, in quanto tale, nel nucleo fondamentale delle prerogative delle autorità degli Stati parte[20], le limitazioni al pacifico godimento dei beni, per motivi fiscali, rientrano comunque nell'ambito di applicazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 aggiuntivo alla CEDU, in materia di tutela della proprietà, con la conseguente competenza della Corte EDU a garantirne il rispetto.

L'imposizione fiscale – comprese le misure per assicurare il pagamento delle imposte e relative sanzioni – costituisce infatti, in linea di principio, un'ingerenza nel diritto al pacifico godimento dei propri beni, poiché priva l'interessato di un bene, ovvero la somma di denaro che deve essere pagata[21].

Pertanto, anche l'imposizione fiscale, come qualsiasi ingerenza nel diritto tutelato dall'art. 1 del Protocollo n. 1, deve rispettare, per essere legittima, i tre requisiti previsti da tale disposizione, ossia il principio di legalità, il perseguimento di un valido interesse pubblico o generale e la proporzionalità.

In proposito, si deve premettere che le ingerenze per fini fiscali sono generalmente giustificate da un interesse pubblico o generale, posto che il secondo paragrafo dell'art. 1 citato prevede espressamente che gli Stati hanno diritto a porre in essere le leggi ritenute necessarie per assicurare il pagamento di imposte o altri contributi.

Il rispetto del principio di proporzionalità dell'imposizione fiscale assume, invece, particolare rilevanza nella giurisprudenza della Corte EDU e sul relativo rispetto si concentra la prevalente giurisprudenza in materia; esso, tuttavia, esula dall'oggetto del presente contributo. In questa sede, si rileva soltanto che anche l'ingerenza fiscale deve – avere una sufficiente "base legale", perseguire un valido interesse pubblico nonché – trovare un "giusto equilibrio" tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e le esigenze di tutela dei diritti fondamentali dell'individuo. Deve pertanto esistere un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e gli obiettivi perseguiti, affinché l'ingerenza sia compatibile con le garanzie convenzionali.

Tornando al principio di legalità delle ingerenze nel pacifico godimento dei beni, esso è il primo e più importante requisito di legittimità, poiché le società democratiche si fondano sul principio dello "Stato di diritto". Esso richiede che l'ingerenza nel pacifico godimento dei beni trovi il suo fondamento in una sufficiente "base legale", per il principio di predeterminazione normativa delle limitazioni al diritto di proprietà.

A tal proposito, il concetto di "*legge*" ai fini dell'art. 1 del Protocollo n. 1, che rileva anche con riguardo alle ingerenze fiscali, è il medesimo delle altre norme della Convenzione. Non deve stupire pertanto

---

[20] È noto, infatti, che la CEDU è originariamente sorta per tutelare le libertà fondamentali e i diritti civili e politici, in un'ottica di tutela della democrazia e della pace tra le nazioni, piuttosto che i diritti sociali, economici e culturali. Ciononostante, l'evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU ha riconosciuto l'applicazione delle garanzie della Convenzione ad ambiti sempre maggiori della materia tributaria, almeno *lato sensu* intesa. Già nell'aprile 2000, consultando il *database HUDOC*, si contavano 240 casi relativi alla materia fiscale (cfr. P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European Taxation,* agosto 2000, 298).

[21] Cfr., tra le tante: Corte EDU, *Bežanić e Baškarad* c. Croazia, 19 maggio 2022, nn. 16140/15 e 13322/16, § 60; *Di Belmonte* c. Italia, 16 marzo 2010, n. 72638/01, § 38; *Burden* c. Regno Unito [GC], 29 aprile 2008, n. 13378/05, § 59; *Špaček s.r.o.* c. Repubblica ceca, 9 novembre 1999, n. 26449/95, § 39.

che l'espressione "*alle condizioni previste dalla legge*", relativa a qualsiasi ingerenza nel diritto al pacifico godimento dei "*beni*", debba essere interpretata allo stesso modo dell'espressione "*prevista dalla legge*" di cui all'art. 8 CEDU, in relazione alla quale sono state emesse, nel corso dell'ultimo anno, le quattro importantissime sentenze della Corte EDU in materia tributaria nei confronti dell'Italia, ossia le sentenze *Italgomme Pneumatici*[22], *Agrisud 2014*[23], *Ferrieri e Bonassisa*[24] ed *Edilsud 2014*[25].

Il concetto di "*legge*" è, tuttavia, un concetto "autonomo" ai fini della Convenzione, per cui esso differisce dall'analoga nozione prevista nell'ordinamento nazionale. Ai fini della CEDU, infatti, la "base legale" che giustifica l'ingerenza deve essere intesa in senso sostanziale e non meramente formale, comprendendo sia il diritto formale (*statute law*) che la giurisprudenza consolidata[26], ossia quella che da noi si chiamerebbe "diritto vivente". Sul punto si registra, quindi, una prima significativa differenza rispetto alla prospettiva nazionale, che, viceversa, come illustrato nel precedente paragrafo, adotta un concetto di legge rigorosamente formale.

Nonostante tale maggiore estensione della nozione di "*legge*" ai fini della CEDU, la prassi amministrativa italiana non assume valore di "base legale" neppure ai fini convenzionali. Ciò in quanto la prassi amministrativa non è vincolante per i giudici e neppure per la stessa amministrazione finanziaria, come ben colto dalla Corte EDU nel caso *Ferrieri e Bonassisa* (§ 81), sebbene esso riguardi l'art. 8 CEDU.

Rientrano, invece, nel concetto convenzionale di "*legge*" i provvedimenti legislativi aventi effetti retroattivi, per cui essi soddisfano, sotto tale profilo, il principio di legalità di cui all'art. 1 del Protocollo n. 1[27], in linea con la prospettiva nazionale[28].

Come contrappeso al descritto allargamento del concetto di "*legge*", la Corte EDU ha affermato che l'esistenza di una "base legale" nel diritto nazionale non è sufficiente, di per sé, a soddisfare il principio di legalità. Ciò in quanto la "*legge*" – formale o pretoria – deve rispettare determinate condizioni "qualitative", che derivano dai principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento, espressione dello "Stato di diritto". Si è già rilevato nel precedente paragrafo che tale aspetto contenutistico-qualitativo della legge non è stato particolarmente valorizzato dalla dottrina e dalla giurisprudenza nazionale.

Per la Corte EDU, invece, la "*legge*" deve essere idonea a tutelare gli interessati da possibili abusi e arbitrii delle autorità, per cui essa richiede, a tutela della "sicurezza giuridica", che le persone debbano poter prevedere ragionevolmente le conseguenze

[22] Cfr. Corte EDU, *Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri* c. Italia, 6 febbraio 2025, n. 36617/18 e altri.

[23] Cfr. Corte EDU, *Agrisud 2014 s.r.l. e altri* c. Italia, 11 dicembre 2025, n. 32539/19 e altri.

[24] Cfr. Corte EDU, *Ferrieri e Bonassisa* c. Italia, 8 gennaio 2025, nn. 40607/19 e 34583/20.

[25] Cfr. Corte EDU, *Edilsud 2014 s.r.l. semplificata e Ferreri* c. Italia, 5 marzo 2026, nn. 32961/18 e 32984/18.

[26] Cfr. Corte EDU, *Bežanić e Baškarad* c. Croazia, 19 maggio 2022, § 62; *Špaček s.r.o.* c. Repubblica ceca, 9 novembre 1999, n. 26449/95, § 54.

[27] Cfr. Corte EDU, *Azienda Agricola Silverfunghi S.a.s. e altri* c. Italia, 24 giugno 2014, n. 48357/07, § 104; *Maggio e altri* c. Italia, 31 maggio 2011, n. 46286/09, § 60.

[28] Diverso è, invece, il tema del rispetto degli ulteriori requisiti dell'interesse pubblico e del principio di proporzionalità nonché, quello ancora ulteriore, del rispetto dell'art. 6 CEDU (Corte EDU, *Vegotex International* c. Belgio [GC], 3 novembre 2022, n. 49812/09, § 67), che vieta l'ingerenza del legislatore nell'amministrazione della giustizia per influenzare le decisioni giudiziarie a favore dello Stato. Tali questioni esulano dallo scopo del presente lavoro.

delle loro azioni, anche ricorrendo a pareri legali. Di contro, un'applicazione della "*legge*" a "sorpresa" configurerebbe un abuso[29].

Pertanto, la "*legge*", per essere tale, deve essere sufficientemente "accessibile", "precisa" e "prevedibile" nella sua applicazione[30]. È inoltre richiesto che la "*legge*" preveda adeguate garanzie, anche di carattere procedurale, idonee a tutelare da possibili abusi e arbitrii.

Sebbene un elevato grado di precisione della "*legge*" sia auspicabile, la Corte EDU ha ammesso che molte leggi possano essere formulate in termini che, in misura maggiore o minore, siano vaghi e la cui interpretazione e applicazione sia rimessa alla prassi giudiziaria. Il livello di precisione richiesto alla legge nazionale dipende in larga misura dal contenuto della legge in questione, dal settore che essa intende disciplinare e dal numero e dallo *status* dei destinatari. Ai giudici nazionali è invece affidato il compito fondamentale di dissipare i dubbi interpretativi, per cui è ammessa l'evoluzione della interpretazione, per affinare progressivamente l'interpretazione della normativa.

Si noti che, ai fini della valutazione della "qualità" della "*legge*" è ininfluente l'ampiezza, maggiore o minore, del margine di apprezzamento riconosciuto agli Stati (molto ampio in materia tributaria), che rileva, invece, in relazione alle altre condizioni di legittimità dell'ingerenza e, segnatamente, al requisito della proporzionalità. Tuttavia, in materia di esercizio delle funzioni fiscali, la Corte EDU è propensa a riconoscere agli Stati parte un certo grado di deferenza e libertà aggiuntiva nella interpretazione delle norme fiscali[31]. Ciò in quanto spetta innanzitutto alle autorità nazionali decidere il tipo di imposta o contributo che intendono riscuotere. Le decisioni in questo ambito comportano normalmente, infatti, una valutazione di questioni politiche, economiche e sociali che la Convenzione lascia alla competenza degli Stati parte in quanto le autorità nazionali sono in una posizione migliore per valutarle rispetto a un giudice internazionale. Dunque, nella prospettiva convenzionale, spetta al legislatore nazionale decidere cosa possa essere classificato come reddito imponibile e quali dovrebbero essere i mezzi concreti per l'esecuzione dell'obbligo tributario[32]. Il tutto con il consueto limite dell'arbitrio.

A ogni modo, il criterio della "accessibilità" della "*legge*" si riferisce alla conoscibilità della stessa e assume rilevanza soprattutto con riguardo alla legge sostanziale, ossia di fonte giurisprudenziale.

Infatti, l'applicazione di un'interpretazione giurisprudenziale nuova della normativa a fattispecie poste in essere anteriormente alla sua elaborazione, quando cioè essa non era ancora prevedibile e, quindi, conoscibile dai destinatari, può ledere il principio della "accessibilità", laddove crei una "frattura" con il precedente orientamento in quanto non rispetti la "sostanza" della disciplina re-

[29] Cfr. V. Zagrebelsky - R. Chenal - L. Tomasi, *Manuale dei diritti fondamentali in Europa*, Bologna, 2016, 128.

[30] Cfr., tra le tante: Corte EDU, *Imeri* c. Croazia, 24 giugno 2021, n. 77668/14, § 69; *Hentrich* c. Francia, 22 settembre 1994, n. 13616/88, § 42. Tale approccio è condiviso pure dalla Corte di Giustizia dell'U.E., che ha altresì specificato che i requisiti "qualitativi" della legge devono essere osservati con particolare rigore con riguardo alle norme che impongono oneri finanziari (CGUE, *Salomie*, 9 luglio 2015, C-183/14, par. 31).

[31] Cfr. Corte EDU, *Maroslavac* c. Croazia, 13 febbraio 2024, n. 64806/16, §§ 38 e 41; *Andrzej Ruciński* c. Polonia, 5 ottobre 2023, n. 22716/12, § 81; *Bežanić e Baškarad* c. Croazia, cit., § 64; *N.K.M.* c. Ungheria, 4 novembre 2013, n. 66529/11, §§ 50 e 54.

[32] Cfr. Corte EDU, *Cacciato* c. Italia (dec.), 16 dicembre 2018, n. 60633/16, § 25; *Guiso e Consiglio* c. Italia (dec.), 16 giugno 2018, n. 50821/06, § 44.

cata dalla norma. Tale nuova e sopravvenuta giurisprudenza potrebbe infatti creare un effetto "spiazzante" per i destinatari della disposizione, che avevano invece fatto affidamento sull'interpretazione giurisprudenziale dominante nel momento in cui avevano posto in essere la loro condotta.

Il requisito della "prevedibilità" richiede invece che la "*legge*" pertinente sia formulata con sufficiente precisione, al fine di consentire alle persone di regolare la propria condotta prevedendo, in misura ragionevole, le relative conseguenze. Non è tuttavia richiesto che le conseguenze siano prevedibili con assoluta certezza, poiché ciò creerebbe un sistema legale eccessivamente rigido, non in grado di evolversi con il mutare delle circostanze. Il requisito è comunque soddisfatto se la prevedibilità delle conseguenze possa essere conseguita con un adeguato parere legale. Ciò in particolare per quanto riguarda le persone che svolgono un'attività professionale o commerciale, per le quali è richiesto un maggiore grado di prudenza.

Di contro, se l'applicazione o l'interpretazione della "*legge*" fosse inaspettata, creativa o arbitraria, distaccandosi dal ragionevole, prevedibile e ordinato sviluppo interpretativo, la Corte EDU potrebbe ritenere che il requisito della prevedibilità non sia stato soddisfatto.

Ciò vale pure per le oscillazioni e le divergenze nella giurisprudenza nazionale, soprattutto di ultima istanza e se durature e profonde, poiché potrebbero creare una situazione di incertezza giuridica, incompatibile con i requisiti dello "Stato di diritto", minando non solo l'equità del processo, ma anche il rispetto stesso del principio di legalità[33] e, quindi, la legittimità della stessa ingerenza fiscale.

Infatti, una giurisprudenza di legittimità oscillante o contrastante, in cui non sia fornita una adeguata spiegazione delle ragioni del contrasto, pregiudica la necessaria "sicurezza giuridica" che consente alle persone di prevedere le conseguenze delle loro azioni. In tale circostanza, i destinatari della disposizione sono, infatti, esposti a una scelta meramente discrezionale, se non arbitraria, del giudicante in ordine all'indirizzo interpretativo cui aderire.

Come sopra accennato, il requisito di prevedibilità è legato altresì alla sussistenza di adeguate garanzie procedurali contro le ingerenze illegittime, che traggono fondamento dagli obblighi positivi impliciti a tutela della proprietà (desumibili dall'art. 1 CEDU). Pertanto, una norma giuridica è "prevedibile" quando offre una misura di protezione contro gli abusi o le ingerenze arbitrarie delle autorità pubbliche. L'ordinamento nazionale deve quindi riconoscere garanzie che offrano una ragionevole possibilità di tutela dinanzi alle autorità competenti, al fine di contestare efficacemente le misure che interferiscono con i diritti garantiti dall'art. 1 del Protocollo n. 1[34].

Inoltre, la Corte EDU utilizza sempre più spesso la tecnica del "*process-based review*", in base alla quale essa analizza con maggiore attenzione, rispetto al contenuto della ingerenza, la qualità, l'equità e la completezza delle procedure decisionali, legislativa o giudiziaria, che conducono all'adozione della misura sindacata, per verificare se siano stati rispettati gli *standard* minimi di tutela imposti dalla

[33] Cfr. Corte EDU, *Molla Sali* c. Grecia [GC], 19 dicembre 2018, n. 20452/14, § 153.

[34] Cfr. Corte EDU, *Dănoiu e altri* c. Romania, 25 gennaio 2022, n. 54780/15, §§ 69-72; *Lekić* c. Slovenia [GC], 11 dicembre 2018, n. 36480/07, § 95; *Jokela* c. Finlandia, 21 maggio 2002, n. 28856/95, § 45.

CEDU[35]. Laddove le procedure abbiano raggiunto un equo bilanciamento dei contrapposti interessi, la Corte tende a non sindacare l'esito a cui sono giunte le autorità nazionali, salvo che la misura sia arbitraria o manifestamente irragionevole.

Non deve stupire, pertanto, che la Corte EDU abbia valutato l'adeguatezza delle garanzie procedurali riconosciute dall'ordinamento nazionale per accertare il mancato rispetto del principio di legalità nelle citate sentenze *Italgomme Pneumatici*, *Agrisud* e *Ferrieri e Bonassisa*, concernenti le ingerenze delle autorità fiscali nel domicilio del contribuente o, comunque, nella sua vita privata.

Il riconoscimento di dette garanzie procedurali minime è particolarmente rilevante in materia tributaria. Ciò in quanto le obbligazioni tributarie in senso stretto, essendo considerate obbligazioni di diritto pubblico nella prospettiva della CEDU, non rientrano nel campo di applicazione del diritto al processo equo di cui all'art. 6 CEDU, che riguarda solo il diritto civile e la materia penale (intese in senso convenzionale)[36]. Dunque, per i contribuenti è importantissimo che talune garanzie procedurali minime siano "recuperate" per effetto del "principio di legalità" di cui all'art. 1 del Protocollo n. 1, con l'ulteriore conseguenza che la loro mancanza potrebbe comportare addirittura l'illegittimità dell'intera ingerenza tributaria.

Un esempio di tali garanzie procedurali minime implicite ai fini del rispetto del principio di legalità è l'obbligo per lo Stato (o altra pubblica autorità) di rispettare le sentenze passate in giudicato[37] nonché la necessità di una ragionevole coerenza nell'accertamento del medesimo fatto in sentenze correlate che incidono sulla medesima proprietà, anche se rese in ambiti differenti (fiscale e non), salva adeguata motivazione della diversa valutazione[38].

Infine, con riguardo al momento temporale in cui valutare la "prevedibilità" della ingerenza, la Corte ha affermato, in relazione alle misure di confisca, che la prevedibilità della "base legale" che autorizza detta ingerenza debba essere valutata con riferimento al momento in cui l'ingerenza in questione ha avuto luogo ovvero il momento dell'emissione della misura contestata[39]. Si ritiene tuttavia che, con riguardo alle ingerenze in materia fiscale, l'effettività della tutela del diritto di proprietà richieda, invece, che detto requisito sia valutato nel momento in cui l'interessato ha posto in essere la sua condotta; è questo, infatti, il momento in cui la persona deve poter prevedere, con sufficiente certezza, le conseguenze fiscali delle sue azioni, considerato altresì che un'eventuale violazione fiscale comporterebbe – in caso di accertamento – l'irrogazione di sanzioni

[35] Cfr. L. Acconciamessa - F. Viganò, *La Corte costituzionale come giudice della Convenzione europea dei diritti umani*, in *I diritti dell'Uomo, cronache e battaglie*, 2025, 2, 317.

[36] Come noto, con la sentenza *Ferrazzini* c. Italia [GC], 12 luglio 2001, n. 44759/98, la Corte EDU ha escluso che le obbligazioni tributarie rientrino nell'ambito di applicazione dell'art. 6 CEDU; principio, questo, mai revocato dalla Corte. Tuttavia, è ormai pacifico che le garanzie del processo equo, sotto il profilo penale, si applicano ai processi tributari quando è in contestazione anche una sanzione amministrativa tributaria, che abbia natura di sanzione sostanzialmente penale in base ai "criteri Engel" (cfr. Corte EDU, *Jussila* c. Finlandia [GC], 23 novembre 2006, n. 73053/01, nonché Grassucci e altri c. Italia, 8 ottobre 2026, n. 12952/13, §§ 25 - 30).

[37] Cfr. Corte EDU, *Belvedere Alberghiera s.r.l.* c. Italia, 30 maggio 2000, n. 31524/96, §§ 56 - 63.

[38] Cfr. Corte EDU, *Jokela* c. Finlandia, cit., § 65. Il caso ha riguardato l'accertamento del valore di mercato di un certo bene immobile, in un determinato periodo di tempo, ai fini dell'imposta di successione e dell'indennizzo dovuto per effetto di una espropriazione perfezionatosi subito dopo la successione.

[39] Cfr. Corte EDU, *Episcopo e Bassani* c. Italia, 19 dicembre 2024, nn. 47284/16 e 84604/17, §§ 154 - 156; *The J. Paul Getty Trust c. Italia*, 2 maggio 2024, n. 35271/19, § 306.

tributarie, che, in Italia, hanno generalmente natura di sanzioni sostanzialmente penali in base ai "criteri Engel", con conseguente rilevanza anche dell'art. 7 CEDU.

4. Profili problematici delle diverse prospettive, nazionale e convenzionale, del principio di legalità.

Esposta succintamente la portata del principio di legalità in ambito nazionale e convenzionale, è possibile tirare le somme per individuare i principali profili di tensione tra le due prospettive con riguardo alla materia tributaria.

La prima macroscopica tensione riguarda le conseguenze dell'indeterminatezza normativa in materia tributaria. Infatti, al di là dell'ipotesi di scuola delle norme totalmente "oscure", tali da essere costituzionalmente illegittime per violazione del principio di ragionevolezza, a fronte di una situazione di indeterminatezza normativa, la posizione dell'ordinamento nazionale è quella di tutelare comunque l'interesse fiscale alla percezione dei tributi. Ne deriva che l'obiettiva incertezza normativa opera esclusivamente come causa di giustificazione della conseguente violazione tributaria da parte del contribuente, che rimane comunque tale.

In tale prospettiva, l'indeterminatezza normativa comporta la sola disapplicazione delle sanzioni tributarie, ferma la debenza dell'imposta e degli interessi; disapplicazione che può estendersi anche agli interessi nel solo caso in cui il contribuente abbia fatto legittimo affidamento a indicazioni dell'amministrazione finanziaria.

La disapplicazione dell'imposta è prevista invece in situazioni particolari in cui il legittimo affidamento ha riguardato un "*tributo unionale*" (art. 10, comma 2, secondo periodo, dello Statuto dei diritti del contribuente), dovendosi in tal caso rispettare i sovraordinati principi del diritto dell'Unione, che in proposito sono sostanzialmente corrispondenti a quelli convenzionali.

La CEDU muove infatti da una prospettiva diversa da quella nazionale: le ingerenze nel pacifico godimento dei beni (tra cui tipicamente le obbligazioni tributarie e i relativi accessori), sono legittime esclusivamente nel caso in cui esse rispettino i requisiti richiesti dall'art. 1 del Protocollo n. 1, di cui il primo e più importante è, per l'appunto, il principio di legalità. Principio, quest'ultimo, che – come esposto nel precedente paragrafo – richiede a sua volta il rispetto di determinati requisiti "qualitativi", affinché la "*legge*", per un verso, possa permettere all'interessato di prevedere adeguatamente le conseguenze delle sue azioni e, per altro verso, sia idonea ad assolvere la sua funzione di tutela dei destinatari della stessa da possibili abusi e arbitrii delle autorità.

Muovendo da tale prospettiva, risulta agevole comprendere che, laddove la "base legale" che dovrebbe giustificare l'obbligazione tributaria non sia idonea a proteggere il contribuente da possibili interpretazioni imprevedibili o arbitrarie, lasciando aperti eccessivi margini di interpretazione, viene meno la stessa legittimità dell'obbligazione tributaria e non solo della sanzione (per la quale rileva anche il più rigoroso principio di legalità delle sanzioni di cui all'art. 7 CEDU).

Del resto, ai sensi dell'art. 46 CEDU, gli Stati parte hanno l'obbligo giuridico di porre fine alle violazioni accertate dalla Corte EDU e di rimediarvi in modo da ripristinare, per quanto possibile, la situazione precedente. Pertanto, se la natura della violazione consente la *restitutio in integrum*, spetta allo Stato convenuto eseguirla; se, invece, il diritto nazionale

non consente, o consente solo parzialmente, la riparazione delle conseguenze della violazione, ai sensi dell'art. 41 CEDU, la Corte può concedere alla parte vittoriosa, che ne abbia fatto richiesta, un'equa soddisfazione.

Al fine di accertare il danno patrimoniale arrecato dalla violazione del principio di legalità dell'ingerenza nel godimento dei diritti tutelati dalla Convenzione, la Corte EDU verifica la sussistenza di un "nesso di causalità" tra il danno subito e la violazione accertata. Tale nesso, seppure in molti casi sia difficilmente individuabile, è invece generalmente accertabile nelle fattispecie relative alla privazione illegittima della proprietà, soprattutto nel caso di controversie di natura puramente fiscale. In tali casi, infatti, il danno patrimoniale causato dall'ingerenza illegittima per violazione del principio di legalità equivale alle somme illegittimamente versate all'erario.

Difatti, con il caso *Association Les Témoins de Jéhovah* c. Francia, la Corte EDU, dopo aver stabilito che il recupero a tassazione delle donazioni ricevute dall'associazione religiosa tra il 1993 e il 1996 costituiva un'ingerenza non prevista dalla legge (sotto il profilo dell'art. 9 CEDU, in tema di libertà religiosa, seppure si trattasse di questione fiscale), ha condannato lo Stato francese alla rifusione del danno patrimoniale, determinato nella misura del tributo oggetto di sequestro durante la verifica fiscale (€ 4.590.295,00)[40].

Anche con il caso *Di Belmonte* c. Italia[41], la Corte EDU ha condannato lo Stato al rimborso integrale delle imposte illegittimamente riscosse, oltre interessi (per un totale di € 1.100.000,00), a seguito dell'accertamento della violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1, sebbene per mancato rispetto del principio di proporzionalità piuttosto che del principio di legalità dell'ingerenza fiscale.

Ad analogo risultato si giunge nei casi in cui la Corte EDU accerti la violazione del principio di legalità delle ingerenze nella proprietà con riguardo alle sanzioni tributarie[42].

Dunque, laddove una controversia fiscale nazionale dovesse concludersi con il riconoscimento da parte del giudice dell'obiettiva incertezza normativa o del legittimo affidamento del contribuente in relazione a tributi non armonizzati, si realizzerebbe un'evidente tensione con le garanzie convenzionali, posto che verrebbero meno solo le sanzioni (e gli interessi nel caso del legittimo affidamento). Tale tensione difficilmente potrebbe evitare una censura da parte della Corte EDU, poiché l'obiettiva incertezza tributaria sarebbe "certificata" dagli stessi giudici nazionali, che, tuttavia, non potrebbero revocare l'obbligazione tributaria in base al diritto interno. Pertanto, la Corte di Strasburgo dovrebbe semplicemente prendere atto che l'interpretazione e l'applicazione del diritto interno da parte delle autorità nazionali ha prodotto conseguenze incoerenti con le garanzie della Convenzione.

Poiché in tale ipotesi sussisterebbe una violazione di carattere "strutturale" dell'ordinamento italiano, non superabile con una interpretazione costituzionalmente orientata, è auspicabile, anche in adempimento del principio di sussidiarietà, che il giudice nazionale sollevi la relativa questione di co-

[40] Cfr. Corte EDU, *Association Les Témoins de Jéhovah* c. Francia, 5 luglio 2012 (equa soddisfazione), n. 8916/05.

[41] Cfr. Corte EDU, *Di Belmonte* c. Italia, cit., § 52.

[42] Cfr. Corte EDU, *Ganushchak* c. Ucraina, 29 agosto 2024, n. 40776/16, § 31; *Myakotin* c. Ucraina, 17 dicembre 2019, n. 29389/09, § 66.

stituzionalità ai sensi dell'art. 117 Cost. in combinato disposto con l'art. 1 del Protocollo n. 1.

In situazioni di indeterminatezza normativa, inoltre, non sembra infondato ritenere che, sempre per il principio di sussidiarietà, pure la stessa amministrazione finanziaria sia onerata a ripristinare la legalità convenzionale agendo in via di autotutela. Ciò anche per effetto del formale recepimento della CEDU tra i principi generali del diritto tributario ai sensi dell'art. 1 della legge n. 212/2000.

Laddove i giudici nazionali non dovessero dichiarare la sussistenza di un'obiettiva incertezza normativa (o del legittimo affidamento), l'illegittimità dell'ingerenza fiscale (con le relative sanzioni) per indeterminatezza normativa potrebbe essere comunque accertata dalla Corte EDU nel caso in cui vi fossero norme dell'ordinamento in contrasto tra loro[43], che lascerebbero l'interprete sostanzialmente libero di scegliere discrezionalmente la norma da applicare[44].

La lesione del principio di legalità convenzionale potrebbe derivare anche da una giurisprudenza nazionale gravemente contrastante o incoerente, che venga a realizzare mutamenti radicali e improvvisi di indirizzo. I contrasti interpretativi e l'evoluzione incoerente della giurisprudenza di legittimità, infatti, da non confondersi con lo sviluppo graduale e prevedibile delle interpretazioni (che è invece ammesso), possono pregiudicare – non solo l'equità del processo, ma anche – i requisiti di accessibilità e prevedibilità della "*legge*" e, quindi, il rispetto del principio di legalità. In tali casi, infatti, il giudice sarebbe sostanzialmente libero di applicare, a discrezione, orientamenti opposti[45] e la Corte EDU, dal canto suo, potrebbe limitarsi a rilevare il contrasto di giurisprudenza, senza prendere posizione a favore dell'uno o dell'altro orientamento, e accertare la violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 in tutti i casi in cui detto contrasto ha impedito al contribuente di prevedere con sufficiente precisione le conseguenze della propria condotta.

Per un esempio di giurisprudenza di legittimità contrastante o comunque incoerente, che potrebbe dare luogo alla violazione del principio di legalità delle ingerenze fiscali, si potrebbe menzionare l'oscillazione della giurisprudenza sulla necessità dell'invio della raccomandata informativa nel caso di notifica diretta per posta da parte dell'amministrazione finanziaria di un atto impositivo o di una cartella di pagamento.

Infatti, seppure la notifica diretta per posta non sia disciplinata dalla legge n. 890/1982 bensì dal regolamento del servizio postale, che non prevede l'invio della raccomandata informativa nel caso in cui il plico raccomandato non possa essere consegnato a mani del destinatario, le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza n. 10012/2021[46], hanno sancito la necessità di tale comunicazione aggiuntiva per effetto di un'interpretazione costituzionalmente orientata. Ciononostante, continuano a regi-

[43] In tale contesto, a parere di chi scrive, la possibilità per il contribuente di chiedere chiarimenti preventivi all'A.d.E., mediante consulenza giuridica o istanza di interpello, non è di per sé idonea a escludere l'incertezza normativa. Infatti, anche se la risposta a interpello è vincolante per l'amministrazione (art. 11, comma 5 della legge n. 212/2000), essa non vincola il giudice, che potrebbe distaccarsi da essa.

[44] In merito alla fattispecie delle norme retroattive apparentemente interpretative a favore dell'erario, che si pongono in contrasto con indirizzi giurisprudenziali consolidati, cfr. nota 28.

[45] Cfr. Corte EDU, *Shchokin* c. Ucraina, 14 ottobre 2010, nn. 23759/03 e 37943/06, § 55.

[46] Tale sentenza è stata seguita da numerose decisioni, quali: Cass. n. 6352/2024; Cass. n. 26593/2024; Cass. n. 19529/2025; Cass. n. 19977/2025; Cass. n. 25817/2025.

strarsi decisioni di legittimità che ritengono perfezionata tale notificazione anche in assenza di invio della raccomandata informativa, senza peraltro confrontarsi con il principio sancito dalle Sezioni Unite[47].

Allo stato, pertanto, sembra essere pregiudicato il requisito di prevedibilità della ingerenza fiscale, posto che i giudici di legittimità oscillano – sulla base di una valutazione discrezionale – tra due orientamenti radicalmente diversi in termini di validità della notificazione per posta effettuata direttamente dall'amministrazione finanziaria, nel caso in cui il contribuente lamenti la mancata conoscenza della stessa per l'assenza della ricezione della raccomandata informativa diretta a comunicare il tentativo di consegna del plico raccomandato.

Sempre con riguardo a possibili lesioni del principio di legalità per effetto di mutamenti od oscillazioni giurisprudenziali, un ulteriore possibile profilo di tensione con le garanzie convenzionali potrebbe ricorrere nel caso in cui il giudice del rinvio fosse chiamato ad applicare un principio di diritto affermato dalla Cassazione, ma poi superato dalla successiva giurisprudenza di legittimità. In tale ipotesi, infatti, la giurisprudenza nazionale è ferma nel ritenere che il giudice del rinvio debba comunque applicare il principio di diritto affermato nella sentenza di cassazione con rinvio, senza poter recepire il nuovo e sopravvenuto orientamento di legittimità, seppure *medio tempore* consolidatosi[48].

Con riguardo invece alle evoluzioni giurisprudenziali improvvise e radicalmente incoerenti con l'orientamento interpretativo esistente al momento in cui è stata posta in essere la condotta, è tuttora emblematico l'esempio dell'introduzione giurisprudenziale del c.d. divieto dell'abuso del diritto, ossia del principio generale antiabuso, immanente nell'ordinamento tributario, affermato dalle sentenze delle Sezioni Unite della Corte di cassazione nn. 30055/2008 e 30057/2008[49].

Più attuale è il mutamento di indirizzo giurisprudenziale in merito al credito IVA esposto in dichiarazione per eccedenza di imposta detraibile.

In un primo momento, in applicazione dell'art. 57, commi 1 e 3 del d.p.r. n. 633/1972 (che prevede un differimento dei termini di decadenza nel caso di richiesta di documenti per verificare il credito da parte delle autorità), la Cassazione ha ritenuto che il credito esposto in dichiarazione si consolidasse decorso il termine di decadenza stabilito per la rettifica[50]. Ciò ha creato una legittima aspettativa dei contribuenti che il credito si fosse consolidato (facendolo rientrare – in ottica CEDU – nel concetto autonomo di "bene" tutelato dall'art. 1 del Protocollo n. 1[51]). Successivamente, però, la Cassazione[52] ha esteso anche all'IVA quanto affermato dalle Sezioni

[47] Cfr., tra le varie: Cass. n. 24492/2023; Cass. n. 9866/2024; Cass. n. 2823/2026; Cass. n. 4982/2026.

[48] Cfr. Cass. n. 2916/2015; Cass. n. 22657/2020.

[49] Come è noto, le suddette sentenze sono intervenute in relazione a fattispecie poste in essere oltre un decennio prima, quando l'affermazione del generale divieto di abuso del diritto non era affatto prevedibile (l'art. 10 della legge n. 408/1990 prevedeva, infatti, una norma antielusiva avente un ambito di applicazione rigidamente circoscritto; anche il successivo art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600/1973, introdotto dall'art. 7 del d.l. n. 358/1997, non prevedeva una sua applicazione generalizzata).

[50] Cfr. Cass. n. 3718/2005; Cass. n. 8460/2005; Cass. n. 10192/2008; Cass. n. 1154/2008; Cass. n. 21515/2010; Cass. n. 17969/2013; Cass. n. 16768/2016.

[51] L'analisi del concetto autonomo di "bene" ai fini dell'applicazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 fuoriesce dallo scopo del presente lavoro. A ogni modo, le legittime aspettative fondate su una giurisprudenza consolidata possono rientrare nel concetto di "bene".

[52] Cfr. Cass. n. 3096/2019; Cass. n. 20122/2019; Cass. n. 25612/2020; Cass. S.U. n. 21765/2021; Cass. n. 21766/2021; Cass. n. 20188/2024.

Unite con sentenza n. 5059/2016, in relazione ai rimborsi dei crediti d'imposta risultanti dalla dichiarazione dei redditi (seppure i crediti IVA avessero una propria e diversa disciplina). In base a quest'ultima sentenza i predetti crediti d'imposta sarebbero sempre sindacabili dall'amministrazione finanziaria, anche dopo il decorso del termine di accertamento, che troverebbe applicazione esclusivamente nei confronti degli atti impositivi e, non anche, ai fini del controllo della spettanza dei rimborsi.

È evidente come tale mutamento di giurisprudenza con riguardo al rimborso dei crediti IVA, imprevedibile anteriormente alla sentenza delle Sezioni Unite del 2016 relativa ai diversi crediti d'imposta risultanti dalla dichiarazione dei redditi, ha disorientato, a "sorpresa", i contribuenti e, soprattutto, gli operatori finanziari attivi nel settore dell'acquisto dei crediti IVA, che avevano fatto affidamento sul precedente orientamento consolidato in base al quale, decorso il termine di accertamento, il credito IVA era consolidato.

Ulteriore fattispecie idonea, in astratto, a realizzare una violazione del principio di legalità dell'ingerenza fiscale potrebbe sussistere in caso di decisioni giurisprudenziali imprevedibili o arbitrarie, ossia che non rispettino la "sostanza" della disciplina normativa, né si pongano in rapporto di ragionevole e prevedibile sviluppo e affinamento della precedente giurisprudenza. Anche in tal caso si verrebbe, infatti, a "spiazzare" il contribuente, che si troverebbe esposto a conseguenze imprevedibili rispetto al momento in cui ha compiuto la sua condotta.

Un esempio di giurisprudenza "creativa" è quella oggetto del caso *Antonellini e Sabbatini* c. Italia, nn. 6418/16 e 57964/21, comunicato allo Stato italiano nel corso dell'anno 2025, e riguardante il rispetto dell'art. 1 del Protocollo n. 1 (e dell'art. 7 CEDU) in relazione ai requisiti per beneficiare del regime IVA speciale "del margine" previsto dall'art. 36 del d.l. n. 41/1995, con riguardo agli acquisti intracomunitari di autovetture d'occasione.

La fattispecie riguarda acquisti di veicoli usati da venditori che avevano dichiarato in fattura la sussistenza dei presupposti per l'applicabilità del regime "del margine". La Corte di cassazione, con le sentenze n. 15630/2015 e n. 16962/2021, ha ritenuto che fosse obbligo dei contribuenti accertare la regolarità delle fatture emesse dai venditori, anche dal punto di vista "sostanziale", cioè verificare se fosse corretta l'indicazione apposta dai venditori nella fattura circa la sussistenza dei presupposti per usufruire del regime "del margine". Secondo la Cassazione, i contribuenti avrebbero dovuto esaminare i documenti di immatricolazione dei veicoli al fine di valutare se, "almeno presuntivamente", uno dei precedenti proprietari fosse stato un operatore economico e, in tal caso, se avesse adempiuto all'obbligo IVA con diritto alla detrazione del pagamento.

In tale contesto, la Corte EDU dovrà valutare la prevedibilità di tale interpretazione giurisprudenziale, che ha imposto retroattivamente condizioni aggiuntive, rispetto a quelle stabilite dalla legge, per usufruire del regime "del margine" e indicate dall'amministrazione finanziaria solo con circolari[53] successive ai fatti di causa.

È difficile prevedere l'esito del giudizio della Corte EDU, in ragione della maggiore deferenza riconosciuta dalla Corte agli Stati parte in materia di interpretazione delle norme che prevedono imposizioni fiscali. Tuttavia, non deve essere sottovalutato lo stretto legame che ricorre nell'ordinamen-

[53] Cfr. A.d.E., circ. n. 40/2003; circ. n. 14/2006.

to italiano tra l'accertamento della obbligazione tributaria e l'irrogazione di sanzioni sostanzialmente penali, per cui le seconde sono una conseguenza quasi automatica dell'accertamento della prima. Ne consegue che una giurisprudenza imprevedibile comporta non solo l'imposizione di tributi non previsti, ma anche la debenza delle relative sanzioni, per le quali è invece particolarmente rigoroso il rispetto del principio di legalità ai sensi dell'art. 7 CEDU. Ciò comporta, a parere di chi scrive, che l'intera fattispecie debba beneficiare del maggiore *standard* di tutela previsto dall'art. 7 CEDU, che potrebbe trovare applicazione adottando un approccio analogo a quello già utilizzato dalla Corte EDU per riconoscere le garanzie del processo equo alle controverse tributarie in cui sono in contestazione anche sanzioni sostanzialmente penali.

Infine, si deve menzionare un tema che presenta delle affinità con il caso da ultimo menzionato, ossia quello della responsabilità dell'operatore economico per le frodi all'IVA compiute dai fornitori. È infatti frequente che le autorità nazionali neghino la detrazione dell'IVA contestando la sufficienza del livello di diligenza tenuto dal committente nei rapporti commerciali con i suoi fornitori.

Recependo l'orientamento della Corte di Giustizia sul tema, la Corte EDU non ha mancato di dichiarare l'illegittimità di tali ingerenze fiscali (valorizzando il principio di proporzionalità anziché quello di legalità), laddove impongano obblighi di verifica non previsti dalla "*legge*" ovvero forme di responsabilità oggettiva, che prescindono dall'accertamento della consapevolezza del committente a partecipare alla frode altrui o dalle effettive possibilità del committente di verificare la condotta fiscale del fornitore[54].

Pertanto, la Corte EDU potrebbe censurare le decisioni dei giudici nazionali che dovessero recepire solo apparentemente l'orientamento della Corte di Giustizia in materia, senza invece applicarlo effettivamente, come accade, ad esempio, laddove si accerti il requisito "soggettivo" della consapevolezza della frode altrui sulla base dei soli elementi "oggettivi" che dimostrano la frode del fornitore, che invece non sono idonei ad accertare il requisito "soggettivo".

5. Conclusioni.

Numerosi sono i possibili profili di contrasto tra le garanzie convenzionali e l'ordinamento tributario italiano, come attuato dal "diritto vivente".

Con il presente lavoro sono stati esaminati esclusivamente quelli che possono trarre origine dalla diversa portata del principio di legalità secondo la prospettiva nazionale e quella della Corte EDU; la prima diretta a tutelare maggiormente l'interesse fiscale alla percezione del tributo, la seconda diretta, invece, a tutelare maggiormente l'interesse del contribuente a non subire un prelievo non accessibile e prevedibile al momento in cui ha posto in essere la sua condotta. Tale diversa *ratio* si ripercuote sull'entità della "riparazione" riconosciuta al contribuente in caso di accertamento da parte del giudice nazionale dell'oggettiva incertezza normativa; riparazione che è limitata alle sole sanzioni (e agli interessi

[54] Cfr. Corte EDU, *Avto Atom Doo Kochani* c. Macedonia del Nord, 28 maggio 2020, n. 21954/16, § 33; *Euromak Metal Doo* c. Ex Repubblica di Jugoslavia, 14 giugno 2018, n. 68039/14, 45; *Bulves AD* c. Bulgaria, cit., § 62.

nel caso di legittimo affidamento, salva l'ipotesi dell'affidamento in materia di tributi unionali) nella prospettiva nazionale, mentre dovrebbe essere estesa anche al tributo nella prospettiva della CEDU.

Altre ipotesi di tensione possono emergere dal diverso concetto di legge, intesa in senso formale nell'ordinamento interno e in senso sostanziale (comprendente cioè anche la giurisprudenza consolidata) per la Corte EDU. Ciò comporta che orientamenti giurisprudenziali imprevisti, che costituiscono una "frattura" con l'ordinato affinamento interpretativo, possono violare il principio di legalità, così come pure i contrasti giurisprudenziali in seno al giudice di legittimità, soprattutto se duraturi e profondi.

Pertanto, al fine di attenuare per quanto possibile i profili di tensione tra i due ordinamenti, si auspica che, anche in materia tributaria, i giudici nazionali si confrontino in modo sempre più serrato e costruttivo con le garanzie convenzionali, come interpretate dalla Corte di Strasburgo.

Si ritiene infatti ineludibile un "cambio di mentalità" da parte della magistratura affinché eserciti compiutamente il ruolo di giudice della Convenzione, in adempimento del principio di sussidiarietà, per assicurare il livello minimo di tutela dei diritti convenzionali che l'Italia si è impegnata a rispettare ratificando la Convenzione.

Solo attuando un proficuo ed effettivo "dialogo" tra Corti supreme è, infatti, possibile rispettare, non solo l'art. 117 Cost. e il nuovo art. 1, comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente (che richiama espressamente la Convenzione), ma anche l'essenza del principio di sussidiarietà previsto dalla Convenzione, che – come detto – attribuisce alle autorità nazionali, e, in particolare, ai giudici di legittimità, il compito primario di tutelare i diritti convenzionali, considerandoli «il vero e proprio "motore" della CEDU»[55].

Dunque, come più volte sottolineato anche dalla Corte costituzionale, i giudici nazionali hanno il dovere di tutelare i diritti previsti dalla Convenzione, privilegiando l'interpretazione delle norme nazionali che sia conforme anche alle tutele convenzionali e, in caso di insuperabile conflitto, sollevare la relativa questione di costituzionalità in riferimento all'art. 117 Cost.

Giulio Chiarizia

[55] Cfr. R.G. Conti, *Gli obblighi positivi di natura convenzionale e il ruolo del giudice di Strasburgo e nazionale*, in Aa.Vv., *Il Diritto Europeo e il giudice nazionale*, II.I, Milano, 2023, 45.

4. Il diritto tributario italiano e la irretroattività alla luce dei principi della Convenzione EDU

Sommario: 1. Dal principio di legalità alla retroattività: la prospettiva euro-convenzionale. – **1.1.** Il carattere non assoluto del principio di irretroattività. – **2.** L'irretroattività nell'ordinamento tributario nazionale come principio a cavallo tra Convenzione EDU, Carta dei diritti fondamentali UE, Costituzione, norme nazionali e relativa giurisprudenza. – **2.1.** La sintesi normativa operata dallo Statuto dei diritti del contribuente. – **2.2.** Conseguenze in tema di interpretazione della norma tributaria. – **2.3.** La retroattività delle norme in tema di agevolazioni. – **3.** La giurisprudenza della Corte EDU in materia di retroattività. – **3.1.** La giurisprudenza della Corte EDU sulla non retroattività in relazione all'art. 1 prot. 1: il *leading case National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, 23 ottobre 1997, n. 117/1996/736/933–935. – **3.2.** La irragionevolezza della retroattività: Corte EDU, *Di Belmonte c. Italia*, 16 marzo 2010, n. 72638/01. – **4.** La giurisprudenza nazionale: la posizione della cassazione più recente (Cass. 13562/2026).

1. Dal principio di legalità alla retroattività: la prospettiva euro-convenzionale.

Per comprendere a pieno il ruolo della Convenzione EDU nell'ambito del tema della retroattività normativa in materia tributaria è necessario rammentare che il diritto euro convenzionale non disciplina la materia tributaria in sé (come chiarito già dal datato *leading case Ferrazzini c. Italia*[1]), ma che comunque la materia fiscale

[1] Corte europea dei diritti dell'uomo, *Ferrazzini c. Italia*, 12 luglio 2001, n. 44759/98, § 29-31, in *https://budoc.echr.coe.int/* la quale ha testualmente affermato (la traduzione è dell'Autore): 28. Tuttavia, i diritti o le obbligazioni esistenti per un individuo non rivestono necessariamente un carattere civile. Ad esempio, non hanno tale carattere i diritti e le obbligazioni di natura politica, come il diritto di candidarsi a un'elezione dell'Assemblea nazionale (*sentenza Pierre-Bloch*, sopra citata, p. 2223, § 50), anche se il procedimento contestato comportava per l'interessato una questione patrimoniale (*stessa sentenza*, § 51), con la conseguenza che l'articolo 6 § 1 non è applicabile. Lo stesso vale per le controversie tra l'amministrazione e alcuni suoi agenti, in particolare quelli che ricoprono incarichi implicanti una partecipazione all'esercizio del potere pubblico (*sentenza Pellegrin*, sopra citata, §§ 66-67). Inoltre, le espulsioni di stranieri non riguardano contestazioni relative a diritti di carattere civile ai sensi dell'articolo 6 § 1 della Convenzione, il quale, pertanto, non si applica (*sentenza Maaouia*, sopra citata, §§ 37-38). 29. Per quanto riguarda la materia fiscale, le evoluzioni che si sono verificate nelle società democratiche non hanno modificato la natura essenziale dell'obbligo per individui o imprese di pagare le imposte. Rispetto all'epoca in cui è stata adottata la Convenzione, non si è verificato un nuovo intervento dello Stato nel settore "civile" della vita degli individui. La Corte ritiene che la materia fiscale rientri ancora nel nucleo centrale delle prerogative del potere pubblico, in quanto il carattere pubblico del rapporto tra il contribuente e la collettività rimane preponderante. Poiché la Convenzione e i suoi Protocolli devono essere interpretati nel loro insieme, la Corte osserva inoltre che l'articolo 1 del Protocollo n. 1, relativo alla protezione della proprietà, riconosce agli Stati il diritto di adottare le leggi che ritengono necessarie per garantire il pagamento delle imposte (vedi, *mutatis mutandis*, *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c. Paesi Bassi*, sentenza del 23 febbraio 1995, Serie A n. 306-B, pp. 48-49, § 60). Senza attribuirvi un'importanza decisiva, la Corte tiene conto di questo elemento. Essa ritiene che il contenzioso fiscale esuli dall'ambito

trova tutela attraverso le disposizioni poste a presidio delle garanzie penali, quando vengano in rilievo sanzioni particolarmente afflittive, e anche di quelle civili, laddove la materia fiscale (intesa in senso stretto) interferisca con altri diritti fondamentali[2], quali ad esempio la proprietà (art. 1 Prot. 1), il domicilio (art. 8), la discriminazione (art. 14).

Ciò premesso, va rammentato che nel sistema della *European Convention on Human Rights* il principio cardine in materia di legalità è sancito con specifico riguardo alla materia penale ed è espresso dall'art. 7, il quale stabilisce che nessuno può essere condannato per un'azione o omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o internazionale, e che non può essere irrogata una pena più grave di quella applicabile al tempo del fatto[3]. Questo principio contiene inevitabilmente al suo interno anche il divieto di retroattività sfavorevole e trova principale applicazione nella materia tributaria afflittiva, nel c.d. dominio delle sanzioni amministrative sostanzialmente penali, su cui si tornerà a breve.

Quindi, seguendo il ragionamento, diviene centrale la constatazione che, nella prospettiva convenzionale, legalità e irretroattività non sono due principi separati, ma due facce della stessa garanzia: la legalità "materiale" richiede che la norma sia non solo preesistente, ma anche sufficientemente accessibile e prevedibile, mentre l'irretroattività impedisce che una norma punitiva venga applicata a fatti già compiuti. Sulla scorta di tale assunto la *European Court of Human Rights* ha costruito questo legame in modo particolarmente rigoroso: l'art. 7 CEDU viene interpretato come una norma che tutela la prevedibilità delle conseguenze giuridiche del comportamento umano; se il cittadino non può conoscere in anticipo la rilevanza penale di un fatto, viene infatti meno la funzione di orientamento della norma e quindi la legalità stessa risulta svuotata.

Orbene, come accennato questo schema si riflette anche direttamente nel diritto tributario nazionale, con l'applicazione dei c.d. "*Engel criteria*"[4], cioè i parametri elaborati dalla giurisprudenza alsaziana per verificare se una sanzione fiscale abbia natura penale. Quando ciò accade, il sistema delle garanzie dell'art. 7 si attiva pienamente, compreso il divieto di retroattività *in peius*, ancorché l'ordinamento nazionale consideri la sanzione di natura amministrativa e la ponga quindi al di fuori del diritto penale interno (escludendone le relative garanzie e assoggettandola a diverso rito).

Tali principi sono stati ormai recepiti nell'ordinamento nazionale da parte della giurisprudenza, sia costituzionale che di le-

dei diritti e delle obbligazioni di carattere civile, nonostante gli effetti patrimoniali che inevitabilmente comporta per la situazione dei contribuenti.

[2] Si pensi alle recenti decisioni in materia di tutela del domicilio e di accesso bancario: Corte europea dei diritti dell'uomo, *Italgomme Pneumatici S.R.L. e altri c. Italia*, 6 febbraio 2025, n. 36617/18 e altri, in *https://hudoc.echr.coe*.int/ e Corte europea dei diritti dell'uomo, *Ferrieri and Bonassisa V. Italy*, 8 febbraio 2026, nn. 40607/19 and 34583/20, in *https://hudoc.echr.coe.int/*.

[3] Testualmente l'art. 7 della Convenzione recita: 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.

[4] Corte europea dei diritti dell'uomo, *Engel and Others/Netherlands*, 8 giugno 1976, caso n. 5100/71, in *https://hudoc.echr.coe.int/*.

gittimità[5], che ha anche specificato che il principio di retroattività non ha carattere generale nella prospettiva convenzionale europea[6]: il principio del *favor rei*, di matrice penalistica, non ha cioè ad oggetto il complessivo sistema delle sanzioni amministrative, bensì, come visto, singole e specifiche discipline sanzionatorie che, pur qualificandosi come amministrative ai sensi dell'ordinamento interno, siano idonee ad acquisire caratteristiche punitive alla luce dell'ordinamento convenzionale. Indi, per altro verso, non può ritenersi che una sanzione, qualificata come amministrativa dal diritto interno, abbia sempre ed a tutti gli effetti natura sostanzialmente penale.

Ma il principio di legalità (e il connesso corollario della non retroattività) trova ingresso non solo nella materia sanzionatoria tributaria, ma, invece, in tutta la materia fiscale: l'art. 1 del Protocollo 1 della Cedu, posto a presidio del diritto di proprietà, sancisce infatti che "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei propri beni. Nessuno può essere privato della proprietà se non per causa di pubblica utilità e secondo le condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Gli Stati mantengono il diritto di regolamentare l'uso dei beni per l'interesse generale o per garantire il pagamento di imposte e contributi".

Lo Stato aderente trova quindi un primo limite ben preciso nella esistenza di una base legale, cui si affianca quella della non (irragionevole) ingerenza. E tale requisito della "base legale" assume un ruolo centrale, perché questa norma non protegge la proprietà in modo assoluto, ma ammette al contrario limitate ingerenze statali, a condizione cioè che si rispettino tre condizioni cumulative: legalità dell'interferenza, perseguimento di uno scopo legittimo e proporzionalità. La legalità costituisce dunque il primo filtro.

Il motivo per cui serve tale base legale è del resto legato alla funzione stessa dell'art. 1 Prot. 1: evitare che l'ingerenza dello Stato nella sfera patrimoniale sia arbitraria. In altre parole, il diritto di proprietà sarebbe svuotato se l'amministrazione potesse incidere sui beni senza una cornice normativa preventiva che ne delimiti poteri, condizioni e limiti e, in sostanza, serve a garantire tre elementi fondamentali: prevedibilità dell'azione pubblica, controllo democratico sull'ingerenza patrimoniale e tutela contro l'arbitrarietà amministrativa. Nel contesto tributario questo requisito assume poi un significato particolarmente intenso. Le imposte e le sanzioni fiscali costituiscono interferenze dirette sul patrimonio, quindi rientrano pienamente nell'ambito dell'art. 1 Prot. 1: la Corte EDU ha perciò costantemente affermato che gli Stati hanno un ampio margine di apprezzamento in materia fiscale, ma solo se l'imposizione è "prevista dalla legge". Senza base legale, il prelievo fiscale diventa una violazione automatica della norma convenzionale.

Quindi, emerge con evidenza che la base legale non rappresenta solo un requisi-

[5] Corte costituzionale, sentenza del 20 luglio 2016 n. 193, in *www.cortecostituzionale.it*.

[6] Corte di cassazione, sentenza 16/04/2018, n. 9269 (Rv. 648084 - 01)), in italgiure.giustizia.it afferma che: "in tema di sanzioni amministrative (nella specie, per violazione dell'art. 19 del d.lgs. n 31 del 2001) non trova applicazione il principio di retroattività della legge successiva più favorevole, posto che, come ribadito dalla Corte costituzionale con sentenza del 20 luglio 2016 n. 193, nel quadro delle garanzie apprestato dalla CEDU non si rinviene l'affermazione di un vincolo di matrice convenzionale in ordine alla previsione generalizzata del menzionato principio, da parte degli ordinamenti interni dei singoli Stati aderenti, da trasporre nel sistema delle sanzioni amministrative né è dato rinvenire un vincolo costituzionale nel senso dell'applicazione in ogni caso della legge successiva più favorevole, rientrando nella discrezionalità del legislatore modulare le proprie determinazioni secondo criteri di maggiore o minore rigore in base alle materie oggetto di disciplina".

to formale, ma ha anche una valenza sostanziale. Non basta invero che esista una norma interna: essa deve essere sufficientemente accessibile e prevedibile, con la conseguenza che una disciplina fiscale oscura, retroattiva in modo imprevedibile o applicata in modo arbitrario può violare l'art. 1 Prot. 1 anche se formalmente "legittima" nel diritto interno.

Si deve però anche sottolineare che quando la Corte di Strasburgo parla di "legge", non si riferisce soltanto a una legge formale adottata dal Parlamento, ma nella accezione convenzionale ha una valenza ben più estesa, riferendosi a una base legale che deve essere anche accessibile, prevedibile e sufficientemente chiara. In altre parole, la giurisprudenza della *European Court of Human Rights* ha elaborato una nozione sostanziale di legalità, in virtù della quale la norma deve permettere al cittadino di prevedere, con un ragionevole grado di certezza, le conseguenze della propria condotta.

Il collegamento con il principio di irretroattività è a questo punto evidente: una legge retroattiva che incide su situazioni patrimoniali già consolidate può compromettere la prevedibilità dell'ingerenza e quindi la "legalità" richiesta dalla Convenzione.

Oltre alla CEDU, il principio si innesta con tutta evidenza anche nei valori della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ed in particolare negli artt. 49 e 50, i quali codificano rispettivamente i principi di legalità e proporzionalità dei reati e delle pene e il divieto di *bis in idem*. La *European Union law* rafforza così, nell'ambito del diritto dell'Unione, una concezione sostanziale di legalità.

1.1. Il carattere non assoluto del principio di irretroattività.

Deve però evidenziarsi che nella dimensione dei *droits civils* euroconvenzionali, a differenza dell'art. 7 della Convenzione EDU (relativo alla materia penale), la retroattività non è automaticamente vietata: va invece valutata soprattutto sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità dell'ingerenza.

Tale principio non assume perciò una valenza assoluta.

Indi, la base legale richiesta dalla Convenzione non viene meno neanche in ipotesi di norma retroattiva, a condizione che la retroattività sia adeguatamente giustificata dalla necessità di tutelare principi, diritti e beni di rilevanza costituzionale, i quali rappresentano motivi imperativi di interesse generale, così come riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo[7].

L'ipotesi si verifica, ad esempio, quando la retroazione sia giustificata dalla tutela di principi e beni di rilievo costituzionale, ed è ammessa anche per norme interpretative che chiariscono incertezze normative o ristabiliscono l'intento originario del legislatore, garantendo certezza del diritto ed eguaglianza tra i cittadini[8], come, ad esem-

[7] In tal senso si è espressa, ad esempio, la Corte di cassazione, sentenza 14/03/2024, n. 6831, in italgiure.giustizia.it afferma in proposito: "La Corte costituzionale, con la sentenza n. 150 del 14 luglio 2015 ha precisato che al legislatore non è precluso di emanare norme retroattive (sia innovative che di interpretazione autentica), "purchè la retroattività trovi adeguata giustificazione nella esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale che costituiscono altrettanti motivi imperativi di interesse generale ai sensi della giurisprudenza della Corte EDU" (sentenza n. 264 del 2012)" (sentenza n. 156 del 2014; così anche, *ex plurimis*, sentenze n. 78 del 2012, n. 15 del 2012)".

[8] Corte di cassazione, sentenza 11/08/2023, n. 24530, in

pio, nel caso serva a chiarire incertezze normative derivanti da dibattiti giurisprudenziali irrisolti o a ristabilire un'interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore[9], nonché nel caso occorra riaffermare l'intento originale del Parlamento[10] a tutela della certezza del diritto e dell'eguaglianza dei cittadini.

In questa dinamica di retroattività "lecita" trovano quindi ampio spazio le norme interpretative, che sono da ritenersi giustificate quando mirano a chiarire situazioni di oggettiva incertezza normativa derivanti da contrasti ermeneutici o a ripristinare un'interpretazione più aderente alla volontà originaria del legislatore.

2. L'irretroattività nell'ordinamento tributario nazionale come principio a cavallo tra Convenzione EDU, Carta dei diritti fondamentali UE, Costituzione, norme nazionali e relativa giurisprudenza.

Il principio di irretroattività della legge tributaria non è però un principio solo di matrice sovranazionale, ma si colloca piuttosto in un sistema multilivello di garanzie che si intrecciano con i nostri valori costituzionali e con le nostre fonti del diritto interno, a cominciare dal c.d. Statuto dei diritti del contribuente (l. 212/2000).

La Costituzione della Repubblica Italiana non prevede un divieto generale di retroattività delle leggi tributarie sostanziali, ma tutela comunque il contribuente attraverso una serie di principi che operano come limiti alla retroattività[11]. Tra questi assumono rilievo la capacità contributiva (art. 53), l'uguaglianza (art. 3) e il principio di ragionevolezza.

La retroattività fiscale, nella prospettiva costituzionale, è quindi ammissibile solo se non incide in modo arbitrario o irragionevole su situazioni consolidate, e se non compromette la coerenza del sistema.

Il risultato complessivo è pertanto quello di un sistema a più livelli: la CEDU impone una legalità sostanziale che, soprattutto nelle sanzioni, si traduce in prevedibilità e divieto di retroattività punitiva; il diritto dell'Unione europea rafforza queste garanzie quando

italgiure.giustizia.it così si è espressa in proposito: "infondata risulta anche la asserita violazione di principi costituzionali, in particolare del principio di non retroattività della legge ove irragionevole, posto che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 150 del 14 luglio 2015, ha precisato che al legislatore non è precluso di emanare norme retroattive (sia innovative che di interpretazione autentica), "purchè la retroattività trovi adeguata giustificazione nella esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale che costituiscono altrettanti motivi imperativi di interesse generale ai sensi della giurisprudenza della Corte EDU" (sentenze n. 264 del 2012, n. 156 del 2014, n. 78 del 2012 e n. 15 del 2012), come avviene, quando una norma di natura interpretativa persegua lo scopo di chiarire situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo in ragione di un dibattito giurisprudenziale irrisolto o di ristabilire un'interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore (sentenza n. 311 del 2009 e Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society ed altri contro Regno Unito*), nonchè di riaffermare l'intento originale del Parlamento (Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza 27 maggio 2004, *OGIS-Institut Stanislas e altri contro Francia*) a tutela della certezza del diritto e dell'eguaglianza dei cittadini.

[9] Corte europea dei diritti dell'uomo, 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society ed altri contro Regno Unito*, in *https://budoc.echr.coe.int/*.

[10] Corte europea dei diritti dell'uomo, 27 maggio 2004, *OGIS-Institut Stanislas e altri contro Francia*, in *https://budoc.echr.coe.int/*.

[11] Melis, *Manuale di diritto tributario*, VII[a] ed., Torino, 2025, 77.

sono coinvolti ambiti di applicazione del diritto UE, attraverso una legalità ancora più strutturata e "tipizzata"; la Costituzione italiana consente la retroattività fiscale, ma entro i detti limiti di ragionevolezza e capacità contributiva.

2.1. La sintesi normativa operata dallo Statuto dei diritti del contribuente.

In questo equilibrio si inserisce ovviamente anche la giurisprudenza della Corte costituzionale italiana, che ha progressivamente chiarito che le leggi tributarie retroattive non sono di per sé incostituzionali, ma devono superare uno scrutinio particolarmente rigoroso di ragionevolezza e tutela dell'affidamento, soprattutto quando incidono su rapporti esauriti o su aspettative legittime consolidate nel tempo.

Un ruolo centrale, poi, è svolto dalla legge ordinaria, ed in particolare dall'art. 11 delle Preleggi e dallo Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212).

Va rammentato infatti che lo Statuto è stato recentemente novellato, con una nuova e forte impronta europeista, che gli conferisce un ruolo cardine nel recepimento delle norme sovranazionali, ergendole a parametro interpretativo generale, come suggerisce già il comma di apertura[12].

In concreto, l'art. 3 dello Statuto prevede espressamente il principio di irretroattività delle disposizioni tributarie, salvo espressa previsione contraria[13]. Pur non avendo rango costituzionale, lo Statuto ha una forte valenza sistematica: è stato riconosciuto come parametro interpretativo dell'ordinamento tributario e come espressione dei principi generali di buona amministrazione fiscale e tutela dell'affidamento del contribuente. Lo Statuto del contribuente introduce quindi un vincolo ulteriore di sistema, pur derogabile dal legislatore.

In questo intreccio, il principio di irretroattività non è quindi una regola assoluta, ma un punto di equilibrio tra esigenze di gettito e stabilità del sistema da un lato, e tutela dell'affidamento, prevedibilità dell'azione pubblica e legalità sostanziale dall'altro, come ribadito reiteratamente dalla giurisprudenza[14]: in questi termini si è espressa di recente la Corte di legittimità (Cass. 28/05/2024, n. 14950): "in tema di effi-

[12] L'art. 1 comma 1 della legge 27 luglio 2000, n. 212, come novellato, così dispone: "1. 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".

[13] Testualmente la disposizione in commento così recita: "1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Le presunzioni legali non si applicano retroattivamente. Relativamente ai tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.
2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.
3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati."

[14] *Ex multis* Corte di cassazione, sentenza 2/4/2003, n. 5015 (Rv. 561700 - 01) in *www.italgiure.giustizia.it,* ha ribadito che "in tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie, in base all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi, stabilito dall'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista". In termini conformi molte altre pronunce successive (Cass. 9/12/2009, n. 25722 (Rv. 610345 - 01)), intervenute anche di recente (Cass. 20/2/2020, n. 4411 (Rv. 657333 - 01)).

cacia nel tempo di norme tributarie, in base all'art. 3 della legge n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi stabilito dall'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 4411 del 20/02/2020; cfr. altresì Cass., Sez. 5, Sentenza n. 17953 del 24/07/2013)".

2.2. Conseguenze in tema di interpretazione della norma tributaria.

A quanto appena affermato consegue anche che tra due diverse interpretazioni possibili, si debba preferire quella che escluda la applicazione retroattiva, assumendo lo Statuto del contribuente anche un ruolo interpretativo.

In questi termini si è espressa reiterata giurisprudenza[15], che da oltre venti anni ha chiarito, per usare le parole del giudice di legittimità, che "anche l'art. 3 della L. n. 212 del 2000, in materia di irretroattività delle disposizioni tributarie, deve essere inquadrato – allo stesso modo di quanto già riconosciuto da questa Corte (Cass. civ. 3 marzo 2001 n. 4760) per l'art. 6 della L. n. 212 del 2000, in materia di conoscenza degli atti destinati al contribuente – nell'ambito del principio enunciato dall'art. 1 della L. n. 212 del 2000 ed assume perciò un preciso valore interpretativo, quale criterio per consentire all'interprete di ricavare dalla lettera delle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali richiamati nello statuto. (…) Ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotto con lo statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo statuto".

Inoltre, la norma dello Statuto è interpretata nel senso che si applica sia alle ipotesi di retroattività propria, che alle ipotesi di retroattività impropria (quelle, cioè, inerenti il periodo di imposta già iniziato ma ancora non concluso, a differenza di quanto avviene nell'esperienza di altri ordinamenti giuridici stranieri)[16].

Invece, con riguardo ai tributi dovuti, determinati o liquidati su base periodica, è previsto poi che le innovazioni normative si applichino esclusivamente a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle relative disposizioni, come sancito espressamente dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 3 St. Cont.

Va osservato che in origine la disposizione faceva riferimento ai tributi "periodici". Tuttavia con tale espressione si intendono i tributi il cui presupposto non consiste in un fatto istantaneo, ma in una situazione che si protrae nel tempo e che viene valutata con riferimento a un arco temporale convenzionale, con la conseguenza che finiva per esservi inclusa anche la imposta sui redditi (nella quale il periodo d'imposta coincide con l'anno solare per le persone fisiche). La giurisprudenza, tuttavia, ha progressiva-

[15] Corte di cassazione, sentenza 14/04/2004, n. 7080, in *www.italgiure.giustizia.it*

[16] Melis, op. cit., 81.

mente ristretto questa nozione, ritenendo periodici solo i tributi fondati su un'unica *causa debendi* di carattere continuativo[17].

A fronte di tale orientamento interpretativo, il legislatore è quindi intervenuto con decreto legislativo del 2023, sostituendo il riferimento ai "tributi periodici" con la diversa e più ampia locuzione sopra richiamata, al fine di chiarire e ridefinire l'ambito applicativo della norma[18].

La Cassazione[19] ha altresì specificato che le disposizioni dello Statuto del contribuente in materia di retroattività non si applicano alle leggi anteriori (Cass. 16/4/2008, n. 9913 (Rv. 602647 – 01)).

Non può però non sottolinearsi come la dottrina abbia rilevato che l'art. 3 non può costituire un argine al potere legislativo, né per la retroattività propria (riferita cioè agli anni antecedenti), né per la retroattività impropria[20]: la natura delle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente non è quella di parametro costituzionale, ma di fonte primaria collocata sullo stesso livello delle altre leggi ordinarie[21]. Ne consegue che esse non godono di una forza passiva rafforzata tale da sottrarle alla possibilità di deroga da parte di una successiva legge di pari grado. In questo quadro, l'eventuale limite alla retroattività non deriva dallo Statuto in sé, bensì dai principi costituzionali, in particolare dall'art. 53 Cost., che impone il rispetto della capacità contributiva e, sul piano temporale, consente di ancorare l'imposizione al presupposto realizzato nel periodo d'imposta in cui la norma interviene.

Ne deriva, in termini sistematici, che una legge ordinaria successiva, proprio perché dotata del medesimo rango, può legittimamente derogare al divieto di irretroattività previsto dallo Statuto, purché nel rispetto dei vincoli costituzionali e

[17] Corte di cassazione, sentenza 28/04/2022, n. 13430, in *www.italgiure.giustizia.it* afferma in proposito: "2.3. (…) Non è conforme a diritto nemmeno il riferimento operato dalla Commissione regionale al divieto di retroattività delle disposizioni tributarie relative a tributi periodici (art. 3, comma 1, secondo periodo, legge n. 212 del 2000). Infatti, come questa Corte ha già precisato (Cass. n. 17695/2019, cit.; Cass. n. 29343/2020, cit.), la nozione di "tributi periodici" cui fa riferimento il disposto dell'art. 3, comma 1, secondo periodo, della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), per il quale «Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono», attiene ai tributi che connotino le prestazioni periodiche come basate su un'unica causa debendi continuativa (così, ad esempio, tra i tributi locali, la tassa sui rifiuti, su cui, nel vigore della c.d. Ta.r.s.u., cfr. Cass. 23/02/2010, n. 4823), mentre essa non è riferibile all'I.r.p.e.f., in cui la prestazione tributaria, sebbene dovuta di anno in anno (donde l'obbligo di dichiarazione che si rinnova "periodicamente"), stante l'autonomia dei singoli periodi d'imposta ed in relazione all'autonoma valutazione dei presupposti impositivi, non può definirsi "periodica" secondo l'accezione sopra illustrata".

[18] Sul punto si veda Fransoni, *Tributi periodici ed efficacia della legge nel tempo*, ne *La riforma fiscale,* vol. II, 2024, 239.

[19] Corte di cassazione, sentenza 24/7/2013, n. 17953 (Rv. 628823 - 01), in *www.italgiure.giustizia.it* ha ad esempio sottolineato che "In tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie, le disposizioni della legge 27 luglio 2000, n. 212 (lo Statuto del contribuente), non hanno efficacia retroattiva, in base al principio di cui all'art. 11 disp. prel. cod. civ., ad eccezione di quelle costituenti attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., in quanto espressione di principi costituzionali vigenti. Ne consegue che anche l'art. 3 della medesima legge, che ha codificato il principio di irretroattività nella materia fiscale, non trova applicazione con riferimento alle leggi anteriormente vigenti".

[20] Melis, op. cit., 82.

[21] Corte di cassazione, sentenza 20/06/2018, n. 16227 (rv. 649197-02), in *www.italgiure.giustizia.it*, tra le altre, ha evidenziato che "Le disposizioni dello statuto del contribuente – che costituiscono meri criteri guida per il giudice in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici – non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, con la conseguenza che esse non possono fungere da norme-parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione delle norme tributarie in asserito contrasto con le stesse; pertanto, sebbene sia esclusa l'applicazione retroattiva, in via generale, in base al principio di irretroattività codificato, in materia fiscale, in seno all'art. 3 della legge n. 212 del 2000, può essere espressamente prevista dalle singole leggi tributarie".

dei principi di ragionevolezza e capacità contributiva.

2.3. La retroattività delle norme in tema di agevolazioni.

La giurisprudenza nazionale si è pronunciata anche sul tema della retroattività nella peculiare materia delle agevolazioni fiscali, pervenendo alla conclusione che il principio di irretroattività delle disposizioni tributarie, sancito dall'art. 3 della legge n. 212 del 2000, riguarda esclusivamente le norme che introducono o aggravano obblighi impositivi, e non si estende invece alle disposizioni che prevedono benefici o agevolazioni fiscali.

Ha in particolare affermato che le norme agevolative possono trovare applicazione anche con riferimento a situazioni pregresse (Cass. 9/5/2018, n. 11139).

La *ratio* di tale orientamento risiede nel fatto che il principio di irretroattività è posto a tutela dell'affidamento e della certezza del diritto del contribuente rispetto all'imposizione fiscale, evitando che vengano introdotti *ex post* nuovi oneri o un aggravamento del carico tributario. Le agevolazioni fiscali, al contrario, non incidono in senso peggiorativo sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente, ma operano in senso favorevole, sicché non sussistono le medesime esigenze di tutela che giustificano il divieto di retroattività per le norme impositive.

3. La giurisprudenza della Corte EDU in materia di retroattività.

A questo punto dell'analisi del principio di irretroattività in materia tributaria, appare opportuno soffermarsi, sia pure sinteticamente, sulle pronunce più significative della Corte Europea dei diritti dell'Uomo.

È infatti proprio attraverso la giurisprudenza della Corte di Strasburgo che i principi della Convenzione, come sopra esaminati, hanno trovato una concreta specificazione applicativa: la rassegna delle decisioni più rilevanti consente quindi di verificare come i principi astratti di legalità, prevedibilità e non retroattività siano stati progressivamente precisati e adattati alle peculiarità del contenzioso tributario, offrendo criteri interpretativi essenziali per la lettura del diritto interno dei Paesi aderenti in chiave convenzionalmente orientata.

3.1. La giurisprudenza della Corte EDU sulla non retroattività in relazione all'art. 1 prot. 1: il *leading case National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, 23 ottobre 1997, n. 117/1996/736/933-935.

In materia di art. 1 Protocollo 1 alla Convenzione, il *key case* è costituito dal caso *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, deciso il 23 ottobre 1997.

La vicenda riguardava richieste di rimborso per somme versate in base a disposizioni fiscali successivamente dichiarate invalide, ma estinte a seguito dell'applicazione di leggi retroattive (articolo 53 del *Finance Act* del 1991 e articolo 64 del *Finance (No. 2) Act* del 1992). I ricorrenti, associazioni edilizie, sostenevano in particolare che ciò costituisse una violazione del diritto di proprietà. La Corte stabilì però che non vi era stata alcuna violazione dell'Articolo 1

del Protocollo n. 1, precisando che l'art. 14 CEDU vieta la discriminazione nell'applicazione dei diritti convenzionali, ma che non ogni differenza di trattamento è illecita: è invece necessario che soggetti in situazioni analoghe siano trattati in modo diverso senza una giustificazione oggettiva e ragionevole, tenendo conto del margine di discrezionalità degli Stati.

Nel caso concreto, le ricorrenti sostenevano di aver subito un trattamento differenziato rispetto ad altro soggetto in relazione agli effetti di una normativa transitoria. Tuttavia, la Corte ha osservato che la posizione non era pienamente comparabile, poiché solo l'altro soggetto chiamato in discussione aveva intrapreso un'azione giudiziaria autonoma, assumendo rischi e oneri significativi, ottenendo anche una pronuncia favorevole e il rimborso con interessi prima dell'intervento normativo. Per questo motivo, la differenza di trattamento è stata ritenuta giustificata e non discriminatoria[22].

Considerando l'ampio margine di discrezionalità di cui dispone uno Stato contraente nella definizione e attuazione delle politiche fiscali, i giudici di Strasburgo hanno ritenuto che, nelle circostanze del caso, le misure retroattive adottate dal Parlamento, pur avendo l'effetto di annullare le pretese legali dei ricorrenti, non avessero compromesso l'equilibrio tra il loro diritto al rimborso e l'interesse pubblico a garantire il pagamento delle imposte. Testualmente, la Corte ha sancito che "Anche se si volesse considerarle in una posizione simile, la Corte rileva che la distinzione stabilita dalla legge aveva una giustificazione oggettiva e ragionevole. Il legislatore mirava a garantire la tassazione degli interessi versati agli investitori e a prevenire abusi del sistema. Inoltre, la decisione di escludere la Woolwich dall'applicazione retroattiva della norma era giustificata dal fatto che aveva già ottenuto una sentenza definitiva a suo favore, e il Parlamento ha scelto di non interferire con una decisione giudiziaria consolidata. Infine, per quanto riguarda un'ulteriore disposizione legislativa, la Corte osserva che essa si applicava in modo generale a tutti gli istituti finanziari, senza perpetuare una discriminazione tra la Woolwich e le ricorrenti. Di conseguenza, la Corte conclude che non vi è stata violazione dell'Articolo 1 del Protocollo n. 1 in combinazione con l'Articolo 14 della Convenzione".

La Corte alsaziana ha quindi affermato che non vi era stata alcuna violazione dell'art. 6 § 1 della Convenzione (diritto a un equo processo), ritenendo che, date le circostanze, i ricorrenti non potessero legittimamente lamentare di essere stati privati

[22] Questa la traduzione, non ufficiale, della decisione in commento, come offerta in Liberati, *Il diritto tributario italiano e la convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Pisa, 2025, 188: "La Corte ricorda che l'Articolo 14 della Convenzione protegge contro la discriminazione nell'esercizio dei diritti garantiti dalle altre disposizioni. Tuttavia, non ogni differenza di trattamento costituisce automaticamente una violazione. È necessario dimostrare che persone in situazioni analoghe ricevano un trattamento preferenziale senza una giustificazione oggettiva e ragionevole. Gli Stati godono di un certo margine di discrezionalità nel determinare se e in che misura le differenze giustifichino un diverso trattamento giuridico.
Nel caso in questione, le ricorrenti si trovavano in una situazione simile per quanto riguarda l'impatto delle norme transitorie sulla gestione delle loro riserve finanziarie. Tuttavia, solo la Woolwich ha intrapreso un'azione legale autonoma e determinata per contestare la validità della normativa, affrontando rischi e costi legali significativi. Le altre ricorrenti hanno sostenuto la sua causa, ma non hanno agito con la stessa determinazione né sostenuto gli stessi oneri legali. Quando la nuova normativa è stata adottata, la Woolwich aveva già ottenuto una vittoria alla Camera dei Lord e aveva ricevuto un rimborso con interessi. Per questo motivo, la Corte ritiene che le ricorrenti non fossero in una situazione pienamente comparabile a quella della Woolwich".

del diritto di accesso a un tribunale per la determinazione giudiziaria dei loro diritti e non ha riscontrato alcuna violazione dell'articolo 1 del Protocollo n. 1 in combinato disposto con l'articolo 14 (divieto di discriminazione), né dell'articolo 6 § 1, sempre considerato in combinato disposto con l'articolo 14.

3.2. La irragionevolezza della retroattività: Corte EDU, *Di Belmonte c. Italia*, 16 marzo 2010, n. 72638/01.

La Corte è invece pervenuta a conclusioni opposte nel caso *Belmonte* (Corte EDU, *Di Belmonte c. Italia*, 16 marzo 2010, n. 72638/01)

Il ricorrente era deceduto nel giugno 2004 e il procedimento era stato portato avanti dal cugino. Il Comune territorialmente competente aveva espropriato un terreno di sua proprietà per destinarlo alla costruzione di alloggi a basso costo ed era stato condannato a versargli un indennizzo. Tuttavia, il ricorrente aveva contestato la decisione delle autorità nazionali di applicare retroattivamente una normativa fiscale, con la conseguenza che una tassa del 20% era stata trattenuta alla fonte sull'indennizzo ricevuto[23].

La Corte, al termine del proprio ragionamento, ha concluso per la sussistenza di una violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1.

In particolare, pur ribadendo l'ampio margine di apprezzamento riconosciuto agli Stati nella definizione delle politiche fiscali e nella disciplina dell'imposizione tributaria, ha precisato che tale discrezionalità incontra comunque il limite della proporzionalità dell'ingerenza rispetto al diritto di proprietà. La normativa fiscale del 1991, in sé riconducibile alle legittime scelte legislative dello Stato, sollevava sul punto profili problematici in ragione della sua applicazione retroattiva, che determinavano un onere ritenuto eccessivo e non adeguatamente giustificato a carico del ricorrente.

[23] Queste le premesse della Corte EDU, sempre nella traduzione riportata in Liberati, *Il diritto tributario italiano e la convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Pisa, 2025, 190: "38. La Corte ricorda che l'imposizione fiscale costituisce, in linea di principio, un'interferenza nel diritto garantito dal primo comma dell'articolo 1 del Protocollo n. 1, giustificata dal secondo comma dello stesso articolo, che prevede esplicitamente un'eccezione per il pagamento di imposte o altri contributi.
39. Tuttavia, la materia fiscale non sfugge a ogni controllo della Corte, che deve verificare se l'articolo 1 del Protocollo n. 1 sia stato applicato correttamente. In questo contesto, il secondo comma di tale disposizione deve essere letto alla luce del principio sancito nella prima frase dell'articolo. Di conseguenza, qualsiasi interferenza deve mantenere un "giusto equilibrio" tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e la tutela dei diritti fondamentali dell'individuo.
40. L'obbligo finanziario derivante dal prelievo fiscale può violare tale disposizione se impone all'interessato un onere eccessivo o compromette in modo significativo la sua situazione finanziaria.
41. Spetta innanzitutto alle autorità nazionali decidere il tipo di imposte o contributi da prelevare, poiché tali decisioni comportano valutazioni politiche, economiche e sociali che la Convenzione lascia alla competenza degli Stati membri. Le autorità nazionali sono infatti meglio posizionate della Corte per valutare questi aspetti, e gli Stati dispongono di un ampio margine di discrezionalità in materia.
42. La Corte ritiene che la legge n. 413 del 1991 rientri in questo margine di discrezionalità dello Stato e, pertanto, non possa essere considerata arbitraria. Sebbene sia stata adottata il 30 dicembre 1991, è stata applicata al caso specifico nonostante l'espropriazione del terreno dell'istante fosse avvenuta anni prima e la sentenza della Corte d'Appello di Catania che stabiliva l'indennità fosse già definitiva da mesi. Tuttavia, la legge era già in vigore quando l'istante ha incassato le due tranche dell'indennità. In ogni caso, un'eventuale applicazione retroattiva della legge n. 413 del 1991 non costituirebbe di per sé una violazione dell'articolo 1 del Protocollo n. 1, poiché tale disposizione non vieta, in quanto tale, l'applicazione retroattiva di una legge fiscale".

La Corte ha perciò rilevato che la normativa era entrata in vigore nel periodo intercorrente tra la determinazione definitiva dell'indennizzo da parte della Corte d'Appello e l'effettivo pagamento della somma dovuta e, pur non escludendo in astratto che l'art. 1 del Protocollo n. 1 consenta l'applicazione retroattiva di misure fiscali, ha rilevato che nel caso di specie il nodo centrale riguardava la verifica della proporzionalità dell'onere imposto al ricorrente.

In tale prospettiva, la Corte ha sottolineato che la disciplina tributaria sopravvenuta era stata adottata oltre sette mesi dopo la quantificazione definitiva dell'indennizzo. Ne ha derivato che il ritardo nell'esecuzione della decisione da parte delle autorità nazionali avesse assunto un rilievo decisivo, poiché un pagamento tempestivo avrebbe evitato l'assoggettamento della somma alla successiva imposizione fiscale[24].

In altri termini, il mancato tempestivo adempimento da parte dello Stato nell'esecuzione della sentenza aveva inciso direttamente sulla sfera patrimoniale del ricorrente, determinandone un aggravamento ingiustificato della posizione fiscale.

Il ragionamento non è lontano da quello fatto proprio dal nostro giudice delle leggi: la Corte costituzionale ha difatti chiarito che l'art. 53 Cost., nel sancire il principio di capacità contributiva, richiede che il prelievo tributario si fondi su due presupposti essenziali: l'effettiva esistenza di una forza economica e la sua attualità. Ne deriva che l'imposizione deve colpire una manifestazione reale di ricchezza, sussistente al momento in cui il tributo viene richiesto. Pertanto, pur non essendo in linea di principio preclusa l'adozione di norme fiscali retroattive, queste ultime devono comunque rispettare rigorosi limiti sostanziali, al fine di non porsi in contrasto con i principi (anche) costituzionali di riferimento[25]. Questo tema rappresenta ancora una volta una prova della tutela multilivello che protegge il contribuente sotto il profilo della non retroattività.

In particolare, ogni deroga al principio di attualità deve essere giustificata sulla base di criteri di ragionevolezza, coerenza sistematica e prevedibilità e ciò significa che la retroattività di una norma fiscale deve rispondere a esigenze di interesse generale, inserirsi in modo coerente nel sistema

[24] Queste le parole della Corte alsaziana, nella traduzione riportata in Liberati, *Il diritto tributario italiano e la convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Pisa, 2025, 191: "43. La questione centrale è se, nelle circostanze specifiche del caso, l'applicazione dell'articolo 11 della legge n. 413 del 1991 abbia imposto all'istante un onere eccessivo.
44. A questo proposito, la Corte osserva che prima dell'entrata in vigore di tale legge, le indennità di esproprio non erano soggette ad alcuna imposizione fiscale.
45. Inoltre, la legge è entrata in vigore più di sette mesi dopo che la sentenza della Corte d'Appello di Catania era divenuta definitiva. La Corte ritiene pertanto che il ritardo dell'amministrazione pubblica nell'esecuzione della sentenza abbia avuto un'influenza determinante sull'applicazione del nuovo regime fiscale. Infatti, l'indennità concessa all'istante non sarebbe stata soggetta all'imposta prevista dalla nuova legislazione fiscale se l'esecuzione della sentenza fosse avvenuta in modo regolare e tempestivo. L'inerzia dell'amministrazione nel dare esecuzione alla sentenza è confermata dalle numerose iniziative che l'istante ha dovuto intraprendere presso il commissario ad hoc e il TAR per ottenere il pagamento completo della sua indennità.
46. Alla luce di quanto sopra, la Corte ritiene che, in questo caso, l'applicazione della legge n. 413 del 1991 abbia violato il "giusto equilibrio" tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e la tutela dei diritti fondamentali dell'individuo.
47. Questo accertamento è sufficiente per concludere che vi è stata una violazione dell'articolo 1 del Protocollo n. 1. Non è quindi necessario esaminare se, come sostenuto dall'istante, le autorità abbiano determinato l'indennità di esproprio omettendo di considerare gli importi dovuti a titolo di interessi e compensazione della svalutazione monetaria".

[25] F. Giuliani - G. Chiarizia, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, Milano, 2017, 27.

tributario esistente e non risultare arbitraria o imprevedibile per i contribuenti, in modo da garantire la tutela dell'affidamento e la certezza del diritto.

4. La giurisprudenza nazionale: la posizione della cassazione più recente (Cass. 13562/2026).

A conclusione di questa rassegna è bene tornare brevemente sulla giurisprudenza nazionale. Una recente pronuncia di legittimità ha fatto propria l'applicazione di questi principi, in decisione relativa alla materia dei tributi locali.

Analizzando la disposizione di cui all'art. 3 l. 212/200, la Cassazione ha premesso che essa richiama il principio generale di irretroattività delle norme tributarie, il quale esclude l'efficacia retroattiva delle leggi fiscali salvo espressa previsione, richiamando a tal fine l'orientamento in base a cui tale principio non ha rango costituzionale e opera come criterio interpretativo e guida per l'interprete, senza poter impedire deroghe da parte di leggi successive di pari grado[26].

[26] L'articolata argomentazione della Corte di legittimità (Corte di cassazione, 10/05/2026, n. 13562, in *www.italgiure.giustizia.it*), tanto apprezzabile quanto rara in materia di Convenzione EDU, merita di essere riportata per esteso, anche per i copiosi riferimenti alla giurisprudenza alsaziana: "1.7 A tal fine, si rammenta che l'art. 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. «Statuto del contribuente»), ha sancito il principio generale per cui «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo». Secondo l'interpretazione giurisprudenziale, in tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie, in base all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. «Statuto del contribuente»), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi stabilito dall'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime, salvo che questa sia espressamente prevista. Peraltro, le disposizioni dello "Statuto del contribuente" costituiscono meri criteri guida per il giudice, in sede di applicazione e interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, ma non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (essendone, invero, ammessa la modifica o la deroga, purché espressa e non a opera di leggi speciali), con la conseguenza che una previsione legislativa che si ponga in contrasto con esse non è suscettibile di disapplicazione, né può essere per ciò solo oggetto di questione di legittimità costituzionale, non potendo le disposizioni dello Statuto fungere direttamente da norme parametro di costituzionalità (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 20 febbraio 2020, n. 4411; Cass., Sez. 5^, 24 novembre 2020, n. 26668; Cass., Sez. 5^, 29 marzo 2022, n. 10010; Cass., Sez. Trib., 11 dicembre 2025, n. 32357; Cass., Sez. Trib., 20 aprile 2026, n. 10400). È poi appena il caso di evidenziare che l'espressa previsione di retroattività sussiste quando sia, come nella specie, espressamente disposta una decorrenza anteriore della norma, senza che sia necessario che tale disposizione sia anche qualificata come "regola di eccezionale retroattività" (Cass., Sez. 6^-5, 20 maggio 2011, n. 11141; Cass., Sez. 5^, 18 gennaio 2012, n. 636; Cass., Sez. 5^, 30 giugno 2021, n. 18436; Cass., Sez. 5^, 11 luglio 2022, n. 21802; Cass., Sez. Trib., 23 dicembre 2025, n. 33877). In ogni caso, è pacifico che la qualificazione di una disposizione di legge come norma di interpretazione autentica – al di là del carattere effettivamente interpretativo della previsione – esprime univocamente l'intento del legislatore di imporre un determinato significato a precedenti disposizioni di pari grado, così da far regolare dalla nuova norma fattispecie sorte anteriormente alla sua entrata in vigore, dovendosi escludere, in applicazione del canone ermeneutico che impone all'interprete di attribuire un senso a tutti gli enunciati del precetto legislativo, che la disposizione possa essere intesa come diretta ad imporre una determinata disciplina solo per il futuro (in termini: Cass., Sez. Un., 29 aprile 2009, n. 9941; Cass., Sez. Un., 21 agosto 2009, nn. 18565, 18566, 18567, 18568, 18569, 18570, 18571, 18572, 18573, 18574, 18575, 18576, 18577, 18578, 18579, 18580, 18581 e 18582; da ultime, tra le tante: Cass. Sez. Trib., 6 marzo 2024, n. 6094; Cass., Sez. Trib., 2 giugno 2025, n. 14791). Infatti, il principio di irretroattività della legge, pur ricevendo tutela espressa nella Costituzione in materia penale (art. 25, comma 2, Cost.), costituisce pur sempre un principio fondamentale di civiltà giuridica, che deve essere tendenzialmente preservato, in conformità al disposto dell'art. 11 disp. prel. cod. civ. (da ultime: Corte Cost., 22 aprile 2022, n. 104; Corte Cost., 11 gennaio 2024, n. 4). Pertanto, al di fuori della materia penale, pur non essendo precluso al legislatore di emanare norme retroattive, è necessario che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza, «attraverso un puntuale bilanciamento tra le ragioni che ne hanno motivato la previsione e i valori, costituzionalmente tutelati, al contempo potenzialmente lesi dall'efficacia a ritroso della norma adottata» (Corte Cost., 12 aprile 2017, n. 73; Corte Cost., 9 maggio 2019, n. 108; Corte Cost., 24 aprile 2020, n. 70;

Ha indi rilevato che il divieto di retroattività, pur non essendo assoluto in materia tributaria, trova un fondamento nei principi costituzionali di ragionevolezza, uguaglianza, capacità contributiva e tutela dell'affidamento, elaborati dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, che ammette leggi retroattive solo se giustificate da adeguate esigenze di interesse generale e non lesive della certezza del diritto e ha rimarcato che, parallelamente, la Corte europea dei diritti dell'uomo riconosce la legittimità delle norme retroattive solo in presenza di motivi

Corte Cost., 10 marzo 2022, n. 61; Corte Cost., 22 aprile 2022, n. 104). In linea generale, i limiti richiamati dal giudice delle leggi a tutela contro leggi retroattive sono quelli della ragionevolezza e della certezza dei rapporti preteriti, che sono alla base del principio di retroattività in quanto «costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini» (Corte Cost., 19 marzo 1990, n.155; Corte Cost., 10 giugno 1993, n. 283). Tuttavia, occorre che la retroattività non contrasti con altri valori e interessi costituzionalmente protetti (Corte Cost., 9 febbraio 2011, n. 41; Corte Cost., 21 marzo 2011, n. 93) e, pertanto, la Corte Costituzionale ha individuato una serie di limiti generali all'efficacia retroattiva delle leggi attinenti alla salvaguardia di principi costituzionali e di altri valori di civiltà giuridica, tra i quali sono ricompresi «il rispetto del principio generale di ragionevolezza, che si riflette nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento; la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto; la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico; il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario» (Corte Cost., 11 giugno 2010, n. 209; Corte Cost., 5 aprile 2012, n. 78; Corte Cost., 29 maggio 2013, n. 103). In particolare, il giudice delle leggi ha già avuto modo di precisare che la norma retroattiva non può tradire l'affidamento del privato, specie se maturato con il consolidamento di situazioni sostanziali, pur se la disposizione retroattiva sia dettata dalla necessità di contenere la spesa pubblica o di far fronte ad evenienze eccezionali (Corte Cost., 13 ottobre 2000, n. 419; Corte Cost., 23 luglio 2002, n. 374; Corte Cost., 30 gennaio 2009, n. 24). Del tutto affini sono i principi in tema di leggi retroattive sviluppati dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, in riferimento all'art. 6 della CEDU. La Corte di Strasburgo, infatti, ha ripetutamente affermato, con specifico riguardo a leggi retroattive del nostro ordinamento, che in linea di principio non è vietato al potere legislativo di stabilire in materia civile una regolamentazione innovativa a portata retroattiva dei diritti derivanti da leggi in vigore, ma il principio della preminenza del diritto e la nozione di processo equo sanciti dall'art. 6 della CEDU, ostano, salvo che per motivi imperativi di interesse generale, all'ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia al fine di influenzare l'esito giudiziario di una controversia (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo - Grande Camera, 29 marzo 2006, Scordino contro Italia; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 10 giugno 2008, *Bortesi contro Italia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 31 maggio 2011, *Maggio contro Italia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 7 giugno 2011, *Agrati contro Italia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 14 febbraio 2012, *Arras contro Italia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 11 dicembre 2012, *De Rosa contro Italia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 30 gennaio 2020, *Cicero e altri contro Italia*). La Corte di Strasburgo ha altresì rimarcato che le circostanze addotte per giustificare misure retroattive devono essere intese in senso restrittivo (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 14 febbraio 2012, *Arras contro Italia*) e che il solo interesse finanziario dello Stato non consente di giustificare l'intervento retroattivo (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 11 aprile 2006, *Cabourdin contro Francia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 9 gennaio 2007, *Arnolin contro Francia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 16 gennaio 2007, *Chiesi S.A. contro Francia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 21 giugno 2007, *Scanner de l'Ouest Lyonnais contro Francia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 25 novembre 2010, *Lilly France contro Francia*). Viceversa, lo stato del giudizio e il grado di consolidamento dell'accertamento, l'imprevedibilità dell'intervento legislativo e la circostanza che lo Stato sia parte in senso stretto della controversia, sono tutti elementi considerati dalla Corte Europea per verificare se una legge retroattiva determini una violazione dell'art. 6 della CEDU (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society contro Regno Unito*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 26 ottobre 1997, *Papageorgiou contro Grecia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 27 maggio 2004, *Ogis Institut Stanislas contro Francia*). Tali principi sono stati condivisi (seppure con qualche distinguo) dalla Corte Costituzionale, la quale ha affermato la corrispondenza tra principi costituzionali interni e quelli contenuti nella CEDU, precisando che i profili di illegittimità costituzionale devono essere esaminati in modo che l'art. 6 CEDU, come applicato dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, sia letto in rapporto alle altre disposizioni costituzionali, secondo gli orientamenti seguiti dalla giurisprudenza costituzionale in tema di efficacia delle norme della CEDU (Corte Cost., 5 aprile 2012, n. 78; Corte Cost., 4 luglio 2013, n. 170; Corte Cost., 4 luglio 2014, n. 191; Corte Cost., 30 gennaio 2018, n. 12). Pertanto, la disciplina di legge retroattiva può palesare la sua illegittimità sia per violazione dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., sia per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della CEDU, in considerazione del pregiudizio arrecato alla tutela dell'affidamento legittimo e della certezza delle situazioni giuridiche, in assenza di motivi imperativi di interesse generale costituzionalmente rilevanti".

imperativi di interesse generale, vietando in particolare interventi legislativi che incidano in modo arbitrario su giudizi pendenti o su situazioni consolidate, in violazione del principio del giusto processo e della tutela dell'affidamento.

La Corte di legittimità ha poi coerentemente concluso riconoscendo l'esistenza di un quadro multilivello in cui la retroattività in materia tributaria non è esclusa in assoluto, ma è sottoposta a un rigoroso controllo di compatibilità con i principi costituzionali interni e con le garanzie convenzionali, soprattutto in termini di ragionevolezza, proporzionalità e certezza dei rapporti giuridici, così testualmente concludendo: "Se ne può concludere che il legislatore – nel rispetto dell'art. 25 Cost. – può emanare norme retroattive, anche di interpretazione autentica, purché la retroattività trovi adeguata giustificazione nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, che costituiscono altrettanti «motivi imperativi di interesse generale» ai sensi della CEDU. Tali principi possono valere anche per la successione delle norme tributarie di fonte regolamentare, in quanto dirette anch'esse a trovare applicazione ripetuta nel tempo ad un numero indeterminato di fattispecie, anche alla luce del combinato disposto degli artt. 4 e 11 disp. prel. cod. civ., non rilevando a tal fine l'eventuale disapplicabilità *ope judicis* per contrarietà a norme legislative, ai sensi dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (sulla falsariga dell'art. 5 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E). Detta regola può ricevere deroga per effetto di una disposizione di legge pariordinata e non in sede di esercizio del potere regolamentare che è fonte normativa gerarchicamente subordinata. Perciò, soltanto in presenza di una norma di legge che a ciò abiliti, i regolamenti amministrativi, anche sub-statali, possono avere efficacia retroattiva (tra le tante: Cons. Stato, Sez. IV^, 11 aprile 2006, n. 2018; Cons. Stato, Sez. VI^, 9 settembre 2008, n. 4301; Cons. Stato, Sez. VI^, 11 novembre 2008, n. 5623; Cons. Stato, Sez. IV^, 28 marzo 2011, n. 1874; Cons. Stato, Sez. V^, 24 giugno 2011, n. 3815; Cons. Stato, Sez. V^, 30 giugno 2011, n. 3920; Cons. Stato, Sez. V, 28 luglio 2014, n. 3995; Cons. Stato, Sez. IV^, 19 aprile 2022, n. 2915)".

Tale apprezzabile pronunciamento si inserisce, a ben vedere, in un orientamento che si va progressivamente consolidando e costituisce un'ulteriore conferma del progressivo radicamento dei principi della *European Convention on Human Rights* all'interno dell'ordinamento interno, non più percepiti come elementi esterni, ma come componenti strutturali del diritto vivente, tanto da essere menzionati come coesistenti (e coerenti) con quelli costituzionali.

In questa prospettiva, è indubbio che il dialogo tra giudici nazionali e Corte europea dei diritti dell'uomo abbia progressivamente trasformato la CEDU in un parametro interpretativo costante, idoneo a incidere sulla ricostruzione delle norme interne e sulla definizione dei limiti di legittimità dell'azione legislativa, soprattutto quando viene in gioco l'affidamento del contribuente.

La materia della retroattività tributaria rappresenta dunque, in questo senso, uno dei terreni più significativi di tale evoluzione. È proprio in questo ambito che si misura con maggiore evidenza l'intersezione tra esigenze di finanza pubblica, certezza del diritto e tutela dell'affidamento, da un lato, e vincoli derivanti dalla legalità convenzionale e dal principio di proporzionalità, dall'altro e la giurisprudenza della Corte Europea di Strasburgo ha, sul punto, contribuito in modo determinante a rafforzare l'idea che l'intervento retroattivo del legislatore non possa tradursi in un sacrificio arbi-

trario delle situazioni giuridiche consolidate, imponendo perciò un controllo sempre più penetrante sulla ragionevolezza delle scelte normative.

Alessio Liberati

III.
Procedimento e riscossione

1. La protezione dei dati in materia tributaria

Sommario: 1. Introduzione. – **2.** Lo Statuto come legge di principi e la sua funzione di attuazione dei principi costituzionali, unionali e CEDU. – **3.** La protezione dei dati nel diritto unionale e CEDU. – **3.1.** Protezione dei dati e diritto di data privacy: le ragioni di un quadro interpretativo unitario tra diritto unionale e CEDU. – **3.2.** L' ambito soggettivo del diritto alla protezione dei dati. – **3.3.** L'ambito oggettivo e l'applicazione alla materia tributaria. – **3.4.** L'impatto del GDPR sul divieto di divulgazione dei dati nella materia tributaria. – **3.5.** Il contenuto del diritto alla protezione dei dati. – **3.5.1.** Il decalogo della protezione dei dati in materia tributaria. – **3.5.2.** Prima componente: il divieto di divulgazione pubblica senza il consenso dell'interessato. – **3.5.3.** Seconda componente: la condizione dei dati nell'ambito dell'assistenza amministrativa tra Stati. – **3.5.4.** Terza componente: la condizione dei dati acquisiti da un'altra amministrazione pubblica dello stesso Stato. – **3.5.5.** Quarta componente: il monitoraggio e controllo delle attività del contribuente. – **3.5.6.** Quinta componente: le segnalazioni delle operazioni sospette di elusione, evasione e frode fiscale. – **3.5.7.** Sesta componente: gli obblighi inerenti al trattamento dei dati. – **3.5.8.** Settima componente: il diritto di accesso dell'interessato ai dati. – **3.5.9.** Ottava componente: il diritto di rettifica dei dati. – **3.5.10.** Nona componente: il vaglio dell'autorità indipendente. – **3.5.11.** Decima componente: i limiti alla conservazione dei dati e il diritto all'oblio. – **4.** L'art. 9-*ter* e la dimensione positiva della protezione dei dati nell'ordinamento tributaria italiano. – **5.** Conclusioni.

1. Introduzione.

Il decreto n. 219/2023, attuativo della Legge Delega per la riforma fiscale, ha introdotto una disposizione specifica in tema di divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti nell'art. 9-*ter* dello Statuto dei diritti del contribuente (di seguito: l'art. 9-ter). Le norme di principio contenute in quest'articolo rappresentano il punto di arrivo di un lungo processo di riconoscimento della tutela dei dati in materia tributaria, ma anche il punto di partenza di una nuova pagina nel bilanciamento tra interesse generale della comunità nazionale e diritti individuali dei contribuenti.

Questo processo rappresenta indubbiamente una significativa manifestazione della europeizzazione del diritto tributario. Infatti, il diritto alla protezione dei dati si è fortemente sviluppato in ambito unionale e da questo è stato poi trapiantato negli ordinamenti nazionali degli Stati membri con misure di adattamento e adeguamento agli standards UE.

Per comprenderne la portata del divieto di divulgazione dei dati nell'ordinamento tributario italiano occorre esaminare l'art. 9-*ter*, calandolo nel contesto normativo dello Statuto dei diritti del contribuente e dei principi del diritto unionale e CEDU. Questi ultimi rappresenteranno pertanto l'aspetto portante di questa analisi e la chiave di lettura della disciplina positiva contenuta nel novellato Statuto dei diritti del contribuente.

2. Lo Statuto come legge di principi e la sua funzione di attuazione dei principi costituzionali, unionali e CEDU.

Per almeno una parte del suo contenuto, lo Statuto dei diritti del contribuente è una legge di principi, ossia uno strumento normativo di legislazione ordinaria che, secondo quanto indicato al suo art. 1, co. 1, attua "le norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione Europea e della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo". Tale norma qualifica le norme dello Statuto come espressione dei principi generali dell'ordinamento tributario e criteri di interpretazione della legislazione tributaria.

Compete a questo capitolo esaminare le ripercussioni specifiche di questa funzione sul divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti. L'ambito operativo di tale divieto deve intendersi comprensivo anche dei dati degli altri soggetti del rapporto tributario, per effetto di quanto espressamente disposto dall'ultima parte della prima frase dell'art. 1, co. 1 del testo novellato dello Statuto.

Il rango delle norme di principio contenute nello Statuto – quindi anche di quella contenuta nell'art. 9-*ter* – tra le fonti del diritto tributario va esaminato in funzione della duplice efficacia costitutiva e dichiarativa di tali norme[1].

L'efficacia costitutiva è quella che deriva loro dal fatto di promanare da una legge ordinaria, ancorché di principi, quale lo Statuto; quella dichiarativa va ricondotta a livello interpretativo della funzione attuativa che lo Statuto riveste in relazione alle fonti costituzionali, unionali e CEDU, e che può svolgersi anche grazie alla possibilità di operare nel quadro dell'interpretazione adeguatrice rispetto a tali fonti.

Pertanto, anche quando si interpreta la dimensione giuridica del divieto di divulgazione dei dati, oggetto dell'art. 9-ter dello Statuto, non si può ignorare che la stessa opera nel contesto in cui il suo contenuto è determinato anche dalle altre norme dello Statuto e dai principi a esso esterni (ossia costituzionali, unionali e CEDU) che attuano. Questo significa che l'art. 9-ter non ha carattere esaustivo della portata del divieto di divulgazione dei dati, ma che i contribuenti possono fare affidamento sugli effetti diretti di tale divieto per le fattispecie che possono essere ricomprese all'interno di tale norma.

Questa duplice valenza delle disposizioni di principio contenute nello Statuto riflette quella che può rinvenirsi nel diritto unionale per i principi generali espressamente richiamati nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE). Per quel che riguarda direttamente i fini qui in esame, l'art. 8 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) sancisce il diritto alla protezione dei dati. Questa norma rispecchia il corrispondente principio generale del diritto unionale e costituisce dunque la fonte immediata di tale diritto. Essa ha invece efficacia

[1] Sulla duplice efficacia costitutiva e dichiarativa delle norme di principio contenute nel novellato Statuto dei diritti dei contribuenti v. *amplius* P. Pistone, *L'apporto dello statuto dei diritti del contribuente alla tradizione costituzionale comune dell'Unione Europea in materia tributaria*, in P. Pistone (coord.), *Lo statuto del contribuente come strumento di attuazione dei principi costituzionali ed europei in materia tributaria*, Torino, 2025, 63 ss.

dichiarativa dell'esistenza di tale principio, consentendo la tutela dell'affidamento in base all'ordinamento giuridico dell'Unione Europea e nei limiti che quest'ultimo riconosce di volta in volta a tale principio a livello interpretativo. Pertanto, anche in questo caso la dimensione giuridica unionale non va rinvenuta esclusivamente nell'art. 8 CDFUE, ma nel principio generale del diritto UE in essa riflesso.

La concreta dimensione del diritto alla protezione dei dati sarà esaminata in un successivo paragrafo di questo capitolo. In questa sede è però necessario indicare che l'ordinamento giuridico unionale tutela questo diritto solo in relazione a quelle situazioni a esso collegate e non in modo assoluto. Questo significa che esso assicura strumenti giuridici per la sua protezione solo quando sia in gioco l'esercizio di un diritto garantito dalla normativa unionale. Nella materia tributaria si pongono problemi delicati per effetto della ripartizione di competenze con gli Stati membri, che mantengono le proprie prerogative tranne in presenza di una devoluzione espressa stabilita dalle fonti primarie e che purtuttavia devono esercitare tali prerogative nel rispetto del primato del diritto unionale su quello nazionale.

Pertanto, la strada di europeizzazione imboccata dall'art. 4 della Legge Delega per la riforma fiscale e l'attuazione contenuta nelle norme del d.lgs. 219/23 hanno una importanza di carattere sistemico nel rafforzamento della protezione dei diritti dei contribuenti. Infatti, lo Statuto dei diritti del contribuente non viene utilizzato solo per realizzare l'adattamento presupposto dal rispetto del primato del diritto unionale, ma anche per attuare un adeguamento ai livelli di protezione giuridica da questo garantiti in materia tributaria. Esso determina quindi un riconoscimento in via unilaterale della dimensione giuridica stabilita dal diritto unionale anche quando quest'ultimo non lo richiederebbe. In questi termini, l'applicazione della giurisprudenza Leur-Bloem comporta che anche l'interpretazione delle norme che assumono quelle unionali a modello deve essere svolta in modo coerente con queste ultime, non escludendo quindi la giurisdizione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea[2].

In tale contesto vanno poi ricordati due ulteriori elementi.

In primo luogo, la rilevanza della protezione dei dati in base alla CEDU – in cui esso viene derivato in via interpretativa dal diritto alla riservatezza – comporta, in base all'art. 52, co. 3 CDFUE, che i livelli di protezione CEDU costituiscano anche quelli minimi in base al diritto unionale. Essendo lo Statuto dei diritti dei contribuenti attuativo di entrambi, l'interpretazione adeguatrice impone che anche le norme dello Statuto debbano rispettare tali canoni ermeneutici e, a loro volta, imporre che le altre norme del diritto tributario li rispettino.

In secondo luogo, il diritto unionale attribuisce rilevanza normativa indiretta alla tradizione costituzionale comune nell'Unione Europea in base all'art. 6, co. 3 TUE. Per lo Statuto e le sue norme questo comporta quindi che di tale tradizione si debba tenere conto anche quando si interpreta la dimensione entro cui opera il divieto di divulgazione dei dati. L'estrema differenza nei livelli di tutela di tale divieto operanti a cavallo dei vari Stati dell'Unione impone comunque di ricordare

[2] Su tali aspetti v. amplius M. De Flora, *Teoria dei controlimiti e applicazione della giurisprudenza Leur-Bloem della CGUE alla materia tributaria: quale rilievo per lo Statuto*, in P. Pistone (coord.), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, cit., in corso di pubblicazione, 261 ss.

che eventuali tutele meno intense – come quelle che troverebbero applicazione in base alle costituzioni dei Paesi scandinavi – non possono imporre un superamento dei limiti minimi stabiliti in base al sistema CEDU. Diversamente, la rilevanza di una tutela più intensa potrebbe giustificarsi nei limiti in cui ciò sia consentito in chiave di bilanciamento con i principi unionali.

3. La protezione dei dati nel diritto unionale e CEDU.

3.1. Protezione dei dati e diritto di data privacy: le ragioni di un quadro interpretativo unitario tra diritto unionale e CEDU.

La CDFUE prevede due disposizioni separate, ma fra loro collegate, applicabili rispettivamente al rispetto della vita privata e della vita familiare (Art. 7) e alla protezione dei dati di carattere personale (Art. 8). Diversamente, la CEDU contiene solo la prima disposizione all'interno dell'art. 8. Sulla base di tale ultima disposizione, la Corte EDU ha però sviluppato a livello interpretativo un concetto di *data privacy*, che avvicina fortemente i contesti normativi di riferimento entro cui la protezione dei dati opera in base alla CEDU e alla CDFUE.

La formulazione dell'art. 7 CDFUE e dell'art. 8, co. 1 CEDU è sostanzialmente omogenea. Tuttavia, quest'ultimo articolo prevede al co. 2 una disposizione ulteriore, che ne rafforza la tutela rispetto agli atti dell'autorità pubblica, chiarendo il carattere funzionale della protezione, ma indicando espressamente le situazioni in cui essa può essere soggetta a limiti.

La apparente diversità del quadro normativo di riferimento tra diritto unionale e CEDU in tema di protezione dei dati va esaminata alla luce della convergente interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea e dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Tale contesto ne consente una trattazione unitaria in cui possono trovare applicazione i postulati dell'art. 52, co. 3 CDFUE in precedenza richiamati, secondo cui la CEDU stabilisce i livelli minimi di protezione di questo blocco di diritti. Tuttavia, il maggior grado di specificità dell'art. 8 CDFUE, specialmente per effetto dei commi 2 e 3, produce ripercussioni rilevanti anche ai fini qui in esame.

A ciò si aggiunge il fatto che il diritto unionale aveva previsto, già prima dell'entrata in vigore della CDFUE, prima in forma di direttiva[3] e successivamente in forma di regolamento[4], una disciplina attuativa della tutela dei dati personali in base al proprio diritto derivato. Dal 2016 questa disciplina è contenuta nel Regolamento Generale di Protezione dei Dati (anche noto dal suo acronimo inglese GDPR)[5]. Secondo la interpretazione della Corte di Giustizia Europea, la conformità di una normativa con il diritto derivato che attua gli artt. 7 e 8 CDFUE determina una presunzione relativa di con-

[3] Direttiva 95/46/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 24 ottobre 1995 sulla protezione delle persone fisiche rispetto al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati.

[4] Regolamento (CE) n. 45/2001 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 18 dicembre 2000 concernente la protezione delle persone fisiche in relazione al trattamento dei dati personali da parte delle istituzioni e degli organismi comunitari, nonché la libera circolazione di tali dati.

[5] Regolamento (UE) n. 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016 relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE.

formità con i requisiti fissati dalla normativa unionale[6].

3.2. L'ambito soggettivo del diritto alla protezione dei dati.

La diretta applicabilità del GDPR non fa venire meno la rilevanza del principio generale di protezione dei dati, ma ne regola l'ambito operativo con maggiore precisione, riducendo la necessità di invocare tali principi in presenza di una normativa che li attua. Questo rapporto tra le due fonti normative può produrre importanti ripercussioni per l'interpretazione dell'impatto della protezione dei dati nell'Unione Europea. Infatti, la protezione del GDPR si applica soltanto alle persone fisiche. Questo, però, non può, né deve impedire che anche gli altri soggetti possano indirettamente avere diritto a tale protezione.

L'applicazione indiretta può essere sostenuta sulla base di due argomentazioni. In primo luogo, la giurisprudenza consolidata della Corte EDU riconosce espressamente alcuni diritti collegati alla *data privacy* alle persone giuridiche[7]. In secondo luogo, non può fare a meno di ricordarsi che la mancata protezione di tale diritto nei confronti delle persone giuridiche potrebbe incidere sulle persone fisiche di cui esse sono direttamente o indirettamente espressione. Pertanto, come affermato dalla CGUE, il diritto delle persone giuridiche alla protezione dei dati non può mancare nella misura in cui da tali dati possano scaturire quelli relativi alle persone fisiche ad essi collegate[8].

Gli elementi interpretativi scaturiti dalle ricostruzioni giudiziali giustificano pertanto la conclusione che, a giudizio di chi scrive, sarebbe altrimenti comunque anche ricavabile sulla base della formulazione di questo principio generale unionale in base alla formulazione dell'art. 8 CDFUE. Infatti, quest'ultima norma riferisce tale diritto a "ogni persona" e dalla larga maggioranza delle lingue ufficiali dell'Unione Europea[9] non emergono elementi che possano costituire indicatori di una volontà espressa di ridurne l'ambito soggettivo di riferimento.

Pertanto, il diritto alla protezione dei dati può essere invocato da ogni persona, ossia da ogni persona fisica e da ogni altra creatura del diritto cui un ordinamento giuridico riconosca personalità o attribuisca situazioni giuridiche soggettive in modo autonomo, anche se solo relativamente ad alcune branche del diritto[10].

Una diversa conclusione comporterebbe una potenziale lesione della tutela all'affidamento che, in base ai corollari dello Stato

---

6 In questo senso si era espressa la Corte già in relazione alla direttiva 95/46/CE (CGUE, 27 settembre 2017, causa C-73/16, Puskar, in ECLI:EU:C:2017:725, para. 102.

7 V., ad esempio, Corte EDU, 16 aprile 2002, App. no. 37971/97, *Société Colas*; Corte EDU, 28 giugno 2007, App. no. 62540/00, *Ekimdzev./. Bulgaria*; Corte EDU, 19 giugno 2018, App. no. 35252/08, *Centrum för Rättvisa*.

8 CGUE, 9 novembre 2010, C-92/09 e C-93/09, *Schecke*, in ECLI:EU:C:2010:662; CGUE, 17 dicembre 2015, C-419/14, *WebMindLicences*, in ECLI:EU:C:2015:832.

9 Le espressioni usate nelle lingue ufficiali per delimitare l'ambito soggettivo di questo diritto ne indicano infatti il carattere assolutamente generale, come risulta dalle espressioni in alcune lingue ufficiali di seguito riportate. Un primo gruppo di lingue, fra cui l'italiano, si riferisce a "ogni persona". In tale gruppo rientrano anche le espressioni francese "*toute personne*", greca "*κάθε πρόσωπο*", portoghese "*todas as pessoas*", rumena "*orice persoană*", spagnola "*toda persona*", e tedesca "*jede Person*". Un secondo gruppo di lingue usa invece l'espressione equivalente della parola italiana tutti, fra cui il bulgaro "*всеки*", il croato "*svatko*", il danese "*enhver*", l'inglese "*everyone*", l'olandese "*eenieder*", lo sloveno "*vsakdo*" e lo svedese "*var och en*".

10 Cfr. CGUE, 22 novembre 2022, C-37/20 e C-601/20, *Luxembourg Business Registers e a.*, in ECLI:EU:C:2022:912.

di diritto, potrebbe essere invocata in buona fede.

Peraltro, se, per quanto riguarda il diritto alla riservatezza, potrebbe affermarsi una maggiore rilevanza per le persone fisiche, a simili conclusioni non sarebbe corretto giungere in merito alla protezione dei dati. In questo caso, le violazioni possono infatti determinare significative ripercussioni, anche economicamente rilevanti, tanto per le persone giuridiche (e altri enti), quanto per le persone fisiche.

3.3. L'ambito oggettivo e l'applicazione alla materia tributaria.

Avendo acclarato la portata generale dell'ambito soggettivo del diritto alla protezione dei dati è ora necessario verificarne l'ambito oggettivo e in che misura la protezione trovi applicazione anche nella materia tributaria.

Come può evincersi dalla formulazione letterale dell'art. 8, co. 1 CDFUE, l'oggetto della protezione sono i dati di carattere personale. Questa espressione deve intendersi in senso ampio e dunque in grado di coprire anche le attività di elaborazione dei *big data*, anche note come *data analytics*, nella misura in cui abbiano un impatto sui dati delle singole persone.

La formulazione letterale del diritto alla protezione dei dati e il contesto in cui esso opera gli conferiscono una portata generale, che non escludono in linea di principio l'applicazione alla materia tributaria.

Tuttavia, la protezione funzionale di tale diritto in base all'art. 8, co. 2 CEDU può limitarne la tutela sulla base delle tre condizioni cumulative con cui tale disposizione ne fissa lo standard minimo di protezione.

Secondo tale clausola, l'autorità pubblica non può interferire nell'esercizio di tale diritto a meno che ciò 1) sia previsto dalla legge, 2) in una società democratica, 3) e sia necessario alla protezione di uno dei seguenti obiettivi: a) sicurezza nazionale, b) pubblica sicurezza, c) benessere economico del paese, d) la difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, e) la protezione della salute e della morale, oppure f) alla protezione dei diritti e delle libertà altrui.

La prima condizione esprime essenzialmente gli stessi valori giuridici propri del principio di legalità; la seconda previene i rischi di limitazioni nelle società totalitarie; la terza, infine, introduce implicitamente un controllo di proporzionalità e tipizza le possibili ragioni in grado di giustificare le limitazioni del diritto di *data privacy* nella CEDU. Nel complesso tali condizioni imbrigliano il potere degli Stati di limitare tale diritto, pur mantenendo ampi margini di apprezzamento entro cui il legislatore e l'autorità pubblica possono far prevalere l'interesse generale della comunità sul diritto dei singoli.

La corrispondenza di questo diritto CEDU a quello unionale di protezione dei dati e la rilevanza della CEDU per fissare lo standard minimo di protezione comportano che tali condizioni limitino, in base al diritto UE, anche tutti gli strumenti che siano in grado di incidere sul divieto alla divulgazione dei dati.

Tra questi strumenti vanno inclusi anche quelli contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, che attuano i principi dell'ordinamento UE e della CEDU. In questo senso, se per un verso non esistono limitazioni all'applicazione del diritto di protezione dei dati in materia tributaria, per altro verso, questa materia non può rappresentare un ambito entro il quale il legislatore e l'autorità pubblica, ossia l'amministrazione finan-

ziaria, può vantare margini diversi da quelli in precedenza indicati.

Pertanto non si può interpretare l'art. 9-*ter* in modo da ritenere che il legislatore italiano possa introdurre limitazioni al diritto di protezione dei dati nell'interesse generale in modo difforme dalle condizioni applicabili per effetto della CEDU nel diritto internazionale pattizio vigente in Italia e in base al diritto unionale.

I limiti imposti dalla CEDU per la protezione funzionale di questo diritto realizzano un bilanciamento con la protezione dell'interesse generale in una dimensione che presuppone una scelta legislativa. Tuttavia, convoglia tale scelta entro i canoni di un controllo del rispetto dei valori dello stato di diritto, affidato implicitamente agli organi giurisdizionali.

È in questo che si esprime quindi l'essenza del diritto alla protezione dei dati nella materia tributaria ed è questo il quadro di riferimento unionale e CEDU entro cui occorre interpretare la formulazione letterale dell'art. 9-ter dello Statuto dei diritti del contribuente. A queste conclusioni si deve giungere anche tenuto conto anche del rinvio al primato dei principi generali del diritto unionale e CEDU, operato dall'art. 1, co. 1 dello Statuto, e dal riferimento alle limitazioni stabilite dalla legge contenuto nel co. 1 del suddetto art. 9-ter, come si vedrà nel prosieguo di questa trattazione[11].

3.4. L'impatto del GDPR sul divieto di divulgazione dei dati nella materia tributaria.

Pur non essendo questa la sede per una disamina sistematica del GDPR, occorre sottolinearne l'essenza di baluardo del divieto di divulgazione pubblica dei dati in esso contenuti, ossia dei cd. dati sensibili, senza un'espressa autorizzazione dell'interessato.

Su questa base occorre quindi ridimensionare l'ambito entro cui è necessario operare il bilanciamento tra diritto dei singoli alla protezione dei dati e potere dell'autorità pubblica correlato all'attuazione del prelievo tributario. Il potere di attuazione dei tributi e di accesso ai dati sensibili dei contribuenti e degli altri soggetti del rapporto tributario non determina un contrasto strutturale con il diritto di protezione dei dati in base al GDPR, almeno fino a quando dall'esercizio di tale potere non derivi la divulgazione pubblica di tali dati.

In questo ambito va dunque analizzata la clausola di compatibilità con la normativa tributaria contenuta nell'art. 23, co. 1, lett. e) GDPR. Secondo tale disposizione, l'Unione o lo Stato membro possono limitare mediante misure legislative la portata dei diritti regolati in alcune disposizioni del GDPR qualora tale limitazione rispetti l'essenza dei diritti e delle libertà fondamentali e sia una misura necessaria e proporzionata in una società democratica per salvaguardare…altri importanti obiettivi di interesse pubblico generale dell'Unione o di uno Stato membro, in particolare un rilevante interesse economico o finanziario dell'Unione o di uno Stato membro anche in materia tributaria. Tale facoltà deve comunque essere esercitata in modo da disciplinare specificamente otto elementi fondamentali della protezione dei dati indicati nel co. 2 dell'art. 23 GDPR[12].

[11] Cfr. para. 4.

[12] In particolare, si tratta a) delle finalità del trattamento o delle categorie di trattamento; b) delle categorie di dati personali; c) della portata delle limitazioni introdotte; d) delle garanzie per prevenire abusi o l'accesso o il trasferimento illeciti; e) dell'indicazione

Confrontando l'art. 23, co. 1, lett. e) GDPR con l'art. 8, co. 2 CEDU, due elementi essenziali della prima misura sono comuni alla seconda, ossia la riserva di legge e il controllo di proporzionalità. Nella norma del GDPR quest'ultimo include un riferimento espresso alla necessità della misura limitativa[13] e orientato ai valori della società democratica (che costituiscono una delle tre condizioni della limitazione funzionale del diritto alla *data privacy* nell'art. 8, co. 2 CEDU), ma anche all'obiettivo dell'interesse pubblico perseguito, inteso come un rilevante interesse economico e finanziario dell'Unione o di uno Stato membro. Questa specificazione va interpretata in conformità con il considerando 71, che contiene un espresso riferimento al monitoraggio e alla prevenzione dell'elusione, dell'evasione e della frode fiscale[14] nel richiamare i limiti che dovrebbero essere applicati alla profilazione anche in materia tributaria.

Anche se il contenuto dei "considerando" non può qualificarsi come norma giuridica dotata di effetto diretto, esso non può essere ritenuto del tutto irrilevante quando sia ricollegabile a una delle norme di diritto unionale che possiedono tale effetto, come indubbiamente è il caso del citato art. 23 del GDPR.

Le conseguenze specifiche in tema di profilazione saranno esaminate separatamente nel prosieguo di questa trattazione[15]. In questa sede occorre però sottolineare che il bilanciamento tra protezione dei dati in base al GDPR e tutela dell'interesse generale pubblico nella materia tributaria impone per un verso che l'autorità pubblica non possa operare senza un intervento del legislatore e, per altro verso, che quest'ultimo debba rispettare il combinato dei limiti disposti dall'art. 8, co. 2 CEDU e dall'art. 23 GDPR.

A ben guardare, quest'ultima disposizione stabilisce vincoli più stringenti alla protezione dell'interesse pubblico generale rispetto a quelli operanti in ambito CEDU, specialmente ove si consideri che essa esige il rispetto dell'essenza dei diritti e delle libertà fondamentali. Da ciò scaturisce, ai fini in esame, il corollario che limita il perseguimento dell'interesse generale pubblico in materia tributaria al rispetto di tali diritti e libertà fondamentali nella misura in cui essi incidano sulla protezione dei dati dell'interessato a prevenire qualsiasi forma di divulgazione degli stessi non autorizzata da tale soggetto.

Questa conclusione non rappresenta solo l'espressione di diritto secondario, ma, tenuto conto della funzione attuativa svolta

precisa del titolare del trattamento o delle categorie di titolari; f) dei periodi di conservazione e delle garanzie applicabili; g) dei rischi per i diritti e le libertà degli interessati; e h) del diritto degli interessati di essere informati della limitazione, a meno che ciò possa compromettere la finalità della stessa.

[13] A giudizio di chi scrive, questa limitazione ha un valore meramente enfatico, in quanto la necessità della misura rappresenta già per sua stessa natura una delle tre componenti del giudizio di proporzionalità in base al diritto unionale.

[14] La formulazione letterale di questo considerando nella lingua italiana contiene un riferimento espresso al monitoraggio e prevenzione "delle frodi e dell'evasione fiscale". Mentre il riferimento in quella inglese a "*fraud and tax evasion*" e in quella tedesca a "*Betrug und Steuerhinterziehung*" sostanzialmente coincidono con tale ambito, l'impiego di espressioni apparentemente coincidenti nella lingua francese "*fraudes et l'évasion fiscale*" sembra indicare un ambito più ampio. Infatti, l'espressione "*évasion fiscale*" nella terminologia tecnica tributaria in lingua francese non implica un riferimento all'evasione fiscale, come pure sembrerebbe *ictu oculi*, ma all'elusione fiscale, come si è avuto modo di sottolineare da alcuni decenni. Pertanto, a meno di non voler ritenere a priori illegittima qualsiasi forma di profilazione nel contrasto all'elusione fiscale, che a giudizio di chi scrive sarebbe alquanto eccessivo, è opportuno ritenere che il riferimento alla frode da parte di questo considerando sia inteso in modo non solo generale, ma anche comprensivo della frode fiscale e che accanto a quello all'evasione fiscale debba intendersi anche quello all'elusione fiscale.

[15] V. *amplius* nel decalogo oggetto di trattazione nel para. 3.5.

dal GDPR rispetto al diritto alla protezione dei dati, riflette anche l'ambito operativo del principio generale del diritto UE sotteso a tale diritto. Pertanto, la suddetta conclusione rileva anche ai fini dell'attuazione di tali principi in base allo Statuto dei diritti del contribuente, tenuto conto della formulazione del rinvio nel suo art. 1, co. 1, con ripercussioni anche sull'interpretazione dei riferimenti contenuti nell'art. 9-*ter* dello Statuto.

3.5. Il contenuto del diritto alla protezione dei dati.

3.5.1. Il decalogo della protezione dei dati in materia tributaria.

Il valore dichiarativo della CDFUE non impedisce di qualificare l'art. 8 CDFUE come punto di riferimento principale per la determinazione del contenuto del diritto alla protezione dei dati nell'ordinamento giuridico unionale. In tal senso, esso produce i suoi effetti sia direttamente, sia per il tramite del GDPR che ne costituisce il principale strumento di attuazione in via normativa secondo il diritto unionale.

Il contenuto di questo diritto può essere ricostruito sulla base di un decalogo della protezione dei dati in materia tributaria. Il decalogo raccoglie le dieci componenti del diritto alla protezione dei dati, che descriveremo brevemente, prima di esaminarne gli aspetti specifici con un maggior grado di dettaglio.

La prima componente è direttamente ricavabile in via interpretativa dalla finalità del diritto alla protezione dei dati. Essa è rappresentata dal divieto di divulgazione pubblica senza il consenso della persona interessata.

Da essa scaturiscono quattro corollari che operano nel procedimento tributario.

Nei primi due il rischio della divulgazione pubblica scaturisce dalla condivisione dei dati con altri soggetti. Ciò occorre per un verso nel caso di assistenza amministrativa in materia fiscale con la correlata condivisione di dati con autorità tributarie di altri Stati, e, per altro verso, in quello di accesso dei dati acquisiti da un'altra amministrazione pubblica.

Gli altri due riguardano il monitoraggio delle attività del contribuente e gli obblighi di segnalazioni delle operazioni sospette di elusione, evasione e frode fiscale.

Dalla formulazione dell'art. 8, co. 2 CDFUE emergono quattro ulteriori componenti del decalogo. In particolare, tale disposizione stabilisce obblighi inerenti al trattamento dei dati, e i diritti dell'interessato ad accedere e rettificare i dati ad esso relativi. Il successivo co. 3 aggiunge poi l'obbligo di soggezione del rispetto dell'art. 8 al controllo di un'autorità indipendente.

Infine, l'ultima componente scaturisce dal dibattito sull'esistenza di limiti temporali alla conservazione dei dati e che può farsi risalire all'art. 5, co. 1, lett. e) GDPR. Tale disposizione registra come principio applicabile al trattamento dei dati quello dell'obbligo alla loro conservazione per un arco di tempo non superiore al conseguimento delle finalità per le quali sono trattati.

L'art. 5 GDPR contiene altri principi[16], che incidono sul funzionamento di varie

[16] In particolare, si tratta dell'obbligo di liceità, correttezza e trasparenza (lett. a), della limitazione della finalità della raccolta dei dati (lett. b), della minimizzazione dei dati (lett. c), della loro esattezza (lett. d) e della loro integrità e riservatezza (lett. f), oltre al principio della responsabilizzazione del titolare del trattamento, stabilito dal co. 2.

componenti della protezione dei dati e producono ripercussioni nella materia tributaria, anche a livello interpretativo. Anche se l'incidenza diretta della decima componente e dei principi contenuti nel GDPR è limitata all'ambito in cui esso trova applicazione, non può escludersi, a livello interpretativo, una loro influenza indiretta più ampia sulla protezione dei dati.

Di seguito si fornisce una disamina più puntuale di tali componenti del diritto alla protezione dei dati, onde determinarne la rilevanza specifica ai fini qui in esame.

3.5.2. Prima componente: il divieto di divulgazione pubblica senza il consenso dell'interessato.

La prima componente riflette l'essenza del diritto alla protezione dei dati. Essa vieta la divulgazione pubblica dei dati personali senza il consenso dell'interessato. Pertanto, ai fini in esame, nessun potenziale conflitto di questo diritto con il potere di attuazione dei tributi può emergere fino a quando il procedimento tributario non determini la divulgazione pubblica dei dati.

Il diritto di protezione dei dati non osta in linea di principio all'accesso dell'amministrazione finanziaria a informazioni personali dei contribuenti, ma solo al fatto che da esso possano scaturire divulgazioni pubbliche non autorizzate dall'interessato. Vieta quindi ad esempio il fenomeno del *naming and shaming*, ossia una pubblicazione dei dati personali dei contribuenti che l'amministrazione finanziaria accusa di aver violato la normativa tributaria.

Non osta però a che ciò avvenga in situazioni puntuali in cui ciò sia stato vagliato e debitamente autorizzato dall'autorità giudiziale, oltre a non poter impedire che forme di divulgazione possano avvenire più in generale nel contesto di procedure giudiziali.

Questa conclusione riflette l'esigenza di conciliare la protezione funzionale di questo diritto con il contrasto ai fenomeni di violazione tributaria, quali l'elusione, l'evasione e la frode fiscale.

Per le ragioni che si sono indicate in precedenza in questo capitolo, il controllo da parte dell'autorità giudiziale deve per un verso riguardare il rispetto dei requisiti stabiliti dalla legge, ed essere quindi un controllo di legittimità, ma, per altro verso, anche verificare la proporzionalità delle misure poste in essere dall'amministrazione finanziaria, onde rispettare i canoni di protezione imposti dagli standards minimi di protezione in base al diritto unionale e CEDU.

Inoltre, la prima componente del diritto alla protezione dei dati vieta altresì la pubblicazione di dati personali dei contribuenti per effetto dell'esercizio della libertà di espressione. Infatti, nell'effettuare il bilanciamento tra le due istanze meritevoli di protezione, la giurisprudenza unionale e CEDU non hanno ritenuto che questo tipo di pubblicazione potesse rientrare nel normale esercizio di questa libertà[17].

[17] A queste conclusioni si può giungere grazie alle pronunce della Corte di Giustizia Europea e della Corte EDU sul caso delle pubblicazioni dei dati dei contribuenti finlandesi, anche noto come caso *Satakunnan Markkinapössi*. Mentre la prima ha pronunciato una sentenza aperta, lasciando al giudice nazionale la verifica della sussistenza dei fatti in grado di giustificare l'esercizio della libertà di espressione in questo contesto, la seconda ha invece sancito in modo più diretto la prevalenza del diritto di *data privacy*. Cfr. CGUE, 16 dicembre 2008, C-73/07, *Satakunnan Markkinapössi*, in ECLI:EU:C:2008:727 e Corte EDU, 27 giugno 2017, App. n. 931/13, *Satakunnan Markkinapössi*.

3.5.3. Seconda componente: la condivisione dei dati nell'ambito dell'assistenza amministrativa tra Stati.

La seconda componente del diritto alla protezione dei dati personali riguarda la condivisione di tali dati per effetto dell'assistenza amministrativa in materia tributaria. Tale attività consente alle autorità di uno Stato di acquisire informazioni su fatti che riguardano i contribuenti e incidono direttamente sulla loro situazione personale. All'interno dell'Unione Europea essa si svolge in base al sistema DAC previsto dal diritto derivato e dunque presenta un collegamento diretto con il diritto unionale.

I dati trasmessi nell'ambito dell'assistenza amministrativa mutua rientrano in una tipologia di controllo sostanziale, determinando l'esigenza di bilanciare l'interesse generale pubblico e i diritti individuali dei contribuenti. Infatti, per un verso il controllo è espressione del potere degli Stati di esercitare le attività necessarie ad assicurare il prelievo tributario, e, per altro verso, il diritto unionale osta a che i contribuenti siano considerati meri oggetti dell'assistenza amministrativa.

Tale bilanciamento deve essere effettuato in modo da tenere conto del principio di proporzionalità, nonché dell'esigenza di rispettare i corollari del diritto a un giusto rimedio di cui all'art. 47 CDFUE. In questo senso, l'interessato deve essere messo in condizione di prevenire ogni danno derivante dalla indebita divulgazione pubblica dei propri dati personali adendo le vie giudiziali prima dello scambio di informazioni.

Essendo l'assistenza mutua in materia tributaria un procedimento di natura essenzialmente amministrativa tra le autorità tributarie statali, si pongono problemi specifici in relazione a come l'interessato possa essere in grado di esercitare concretamente i propri diritti.

Come si vedrà in seguito in relazione alla settima componente, ossia il diritto di accesso ai dati, il diritto di difesa non presuppone solo quest'ultimo, ma anche quello a essere informato sull'esistenza della richiesta dello scambio di informazioni. Pur sostenendosi da tempo le esigenze di una difesa in un momento antecedente all'assistenza mutua[18], la Corte di Giustizia Europea non ha ancora avuto l'occasione di pronunciarsi su tale questione. Tuttavia, nel caso *Berlioz*[19], la CGUE ha affermato il diritto al vaglio giurisdizionale previo all'irrogazione delle sanzioni relative ad attività di assistenza amministrativa. A questo riguardo i soggetti privati del rapporto tributario hanno un diritto a che l'autorità giudiziale verifichi che l'amministrazione finanziaria abbia esercitato i propri poteri in conformità a quanto stabilito dalla legge.

Richiamando la giurisprudenza non tributaria della Corte di Giustizia Europea è possibile poi affermare che l'esigenza di questo bilanciamento si pone in modo particolarmente critico nel caso di trasferimento di dati verso uno Stato non membro dell'Unione Europea[20]. Di converso, il problema non dovrebbe porsi negli scambi di informazioni tra Stati membri dell'Unione Europea, essendo i loro organi

[18] V. P. Baker - P. Pistone, *BEPS Action 16: the Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations* (co-author Baker P.), in *EC Tax Review*, Vol. 25, Issue 5/6, 2016, pp. 335-345.

[19] CGUE, 16 maggio 2017, C-682/15, *Berlioz*, in ECLI:EU:C:2017:373.

[20] CGUE, 6 ottobre 2015, C-362/14, *Schrems I*, in ECLI:EU:C:2015:650; CGUE, 16 luglio 2020, C-311/18, *Schrems II*, in ECLI:EU:C:2020:559. Da queste pronunce emergono dubbi in merito all'esistenza di livelli di protezione dei dati negli USA equivalenti a quelli in vigore nell'Unione Europea.

pubblici vincolati al rispetto degli obblighi derivanti dall'ordinamento unionale.

Le conseguenze di questi problemi sono state già oggetto di dispute tributarie negli Stati membri, dimostrando la complessità di una soluzione a tali problemi di bilanciamento[21]. Così, ad esempio, in Belgio si è potuto registrare un contrasto tra la posizione del garante della privacy dei dati (che ha negato la legittimità del trasferimento dei dati personali per violazione del GDPR)[22] e quella della Corte di appello di Bruxelles (che l'ha invece ammessa) in merito al trasferimento all'IRS statunitense dei dati personali relativi ai contribuenti belgi nati negli USA[23]. Anche la giurisprudenza francese[24] e lussemburghese[25] hanno tenuto la stessa posizione dei giudici belgi, mentre il garante slovacco[26] ha seguito una posizione simile a quella del garante belga.

3.5.4. Terza componente: la condivisione dei dati acquisiti da un'altra amministrazione pubblica dello stesso Stato.

La condivisione dei dati personali può avvenire anche tra distinte amministrazioni all'interno di un singolo Stato. In linea di principio, non è sufficiente affermare che tali amministrazioni rappresentino pur sempre unità funzionali di un unico Stato. La legge infatti prevede diverse garanzie per l'acquisizione dei fatti in diversi procedimenti e, per quanto riguarda specificamente, il diritto alla protezione dei dati, anche il bilanciamento tra interesse generale pubblico e diritti individuali può operare secondo modalità diverse.

Per questa ragione, bisogna ritenere che, in linea di principio, la condivisione dei dati tra diverse amministrazioni dello stesso Stato non possa operare in modo generale ed automatico. Questa affermazione rappresenta il punto di partenza per un'analisi di particolare rilievo ai fini dell'interpretazione della portata precisa del contenuto dell'art. 9-*ter* del testo novellato dello Statuto dei diritti del contribuente[27].

La giurisprudenza tributaria unionale in materia di imposta sul valore aggiunto è intervenuta almeno tre volte sulla questione, affermando l'esigenza del previo accesso ai dati da parte del contribuente e della loro conoscibilità *ex ante* come condizione per il loro impiego in un procedimento amministrativo diverso o gestito da una distinta am-

[21] Alcuni elementi utili per la soluzione a questo tipo di problemi potrebbero però emergere dopo aver esaminato la posizione della Corte di Giustizia Europea nei casi di condivisione dei dati acquisiti da un'altra amministrazione dello stesso Stato, cosa di cui ci si occuperà di seguito.

[22] Il garante della privacy dei dati belga ha per due volte negato la legittimità del trasferimento dei dati: una prima volta nella decisione 61/2023 del 24 maggio 2023 e, successivamente al rinvio da parte della Corte d'Appello di Bruxelles, nella decisione 79/2025 del 24 aprile 2025.

[23] Questa problematica rientra in quella dei cd. *accidental americans*, ossia delle persone fisiche che hanno acquisito la cittadinanza statunitense per nascita sul territorio USA pur non avendo altrimenti alcun collegamento effettivo con tale Paese. Per effetto della loro cittadinanza statunitense essi sono soggetti agli obblighi di comunicazione FATCA (stabiliti per effetto degli appositi accordi fiscali intergovernativi), la cui dubbia compatibilità con il diritto unionale alla protezione dei dati solleva numerosi problemi di compatibilità specificamente relativi alla materia tributaria.

[24] Cfr. Conseil d'Etat, 10éme-9ème chambres réunies, 30 gennaio 2024, 466115, in ECLI:FR:CECHR:2024:466115.20240130.

[25] Cfr. Cour Administrative, 13 dicembre 2024, 49701C, in ECLI:LU:CADM:2024:49701.

[26] Cfr. Úrad na oçhranu osobnych údajov (UOOU) slovenskej republiky, Opinion of 24 August 2021, FATCA.

[27] Come si vedrà nel prosieguo di questo capitolo, infatti, l'art. 9-*ter*, co. 1 dello Statuto afferma "il potere di acquisire…dati e informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, fermo il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge".

ministrazione. Nella causa *Smaranda Bara*[28] l'amministrazione finanziaria aveva trasferito a quella di previdenza sociale dati acquisiti nel procedimento tributario, mentre nelle cause *Ispas*[29] e *Webmindlicences*[30] i dati erano stati acquisiti nell'ambito di procedimenti penali dagli organi di polizia e utilizzati dall'amministrazione finanziaria in via automatica, dunque senza che il contribuente ne avesse conoscibilità, anche all'interno di quello tributario.

La posizione assunta dalla Corte nega quindi l'ammissibilità del procedimento automatico in linea di principio. Così facendo, essa esclude quindi anche la possibilità che i dati acquisiti in un procedimento maggiormente garantista siano utilizzati in uno che solleva minori esigenze di protezione dei dati. Questa posizione può essere temperata da eccezioni nel caso in cui l'interessato sia stato reso edotto della suddetta condivisione e abbia avuto la possibilità di esercitare i propri diritti correlati alla protezione dei dati personali.

Occorre a questo punto anche riflettere sulle potenziali implicazioni indirette di questa linea argomentativa sulla condivisione di informazioni tra amministrazioni tributarie di differenti Stati, ossia la seconda componente del decalogo in precedenza analizzata. Se non è possibile un utilizzo automatico delle informazioni acquisite da distinte amministrazioni dello stesso Stato senza aver previamente informato l'interessato, non può esserlo giocoforza nemmeno la condivisione per effetto di assistenza amministrativa mutua tra Stati diversi. Pertanto, può affermarsi che il diritto alla protezione dei dati esige il previo coinvolgimento dell'interessato, ossia del contribuente, quale condizione di efficacia al trasferimento dei dati all'amministrazione di altro Stato.

Evidentemente, in entrambe le forme di condivisione questa conclusione non può avere carattere assoluto, ma deve essere subordinata ai limiti scaturenti dalla protezione funzionale dei dati.

Pertanto, devono ammettersi eccezioni nei casi in cui ciò sia giustificato da esigenze di contrasto all'elusione, evasione e frode fiscale e le misure adottate siano conformi al principio di proporzionalità.

A tali condizioni si deve dunque ritenere giustificato anche un trasferimento automatico di informazioni relative a dati personali sia verso una distinta amministrazione dello stesso Stato, sia verso l'amministrazione di un altro Stato. In tale ultima ipotesi, ciò varrà solo a condizione che lo Stato ricevente assicuri livelli di protezione omogenea a quelli dello Stato che trasmette le informazioni.

3.5.5. Quarta componente: il monitoraggio e controllo delle attività del contribuente.

La protezione dei dati personali nelle fasi preliminari del procedimento tributario solleva problematiche molto complesse, che si articolano diversamente nei casi di monitoraggio e controllo delle attività del contribuente, ma che presentano un'essenza comune.

Infatti, entrambe riguardano l'acquisizione ed elaborazione di dati disponibili sulle piattaforme informatiche o sul web e relativi al contribuente e ai suoi comportamenti, potendo comprendere anche le risultanze dei social media e delle attività concretamente svolte dal contribuente, dunque ad esempio i pagamenti effettuati con moneta elettronica.

[28] CGUE, 1 ottobre 2015, C-201/14, *Smaranda Bara e aa.*, in ECLI:EU:C:2015:638.
[29] CGUE, 9 novembre 2017, C-298/16, *Ispas*, in ECLI:EU:2017:843.
[30] CGUE, *Webmindlicences, cit.*

Tali attività consentono, per un verso, di gestire il livello di rischio di violazioni tributarie da parte dei contribuenti, mediante la cd. profilazione, e, per altro verso di acquisire elementi probatori diretti a contrastare specifiche violazioni tributarie.

Questi problemi presentano profili solo parzialmente coincidenti con quelli relativi alla profilazione di dati disponibili pubblicamente. Infatti, nella misura in cui ciò si verifichi, vengono automaticamente meno i problemi collegati alla loro divulgazione pubblica. Se invece si elaborano dati non disponibili pubblicamente, l'esigenza di protezione dei dati da parte del contribuente solleva problemi di maggiore gravità. In entrambi i casi, però non vengono meno gli obblighi che riguardano il trattamento dei dati (sesta componente), il diritto di accesso dell'interessato ai dati (settima componente) e il diritto di rettifica dei dati da parte di tale soggetto (ottava componente).

Il considerando 71 del GDPR lascia emergere poi un ulteriore aspetto, di particolare interesse nel contesto del procedimento tributario. Si tratta del diritto a non essere sottoposto a una misura basata esclusivamente su un trattamento automatizzato e in grado di incidere sulla sfera giuridica dell'interessato. Nell'ordinamento tributario italiano tale situazione si verifica in presenza dei cosiddetti controlli automatizzati. Da essi scaturiscono infatti direttamente effetti lesivi della sfera giuridica del destinatario senza l'adozione di misure provvedimentali.

Anche se il rispetto dello Stato di diritto e delle garanzie del giusto processo assicura che gli effetti di tali controlli siano sottoposti al vaglio dell'autorità giudiziale nel caso in cui l'interessato ritenga necessario adirla, due problemi potrebbero emergere relativamente al fatto che l'art. 6-*bis* co. 2 del testo novellato dello Statuto dei diritti del contribuente espressamente esclude il contraddittorio in relazione a tali misure e che queste misure non prevedono necessariamente il coinvolgimento attivo di funzionari dell'amministrazione in un momento anteriore all'emanazione.

Non si nega che i funzionari debbano autorizzare l'emanazione della cartella con la richiesta del maggior tributo. Vi è però che i non rari episodi delle cd. cartelle pazze, ossia di cartelle di pagamento tributi manifestamente infondate, rappresentano una tipica manifestazione dei problemi di aggravamento della sfera giuridica personale dei privati che il GDPR intende invece prevenire.

Come si è detto in precedenza, non si deve ritenere che il contenuto dei considerando possa qualificarsi come fonte di diritti e obblighi con effetto diretto. Tuttavia, esso può influenzare l'interpretazione delle norme del GDPR, così come dei principi che esse attuano. Pertanto, si deve ritenere che il considerando 71 sia espressione dell'esistenza di un problema al trattamento interamente automatizzato delle misure del procedimento tributario in grado di incidere direttamente sulla sfera del destinatario.

Un altro problema complesso emerge in relazione alla formazione e all'utilizzo di algoritmi in base ai quali gestire il rischio nel procedimento tributario. Com'è noto gli algoritmi sono formule fondate su evidenze empiriche che ormai vengono normalmente utilizzati dall'amministrazione finanziaria sia per la profilazione dei contribuenti, sia per la selezione di quelle situazioni che possono richiedere un accertamento più approfondito. La loro connaturata opacità rappresenta un'altra manifestazione dei problemi che si determinano in relazione all'impiego di misure integralmente automatizzate nel procedimento tributario. Infatti, postulano problemi per un verso in relazione all'opacità della loro formazione

e, per altro verso, quanto ai risultati della loro applicazione, quantomeno nei casi in cui non forniscano una motivazione delle conclusioni che raggiungono.

Problemi non dissimili emergono infine nei casi di impiego dell'intelligenza artificiale con fonte aperta, nei quali ossia l'amministrazione finanziaria acquisisce dati e risultanze utili per il procedimento tributario da fonti disponibili sul web, senza però alcuna garanzia dell'attendibilità di tali fonti e del loro contenuto da un punto di vista tecnico e fattuale. Pertanto, si deve ritenere che tali misure non possano produrre effetti se non quando la veridicità del loro contenuto sia stata previamente vagliata e dimostrata nell'atto del procedimento che le utilizza. Tutto ciò ovviamente lascia impregiudicata l'esigenza di assicurare una tutela effettiva delle altre componenti del diritto alla protezione dei dati da parte del contribuente.

3.5.6. Quinta componente: le segnalazioni delle operazioni sospette di elusione, evasione e frode fiscale.

Le segnalazioni delle operazioni sospette di elusione, evasione e frode fiscale sono regolate dal diritto secondario nell'ambito del sistema DAC di assistenza mutua in materia tributaria per effetto delle modifiche operate dalla DAC6. L'esistenza di un complesso sistema di indicatori generali e specifici ha generato problemi di potenziale lesione alla certezza del diritto, su cui non è necessario soffermarsi in questa sede.

La rilevanza di questa tematica per il diritto alla protezione dei dati è stata acclarata a seguito della posizione assunta dalla Corte di Giustizia UE in alcuni casi relativi all'obbligo di rivelazione dei dati relativi a tali operazioni da parte del difensore.

Questo filone giurisprudenziale ha portato la Corte di Giustizia Europea ad accertare l'esistenza di una palese violazione del diritto alla protezione dei dati da parte della normativa nazionale di attuazione del diritto secondario nella misura in cui quest'ultimo obbligava il difensore a comunicare tali operazioni ad altri soggetti[31]. Tale normativa ne determinava una divulgazione in violazione ai propri obblighi professionali di riservatezza e non applicava il segreto professionale a tutte le categorie di consulenti tributari a conoscenza di dati personali del contribuente. Nel caso delle norme della direttiva antiriciclaggio il contrasto con il diritto primario è stato ancora più grave, portando a ritenere la stessa norma del diritto secondario in violazione del diritto primario[32].

In tal senso, deve ritenersi che la riconosciuta rilevanza del contrasto all'elusione, evasione e frode fiscale non può rappresentare una giustificazione in grado di limitare la protezione funzionale dei dati personali in modo assoluto. Coerentemente, con la posizione assunta dalla Corte di Giustizia Europea nella propria giurisprudenza antiabuso relativa alle libertà fondamentali, si deve considerare questa giustificazione come dotata di un'efficacia relativa, ossia tale da trovare applicazione solo nella misura in cui risponda anche ai postulati del principio di proporzionalità.

---

[31] Il filone giurisprudenziale, inaugurato con CGUE, 14 maggio 2020, C-667/18, *Orde van Vlaamse Balies*, in ECLI:EU:C:2020:372, ha sancito l'annullamento della normativa nazionale lussemburghese di attuazione della DAC6 in CGUE, 26 settembre 2024, C-432/23, *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg*, in ECLI:EU:C:2024:791.

[32] CGUE, 22 novembre 2022, C-37/20 e C-601/20, *Luxembourg Business Registers, cit.*

3.5.7. Sesta componente: gli obblighi inerenti al trattamento dei dati.

L'esistenza di obblighi inerenti al trattamento dei dati scaturisce dalla formulazione letterale dell'art. 8, co. 2 CDFUE, la cui prima frase fissa tre parametri di riferimento per tale trattamento. Esamineremo brevemente di seguito tali parametri con riferimento all'interpretazione che ne ha fornito la Corte di Giustizia Europea e all'attuazione in via legislativa a livello unionale in base all'art. 5 GDPR.

In primo luogo, la lealtà esprime l'essenza dello standard di *fair treatment*, che, imposto al trattamento dei dati personali, esige l'equilibrio tra circolazione di tali dati e rispetto dei diritti fondamentali[33]. Tale equilibrio va rispettato da parte dello Stato e di ogni parte privata in possesso dei dati personali. L'attuazione di questo requisito da parte dell'art. 5, co. 1, lett. a GDPR lo ricollega ai canoni di liceità, trasparenza e correttezza, implicando in questo modo il divieto di trattamento per finalità diverse da quelle pubblicamente annunciate o da quello che sarebbe permesso in base alle norme sulla protezione dei dati.

Il mancato rispetto di questa componente del decalogo della protezione dei dati personali ha determinato conseguenze particolarmente negative nello scandalo Syri, che ha determinato effetti discriminatori su alcune famiglie di contribuenti maggiormente vulnerabili[34]. Tale scandalo è scaturito dall'impiego dell'algoritmo che l'amministrazione finanziaria olandese aveva realizzato sulla base di incroci di profilazioni automatizzate basate su dati statistici per identificare potenziali situazioni di abuso nei sussidi sociali, rivelatesi poi totalmente errate.

In secondo luogo, si richiede che il trattamento persegua finalità determinate. In questo modo si intende escludere che i dati possano essere raccolti con finalità generali e che siano utilizzati in modo non corrispondenti con le finalità specifiche per cui sono stati raccolti. L'art. 5, co. 1, lett. b GDPR attua il principio di limitazione della finalità precisando che tali finalità debbano essere altresì esplicite e legittime. Si deve ritenere che la legittimità vada intesa non solo con riferimento a quanto stabilito dalla legge, ma anche agli standards minimi di protezione compatibili con il GDPR, ove applicabile. A questo riguardo, la precisazione, contenuta nello stesso art. 5, co. 1, lett. b GDPR che salvaguarda la possibilità di un ulteriore trattamento a fini di archiviazione nel pubblico interesse, di ricerca scientifica, storica o a fini statistici, può sollevare alcuni problemi in chiave di applicazione alla materia tributaria. Per un verso essa giustifica la conservazione dei dati negli archivi delle autorità fiscali, ma per altro verso non può giustificarne l'ulteriore elaborazione per determinare conseguenze specifiche sui contribuenti in base all'effettuazione di ricerche di tipo statistico.

In terzo luogo, l'art. 8, co. 2 CDFUE subordina il trattamento dei dati al consenso della persona interessata o a un altro fondamento legittimo previsto dalla legge. Nella prassi generale questo requisito ha consentito di stabilire il divieto di consenso

[33] In questo senso si era espressa la Grande Sezione della Corte di Giustizia Europea già in relazione alla Direttiva 95/46/CE: cfr. CGUE, 9 marzo 2010, causa C-518/07, *Commissione/. Germania*, para. 24, in ECLI:EU:C:2010:125.

[34] Lo scandalo di questo algoritmo ha determinato una significativa minaccia ai diritti umani, portando nel 2021 il governo olandese alle dimissioni.

presunto al trattamento dei dati personali. La sua applicazione alla materia tributaria poggia invece maggiormente sul fondamento legittimo previsto dalla legge, cui spetta il compito di stabilire le finalità per cui le autorità tributarie possono raccogliere e utilizzare i dati. Anche in questo caso, il riferimento alla legge va inteso nel senso di quanto essa possa stabilire nel rispetto delle condizioni previste dal sistema europeo per il trattamento dei dati personali.

Nel complesso, ai fini in esame, emerge da questa componente l'esistenza di un vincolo per il trattamento dei dati da parte dell'amministrazione finanziaria, che limita la possibilità di elaborare i dati personali anche nei casi in cui ciò avvenga per finalità di pubblico interesse, subordinando la legittimità di queste ultime al rispetto dei diritti fondamentali degli interessati.

3.5.8. Settima componente: il diritto di accesso dell'interessato ai dati.

L'art. 8, co. 2 CDFUE richiede di garantire all'interessato il diritto di accedere ai dati raccolti che lo riguardano. La portata di questo diritto nella materia tributaria può essere particolarmente ampia, fino al punto di trovare elementi di congiunzione con i corollari del diritto di difesa e a un rimedio giurisdizionale effettivo. L'analisi di tali aspetti eccede gli obiettivi qui in esame.

Si deve invece sottolineare che questa componente richiede l'accesso integrale e agile ai dati, onde consentire all'interessato di essere informato sull'esistenza di dati raccolti dall'amministrazione e avere strumenti per verificare il rispetto di questa componente e quindi esercitare il diritto di rettifica dei dati.

Tale diritto può subire compressioni nei casi in cui sussistano comprovate e specifiche esigenze di interesse pubblico generale relative ai fenomeni di elusione, evasione e frode fiscale, che giustifichino il mantenimento della confidenzialità su tali dati e la mancata comunicazione al contribuente o il mancato accesso agli stessi da parte di quest'ultimo. Ulteriori limiti potrebbero poi trovare applicazione per effetto dell'esigenza di non ledere il diritto di *data privacy* di terzi interessati.

3.5.9. Ottava componente: il diritto di rettifica dei dati.

Il diritto di rettifica è il terzo corollario collegato all'art. 8, co. 2 CDFUE ed esprime il diritto dell'interessato ad avere a propria disposizione strumenti per prevenire la circolazione di dati personali non veritieri. L'attuazione di questa componente da parte dell'art. 5, co. 1, lett. d GDPR lo qualifica come requisito di esattezza.

L'applicazione di questa componente alla materia tributaria deve coprire almeno tutti gli elementi identificativi del contribuente, ma può estendersi anche alle informazioni non veritiere che lo riguardano. Tali informazioni devono mantenere un collegamento stretto con i dati personali, ma possono anche riguardare fatti ad essi relativi. Pertanto, si può ritenere che un contribuente accusato di recidiva nella violazione di un obbligo tributario abbia diritto alla rettifica di tale accusa nella misura in cui abbia tempestivamente impugnato l'atto con cui l'amministrazione riteneva la sussistenza della prima violazione e il procedimento giudiziale di verifica di tale accusa non si sia ancora concluso.

3.5.10. Nona componente: il vaglio dell'autorità indipendente.

Il vaglio dell'effettiva protezione dei dati personali da parte di un'autorità indipendente, sancito dall'art. 8, co. 3 CDFUE e ribadito dall'art. 51 GDPR, ha portato alla proliferazione di garanti negli Stati membri dell'Unione Europea, le cui attribuzioni determinano parzialmente problemi di sovrapposizione con la giurisdizione ordinaria. Così, non deve stupire che possano determinarsi situazioni di contrasto tra quanto asserito dal garante e quanto invece affermato dai giudici, come nel caso belga in precedenza ricordato.

Il ruolo del garante però può anche contribuire a far convergere la normativa e la sua applicazione verso gli obiettivi di coerenza con gli standards di protezione dei dati personali del contribuente. Così, ad esempio, può ricordarsi il parere favorevole con riserva espresso dal Garante della privacy italiano sullo schema di regolamento per l'attuazione del rimborso *cashback*[35]. Questi ha infatti chiesto al legislatore di chiarirne i ruoli e le responsabilità, facendo valere il principio della minimizzazione dei dati stabilito dall'art. 5, co. 1, lett. c) GDPR, dell'impiego del trattamento per finalità esclusivamente legate al rimborso e agli eventuali reclami. Inoltre, ha sollecitato il legislatore a limitarne la conservazione per il tempo strettamente necessario all'effettuazione del *cashback*, e a mantenere la trasparenza del sistema verso gli utenti.

3.5.11. Decima componente: i limiti alla conservazione dei dati e il diritto all'oblio.

Le considerazioni fin qui illustrate hanno dimostrato che la raccolta dei dati personali ai fini dell'attuazione del prelievo tributario rappresenta in linea di principio una situazione di elaborazione rilevante per l'art. 8 CDFUE (e, nei limiti indicati, anche per il GDPR).

Il principio di limitazione della conservazione dei dati, espresso nell'art. 5, co. 1, lett. e) GDPR scaturisce dall'esigenza di limitare l'ingerenza dei poteri pubblici nella sfera privata, onde prevenire situazioni in cui questi ultimi possano sentirsi in una situazione di costante sorveglianza. In questo senso, anche se tale principio è espresso solo dal diritto derivato, la giurisprudenza unionale lo ha configurato anche alla luce del diritto alla protezione dei dati contemplato nella CDFUE[36].

Anche in questo caso la protezione non è assoluta, ma funzionale. Tuttavia, i limiti sono stati ammessi dalla CGUE in situazioni eccezionali di lotta al terrorismo, soggetti al vaglio dell'organo giudiziale anche in base al principio di proporzionalità[37]. Proprio l'applicazione di questo principio sembra rappresentare la possibilità di un'interpretazione più flessibile di questi limiti[38], senza che però ciò possa giustificare misure interamente automatizzate.

L'applicazione di questi criteri alla materia tributaria non mette in discussione

[35] Cfr. Garante della Privacy, Parere 13 ottobre 2020 [9466707].

[36] CGUE, 21 dicembre 2012, C-203/15 e C-698/15, *Tele 2 Sverige*, in ECLI:EU:C:2012:970.

[37] CGUE, 8 aprile 2014, C-293/12, *Digital Rights Ireland*, in ECLI:EU:C:2014:238.

[38] CGUE, 6 ottobre 2020, C-511/18 e 512/18, *La Quadrature du Net*, in ECLI:EU:C:2020:791.

quindi la legittima conservazione dei dati da parte dell'amministrazione finanziaria. Tuttavia, può rendere necessaria una limitazione degli stessi ai termini entro cui l'amministrazione decade dal potere di esercitare la propria azione e da quelli di prescrizione. Pertanto, anche se in questa materia la limitazione temporale della conservazione dei dati personali dei contribuenti non può giustificare una vera e propria attuazione del diritto all'oblio, essa può almeno escludere la possibilità di impiegare i dati oltre i termini indicati ai fini di elaborazione di analisi statistiche sul loro comportamento e utilizzarli in base alle tecniche di *data analytics*.

4. L'art. 9-*ter* e la dimensione positiva della protezione dei dati nell'ordinamento tributario italiano.

La centralità del quadro di riferimento unionale per la disciplina della protezione dei dati nell'ordinamento tributario unionale rappresenta la chiave di lettura fornita da questo studio della tematica, che configura l'art. 9-*ter* come una norma che cristallizza tale processo di adattamento e adeguamento alla disciplina unionale da parte del novellato Statuto dei diritti del contribuente.

Ritenendo che la disciplina novellata dello Statuto dei diritti del contribuente rappresenti il punto di partenza di questa nuova dimensione della protezione dei dati all'interno dell'ordinamento tributario italiano, si è scelto pertanto di non soffermarsi sull'interpretazione giurisprudenziale nazionale anteriore alla riforma.

L'analisi del contenuto dell'art. 9-*ter* deve considerare questa disposizione come il principale strumento attuativo dell'europeizzazione della protezione dei dati nell'ordinamento tributario italiano. Tuttavia, a questa norma non va riconosciuta un'efficacia costitutiva esclusiva dei diritti di protezione dei dati del contribuente.

In linea con l'impostazione teorica descritta all'inizio di questo capitolo, l'efficacia costitutiva dei diritti oggetto di questa norma si affianca a quella dichiarativa che è ricollegabile alla possibilità di considerarla come espressione concreta dei principi in essa contenuti. In questo caso specifico occorre poi aggiungere per un verso che tali principi sono di origine prettamente unionale e CEDU e, per altro verso, che l'applicazione dell'art. 9-ter va inquadrata nell'ottica di adeguamento e adattamento realizzata per effetto dell'art. 1, co. 1 dello Statuto, anche ai fini di interpretazione adeguatrice.

Pertanto, può affermarsi che l'art. 9-ter è uno strumento normativo di chiarezza e trasparenza, sul cui contenuto possono fare legittimo affidamento i contribuenti, ma non è l'unica fonte della protezione dei dati in materia tributaria.

La struttura di questo articolo consta di due commi. Anche se la rubrica qualifica questo articolo in funzione del divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti, il primo comma contiene una disciplina del potere dell'amministrazione finanziaria di acquisire i dati personali e solo il secondo comma stabilisce tale divieto, chiarendone la natura funzionale e l'esistenza di limiti stabiliti per legge.

L'oggetto dei due commi è strettamente correlato, ma sarebbe errato ritenere che l'efficacia costitutiva del potere di acquisizione dei dati ai sensi del comma 1 possa caratterizzare il divieto del comma 2 solo come un corollario limitativo di tale pote-

re[39]. In realtà, il comma 2 è molto di più di una statuizione indipendente del divieto di divulgazione dei dati: esso è il perno di questa disposizione e la fonte del condizionamento del potere di acquisire i dati personali da parte dell'amministrazione. In questi termini, l'art. 9-ter sancisce una importante conquista del processo di perequazione tra interesse generale pubblico e diritti fondamentali delle parti private del rapporto tributario. Sono infatti questi ultimi a rivestire un ruolo di primo piano e a stabilire un condizionamento al potere di acquisizione delle informazioni da parte dell'informazione.

Tuttavia, per le ragioni che si sono in precedenza indicate, il diritto unionale di protezione dei dati non rappresenta una limitazione strutturale al potere dell'amministrazione di svolgere le attività di controllo e ispezione volte all'acquisizione di fatti rilevanti per la corretta attuazione del prelievo tributario. Come si è già detto, il conflitto tra interesse generale pubblico e diritti dei singoli contribuenti presuppone che il primo persegua i propri obiettivi rendendo pubbliche le informazioni personali del contribuente.

A ben guardare, però le componenti del decalogo della protezione dei dati personali in materia tributaria impone una serie di limiti collaterali che possono concretamente incidere anche sulle attività dell'amministrazione finanziaria in assenza di una divulgazione pubblica. A questo riguardo, si può pensare ai limiti alla conservazione dei dati personali, ma anche alle attività di profilazione che utilizzano dati pubblici e non pubblici. Per queste ragioni è importante comprendere che la statuizione contenuta nel co. 1 dell'art. 9-*ter* debba essere intesa come subordinata alla condizione che tale acquisizione sia svolta nel rispetto delle condizioni previste dal decalogo che in precedenza è stato analizzato.

Così, ad esempio, anche l'utilizzo di dati provenienti da banche dati di altri soggetti pubblici non potrà operare automaticamente, ma dovrà intendersi implicitamente subordinato alla condizione che siano garantiti agli interessati i diritti stabiliti dalla normativa unionale, tranne nelle eccezioni in cui sussistano fondate ragioni di interesse pubblico generale preminente e le stesse siano perseguite in conformità con i postulati del principio di proporzionalità.

La disposizione del comma 1 si applicherà implicitamente anche all'acquisizione di informazione proveniente dall'amministrazione finanziaria di altri Stati in applicazione dell'assistenza amministrativa mutua e rimarrà soggetta ai limiti previsti da questa norma per garantire la confidenzialità delle informazioni che contengono dati personali.

Inoltre, il comma 1 troverà applicazione anche ai dati elaborati da altri soggetti pubblici e dalle rispettive banche dati, soggiacendo ai limiti in precedenza indicati.

Le conclusioni fin qui raggiunte valgono anche in relazione all'obbligo di rispettare ogni limitazione stabilita dalla legge. Questo limite si rinviene in contesti non completamente identici nella chiusura del comma 1 e nel corpo del comma 2.

La clausola di chiusura del comma 1 andrà infatti intesa per un verso come un condizionamento a quello che la legge può

[39] È invece plausibile, come affermato da M. Fasola, *L'amministrazione algoritmica dei tributi*, Milano, 2025, 178, che il contenuto dell'art. 9-*ter* sia stato determinato dall'intenzione di consentire all'amministrazione finanziaria di accedere ai dati relativi ai contribuenti conservati in qualsiasi altra banca dati pubblica. Al di là di questa plausibile intenzione, la *ratio* di questa previsione deve però fare i conti con il quadro normativo e di principi unionali e CEDU secondo quanto già esaminato in questo capitolo.

stabilire come limite e, per altro verso, in modo da indicare che anche in assenza di una specifica norma di legge, la funzione dello Statuto di attuazione dei principi del diritto unionale e CEDU potranno stabilire questo tipo di limitazione.

Per quel che concerne il comma 2, la clausola di salvaguardia al contenuto della legge opera in un contesto in cui il legislatore si propone di salvaguardare gli obblighi di trasparenza e ad essa si affianca la possibilità di una deroga specifica.

Come si è visto in precedenza, gli obblighi di trasparenza non possono in nessun caso determinare divulgazioni pubbliche di dati personali dei contribuenti a carattere automatizzato e generale. Tuttavia, ciò non esclude che, previo vaglio giurisdizionale, ciò possa realizzarsi in situazioni del tutto particolari, consentendo agli interessati misure atte a prevenire effetti lesivi, tranne nei casi in cui ciò sia incompatibile con finalità di contrasto ai fenomeni di elusione, evasione e frode fiscale e tali finalità siano perseguite in modo proporzionato.

È quindi in questo senso che andranno intese sia la possibilità di un obbligo stabilito per legge, sia eventuali deroghe a tale obbligo: il rispetto del principio di legalità rappresenta infatti un elemento di certezza del diritto, ma non costituisce una strada che il legislatore può percorrere in modo arbitrario e svincolato dai forti condizionamenti imposti dal primato del diritto unionale e dalla scelta del legislatore della Riforma fiscale di adeguare il diritto tributario ai principi generali del diritto unionale e CEDU.

5. Conclusioni.

Il divieto di divulgazione dei dati personali è espressione di un principio generale del diritto unionale che protegge il diritto fondamentale di tutte le persone a non subire interferenze nella propria sfera giuridica. Esso può essere invocato, sia pure secondo diverse modalità, da tutte le persone e nei confronti di tutti, sia i privati, sia lo Stato e i suoi organi.

La sua applicazione alla materia tributaria rileva specialmente in relazione alla funzione di limitazione che esso è in grado di imporre all'esercizio dei poteri dello Stato per l'attuazione del prelievo tributario. Per le ragioni che si sono indicate in questo capitolo e nei limiti del contenuto del decalogo della protezione dei dati in materia tributaria, in precedenza riportato, questo diritto rappresenta un condizionamento strutturale al potere dello Stato ed esprime l'essenza del necessario bilanciamento tra perseguimento dell'interesse generale pubblico e tutela dei diritti fondamentali. Può dunque considerarsi un avamposto di una moderna visione del fenomeno impositivo, che riflette una concezione più egalitaria nelle relazioni tra parte pubblica e privata del rapporto tributario e che ben si concilia con l'essenza dello Stato di diritto e con il divieto di arbitrarietà nell'esercizio dei poteri pubblici[40].

Pasquale Pistone

[40] Questo è anche il tratto saliente del livello minimo nella protezione del diritto di *data privacy* nella posizione espressa dalla Corte EDU nella sentenza *Italgomme Pneumatici* in tema di ispezioni (su cui v. ad es. Corte EDU, 6 febbraio 2025, App. nos. 36617/18 e ss., *Italgomme Pneumatici*, para. 81-83).

2. La Corte Edu e il giusto procedimento tributario. Appunti per il prossimo futuro

Sommario: 1. Premessa. – **2.** Un caveat pessimistico semiserio. – **3.** Per una proporzionata tutela della riservatezza delle comunicazioni. – **4.** Per un controllo effettivo di legalità e proporzionalità, nell'interesse privato e, soprattutto, pubblico. – **5.** Il diritto di accesso al fascicolo istruttorio. – **6.** Il finto limite del segreto di ufficio. – **7.** Il finto limite della riservatezza. – **8.** Il finto limite del segreto investigativo. – **9.** Verso un limite di durata della soggezione alle indagini. – **10.** Conclusioni.

1. Premessa.

Queste mie riflessioni fanno metodologicamente un omaggio ai miei nonni e seguirò un andamento iperbolico. L'omaggio ai miei nonni consisterà nel fatto che esordirò con una nota di pessimismo e diffidenza tipicamente genovesi.

Poi cercherò di essere concreto come una piemontese e una valdostanza e concluderò infine con una nota dedicata al mio allegro nonno emiliano.

L'andamento, invece, sarà iperbolico perché, volendo fare una modesta *to do list,* che residua dopo le pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo partirò da una cosa sostanzialmente alla portata per poi passare a una cosa più impegnativa e per finire il volando verso una destinazione più ardita.

2. Un caveat pessimistico semiserio.

La premessa, come promesso, è di "mugugno" cioè di un lamento ispirato dal più nero pessimismo genovese. Quella forma di diffidenza e insoddisfazione perenne che farebbe dire a uno che cammini sulle acque: beh tanto non sai nuotare.

È un mugugno e un›affermazione provocatoria: ma non sarà che la giurisprudenza illuminata della Corte europea di diritti dell›uomo arriva ora, sui controlli fisici, ma solo perché stanno per essere soppiantati da quelli digitali e grazie all›intelligenza artificiale?

Non è come nei film horror dove, nel sottofinale, arrivano i salvatori e si tira un sospiro di sollievo, ma poi succede qualcosa da cui si capisce che il thriller non è finito?

Viene alla mente "*La casa delle finestre che ridono*" di Pupi Avati dove nel finale arrivano i Carabinieri sul luogo dove sta per essere commesso l'ultimo efferato omicidio, ma poi si fermano fuori in attesa che l'assassino uccida l'ultima vittima.

Non è così, ed ecco la concretezza piemontese e valdostana: sono stati lanciati dei semi fecondi per la Corte EDU o per le altri corti illuminate che vorranno farli germogliare e crescere.

Semi lanciati in almeno tre direzioni diverse.

3. Per una proporzionata tutela della riservatezza delle comunicazioni.

La *prima direzione* in cui vedo volare dei semi è quella della tutela della corrispondenza, campo nel quale mi sembra che ci sia ancora qualche messe da mietere.

Vale infatti la pena di ricordare quanto ha sancito la Corte costituzionale italiana con la sentenza 170 del 2003 e, cioè, che tutte le comunicazioni, in qualsiasi forma, e anche dopo che sono state lette, anche quando sono state archiviate, rientrano nel concetto di corrispondenza tutelato dall'articolo 15 della Costituzione.

Pertanto, per prenderne conoscenza da parte di terzi, occorre un atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge.

Non mi sembra che la prassi amministrativa e tributaria italiana, in particolare quanto alla copia degli archivi di messaggistica dei contribuenti, sia allineata a tale precetto, addirittura costituzionale.

Ad esempio, le mail già lette vengono acquisite, mi risulta, senza autorizzazione dell'autorità giudiziaria e senza che questa sia adeguatamente motivata. Mi sembra elusa la garanzia prevista dell'art. 15 della Costituzione.

Qualcosa sul punto, allora, è migliorabile.

Come probabilmente qualcosa sarebbe migliorabile per quanto attiene all'acquisizione delle copie dei supporti informatici, con la necessità di estrazioni di coppie garantite, le cosiddette copie forensi.

4. Per un controllo effettivo di legalità e proporzionalità, nell'interesse privato e, soprattutto, pubblico.

La *seconda direzione* in cui vedo volare dei semi riguarda la tutela della effettività del controllo dell'agire amministrativo. Effettività che dovrebbe essere meglio presidiata. Vale subito la pena di osservare che tale effettività del controllo non è cosa di interesse solo privato ma anche pubblico.

Men che meno tale controllo non è un favore o un sostegno alle condotte illecite di evasori fiscali.

Sul punto continua a perpetuarsi, mi pare, un equivoco, quello secondo il quale ci sarebbe una sorta di conflitto tra le regole sul procedimento e i fini sostanziali cui il procedimento mira. Come se le regole sul procedimento fossero ostacoli raggiungere i risultati, buoni e luminosi, già conosciuti.

Le regole procedimentali sono tutt'altro, devono essere tutt'altro, l'esatto opposto: sono quelle che assicurano che si arrivi all'accertamento della verità e alla realizzazione del fine, con il rispetto dei diritti fondamentali.

Se esistono regole procedimentali sproporzionate o inadeguate, queste vanno espunte dall'ordinamento ma non buttato mare tutto il campo delle regole di procedura, dall'inadeguatezza di alcune non si può desumere l'inutilità di tutte, pena il ricadere in uno degli sport più tipici del diritto tributario: buttare via il bambino con l'acqua sporca.

Il modo corretto di procedere non sarebbe, io credo, *fare finta che le regole non ci siano* (perché ritenute inefficienti, oppure non condivise), e nemmeno dire che *le regole ci sono, ma non hanno effetto*

(come, ad esempio, a lungo si è detto per le regole di indagine, che si è disinvoltamente sostenuto ci fossero, ma che la loro violazione non avrebbe avuto effetto).

Le regole si applicano, salvo che siano abrogate, dichiarate incostituzionali o disapplicate (in materia armonizzata e se contrarie al diritto UE).

Semplicemente rendere irrilevanti le regole procedimentali significa rinnegare il diritto. L'essenza del diritto non è che si *fa il bene* (non si sa da chi stabilito): ma che con la corretta procedura si individua il bene, nel rispetto della proporzione con la lesione degli interessi sacrificati.

Dire che non ci debbono essere ostacoli nella strada che conduce al bene non è diritto, ma ritorno al Medio Evo, o alla caricatura della Santa Inquisizione. Il più forte stabilisce cosa è bene e lo attua senza regole.

Se invece che applicare le regole ponderatamente, si buttano nel cestino, poi il diritto si vendica.

Se il bene è aumentare il gettito o diminuire la spesa e non ci sono né regole né ostacoli, cosa impedirebbe, ad esempio, di abolire le pensioni? Solo la forza dei pensionati? Ma il Regno della Forza è la negazione dello Stato di Diritto.

Il diritto si vendica: se si pensa solo ai fini e i fini sono il bilancio, e non ci sono né regole né interessi da ponderare si arriva presto all'Inferno, la cui via è lastricata di distrazioni.

E qui, allora, per tornare alla salvaguardia delle effettività del controllo del rispetto delle regole nell'esercizio dei poteri, qualcosa, sulla effettività delle sentenze Cedu è stato fatto.

In particolare, la espressa previsione di inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente, ma qualcosa resterebbe comunque da fare.

Per esempio, l'effetto delle sentenze di condanna della Corte Edu rispetto al giudicato interno contrastante con i diritti fondamentali, sotto questo profilo appare limitativo dell'effettività la previsione dell'articolo 391 *quater* del codice di procedura civile, in virtù del quale è travolto in giudicato solo quando la sentenza della Corte Edu riguardi la materia di diritti di Stato della persona. Le limitazioni dei diritti fondamentali concernenti il patrimonio, che ormai è una dimensione riconosciuta e riconoscibile come consustanziale alla libertà della persona, di tal che, senza tutela delle libertà economiche non c'è tutela dell'effettiva della libertà fisica, meritano una tutela maggiore.

5. Il diritto di accesso al fascicolo istruttorio.

Ma vi è di più. Il controllo del corretto esercizio del potere, sia nell'interesse privato sia in quello pubblico, non può avvenire se non è garantita la piena trasparenza del processo decisionale, e questo può essere tutelato soltanto se adeguatamente tutelato un diritto fondamentale e strumentale, ma non sacrificabile: il diritto di accesso pieno e integrale a tutti gli atti del fascicolo.

E appena a caso di sottolineare che tale diritto di accesso sarà anche preziosissimo, a maggior ragione, anche rispetto all'acquisizione e all'utilizzazione dei *dati digitali*, anche rispetto all'utilizzo *dell'algoritmo di intelligenza artificiale.*

Il diritto di accesso è la *pietra angolare del sistema delle garanzie*, del presente del prossimo e del lontano futuro. E va attentamente evitato che si ripeta quanto è avvenuto nel passato rispetto a quella forma protozoica di elaborazione che erano gli studi di settore, che venivano dalla prassi

e dalla giurisprudenza accettati con un vero e proprio atto di fede, senza alcuna cognizione del modo di elaborazione e della plausibilità dei risultati.

Allora, sul piano pratico, un tema di grandissimo interesse pratico è quello della individuazione dei possibili limiti, se ce ne sono, del diritto di accesso.

E se ne evocano lungo almeno tre direzioni: quella del segreto d'ufficio, quella della riservatezza del terzo, è quella del segreto investigativo.

6. Il finto limite del segreto di ufficio.

Il *primo limite*, preteso, al diritto di accesso, quello del *segreto d'ufficio* appare semplicemente illogico, per la semplice ragione che il diritto di accesso significa, esattamente, che non c'è il segreto d'ufficio rispetto al destinatario. Certo, ci può essere un'esigenza investigativa che potrebbe sconsigliare di far accedere il contribuente colpito dal procedimento e dal provvedimento alle fonti del provvedimento nei suoi confronti, perché da queste fonti risultano anche indagini amministrative nei confronti di un complice o comunque di un terzo.

Ma questo è un inconveniente che dipende dal fatto che l'attività amministrativa non è svolta in modo né efficiente nel rispettosa dei principi. Il rimedio è provvedere in sincrono non certo negando l'accesso al destinatario del provvedimento perché non si è proceduto in modo corretto ed efficiente e sincronizzato. Altrimenti, da un modo non efficiente di procedere, si farebbe derivare da un sacrificio ingiustificato di un diritto fondamentale.

Men che meno appare logico condizionare l'accesso ad una *istanza motivata* che ne attesti il fondamento l'accesso non è un diritto condizionato: chiedere una giustificazione, una motivazione sarebbe come chiedere a uno che passa con il semaforo verde… perché è passato. La risposta è: perché era verde e avevo il diritto di farlo.

7. Il finto limite della riservatezza.

Il *secondo limite* è il preteso *interesse alla riservatezza del terzo*.

Innanzitutto, si tratta di un limite un poco paradossale, l'ente impositore che si fa paladino dell'interesse privato altrui. Ma, al di là di questo, si tratta ancora una volta di un errore logico, mi sembra. L'interesse del terzo cede di fronte al potere di accertamento. I poteri di accertamento cedono di fronte al diritto di accesso, quindi, una volta che sia stato esercitato il potere, il diritto di accesso è un limite al potere. Ma, se è un limite al potere, il diritto di accesso vale almeno quanto il potere di accertamento.

E, allora – mi pare logica ferrea – il diritto di accesso vale almeno a quanto l'interesse del terzo. È pura logica matematica: se A è uguale a B e B è uguale a C anche C è uguale ad A.

Il potere di accertamento vale quanto il diritto del terzo, il diritto di accesso vale almeno quanto il potere di accertamento, e allora anche il diritto di accesso vale quanto il diritto del terzo, che quindi può essere sacrificato per la tutela del diritto del soggetto accertato.

Del resto, neppure in materia penale la riservatezza del terzo è un limite alla conoscibilità degli atti di indagine da parte del soggetto indagato: non è che, per tutelare il terzo, non si facciano conoscere degli atti che sostengono l'accusa contro l'imputato.

8. Il finto limite del segreto investigativo.

Il *terzo limite* è il *segreto investigativo*: ammesso che sia autorizzata dall'autorità giudiziaria la trasmissione degli atti coperti dal segreto investigativo, in genere, se tali atti poi sono utilizzati nel procedimento tributario possono essere tenuti celati? La risposta mi sembra logica: o gli atti non si usano o, se si usano, devono essere fatti conoscere. Per logica giuridica non esiste una terza possibilità ammissibile: non si può certo decidere sulla base di prove segrete. Del resto, mi risulta che neanche per i fatti di terrorismo più grave sia consentito condannare senza far conoscere al destinatario del provvedimento le prove.

Ma non solo: si tratta di soluzione anche insostenibile sul piano del sillogismo normativo: l'autorizzazione alla trasmissione da parte dell'autorità giudiziaria autorizza l'utilizzo da parte dell'autorità fiscale, l'utilizzo una parte dell'autorità fiscale autorizza l'accesso da parte del contribuente, quindi, per logica, l'autorizzazione all'utilizzo implica autorizzazione all'accesso o, rovesciando il ragionamento non si può certo sostenere chi autorizza la trasmissione in deroga al segreto per l'utilizzo fiscale …ignori che ciò comporta il diritto di accesso.

9. Verso un limite di durata della soggezione alle indagini.

La terza dimensione infine di queste riflessioni quella che ho definito iperbolica, perché decolla con una curva in una ripidità sempre maggiore, verso l'infinito e oltre, ed è un po' più lontana dall'attuale sensibilità, ma non per questo meno importante.

Essa concerne un profilo che non ancora non è stato colto nella materia dell'accertamento delle violazioni amministrative tributarie, che sono sempre generazioni penali secondo i criteri *Engel*. E lo stesso vale forse anche per l'accertamento tributario.

Si tratta di limiti da rispettare nell'esercizio del potere rispetto alla variabile tempo.

Ci sono due livelli di limiti quanto al tempo.

Uno il termine di *decadenza* del potere di accertamento, l'altro il termine di *durata* dei controlli, che corrispondono *due funzioni diverse*, come corrispondono a due funzioni diverse gli istituti della prescrizione del reato da un lato, e la durata massima delle indagini preliminari dall'altro.

Nel primo è in gioco una questione di *durata della permanenza del potere e di certezza del diritto,* che non può durare oltre un certo limite.

Il secondo è una questione di *durata e proporzionalità della materiale soggezione all'attività di controllo* e di *efficienza e concentrazione* dell'attività amministrativa investigativa. È nell'interesse non solo del destinatario delle indagini ma anche di chi esercita il potere, e quindi nell'interesse pubblico che ci sia concentrazione, efficienza, e non sfilacciamento.

Sono in gioco due interessi: la proporzionalità della soggezione ma anche l'efficienza del provvedimento.

Ebbene in materia tributaria è espressamente previsto il termine di decadenza ma il termine di decadenza dell'esercizio del potere assorbe anche la durata massima dell'attività di indagine?

Fino adesso nella giurisprudenza si è sempre detto di sì, ma a me sembra una soluzione, prospetticamente non

soddisfacente, del resto lo statuto del contribuente ha già introdotto dei limiti di durata di determinate attività, il che dimostra la piena consapevolezza del fatto che ci sono *due interessi diversi,* due cose *diverse* che servono a cose *diverse* e tutelano interessi *diversi*.

Del resto nel diritto amministrativo generale, la legge 241 2990, che è applicabile in materia tributaria perché non è esclusa per questa parte, prevede un termine massimo generale che è di 180 giorni, per cui non è affatto peregrino ipotizzare che questo sia già il termine massimo vigente di durata massima della attività di indagine, in mancanza d'altro. Per cui, in mancanza di un positivo intervento del legislatore che preveda un termine massimo speciale per le indagini tributarie, è sostenibile che, a fianco e parallelamente al termine di scadenza di 5 o 7 anni previsto espressamente dalla legge per la decadenza del potere, ci sia anche un termine di 180 giorni, fino a che il legislatore non ci metta mano con un termine diverso e specifico per le indagini tributarie, comunque proporzionato.

10. Conclusioni.

In definitiva, la sintesi di queste mie riflessioni e con questo recupero la dimensione di ottimismo e bonomia emiliana, che avevo promesso all'inizio.

La sintesi è che, almeno nella sceneggiatura, non si tratta di un film *horror* con un finale inquietante ma solo della prima puntata di una bella serie televisiva dalla quale ci aspettiamo, se gli attori seguiranno la traccia, un lieto fine.

Alberto Marcheselli

3. CEDU, Cassazione e istruttoria tributaria: per la tutela effettiva dei diritti

Sommario: 1. Centralità del procedimento amministrativo. – **2.** Il contesto. – **3.** Accesso, ispezioni e perquisizioni presso le imprese e l'art.8 CEDU (i casi *Italgomme* e *Agrisud*). – **4.** Qualità del controllo giurisdizionale *ex post* e ruolo di garanzia della Corte di cassazione. – **5.** Accertamenti misti e l'art.8 CEDU (sentenza *Edilsud e Ferreri*). – **6.** Gli accertamenti bancari (giurisprudenza *Ferrieri e Bonassisa*). – **7.** Conclusioni.

1. Centralità del procedimento amministrativo.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha recentemente adottato una serie di decisioni importanti relative alla fase istruttoria del procedimento, tema che la stessa dottrina italiana individua come centrale, non da ora[1] [2] per la tutela effettiva dei diritti in materia tributaria, come del resto afferma la Corte costituzionale che, a 30 anni dalla legge 7 agosto 1990, n. 241, con la sentenza 116/2020 ha ricordato la centralità del procedimento amministrativo come luogo elettivo di composizione degli interessi.

È il procedimento e, in particolare, la fase istruttoria il luogo in cui meglio può avvenire la valutazione sincronica degli interessi pubblici coinvolti e meritevoli di tutela, a confronto sia con il dovere tributario (Antonini), sia con l'interesse del soggetto privato operatore economico, sia con ulteriori interessi di cui sono titolari singoli cittadini e comunità.

Questi trovano innanzitutto nei princìpi costituzionali la loro previsione e tutela e, nel quadro sovranazionale, in un ormai vasto e complesso apparato di fonti internazionali[3], di cui due sono le principali: il compendio della disciplina UE che orienta l'interpretazione ben oltre il perimetro delle imposte armonizzate, e il diritto della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

2. Il contesto.

Tra i molteplici diritti protetti e interessi in cerca di composizione nella fase istruttoria, alcuni spiccano. Da un lato il diritto al contraddittorio, di difesa del contribuente e rispetto della vita privata[4] e, dall'altro, l'in-

[1] E. De Mita, *Principi di Diritto Tributario*, 5ª edizione, Milano, 2007, 309 ss.

[2] M. Logozzo, *Il diritto ad una buona amministrazione e l'accesso agi atti del procedimento tributario*, in M. Pierro (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nel procedimento tributario*, Milano, 2019, 171 ss.

[3] P. Pustorino, *Lezioni di Tutela Internazionale dei Diritti Umani*, 2 edizione, Bari, 2020, 22 ss.

[4] P. Pistone, *Lo Statuto del Contribuente e la tradizione*

teresse delle istituzioni, non solo nazionali, alla tutela della legalità e al contrasto all'imponente evasione fiscale. L'Italia è al centro del fenomeno a livello europeo: secondo il rapporto annuale EPPO pubblicato il 2 marzo 2026, che si occupa solo di quello spicchio di frodi fiscali che riguardano l'UE, l'Italia detiene la quota maggiore di indagini attive, con quasi 1.000 casi monitorati, circa un quarto del totale a livello comunitario, e danni potenziali stimati in 28,71 miliardi di euro, poco meno di metà del totale di tutta l'Unione[5].

3. Accesso, ispezioni e perquisizioni presso le imprese e l'art.8 CEDU (i casi *Italgomme* e *Agrisud*).

Sebbene possano essere necessari, in determinati casi, dei temperamenti alla sincronia procedimentale nella valutazione degli interessi coinvolti, è dunque innanzitutto nel procedimento amministrativo che dev'essere posto il tema del rispetto di tali diritti, in caso di accesso, ispezioni, perquisizioni presso le imprese, intese in senso ampio, come ricorda la sentenza del 6.2.2025 *Italgomme* resa nei confronti della Repubblica italiana. La Corte EDU si è pronunciata sulla questione delle garanzie spettanti ai contribuenti e ha sancito che la disciplina italiana in materia viola l'art. 8 della Convenzione, laddove tutela il rispetto alla vita privata e al domicilio.

La Corte di Strasburgo, è stato affermato in dottrina, ha richiesto un'evoluzione qualitativa del lavoro dell'Amministrazione[6] e, principalmente, un intervento normativo sul procedimento amministrativo e sull'istruttoria e gli strumenti di tutela tempestiva, i quali rientrano tra le scelte dell'Amministrazione finanziaria e del legislatore e non è nell'economia del presente breve intervento commentare tali profili.

La giurisprudenza *Italgomme* ha inoltre richiesto un più efficace controllo giurisdizionale *ex post* come evidenziato dalla dottrina[7] e, sul versante interno, a diritto vigente la Corte di cassazione non si è sottratta alla sua funzione nomofilattica. Con l'ordinanza n. 25049 del 2025 ha fatto pronta applicazione della giurisprudenza convenzionale, precisando che la pronuncia non investe le perquisizioni personali e domiciliari, disciplinate dall'art. 52, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, tant'è che la Corte EDU ha sul punto espressamente affermato che la disposizione «*impone requisiti più rigorosi quando tali misure sono autorizzate con riferimento alle "abitazioni" in senso stretto, vale a dire alle residenze dei privati. In casi analoghi, l'autorizzazione può essere rilasciata solo in caso di "gravi indizi di violazione" delle disposizioni fiscali, che devono essere indicate nell'autorizzazione,*

costituzionale comune dell'Unione Europea in Materia tributaria, in P. Pistone (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del Contribuente come strumento di attuazione dei Principi costituzionali ed europei in Materia tributaria*, Torino, 2025, 85; P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2025, 107 ss.

[5] *https://www.eppo.europa.eu/2025-numbers*.

[6] V. M. Basilavecchia e L. del Federico, *Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e Indagini Fiscali*, in *Dial. trib.*, 2009, 381 ss.; M. Di Siena, *Poteri forti e Diritti deboli. Riflessioni minime sull'assetto dell'istruttoria tributaria a margine della sentenza Italgomme*, in *Riv. dir. trib.*, 2025.

[7] Si veda in questa rivista, D. Stevanato, *Indagini fiscali on-line e libertà fondamentali secondo la CEDU: il caso Italgomme Pneumatici Srl. c. Italia*, in *Giustizia Insieme*, 2025.

e devono essere emesse da un pubblico ministero, un magistrato in Italia»[8].

4. Qualità del controllo giurisdizionale *ex post* e ruolo di garanzia della Corte di cassazione.

Con riferimento al contenuto del controllo giurisdizionale *ex post*, e dunque al rafforzamento dell'effettività dei rimedi giurisdizionali interni, la Corte di cassazione con l'ordinanza n. 25049 del 2025 ha stabilito che in tema di verifiche fiscali con accesso domiciliare, in caso di contestazione giudiziale da parte del contribuente, il giudice tributario, anche in forza di quanto osservato dalla Corte EDU nella sentenza *Italgomme*, è tenuto a verificare l'idoneità degli elementi offerti dall'ufficio tributario o dalla Guardia di finanza, ad integrare i gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale e la correttezza dell'apprezzamento di quegli elementi da parte del Procuratore della Repubblica in sede di rilascio dell'autorizzazione. Ha inoltre stabilito, quanto al requisito motivazionale, che dev'essere tenuto conto del fatto che, se il provvedimento è motivato *per relationem*, mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente, l'amministrazione finanziaria, che degli effetti dell'autorizzazione vuole avvalersi, deve fornire la prova della legittimità del procedimento seguito. Deve produrre in giudizio, afferma questa innovativa giurisprudenza della Cassazione, non solo tale provvedimento, ma anche la richiesta in essa richiamata a fini motivazionali, a pena di nullità del provvedimento autorizzatorio e, conseguenzialmente, dell'atto impositivo emesso sulla base della documentazione acquisita in esecuzione di quel provvedimento.

Quanto alla tecnica decisionale seguita dalla Corte EDU, con la *Italgomme* sono state dunque sancite alcune violazioni sistemiche significative in materia di indagini presso le sedi aziendali e gli studi professionali, un po' sulla falsariga di quanto in passato stabilito, con riferimento alla condizione carceraria, dal *pilot judgment Torreggiani* della Corte EDU dell'8.1.2013. Nel caso attuale non è però intervenuta la sospensione degli altri processi con contenuto analogo pendenti davanti alla Corte di Strasburgo e assegnazione di un temine al legislatore per intervenire, anche se va detto che il 27.9.2018 era già intervenuta la sentenza *Brazzi* in un caso relativo all'Italia, seppure riguardo alle perquisizioni dell'abitazione e dell'autoveicolo dell'interessato.

Sono seguite ulteriori sentenze della Corte EDU di accertamento della violazione dell'art. 8, tra cui l'11.12.2025 la sentenza di analogo contenuto *Agrisud e altri*. Quest'ultima serie di casi ha riguardato, tra l'altro, l'esame, la copia e il sequestro dei loro registri contabili, libri societari, fatture e altri documenti obbligatori relativi alla contabilità e di diversi di tipi di documenti rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale, da parte di funzionari e agenti dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, al fine di verificare il rispetto degli obblighi fiscali.

[8] Il tema è molto attuale, come conferma la decisione del 24 settembre 2026 di inammissibilità pronunciata dalla Corte EDU nel ricorso 1742/26 Baldipera Srl c Italia sul presupposto che la violazione è sistemica e, dunque, in assenza di rimedi efficaci, dev'essere direttamente e tempestivamente adito il giudice di Strasburgo.

5. Accertamenti misti e l'art.8 CEDU (sentenza *Edilsud e Ferreri*).

Un'ulteriore evoluzione di questa giurisprudenza è costituita dalla sentenza *Edilsud e Ferreri* del 5 marzo 2026, che si distingue dai precedenti perché originata da accertamenti fiscali misti, ossia scaturiti a seguito di accesso e ispezione presso locali adibiti ad un tempo sia all'attività commerciale e sede legale della società ricorrente, sia ad abitazione del rappresentante legale e unico proprietario, da parte degli agenti della Guardia di finanza in forza di autorizzazione rilasciata dal pubblico ministero.

La sentenza si colloca nel filone *Italgomme*, ma è significativa per più aspetti, se ne distinguono due: in primo luogo l'autorizzazione alla misura data *ex ante* dall'autorità giurisdizionale ordinaria è ritenuta *tamquam non esset* quando è priva di motivazione; la Corte EDU si è fermata al primo *step* della sua *review* ai sensi dell'art.8 CEDU[9], ritenendo che non vi fosse base legale a supporto della misura, senza neppure esaminare il secondo (fine legittimo perseguito) e il terzo (test di proporzionalità).

In secondo luogo, la Corte non prende in considerazione l'intervento del legislatore, successivo alla *Italgomme* e appositamente adottato in prima risposta alla sentenza, del 3 agosto 2025, allorquando è stato introdotto l'art.13 bis d.l. 84/2025 che ha modificato l'art.12, comma 1, Statuto del contribuente, il quale ha previsto l'obbligo della motivazione espressa e adeguata negli atti di autorizzazione e nei verbali di accesso. La novella non è applicabile alla fattispecie *ratione temporis*, ma avrebbe potuto contribuire alla ricostruzione sistematica e dar conto dello stato dell'esecuzione di parallele sentenze definitive ex art.46 CEDU.

6. Gli accertamenti bancari (giurisprudenza *Ferrieri e Bonassisa*).

L'8 gennaio 2026 la sentenza della Corte EDU *Ferrieri e Bonassisa* ha inserito un ulteriore, importante, tassello nel quadro, decidendo due ricorsi riuniti relativi alla richiesta di accesso ed esame da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati bancari dei ricorrenti pervenuta alle banche a seguito di autorizzazione rilasciata dai direttori dell'autorità fiscale.

La Corte ha constatato che le misure erano basate sulla legge ai fini del § 2 dell'art.8, ed è passata all'esame della "qualità del diritto" ritenendo che la base giuridica delle misure non soddisfacesse il requisito.

Quanto al profilo delle garanzie procedurali, la Corte ha accettato che, nella fase dell'istruttoria fiscale, ragioni di efficienza (Corte EDU 14 marzo 2013, *Bernh Larsen c. Norvegia*, punto 130) e la necessità di non compromettere lo scopo delle misure contestate (cfr. Corte EDU 6 febbraio 2025, *Italgomme c. Italia*, punto 122) possono giustificare la mancanza di un controllo giurisdizionale o indipendente *ex ante*, ma, in tal caso, serve un efficace e adeguato controllo indipendente (es. *authority*) o giurisdizionale *ex post*. Nel sistema italiano però il Garante dei diritti del contribuente non è stato ritenuto rimedio idoneo, in quanto secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione non può adottare decisioni vincolanti (punto 32 sentenza citata).

[9] R. Conti, *Il rilievo della CEDU nel diritto vivente: in particolare, il segno lasciato dalla giurisprudenza convenzionale nella giurisprudenza dei giudici comuni*, in *Giur. cost.*, 2015, 2, 417 ss.

Con riferimento alle garanzie processuali il rimedio giurisdizionale non è stato ritenuto efficace poiché, da un lato, la giurisprudenza interna ha negato in passato che l'autorizzazione rilasciata da un direttore di un ufficio delle imposte ad ottenere informazioni direttamente dalle banche sia atto direttamente impugnabile, avendolo piuttosto considerato atto interno al procedimento amministrativo (punto 26 sentenza), con l'ulteriore conseguenza che la disponibilità del rimedio dipende dal fatto che le misure in questione abbiano portato all›emissione di un avviso di accertamento fiscale contestato dal contribuente, atto impugnabile in cui far valere il profilo dell'autorizzazione (punto 92 sentenza).

Dall'altro, la possibilità di impugnare l'atto impositivo emanato sulla base delle verifiche è stata considerata rimedio privo di effettività, posto che la giurisprudenza nazionale ha ritenuto in passato che la validità di un avviso di accertamento fiscale non può di per sé essere compromessa da un›irregolarità o addirittura dalla mancanza di autorizzazione (punto 91 sentenza), oltre che di certezza e tempestività (Corte EDU 21 dicembre 2010, *Canal Plus c. Francia*, punto 40), potendo l'avviso di accertamento essere emesso diversi anni dopo, quando il procedimento di accertamento fiscale viene concluso (punto 92 sentenza).

In ragione del fatto che il ricorso all'autorità giudiziaria non è stato considerato rimedio efficace *ex post*, e che così le misure adottate non sono state ritenute conformi alla legge ("*in accordance with the law*" ai sensi dell'art.8 § 2 CEDU, profilo assorbente ogni altro limite di cui al § 2, cfr. punti 105-9 sentenza), la Corte ha anche ritenuto che l'esaurimento del rimedio giurisdizionale interno non costituisce condizione di ammissibilità della domanda a Strasburgo (punto 104 sentenza).

Dunque, la sentenza *Ferrieri e Bonassisa* ha stabilito che le previsioni relative alle autorizzazioni all'esecuzione di indagini finanziarie non circoscrivono in modo sufficiente la discrezionalità delle autorità fiscali, in quanto non assicurano un adeguato sistema di garanzie procedurali né un controllo giurisdizionale effettivo sulle misure adottate.

7. Conclusioni.

L'esperienza nella costruzione di un dialogo efficace, rivela che consiste in un processo plurale, condiviso e paritario, dove il significato di quanto viene veicolato non dipende solo dal suo contenuto oggettivo, né solo dall'intenzione di chi parla, ma anche da come viene inteso e interpretato da chi l'accoglie, perché l'ascolto attivo è fondamentale[10].

La Corte di cassazione ha preso molto sul serio l'evoluzione della giurisprudenza di Strasburgo, nel rispetto del suo ruolo di Corte sovranazionale e di giudice di ultima istanza dei diritti umani, perché il primo giudice dei diritti umani è l'autorità giudiziaria nazionale[11]. Sono intervenute diverse ordinanze interlocutorie della Corte di cassazione, ad esempio in tema di accertamenti bancari successivamente alla sentenza *Ferrieri e Bonassisa*, a sottolineare l'importanza della questione sancita dalla rimessione in pubblica udienza con termine per le parti.

[10] La parole est moitié à celuy qui parle, moitié a celuy qui l'écoute. La parola è per metà di colui che parla, per metà di colui che ascolta. M. de Montaigne, *Essais*, III, ch.13, *De l'expérience*.

[11] A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa*, Milano, 2016; A. Marcheselli, *Verso lo Statuto dei diritti del contribuente europeo? Dalla giurisprudenza francese uno spunto per la diretta applicazione delle norme CEDU in materia tributaria,* in *Europeanrights.eu*, 2012.

Nel frattempo, sono stati svolti approfondimenti in Corte, realizzati studi *ad hoc*, convocata una riunione di Sezione sull'argomento, per fornire il più possibile un'interpretazione nomofilattica moderna e omogenea, rispettosa dei diritti fondamentali e che deve tener conto anche del quadro costituzionale ed eurounitario, oltre che di quello convenzionale. L'elaborazione è in corso e a breve usciranno le prime decisioni[12], tenuto anche conto che, alla data del presente convegno (13 marzo 2026), la sentenza non è ancora definitiva[13].

È prezioso anche a tal fine questo contesto così qualificato, che riafferma l'importanza culturale del diritto tributario[14], dove ci interroghiamo insieme sulla tutela effettiva dei diritti, sulla difesa dei diritti umani, tra eccellenti giuristi e membri dell'accademia, avvocati e colleghi illustri, con questo qualificato uditorio nell'Università LUISS, che ringrazio per avermi consentito di esprimere alcune brevi considerazioni e di ricevere contenuti utili, che non mancherò di condividere con i colleghi della Suprema corte.

Pierpaolo Gori

[12] Successivamente alla preparazione di questa relazione per l'incontro di studi del 13 marzo 2026, la Corte di cassazione si è pronunciata più volte sulla legittimità dell'autorizzazione alle indagini bancarie ai fini fiscali, questione su cui si è espressa la sentenza dell'8 gennaio 2026 Ferrieri e Bonassisa c. Italia della Corte EDU, e in particolare si segnalano ad oggi (5 ottobre 2026): Cass. 15 giugno 2026 nn. 19956 e 19960 secondo cui l'autorizzazione deve preesistere alla richiesta e avere un contenuto minimo controllabile *ex post*; Cass. 18 giugno 2026 n. 20694 che ha confermato tale indirizzo chiarendo che l'interpretazione tradizionale viene armonizzata con il diritto unionale e convenzionale; Cass. 15 luglio 2026 n. 23305 secondo cui il vizio non è rilevabile d'ufficio; nello stesso senso, si veda già Cass. 27 aprile 2026 n. 11368.

[13] La sentenza è divenuta definitiva in data 11 maggio 2026.

[14] G. Melis, *Lezioni di Diritto tributario*, quinta ediz., Torino, 2017, 3-4.

4. Riscossione tributaria e CEDU

Sommario: 1. Premessa. – **2.** L'applicabilità della CEDU alla riscossione tributaria. – **3.** segue: la casistica nella giurisprudenza della Corte EDU. – **4.** Le questioni aperte nel sistema italiano della riscossione: l'efficacia temporale dell'ipoteca e del fermo. – **5.** I condoni promossi dallo Stato in pregiudizio dei crediti di altri enti. – **6.** Segue: il supporto offerto dalla Corte di Cassazione, il mancato rinvio alla Corte Costituzionale e la giurisprudenza della Corte EDU. – **7**. Conclusioni.

1. Premessa.

In Italia la crisi della riscossione dei tributi è talmente grave da porre in secondo piano il sistema delle tutele e le esigenze di garanzia riconducibili alla CEDU, anche in ragione delle notorie resistenze frapposte all'applicabilità della Convenzione alla materia tributaria[1].

Viceversa, si è convinti che la materia della riscossione debba evolvere qualitativamente, mediante una maggiore efficacia degli strumenti della riscossione, cui si affianchi una maggiore responsabilità degli agenti della riscossione (o esattori, che dir si voglia) ed un più adeguato sistema di tutele a favore dei contribuenti. Nello Stato di diritto le garanzie non intralciano l'efficienza della P.A., piuttosto ne assicurano il sindacato rafforzativo sul piano della legalità, dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa.

Certo è che l'esistenza di uno stock di crediti non riscossi, pari a 1.206,6 miliardi di euro (a fronte di un PIL di 1.1212 miliardi di euro), comprendente poste creditorie risalenti sino all'anno 2000 (ciononostante ancora iscritte nel bilancio dello Stato[2]), palesa una gravissima crisi di inefficienza del sistema della riscossione, che va ben oltre il consueto mantra dell'evasione fiscale[3].

In tema di riscossione l'alternativa è secca o l'esattore riesce a riscuotere o il credito è perso. Mantenere in bilancio crediti inesigibili è contrario ad ogni criterio tecnico, contabile e giuridico, a meno che non si intenda rinviare il momento della verità e coprire le colpe dei responsabili di tale disastro, in gran parte riferibile alla grave mala gestio degli esattori[4] (come risulta anche dai numerosi interventi di Corte Costituzionale e Corte dei Conti, rimasti inascoltati – v. *infra*).

Il fenomeno viene costantemente monitorato dalla Corte dei Conti[5], ed è stato

[1] Per il quadro generale v. Aa.Vv., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti, Torino, 2014.

[2] Per gli atti governativi v. il Documento di economia e finanza 2023, Sezione III.

[3] Sulla crisi della riscossione v.: G. Girelli, *La crisi del sistema di riscossione coattiva in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2601; M. Basilavecchia, *L'esecuzione forzata tributaria, la crisi della riscossione e le riforme. Alcune conclusioni di sistema e non solo*, in Aa.Vv., *L'esecuzione forzata tributaria*, a cura di C. Glendi - A. Guidara, Milano, 2024, 264 ss.; C. Verrigni, *La rateizzazione nel sistema della riscossione tributaria*, Torino, 9 ss.

[4] V. in proposito le ricorrenti misure di esonero delle responsabilità in favore degli esattori, ad es.: l'art. 1, commi 687 e 688, della legge 23.12.2014, n. 190, che ha introdotto il c.d. meccanismo scalare inverso, volto a differire nel tempo la verifica, da parte degli enti creditori, dell'operato del riscossore.

[5] V. ad es. la Relazione sul Rendiconto generale dello Stato 2019 (in *www.corteconti.it*, pp. 23-24) dalla quale si evince che il

indagato anche dall'OCSE e dal Fondo Monetario Internazionale, allarmati da tale situazione in occasione della crisi finanziaria italiana degli 2011 - 2012, periodo noto come la crisi del debito sovrano o "crisi dello spread", in cui l'Italia ha rischiato concretamente il *default*[6].

Anche la Corte Costituzionale ha avuto modo di pronunciarsi (sia pure con una sentenza meramente monitoria[7]), censurando il c.d. "meccanismo scalare inverso" (una sorta di sanatoria nei rapporti fra enti impositori ed agenti della riscossione) che ha addirittura rinviato fino al biennio 2038-2039 l'azione di controllo per i ruoli del 2000 e che, essendo basato sull'esame prioritario delle annualità più recenti, concorre alla stratificazione di crediti vetusti, non riscossi e non suscettibili di riscossione (in quanto tali crediti sarebbero soltanto formalmente ancora in carico all'agente della riscossione). La Corte – in continuità con il suo costante orientamento critico[8] – ha affermato che «una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate è elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, inteso come "bene pubblico" funzionale alla valorizzazione della democrazia rappresentativa, mentre meccanismi comportanti una lunghissima dilazione temporale[9] sono difficilmente compatibili con la sua fisiologica dinamica».

Nel contesto di questa grave crisi della riscossione sarebbe necessario interrogarsi a fondo sulle cause del disastro, evitando di ripetere all'infinito il rassicurante e deresponsabilizzante mantra dell'evasione fiscale e dell'infedeltà dei contribuenti.

In questa sede una indagine del genere non è consentita, ma nella complessa vicenda legislativa delle molteplici riforme e riformine, che hanno caratterizzato il sistema negli ultimi decenni, spicca il D.Lgs. 22 febbraio 1999, n. 37, *"Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo…"*, che ha abrogato l'obbligo del "non riscosso come riscosso".

Questa prima rilevante deresponsabilizzazione degli esattori ha inferto un duro colpo al sistema, creando i presupposti per la grave crisi corrente. Certamente han-

volume complessivo della riscossione a mezzo ruoli fra l'anno 2000 e il 2019 è stato di 133,4 miliardi, a fronte di un carico netto di 1.002,8 miliardi, con un indice di riscossione del 13,3%. Al di là del 2019, l'impegno della Corte dei Conti risulta costantemente ribadito in ogni Relazione annuale sul Rendiconto generale dello Stato.

6 FMI, *Enhancing governance and effectiveness of the fiscal agencies*, in *www.imf.org*, 2015; OCSE, *Italy's tax administration. A review of institutional and governance aspects*, in *www.ec.d.org*, 2016.

7 Corte cost. 17 ottobre 2023, n. 190.

8 Corte cost. 11 marzo 2022, n. 66; Corte cost. 15 marzo 2019, n. 51; Corte cost. 23 dicembre 2019, n. 288; Corte cost. 14 febbraio 2019, n. 18; Corte cost. 29 novembre 2017, n. 247; Corte cost. 13 aprile 2017, n. 80; Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184.

9 Ed è appena il caso di evidenziare che, quando la Corte parla di "lunghissima dilazione temporale" si riferisce alla sanatoria nei rapporti fra enti impositori ed agenti della riscossione, nota come "meccanismo scalare inverso". Il riferimento è all'art. 1, commi 687 e 688, L. n. 190/2014, nella parte in cui ha introdotto questo c.d. meccanismo scalare inverso, volto a differire nel tempo la verifica, da parte degli enti creditori, dell'operato degli agenti della riscossione, mediante la proroga dei termini per la presentazione da parte di questi ultimi delle domande di discarico. In merito si ricorda anche la restrittiva Corte cost. 15 marzo 2019 n. 51, che si è pronunciata nel senso dell'applicabilità della predetta disciplina soltanto agli agenti della riscossione in senso tecnico, e cioè ai soggetti partecipati da Riscossione spa e da ultimo confluiti in Agenzia delle Entrate – Riscossione e in Riscossione Sicilia, e non anche ai concessionari della riscossione privati. Ciò in quanto, secondo la Consulta, tale meccanismo persegue l'intento *"di rispondere a particolari ed eccezionali esigenze derivanti esclusivamente dall'istituzione di agenti <pubblici> della riscossione, con conseguente irragionevolezza di una interpretazione che, a dispetto del tenore letterale, la estendesse alle suddette società private…."*. Peccato che -sottotraccia- di tale sanatoria abbiamo bellamente fruito anche gli esattori privati ab origine, confluiti prima in Equitalia e poi in Agenzia delle Entrate Riscossione.

no poi avuto un ruolo collaterale anche il lassismo nella rendicontazione dei carichi affidati alla riscossione, le continue e massicce misure condonistiche, le rottamazioni, l'abnorme sviluppo delle rateizzazioni, la dilatazione dei tempi della riscossione ecc. A tutto ciò si è affiancato un notevole potenziamento dei mezzi della riscossione coattiva accompagnato dalla costante compressione delle garanzie dei contribuenti.

Tutte vicende sulle quali non è consentito indugiare[10].

Qui l'attenzione è riservata a quei problemi della riscossione che presentano profili rilevanti ai fini dell'applicabilità della CEDU, e segnatamente: sul piano generale, al tema dell'applicabilità della CEDU alla materia della riscossione tributaria; nel dettaglio, all'efficacia temporale delle misure cautelari dell'ipoteca e del fermo ed al deprecabile fenomeno dei condoni promossi dallo Stato in pregiudizio dei crediti di altri enti. Temi questi rispetto ai quali dottrina e giurisprudenza evocano da tempo la rilevanza delle garanzie CEDU.

2. L'applicabilità della CEDU alla riscossione tributaria.

In tema di riscossione il riferimento base è all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU.

La tutela del diritto di proprietà è fondata sull'*incipit* della disposizione, secondo cui "*ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni*". L' art. 1 prosegue poi con norme che autorizzano la limitazione del diritto di proprietà: -la privazione della proprietà (esproprio, nazionalizzazione ecc.) è sottoposta al rispetto di determinate condizioni, ovvero che sussista una "*causa di pubblica utilità*" e che ciò avvenga «*nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale*». Viene altresì affermato che è consentito agli Stati di incidere sul diritto di proprietà per «*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*».

La giurisprudenza della Corte EDU ha chiarito il rapporto intercorrente tra queste norme: le previsioni limitative del diritto di proprietà devono interpretarsi alla luce del principio generale consacrato nel primo paragrafo; è necessario esaminare l'ambito degli interventi che incidono sul diritto di proprietà e quando emerge una compressione del diritto che non trova giustificazione nei limiti assegnati, diventa necessario vagliare la fattispecie in ragione del principio generale, secondo i criteri di ragionevolezza, giusto equilibrio, proporzionalità, margine di apprezzamento Statale ecc.[11].

In relazione all'art. 1 Prot. add. si pongono questione tributarie alquanto variegate, tra le quali spicca l'applicabilità delle garanzie convenzionali a fronte di misure impositive di dubbia ragionevolezza e proporzionalità o nell'ambito di procedure di

[10] Ma si rinvia ai contributi di cui alla nota 3.

[11] Per l'inquadramento sistematico si rinvia a: M.L. Padelletti, *La tutela della proprietà nella Conven-zione europea dei diritti dell'uomo*, Milano, 2003 e F. Buonuomo, *La tutela della proprietà dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo*, Milano, 2005. Ma il principale punto di riferimento è dato da ECHR- Registry, Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights, 28 February 2026, consultabile sul sito della Corte (ove il tema delle interferenze tributarie è specificamente trattato, 77-79).

restituzione e rimborso dei tributi, tuttavia, in questa sede su tali questioni non sono consentite digressioni[12].

Per quanto riguarda il tema specifico dei rapporti tra CEDU e riscossione tributaria la casistica giurisprudenziale di accoglimento risulta alquanto limitata, ma la dottrina ha da tempo adeguatamente chiarito i margini di applicabilità delle garanzie convenzionali[13]. Va poi evidenziato che in genere le questioni che si pongono in tema di riscossione, pur incentrandosi sull'art. 1 Prot, add., coinvolgono anche altri valori tutelati dalla CEDU.

Il leading case è stata la sentenza Hentrich del 1994[14], ma ha assunto un ruolo significativo anche la successiva sentenza Yukos del 2011[15], quand'anche entrambe le pronunce rilevino più in astratto che rispetto a specifiche situazioni esistenti nell'ordinamento italiano; certo è che le garanzie rilevanti vanno oltre il profilo sostanziale di cui all'art. 1 Prot. add., estendendosi ai profili attuativi[16].

Comunque, sembra interessante evidenziare i casi in cui la Corte EDU ha ritenuto applicabile l'art. 1 del primo Prot. add. CEDU alla riscossione tributaria[17].

3. segue: la casistica nella giurisprudenza della Corte EDU.

Nella prima rilevante sentenza, Hentrich c. Francia, del 1994, la Corte EDU ha censurato le modalità dell'esercizio del diritto di prelazione immobiliare dell'Amministrazione finanziaria francese, ritenendo violato l'art. 1 Prot., in ragione di un sacrificio individuale eccessivo ed in assenza di rimedi effettivi.

La Corte ha inoltre ritenuto che vi fosse stata una violazione dell'articolo 6 § 1 (diritto a un equo processo) della Convenzione, constatando che, nel caso di specie, il procedimento di merito non aveva offerto alla ricorrente una ragionevole opportunità di presentare le proprie argomentazioni in condizioni che non la ponessero in una posizione di sostanziale svantaggio rispetto alla controparte. Ha altresì riscontrato una

[12] V. comunque, per la giurisprudenza ECHR- Registry, Guide on Article 1 of Protocol No. 1 cit., 77 ss., e Factsheet – Taxation and the ECHR (March 2023), consultabile sul sito della Corte; e per la dottrina Calzolari, *La tutela CEDU del diritto di proprietà: la base legale del giusto tributo*, in *Corr. trib.*, 2017, 3148, e Poggioli, *Note minime in tema di tutela della proprietà ed imposizione tributaria nei primi settanta anni della CEDU*, in *Federalismi.it*, 2023, 239.

[13] G. Melis - A. Persiani, *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo in tema di riscossione tributaria*, in Aa.Vv., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria* cit., 248 ss.; nella letteratura internazionale si segnala R. Ergec, *Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights*, in *Intertax*, 2011, 6 ss.

[14] Corte EDU, 22 settembre 1994, Hentrich c. Francia; su tale pronuncia v. A. Persiani, *I limiti di fonte internazionale ed europea alla discrezionalità del legislatore nel settore della riscossione tributaria*, in *Inn. e Diritto*, 2016, 158 ss.

[15] Corte EDU, 20 settembre 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia; per l'analisi di tale sentenza v. G. Melis - A. Persiani, *Il principio*, cit., 256 ss.

[16] Al riguardo G. Melis - A. Persiani, *Il principio*, cit., 260, richiamano l'orientamento della Corte EDU secondo cui «although Article 1 of Protocol No. 1 contains no explicit procedural requirements, the proceedings at issue must also afford the individual a reasonable opportunity of putting his or her case to the responsible authorities for the purpose of effectively challenging the measures interfering with the rights guaranteed by this provision. In ascertaining whether this condition has been satisfied, a comprehensive view must be taken of the applicable procedures» (24 ottobre 1986, *AGOSI* c. *Regno Unito*, par. 55; 21 maggio 2002, *Jokela* c. *Finlandia*, par. 45). Questa linea interpretative ha trovato chiara conferma anche nella più recente giurisprudenza della Corte EDU (ECHR- Registry, Guide on Article 1 of Protocol No. 1 cit.); alcuni casi hanno riguardato specificamente la riscossione dei tributi, v. *infra* nel testo.

[17] Tutte le sentenze sono raccolte nel Factsheet – Taxation and the ECHR cit.

violazione dell'articolo 6 § 1 a causa della durata del procedimento.

Nel caso Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c. Paesi Bassi (23 febbraio 1995) la Corte ha ritenuto ammissibile il ricorso, ma nel merito ha valutato giustificata la misura fiscale (pignoramento e vendita di beni gravati da riserva della proprietà in favore di terzi). La violazione dell'art. 1 Prot. non era configurabile in quanto risultava soddisfatto il requisito di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito. I giudici hanno inoltre osservato che il caso in esame riguardava il diritto degli Stati di emanare le leggi necessarie per garantire il pagamento delle imposte ed hanno ricordato che, in materia, al legislatore deve essere concesso un ampio margine di discrezionalità, soprattutto per quanto riguarda la questione se – e in caso affermativo, in che misura – le autorità fiscali debbano essere poste in una posizione migliore per far rispettare i debiti fiscali rispetto a quella in cui si trovano i creditori ordinari per far rispettare i debiti commerciali.

Anche nel caso National and Provincial Building Society et alia c. the United Kingdom (23 October 1997) la Corte ha ritenuto ammissibile il ricorso, ma nel merito ha valutato giustificata la misura fiscale. La violazione dell'art. 1 Prot. non è stata ritenuta configurabile tenuto conto dell'ampio margine di discrezionalità di cui gode uno Stato contraente nelle sue politiche fiscali; le misure retroattive adottate in concreto non hanno alterato l'equilibrio tra il diritto dei contribuenti alla restituzione e l'interesse pubblico fiscale (il caso riguardava le richieste di risarcimento per somme versate in base a disposizioni fiscali invalidate, estinte a seguito di una legislazione retroattiva).

Una delle più importanti sentenze rese dalla Corte EDU in materia di riscossione tributaria è certamente la Jokela c. Finlandia (21 maggio 2002). La Corte ha ritenuto configurabile la violazione dell'art. 1 Prot. laddove le autorità determinano stime incoerenti del valore dello stesso bene a seconda che la pubblica amministrazione debba riscuotere tributi o pagare indennizzi da esproprio; sotto altro e collaterale profilo i giudici hanno ritenuto configurabile la violazione dell'art, 6, § 1, Conv., in quanto nella concreta fattispecie gli atti di stima non risultavano adeguatamente motivati e nel complesso il sistema finlandese gravava il contribuente di oneri sproporzionati rispetto ai fini perseguiti ed ai diritti dei contribuenti.

Nel caso Faccio c. Italia (31 marzo 2009) la Corte ha ritenuto ammissibile il ricorso, ma nel merito ha ritenuto ragionevole e proporzionata l'apposizione dei sigilli al televisore per il mancato pagamento del canone RAI.

Con la significativa sentenza Metalco Bt. c. Ungheria (1 febbraio 2011) i giudici di Strasburgo hanno ritenuto configurabili le violazioni dell'1 Prot. e dell'art. 6, §1, Conv., a fronte del protrarsi del pignoramento di una quota di partecipazione societaria -di rilevante valore rispetto alla modesta entità del credito tributario- caratterizzato da automatismi esecutivi, tali da pregiudicare il valore commerciale della quota, anche in ragione dell'illecita inerzia delle autorità fiscali ungheresi riguardo alla procedura di vendita all'asta.

Tale sentenza assume particolare rilievo rispetto alle analoghe situazioni che si rinvengono nell'ambito delle procedure di riscossione nel sistema tributario italiano (v. *infra*).

La sentenza Yukos v. Russia (20 settembre 2011) risulta molto incisiva ed emblematica dell'approccio della Corte EDU alla materia della riscossione dei tributi.

Nello specifico, per quanto riguarda la rigidità e repentinità delle procedure di riscossione, l'obbligo di pagare necessariamente per intero ed immediatamente tutto il complessivo carico tributario e la mancata valutazione da parte delle autorità fiscali russe delle conseguenze delle loro azioni, la Corte ha ritenuto configurabile un'ipotesi di assenza di giusto equilibrio tra i legittimi obiettivi perseguiti e le misure adottate, in violazione dell'art. 1 Prot.; la Corte ha altresì riscontrato la violazione dell'art. 6 §§ 1 e 3 (b) (diritto a un equo processo) della Convenzione in relazione al procedimento di accertamento fiscale.

Tuttavia, l'abnorme vicenda Yukos non presenta profili di concreto interesse per quanto riguarda il sistema tributario italiano.

Viceversa, la sentenza Rousk c. Svezia (25 luglio 2013) affronta questioni rilevanti rispetto all'esperienza italiana, collocandosi nel solco del caso Metalco del 2011. Nella vicenda svedese si è ritenuto che il pignoramento e la successiva vendita all'asta dell'abitazione del contribuente, per un credito tributario di importo notevolmente inferiore al valore dell'immobile, abbiano concretizzato la violazione dell'art. 1 Prot. e dell'art. 8 Conv., dando corpo ad una misura sproporzionata, aggravata dall'assenza di comunicazioni tra gli uffici tributari coinvolti nella procedura.

Ancora particolarmente rilevante e significativa risulta la sentenza Microintelect OOD c. Bulgaria (4 marzo 2014). La Corte ha stabilito che la confisca di beni operata dallo Stato senza giusto equilibrio e adeguata proporzionalità e senza effettive garanzie di difesa, viola l'art. 1 Prot. e l'art. 6, § 2, Conv.

Nella concreta fattispecie la misura della confisca era stata eseguita nei confronti di una società senza accertare un reale legame di imputabilità dell'illecito e di proporzionalità della misura[18].

Da ultimo, ai nostri fini assume particolare rilievo la sentenza Melo Tadeu c. Portogallo (23 ottobre 2014)[19], nella quale si è ritenuto che il mantenimento del pignoramento di una partecipazione societaria, nonostante l'assoluzione penale del contribuente per una contestata frode fiscale, sia configurabile come violazione dell'art. 1 Prot. per difetto di giusto equilibrio e di proporzionalità, e dell'art. 6 § 2, per violazione della presunzione di innocenza.

4. Le questioni aperte nel sistema italiano della riscossione: l'efficacia temporale dell'ipoteca e del fermo.

Nel sistema italiano della riscossione sono molteplici le questioni che assumono rilievo sul piano delle garanzie CEDU.

In generale appaiono critiche tutte quelle situazioni in cui il sistema contempla misure limitative dei diritti dei contribuenti basate su ingerenze e/o automatismi, senza la ricerca di un giusto equilibrio tra le finalità della riscossione ed i diritti dei contribuenti ovvero carenti dal punto di vista della proporzionalità, sotto il profilo dell'*an* o del

[18] A latere del settore della riscossione tributaria, in materia di confisca e, soprattutto, di confisca per equivalente si pongono questioni rilevanti e di estrema complessità, anche per quanto riguarda l'ordinamento italiano; per la giurisprudenza della Corte EDU v. da ultimo Tartamella et alia c. Italia (23 ottobre 2025).

[19] In Italia la sentenza Melo Tadeu viene valorizzata per lo più sul piano processuale, v. ad es. G. Chiarizia, *La Corte costituzionale riaccende il dibattito sul ne bis in idem*, in *TAX NEWS*, 2022, 2, e F. Buffa, *La riforma processuale e i principi della Corte Edu in materia*, in *Questione Giustizia*, 2024, 199 ss.

quantum della misura ovvero sotto il profilo della sua durata.

Si pensi ad es. al problema dei pignoramenti eccessivi.

Mentre nell'esecuzione civile l'istanza di riduzione si presenta direttamente al Giudice dell'Esecuzione ai sensi dell'art. 496 CPC (il quale può provvedere anche d'ufficio), nella riscossione tributaria/esattoriale tale procedura si ritiene inapplicabile, in ragione delle norme del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602[20], che tendono ad escludere a priori i pignoramenti eccessivi, prevedendo specifiche limitazioni[21].

Ma il tema viene posto a titolo esemplificativo, non rinvenendosi particolari contrasti e prese di posizione in dottrina, in giurisprudenza e nella prassi amministrativa, stante il diffuso lassismo degli esattori nella fase della esecuzione forzata.

Altre situazioni critiche emergono in presenza di quelle variegate norme che limitano l'esercizio delle libertà economiche a fronte di pretese impositive o debiti tributari, senza tener conto della definitività dell'atto impositivo e soprattutto senza tener conto della gravità della violazione o della morosità.

Si pensi all'art. 15-*ter* del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (conv. L. 28 giugno 2019, n. 58), secondo cui "gli enti locali competenti al rilascio di licenze, autorizzazioni, concessioni e dei relativi rinnovi, alla ricezione di segnalazioni certificate di inizio attività, uniche o condizionate, concernenti attività commerciali o produttive possono disporre, con norma regolamentare, che il rilascio o il rinnovo e la permanenza in esercizio siano subordinati alla verifica della regolarità del pagamento dei tributi locali da parte dei soggetti richiedenti".

Si pensi altresì agli artt. 94 e 95 del nuovo Codice dei Contratti Pubblici (D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36), in tema di esclusione dalle gare d'appalto di contribuenti che hanno commesso violazioni gravi degli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali. Tali norme pur avendo recepito le istanze di salvaguardia della proporzionalità, rispetto alle analoghe previgenti misure[22], presentano ancora diversi profili di rigidità ed automatismo, preclusivi di una giusta ponderazione, soprattutto in ragione della predeterminazione normativa delle ipotesi di gravità delle violazioni (v. D.Lgs cit., all. 11.10).

Maggiore attenzione merita il tema dell'efficacia temporale dell'ipoteca e del fermo nell'ambito della riscossione tributa-

[20] Ora confluito nel Testo Unico in materia di versamenti e di riscossione, di cui al D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33; ma per comodità e continuità di lettura, rispetto ai precedenti documenti di dottrina, giurisprudenza e prassi, i riferimenti normativi restano fermi al D.P.R. n. 602/1973.

[21] Comunque, sia pure nell'arduo bilanciamento tra norme tributarie e norme generali, a favore dell'applicabilità dell'art. 496 cit., sembrerebbe deporre l'art. 49, comma 2, del D.P.R. 602/1973, secondo cui il procedimento di espropriazione esattoriale è regolato dalle norme generali del CPC per tutto ciò che non è diversamente previsto dalla legge tributaria.

[22] Al riguardo si segnala Cons. Stato, sez. III, ord., 11 settembre 2024, n. 7518 (in *Foro It.*, 2024, III, 628, con nota di G. Amorelli), che ha sollevato la questione di costituzionalità dell'art. 80, comma 4, secondo periodo, D. Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 per violazione dell'art. 3 Cost., nella parte in cui non prevede che costituiscono gravi violazioni, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse, quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cui all'articolo 48-*bis*, commi 1 e 2-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e, in ogni caso, correlato al valore dell'appalto.
La Corte costituzionale, con l'ordinanza 28 luglio 2025, n. 138, ha ritenuto la questione infondata, ritenendo quindi legittima l'esclusione dalla gara dell'operatore per gravi violazioni fiscali, definitivamente accertate, di importo superiore a 5.000 euro (v. nota A. Pisano, *Proporzionalità della soglia di gravità delle violazioni fiscali definitivamente accertate: gli approdi della sentenza n. 138 del 28 luglio 2025 della Corte costituzionale*, in *Osservatorio AIC*, n. I/2026).

ria, rispetto al quale il Legislatore si mostra da tempo insensibile, nonostante i contrasti giurisprudenziali, le questioni di legittimità costituzionale e le istanze di riforma[23].

Si tratta di misure sostanzialmente configurabili come perenni, con nocumento dei diritti dei contribuenti e legittimazione dell'inerzia degli esattori.

La procedura di iscrizione di ipoteca sugli immobili, di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, è stata introdotta dal D. Lgs. 26.2.1999, n. 46, subendo poi ulteriori modifiche.

L'istituto del fermo di beni mobili registrati è stato introdotto dall'art. 5, D.L. 31.12.1996 n. 669, nel testo del D.P.R. n. 602/1973, *sub* art. 91-*bis*; con la riforma di cui al D. Lgs 26.2.1999 n. 46, il fermo è stato collocato nell'art. 86, ed esteso alla generalità dei beni mobili registrati; con il D.Lgs. 27.4.2001 n. 193, il potere di disporre il fermo è stato attribuito al concessionario, in luogo dell'Agenzia delle entrate; l'istituto è stato poi più volte rimaneggiato.

L'ipoteca concretizza (anche) una causa di prelazione, il fermo comporta semplicemente una situazione di inutilizzabilità del bene: secondo l'art. 86, 3 co., «chiunque circola con veicoli, autoscafi, o aeromobili sottoposti al fermo è soggetto alla sanzione prevista dall'art. 214, comma 8, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285» (Codice della strada).

Nella tripartizione dell'art. 2808 C.C. tra ipoteche convenzionali, giudiziali e legali, l'ipoteca esattoriale sembra da collocare nell'ultimo gruppo, sia pure con tutte le peculiarità derivanti dalla normativa di settore e dall'assetto pubblicistico della riscossione. Viceversa, la giurisprudenza di legittimità ritiene che tale ipoteca non sia assimilabile ad alcuna delle tipologie codicistiche, costituendo una categoria autonoma, in ragione delle finalità pubblicistiche della riscossione[24]; ciò comporterebbe l'inapplicabilità della disciplina del Codice Civile e delle regole e principi generali riferibili alla classica tripartizione.

L'orientamento prevalente ritiene che l'ipoteca ed il fermo abbiano natura cautelare, sia pure con tutte le peculiarità proprie di procedimenti cautelari settoriali, specificamente introdotti e disciplinati tenendo conto dell'interesse fiscale, della natura spiccatamente pubblicistica del rapporto Fisco-contribuente, dell'assetto della riscossione tributaria ecc.

Il Legislatore tributario ha quindi delineato misure cautelari settoriali e specifiche, aventi la funzione prioritaria di evitare che i beni vengano sottratti alla riscossione, ma al tempo stesso tendenti ad indurre il debitore moroso all'adempimento, così da evitare per quanto possibile il pignoramento.

Trattandosi di misure cautelari, sia pure *sui generis*, risulta ovvio che l'agente della riscossione dovrà specificamente motivare i provvedimenti attuativi con riferimento al *fumus boni iuris* ed al *periculum in mora*[25].

[23] V. il Disegno di legge n. 1945, d'iniziativa del senatore Garavaglia, comunicato alla Presidenza il 23 giugni 2026, "Abolizione del fermo amministrativo di beni mobili registrati", nel quale sono confluite istanze e proposte vanamente formulate a latere della riforma tributaria di cui alla legge delega 9 agosto 2023 n. 111. Il DDL cit. si propone di estendere ai beni mobili registrati l'ipoteca legale esattoriale, rimodulandone presupposti, modalità e termini.

[24] V. ad es. Cass., sez I, 5 marzo 2012, n. 3400 e 7 marzo 2016 n. 4464, che in ragione di tale asserita specialità hanno escluso la revocatoria fallimentare.

[25] Sulla natura giuridica di tali misure, sul contenuto dei provvedimenti attuativi e sull'obbligo di motivazione degli stessi rispetto al *fumus* ed al *periculum*, dottrina, giurisprudenza e prassi presentano soluzioni contrastanti, che tuttavia non assumono rilievo ai fini del tema dell'efficacia temporale, indagato in questa sede (ma v. per tutti C. Buccico, *Misure*

Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità ha qualificato il fermo amministrativo come «misura puramente afflittiva volta ad indurre il debitore all'adempimento», estranea quindi alla procedura espropriativa[26]. È inoltre pacifico che il fermo può essere disposto indipendentemente dall'ammontare del credito iscritto a ruolo, mancando qualsiasi soglia minima o altro parametro, a differenza di quanto avviene per l'ipoteca esattoriale (art. 77, D.P.R. n. 602/1973).

L'istituto presenta quindi profili di contrasto con il principio di proporzionalità e con le garanzie CEDU, così come articolate dalla Corte di Strasburgo in base all'art. 1 Prot. (v. *retro*).

Posto che ipoteca e fermo non assumono rilievo ai fini del decorso dei termini per la perdita di efficacia dell'intimazione a pagare (avente funzione di precetto)[27], in quanto certamente non comportano «inizio dell'espropriazione» *ex* art. 50, 2 co., D.P.R. n. 602/1973 cit., si deve ritenere che la mancanza di un termine finale di efficacia per tali misure cautelari sia censurabile sul piano della legittimità *ex* artt. 3 e 24 Cost.[28] e sul piano delle garanzie CEDU.

Tuttavia, merita un cenno l'orientamento minoritario secondo cui il decorso dei termini di efficacia dell'intimazione a pagare sarebbe preclusivo dell'iscrizione dell'ipoteca, o del fermo, e comporterebbe il sopravvenire dell'inefficacia della misura già iscritta[29].

Il quadro risulta estremamente critico in quanto sia per l'ipoteca, sia per il fermo, le norme tributarie non prevedono termini di efficacia; inoltre, aderendo all'orientamento della Cassazione secondo cui l'ipoteca esattoriale non è assimilabile né all'ipoteca legale, né a quella volontaria, né a quella giudiziale, costituendo una categoria autonoma, si giungerebbe addirittura a rendere inapplicabile anche l'estremo termine ventennale *ex* art. 2847 c.c.

Durante il periodo di sussistenza dei vincoli il valore commerciale dei beni è svilito, il loro utilizzo è punito (fermo) o comunque significativamente inibito (ipoteca), il diritto di proprietà risulta fortemente compresso. E tutto ciò a ragione, per la tutela del pubblico interesse alla riscossione dei tributi, purché la funzione esattiva sia esercitata con tempi ragionevoli.

Ma l'ipoteca ed il fermo non possono gravare illimitatamente il contribuente in un contesto in cui l'agente della riscossione rimane inerte. Si palesa in contrato con l'art. 1 Prot. CEDU non solo l'inesistenza di un termine finale di efficacia di tali misure, ma anche la perdurante efficacia nonostante l'inerzia dell'agente della riscossione. Risulta conclamata l'assenza di un giusto equilibrio tra le finalità di tali misure, l'esercizio (o meglio il mancato esercizio) della funzione esattiva ed il diritto dei contribuenti; chiara la violazione del principio di proporzionalità; ed infine irragionevole il *privilegium fisci* a favore di un esattore negligentemen-

cautelari e tutela del credito, Torino, 2016, 1 ss, e specificamente 104 ss., ove ampi riferimenti in tema di fermo e garanzie CEDU).

[26] Cass., sez. trib., 4 novembre 2022, n. 32506.

[27] L'originario termine di efficacia di sei mesi è stato poi ampliato a 12 mesi (D.L. 16 luglio 2020, n. 76, conv. L. 11 settembre 2020, n. 120). Per cogliere la dimensioni del lassismo che caratterizza la funzione esattiva in Italia si consideri che il termini di efficacia del normale precetto è di novanta giorni.

[28] Si ricorda in merito l'ordinanza 27.8.2005, n. 560, del Giudice di Pace di Melfi (in G.U. 2005, I spec, n. 48), quand'anche la Corte Costituzionale abbia dichiarato la questione inammissibile per irrilevanza nel giudizio di merito (ord. 7.4.2006, n. 149, in Fisco, 2007, 3143).

[29] Comm. Trib. Prov. Cosenza, 28.5.2003, n. 397, in Dir. prat. trib., 2004, II, 440, e Comm. Trib. Prov. Salerno, sez. XVIII, 13.10.2006, n. 281, inedita.

te inerte, ma rassicurato dal permanere del vincolo. Infine, in una situazione del genere, per il contribuente gravato da vincoli perenni non sono consentiti rimedi effettivi di sorta.

Nel panorama della giurisprudenza della Corte EDU emergono punti di contatto con il caso Hentrich (1994), ma soprattutto con il caso Metalco Bt. (2011) in cui le violazioni dell'1 Prot. e dell'art. 6, §1, Conv., sono state rilevate a fronte del protrarsi del pignoramento di una quota societaria, pregiudizievole del valore commerciale del bene, anche in ragione dell'inerzia delle autorità fiscali ungheresi.

5. I condoni promossi dallo Stato in pregiudizio dei crediti di altri enti.

Sotto un profilo sostanzialmente opposto merita di essere segnalata la vicenda dei condoni promossi con leggi dello Stato in pregiudizio dei crediti di altri enti, pubblici e/o privati.

Il tema potrebbe apparire eccentrico, ma in realtà ha dato corpo a decine di sentenze della Corte EDU, chiamata a vagliare la violazione dell'art. 1 Prot. e dell'art. 6, § 1 Conv.

La questione emerge ciclicamente nel sistema italiano della riscossione tributaria, endemicamente caratterizzato da una grave crisi a fronte della quale profileranno i condoni non solo a favore dei contribuenti ma anche a favore degli esattori, destinatari di molteplici, opache e striscianti misure di favore, di regola artatamente sottratte al controllo dell'opinione pubblica, concepite in modo talmente sofisticato da renderne difficile la corretta percezione.

Per cogliere la dimensione del fenomeno di quello che si potrebbe brutalmente qualificare come "condono concesso dallo Stato con i soldi degli altri", basti pensare alla misura condonistica dello stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010, *ex* art. 4 del D.L. n. 119/2018, conv. in L. n. 136/2018.

Si tratta di una misura clemenziale, di mero abbuono, giacché va applicata d'ufficio, senza la necessità di una istanza di parte, senza regolarizzazioni, versamenti a stralcio, ecc., in quanto opera un annullamento automatico *ex lege*.

Punto centrale della questione, sul quale è intervenuta anche la Corte di Cassazione, è quello dell'applicabilità dell'annullamento automatico alle somme incartate nelle ingiunzioni di pagamento emesse da enti pubblici (e privati) diversi dallo Stato.

La Corte (offrendo uno dei tanti esempi di conforto giurisdizionale a tali politiche condonistiche) ha avallato l'interpretazione favorevole alla più ampia estensione della misura, ritenendola de plano applicabile anche ai crediti degli enti pubblici diversi dallo Stato, riscossi in base ad ingiunzione fiscale[30]; sono stati del tutto ignorati gli ipotizzabili limiti derivanti dai profili soggettivi (Stato/altri enti), oggettivi (tributi/entrate pubbliche), o procedurali (ruolo/ingiunzione).

Pertanto, l'annullamento automatico è applicabile non solo ai crediti dello Stato, ma anche a quelli dei Comuni e di altri enti[31], ad es. Regioni, Provincie, ASL, Camere

[30] Cass., sez. trib., 15 maggio 2019, n. 12954; Cass., sez. trib., 14 novembre 2019, n. 29653. La giurisprudenza di merito è risultata inizialmente avversa, v. ad es.; Trib. Roma, decreto 5 marzo 2019, n. 3665; Trib. Avezzano, 11 febbraio 2020, n. 321. Sui profili specifici di tale vicenda v. L. Del Federico - V. D'Ilio, *Interpretazione adeguatrice e profili di incostituzionalità dei condoni concessi dallo Stato con le risorse altrui: il caso dello stralcio dei debiti fino a mille euro*, in *Tax news*, n. 1/2021.

[31] Emerge altresì la tendenza ad ampliare la portata della misura condonistica anche per quanto riguarda i criteri di

di Commercio, Ordini Professionali, INPS, INAIL, Casse Previdenziali private, enti acquedottistici, enti consortili, ecc. Ed è appena il caso di evidenziare che simili questioni di pongono frequentemente anche in relazione ad altre, analoghe misure condonistiche.

Tuttavia, sorprende che la Corte di Cassazione non abbia avuto la sensibilità di cogliere la brutalità di tale condono, concesso da una legge dello Stato a totale discapito dell'autonomia e della sfera patrimoniale degli enti che subiscono l'annullamento *ope legis* dei loro crediti.

Nonostante la tolleranza della Corte di Cassazione, sembra che una misura condonistica del genere si ponga in palese contrasto con diversi principi costituzionali[32]: – altera l'equilibrio finanziario delle Regioni e degli enti locali che debbono subire il condono Statale, vedendo frustrata la loro autonomia finanziaria ed amministrativa; stravolge l'assetto delle competenze e del coordinamento della finanza pubblica (117 e 119 Cost.); – configura una espropriazione senza indennizzo, realizzando l'ablazione dei crediti ai danni di enti che non vengono compensati da alcun contributo statale sostitutivo (art. 42 Cost.); – mina l'equilibrio di bilancio ed il buon andamento amministrativo degli enti, cui viene impedito di dar seguito alle procedure di riscossione dei propri crediti (art. 97 Cost.); per quanto riguarda le Casse previdenziali professionali mina anche la loro libertà ed autonomia, specificamente tutelate dalla Costituzione (art. 38 Cost.)[33].

Il *vulnus* assume rilievo anche rispetto alle garanzie CEDU, giacché la violazione dell'art. 1 Prot. e dell'art. 6, § 1, Conv. emerge sotto il profilo del sostanziale "esproprio" Statale dei crediti degli altri enti, i quali non hanno alcuna possibilità di aderire, opporsi o sindacare la misura condonistica concessa dallo Stato in loro pregiudizio.

Sul piano funzionale poi, si tratta di condoni estemporanei, poco meditati ed ispirati da bieche finalità demagogiche, che

determinazione del limite quantitativo. Infatti, secondo Cass., sez. V, ord. 13 ottobre 2020, n. 22018, la misura si applica ogni volta che il singolo carico è sotto i mille euro, anche se la cartella è di importo superiore. Tale limite è riferito al singolo carico affidato, sicché nell'ambito operativo della norma rientrano tutte quelle cartelle, anche di importo complessivo ben superiore a mille euro, il cui singolo carico affidato all'agente della riscossione non superi l'importo stesso. Tuttavia, tale orientamento non è consolidato; secondo altre pronunce della stessa Corte di Cassazione occorrerebbe attribuire rilievo al totale del debito (Cass., sez. trib., ord. 31 ottobre 2019, n. 28072; Cass., sez. II, 27 agosto 2020, n. 17966.

Certo è che dalle pronunce della Corte di Cassazione traspare l'intento di liberarsi dal contenzioso "fiscale" bagattellare, senza sottilizzare sui profili soggettivi, oggettivi e procedurali.

[32] Per qualche spunto in merito v. Corte Cost. 11 gennaio 2017, n. 7, con cui è stata dichiarata l'illegittimità dell'art. 8, comma 3, D.L. 6 luglio 2012, n. 95 (conv. L. 7 agosto 2012, n. 135), nella parte in cui prevedeva che le somme derivanti dalla riduzione di spesa ivi previste fossero versate annualmente dalla Cassa nazionale di previdenza ed assistenza dei dottori commercialisti ad apposito capitolo del bilancio dello Stato, poiché in contrasto con i principi di ragionevolezza, con i diritti degli iscritti alla Cassa e con il principio del buon andamento della gestione amministrativa della Cassa.

[33] Ulteriore profilo di illegittimità costituzionale, potrebbe poi ravvisarsi nel diverso regime previsto per il rimborso delle spese per le procedure esecutive poste in essere in relazione alle quote annullate, a seconda che si tratti di quote concernenti i carichi erariali o comunali, ovvero di altri enti. Ed invero, soltanto nel caso di crediti erariali il rimborso delle spese di esecuzione graverà integralmente sul bilancio dello Stato; per i crediti comunali graverà sul bilancio dello Stato il rimborso delle sole spese maturate negli anni 2000-2013; viceversa per i restanti crediti il concessionario/agente della riscossione presenterà richiesta di rimborso al singolo ente creditore che, fatte salve le anticipazioni effettuate, provvederà con oneri a proprio carico. In astratto, dunque, potrebbe ipotizzarsi la violazione quanto meno del principio di eguaglianza *ex* art. 3 Cost.

Su profili di costituzionalità v. ampiamente F. Montanari, *Condoni dei ruoli di riscossione, vincoli costituzionali ed autonomia delle Casse di previdenza: la Suprema Corte non trova la "retta via"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 207 ss.

stravolgono il buon andamento dell'attività amministrativa degli enti, operando *ex lege*, a prescindere da ogni loro possibile scelta. Tali misure comportano un riassetto dei bilanci con ovvio recupero dei minori introiti – causa annullamento dei crediti nei confronti dei soggetti morosi – a scapito dell'incremento dei costi nei confronti dei soggetti normalmente adempienti (come avvenuto per quanto riguarda gli enti acquedottistici, consortili, ecc.).

È nota la pronuncia resa dalla Corte cost., 14 febbraio 2018, n. 29[34], con cui è stato rigettato un ricorso della Regione Toscana che lamentava l'applicabilità della definizione agevolata dei ruoli – c.d. "rottamazione" – anche ai tributi regionali (artt. 6 e 6 *ter*, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, conv. in L. 1° dicembre 2016, n. 225), senza alcun coinvolgimento della Regione, senza finanziamenti compensativi, ecc. Tuttavia, si ritiene che la Corte non abbia colto la gravità e l'ampiezza del problema, che invero nel giudizio era circoscritto ai soli tributi regionali.

Del resto, nella concreta fattispecie la Corte ha esaminato un caso di "rottamazione" onerosa, cui erano quindi estranei i profili critici peculiari degli annullamenti/stralci/discarichi clemenziali, senza oneri di sorta per i beneficiari. Ed è questo il fenomeno che maggiormente preoccupa: il diffondersi di misure condonistiche demagogicamente concesse dallo Stato a scapito degli enti creditori, con impiego delle loro delle risorse ed in spregio della loro autonomia, senza alcuna forma di coinvolgimento, senza finanziamenti compensativi, ecc.; nella sostanza vere e proprie espropriazioni senza indennizzo.

Basti por mente al clamoroso e maldestro intervento con cui il Legislatore con la legge di stabilità per il 2013 (art. 1, commi, 527, 528 e 529, L. 24 dicembre 2012, n. 228), ha previsto un meccanismo volto a definire i rapporti tra enti impositori e Agenti della riscossione in relazione ai ruoli resi esecutivi fino al 31 dicembre 1999. Si tratta di una misura condonistica analoga a quella di cui all'art. 4, D.L. n. 119/2018, secondo cui: – i crediti di importi fino a 2.000 euro sono automaticamente annullati; – i ruoli recanti crediti di valore superiore a 2000 euro sono automaticamente discaricati se l'Agente della riscossione non ha procedure in corso (a prescindere dal fatto che sia rimasto totalmente e negligentemente inerte o che le abbia infruttuosamente esperite ed esaurite).

6. segue: il supporto offerto dalla Corte di Cassazione, il mancato rinvio alla Corte Costituzionale e la giurisprudenza della Corte EDU.

Su tali misure condonistiche è emerso un rilevante contenzioso fra gli esattori e gli enti che hanno subito le decurtazioni, e fra questi soprattutto gli enti privati, come la Cassa Forense e le altre casse di previdenza professionali.

A fronte di una alterna giurisprudenza di merito, è intervenuta la Corte di Cassazione, facendo leva, come al solito, sul mero dato letterale (non ponendo la legge "distinzioni tra ruoli attinenti a crediti consegnati da soggetti pubblici o istituzional-

[34] Edita in *Giur. trib.*, 2018, 381, con nota critica di C. Sciancalepore, *La Consulta legittima la rottamazione dei ruoli per i tributi regionali. La legittimità costituzionale della definizione agevolata infligge un nuovo colpo al federalismo regionale.*

mente destinatari di finanziamenti pubblici e ruoli concernenti invece crediti vantati da soggetti privati") e giungendo a ritenere che l'annullamento automatico potesse operare anche con riguardo ai crediti di cui ai ruoli emessi dalla Cassa Forense, come altresì il discarico automatico dei ruoli di importo superiore ad euro 2000, in ragione dell'esigenza di riordino e razionalizzazione della finanza pubblica[35].

Inoltre, l'intervento legislativo del 2012 è stato ben più subdolo di quello del 2018, giacché ha introdotto non solo una misura condonistica a favore dei debitori morosi, ma anche una sanatoria miracolosa per l'Agenzia delle Entrate- Riscossione (art. 1, comma, 529, cit.), in cui sono confluiti le società del gruppo Equitalia S.p.A., che a loro volta avevano incorporato o comunque acquisto tutti gli agenti e concessionari, pubblici e privati, abilitati alla riscossione a mezzo ruolo. Questi agenti e concessionari della riscossione hanno creato gravi disservizi nell'espletamento delle loro funzioni, ma ciononostante sono stati manlevati *ope legis dalle loro responsabilità*[36].

L'operazione Equitalia e la compiacente legislazione di supporto suscitano sconcerto.

Modalità e finalità del genere non esaltano, ma mortificano l'interesse pubblico, rendendo palese la sua strumentalizzazione al fine di giustificare anche i più scabrosi interventi legislativi[37].

Soprattutto si esonerano gli esattori dalle responsabilità della gravissima mala gestio della riscossione, i cui dati sono ormai di dominio pubblico, ma ciò che è ancora più fuorviante, è che si scaricano le responsabilità della crisi della riscossione sulla platea dei contribuenti, offuscando il profilo della pessima gestione della funzione esattiva.

Per quanto riguarda il notevole contenzioso sviluppatosi fra gli enti impositori che hanno subito le decurtazioni e gli esattori, il fondamentale punto controverso della complessa ed articolata vicenda ha riguardato gli effetti del condono di cui all'art. 1, commi, 527, 528 e 529, L. n. 228/2012. Secondo gli enti impositori il discarico automatico in questione, con annullamento e cancellazione *ope legis* dalle proprie scritture contabili, comportava nella sostanza una espropriazione senza indennizzo, non essendo contemplata dalla legge alcuna possibilità di aderire, opporsi o sindacare la misura condonistica concessa dallo Stato in loro pregiudizio; inoltre gli enti impositori lamentavano un abuso legislativo, giacché la normativa sopravvenuta rispetto ai giudizi di merito, produceva effetti tali da condizionare e precludere le azioni in corso. Secondo gli esattori si trattava di una misura di finanza pubblica, per quanto sui generis rispondente ad interessi generali, che inoltre non comportava affatto l'estinzione dei crediti.

---

[35] *Ex multis*: Cass., sez. III, 9 maggio 2020, n. 12229; Cass., sez. III, 9 giugno 2020, n. 11972; Cass., sez. III, 20 novembre 2020, n. 26531, in *Diritto – Giustizia*, 23 novembre 2020, con nota di L.R. Corrado, *Previdenza forense - Contributi previdenziali prescritti e decadenza dell'Agente di riscossione dal diritto al discarico*; Cass. 15 settembre 2021, n. 25003, con nota critica di F. Montanari, *Condoni dei ruoli di riscossione*, cit.; Cass. civ., sez. III, ord., 26 luglio 2021, n. 21386, in *Diritto – Giustizia*, 27 luglio 2021, con nota di L.R. Corrado, *Previdenza forense: l'annullamento delle procedure coattive non incide sul credito previdenziale*.

[36] Per un quadro dei cronici disservizi v. Corte dei Conti, sez. centrale di controllo, *La riscossione delle entrate pubbliche*, Roma, 2007.

[37] Su questi profili, che esorbitano dall'area di applicabilità della CEDU, v. L. Del Federico -V. D'Ilio, *Interpretazione adeguatrice e profili di incostituzionalità dei condoni*, cit., e da ultimo C. Verrigni, *La rateizzazione*, cit., 38 ss.

Spicca la vicenda della Cassa previdenziale Forense, che ha dato luogo a varie fasi salienti.

Negli anni 2010-2013 nell'ambito dei giudizi di merito le pretese della Cassa Forense sono state ritenute fondate, ma il sopravvenire della misura condonistica *ex* art. 1, commi, 527, 528 e 529, L. n. 228/2012, ha poi dato luogo a variegate oscillazioni giurisprudenziali.

Nei giudizi di legittimità la Corte di Cassazione (sez. III) si è focalizzata su tale intervento legislativo, confortando la tesi degli esattori in merito alla natura ed agli effetti del sopravvenuto condono, disattendendo le istanze di interpretazione costituzionalmente orientata così come quelle di rimessione alla Corte Costituzionale[38].

A partire dal 2021 Cassa Forense ha adito reiteratamente la Corte EDU, che tuttavia, dopo l'istruttoria di rito, ha ritenuto di non poter entrare nel merito della ipotetica violazione dell'art. 1 Prot. e dell'art. 6, § 1, Conv., in quanto la Cassa è stata qualificata come "*organizzazione governativa*" ai sensi del combinato disposto degli artt. 34 e 35 CEDU, in quanto tale priva di legittimazione al ricorso (Cassa Forense c. Italia, 12 settembre 2024)[39]. In particolare, la Corte EDU, a prescindere dallo status giuridico della Cassa (fondazione di diritto privato) secondo il diritto italiano, ha ritenuto prioritaria la funzione pubblica svolta (di sicurezza e solidarietà sociale) per annoverare l'ente fra i soggetti sostanzialmente qualificabili "*organizzazioni governative*" ai fini della Convenzione.

Con ordinanza interlocutoria del 13 giugno 2024, la sezione I della Corte di Cassazione, percepita la delicatezza della questione, in fase istruttoria dinanzi alla Corte EDU, ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite. La sezione I ha colto la possibilità di ravvisare elementi sintomatici di un uso distorto della funzione legislativa (in ragione della misura condonistica incidente sui giudizi di in corso), evidenziando che "non di poco conto è stato il continuo e prolungato susseguirsi negli anni di proroghe dei termini per la dichiarazione di inesigibilità", in stridente contrasto con il monito della Corte costituzionale, secondo cui "i meccanismi comportanti una lunghissima dilazione temporale sono difficilmente compatibili con la fisiologica dinamica di una riscossione ordinata e tempestivamente controllata delle entrate" (par. 14.3 - ordinanza).

Su tali basi la sezione I ha formulato i seguenti quesiti: «Se, in tema di riscossione coattiva tramite ruoli dei crediti della Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza Forense, il quadro normativo complessivo, in particolare quello disciplinato dalle leggi n. 228/2012 e n. 190/2014, sia compatibile o meno con l'art. 6 par. 1 CEDU, quale norma interposta in relazione al parametro di cui all'art. 117, primo comma, Cost., avuto riguardo ai seguenti profili:

a) la ricorrenza, nella specie, di elementi sintomatici di un uso distorto della funzione legislativa, come individuati nella pronuncia n. 210/2021 della Corte Costituzionale (ADER, ente pubblico, è parte del giudizio);
b) l'incidenza, nella ponderazione dei motivi imperativi di carattere generale, sia della

[38] Tra le tante v. le sentenze *retro* indicate alla nota 35, dalle quali è agevole identificare anche le vicende relative alla fase di merito. Per la ricostruzione dell'intera vicenda v. F. Montanari, *Condoni dei ruoli di riscossione*, cit.

[39] In senso analogo sono state poi pronunciate numerose sentenze della Corte EDU, nonostante gli spunti favorevoli offerti dalla pregressa giurisprudenza della stessa Corte rispetto a soggetti aventi caratteristiche strutturali e funzionali più o meno analoghe a quelle di Cassa Forense (Santi Monasteri c. Grecia, 9 dicembre 1994; Radio France c. Francia, 30 marzo 2004; Unedic c. Francia, 18 dicembre 2008).

preponderanza di considerazioni di natura finanziaria (Cfr. Corte Cost. n.145/2022), sia della necessità di bilanciamento dell'interesse generale con quello legato alla finalità solidaristica della Cassa, in tesi pregiudicata nel suo equilibrio finanziario in considerazione dell'elevato numero di debitori, dell'accumularsi negli anni delle poste in riscossione tramite ruoli e dell'ingentissimo importo complessivo dei crediti già dichiarati inesigibili o a rischio di inesigibilità;

c) il continuo e prolungato susseguirsi negli anni delle proroghe dei termini per la dichiarazione di inesigibilità, in quanto i "meccanismi comportanti una lunghissima dilazione temporale" sono difficilmente compatibili con la fisiologica dinamica di una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate (Corte Cost. n. 51/2019 e Corte Cost. n. 18/2019);

d) la duratura incertezza, derivante dalle suddette proroghe, sull'esito della riscossione e sulla definizione dei rapporti debitori, nonché, di riflesso, l'allungamento considerevole della durata del processo;

e) l'incidenza delle suesposte considerazioni sull'efficace esperibilità di rimedi alternativi (azione diretta della Cassa verso gli iscritti debitori), che deve concretarsi nella "ragionevole possibilità di preservare le proprie ragioni, senza trovarsi in una situazione di netto svantaggio rispetto alla controparte".

Le Sezioni Unite – sopraggiunte le pronunce di inammissibilità della Corte EDU (12 settembre 2024 ss.) – con la sentenza 7 dicembre 2025, n. 31908, hanno chiuso la partita, risolvendo in negativo i quesiti posti dalla I Sezione.

Lascia perplessi il mancato rinvio alla Corte Costituzionale, soprattutto alla luce della sentenza monitoria n. 190/2023 sul c.d. meccanismo scalare inverso, volto a differire nel tempo la verifica, da parte degli enti creditori, dell'operato del riscossore[40].

7. Conclusioni.

Nel disastrato sistema italiano della riscossione dei tributi le garanzie CEDU risultano alquanto offuscate, ma emergono alcuni profili positivi.

In primo luogo, fra gli operatori del diritto, è matura la consapevolezza della rilevanza applicativa della CEDU in materia tributaria e dell'importanza dell'art. 1 Prot.[41]; anche i giudici mostrano, ormai da tempo, una particolare sensibilità.

Per quanto riguarda specificamente la riscossione, la giurisprudenza della Corte EDU offre molteplici spunti rilevanti anche rispetto all'esperienza italiana.

Il dibattito istituzionale sulla crisi della riscossione e sulle garanzie in fase esecutiva è offuscato dalla sovraesposizione dell'evasione, volto a celare il lassismo e la *mala gestio* degli esattori; gli eccessivi interventi condonistici, di varia natura, minano alla radice il sistema, ma al tempo stesso, sotto altro profilo, i tempi della riscossione vengono dilazionati a dismisura, laddove invece dovrebbero essere avvicinati il più possibile al momento del presupposto.

È quindi evidente che le questioni di fondo hanno carattere strutturale, ma un barlume di speranza sembra ora offerto dall' art. 10-*ter* del novellato Statuto dei diritti del

[40] In merito v. *retro* nota 9.

[41] V. ad es. sulla stampa quotidiana A. Calzolari, *Il diritto di proprietà sovente violato dall'ordinamento tributario italiano*, in *Blast - Quotidiano di diritto, economia, fisco e tecnologia*, 13 febbraio 2025, sul caso Kuwait Petroleum Italia Spa c. Italia (Corte EDU 25 aprile 2025), in tema di rimborso.

contribuente (D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219).

La nuova norma, rubricata "*Principio di proporzionalità nel procedimento tributario*", richiede che "in conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo".

Pertanto, in tutte quelle situazioni in cui il sistema della riscossione contempla misure limitative basate su ingerenze e/o automatismi, senza un giusto equilibrio tra finalità esattive e diritti dei contribuenti (anche in tema di fermo ed ipoteca), ora dovrà essere assicurato un adeguato bilanciamento sulla base di una chiara e netta norma interna, palesemente in sintonia con il sistema delle garanzie CEDU.

Anche la scabrosa vicenda dei "condoni concessi dallo Stato con i soldi degli altri" è giunta a lieto fine, sia pure solo pro-futuro.

Il riferimento è alle disposizioni previste in tema di "saldo e stralcio" e "rottamazione quater" dalla Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).

Il "saldo e stralcio" (*rectius* annullamento automatico con cancellazione dalle scritture contabili), risulta ora applicabile soltanto limitatamente ad interessi, sanzioni e interessi di mora, "salva diversa volontà dell'ente creditore espressamente manifestata con apposita delibera" (art. 1, commi 222-230).

La "rottamazione quater" può operare anche per i carichi affidati all'Agente della Riscossione dalle Casse previdenziali private, ma a condizione che entro il 31.1.2023 abbiano adottato apposita delibera, pubblicata sul sito istituzionale e comunicata all'Agente della Riscossione (art. 1, commi 231-252).

Da quanto sopra emerge la volontà del Legislatore di sottrarre gli enti impositori dalle decurtazioni automatiche, rimettendo loro le scelte e consentendogli di compiere quelle valutazioni di opportunità e di merito che – al contrario – erano precluse alla radice per le misure condonistiche della legge n. 228/2012 (ed altre simili).

Sembrerebbe trattarsi di un influsso benefico prodotto dal contenzioso dinanzi alla Corte EDU, all'epoca pendente e certamente ben monitorato dall'Avvocatura dello Stato.

Lorenzo del Federico

IV.
Processo e sanzioni

1. La disciplina del processo tributario e l'art. 6 della CEDU

Sommario: 1. Impostazione dell'indagine – **2.** La perdurante affermazione dell'estraneità della materia tributaria all'ambito di applicazione dell'art. 6 CEDU – **2.1.** Il consolidamento della giurisprudenza della Corte EDU – **2.2.** Inidoneità dell'escamotage consistente nel valorizzare la connessione fra le controversie sull'obbligazione tributaria e quelle sulle sanzioni – **3.** Le criticità della giurisprudenza della Corte EDU – **3.1.** Critica alla considerazione del civil limb come un limite – **3.2.** La contraddizione con la giurisprudenza che individua l'unico limite nei valori tutelati – **3.3.** La predominanza del rapporto con la collettività rafforza, e non sminuisce, l'importanza dell'applicazione e della tutela della *rule of law* nel diritto tributario – **3.4.** La struttura del processo e delle situazioni soggettive in esso tutelate esclude ogni limitazione all'applicazione dell'art. 6 CEDU alla materia tributaria – **4.** Processo tributario e CEDU – **4.1.** Processo tributario e CEDU – 4.2. L'adozione dell'intelligenza artificiale – **4.3.** La sentenza resa in forma semplificata – **4.4.** La decisione accelerata in cassazione

1. Impostazione dell'indagine.

C'è un interrogativo preliminare che occorre risolvere quale necessaria premessa a ogni indagine circa la conformità della disciplina del processo tributario alla garanzia del giusto processo sancita dall'art. 6 della CEDU.

Esso consiste nel determinare se il campo di applicazione dell'art. 6 della CEDU comprende anche il processo tributario.

È chiaro, infatti, che – ove l'interrogativo in questione dovesse avere risposta negativa – l'indagine suddetta non potrebbe nemmeno incominciare, perché sarebbe priva di oggetto.

La prima parte di queste riflessioni è diretta, quindi, a dare risposta a tale interrogativo; una risposta che, è bene evidenziarlo fin d'ora, è duplice.

In particolare, non si può fare a meno di segnalare che, per un verso, ove ci si attenesse alle indicazioni provenienti dalla Corte EDU, non si potrebbe fare altro che prendere atto dell'inapplicabilità dell'art. 6 CEDU al processo tributario (cfr., § 2); tuttavia, e per altro verso, è possibile sostenere – anzi, deve essere sostenuto con vigore – che la giurisprudenza della Corte EDU, sul punto, è errata e deve formare oggetto di un serio e profondo ripensamento (cfr., § 3).

Sulla scorta di tale premessa, si cercherà quindi di individuare alcuni profili dell'attuale disciplina del processo tributario che, alla luce dell'art. 6 CEDU e della giurisprudenza della Corte EDU, parrebbero meritare di essere ulteriormente riformati (cfr., § 4).

2. La perdurante affermazione dell'estraneità della materia tributaria all'ambito di applicazione dell'art. 6 CEDU.

L'affermazione secondo cui l'orientamento della Corte EDU non consente di ricondurre il processo tributario nel campo

di applicazione dell'art. 6 CEDU non meriterebbe quasi di essere dimostrata.

Pur nella varietà di opinioni circa l'oggetto del processo tributario, non sembra dubitabile – e non consta che alcuno dubiti – che al giudice tributario è affidata la cognizione delle questioni relative alle situazioni giuridiche soggettive implicate dall'attuazione dei tributi.

Siano queste situazioni giuridiche soggettive qualificabili come diritti soggettivi (obbligazioni e crediti) o come interessi legittimi (e corrispondenti posizioni di potere), è attraverso il processo tributario che, in ogni caso e in via tendenzialmente esclusiva, esse trovano attuazione e tutela.

Se, dunque, le controversie relative a tali situazioni giuridiche soggettive dovessero reputarsi non qualificabili come "civili" in quanto, secondo il principio affermato dalla Corte EDU nella sentenza Ferrazzini[1], riguardanti la materia tributaria, allora il processo tributario risulterebbe escluso dalle garanzie previste dall'art. 6 della CEDU.

Rispetto a questa constatazione – che potrebbe esaurire il discorso circa la posizione della Corte EDU e, quindi, in merito all'ostacolo che occorre rimuovere per poter ricondurre il processo tributario nel campo di applicazione dell'art. 6 della CEDU – è opportuno svolgere due sole considerazioni ulteriori.

La prima diretta a chiarire come il tempo trascorso dalla sentenza Ferrazzini non abbia determinato sostanziali evoluzioni nella giurisprudenza della Corte EDU (cfr., § 2.1).

La seconda volta a precisare le ragioni per le quali si deve ritenere non corretto e non adeguato, ai fini di un "superamento" della posizione della Corte EDU, l'impiego – quasi alla stregua di un "cavallo di Troia" per penetrare nelle potenti mura dei "pregiudizi" della Corte – dell'argomento secondo cui le controversie tributarie hanno assai di frequente ad oggetto anche le sanzioni previste dalle varie disposizioni tributarie e che queste, secondo i cc.dd. criteri Engel, potrebbero ricadere nel *"criminal limb"* dell'art. 6 della CEDU, così da rendere applicabile al processo tributario le garanzie del giusto processo tutte le volte (ma solo quelle volte) in cui esso abbia ad oggetto (anche o solo) l'applicazione di sanzioni (cfr. § 2.2).

2.1. Il consolidamento della giurisprudenza della Corte EDU.

Il fatto che la Corte EDU abbia inteso dare continuità alla posizione espressa nella sentenza Ferrazzini sembra chiaramente attestato dalle sentenze successive.

Dal 2001 (anno in cui è stata pronunciata la sentenza Ferrazzini) ad oggi, la Corte si è espressa sull'argomento almeno altre sei volte di cui una nel 2024[2].

In tutte queste sentenze viene sostanzialmente ribadito il medesimo concetto, ossia quello dell'appartenenza della materia fiscale allo «*hard core of public-authority prerogatives*».

Questa affermazione si accompagna, inoltre, alla considerazione dell'irrilevanza della natura pecuniaria dell'obbligazione tributaria e alla rinnovata sottolineatura che il carattere pubblicistico dell'obbligazione sarebbe

[1] Corte EDU, sentenza 12 luglio 2001, *Ferrazzini v. Italy*.

[2] Corte EDU, sentenza 23 luglio 2003, *Västbega Taxi Aktiebolag and Vulic v. Swedend*; Corte EDU, sentenza 13 gennaio 2005, *Emesa Sugar N.V. v. The Netherlands*; Corte EDU, sentenza 11 settembre 2012, *Optim & Industerre v. Belgium*; Corte EDU, sentenza 5 febbraio 2019, *Alojzi Formela v. Poland*; Corte EDU, sentenza 3 novembre 2022, *Vegotex International S.A. v. Belgium*; Corte EDU, sentenza 9 gennaio 2024, *Adil Aktai v. Turkie*.

determinato dal fatto che in tali vicende «*the relationship between the taxpayer and the community remain[s] predominant*»[3].

Ad oggi, rimane, quindi, sostanzialmente inalterato il quadro concettuale entro il quale si iscrive la giurisprudenza della Corte EDU.

2.2. Inidoneità dell'escamotage consistente nel valorizzare la connessione fra le controversie sull'obbligazione tributaria e quelle sulle sanzioni.

Come si accennava, non sembra potersi individuare una soddisfacente via d'uscita rispetto alla posizione espressa dalla Corte EDU nel fatto che le controversie tributarie coinvolgono assai di frequente anche l'aspetto sanzionatorio la cui presenza sarebbe sufficiente a ricondurle nel campo di applicazione dell'art. 6 della CEDU ancorché sotto il c.d. *criminal limb*.

Probabilmente costituisce ragione di per sé sufficiente a escludere che questa sia una soluzione soddisfacente la constatazione che i criteri Engel, come è stato ben sottolineato in dottrina, lasciano, di fatto, una notevolissima discrezionalità ai giudici della Corte EDU. Una discrezionalità, peraltro, della quale la Corte ha fatto ampio uso, sconfinando, talvolta, nell'arbitrarietà[4].

Si tratta di un dato che, di per sé, non avrebbe consentito di concludere con un sufficiente grado di certezza che tutte le controversie tributarie che involgono anche l'irrogazione di sanzioni potessero essere effettivamente ricondotte al campo di applicazione dell'art. 6 della CEDU in ragione del loro carattere sostanzialmente "penale".

Si tratta di un'obiezione ipotetica sullo stato della giurisprudenza della Corte EDU che, allo stato, può ritenersi superata dalla sentenza "Affaire Grassucci et autres v. Italie" dell'8 ottobre 2026 la quale afferma – invero in modo alquanto apodittico – che le sanzioni tributarie avrebbero sempre una finalità dissuasiva o repressiva (cfr. il punto 27).

Ma il superamento di questa prima obiezione è tutt'altro che risolutivo. In primo luogo, perchè, anche in questo caso, la Corte ha ritenuto di ribadire l'affermazione – già rinvenibile nella sentenza "Vegotex" del 3 novembre 2022 – secondo cui, in ogni caso, le sanzioni fiscali non fanno parte del "nucleo duro" del diritto penale e trae, da questa statuizione (del tutto generica e indimostrata), la conseguenza, altrettanto generica e indeterminata, secondo la quale ciò determinerebbe l'inapplicabiltà dell'art. 6 CEDU in tutta la loro ampiezza. Soprattutto, però, la soluzione al problema dell'applicazione dell'art. 6 CEDU (in questa indeterminata modalità "attenuata") non pare soddisfacente perchè, in primo luogo, anche le controversie relative agli avvisi di accertamento potrebbero non riguardare il profilo sanzionatorio, vuoi perché le sanzioni possono essere irrogate con autonomo atto, vuoi perché l'amministrazione può aver proceduto *sua sponte* a disapplicare le sanzioni, oppure, ancora, perché il contribuente le potrebbe aver definite autonomamente.

In secondo luogo, non si può omettere di considerare l'esistenza di numerose controversie tributarie che, sotto il profilo strutturale, non involgono mai il piano sanzionatorio.

[3] Corte EDU, sentenza *Emesa Sugar N.V. v. The Netherlands*, cit., § 27; Corte EDU, sentenza *Vegotex International S.A. v. Belgium*, cit., § 66.

[4] Cfr., di recente, l'assai interessante contributo di R. Gross, T*he Engel criteria in the 21st century: irrational flexibility and deference in recent European Court of Human Rights Jurisprudence*, in *Human Rights Law Review,* 2025, 25, ngaf031.

Si pensi alle controversie di rimborso, a quelle relative ai fermi amministrativi o alle ipoteche, a quelle relative al diniego o revoca di agevolazioni ecc.

Si deve ritenere indispensabile, in altri termini, che il processo tributario entri nel campo di applicazione dalla porta principale, non da quella di servizio.

3. Le criticità della giurisprudenza della Corte EDU.

Il punto è che, come si è anticipato, la giurisprudenza della Corte EDU che esclude le controversie tributarie dal perimetro applicativo dell'art. 6 deve ritenersi sostanzialmente errata.

Ed è questo errore che deve essere contrastato dalla dottrina nella speranza che vi possa essere un salutare *revirement*.

A tale fine occorre prendere le mosse rilevando che la giurisprudenza della Corte EDU si radica in un duplice convincimento.

Da un lato, vi è la considerazione che «*il principio per cui i concetti autonomi della Convenzione devono essere interpretati alla luce delle condizioni moderne delle società democratiche non autorizza la Corte a interpretare l'Art. 6 § 1 come se l'aggettivo civile non fosse presente nel testo*»[5]. È come se la Corte EDU, in altri termini, volesse dire che l'inclusione delle controversie tributarie nel perimetro applicativo dell'art. 6 della CEDU finirebbe per svuotare di significato la previsione secondo cui rientrano in tale ambito solo le controversie di natura "civile" (oltre che, naturalmente, "penale").

Dall'altro lato, vi è l'affermazione secondo la quale «*In the tax field, developments which might have occurred in democratic societies do not, however, affect the fundamental nature of the obligation on individuals or companies to pay tax. In comparison with the position when the Convention was adopted, those developments have not entailed a further intervention by the State into the "civil" sphere of the individual's life*»[6].

Nessuna di queste statuizioni è, però, davvero idonea a sorreggere le conclusioni cui la Corte perviene.

3.1. Critica alla considerazione del *civil limb* come un limite.

Il limite della prima affermazione dovrebbe essere evidente.

La Corte EDU muove dall'idea che la qualificazione delle controversie come civili o penali costituirebbe un limite che essa deve preservare.

Così facendo, tuttavia, essa incorre in un equivoco e in una contraddizione.

L'equivoco consiste nel fatto che nulla vieterebbe all'interprete di considerare quale un'endiadi le due qualificazioni delle controversie (il *civil* e il *criminal limb*), ossia in modo tale da intendere la formula come tendenzialmente onnicomprensiva[7].

È indubbio che questo approccio costituirebbe una scelta di campo, cioè sarebbe indicativo di una tendenza ad ampliare l'area di intervento della Corte o, meglio,

[5] Cfr. Corte EDU, sentenza *Ferrazzini v. Italy*, cit., § 24.

[6] Così, Corte EDU, sentenza *Ferrazzini v. Italy*, cit., § 29.

[7] Si noti, peraltro, che la considerazione dei due *limbs* quale endiadi trova un riscontro nella stessa giurisprudenza della Corte EDU specialmente là dove essa afferma (Corte EDU, sentenza 6 novembre 2018, *Ramos Nunes de Carvalho e SÁ v. Portugal*, § 121; Corte EDU, sentenza 10 febbraio 1983, *Albert and Le Compte v. Belgium*, § 30) che «*the two aspects, civil and criminal, of Article 6 of the Convention are not necessarily mutually exclusive*».

quella presidiata dalle garanzie prescritte dall'art. 6 della CEDU.

Ma occorre chiedersi se davvero esistono motivi che ostano a una scelta in tale direzione.

E questo interrogativo, di natura essenzialmente retorica, trova conforto nella constatazione che la stessa Corte ha, in molti casi, optato per un approccio decisamente estensivo.

L'esempio più evidente è offerto da una celebre sentenza di quasi venti anni anteriore a quella Ferrazzini. Nella sentenza, Benthem v. Paesi Bassi si afferma, come noto, che «*Furthermore, Article 6 (art. 6) does not cover only "private-law disputes in the traditional sense, that is disputes between individuals or between an individual and the State to the extent that the latter had been acting as a private person, subject to private law," and not "in its sovereign capacity" (see the same judgment, loc. cit., p. 30, para. 90). Accordingly, "the character of the legislation which governs how the matter is to be determined… and that of the authority which is invested with jurisdiction in the matter… are… of little consequence": the latter may be an "ordinary court, [an] administrative body, etc." (see the above-mentioned Ringeisen judgment, Series A no. 13, p. 39, para. 94). "Only the character of the right at issue is relevant" (see the above-mentioned König judgment, Series A no. 27, p. 30, para. 90)*[8]».

Ed è chiaro che, in questa affermazione, la parte più importante non è tanto quella in cui si statuisce che ciò che conta è "il carattere del diritto": questa enunciazione è, infatti, di per sé alquanto vaga e presenta il rischio di riportare il discorso al punto di partenza.

L'aspetto decisivo, e maggiormente da valorizzare, è l'elenco delle "condizioni negative", ossia l'enumerazione degli elementi del rapporto obbligatorio reputati irrilevanti al fine di escludere il "carattere civile" di una controversia. Invero, ove si eliminino, a cagione della loro irrilevanza, tutti i profili della situazione giuridica soggettiva consistenti nella natura delle parti, nella "veste" assunta dallo Stato, nel carattere legale della fonte e nell'esercizio di poteri autoritativi nella fase di attuazione, la possibilità di negare il "carattere civile" risulta circoscritto alle sole ipotesi in cui vengono in rilievo meri rapporti di "soggezione" al potere pubblico.

3.2. La contraddizione con la giurisprudenza che individua l'unico limite nei valori tutelati.

Oltre a incorrere nell'equivoco prima indicato, la Corte, come si diceva, cade anche in contraddizione.

Il fatto di considerare la previsione del necessario carattere civile della controversia come un limite al quale occorre dare un significato, contraddice, infatti, il costante orientamento della Corte EDU a interpretare la garanzia dell'art. 6 della CEDU in modo complessivo e secondo un criterio teleologico.

In altri termini, la Corte, tanto in tempi più remoti, quanto in epoca più recente, ha ripetutamente affermato, innanzi tutto, che l'art. 6 deve essere interpretato tenendo conto dei valori enunciati nel preambolo alla CEDU medesima [9] e, in secondo luogo,

[8] Cfr., Corte EDU, sentenza 23 ottobre 1985, *Benthem v. Paesi Bassi*, § 34.

[9] Cfr., Corte EDU, sentenza 18 novembre 2004, *Pravednaya v. Russia*, § 24, «*The right to a fair hearing before a tribunal as*

che di tale preambolo deve essere specificamente valorizzata la parte in cui si assegna alla garanzia del giusto processo la finalità di salvaguardare il principio dello Stato di diritto o della *rule of law*[10].

Ebbene, questi princìpi, ove coerentemente applicati, hanno due chiare implicazioni.

Per un verso, e da punto di vista generale, essi conducono inevitabilmente alla conclusione che l'unico limite è costituito dalle finalità della garanzia del giusto processo, non dal testuale riferimento al "carattere civile" della controversia. Per l'altro verso, e per quanto di specifico interesse in questa sede, i medesimi princìpi obbligano a chiedersi se la "rule of law" – ossia il valore alla cui tutela è finalizzata la garanzia del giusto processo – venga in rilievo anche nel caso della materia tributaria.

L'interrogativo appena formulato è, peraltro, del tutto retorico.

L'intera tradizione degli ordinamenti europei – dal celebre caso Hampden v. Rex[11], alla polemica contro la teoria dei diritti pubblici soggettivi[12], al superamento della tesi del carattere meramente formale della legge tributaria[13] – indica univocamente che la riconduzione del potere impositivo nel quadro dei princìpi dello Stato di diritto costituisce una "tradizione comune" degli Stati europei.

Con la conseguenza che il principio del giusto processo, inteso come condizione essenziale dello Stato di diritto, deve essere applicato anche ai tributi e rafforza la tesi, prima accennata, secondo cui i due *limbs* dovrebbero essere intesi (anche in forza di un'analisi comparata) come un'endiadi che abbraccia tutte le situazioni giuridiche tutelate.

3.3. La predominanza del rapporto con la collettività rafforza, e non sminuisce, l'importanza dell'applicazione e della tutela della *rule of law* nel diritto tributario.

Se, dunque, si ragiona assumendo che la garanzia del giusto processo è funzionale alla "tenuta" dello Stato di diritto e si riconosce che il valore della *rule of law* riveste un ruolo essenziale proprio nella materia tributaria, viene senz'altro meno la possi-

guaranteed by Article 6 § 1 of the Convention must be interpreted in the light of the Preamble to the Convention».

[10] Cfr., Corte EDU, sentenza 21 febbraio 1975, *Goldmer v. The United Kingdom* – ricorso 4451/70, dove la Corte ha affermato che: «*Preamble to the European Convention is the signatory Governments declaring that they are "resolved, as the Governments of European countries which are like-minded and have a common heritage of political traditions, ideals, freedom and the rule of law*» talchè «*it would be a mistake to see in this reference a merely "more or less rhetorical reference", devoid of relevance for those interpreting the Convention. One reason why the signatory Governments decided to "take the first steps for the collective enforcement of certain of the Rights stated in the Universal Declaration" was their profound belief in the rule of law. It seems both natural and in conformity with the principle of good faith Article 31 para. 1 of the Vienna Convention) to bear in mind this widely proclaimed consideration when interpreting the terms of Article 6 para. 1 (art. 6-1) according to their context and in the light of the object and purpose of the Convention*». Ma, nello stesso senso, si vedano anche, almeno, Corte EDU, sentenza *Pravednaya v. Russia*, cit., § 24; Corte EDU, sentenza 1° dicembre 2020, *Gudmundur Andri Ástrádsson v. Iceland*, § 233; Corte EDU, sentenza 15 marzo 2022, *Grzeda v. Poland*, § 298.

[11] Cfr., R.L. Noble, *Lions or Jackals? The Independence of the Judges in Rex v. Hampden*, Stanford Law Review, Vol. 14, No. 4 (Jul., 1962), pp. 711-761.

[12] Tesi che, già al momento in cui fu formulata, veniva dispregiativamente considerata, nell'ambito della tradizione liberale italiana, come «*elucubrazioni filosofiche di professori tedeschi di diritto pubblico, pagati per legittimare sotto forme liberali il regime assolutista*»: così A. De Viti De Marco, *Nota*, in Id., *Un trentennio di lotte politiche*, Roma [s.d. ma 1930], 299

[13] Secondo la tesi che trova le sue ultime eco in F. Lolini, *La norma di diritto tributario nello Stato moderno*, in *Riv. dir. pubb.*, 1912, I, 466 e in G. Di Paolo, *La non giuridicità della norma tributaria*, in *Tributi*, 1939, 10. Per una confutazione coeva allo scritto da ultimo citato si vedano E. Tosato, *Sulla natura giuridica delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, I, 309 ss. e E. Vanoni *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, ora in *Opere giuridiche*, I, Padova 1961, 3 ss.

bilità di desumere dall'aggettivo "civile" un limite all'estensione di quella garanzia al processo tributario.

Ma vi è di più.

Il collegamento fra la garanzia del giusto processo e la tutela del valore dello Stato di diritto priva di ogni rilevanza l'altro argomento cui la Corte EDU fa costante riferimento per giustificare l'esclusione delle controversie tributarie dal campo di applicazione dell'art. 6 della CEDU.

Come si è visto, infatti, la Corte EDU – oltre ad affermare, in negativo, che il carattere pecuniario dell'obbligazione tributaria non ne determina la natura civile (constatazione di per sé del tutto ovvia) – evoca, a sostegno delle proprie conclusioni, il fatto che nel rapporto tributario è "predominante" la relazione fra l'individuo e la comunità.

Si è detto che questa predominanza è meramente "evocata" perché il dato – in sé ineccepibile – è meramente esposto, senza che sia chiarito quale sia il rilievo da annettere a tale considerazione.

L'unica possibile spiegazione è che, in tal modo, si sia voluto esprimere il rilevante grado di "politicità" proprio dei tributi.

Ma se la Corte EDU avesse tentato di elaborare maggiormente il concetto si sarebbe accorta di come, a ben vedere, esso sia controproducente rispetto alla sua tesi.

L'innegabile alto livello di intensità con cui emerge il profilo politico dei tributi – da intendersi come forme di intervento profondamente conformative del modo di essere della collettività e dell'inserimento di ciascun individuo in essa – si manifesta in due direzioni, ossia, da un lato, nella fase "ideativa" e, dall'altro, nella fase "applicativa".

Nella prima fase, la politicità è un carattere proprio della legge tributaria, perché in essa trovano espressione proprio quelle scelte conformative della comunità e della posizione di ciascun membro della stessa. Ed è per questo che le scelte in materia tributaria sono presidiate da garanzie volte ad assicurare il maggior grado di partecipazione collettiva alle scelte che trovano in esse espressione.

Nella seconda fase, la medesima politicità, che ha già trovato espressione astratta nella legge, deve essere salvaguardata dal massimo grado di aderenza nella concreta realizzazione delle previsioni normative e delle scelte (politiche, appunto) ivi delineate. E tale aderenza implica necessariamente, per un verso, che l'operato degli enti preposti alla garanzia della *compliance* sia informato ai più progrediti princìpi dell'agire amministrativo (trasparenza, contraddittorio, motivazione, buona fede, imparzialità, economicità ecc.); per altro verso, che, ed è questo il punto, il rispetto delle scelte legali e dei princìpi che governano l'agire amministrativo sia garantito, nell'eventuale fase contenziosa, da un ordinamento giurisdizionale assolutamente all'altezza delle esigenze proprie dello Stato di diritto, ossia, secondo la prospettiva della Corte EDU, da una giurisdizione amministrata secondo le garanzie dell'articolo 6 della CEDU.

In altri termini, proprio perché è predominante la relazione fra individuo e collettività, è necessario che ogni momento di "crisi" di quella relazione (determinato dalla assenza di *compliance* o da un'azione amministrativa non informata ai corretti princìpi) trovi soluzione in una giurisdizione informata agli standard più elevati e più coerenti con la garanzia della *rule of law.*

Accettare uno standard diverso o escludere lo standard da ogni controllo, significa, in termini pratici, prestare acquiescenza al mantenimento di uno standard inferiore. E questo è incompatibile proprio con le esigenze determinate dalla predominanza della relazione fra contribuente e collettività.

Questo profilo sembra essere adeguatamente intuito – ma non altrettanto adeguatamente sviluppato – dalla stessa Corte EDU, là dove, con riguardo alla ragionevole durata del processo, afferma (sempre nella sentenza "Grassucci") che "le recouvrement diligent de l'impôt est dans l'intérêt de l'État, plus que du contribuable". Il che val quanto dire che la predominanza della relazione fra contribuente e collettività costituisce, in sè, una ragione per estendere (anzichè escludere) al processo tributario tanto la garanzia della ragionevole durata del processo, quanto le altre tutele sancite dall'art. 6 della CEDU.

E un simile approccio sarebbe del tutto coerente con la giurisprudenza della nostra Corte Costituzionale, la quale a più riprese ha sottolineato come vi sia un interesse ordinamentale a evitare deviazioni della legge dai princìpi generali per impedire un effetto di "disorientamento"[14].

3.4. La struttura delle processo e delle situazioni soggettive in esso tutelate esclude ogni limitazione all'applicazione dell'art. 6 CEDU alla materia tributaria.

Infine, le medesime esigenze si presentano anche ove si passi dalla considerazione della prospettiva ordinamentale a quella più specificamente individuale.

In ogni controversia affidata alla giurisdizione del giudice tributario, infatti, si realizza (o meglio, si dovrebbe realizzare) la corretta attuazione del rapporto tributario nella sua interezza. E, proprio per il fatto di investire il rapporto tributario globalmente considerato, il processo risulta rivolto non solo a tutelare chi esercita l'azione, ma tutte le parti del processo.

Come la stessa Corte EDU ha avuto cura di sottolineare al punto 51 della sentenza "Grassucci", la garanzia del giusto processo, pertanto, opera a vantaggio anche delle parti pubbliche. Da questo punto di vista, peraltro, non si dovrebbe dimenticare che la posizione di parte resistente (cui si estendono quindi, secondo l'ordine di idee appena espresso, le tutele che dovrebbero essere offerte dall'art. 6 della CEDU) può essere rivestita anche da soggetti che non dispongono dei penetranti poteri di autotutela di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria: si pensi ai consorzi di bonifica, alle Authorities, ma anche a Comuni, Province e Regioni.

Ancora, la garanzia del giusto processo ridonda a favore di soggetti che non sono (almeno, direttamente) parti di quel rapporto in cui la predominanza della relazione con la comunità dovrebbe giustificare l'esclusione dal campo di applicazione dell'articolo 6 della CEDU: si pensi ai coobbligati, ai soci di società di persone, ai fideiussori, ai titolari di rapporti di rivalsa ecc.

Vi è, infine, un ulteriore rilievo.

Nella serie di sentenze che sono ricomprese sotto la comune etichetta di "saga Italgomme", la Corte EDU ha ritenuto che l'ordinamento italiano, specie per come interpretato dalla Corte di Cassazione, non offrisse sufficienti garanzie ai privati nella fase di esercizio dei poteri di indagine da parte dell'Amministrazione finanziaria. E ciò anche perché tale esercizio non era suscettibile di un adeguato sindacato giurisdizionale preventivo e successivo.

Ora delle due l'una: o, per rimediare al *deficit* lamentato dalla Corte EDU, ci si accontenta della mera previsione astratta del sindacato giurisdizionale disinteressandosi

[14] Corte cost., sentenza 23 dicembre 2019, n. 288.

dalla sua conformità o meno alle garanzie del giusto processo, oppure non solo è insufficiente la previsione di un sindacato giurisdizionale purchessia, ma è necessario che esso sia rispettoso dell'articolo 6 della CEDU.

Se fosse vera la prima soluzione – il che sembra da escludere – il "salto di qualità" richiesto dalla Corte EDU si ridurrebbe a ben poca cosa. Forse a nulla.

Ma se, come sembra inevitabile, è corretta la seconda soluzione, allora si deve concludere che l'art. 6 della CEDU è applicabile al processo tributario.

4. Processo tributario e CEDU.

Quanto precede serviva, essenzialmente, a dimostrare che la giurisprudenza della Corte EDU inaugurata dalla sentenza Ferrazzini deve necessariamente essere ripensata.

Da questo ripensamento scaturirà la necessità di verificare la coerenza del processo tributario con i princìpi sanciti dall'art. 6 della CEDU.

Ciò rende legittimo interrogarsi – certamente in prospettiva, ma anche fin d'ora – circa l'effettiva conformità del processo tributario a quei princìpi.

Al riguardo, si deve partire dalla indiscutibile e assai confortante presa d'atto del fatto che, a partire dal 1992, e con maggiore accelerazione negli ultimi anni, il processo tributario ha fatto molta strada.

Esso è rispettoso delle garanzie dell'art. 6 della CEDU sotto molti profili anche – e forse soprattutto – perché tali garanzie sono già presenti nella nostra Costituzione. Con la più volte citata sentenza Grassucci, poi, risulta eliminata la possibile contrarietà dell'assetto processuale complessivo all'art. 6 della CEDU sotto il profilo della garanzia della ragionevole durata del processo.

Volendo spigolare e cercare di individuare alcuni aspetti rispetto ai quali il progresso potrebbe essere più marcato, si possono segnalare essenzialmente quattro ambiti.

4.1. I problemi relativi all'indipendenza del giudice.

Il primo è quello determinato dall'affermazione secondo cui, per aversi un *fair trial,* la *fairness* deve essere anzitutto "percepibile".

Su questo punto la giurisprudenza della Corte EDU è molto chiara: si afferma, in particolare, che «*In this connection even appearances may be of a certain importance or, in other words, "justice must not only be done, it must also be seen to be done" (see De Cubber v. Belgium, 26 October 1984, § 26, Series A no. 86). What is at stake is the confidence which the courts in a democratic society must inspire in the public*»[15].

Il principio espresso dalla Corte EDU è, peraltro, del tutto condivisibile se si considera quanta parte della dottrina abbia enfatizzato come la giustizia si fondi essenzialmente sulla la correttezza procedurale, piuttosto che su un'inattingibile capacità di conseguire la verità sostanziale[16].

Sotto questo profilo si deve osservare che i residui rapporti con il MEF compromettono, in misura neppure tanto trascurabile, tale "percepibilità".

---

[15] Corte EDU, sentenza *Ramos Nunes de Carvalho e SÁ v. Portugal*, cit., § 149; Corte EDU, sentenza 9 gennaio 2013, *Oleksadr Volkov v. Ukraine* – ricorso 21722/11, § 106.

[16] Cfr., per tutti, A. Garapon, *Del giudicare. Saggio sul rituale giudiziario*, Milano, Raffaello Cortina, 2007, 271 secondo il quale «quel che distingue il Giudicare da una rediviva grazia di stato, sotto spoglie laiche, è la visibilità, il suo legame costitutivo con l'obbligo di motivazione e, quindi, con il controllo sociale».

In alcune controversie, la situazione assume caratteri anche paradossali: si pensi alle liti in materia di contributo unificato, in cui la parte resistente è rappresentata dalla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria.

4.2. L'adozione dell'intelligenza artificiale.

Il secondo ambito rispetto al quale sorgono interrogativi è quello dell'adozione di sistemi di intelligenza artificiale.

In particolare, secondo la prospettiva che ci pare preferibile, queste scelte possono pregiudicare l'imparzialità del giudice. La questione consiste nello stabilire qual è la nozione di imparzialità che si deve prediligere.

La giurisprudenza della Corte EDU, ovviamente, non ha preso in esame direttamente il tema dell'impiego dell'intelligenza artificiale, ma ha delineato una nozione di imparzialità che sembra particolarmente interessante e che incide (*rectius:* dovrebbe incidere almeno secondo il punto di vista qui sostenuto) sui limiti di impiego di tali strumenti.

Secondo la Corte EDU, infatti, per il requisito dell'imparzialità impone che vengano soddisfatti due test: «*(i) a subjective test, where regard must be had to the personal convinction and behaviour of a particular judge* […] *and (ii) an objective test, that is to say by ascertaining whether the tribunal itself and, among other aspects, its composition, offered sufficient guarantees to exclude any legitimate doubt in respect of its impartiality (see, among other authorities, Fey v. Austria, 24 February 1993, §§ 28 and 30, Series A no. 255-A, and Wettstein v. Switzerland, no. 33958/96, § 42, ECHR 2000-XII)*»[17] e, ciò, in un contesto nel quale si muove dal presupposto dell'importanza che «*the body presents an appearance of independence*»[18].

Il concetto è esplicitato ulteriormente con l'affermazione secondo cui l'imparzialità esige «*a set of institutional and operational arrangements* […] *which must provide safeguards against undue influence and/or unfettered discretion of the other State powers, both at the initial stage of the appointment of a judge and during the exercise of his or her duties*»[19].

Questo quadro concettuale è, in definitiva, confermativo dell'idea che l'imparzialità non risulta pregiudicata soltanto dai casi estremi di sostituzione dell'AI al giudice. Invero, il pregiudizio sussisterebbe, secondo quanto si è tentato di argomentare in altra sede, in tutti i casi in cui il ricorso all'intelligenza artificiale venisse "istituzionalizzato" sia pure nelle forme più blande di supporto all'attività decisoria[20].

4.3. La sentenza resa in forma semplificata.

Un ulteriore aspetto riguarda il tema della sentenza resa in forma semplificata in rapporto con l'obbligo di adeguata motivazione.

A tale ultimo riguardo, si deve ricordare che la Corte EDU ritiene che «*Article 6 also requires the domestic courts to adequately state the reasons on which their decisions are based. Without requiring a detailed answer to every argument put forward by a complaiant, this obligation nevertheless presupposes that a party to judicial proceedings*

[17] Corte EDU, sentenza *Oleksadr Volkov v. Ukraine*, cit., § 104.

[18] Idem § 103.

[19] Corte EDU, sentenza *Gudmundur Andri Ástrádsson v. Iceland*, cit., § 234.

[20] Cfr., G. Fransoni, *Bridoye e il potere di decidere,* in *Politica del diritto*, 2023, 297-326.

can expect a specific and express reply to those submissions which are decisive for the outcome of the proceedings in question»[21].

Invero, sull'essenzialità della motivazione ai fini della realizzazione della funzione stessa della giurisdizione, non occorre spendere troppe parole.

Ma, se così è, non ci si può non avvedere del fatto che il contenuto della sentenza in forma semplificata, come delineato dall'art. 47-ter, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, presenta il più che concreto rischio di non soddisfare i requisiti minimi della motivazione nella prospettiva dell'art. 6 della CEDU.

4.4. La decisione accelerata in cassazione.

Infine, sembra che un punto su cui l'intera scienza processuale dovrebbe maggiormente interrogarsi è quello della disciplina della "decisione accelerata dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati" secondo quanto recita la rubrica dell'art. 380-*bis* c.p.c.

Varie voci in dottrina hanno segnalato alcuni possibili profili di frizione di questa disciplina con specifici princìpi del giusto processo: dal carattere poco o punto motivato della "proposta di definizione" formulata dal presidente della sezione o un consigliere da questo delegato[22]; alla partecipazione del proponente alla fase decisoria (ove il ricorrente presenti, nonostante la proposta, istanza "per la decisione"[23]); al marcato orientamento verso la netta prevalenza del rito camerale non partecipato che questa disciplina complessivamente imprime al giudizio di cassazione[24].

Ancorché nessuna di queste opinioni abbia incontrato – non sorprendentemente – il favore della Corte Suprema di Cassazione[25], è innegabile che ciascuno di esse contenga un briciolo (e forse più di un briciolo) di verità.

Tuttavia, il punto probabilmente essenziale è che la frizione (per continuare ad utilizzare questa espressione) sussiste non (*rectius:* non solo) fra singoli profili della disciplina qui considerata e singoli princìpi del giusto processo, bensì, soprattutto, fra la complessiva disciplina e la tutela generale del giusto processo.

Il meccanismo, ove apprezzato nel suo complesso, consiste nel porre la parte ricorrente dinanzi all'alternativa fra accettare che il giudizio si concluda con un provvedimento sostanzialmente immotivato reso in forma monocratica e senza alcuna udienza ovvero affrontare l'alea di una decisione, anche in questo caso non pubblica, ancorché collegiale, cui partecipa lo stesso estensore della proposta sotto minaccia di una "sanzione" (l'applicazione dell'art. 96, commi 3 e 4, c.p.c.).

Ciò che, in questo meccanismo, deve essere sottolineato è come costituisca una pura *fictio* quella di considerare che, ove il ricorrente opti per il primo corno dell'alternativa, il "ricorso s'intende rinunciato". Invero, se la questione è riguardata sotto il profilo sostanziale, non vi è alcuna rinuncia,

[21] Corte EDU, sentenza *Ramos Nunes de Carvalho e SÁ v. Portugal*, cit., § 185.

[22] Cfr., V. Capasso, *Il ricorso è inammissibile, punto. L'art. 380 bis c.p.c. tra dissociazioni interpretative e incoerenze legislative*, in *Foro it.*, 2021, I, 193.

[23] Si veda B. Capponi, *Il giudice monocratico in Cassazione*, in *Foro It.*, 2023, V, 23;

[24] Cfr., G. Scarselli, *In difesa della pubblica udienza in Cassazione*, in *Foro it.*, 2017

[25] Il tema della partecipazione del proponente all'adunanza collegiale è stato, peraltro, espressamente affrontato e risolto – in senso, naturalmente, negativo – dalle Sezioni Unite nella sentenza Cass. civ., 10 aprile 2024, n. 9611 in *Giur.it.*,2025, 313, con nota di C. Scalvini, *L'autore della proposta ex art. 380-bis c.p.c. può partecipare alla decisione del ricorso.*

bensì mera acquiescenza al provvedimento monocratico immotivato (ossia ciò che, con falso pudore, si definisce "proposta") il quale, specie quando attiene al merito (ossia è giustificato dalla manifesta infondatezza) è il vero provvedimento che definisce del giudizio. E, per di più, tale acquiescenza non è determinata dalla "persuasività" del parere (di cui il legislatore e la Cassazione si disinteressano, prescrivendo solo la sinteticità della proposta), bensì, essenzialmente, dal timore che il collegio (decidendo in forma non partecipata e, come si è detto, con la presenza dell'autore della proposta) infligga la sanzione prevista dalla legge.

Una considerazione "olistica" della disciplina complessiva difficilmente sfugge a un giudizio di contrasto con l'art. 6 CEDU, perché essa entra in conflitto con i princìpi della motivazione, dell'imparzialità, di cui si è già detto, nonché con quello della pubblicità delle udienze.

A quest'ultimo riguardo, è utile rammentare che la Corte EDU ha ripetutamente affermato il principio secondo cui «*that the holding of court hearings in public constitutes a fundamental principle enshrined in paragraph 1 of Article 6 (art. 6-1) (see, as the most recent authority, the Schuler-Zgraggen v. Switzerland judgment of 24 June 1993, Series Ano. 263, p. 19, para. 58). This public character protects litigants against the administration of justice in secret with no public scrutiny; it is also one of the means whereby confidence in the courts can be maintained. By rendering the administration of justice transparent, publicity contributes to the achievement of the aim of Article 6 para. 1 (art. 6-1), namely a fair trial, the guarantee of which is one of the fundamental principles of any democratic society, within the meaning of the Convention (see, for example, the Sutter v. Switzerland judgment of 22 February 1984, Series A no. 74, p. 12, para. 26)*»[26].

In altre sentenze si evidenzia, poi, che «*By rendering the administration of justice visible, publicity contributes to the achievement of the aim of Article 6 § 1, a fair hearing, the guarantee of which is one of the foundations of a democratic society*»[27].

Forse si può dire che, prendendo in esame uno a uno i suddetti princìpi e applicandoli ai singoli profili della disciplina considerata, lo "scarto" potrebbe essere tollerabile.

Ma il processo è un'entità unica in cui tutti i diversi profili si compongono, o si dovrebbero comporre, armoniosamente. Nel caso di specie, invece, la somma degli "scostamenti" di ciascuno dei profili prima accennati con ciascun principio mette capo, per proseguire con la metafora musicale, a una complessiva cacofonia.

In realtà, l'unico modo per sfuggire all'idea che il giudizio di cassazione, così configurato, sia in contrasto con il giusto processo è quello di reputare che ciò che conta è il giudizio di merito. Relegando così il giudizio di cassazione a un mero "orpello" dove può regnare indisturbato il principio di economicità.

Se, invece, non ci si rassegna a questa visione degradante e degradata del giudizio di cassazione, allora il problema della sua compatibilità con la tutela del giusto processo emerge, almeno ad avviso di chi scrive, in modo assai marcato.

Guglielmo Fransoni

[26] Corte EDU, sentenza 26 settembre 1995, *Diennet v France*, § 32; Corte EDU, sentenza 10 aprile 2012, *Lorenzetti v. Italy*, § 29.

[27] Corte EDU, sentenza 21 settembre 2006, *Moser v. Austria*, § 90; Corte EDU, sentenza 2 giugno 2022, *Straume v. Latvia*, §124; Corte EDU, sentenza *Ramos Nunes de Carvalho e SÁ v. Portugal*, cit., § 189.

2. La tutela cautelare tributaria alla luce della recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo

Sommario: 1. Premessa. – **2.** La disciplina attuale della tutela cautelare nel processo tributario. Le azioni avverso gli atti "*positivi*". – **3.** Segue. Le azioni concernenti gli atti "*negativi*". – **4.** La tutela cautelare a fronte dell'attività istruttoria.

1. Premessa.

La tutela cautelare è essenziale in ogni giudizio. Essa consente di anticipare gli effetti della decisione del merito della causa e di evitare che la durata del processo rechi un nocumento alla parte destinata ad essere vittoriosa.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (in seguito solo Corte EDU) ne ha sempre riconosciuto l'essenzialità, in quanto decisiva per conseguire l'effettività della tutela giurisdizionale e quindi un "*giusto processo*", anche al cospetto dell'azione degli Enti pubblici diretta ad assicurare il rispetto delle norme tributarie.

Dalla nota sentenza "*Ravon*" del 21 febbraio 2008 alle recenti pronunce "*Italgomme Pneumatici*" del 6 febbraio 2025, "*Agrisud 2014*" dell'11 dicembre 2025 ed "*Edilsud 2014*" del 5 marzo 2026, il tema della tutela cautelare è al centro dell'attenzione della Corte di Strasburgo[1].

Beninteso, la Corte EDU ritiene che la Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata con L. 4 agosto 1955, n. 848 (d'ora in poi solo Convenzione EDU), non si applichi ai rapporti giuridici patrimoniali formanti oggetto del giudizio tributario in quanto esso non ha ad oggetto "*diritti e doveri di carattere civile*" o "*accuse penali*".

Trattasi, tuttavia, di impostazione inaccettabile poiché frutto di un approccio formalistico e basato su una concezione autoritativa del rapporto tributario non più attuale.

[1] Non altrettanto può dirsi per la sentenza della Corte EDU dell'8 gennaio 2026 "*Ferrieri e Bonassisa*", concernente l'acquisizione ai fini fiscali dei dati bancari. In questa pronuncia, pur ravvisando la non conformità all'art. 8 della Convenzione EDU della disciplina italiana sull'accesso ai rapporti bancari per finalità istruttorie in materia tributaria, i Giudici di Strasburgo non menzionano la necessità di una tutela giurisdizionale di tipo inibitorio. Infatti, è arduo, in ragione degli interessi sottesi ai menzionati rapporti finanziari, ravvisare l'esigenza di siffatta tutela. Sul punto, per l'individuazione di una "*alquanto teorica*" opportunità di tutela immediata, v. S. Zagà, *Accessi bancari e tutela dell'amministrato: note a margine della sentenza della Corte EDU Ferrieri e Bonassisa*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2026, 313. Inoltre, sempre sulla sentenza "*Ferrieri e Bonassisa*", v. P. Boria, *Accesso ai conti bancari e violazione dell'art. 8 CEDU nelle verifiche fiscali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2026, 292 ss.

È irrazionale e contrario all'odierno assetto dei rapporti impositivi affermare una compressione delle garanzie giurisdizionali nei rapporti fra il privato e la parte pubblica.

Peraltro, la stessa Corte ha varie volte sostenuto che le sanzioni amministrative tributarie, siccome aventi valenza punitiva e deterrente, sono assimilabili a quelle penali.

Ciò comporta l'applicazione dei precetti sul "*giusto processo*", recepiti nell'art. 6 della Convenzione EDU, in ogni giudizio tributario in cui si discuta di dette sanzioni.

In altre occasioni, poi, il medesimo organo giurisdizionale ha assunto l'estensione di tali garanzie, rispettivamente, alle liti sulle agevolazioni fiscali e sul rimborso dei tributi (ma solo quando l'indebito sia già accertato fra le parti in causa), nonché – come avvenuto con le sentenze poc'anzi ricordate – alle controversie conseguenti ad atti istruttori illegittimi in materia tributaria.

Anche solo dal punto di vista logico, è arduo giustificare il diritto al "*giusto processo*" nelle cause che riguardano le sanzioni amministrative, le agevolazioni, i rimborsi (seppure solo allorché non sia in dubbio la sussistenza dell'indebito), gli atti istruttori e non in quelle sui tributi. In particolare, è incoerente riferire tale diritto alle sanzioni amministrative – di regola, accessorie ai tributi – e non a questi ultimi.

In ogni caso, di fatto, stante la tendenziale unitarietà delle controversie sui tributi e sulle relative sanzioni, le disposizioni sul "*processo equo*" finiscono per riguardare quasi tutte le liti fiscali[2].

Inoltre, la giurisprudenza nazionale[3] ha iniziato, condivisibilmente, a incrinare la preclusione all'operatività delle regole sul "*giusto processo*", ammettendola nelle cause in materia di imposta sul valore aggiunto.

Negli altri casi, il conflitto con le disposizioni interne impone di denunciare alla Corte costituzionale la violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., stante l'asserito mancato rispetto dei vincoli conseguenti all'adesione dell'Italia all'Unione Europea e degli obblighi internazionali e, per l'effetto, della Convenzione EDU.

Ad ogni modo, siccome i precetti in tema di "*giusto processo*" si ritraggono anche dall'art. 111 Cost., se ne può prospettare la violazione ove non sia possibile una lettura costituzionalmente orientata della norma nazionale che si ponga in contrasto con essi.

Insomma, l'affermazione dell'essenzialità della tutela cautelare da parte della Corte EDU ha inevitabili riflessi sul giudizio tributario.

All'interprete, quindi, compete cercare di verificare se l'odierno assetto della disciplina cautelare nel processo tributario e in relazione alle eventuali lesioni dei diritti e rapporti interessati dall'attività istruttoria fiscale rispondano o meno allo *standard* richiesto dalla Corte di Strasburgo.

[2] Per analoghe considerazioni critiche sulla giurisprudenza della Corte EDU in materia tributaria, v. A. Marcheselli, *La Corte EDU e il diritto "canzonatorio" dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio*, in *Corr. trib.*, 2025, 747.

[3] V. Cass., Sez. VI, 28 settembre 2020, n. 20358. Ivi si legge che "*deve ritenersi che la garanzia del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU trovi mediata applicazione* in parte qua *in relazione alla natura armonizzata di una parte della pretesa fiscale – IVA – in relazione al combinato disposto di cui all'art. 47 della Carta UE dei diritti fondamentali pacificamente applicabile anche ai giudizi tributari non contenendo l'inciso limitativo riferito ai giudizi civili che compare nell'art. 6 CEDU*".

2. La disciplina attuale della tutela cautelare nel processo tributario. Le azioni avverso gli atti *"positivi"*.

Quindi, il primo quesito da porsi è se il vigente regime normativo in materia cautelare nel giudizio tributario risulti idoneo ad assicurare una tutela giurisdizionale compiuta ed effettiva.

Per rispondere, bisogna distinguere i diversi tipi di azione che si prestano ad essere avviati dinanzi al Giudice speciale tributario.

Se si considerano le cause promosse contro gli atti che potremmo definire "*positivi*", in quanto impongono al destinatario la dazione di maggiori tributi, interessi e/o sanzioni, la vigente disciplina assicura la possibilità di ottenere rimedi inibitori efficaci.

In specie, la possibilità per il Giudice tributario di disporre la sospensione dell'efficacia esecutiva di tali provvedimenti è idonea a soddisfare le esigenze cautelari del contribuente.

Inoltre, la recente introduzione della possibilità di impugnare l'ordinanza resa in esito all'istanza di inibitoria, precedentemente preclusa, rende realmente effettiva la tutela cautelare e rispetta pure la più che comprensibile esigenza della parte pubblica di acquisire in via provvisoria, in tutto o in parte, quanto da essa preteso.

È così venuta meno un'incomprensibile disparità di regime rispetto al processo civile e a quello amministrativo.

Non solo, è stato eliminato un profilo di contrasto con i principi del "*giusto processo*". Tanto più che l'ordinanza cautelare non era impugnabile per cassazione ai sensi dell'art. 111, comma 7, Cost. poiché priva dell'occorrente carattere della "*definitività*", essendo destinata a essere rimossa o sostituita dalla sentenza resa sul merito del rapporto controverso.

Inoltre, si è realizzata – da questo punto di vista – l'assimilazione fra la tutela cautelare in favore del contribuente e quella nell'interesse della parte pubblica, ove è sempre stata consentita la censura della pronuncia cautelare[4].

Resta, però, un rammarico.

Per comprenderne la portata, occorre ricordare che l'ordinanza collegiale è opponibile dalla parte interessata dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria. Invece, quella resa dal Giudice monocratico è impugnabile, sempre nel medesimo termine, di fronte alla Corte di primo grado in composizione collegiale.

Tale impugnazione permette di dedurre ogni questione idonea ad assumere il provvedimento inibitorio negato ovvero a revocare o modificare quello adottato.

Quindi, si può censurare tanto la carenza della motivazione dell'ordinanza quanto l'errata valutazione in ordine al "*fumus boni iuris*" e/o al "*periculum in mora*".

In sostanza, non bisogna allegare alcunché di diverso o di nuovo, in fatto o in diritto, rispetto a quanto già dedotto. È consentito, cioè, dolersi dell'erroneità dell'ordinanza. Si è in presenza, dunque, di un vero e proprio mezzo di controllo dell'operato del Giudice, assimilabile all'appello.

Tant'è che rimane inalterata la possibilità che l'ordinanza, su istanza di parte, sia re-

[4] L'art. 22, comma 3, del D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472 prevede che sull'istanza cautelare presentata dall'Amministrazione finanziaria o dalla Guardia di Finanza il Giudice tributario "*decide con sentenza*". Ne risulta, perciò, indubbia l'impugnabilità.

vocata o modificata "*in caso di mutamento delle circostanze*", ossia in base a elementi di valutazione nuovi, come prevede il comma 8 dell'art. 47 del D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546.

La perplessità che la nuova disciplina solleva concerne la scelta di prevedere l'impugnazione dell'ordinanza collegiale in secondo grado.

Considerando i carichi di lavoro delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado e i relativi tempi di giudizio[5], sarebbe stato preferibile assegnare la competenza a conoscere dell'opposizione a una sezione diversa della Corte di primo grado, secondo il modello vigente nel processo civile[6].

Si aggiunga che l'ordinanza che decide sull'impugnazione, sia quella del giudice di appello sia quella del collegio di primo grado sul reclamo avverso il provvedimento dell'organo monocratico, non è ulteriormente censurabile, com'è precisato dal comma 4 dell'art. 47 cit.

Egualmente, l'ordinanza assunta sull'istanza per la sospensione dell'esecutività della sentenza appellata o impugnata per cassazione o per revocazione non è suscettibile di censura, stando a quanto disposto, rispettivamente, dall'art. 52, comma 5, dall'art. 62-*bis*, comma 4 e dall'art. 65, comma 3-*bis* (che richiama gli artt. 47 e 52), del D.L.vo n. 546/1992.

Ciò, con buona probabilità, discende dalla scelta di aver previsto l'impugnazione dell'ordinanza cautelare resa in primo grado di fronte alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado.

Se si fosse prevista l'opponibilità al cospetto di una diversa sezione della Corte di primo grado, si sarebbe poi potuta sancire analoga sorte per le ordinanze cautelari assunte dal Giudice di secondo grado, come, del resto, avviene nel processo civile.

In sostanza, l'aver prescelto il modello di impugnazione del provvedimento cautelare previsto per il processo amministrativo anziché quello contemplato per il giudizio civile – cui oltretutto, in base all'art. 1, comma 2, del D.L.vo n. 546, il processo tributario si deve conformare – ha anche escluso la possibilità di proporre reclamo contro le pronunce inibitorie del Giudice tributario a seguito della proposizione dell'appello, del ricorso per cassazione e per revocazione, comprimendo così la pienezza e l'effettività della tutela cautelare nella giurisdizione tributaria.

3. Segue. Le azioni concernenti gli atti *"negativi"*.

La disciplina della tutela cautelare, che si rinviene nell'art. 47 cit., è semplice e riecheggia quelle che regolano la medesima materia nei giudizi civile e amministrativo.

Però, questa norma contempla solo la sospensione dell'atto impugnato.

Sorge, quindi, un problema interpretativo: sono esperibili misure cautelari diverse da quella prevista dall'art. 47 cit.?

Questo aspetto, purtroppo, non è stato affrontato né dalla L. n. 130 del 31 agosto 2022, né dal D.L.vo n. 220 del 30 dicembre 2023, che hanno introdotto le più recenti riforme del giudizio tributario.

La questione riguarda gli atti a contenuto negativo: si pensi al rifiuto, espresso o tacito, del rimborso dei tributi o al diniego di

[5] Secondo gli ultimi dati disponibili, i tempi di definizione dei processi di appello sono ben più lunghi di quelli di primo grado. Infatti, nel 2025, la durata media dei giudizi è stata di 359 giorni in primo grado e di 792 giorni in appello (v. appendice statistica alla relazione sullo stato del contenzioso tributario per il 2025, a cura del Dipartimento della Giustizia Tributaria presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, p. 187).

[6] V. art. 669-*terdecies* cod. proc. civ.

un'agevolazione (ma non alla sua revoca, che ben può essere sospesa) o, ancora, al rigetto della domanda di definizione agevolata di rapporti tributari o dell'istanza di dilazione di pagamento dei tributi.

Per essi l'inibitoria prevista dall'art. 47 cit. è inutile, occorrendo piuttosto l'adozione di una misura sostitutiva del provvedimento negativo, ossia, nei casi fatti, l'atto che riconosce il diritto al rimborso e ne dispone l'erogazione e l'atto che concede l'agevolazione o accoglie la domanda di "*condono*" o quella di rateazione.

Detta misura sostitutiva, peraltro, fuoriesce dall'ambito di operatività dell'art. 47 cit., stando almeno alla sua formulazione letterale.

Sennonché, è inaccettabile che nelle cause vertenti sui provvedimenti "*negativi*" difetti la tutela cautelare, che è componente essenziale del diritto di tutela giurisdizionale. Escluderla significherebbe, oltretutto, disattendere platealmente l'indirizzo interpretativo enunciato dalla Corte EDU.

Allora, due possono essere le strade per accordare anche in questi casi la necessaria tutela cautelare ed evitare così che la disciplina del processo tributario sul punto si esponga a fondate critiche di violazione, oltre che dell'art. 6 della Convenzione EDU, dell'art. 24 Cost., sulla tutela del diritto di difesa, e dell'art. 111 Cost., in tema di "*giusto processo*".

La prima (e senz'altro preferibile) è quella di offrire una lettura estensiva dell'art. 47 cit. e ritenere che, al di là del suo dettato letterale, esso consenta l'adozione delle menzionate misure sostitutive dei provvedimenti "*negativi*" impugnati. Ciò, fra l'altro, impedirebbe – nelle more del giudizio di merito – l'adozione degli atti volti a recuperare i tributi e i relativi accessori discendenti dal diniego dell'agevolazione e della domanda di definizione di rapporti tributari.

Un significativo conforto a tale tesi proviene dall'art. 23, comma 3, del D.L.vo n. 472 del 18 dicembre 1997, in base al quale la Corte di giustizia tributaria può disporre la "*sospensione*", ai sensi dell'art. 47 cit., degli atti di sospensione del rimborso e di compensazione.

Questa "*sospensione*", al di là dell'espressione impiegata dall'art. 23, comma 3, cit., non può che tradursi nell'ordine a eseguire il rimborso sospeso o per cui l'Ente impositore intende invocare la compensazione.

Significa, dunque, che nell'art. 47 cit. il Giudice tributario può rinvenire il fondamento per assumere il provvedimento cautelare sostitutivo occorrente in presenza dei ricordati atti a contenuto negativo.

Seguendo quest'ordine di idee, non v'è motivo per escludere l'adozione di una misura cautelare che imponga, per esempio, all'Ente impositore di corrispondere, in tutto o in parte ed eventualmente previo rilascio della garanzia contemplata dall'art. 47, comma 5, cit., il rimborso negato espressamente o attraverso il "*silenzio rifiuto*" opposto dall'Ente impositore interpellato.

Ove non si seguisse tale opzione interpretativa, non resterebbe – ed è questa la seconda via ermeneutica poc'anzi accennata – che ipotizzare l'ammissione del procedimento cautelare atipico di cui all'art. 700 cod. proc. civ., invocabile nel processo tributario grazie all'art. 1, comma 2, del D.L.vo n. 546.

Si tratta, peraltro, di una soluzione insoddisfacente. Anzitutto, si dovrebbe riconoscere una carenza di potestà giurisdizionale del Giudice tributario contrastante con l'evoluzione normativa e giurisprudenziale che negli ultimi anni ne ha riconosciuto l'ampliamento delle funzioni e delle garanzie di autonomia, competenza e terzietà. Sarebbe altresì anomalo dover ricorrere in via cautelare al Giudice ordinario in mate-

rie che non rientrano nella sua competenza giurisdizionale e che spetta invece al Giudice tributario affrontare e decidere nel merito. Infine, i tempi di definizione delle liti tributarie si procrastinerebbero e si incrementerebbe il già gravoso carico di lavoro del Giudice ordinario.

4. La tutela cautelare a fronte dell'attività istruttoria.

L'esigenza di una forma di tutela cautelare diversa da quella offerta dall'art. 47 cit. si prospetta anche quando si registrino, nel corso dell'istruttoria svolta dall'Ente impositore o dalla Guardia di Finanza, lesioni delle libertà personale, di domicilio e di comunicazione, del segreto professionale, dei diritti di riservatezza e di esercizio dell'attività d'impresa, che trovano riconoscimento nella Costituzione e nella Convenzione EDU.

È innegabile che al soggetto che lamenta dette lesioni debba riconoscersi tutela immediata e diretta pure in sede cautelare, come ha riconosciuto la Corte EDU quando ha affermato che il privato deve poter agire per "*prevenire la continuazione delle operazioni*" che ne pregiudicano i rammentati fondamentali diritti[7].

In tali circostanze, secondo la giurisprudenza[8], non v'è giurisdizione del Giudice tributario, che può conoscere delle illiceità commesse nella fase istruttoria, in via incidentale, solo dopo l'impugnazione del provvedimento conseguente all'attività d'indagine, al fine di sancire l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite.

Ciò secondo il meccanismo della tutela "*differita*", secondo cui i vizi degli atti istruttori possono farsi valere solo in caso di impugnazione del provvedimento che conclude la fase di controllo.

Cosicché, dinanzi alle evidenziate violazioni dei diritti del contribuente o del terzo interessato dall'azione istruttoria e in difetto dell'atto impugnabile o della sua impugnazione o laddove tale atto prescinda dall'attività di verifica viziata, spetta al Giudice ordinario assicurare la tutela giurisdizionale, ivi compresa quella cautelare[9].

In questo contesto, si colloca l'arresto della sentenza "*Italgomme Pneumatici*" della Corte EDU del 6 febbraio 2025, ove si legge (al § 149) che "*La Corte, dopo aver preso atto delle varie restrizioni alla competenza dei giudici tributari e civili …., ritiene che l'esistenza e la disponibilità di tali ricorsi non debbano essere subordinate al fatto che una misura abbia portato all'emissione di un avviso di accertamento …., e che gli stessi ricorsi non dovrebbero essere disponibili solo al termine della procedura di accertamento fiscale …. Se un contribuente ritiene che le persone che procedono a un controllo non agiscano conformemente alla legge – possibilità già menzionata nell'articolo 13 della L. n. 212 del 2000 – dovrebbe essere disponibile una qualche forma di revisione semplificata intermedia e vincolante prima che il controllo sia completato*".

Emerge, quindi, come l'assetto della tutela, anche cautelare, offerta dal sistema giudiziario italiano risulti inadeguato secondo la Corte EDU.

[7] Cfr. la sentenza "*Ravon*" del 21 febbraio 2008.

[8] V. Cass., sez. un., 2 maggio 2016, n. 8587 e Cass., sez. V, 30 novembre 2023, n. 33399.

[9] V., di nuovo, Cass., sez. un., n. 8587/2016.

Un primo tema che si pone è quello della tutela del contribuente che risulti destinatario di un atto impositivo frutto dell'attività istruttoria illecita.

La tutela "*differita*", ottenuta attraverso l'impugnazione di tale atto e l'accertamento dell'inutilizzabilità delle prove sulle quali si basi, è insufficiente avendo riguardo ai diritti di natura non patrimoniale, cui si riferisce l'art. 8 della Convenzione EDU e sui quali si è puntualmente pronunciata la Corte EDU con la sentenza "*Italgomme Pneumatici*", concernenti il "*rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza*"[10].

Siccome, stando alla rammentata giurisprudenza nazionale, la possibilità di adire il Giudice ordinario è riconosciuta solo a chi non risulti destinatario di un atto impositivo o non l'abbia impugnato è evidente il vuoto di tutela per quanti invece ricevano la notifica di detto provvedimento e vi si oppongano.

Non solo, la menzionata tutela "*differita*" non è in grado di inibire o determinare la cessazione di attività istruttorie illegittime. Difetta, in sostanza, un'effettiva tutela cautelare che sia idonea a impedire – efficacemente e tempestivamente – la compressione dei diritti sottesi all'art. 8 cit. E questo vale tanto per il contribuente direttamente interessato dall'attività di controllo, sia che poi venga raggiunto o meno dalla notifica di un atto impositivo, quanto per il terzo coinvolto nell'istruttoria.

Tant'è che la Corte di Strasburgo, sempre nella pronuncia "*Italgomme Pneumatici*" e facendo leva sull'art. 46 della Convenzione EDU, ha invitato lo Stato italiano – per quanto qui prettamente interessa – a prevedere "*un controllo giurisdizionale effettivo*" sull'attività istruttoria tributaria onde assicurarne lo svolgimento legittimo.

Ne è scaturito il disegno di legge n. 1376 dell'11 febbraio 2025 con cui si è prospettata, sempre con riferimento al tema della tutela giurisdizionale, l'introduzione di una norma che – solo per i casi di accessi domiciliari, perquisizioni personali, apertura coattiva di mobili, casseforti e simili e richiesta di documenti e notizie per i quali fosse eccepito il segreto professionale – avrebbe comportato la facoltà di adire il presidente della Corte di giustizia tributaria di secondo grado, competente territorialmente in ragione della sede dell'Ente procedente all'istruttoria, per conseguire l'annullamento dell'autorizzazione rilasciata dalla competente Autorità giudiziaria e la conseguente inutilizzabilità del materiale istruttorio reperito in esito a tale autorizzazione.

Come è stato subito ben osservato[11], tale proposta normativa era palesemente inadeguata a soddisfare l'obbligo conformativo imposto all'Italia dai Giudici di Strasburgo, non foss'altro perché – per un verso – essa non avrebbe interessato i controlli svolti presso i locali ad uso commerciale o professionale, in ordine ai quali è stata resa la sentenza "*Italgomme Pneumatici*", e – per l'altro verso – non avrebbe indicato i presupposti occorrenti per ottenere l'inibitoria richiesta al Giudice tributario. Questa ipotizzata forma di tutela non avrebbe, poi, consentito alcun ristoro risarcitorio per i danni che l'istruttoria illegittima avesse eventualmente determinato.

Non v'è, quindi, da dolersi se siffatta iniziativa legislativa non si è concretizzata.

[10] In tal senso, v. D. Stevanato, *Indagini fiscali on-site e libertà fondamentali secondo la CEDU. Il caso Italgomme Pneumatici Srl v. Italia*, in *Giustizia Insieme*, 27 giugno 2025, 5.

[11] V. ancora D. Stevanato, *Indagini fiscali on-site*, cit., 10.

Resta, comunque, il fatto che – a distanza di oltre 18 mesi dalla pronuncia "*Italgomme Pneumatici*" – l'invito a dotarsi di "*un controllo giurisdizionale effettivo*" è rimasto inattuato[12].

Si aggiunga che l'esigenza di un rimedio cautelare si pone – oltre che nei casi fin qui considerati di prospettate lesioni dei diritti non patrimoniali, presi in considerazione dall'art. 8 della Convenzione EDU – ogni qual volta l'attività istruttoria risulti eseguita in contrasto con il complesso delle norme che la disciplinano, fra le quali dev'essere annoverato anche l'art. 10-*ter* della L. 27 luglio 2000, n. 212 che ha codificato il "*principio di proporzionalità nel procedimento tributario*"[13].

Come superare allora l'*impasse* che si è creata e conformare l'ordinamento italiano alla giurisprudenza della Corte EDU?

Credo che si possano prospettare due alternative.

La prima non richiederebbe un'innovazione normativa, ma un mutamento di indirizzo giurisprudenziale. Occorrerebbe, cioè, che il Giudice ordinario si ritenesse sempre competente a offrire tutela cautelare a fronte di ogni attività istruttoria illecita, sia quando venga in rilievo la lesione di un diritto patrimoniale sia ove si prospetti la violazione di un diritto non patrimoniale e indipendentemente dalla circostanza che a detta attività faccia seguito o meno un atto impositivo impugnabile di fronte al Giudice tributario. Si tratterebbe, in sintesi, di "*generalizzare*" la sfera di intervento del Giudice ordinario[14].

Si tratta di una soluzione possibile, ma – a mio avviso – non auspicabile per le ragioni già enunciate in precedenza, legate sia ai tempi (presumibilmente lunghi) di concreta attuazione della tutela cautelare che alla scissione di competenza giurisdizionale fra la tutela inibitoria e quella di merito.

L'altra strada percorribile presuppone, viceversa, un intervento normativo, che – prevedendo un ampliamento della giurisdizione del Giudice tributario – gli riconosca, da un lato, una generale potestà cautelare a fronte di ogni iniziativa istruttoria illegittima[15] e, dall'altro, il potere di cognizione e

[12] Invece, è stato innovato – attraverso il D.L. 18 giugno 2025, n. 84 convertito nella L. 30 luglio 2025, n. 108 – il comma 1 dell'art. 12 della L. n. 212 del 27 luglio 2000, introducendo l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di indicare "*le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso*" negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti ai sensi del comma 4 della stessa disposizione. Sull'argomento, v. A. Marcheselli, *Statuto del contribuente e riforma Italgomme: una canzonatura al quadrato*, in *Corr. trib.*, 2025, 3133 ss.; M. Di Siena, *Poteri forti e diritti deboli. Riflessioni minime sull'assetto dell'istruttoria tributaria a margine della sentenza Italgomme*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 23 settembre 2025, § 3 e ss.; A. Fidelangeli, *Gli effetti della sentenza Italgomme nell'ordinamento interno tra obblighi convenzionali e resistenze applicative*, in *Tax News*, 28 novembre 2025, § 8 ss.; G. Vanz, *Accessi, ispezioni e verifiche tributarie dopo la sentenza "Italgomme" della Corte EDU: garanzie vecchie e nuove*, in *Rass. trib.*, 2025, §§ 11 ss.

[13] Anche D. Stevanato, *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti "non patrimoniali" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2025, 102 ss. ritiene che l'azione istruttoria debba rispettare l'art. 10-*ter* cit.

[14] Evidenzia questa possibilità pure D. Stevanato, *Accessi, ispezioni e verifiche violano i diritti di libertà secondo la Corte EDU*, in *Corr. trib.*, 2025, 427. In proposito, v. altresì A. Marcheselli, *La Corte EDU e il diritto "canzonatorio"*, cit., 747, che ipotizza di "*rifarsi alle scansioni, molto agili, della tutela prevista in materia di dati personali ove è ammessa l'applicazione di un rimedio effettivo immediato riservato al giudice ordinario*". Invece, F. Amatucci, *La tutela del domicilio e dei diritti della persona nel corso delle verifiche fiscali a seguito del caso della Corte Edu Italgomme*, in *Tax news*, 21 novembre 2025, § 4 sostiene che la giurisdizione amministrativa sia più idonea ad assicurare un'efficace tutela a fronte dell'attività istruttoria illegittima. Al riguardo, cfr. anche S. Zagà, *Attività istruttorie e tutela dell'amministrato: note a margine della sentenza della corte EDU del 6 febbraio 2025*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2025, 679, che ritiene che le azioni a tutela di interessi individuali diversi da quello tributario "*andrebbero proposte innanzi al Giudice amministrativo se la situazione giuridica fatta valere in giudizio è qualificabile in termini di interesse legittimo, oppure innanzi al Giudice ordinario se è qualificabile in termini di diritto soggettivo*".

[15] In questo senso si esprime pure D. Stevanato, *Le violazioni istruttorie*, cit., 107. *Contra*, v. S. Zagà, *Attività istruttorie e tutela dell'amministrato*, cit., 677 ss., secondo cui la soluzione esposta

decisione in ordine al risarcimento dei danni cagionati ai privati dall'Ente impositore.

In sostanza, senza ampliare il novero degli atti impugnabili "*necessariamente*" dinanzi al Giudice tributario[16], dovrebbe riconoscersi alle Corti di giustizia tributaria la possibilità di adottare ogni misura cautelare idonea a impedire lo svolgimento o il proseguimento di attività istruttorie illegittime. Ciò stante l'evidente diretto vincolo causale con i rapporti rimessi all'esame del Giudice tributario. Infatti, la concessione o meno di tali misure cautelari avrebbe un immediato riflesso sull'esercizio della "*potestà impositiva*", che rappresenta il tratto distintivo della competenza giurisdizionale di detto Giudice[17].

Per la disciplina di queste misure cautelari si potrebbe assumere, quale modello di riferimento, l'odierno regime della tutela inibitoria *pro Fisco*, recata dall'art. 22 del D.L.vo n. 472/1997[18].

Inoltre, l'attribuzione alle Corti di giustizia tributaria della decisione in ordine alle pretese risarcitorie direttamente connesse alle attività istruttorie illegittime (ma anche alla formulazione di pretestuose pretese impositive e/o sanzionatorie, all'applicazione di indebite misure cautelari e al mancato tempestivo esercizio dell'autotutela) si giustificherebbe sempre in ragione dello stretto e immediato nesso causale, in termini di diretta conseguenzialità, rispetto ai rapporti devoluti alla cognizione del Giudice tributario.

Così, oltretutto, lo stesso Giudice sarebbe competente sia per le misure cautelari che per il merito, tanto nel caso in cui venga adottato un atto impositivo quanto nelle ipotesi ove si prospetti solo il risarcimento di un danno non patrimoniale.

Tale eventuale innovazione potrebbe altresì superare indenne il vaglio di costituzionalità dell'art. 102, comma 2, da cui si desume il divieto di assegnazione al Giudice tributario delle competenze di quello ordinario, proprio in ragione dell'evidenziato legame causale con le materie già attribuite alle Corti tributarie. Le lesioni dei diritti e interessi che darebbero luogo alle pretese risarcitorie trarrebbero, difatti, sempre spunto dallo svolgimento della "*potestà impositiva*" che giustifica la specialità della giurisdizione tributaria.

Non solo, la liceità di questi possibili ampliamenti della sfera giurisdizionale tributaria potrebbe apprezzarsi anche alla luce del principio costituzionale di ragionevole durata del processo, poiché al Giudice della causa "*principale*" si rimetterebbe la cognizione delle connesse liti "*consequenziali*" o "*accessorie*", concernenti le ricordate richieste risarcitorie, e delle parimenti connesse controversie "*prodromiche*", riguardanti gli atti istruttori illegittimi.

Francesco Pistolesi

---

nel testo violerebbe il divieto costituzionale di istituire Giudici speciali. La replica a tale convincimento è illustrata, fra breve, sempre nel testo.

[16] Per la distinzione fra atti impugnabili "*facoltativamente*" e "*necessariamente*" sia permesso rinviare a F. Pistolesi, *Il processo tributario*, Torino, 2024, 30 ss. La possibilità di ampliare la gamma degli atti impugnabili agli atti istruttori asseritamente viziati e lesivi di diritti non patrimoniali è, invece, enunciata da D. Stevanato, *Accessi, ispezioni e verifiche*, cit., 427.

[17] In proposito, per maggiori ragguagli, sia nuovamente consentito richiamare F. Pistolesi, *Il processo tributario*, cit., 21 ss.

[18] Anche A. Marcheselli, *La Corte EDU e il diritto "canzonatorio"*, cit., 747, qualora non si attribuisse la potestà cautelare al Giudice ordinario, propone di "*usare le forme già previste per i provvedimenti cautelari* ante causam *a tutela delle ragioni del Fisco …., con la previsione di una fase cautelare monocratica, eventualmente inaudita altera parte, di competenza del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria*". Lo stesso Autore, successivamente, in *Dalla Corte EDU prove di salto quantico nelle garanzie: accertamenti bancari, riservatezza digitale e giusto processo*, in *Corr. trib.*, 2026, 284-285 ipotizza l'istituzione di un "*giudice delle indagini fiscali*", sostenendo che – ove si prediligesse la giurisdizione tributaria – "*dovrebbe prevedersi un organico di giudici delle indagini fiscali, all'interno della Corte di Giustizia Tributaria, monocratici*".

3. Il doppio binario sanzionatorio e il *ne bis in idem* europeo*

Sommario: 1. Premessa. – **2.** Lo statuto del *ne bis in idem* europeo. – **3.** Il processo di adeguamento del sistema interno. – **4.** Le prerogative del sistema sanzionatorio tributario e le tensioni col *ne bis in idem* europeo. – **5.** L'intervento riformatore nella prospettiva del *ne bis in idem* europeo. – **6.** Considerazioni conclusive.

1. Premessa.

Quasi superfluo osservare come l'interesse verso il modello sanzionatorio 'a doppio binario', nella forma adottata nel sistema tributario, sia motivato prevalentemente dalla vicenda del *ne bis in idem* europeo, segnata dalla giurisprudenza delle corti europee – Corte EDU e Corte di giustizia UE –, che, come sappiamo, con una serie di prese di posizioni, nel tempo mutevoli, ha collocato i doppi binari sanzionatori misti, caratterizzati cioè dalla compresenza di una sanzione penale e di altra di diverso genere qualificata come sostanzialmente penale (alla luce dei criteri Engel), in una zona d'ombra, facendoli versare in una perdurante condizione di instabilità per il rischio di violazione del diritto fondamentale al *ne bis in idem*[1]. Viene dunque in gioco il divieto, previsto all'art. 4 Prot. 7 CEDU e all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, di procedere penalmente una seconda volta rispetto al *medesimo fatto* già giudicato in via definitiva; divieto riadattato dalle corti a tale peculiare assetto sanzionatorio.

2. Lo statuto del *ne bis in idem* europeo.

L'attuale statuto del *ne bis in idem* europeo – o meglio, di questa versione del principio concernente solo i doppi binari misti – è scolpito nel *test* di connessione *in substance and time*, a cui va dunque sottoposto il doppio binario punitivo. *Test* introdotto dalla decisione Corte EDU, *A e B c. Norvegia* del 2016 e, per esigenze di sintesi, possiamo dire condiviso, sia pure sulla scorta di percorsi metodologici non coincidenti, dalla Corte di giustizia UE[2].

Com'è noto, si tratta di una verifica fondata su una gamma di indici dimostrativi dell'*integrazione* dei due procedimenti e,

---

* Il lavoro riproduce la relazione tenuta al Convegno *CEDU e diritto tributario: verso una tutela effettiva del contribuente?*, Luiss, Roma, 13.3.2026, con l'aggiunta di rifermenti bibliografici minimali e di una breve nota di aggiornamento finale nella quale si dà conto della giurisprudenza più significativa intervenuta successivamente.

1 La vicenda è ripercorsa in A.F. Tripodi, Ne bis in idem *europeo e doppi binari punitivi*, Torino, 2022.

2 Cfr., in particolare, le tre decisioni dl 2018: Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20.3.2018, C-524/15, *Menci*; C-537/16, *Garlsson Real Estate e a. c. Consob*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca c. Consob*. Per tali decisioni e per le relative specificità rispetto all'approccio convenzionale, si veda N. Recchia, *Note minime sulle tre recenti sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di* ne bis in idem, in *Eurojus.it*, 22 marzo 2018.

conseguentemente, dell'assenza di *vulnus* al principio per difetto del *bis*.

Segnatamente, sarà necessario verificare: *a)* se i procedimenti abbiano scopi diversi e assumano così a oggetto (non solo in astratto ma pure in concreto) aspetti differenti della stessa condotta antisociale; *b)* se la duplicità dei procedimenti sia un effetto prevedibile della condotta; *c)* se i due procedimenti siano condotti in maniera da evitare per quanto possibile ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, segnatamente attraverso un'interazione tra le varie autorità competenti, in modo che l'accertamento dei fatti effettuato in un procedimento sia utilizzato anche nell'altro; *d)* «*et, surtout*», se la sanzione imposta all'esito del procedimento che si conclude per primo sia presa in considerazione nell'altro procedimento, in modo da assicurare l'esigenza di proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria. Circa la connessione cronologica tra i due procedimenti, la Corte ha indicato come tale requisito non implichi che essi debbano svolgersi necessariamente in maniera strettamente parallela, dovendosi tuttavia considerare più elevata la probabilità di ricorrenza della violazione convenzionale, tenuto conto dell'entità del pregiudizio individuale, quando il soggetto, a causa di procedimenti consecutivi, sia esposto a una condizione di perdurante incertezza circa la propria sorte[3].

Se si ha presente la *ratio* del *ne bis in idem*, apprezzata in una dimensione strettamente individuale, dove risultano più marcati i moderni tratti di diritto fondamentale della persona difronte ai poteri giudiziari dello Stato, e dunque se la si identifica con l'esigenza di tutelare il consociato dalla duplicazione del procedimento *tout court*, vale a dire dalla soggezione al processo in sé[4], ben si comprende il senso del *test*. L'espediente del test ossia il riscontro della connessione procedimentale, quale connotato legittimante il doppio binario, risponde invero a una precisa idea di fondo: *laddove v'è integrazione tra i due procedimenti è esclusa la duplicazione del peso proprio di ciascuno dei due* rispetto a ogni tipo di effetto: processuale, a cui si ricollegano i vari indici del *test*; e sostanziale, a cui si ricollega, in particolare, l'indice della proporzionalità sanzionatoria complessiva.

3. Il processo di adeguamento del sistema interno.

Veniamo all'attuazione interna di questo statuto.

Quella a cui oggi assistiamo è, volendo, una situazione di *impasse*: tra giudice comune, giudice delle leggi e legislatore.

Il primo continua ad agire *in proportionem*[5], a tutto discapito degli indici di natura processuale valutati con minore rigore e dati dunque per soddisfatti, muovendosi

[3] Corte EDU, Grande Camera, *A e B. c. Norvegia*, 15.11.2016, per la quale si veda F. Viganò, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su* ne bis in idem *e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, 18 novembre 2016. La Corte ha inoltre precisato, con l'intento di definire i tratti di un sistema procedimentale integrato che quanto più il procedimento *formalmente* non penale presenti «caractéristiques infamantes», tanto più si correrà il rischio di avere a che fare con due procedimenti *non connessi* e dunque con un'effettiva duplicazione procedimentale che viola la garanzia convenzionale; e viceversa.

[4] Cfr. T. Rafaraci, Ne bis in idem, in *Enc. dir.*, Annali, III, Milano, 2010, 857 ss.

[5] Cfr. Proc. Trib. Milano dec. archiv. 9.11.2022, in *Cass. pen.*, 2023, 976.che ha disapplicato la sanzione *ex* d.lgs. n.231 del 2001. Per una decisione analoga v., *infra*, nota di aggiornamento.

cioè sul terreno della quantificazione bidimensionale della pena, quale rimedio *in action* capace di mettere in sicurezza il doppio binario sotto giudizio attraverso scelte dosimetriche di stampo 'minimalista', con il correlativo e intuibile rischio di sindacato diffuso di proporzionalità, del cui contenimento si è fatta carico la Corte di cassazione con un orientamento profondamente innovativo, volto a fornire istruzioni sul contenuto di tale opera compensatoria[6].

Il secondo è impegnato ad assicurare un sindacato accentrato sulla questione, a tutto discapito dell'intervento rimediale-salvifico *in action* del giudice comune. La Corte costituzionale non ha riposto piena fiducia nel processo di interiorizzazione giurisprudenziale di una teoretica compensativa e comunque, in linea con la giurisprudenza della Corte EDU *post*-A. e B. c. Norvegia[7], ha inteso rivalutare, senza per ora avere séguito, gli altri indici del *test* di connessione e dunque, fondamentalmente, il versante più autenticamente processuale della garanzia, offrendo anche lo strumento di cui all'art. 649 c.p.p., ri-letto in senso estensivo (soltanto) rispetto a *quel doppio binario* per porre fine all'ingiustizia del *dual proceeding* attraverso la chiusura del procedimento[8].

Il legislatore, che, dopo un periodo di interventi settoriali di tipo 'chirurgico', votati pur sempre alla logica della compensazione sanzionatoria e dunque leggibili come una sorta di delega a favore della giurisprudenza ovvero come un avallo dell'approccio giudiziale[9], solo di recente ha provato a plasmare una figura di doppio binario punitivo nel segno dell'integrazione procedimentale nella sua interezza, così accogliendo l'invito rivoltogli dal giudice delle leggi affinché adegui i sistemi 'a doppio binario' allo statuto europeo del *ne bis in idem*, attraverso una rimodulazione della disciplina dei doppi binari punitivi vigenti 'a trecentosessanta gradi', ispirata al coordinamento dei due procedimenti *in substance and time*[10]. Un invito, dunque, compositivo e non abrogativo.

Ciò è avvenuto proprio in ambito fiscale, dove il doppio binario ha da subito rivelato le proprie prerogative, fermo restando che non può dubitarsi oggi, così come non si poteva dubitare ieri, né della natura sostanzialmente penale della relativa sanzione amministrativa, la quale alla luce del criterio teleologico, manifesta una chiara fina-

---

[6] V., *infra*, § 5.

[7] La Corte EDU ha, in più occasioni, continuato a ravvisare la violazione del principio, facendo leva *non* sul requisito della proporzionalità sanzionatoria, ritenuto in specie soddisfatto, bensì sugli altri parametri del *test*: Corte EDU, *Nodet c. Francia*, 6.6.2019; Corte EDU, *Bragi Gudmundur Kristjánsson c. Islanda*, 31.8.2021; Corte EDU, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, 16.4.2019; Corte EDU, *Jóhannesson e a. c. Islanda*, 18.5.2017. Va peraltro notato che in presenza di interessi in gioco primari, quali la vita o l'integrità fisica, si va invece profilando una linea di tendenza volta a 'salvare' il doppio binario e dunque a riscontrare la connessione procedimentale, così da evitare il 'blocco' del procedimento penale: cfr. Corte EDU, *Bajčić c. Croazia*, 8.10.2020; Corte EDU, *Galović c. Croazia*, 30.11.2021.

[8] Corte cost., 16.6.2022, n.149, sulla quale, per tutti, N. Recchia, *L'ennesima stagione del* ne bis in idem *nel costituzionalismo multilivello: la riaffermazione del suo* ubi consistam *processuale contro ogni riduzionismo sostanziale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2022, 1676 ss.; M. Scoletta, *Uno più uno anche a Roma può fare due: la illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo in materia di diritto d'autore*, in *Sist. pen.*, 23.6.2022; S. Seminara, *Il divieto di* bis in idem*: un istituto inquieto*, *Dir. pen. proc.*, 2022, 1381 ss.

[9] Così, l'intervento di ampliamento, ad opera del d.lgs. n. 107 del 2018, dell'area applicativa del meccanismo compensativo previsto in materia di abusi di mercato all'art. 187 *terdecies* t.u.f., originariamente circoscritto alle sanzioni pecuniarie; e, successivamente, l'introduzione, con l'art. 1, comma 7, della l. n.6 del 2024, di un'ulteriore clausola di compensazione sanzionatoria che, riproducendo quella del t.u.f. e dunque ereditandone pregi e difetti, si propone di correggere *in proportionem* il doppio binario punitivo in materia di beni culturali varato con la stessa legge.

[10] Cfr., ancora, Corte cost., 16.6.2022, n.149.

lità ultracompensativa e dunque punitiva anche se l'importo edittale è stato ridotto; né della ricorrenza della medesimezza fattuale, soprattutto alla luce dell'impostazione convenzionale dove risulta dirimente l'unicità spazio-temporale dell'accadimento concreto da cui scaturiscono le contestazioni: accadimento da identificarsi dunque con la condotta evasiva dell'imposta in sé considerata[11].

4. Le prerogative del sistema sanzionatorio tributario e le tensioni col *ne bis in idem* europeo.

Nel settore in esame si registra la presenza di un doppio binario originariamente alternativo, in quanto espressamente sottoposto al criterio regolatore della specialità, ma che spesso diviene cumulativo ad opera della giurisprudenza, la quale ha di frequente ravvisato un concorso formale (infrasistematico) di illeciti.

Più a fondo. Al criterio della specialità, a cui è affidato il coordinamento dei due illeciti, si accompagna, in funzione serviente, una particolare disciplina procedurale votata, di certo, all'efficienza operativa, ma che, prevedendo il doppio procedimento, non è immune, di per sé, da rischi di attrito col principio europeo nelle sue componenti strettamente processuali.

Il congegno di cui all'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000, nel quadro della regola generale sancita all'art. 20, secondo cui il procedimento di accertamento tributario non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale inerente agli stessi fatti, impedisce comunque l'esecuzione della sanzione per l'accertato illecito amministrativo ove prima non si sia concluso il procedimento penale con formula di proscioglimento che esclude la rilevanza penale del fatto e quindi la sussistenza del presupposto operativo del principio di specialità. Va da sé come il legislatore abbia presunto che, nel rapporto tra le due norme, quella speciale sia la norma penale: ciò in forza degli elementi specializzanti in generale rinvenibili nelle soglie di punibilità e nel dolo (specifico) di evasione. Non è poi difficile cogliere la *ratio* di tale previsione normativa: la dinamica, per così dire, di *stop and go* dei procedimenti, trasfusa nell'art. 21 del decreto, risulta chiaramente ispirata ad una logica di efficienza operativa. L'amministrazione, in effetti, rispetto alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato, si precostituisce un titolo che porrà in esecuzione laddove il processo penale venga definito con formula di proscioglimento che esclude la rilevanza penale del fatto, così evitandosi l'apertura, dopo la chiusura del processo penale, di una nuova fase relativa all'applicazione delle sanzioni amministrative esposta a sviluppi in sede contenziosa.

Ci si è immediatamente avveduti di come tale meccanismo rendesse il sistema fiscale sensibile al rischio di violazione del *ne bis in idem* europeo, atteso che il contribuente finisce per subire il peso di due procedimenti; senza che, al riguardo, si possa eccepire l'ineseguibilità del provvedimento sanzionatorio amministrativo o il suo carattere non giurisdizionale[12]. L'art. 21 manife-

[11] Cfr., per tutte, Corte EDU, *Bajčić* c. *Croazia,* cit.

[12] Rileva infatti la presenza di un giudizio definitivo e non la concreta esecuzione della sanzione da esso scaturente (Cfr., tra gli altri, G.M. Flick - V. Napoleoni, *A un anno di distanza dall'*affaire Grande Stevens: *dal* bis in idem *all'*e pluribus

sta dunque una sorta di 'doppia "anima'. In esso, invero, convivono problema (doppio procedimento sullo stesso fatto) e sua soluzione (applicazione di una sola sanzione) perlomeno nell'ottica di uno dei parametri del *test*. Tale disposizione, detto altrimenti, 'istituzionalizza' il doppio procedimento formalmente considerato e, al contempo, in funzione servente del principio di specialità di cui all'art. 19, impedisce la doppia sanzione, così ergendosi a baluardo della proporzionalità sanzionatoria. Restano comunque da vagliare gli altri parametri del *test*.

La tematizzazione in chiave problematica del sistema sanzionatorio fiscale non può dirsi esaurita qui, mancando invero l'altro fondamentale risvolto, a cui facevo poc'anzi cenno. La disciplina procedurale richiamata, proprio in quanto servente al principio di specialità, non è applicabile alle ipotesi in cui tra gli illeciti tributari non si rinvenga tale relazione, dandosi luogo in tal caso *anche* a un cumulo sanzionatorio. In queste ipotesi, dunque *massimamente* problematiche, che si registrano con grande frequenza, il cumulo si reifica o per gli 'ontologici' limiti connaturati al criterio della specialità o per mano della giurisprudenza, che, restia in generale a guardare *oltre* la specialità, o anche, talvolta, applicando in maniera discutibile questo stesso criterio, tende a restringere l'area di rilevanza del concorso apparente di norme, con l'effetto di generare schemi sanzionatori 'a doppio binario' *cumulativi*[13].

5. L'intervento riformatore nella prospettiva del *ne bis in idem* europeo.

Effettuata la mappatura dei problemi, definito cioè lo *status quo ante*, soffermiamoci finalmente sul *novum* apportato dalla riforma. Va premesso come, in generale, l'adeguamento al principio implichi la disponibilità di un *range* di interventi risolutivi potenzialmente realizzabili, che vanno dalle azioni *correttive* del doppio binario punitivo in essere, attraverso gli opportuni accorgimenti funzionali alla connessione procedimentale *in substance and time*, fino alle variazioni *radicali*: come, sul pia-

unum?, cit., 23; A. Giovannini - L.P. Murciano, *Il principio del "*ne bis in idem*" sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib*., 2014, 1551 ss.); e risulta sufficiente, ai fini del riscontro del *vulnus* alla garanzia, il provvedimento definitivo dell'amministrazione finanziaria (non seguito, cioè, dall'intervento dell'organo giurisdizionale conseguente all'impugnazione di detto provvedimento da parte del contribuente, in ipotesi acquiescente). Sull'approccio della giurisprudenza della Corte EDU, che, ai fini dell'attivazione della garanzia, non ritiene occorra l'apertura di una fase *stricto sensu* processuale ma solo che vi sia la definitività della sanzione in esito ad un procedimento cfr. Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10.2.2015; Corte EDU, *Ruotsalainen v. Finland*, 16.6.2009, e, da ultimo, Corte EDU, Grande Camera, *Mihalache c. Romania*, 8.7.2019, che ha precisato la nozione di *decisione definitiva*, da un lato, escludendo la necessità dell'intervento dell'organo giudiziario affinché un provvedimento assurga a vera e propria *decisione* e richiedendo al riguardo solo che quest'ultima venga presa da un organo che partecipi all'amministrazione della giustizia nell'ordinamento nazionale e sia competente, ai sensi dello stesso ordinamento, ad accertare e eventualmente punire il comportamento illecito contestato; dall'altro, ossia ai fini della definitività, ponendo l'accento sul necessario esaurimento dei rimedi ordinari di impugnazione o sulla scadenza dei termini previsti per il loro esperimento.

[13] In particolare, si è esclusa la sussistenza di una relazione di specialità con riferimento agli illeciti di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA (cfr. Cass. pen., sez. un., 28.3.2013, n. 37424 e n. 37245), nei rapporti tra il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 e i corrispondenti illeciti amministrativi di cui all'art. 1, comma 2 (per ciò che riguarda le imposte sul reddito e sulla produzione) e 5, comma 4 (in tema di IVA), d.lgs. n. 471 del 1997 (cfr. Cass. pen., sez. III, 15.10.2021, n.2245), nonché in quelli tra il reato di indebita compensazione e il rispettivo illecito amministrativo (cfr. Cass. pen., sez. III, 11.11.2010, n. 42462; e, più di recente, Cass. pen., sez. III, 12.9.2018, n. 5934).

no sostanziale, l'eliminazione di una delle due categorie di illeciti o comunque la loro complessiva differenziazione strutturale (in modo che non possano convergere sul medesimo fatto); e, sul piano processuale, la riunione dei due procedimenti in uno stadio opportuno (si intende, iniziale), demandando al giudice penale il potere di irrogare anche la sanzione amministrativa (oppure il riconoscimento di tale potere al giudice penale *ab origine*, senza cioè attivare neanche in via embrionale una duplicazione procedimentale) o, ancora, la definizione di itinerari di raccordo procedurale che conducono allo svolgimento di uno solo dei due procedimenti con esclusione dunque della duplice sanzione[14].

Il legislatore della riforma (d.lgs. n. 87 del 14.6.2024), sulla scorta della legge delega, dove era posto l'obiettivo del «completo adeguamento» al *ne bis in idem*[15], è intervenuto sia nella prospettiva processuale sia in quella sostanziale, ma collocandosi nell'area bassa del *range*[16]. Può, del resto, intuirsi la difficoltà di realizzare stravolgimenti di sistema, che avrebbero invero comportato un ripensamento strutturale delle normative interessate, senza peraltro dimenticare il positivo riscontro – sia pure in astratto – di integrazione procedimentale reso dalla Corte di giustizia UE nel 2018[17] e la posizione espressa nel 2019 dalla stessa Corte costituzionale, che, pur pronunciando una sentenza di inammissibilità[18] (per incompletezza dell'ordinanza di rimessione[19]), non ha comunque mancato di suggerire un percorso argomentativo, che, ferme le specificità dei singoli casi, ha offerto spunti alla giurisprudenza[20] per condurre alla 'salvezza' il sistema sanzionatorio tributario *ante* riforma ovvero per riconoscere un esito favorevole al *test* di connessione.

Entriamo nel dettaglio della riforma. Risulta oggi potenziato innanzitutto il quadro dei raccordi informativi tra Autorità giudiziaria e Amministrazione finanziaria mediante una serie di previsioni che mirano a favorire la circolazione del materiale suscettibile di costituire base di conoscenza e di valutazione. Così, il nuovo comma 3-*quater* dell'art. 129 disp. att. c.p.p., che impone al P.M. di comunicare all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'azione penale per un delitto tributario, e la modifica dell'art. 32 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 51 d.P.R 26 ottobre 1972, n. 633, con cui si richiede la risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria a tale comunicazione e la trasmissione degli atti anche al Comando della Guardia di Finanza competente.

Viene poi assicurato il coordinamento dei procedimenti in vista dei relativi esiti, attraverso il riconoscimento alle sentenze penali assolutorie – perché il fatto non sussiste o l'imputato non l'ha commesso –, pronunciate a seguito di dibattimento dell'effi-

[14] Per le soluzioni adottate in altri ordinamenti si rinvia a A.F. Tripodi, Ne bis in idem *europeo e doppi binari punitivi*, cit., 281 in nota.

[15] Art. 20, comma 1, l. n.111 del 2023.

[16] In chiave critica sull'esito della riforma, G. Ardizzone, *Il D.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 1597, per il quale sarebbe stato preferibile far leva sul discrimine tra i due illeciti rappresentato dal superamento delle soglie di punibilità (e più in generale sui tratti di maggior disvalore caratterizzanti la fattispecie penale), quale elemento capace, una volta accertato o escluso nelle fasi iniziali, di attivare uno solo dei due procedimenti.

[17] Corte giust. UE, *Menci*, cit. e per alcune riserve critiche, concernenti in particolare il tema dell'onere sanzionatorio e procedimentale, A.F. Tripodi, Ne bis in idem *europeo e doppi binari punitivi*, cit., 160-161.

[18] Corte cost., 24.10.2019, n. 222, in *Cass. pen.*, 2020, 588 ss., con nota di E. Aprile.

[19] Trib. Bergamo, ord. 27.6.2018, in *Giur. pen. web*, 6.11.2018, che aveva riassunto il procedimento dopo aver operato il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia nella vicenda *Menci*.

[20] Cfr., in particolare, Cass. pen., sez. III, 14.1.2021, n.4439.

cacia di giudicato nel processo tributario; e, inoltre, per via della formalizzazione dell'orientamento giurisprudenziale che consente l'acquisizione nel processo penale delle decisioni rese in quello tributario, rimettendosi alla valutazione del giudice.

Così, rispettivamente, il nuovo art. 21-*bis* del d.lgs. n.74/2000 ed il nuovo comma 1 dell'art. 20 del d.lgs. n.74/2000.

Ad uno sguardo complessivo sono dunque evidenti le positive ricadute sull'indice relativo all'assenza di duplicazione nella raccolta e valutazione della prova, nonché il presumibile effetto di velocizzazione dei tempi processuali.

Va tuttavia segnalato come la vigenza dell'art. 21-*bis*, la disposizione sull'efficacia del giudicato penale assolutorio nel processo tributario, si stia rivelando particolarmente travagliata. Si è infatti subito registrato un contrasto giurisprudenziale, sfociato in un'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite della Suprema Corte[21], circa la riferibilità dell'efficacia extrapenale della sentenza penale assolutoria del giudicato alla sola potestà sanzionatoria o anche al rapporto di imposta tra contribuente ed erario e dunque alla pretesa impositiva, come invero decisamente parrebbe. Con l'ulteriore appendice concernente la rilevanza da riconoscere, nell'ambito della prevista forza vincolante, alla sentenza emessa ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p. (assoluzione per insufficienza della prova): la risposta positiva dovrebbe poggiare su un'indicazione normativa preesistente in materia di processo tributario, che, sancendo l'onere per l'amministrazione di dimostrare la fondatezza del credito 'oltre il ragionevole dubbio'[22], sollecita l'equiparazione degli gli standard probatori nei due ambiti. La Cassazione ha comunque differito il giudizio in attesa dell'intervento sulla stessa disposizione della Corte costituzionale.

Pende, infatti, una questione di legittimità costituzionale, ai sensi in particolare degli artt. 24 e 3 Cost., sollevata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte[23] e successivamente da quella di primo grado di Roma[24], che, in via di estrema sintesi – possiamo dire – ruota attorno all'asserita impossibilità dell'Agenzia delle entrate di tutelare la pretesa riscossiva all'interno del procedimento penale, (dove il danno richiedibile attraverso la costituzione di parte civile è cosa diversa dal credito fiscale) e poggia, poi, su talune disarmonie sistematiche che deriverebbero dall'innovazione normativa. Volendo ricordare le principali, tale speciale disciplina, non subordinando l'efficacia del giudicato alla partecipazione dell'Agenzia delle entrate al processo penale, diverge da quella generale relativa all'efficacia delle sentenze penali assolutorie nei giudizi civili e amministrativi di danno, condizionata appunto dalla costituzione di parte civile ad opera del danneggiato; e inoltre sarebbe irragionevolmente

[21] Cass., sez. trib., 5.2.2025, n. 5714.

[22] Si intende richiamare, in particolare, l'introduzione di un comma 5-*bis* nell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 ad opera della legge n. 130/2022, il quale prevede che l'onere della prova ricade sull'amministrazione e il giudice annulla l'atto impositivo «se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni». Sul punto, Fr. Mazzacuva, *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale: un primo bilancio sulla recente riforma nella prospettiva del ne bis in idem*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2025, 208 ss.

[23] Corte giust. trib. Piemonte, secondo grado, sez. 3, ord. n. 64/2025.

[24] Corte giust. trib. Roma, primo grado, sez. 13, ord. n. 256/2025.

circoscritta alla sentenza assolutoria (non riguardando quella di condanna).

Ora, mi pare, innanzitutto, che alla base della questione vi sia un fraintendimento: sembra che l'accertamento penale, compiuto in sede dibattimentale, sia meno affidabile dell'altro, quando è invece esattamente il contrario, essendo il primo dotato di caratteristiche strutturali e oneri probatori ben più pregnanti (non esistendo nel processo penale limitazioni alla prova), nonché di maggiori garanzie processuali. Di modo che pare del tutto plausibile che ciò che fenomenicamente risulta inesistente nel processo penale non possa altresì esistere in quello tributario.

Inoltre, va ricordato che l'Agenzia delle entrate è portatrice di un interesse pubblico, che all'interno del processo penale può dirsi nella sostanza tutelato, sia pure indirettamente, dall'azione del PM nell'interazione col giudice. E peraltro, sul piano delle scelte normative di natura sostanziale, è difficile negare che ivi non sarebbe rappresentata la ragion fiscale: al contrario, pare evidente che il processo penale è oggi significativamente orientato, attraverso varie previsioni normative, anche di non punibilità, a garantirla[25].

Ma valgono altre e determinanti argomentazioni a giustificare, a mio modo di vedere, la scelta del riformatore nella sua specificità. Tale scelta normativa va infatti inquadrata nell'ambito di una revisione complessiva del rapporto tra fisco e contribuente ispirata all'equità e, per quel che oggi ci riguarda più da vicino, in piena coerenza con la necessaria tutela dei diritti fondamentali. In particolare, l'art. 21 *bis* si ripropone il principio di diritto espresso dalla Corte di giustizia UE nella decisione *Di Puma e Zecca*, 20.3.2018, in materia di *ne bis in idem*, dove si afferma – nell'ambito della verifica imposta dal principio di proporzionalità e dunque della valutazione della stretta necessità degli oneri conseguenti al doppio binario – che, in presenza di una sentenza penale definitiva di assoluzione che esclude la sussistenza dei medesimi fatti integranti l'illecito amministrativo, la prosecuzione del procedimento amministrativo eccede quanto necessario al conseguimento dell'obiettivo di interesse generale (ossia, nel caso di specie, l'integrità dei mercati finanziari dell'Unione e la fiducia del pubblico degli investitori).

Ed ancora. Non è solo l'orbita del diritto al *ne bis in idem* convenzionale ed eurounitario ad essere intercettata dalla questione, rilevando anche ulteriori diritti fondamentali che paiono a loro volta garantiti dall'innovazione normativa, nel senso, cioè, che l'estensione dell'efficacia del giudicato penale assolutorio ai procedimenti esterni, quindi *anche* a quello tributario, può da essi discendere. Penso al diritto alla certezza del diritto e alla sicurezza/stabilità dei rapporti giuridici di cui all'art. 6 comma 1 della CEDU: così, ad esempio, proprio in materia fiscale, si è censurata la decisione della Corte Suprema di giustizia moldava che aveva rigettato una domanda di revocazione del contribuente fondata sull'intervenuto giudizio assolutorio sull'*idem factum* nel processo penale *stricto sensu* conclusosi successivamente a quello tributario[26]. Penso al diritto alla presunzione d'innocenza di cui all'art. 6 comma 2 della CEDU nella

[25] Su tali ordinanze e sulla discutibilità delle tesi che le sostengono, per tutti, F.E. Manfrin, *La tormentata esistenza del nuovo art. 21*-bis *d.lgs. 74/2000 tra contrasti giurisprudenziali e dubbi di legittimità costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2025.

[26] Corte EDU, *Tasoncom SRL c. Moldavia*, 22.10.2024.

sua cd. dimensione indiretta, attivabile sul presupposto del previo giudicato assolutorio penale sull'*idem factum*, che impone al giudice del secondo procedimento di tener conto che l'imputato è stato assolto, così che non si possa mettere in discussione tale esito, attese le maggiori garanzie, anche probatorie, del processo penale[27].

Ma ritorniamo agli interventi del riformatore. Sul piano sostanziale, ossia nell'ottica della proporzionalità sanzionatoria, la novità è rappresentata dal meccanismo di compensazione sanzionatoria, come tale concernente le ipotesi in cui non si sia rinvenuta una relazione di specialità tra illeciti, normativizzato al nuovo art. 21-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000[28] secondo l'oramai consueto modello di disciplina sperimentato in altri settori[29]. Un intervento questo che, più in generale, si inserisce in una rinnovata cornice, caratterizzata dalla riduzione dell'importo della sanzione amministrativa.

Va tuttavia precisato che non è soltanto la disposizione dedicata a impattare sul *ne bis in idem* in questa sua declinazione. Rilevano, infatti, sia pure indirettamente, le scelte di rafforzamento e di estensione del fenomeno circostanziale e della non punibilità correlato al pagamento del debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, che hanno ispirato i rinnovati artt. 13 e 13-*bis* d.lgs. n.74/2000. Chiaro è come la ragione determinante tale opzione legislativa risponda a una logica tipicamente riscossiva, piuttosto che a un'esigenza di complessiva proporzionalità sanzionatoria (del resto, le disposizioni sono anteriori all'arresto *A e B. c. Norvegia* della *Grande Chambre*). Tuttavia e in concreto, in virtù di una sorta di eterogenesi dei fini, gli effetti delle previsioni possono cogliersi anche in chiave compensativa: il contribuente evasore si vede diminuita o esclusa la pena *anche* a fronte del pagamento della sanzione amministrativa.

La formulazione dell'art. 21-*ter*, posto che il sistema sanzionatorio fiscale non dà luogo all'incontro tra sanzioni pecuniarie, si differenzia da quella delle disposizioni 'sorelle' solo per l'aggiuntivo riferimento alla finalità di ridurre la misura della sanzione, che accompagna la prescrizione di *tener conto* di quella già irrogata. Profilo testuale, questo, che, come a breve vedremo, non può passare inosservato.

Riportando il discorso su un piano generale, stando al dato positivo, tali clausole di compensazione sanzionatoria soltanto in misura minimale guidano l'operato del giudice, risolvendosi in buona sostanza – e a ciò non fa eccezione l'art. 21-*ter* – nella sola prescrizione a lui rivolta di tener conto delle sanzioni già applicate nell'altro procedimento, tradotta, rispetto all'incontro tra sanzioni pecuniarie, laddove siano presenti da un lato e dall'altro, in termini di scomputo secco dell'una dall'altra.

In altri termini, quanto al *quomodo* della compensazione, analogamente alle altre clausole presenti nella vigente legislazione, si fa affidamento sul generico *tener conto*. Le ben note critiche attirate da tale opzione nei settori interessati si sono appuntate sull'assoluta indeterminatezza della criteriologia attraverso la quale attuare l'attività compensativa, con conseguente non agevole sindacabilità della valutazione giudiziaria e difficoltà di garantire la ragionevole pre-

[27] Così, ad esempio, proprio in materia fiscale, Corte EDU, *Kapetanios e altri v. Grecia*, 30.4.2015.

[28] Su tale previsione normativa cfr. A. Giovannini, *Sui rapporti fra principio di proporzionalità,* ne bis in idem *e specialità nel riformato sistema punitivo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 20.7.2024.

[29] Cfr., in particolare, art. 187 *terdecies* t.u.f. e art. 1, comma 7, l. n.6/2024.

vedibilità della pronuncia[30]. Invero, considerato anche l'effetto *in favor rei* dell'attività compensativa, si dovrebbe poter convenire sulla plausibilità di una 'grammatica' proveniente dagli interpreti, piuttosto che dal legislatore, la cui opera definitoria di una tale tecnica costituirebbe, a ben vedere, un compito improbo. In questa cornice si inserisce, allora, rispetto ai doppi binari punitivi misti pertinenti al *ne bis in idem* europeo, l'orientamento della Suprema Corte, che, sorretto dal reale adempimento dell'obbligo motivazionale da parte dei giudici attuatori, potrà progressivamente aspirare, nonostante l'intrinseca complessità e alcuni profili di discutibilità, a divenire più stringente e, in tal modo, più vincolante. Nel dettaglio, la Cassazione ha assunto l'art. 133 c.p. a norma di copertura del giudizio di proporzione richiesto dalla giurisprudenza europea. In questa direzione di senso, il giudice dovrà valutare la proporzionalità del cumulo sanzionatorio rispetto al disvalore del fatto con riferimento agli aspetti propri di entrambi gli illeciti – amministrativo e penale –, che su quel fatto convergono, e, in particolare, agli interessi generali sottesi, con un 'allargamento' dell'oggetto della valutazione, che va esteso al trattamento sanzionatorio comprensivo della sanzione amministrativa irrogata[31]; così da acconsentire all'epifania di una sanzione 'integrata', a composizione bifronte – in cui ciascuna porzione (amministrativa e penale) parrebbe deputata a fotografare le prerogative del proprio illecito –, segnata da misurazioni del disvalore dei fatti di complessa attuazione[32].

Le stesse 'linee guida' della Suprema Corte sono poi culminate anche nella legittimazione, sotto l'ombrello della diretta applicazione dell'art. 50 CDFUE, di manovre disapplicative del minimo edittale o dell'intera sanzione penale a fronte dell'entità della sanzione amministrativa già irrogata nel primo procedimento[33]; manovre estreme, già additate come problematiche nella prospettiva del principio di legalità della pena[34]. In merito, l'art. 21-*ter*, attraverso il riferimento testuale alla finalità di ridurre, parrebbe contenere tale rischio e cioè dovrebbe precludere l'effettuazione della manovra estrema *in proportionem* della disapplicazione della sanzione penale[35] – alla quale finirebbe per accompagnarsi la neutralizzazione della stessa figura di doppio binario con depenalizzazione *ex facto* dell'illecito, oltre che il rilievo di assoluta disutilità del procedimento medesimo (con

[30] In senso marcatamente critico sui meccanismi di compensazione sanzionatoria così congegnati, M. Scoletta, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del (nuovo) doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, in R. Crepaldi - F. D'Arcangelo - A. Ingrassia - M. Scoletta, *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, Milano, 2025, 176 ss., e Id., *Il doppio binario sanzionatorio alla luce del vincolo europeo del* ne bis in idem, cit., 320 ss., il quale ne sospetta anche profili di illegittimità costituzionale.

[31] La decisione-guida è da individuarsi senza dubbio in Cass., sez. V, 21.9.2018, n. 49869, in *Cass. pen.*, 2019, 643, con nota di N. Madia, sulla cui traccia si collocano, tra le altre, le successive Cass., sez. V, 15 aprile 2019, n. 39999, in *Giur. comm.*, 2020, 728 e Cass., sez. V, 22 novembre 2019, n. 397. Ulteriori indicazioni si rinvengono in Cass., sez. trib., 9.7.2018, n. 27564, e in Cass., sez. V, 9.11.2018, n. 5679, in *Giur. pen. Web*, 10.2.2019. Per un'analisi complessiva della giurisprudenza in materia di abusi di mercato, C. Silva, *La proporzionalità della pena in materia di abusi di mercato. Profili problematici di un sindacato diffuso di ri-equilibrio sanzionatorio*, in *Sist. pen.*, 22 giugno 2023, 24 ss.

[32] Su tale nuova figura, per un tentativo di sistemazione, A.F. Tripodi, Ne bis in idem *europeo e doppi binari punitivi*, cit., 287 ss.

[33] Cfr., ancora, Cass., sez. V, 21.9.2018, n. 49869.

[34] Su tale risvolto, A.F. Tripodi, Ne bis in idem *europeo e doppi binari punitivi*, cit., 324 ss., dove, negata l'ammissibilità della disapplicazione *in toto* della sanzione penale, si finisce per prospettare, con riferimento alla manovra giudiziale di discesa al di sotto del minimo edittale, una rimeditazione dell'art. 132 c.p. ad opera del legislatore.

[35] *Contra* A. Lanzi - P. Aldovrandi, *Diritto penale tributario*, Padova, 2025, 189.

spreco di tempo e risorse) –, così disattendendo l'indicazione in senso autorizzativo resa dalla Suprema Corte.

Data l'indubbia difficoltà dell'attività compensativa tra sanzioni disomogenee – contingenza che riguarda, come detto, il settore in esame, caratterizzato dall' incontro tra sanzioni detentive e sanzioni pecuniarie –, altro profilo da segnalare è che l'art. 21-*ter*, analogamente alle figure 'sorelle' presenti negli altri settori, non richiama, quale strumento per attuare la compensazione, il criterio di conversione di cui all'art. 135 c.p.; criterio che una decisione della Corte di cassazione proprio sul doppio binario fiscale aveva valorizzato, indicandolo come itinerario per rendere omogenee le sanzioni e favorire in tal modo la compensazione[36]. Invero, tale strada, in generale di certo utile, implica, in presenza di una sanzione amministrativa estremamente elevata, il rischio che la commutazione in sanzione detentiva faccia superare la misura prescelta di quest'ultima: il giudice penale, nello scomputare quanto precedentemente irrogato, si vedrebbe costretto a non applicare alcuna sanzione detentiva.

Non ho, infine, il tempo di soffermarmi sul risvolto metaindividuale del tema: il doppio binario sanzionatorio coinvolge, infatti, anche gli enti. Proprio il sistema sanzionatorio in materia fiscale ne offre esempio lampante e lascia apprezzare anche su questo piano le problematiche e i rimedi già visti in ambito individuale. Mi limito solo a segnalare che il riformatore ha reso tale doppio binario da cumulativo che era, in ragione della convergenza della sanzione *ex* d.lgs. n. 231 del 2001 da reato tributario e della sanzione amministrativa tributaria per il corrispondente illecito amministrativo, ad alternativo, equiparando *in toto*, in termini di disciplina, la posizione dell'ente a quella dell'individuo attraverso l'ampliamento soggettivo dello spettro operativo degli artt. 21 e 21-*ter*[37].

6. Considerazioni conclusive.

Ora ci si attende, forse, che io concluda rispondendo a una precisa domanda: il doppio binario fiscale, come riformato, supera il *test* di connessione o rimane un caso ancora aperto? Difficile dare una risposta in un contesto, quello dei doppi binari punitivi, che ci ha abituato a cambi di rotta della giurisprudenza delle corti europee e a posizioni estremamente innovative di quella interna. Certo è che nel settore fiscale, al netto di soluzioni radicali difficilmente percorribili, si deve riconoscere uno sforzo serio del legislatore, che testimonia un anelito alla connessione procedimentale supportato da scelte tangibili.

Come visto, gli interventi del riformatore impattano sia sugli indici del *test* che possono dar luogo a violazioni strutturali, in quanto strettamente correlati alla disciplina normativa del doppio binario, sia su quelli le cui violazioni sono strettamente collegati alla gestione della vicenda concreta.

Allora, la verità è che la difficoltà di dare una risposta definitiva ha una radice profonda, consustanziale alla fonte di tutto questo apparato argomentativo che avvolge

[36] Cass. pen., sez. III, 15.10.21, n. 2245.

[37] Per un approfondimento delle scelte compiute in sede di riforma circa il doppio binario sanzionatorio fiscale a carico degli enti si rinvia a A.F. Tripodi, *Il* ne bis in idem *nel diritto penale dell'impresa*, in Lanzi-Manes (diretto da), *Trattato di diritto penale dell'economia e dell'impresa*, Vol. I, Milano, 2026, 275.

il *ne bis in idem* nella sua versione adattata ai doppi binari punitivi: non è la coerenza logica dell'impianto del *test*, ovvero le sue fondamenta concettuali, a manifestare profili di criticità, quanto la concreta praticabilità degli indici-parametri che lo compongono, la loro malleabilità e la conseguente incertezza della verifica.

In particolare, rimane il nodo, forse di per sé inestricabile, della connessione teleologica dei procedimenti, che rimanda di per sé a una valutazione il cui contenuto finisce in qualche modo per sovrapporsi con quello proprio del giudizio circa la natura della sanzione, rilevante in sede di perimetrazione della *matière pénale*, e si presta, in ragione della sua intrinseca vaghezza, sia a un uso in chiave legittimante il doppio binario sotto giudizio sia invalidante il medesimo assetto normativo. Posto il tratto tautologico che connota la posizione espressa dalla Corte di giustizia UE[38], la quale si è limitata a valorizzare, nella prospettiva salvifica, la diversa gravità degli illeciti oggetto dei procedimenti, di certo non risulta possibile trasporre le considerazioni svolte dalla Grande Camera nella decisione *A. e B. c. Norvegia*, dove è assegnata alle sanzioni amministrative dell'ordinamento norvegese una finalità anche compensativa delle spese di accertamento sostenute dall'erario e a quella penale una finalità punitiva: nel nostro sistema il costo dell'attività di accertamento è posto a carico della fiscalità generale[39]. D'altra parte, è importante segnalare che, sia in dottrina che in giurisprudenza, nel senso dell'integrazione teleologica, va ponendosi l'accento sulle peculiarità del procedimento amministrativo, che si ritiene volto essenzialmente all'accertamento ed al recupero dell'imposta da parte dell'amministrazione fiscale, con quello penale a cui sarebbe demandata prevalentemente la funzione repressiva (del reato)[40].

È poi innegabile come la valutazione degli indici dell'integrazione sanzionatoria e della connessione cronologica dei due procedimenti, dove pure si ammette la possibilità di far leva su esigenze di buona amministrazione della giustizia per legittimarne la protrazione temporale[41], risentano di un ampio margine di discrezionalità riconosciuto all'interprete. Rispetto al tema della connessione cronologica, si consideri che la Corte europea ha ravvisato una violazione dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU in una vicenda, concernente il doppio binario fiscale islandese, dove la durata complessiva dei due procedimenti, svoltisi in parallelo per undici mesi, è stata di circa sei anni e quattro mesi, mentre il procedimento penale è proseguito per tre anni dopo la chiusura dell'altro[42]. Come osservato, trattasi di una durata, che, paragonata ai tempi registrabili nel nostro sistema, potrebbe addirittura dirsi breve[43].

Infine, lo stesso indice *sub b)*, che, posto l'onere conoscitivo della legge in capo

[38] Corte giust. UE, *Menci*, cit. § 45;

[39] Cfr. G. Melis - M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del* ne bis in idem *nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 590

[40] Cfr. Cass. pen., sez. III, 14 gennaio 2021, n. 4439; e in dottrina Fr. Mazzacuva, *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale*, cit., 211.

[41] Cfr. Corte EDU, *Bajčić c. Croazia*, cit., §45, dove la complessiva durata dei procedimenti pari a quasi nove anni, con il procedimento penale proseguito per circa sette anni dalla chiusura di quello sull'illecito amministrativo – arco temporale ben più elevato rispetto ad altri oggetto di censura (v., ad esempio, *infra*, Corte EDU, *Bragi Gudmundur Kristjánsson c. Islanda*, 31.8.2021) –, è stata tuttavia giustificata attraverso il riferimento alla complessità dell'accertamento probatorio in sede penale.

[42] Corte EDU, *Bragi Gudmundur Kristjánsson c. Islanda*, 31.8.2021.

[43] Cfr. Fr. Mazzacuva, *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale*, cit., 211.

a ogni consociato, parrebbe ininfluente, potrebbe rivelarsi insidioso quando non sia espressamente la legge a stabilire un assetto sanzionatorio cumulativo, ma questo derivi dal mancato riscontro giudiziale di una relazione di specialità tra illeciti, con l'esigenza di rendere prevedibile tale giudizio (ferma restando l'attuale non prevedibilità dell'apertura della giurisprudenza interna a criteri risolutivi del concorso tra illeciti – nella nostra ipotesi, penale e amministrativo – diversi da quello della specialità).

Nota di aggiornamento

Il giudice delle leggi si è pronunciato nel senso dell'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* d.lgs. n.74/2000, di cui si è dato conto nel §5, chiarendo, da un lato, che la tutela del credito tributario non è estranea all'azione del pubblico ministero nel procedimento penale, nell'ambito di un sistema normativo dove peraltro sono presenti chiari indici di funzionalità al recupero del tributo; e, dall'altro, escludendo che la scelta di circoscrivere alla sentenza assolutoria il raggio operativo della disposizione rechi in sé profili di irragionevolezza. Nel riconoscere, allora, la legittimità della disciplina dettata dall'art. 21-*bis* e dunque della pregiudizialità *ex lege* dell'assoluzione penale nel processo tributario, anche nell'ipotesi di cui all'art. 530, comma 2, c.p.p., il giudice delle leggi ha comunque individuato due eccezioni alla regola sulla scorta di una sua interpretazione costituzionalmente conforme: a) quando nel processo tributario vigano presunzioni legali tipiche e in quello penale la sentenza di assoluzione non si fondi su un accertamento positivo della non esistenza del fatto; b) quando l'assoluzione sia stata pronunciata esclusivamente a causa dell'inutilizzabilità nel giudizio penale di prove invece utilizzabili in quello tributario in quanto formate nel rispetto della relativa normativa. Resta fermo, poi, che non potrà trovare applicazione l'art. 21-*bis* in caso di assoluzione per mancata integrazione del superamento delle soglie di punibilità (così, Corte cost., 13 aprile 2026, n. 50).

Di recente, poi, in un'ipotesi di doppio binario sanzionatorio metaindividuale, interpretando l'art. 21 *ter*, si è giunti a non applicare la sanzione *ex* d.lgs. n.231 in ragione della previa applicazione di una sanzione amministrativa tributaria di ingente importo nonché dei costi sostenuti dalla società per porre rimedio alla carenze dell'assetto organizzativo precedentemente adottato: in particolare, il Procuratore Generale di Milano ha apposto un visto all'archiviazione *ex* art.58 d.lgs. n.231/2001, sulla base della valutazione secondo cui qualsiasi sanzione ulteriore a quella già irrogata in via amministrativa sarebbe risultata sproporzionata (Proc. Gen. presso Corte App. Milano, 30-6-2026). Per quel che ora interessa, va segnalato, con riferimento all'art. 21-*ter*, che l'inciso normativo che richiama la finalità di ridurre la sanzione, contrariamente a quanto qui sostenuto nel §5, non è stato dunque interpretato in senso impeditivo della manovra estrema della sua disapplicazione; diversamente, si è ritenuto che il dato testuale consente di ridurre l'importo della sanzione anche fino a zero.

Andrea Francesco Tripodi

4. Gli effetti della sentenza CEDU - Italgomme sul processo penale

Sommario: 1. Considerazioni preliminari. – **2.** La Sentenza "Italgomme". – **3.** Il divieto d'uso nel giudizio penale delle prove assunte in forza di norme contrarie alla CEDU. – **3.1.** L'Art. 191 c.p.p.: Inutilizzabilità processuale delle prove illegittime. – **3.1.1.** Le prove incostituzionali. – **3.2.** La funzione interpretativa eminente della Corte EDU. – **3.3.** Il ruolo del Giudice comune nel processo di assimilazione delle garanzie CEDU nell'ordinamento interno. – **3.4.** La Sentenza 8 gennaio 2026, n. 512 della sezione penale della Corte di Cassazione. – **3.4.1.** La Sentenza n. 512/2026: dissenting opinion. – **4.** La corretta ed uniforme applicazione del diritto convenzionale nel difficile dialogo tra le Corti: *Il Protocollo 16 addizionale alla CEDU.* – **5.** Conclusioni.

1. Considerazioni preliminari.

Nella recente Sentenza "Italgomme"[1], la Corte EDU ha rilevato che l'attuale normativa italiana in materia di accesso e ispezione nei locali commerciali, nelle sedi legali o nei locali adibiti all'esercizio di attività professionali[2], come interpretata dalla giurisprudenza e dalla prassi interna, non garantisce una tutela effettiva contro l'ingerenza ed il possibile arbitrio dell'amministrazione.

Ad avviso della Corte, in particolare, il quadro giuridico del diritto interno, in parte *de qua*, non realizza congruamente una tutela effettiva del diritto al rispetto della vita privata e familiare sancito nell'art. 8 CEDU, in quanto i mezzi di tutela approntati al riguardo sono apparsi inefficaci a proteggere l'individuo da accessi ed ispezioni arbitrariamente eseguite presso i suddetti locali.

A seguito di tale pronunzia, sul versante processuale penalistico si è posta la questione della applicabilità dell'art. 191 c.p.p. – che sancisce l'inutilizzabilità delle allegazioni probatorie acquisite in violazione di legge – alle prove assunte all'esito di un accesso e/o di una ispezione eseguita dalla Guardia di finanza o dall'Agenzia delle entrate in forza del vigente assetto normativo e applicativo.

La sezione penale della Corte di cassazione che si è pronunziata in argomento a seguito della decisione in esame, si è espressa in senso contrario, in ragione della rilevata impossibilità di rintracciare la sussistenza di una previsione generale, anche a livello immanente dell'ordinamento, che sancisca l'illegittimità ed inutilizzabilità di tutti gli atti compiuti dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle verifiche fiscali, nonché delle allegazioni probatorie acquisite in tale sede, prima della introduzione, da parte dello Stato italiano, di «*misure generali appropriate al fine di adeguare la propria legislazione e la propria prassi alle conclusioni della Corte [EDU]*». Nella stessa decisione, la Corte ha altresì escluso la ne-

[1] Corte Europea dei Diritti dell'Uomo del 6 febbraio 2025 - Ricorsi nn. 36617/18 e altri 12 - Causa Italgomme Pneumatici Sr.l. e altri c. Italia.

[2] Cfr. art. 35, L. 14 gennaio 1929, n. 4 per l'attività ispettiva della Guardia di Finanza, nonché artt. 51 e 52, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e artt. 32 e 33 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per quella svolta dall'Agenzia delle entrate.

cessità di sollevare una questione di legittimità costituzionale della richiamata norma, se non interpretata nel senso della relativa estensibilità alle prove assunte in violazione della CEDU, ritenendo che gli acclarati profili di contrasto con la convenzione risulterebbero comunque superati a seguito ed in ragione delle modifiche normative apportate alla disciplina *de qua* a seguito della pronunzia "Italgomme".

La sezione tributaria della Cassazione, si è espressa in senso opposto, riconoscendo la sussistenza di un divieto d'uso, sancito a livello di principio generale immanente al sistema, della prova assunta in contrasto con la CEDU[3].

Con il dovuto rispetto per l'autorevolezza del Collegio emanante, le conclusioni raggiunte dalla Sezione Penale della Suprema Corte non appaiono condivisibili in quanto, come verrà illustrato a seguire, sembrano svalutare eccessivamente l'entità degli obblighi assunti dallo Stato con l'articolo 117, co. 1 Cost., con conseguente svilimento della funzione della Corte EDU ed il ruolo del Giudice comune nell'applicazione della CEDU, come definiti a livello convenzionale.

2. La Sentenza "Italgomme".

Nella recente sentenza "Italgomme", la Corte EDU ha ribadito che, sebbene l'articolo 8 della Convenzione non preveda requisiti procedurali espliciti, "il processo decisionale che porta a misure di ingerenza deve essere equo e tale da rispettare gli interessi tutelati al singolo". Sulla base di questo orientamento consolidato[4], la Corte di Strasburgo ha stabilito che la normativa italiana sugli accessi e le ispezioni nei locali adibiti allo svolgimento dell'attività commerciale, imprenditoriale e/o professionale – così come interpretata e applicata dalla prassi interna – non è in linea con lo spirito e l'oggetto della Convenzione.

La Corte di Strasburgo ha quindi delineato i criteri fondamentali da seguire per assicurare un'efficace tutela della disposizione in oggetto, che possono essere riepilogati come segue:

- "l'articolo 8 deve essere interpretato nel senso di includere nel proprio ambito operativo il rispetto della sede legale, delle succursali o di altri locali commerciali di una società […] nonché il rispetto dei locali adibiti all'attività professionale";
- "pur non essendo equivalenti a perquisizioni e sequestri, le misure (ovvero gli accessi ai locali commerciali e le verifiche ivi effettuate) costituiscono un "ingerenza" nel diritto dei ricorrenti al rispetto del proprio "domicilio" e della propria "corrispondenza" ai sensi dell'art. 8 della Convenzione";
- "le autorità nazionali dispongono di un margine di discrezionalità più ampio quando si tratta dei locali commerciali di una persona giuridica o di locali adibiti ad attività professionali, piuttosto che quelli di una persona fisica';
- le garanzie previste per le perquisizioni e le ispezioni in generale "si applicano in modo meno rigoroso alle verifiche fi-

[3] Il contrasto giurisprudenziale formatosi sulla questione dell'utilizzabilità delle prove assunte in violazione della CEDU è stato già constatato dalla Suprema Corte, che ha disposto la rimessione della relativa decisione alle Sezioni Unite, con Ord. n. 13696/2026.

[4] In tal senso, v. *M.S. c. Ucraina*, 11 luglio 2017, §70; e *Veres c. Spagna*, 8 novembre 2022, § 53.

scali in loco", ma in ogni caso "i poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti fiscali non possono essere interpretati nel senso di conferire all'amministrazione finanziaria un potere discrezionale illimitato";
- "in generale il difetto di una autorizzazione giudiziaria preventiva può essere compensata da altre garanzie efficaci contro gli abusi, come una procedura di reclamo soggetta a controllo giurisdizionale";
- nel caso di specie, "le misure impugnate" hanno un fondamento giuridico nel diritto interno, sia per quanto riguarda la Guardia di finanza, sia per l'Agenzia delle entrate, ma le condizioni indicate in tali norme "non sono sufficienti a delimitare la portata del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali"; pertanto, la base giuridica delle misure impugnate non è "in grado di delimitare in modo sufficiente l'ambito di discrezionalità conferito alle autorità nazionali e, di conseguenza, non soddisfa il requisito di «qualità del diritto» di cui all'articolo 8 della Convenzione";
- pur ribadendo la necessità di consentire poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti tributari "tali competenze devono essere delimitate in modo da evitare un margine di discrezionalità illimitato".

Sulla base di questi rilievi, la Corte europea ha concluso che, nel caso di specie il quadro giuridico interno non fornisce garanzie adeguate ed efficaci contro la Guardia di finanza e l'Autorità fiscale, che esercitano un "potere discrezionale illimitato", non essendo regolamentato il loro potere di valutare, in relazione all'accesso e dall'ispezione, "l'adeguatezza, il numero, la durata e la portata delle operazioni e delle informazioni richieste ai contribuenti". Più specificamente, "la Corte ritiene che le condizioni previste dalla legge risultino troppo vaghe per delimitare in maniera adeguata un siffatto potere discrezionale" e che "la mancanza di un'autorizzazione giudiziaria preventiva non è bilanciata da altre garanzie effettive ed adeguate contro gli abusi e l'arbitrarietà, ovvero da un controllo giurisdizionale *ex post* della loro legittimità, necessità e proporzionalità".

3. Il divieto d'uso nel giudizio penale delle prove assunte in forza di norme contrarie alla CEDU.

3.1. L'Art. 191 c.p.p.: Inutilizzabilità processuale delle prove illegittime.

Ai sensi dell'art. 191 c.p.p. «*Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. L'inutilizzabilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento*».

Occorre in primo luogo osservare, che il divieto d'uso processuale introdotto da questa norma ha una portata fortemente innovativa, in quanto, a differenza di altre previsioni sanzionatorie, si concretizza nel rendere del tutto inefficacie, ai fini della decisione, il dato probatorio acquisito illegittimamente.

L'opportunità di introdurre la previsione di cui trattasi nasce invero dall'esigenza, da tempo avvertita, di trasporre nel processo le esigenze di tutela e inviolabilità dei valori costituzionali nella ricostruzione probatoria del fatto, mediante l'introduzione di una norma idonea a garantire la legalità della prova attraverso uno corretto metodo di accertamento.

Per definire il perimetro applicativo di tale disposizione sembra dunque corretto riferirsi, in prima battuta, all'art. 111 Cost. Questa norma, difatti, elevando a rango costituzionale il principio del contraddittorio sulla prova, ha evidentemente inteso costituire un regime di tutela della legalità dello stesso che concorre a garantire il giusto processo[5].

L'estensione delle regole sul giusto processo alle modalità di acquisizione della prova porta, quindi, a escludere letture riduttive dell'ambito operativo dell'art.191 c.p.p.

La circostanza che la materia in esame sia presidiata da tre livelli di garanzie (costituzionale, unionale e CEDU), inoltre, porta a ritenere, che il diritto alla prova legittima, quale principio immanente al nostro ordinamento, possa (*rectius*: debba) ricomprendersi tra i diritti fondamentali del sistema.

La stretta connessione della norma in esame con i vincoli e le garanzie prescritte da fonti sovraordinate e il conseguente valore "rafforzato" della stessa, induce altresì ad assegnare all'art. 191 natura di clausola generale a tutela della legalità della prova, anche al fine di giustificare eventuali opzioni ermeneutiche inedite volte a garantire una tutela effettiva della legalità della prova. Sembra pertanto corretto ricondurre nell'ambito operativo della norma, ogni ipotesi di assunzione del materiale probatorio in violazione di divieti di legge, anche a prescindere dalla previsione di una specifica causa di inutilizzabilità.

Una prima conferma in tal senso può rinvenirsi nella presenza di norme dirette, non solo a ripristinare la legalità probatoria violata (ad esempio mediante la distruzione della prova acquisita in maniera illegittima), ma anche la giusta decisione.

Inoltre, la stessa collocazione della norma tra le "*disposizioni generali*" sulle prove e la formulazione (volutamente) generica, propria delle clausole generali, impiegata nel prescrivere il divieto di acquisizione probatoria in esame, avvalora quanto sopra osservato.

La descritta impostazione è anche coerente con la *ratio* ispiratrice della riforma del codice di procedura penale, che ha portato alla codificazione dell'art. 191, nei cui lavori preparatori si da espressamente atto del perseguimento dell'obiettivo di regolare "*un fenomeno tipico, conseguente all'ammissione di prove vietate*"[6] per mezzo di: "*un regime normativo che esclude in via generale l'utilizzabilità delle prove non previste dalla legge o in violazione di uno specifico divieto probatorio*", nella "*consapevolezza degli inconvenienti derivanti dall'uso dello schema di nullità nel settore del diritto probatorio*"; in quanto il regime della sanatoria lo degradava ad inesistente ove non tempestivamente eccepito.

Il Legislatore della riforma, sostanzialmente, essendo consapevole dei forti limiti della tutela offerta dal nostro ordinamento in materia probatoria, ha ritenuto opportuno provvedere introducendo un divieto generale d'uso rivolto a tutte le ipotesi di materiale probatorio assunto in violazione di legge, e ciò a prescindere dalle previsioni contenenti specifici divieti espressi di utilizzo.

La circostanza che si sia inteso concepire un sistema di legalità delle prove ad

[5] Così F. Dinacci, *L'inutilizzabilità nel processo penale. Struttura e funzione del vizio*, Milano, 2008, 59.

[6] *Relazione al progetto definitivo del nuovo codice di procedura penale*, Roma, 1988, 61.

ampio spettro operativo trova ulteriore giustificazione, nell'affermata esigenza che le previsioni generali sulla prova siano rivolte a "*regolare anche l'attività della fase investigativa e non solo quella decisionale*"[7].

Diversamente opinando, del resto, si perverrebbe alla inaccettabile conclusione per cui alla previsione in esame andrebbe negata qualsiasi autonoma valenza operativa e assegnata una funzione meramente enunciativa, con conseguente svilimento della funzione propria assegnatale dal Legislatore.

Né appare condivisibile quanto rilevato a confutazione di quanto sopra illustrato, in ordine all'illegittimità assoluta, ovvero alla annullabilità della norma *de qua* per difetto di tipicità, in ragione dell'affermata presenza nell'ordinamento di diverse fattispecie di inutilizzabilità[8]. Difatti, è stato efficacemente obiettato, al riguardo, che i richiamati orientamenti "sembrano confondere la causa con l'effetto". I presupposti che giustificano il divieto d'uso non devono confondersi con lo stesso. Anche in presenza di una pluralità di cause, l'effetto dell'inutilizzabilità ne rappresenta il relativo comune denominatore[9]. In altri termini, il dato normativo non consente di differenziare gli effetti del divieto d'uso in ragione della causa che lo ha generato. A ben vedere, quindi, si tratta di una indeterminatezza solo apparente, propria delle clausole generali.

Nel rapporto con le altre disposizioni che sanciscono tale divieto probatorio, dunque, la previsione generale sancita nell'art. 191 c.p.p. integra una norma di garanzia a tutela del soggetto debole del processo, attribuendo al divieto d'uso un valore generale di sistema, che opera in ogni situazione in cui il procedimento probatorio si attua in violazione di un "divieto di legge".

La *Ratio legis* della norma in commento, perciò, deve rintracciarsi nell'esigenza di non limitare l'operatività del divieto probatorio ivi contemplato alle sole ipotesi in cui lo stesso venga espressamente comminato.

Occorre pertanto riconoscere alla norma in esame una portata operativa sufficientemente ampia, tale da poter ricomprendere nel rispettivo ambito applicativo qualsiasi divieto probatorio, anche ove lo stesso non sia non espressamente contemplato.

Su impulso della dottrina[10] e del Giudice delle leggi, che nella storica sentenza n. 34 del 1973 ha affermato il principio secondo cui: "*le attività compiute in dispregio dei fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte di per se a giustificazione ed a fondamento di atti processuali a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito*", anche la giurisprudenza di legittimità ha adeguato il proprio indirizzo, confermando la chiara volontà del Legislatore di introdurre un accentuato regime sanzionatorio che inibisca l'accesso al processo penale delle allegazioni probatorie assunte in contrasto con l'ordinamento.

Sulla scia di quanto chiarito nella richiamata pronunzia, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno precisato che il divieto probatorio possa rintracciarsi non soltanto in "*quelli espressamente previsti dall'ordi-*

---

[7] *Relazione al progetto definitivo del nuovo codice di procedura penale*, cit., 181

[8] In tal senso, C. Conti, *Accertamento del fatto e inutilizzabilità nel processo penale*, Padova, 2007, 57.

[9] M. Nobili, *Art. 191*, in *Commento al codice di procedura penale*, a cura di M. Chiavario, Torino, 1991, II, 410.

[10] F. Carnelutti, *Efficacia di prove legittimamente ammesse e comportamento della parte,* in *Processo ed ideologia*, Bologna, 1969, 111.

namento processuale (… omissis …) ma possono anche essere desumibili dall'ordinamento e ciò accade tutte le volte in cui i divieti, in materia probatoria, non sono dissociabili dai presupposti normativi che condizionano la legittimità intrinseca del procedimento formativo o acquisitivo della prova". In tale pronunzia, la Corte ha altresì rimarcato che per mezzo del novellato art. 191, il Legislatore ha inteso impedire l'accesso al processo della prova vietata, in ragione della relativa "*intrinseca illegittimità oggettiva ovvero per effetto di un procedimento acquisitivo la cui manifesta illegittimità lo pone completamente al di fuori del sistema processuale*"[11].

In senso conforme e ancor più specificamente, la Suprema Corte, pronunziandosi sempre a Sezioni Unite, ha riconosciuto la possibilità di individuare la fonte del vizio della prova "*in tutto il corpus normativo a livello di legge ordinaria o superiore*"[12].

Alla luce di quanto osservato e di quanto si rileverà *infra*, sembra corretto ritenere che in tale *corpus normativo* rientrino a pieno titolo i diritti e le garanzie tutelate a livello CEDU, da considerare pienamente vincolanti ai sensi e per gli effetti di quanto previsto nell'art. 117 Cost. Il processo applicativo della disposizione di cui trattasi impone pertanto un'interpretazione costituzionalmente e convenzionalmente orientata, che rifugga o comunque non si faccia condizionare dall'esasperata esigenza di ricercare la verità ad ogni costo, anche a discapito dei diritti soggettivi.

3.1.1. Le prove incostituzionali.

La scelta del Legislatore di trasporre nel processo penale l'esigenza di garantire la non fruibilità di elementi conoscitivi raccolti con modalità non disciplinate dal codice di rito o lesive della Carta fondamentale[13] ha condotto all'elaborazione della c.d. prova incostituzionale.

Come accennato, la tematica in esame intende porre rimedio all'emergente crisi di legalità processuale mediante una soluzione forte con riferimento ai mezzi di ricerca della prova, proprio nella sede in cui i diritti individuali risultano maggiormente sacrificati in ragione del "*sapere giudiziario*"[14].

Si propone così il superamento della visione "gneseologica" del giudizio in attuazione alle regole sul giusto processo, secondo cui il fine del processo non dovrebbe essere esclusivamente e soltanto la scoperta della verità o la difesa della società, ma anche e soprattutto che la lotta alla criminalità sia condotta "in un certo modo, secondo un certo rito, con l'osservanza di certe regole"[15].

Ciò che conta, sostanzialmente, non è il risultato della ricerca ma il modo con cui viene svolta.

La consapevolezza che il sapere giudiziario incontra dei limiti scaturenti da specifici diritti, anche di rango costituzionale, impone pertanto che il metodo di indagine debba costituire di per sé un valore utile a

[11] Cass. SS.UU. 27 marzo 1996, Sala, in *Giust. pen.* 1997, 139. In senso conforme v. Cass. SS.UU. 13 luglio 1998, G. Gallieri, in *Giust. pen.* 1999, 465, nonché, più di recente, Cass. 26 maggio 2017, n. 13421; Cass. 25 febbraio 2020, n. 5105 e Cass. 10.04.2024, n. 9733.

[12] Cass SS.UU. 27 marzo 1998, 13 luglio 1998 e 3 dicembre 2003 Torcasio, in *Cass. pen.* 2024, 21.

[13] La definizione è di V. Grevi, *Insegnamenti, moniti e silenzi della Corte Costituzionale*, in *Giur. cost.* 1973, 341.

[14] In argomento, v. V. Vigoriti, *Prove illecite e Costituzione*, in *Riv. dir. proc.*, 1968.

[15] Così, M. Nobili, *Il principio del libero convincimento del giudice*, Milano, 24.

restringe il campo in cui si esercita l'arbitrio del giudice depurando il materiale conoscitivo dalle allegazioni illegittimamente acquisite. L'osservanza del descritto metodo d'indagine appare dunque necessaria per una effettiva tutela dei diritti fondamentali, in quanto "protegge l'individuo da possibili degenerazioni decisorie mediante il presidio dei limiti conoscitivi del giudice"[16].

In altri termini, le esigenze di legalità del processo si sono imposte, in maniera ancor più stringente, anche in sede probatoria, nel cui ambito il legislatore ha inteso fornire una garanzia piena a quei principi che si intendono tutelare proprio mediante il rispetto di determinate forme. Emerge così il valore contenutistico del formalismo, quale "complemento inseparabile della libertà dell'individuo"[17], pervenendosi al binomio "legalità e giustizia".

È del resto un principio ormai acquisito nei sistemi giuridici moderni quello per cui il perseguimento della giustizia non può prescindere dalla legalità. In tal senso, la norma processuale realizza quell'insieme di regole attraverso cui deve o può trovare applicazione la norma sostanziale.

Si è quindi al cospetto di un sistema di garanzia dell'individuo dall'ingerenza che potrebbe subire dall'autorità mediante l'instaurazione di un procedimento[18].

Alla luce delle suesposte osservazioni è agevole comprendere poiché le regole processuali possano generare una certa insofferenza operativa da parte dell'interprete, che troppo spesso tende a svalutare il principio di legalità del processo[19]. Tale principio, invece, come rilevato, richiede una radicale rivalutazione della norma procedurale, che l'attuale formulazione dell'art. 111 Cost. impone di qualificare quale "*regola superiore e come limite al potere della magistratura*"[20].

Come accennato, il descritto approccio evolutivo è stato seguito dallo stesso Giudice delle leggi che, all'esito di un acceso dibattito ermeneutico, ha esplicitamente rilevato i limiti dell'utilizzabilità delle prove incostituzionali affermando il principio secondo cui: "le attività compiute in dispregio di fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte di per sé a giustificazione ed a fondamento di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito"[21].

Sulla scia di questi principi, ribaditi dalla Corte in altre sentenze in cui è stata esplicitamente rilevata l'inutilizzabilità delle prove incostituzionali[22], la giurisprudenza di legittimità, pronunziandosi a Sezioni Unite, oltre a confermare l'applicazione dell'art. 191 c.p.p. anche alle prove incostituzionali, poiché assunte con modalità lesive dei diritti fondamentali dell'individuo, ha precisato che il divieto d'uso opera "a prescindere dal fatto che la legge contempli divieti espliciti al loro impiego nel procedimento. Non è necessario, infatti, che le garanzie siano puntualmente previste nel testo normativo che disciplina una materia; in quanto le

---

[16] Così, F. Dinacci, *L'inutilizzabilità nel processo penale. Struttura e funzione del vizio*, Milano, 2008, 15.

[17] Montesquieu, *De l'espirit des lois*, L. XXIX, 1, Gallimard, 865.

[18] Così ancora, F. Dinacci, *L'inutilizzabilità nel processo penale*, cit., 16.

[19] Si intende riferirsi a quegli orientamenti giurisprudenziali che tendono a qualificare il vizio procedurale come innocuo, ovvero a ritenerlo rilevante solo in presenza di una lesione concreta del bene tutelato, talora giungendo addirittura a degradare il mancato rispetto delle forme processuali da ipotesi di nullità a mera invalidità sanabile nel corso del processo. In argomento, v. F. Cordero, *Ideologie del processo penale – Sanatorie e vizi innocui,* Milano, 1966, 63.

[20] M. Nobili, *Principio di legalità e processo penale*, in *Riv. it. dir e proc. Pen.*, 1995, 650.

[21] Corte Cost. n. 34/1973.

[22] Corte Cost. nn. 175/1970; 120/1975; 366/1991; 81/1993; 238/1996 e 229/1998.

stesse possono rinvenirsi in altre norme o nei principi generali, anche contenuti nella Carta Costituzionale"[23].

È stato osservato, come tale indirizzo sia coerente con la volontà legislativa di introdurre una previsione la cui portata operativa sia riferita ad ogni fattispecie che, pur non apparendo specificamente regolata, realizzi la violazione di un diritto tutelato a livello costituzionale.

È tale contrasto, quindi, che giustifica la reazione dell'ordinamento mediante l'irrogazione della sanzione di inutilizzabilità della prova incostituzionale[24].

È dunque innegabile che il Giudice delle Leggi con le richiamate pronunzie ha inteso attuare il principio, esistente a livello immanente di sistema, della non utilizzabilità di allegazioni probatorie assunte in contrasto con norme o principi di rango costituzionale.

In argomento, è stato obiettato che la proposta impostazione si porrebbe in contrasto con la gerarchia delle fonti, poiché postulerebbe l'individuazione dell'esistenza di un divieto nella Costituzione che, tuttavia, non è idonea a costituire fonte diretta di divieti processuali. La stessa dottrina ha inoltre obiettato, che il tenore testuale della norma renderebbe difficile ricomprendere nel termine legge una fonte sovraordinata come la Carta fondamentale[25].

Autorevole dottrina ha acutamente e condivisibilmente replicato, al riguardo, sia che alla Costituzione viene ormai pacificamente attribuita natura *self executing*, sia che, come ribadito dalla stessa Corte costituzionale nella richiamata sentenza 34/1973, il contrasto con quest'ultima comporta di per sé l'inutilizzabilità del dato probatorio anche in mancanza di una fonte legislativa che ne preveda il divieto e ne commini la sanzione[26].

Diversamente opinando, del resto, si perverrebbe all'assurda conclusione per cui dovrebbe riconoscersi rilevanza probatoria al divieto sancito da una norma ordinaria, ma non anche al precetto costituzionale (ed a quello convenzionale) posto a tutela di un diritto fondamentale.

Sembra pertanto corretto affermare che l'interprete, nel risolvere l'immanente conflitto processuale tra il potere dell'autorità e i diritti dell'individuo, è tenuto a verificare se la prova risulti o meno acquisita in conformità e nel rispetto dei diritti fondamentali garantiti dalla costituzione, e ciò a prescindere dalla esistenza di un divieto specifico.

Appare altrettanto corretto ritenere che nell'ambito di tale indagine, come accennato, la CEDU assuma rilevanza essenziale nella difficile opera di bilanciamento tra i diversi valori in gioco, in cui l'interprete dovrà quindi necessariamente riferirsi anche i principi sanciti a livello convenzionale.

3.2. La funzione interpretativa eminente della Corte EDU.

Al fine di stabilire se e in quale misura la giurisprudenza della Corte europea sia idonea a integrare un divieto d'uso immanente al sistema, è essenziale definire preliminarmente la funzione che la Convenzione assegna alla Corte.

Per quanto attiene al valore giuridico da assegnare alla giurisprudenza CEDU, si rile-

[23] Cass. SS.UU., 23 febbraio 2000, n. 6, D'Amuri e 21 febbraio 2000, Tammaro; nonché 27 marzo 1996, Sala, nonché, in tal senso, Cass. 15836/23 e Cass. Pen. 6171/26 e 1729/26.

[24] In questi termini, v. SS.UU. 3.12.2003, Torcasio, cit.

[25] In argomento, v. C. Conti, *Accertamento del fatto e inutilizzabilità nel processo penale*, *cit.*, 9; G. Lozzi, *Lezioni di procedura penale,* Torino, 2004, 226.

[26] Così, V. Grevi, *Insegnamenti, moniti e silenzi della Corte Costituzionale*, cit., 341.

va in primo luogo che la Corte EDU è competente a decidere sui ricorsi individuali o interstatali riguardanti la violazione dei diritti e alle libertà fondamentali tutelate dalla Convenzione e che, ai sensi dell'art. 32 CEDU, «*la competenza della Corte si estende a tutte le questioni concernenti l'interpretazione e l'applicazione della Convenzione e dei suoi Protocolli*».

Benché il giudizio deciso dalla Corte riguardi, in linea generale, una fattispecie concreta in cui la sentenza si limita a pronunziarsi sul fondamento del singolo ricorso[27] e a risolvere il caso di specie, nelle (ricorrenti) ipotesi in cui la lesione dei diritti convenzionali assuma una rilevanza eccedente il caso concreto, la sentenza della Corte, oltre a pronunziarsi sulla fondatezza del singolo ricorso, esamina la fattispecie indicando allo Stato membro i provvedimenti generali da adottare, trascendendo il caso concreto[28].

Nell'ambito dello specifico percorso decisionale del caso di specie, proprio del sistema convenzionale basato sul ricorso individuale, i "precedenti" della Corte EDU assumono valenza di canone generale ai fini della decisione di successivi casi che presentino dei profili di analogia con quelli precedentemente esaminati [29].

Il carattere vincolante delle statuizioni della Corte è desumibile, *inter alia,* dal fatto che l'art. 46, co. 1 CEDU impone di dare esecuzione alla sentenza, non solo nei confronti dello Stato parte del giudizio, ma anche di tutti gli altri membri del Consiglio d'Europa; ai quali, quindi, la Corte indica l'interpretazione e il contenuto attuale da assegnare alla convenzione mediante le proprie decisioni[30].

Coerentemente con il fatto che la Corte EDU non è un giudice di IV istanza, la stessa tende a non rivalutare la disamina del caso compiuta dal giudice nazionale, soprattutto per quanto attiene all'interpretazione della norma interna, limitandosi a "prendere atto" dell'*iter* logico-argomentativo seguito dal giudice interno ai fini della decisione, così da poterne verificare la conformità con i diritti convenzionali[31]. In linea con tale indirizzo, nella giurisprudenza della corte europea non rileva l'eventuale errore di fatto o di diritto commesso dal giudice comune, salvo che dallo stesso sia derivata la violazione di un diritto tutelato dalla convenzione.

In tal senso, per quanto la Corte europea rivendichi il proprio ruolo nel controllo europeo di ragionevolezza, proporzione e salvaguardia della sostanza del diritto fondamentale *in specie* rilevante[32], la stessa mostra una certa ritrosia nel valutare il rispetto della proporzionalità della misura interna, proprio per evitare di entrare nel merito del bilanciamento tra interessi eseguito dal Giudice interno, sempreché la motivazione sul punto non si riveli manifestamente irragionevole[33].

---

[27] Si consideri, al riguardo, che il criterio della verifica in concreto della proporzionalità della ingerenza dello Stato, esigendo la protezione di «*diritti non teorici o illusori, ma concreti e effettivi*», si riferisce tipicamente alle specifiche circostanze del caso.

[28] A titolo esemplificativo, v. *Cannavacciuolo e altri c. Italia*, 30 gennaio 2025 (sentenza pilota) e *Petrovic c. Croazia,* 14 gennaio 2025.

[29] Corte Cost. n. 236/2011.

[30] *Irlanda c. Regno Unito*, 18 gennaio 1978, § 154; *Guzzardi c. Italia*, 6 novembre 1980, § 86; Karner c. Austria, 24 luglio 2003, § 26; *Nagmetov c. Russia*, 30 marzo 2017, § 64. In senso conforme, v. Assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa, Ris. 28 settembre 2000, n. 1226;

[31] *Contrada c. Italia* 14 aprile 2015; *Korbely c. Ungheria,* 19 settembre 2008, § 72; *Kruslin c. Francia*, 24 aprile 1990, n. § 29.

[32] *Muhammad e Muhammad c. Romania*, 15 ottobre 2020, § 77; *Ayoub e altri* c. Francia, 8 ottobre 2020, § 86 ss.; Brogan c. Regno Unito; *Mathieu-Mohin e Clerfayt c. Belgio*, 2 marzo 1987, §§ 51;

[33] Per un'approfondita disamina della tematica, v. V. Zagrebelsky - R. Chenal - L. Tomasi, *Manuale dei diritti fondamentali in Europa*, Bologna, 2025, 53 e 165 ss.

L'interpretazione della Corte EDU, dunque, prevarrà su quella interna soltanto laddove quest'ultima si riveli arbitraria[34]. In termini non difformi, si è espressa la stessa Corte Costituzionale, che nella sentenza n. 236 del 19 luglio 2011 ha affermato il principio secondo cui: «*è necessario considerare che la stessa Corte costituzionale ha ribadito in più occasioni di non poter sindacare l'interpretazione della Corte di Strasburgo, di guisa che le norme della CEDU devono essere lette e applicate secondo il significato loro attribuito dalla Corte europea dei diritti dell'uomo*»[35] e ancora che «*occorre distinguere: se, da un punto di vista contenutistico, le norme della CEDU devono essere interpretate secondo le indicazioni della Corte di Strasburgo, per quanto riguarda il ruolo che esse ricoprono nell'ambito dell'ordinamento interno, secondo il costante orientamento della Corte costituzionale, rappresentano norme interposte rispetto all'art. 117 Cost.*»

Con tale pronunzia, sostanzialmente, la Corte costituzionale ha inteso ribadire il principio riconosciuto fin dalle cc.dd. sentenze Gemelle del 2007[36], per cui il Giudice comune è obbligato a interpretare la norma interna in conformità alla dimensione ermeneutica della CEDU, purché in modo non eccentrico rispetto alla lettera della legge, con prevalenza alla conformità alla Costituzione per il predominio assiologico della legge fondamentale dello Stato membro rispetto alla Convenzione.

In tal senso e ancor più specificamente, in altre decisioni è stato precisato che al giudice nazionale e, in particolare, alla Corte costituzionale "*è precluso di sindacare l'interpretazione della Convenzione europea fornita dalla Corte di Strasburgo, cui tale funzione è stata attribuita dal nostro Paese senza apporre riserve*"[37].

Con riferimento alle regole ermeneutiche da seguire per l'interpretazione della CEDU, il precetto obbligatorio e rivolto a tutte le autorità nazionali è quello sancito nel Preambolo della CEDU ed è rappresentato dall'impegno degli Stati membri di agire in modo unitario e cooperare al fine e con l'impegno di garantire una migliore protezione dei diritti e delle libertà fondamentali.

Per quanto la Corte cerchi tendenzialmente di utilizzare una terminologia riconducibile ai concetti giuridici condivisi dagli Stati europei[38]nel perseguimento del richiamato intento sistematico, per garantire un'applicazione del diritto convenzionale pienamente conforme al proprio scopo, la stessa opera mediante l'elaborazione di "nozioni autonome" per interpretare le norme della convenzione.

Ad esempio, è stata elaborata una nozione autonoma di "legge"[39], nel cui ambito, oltre alla legge formale viene espressamente ricompreso il diritto vivente[40]. Ai fini del riscontro di conformità dell'applicazione della legge interna con l'oggetto e lo scopo della Convenzione, pertanto, assumerà specifico rilievo anche l'interpretazione di tale legge fornita dal giudice comune.

[34] *Contrada c. Italia,* cit., § 62; *Admansons c. Lettonia*, 24 giugno 2008, § 118; Van Kuck c, Germania, 12 giugno 2003, § 46 ss.; *Winterwerp c. Paesi Bassi* 24 ottobre 1979, § 46 ss.

[35] Corte Cost. n. 113 e n. 1 del 2011; n. 93 del 2010; n. 311 e n. 239 del 2009; n. 39 e 19 del 2008; n. 349 e 348 del 2007.

[36] Corte Cost. n. 348 e n. 349/2007.

[37] Corte Cost. nn. 311/2009; 93/2010; 1/2011; 113/2011; 49/2015.

[38] *Schancansavuli c. Germania* 15 dicembre 2015, § 75.

[39] Sul punto, v. *Sporrong e Lonnroth c. Svezia*, 23 settembre 1975; *Engel e altri c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976 e *Sunday Times c. Regno Unito*, 26 aprile 1979.

[40] Sul punto, tra le tante, v. *Vujnović c. Croazia*, 16 febbraio 2016; *Sud Fondi Srl e altri c. Italia*, 20 gennaio 2009; *Varvara c. Italia*, 29 ottobre 2013 e *Spacek s.r.o. c. Repubblica Ceca*, 9 novembre 1999.

Questo *modus operandi* permette, tra l'altro, di fornire uno strumento di tutela effettiva utile a fronteggiare il c.d. fenomeno della "frode delle etichette", che consente di eludere l'applicazione del diritto convenzionale mediante l'utilizzo di qualificazioni e/o di nozioni eccessivamente formali non realmente coincidenti con la sostanza[41].

La funzione propria della Corte – istituita al fine di garantire un controllo «esterno» circa la corretta applicazione delle garanzie CEDU rispetto agli stati – è di conseguenza quella di vigilare sul rispetto degli obblighi imposti dalla Convenzione agli stati membri, definendo autonomamente, *ex* art. 32 CEDU, i diritti tutelati e le possibili limitazioni ammesse.

Laddove si discuta dell'utilizzabilità di prove assunte in forza di norme interne che presentino dei punti di contrasto con i diritti fondamentali garantiti a livello CEDU, dunque, il giudice comune è tenuto ad applicare il diritto interno tenendo in stretta considerazione l'interpretazione fornita in specie dalla giurisprudenza della Corte EDU, nel rispetto della funzione di interpretazione eminente assegnatale dalla Convenzione.

3.3. Il ruolo del Giudice comune nel processo di assimilazione delle garanzie CEDU nell'ordinamento interno.

La CEDU assegna al Giudice interno un ruolo fondamentale per l'attuazione e per lo sviluppo dei diritti e delle tutele ivi previste. Al giudice nazionale viene infatti attribuita la competenza di ricostruire la giurisprudenza elaborata dalla Corte europea ai fini dell'eventuale adeguamento della legge interna in via interpretativa[42]. Il diritto vivente della Corte EDU rappresenta dunque il parametro fondamentale per orientare il giudice interno nell'applicazione della legge nazionale e, quindi, per evitare che lo Stato si renda responsabile di violazione della Convenzione, anche in assenza di una sentenza specifica rispetto al caso da decidere[43].

La funzione di interpretare il diritto interno nel modo più possibile coerente con lo sviluppo dei diritti convenzionali – assegnata al Giudice comune sul presupposto che lo stesso disponga di una migliore conoscenza della normativa interna, nonché della rispettiva interpretazione giurisprudenziale e prassi applicativa – è altresì strumentale all'attuazione del principio di sussidiarietà, principio cardine del sistema convenzionale.

In tal senso, la Cassazione ha chiarito che: "il principio di sussidiarietà non postula il riconoscimento di un potere il capo al giudice comune, ma invece riconosce un servizio in capo allo stesso"[44].

Un'ulteriore conferma di quanto osservato può evincersi, *inter alia*, dalla previsione della possibilità di presentare il ricorso diretto alla Corte EDU in caso di carenza di tutela effettiva.

In questa prospettiva, considerato che il giudizio della Corte europea è diretto a verificare la conforme applicazione del diritto

[41] In argomento, cfr. *De Tommaso c. Italia* (Grande Camera), 23 febbraio 2017; *Engel e altri c. Paesi Bassi*, cit.; Grande Stevens c. Italia, 4 marzo 2014 e *Gangemi c. Italia*, 26 settembre 2024.

[42] Sono funzionali a tale scopo, le intese raggiunte tra la Corte europea e la Corte di Cassazione, il Consiglio di Stato, la Corte dei Conti, il Consiglio Superiore della magistratura, nell'ambito di un progetto di respiro europeo, per un costante scambio di informazione e documentazione. Analoghi accordi sono intervenuti anche con la Corte di Giustizia dell'Unione europea.

[43] In tal senso, *ex multis*, Corte Cost. n. 33/2025, § 7.1.

[44] Cass. Sez. Un., 23 dicembre 2005, n. 28507.

interno alla CEDU, la valutazione del giudice interno ne rappresenta l'oggetto.

Prima di rimettere alla Corte costituzionale una questione di legittimità della norma sospettata di essere in contrasto con la CEDU, il Giudice interno deve pertanto tentare di fornire un'interpretazione di tale norma volta ad evitare, rimuovere ovvero ad attenuare il contrasto con la convenzione[45].

In senso conforme, la Corte costituzionale ha precisato che è inammissibile un'eccezione di costituzionalità se il Giudice remittente non ha prima effettuato il tentativo di interpretare la legge interna in conformità della rilevante giurisprudenza della Corte europea[46].

Di conseguenza, anche laddove non si prospetti un contrasto, essendo comunque il Giudice interno tenuto ad applicare il diritto interno in conformità della convenzione, lo stesso dovrà comunque attingere ai canoni interpretativi offerti dalla Corte EDU per garantire l'applicazione delle norme domestiche in armonia con le esigenze di tutela convenzionale ivi sancite. La fase dell'interpretazione adeguatrice concorre perciò a definire un carattere strutturale del sistema, poiché – come avviene nel sindacato di Costituzionalità – esprime un limite dell'accentramento del controllo di costituzionalità svolto dalla corte costituzionale[47].

Sia l'interpretazione adeguatrice cui sono tenuti i giudici[48], sia la formulazione della questione di costituzionalità quando l'interpretazione adeguatrice non sia consentita[49], sia il conseguente giudizio di costituzionalità richiedono di conseguenza la ricostruzione del contenuto del diritto convenzionale *in specie* rilevante, da eseguirsi in ossequio all'interpretazione fornita dalla Corte europea.

Come già rilevato, invero, la Convenzione non è oggetto di interpretazione autonoma da parte dei giudici nazionali, nel senso che l'interpretazione del Giudice nazionale non può contrastare con quella indicata dalla giurisprudenza della Corte EDU[50].

Sulla base di quanto illustrato è evidente che tanto più l'applicazione del diritto interno sia aderente alla Convenzione e, quindi, in linea con l'interpretazione eminente fornita dalla Corte EDU, minore sarà il rischio di una condanna del proprio Stato per violazione della CEDU[51].

In questi termini, si è espressa la Corte costituzionale, nella sentenza n. 317/2009, in cui è stato precisato che: «*Con riferimento a un diritto fondamentale, il rispetto degli obblighi internazionali non può mai essere causa di una diminuzione di tutela rispetto a quelle già predisposte dall'ordinamento interno, ma può e deve, viceversa, costituire strumento efficacie di ampliamento della tutela stessa*. (…omissis…) *la consistenza effettiva della tutela offerta dalla CEDU è il*

[45] Corte Cost. n. 311/2009.

[46] Corte Cost. nn. 239/2009; 93/2010; 113/2011; 311/2011.

[47] In questo senso, V. Zagrebelsky - R. Chenal - L. Tomasi, *Manuale dei diritti fondamentali in Europa*, cit., 70 ss.

[48] Tra le sentenze in cui la Corte formula una interpretazione adeguatrice di tipo sistematico, cfr. Cass. Sez. Un. pen 19 gennaio 2012, n. 14484 e Cass. Sez. Un. pen 25 novembre 2010, n. 27918.

[49] L'esercizio dell'interpretazione adeguatrice trova un limite quando il risultato sarebbe del tutto eccentrico rispetto alla lettera della legge (Corte Cost. nn. 219/2008; 1/2013).

[50] Corte Cost. nn. 349/2007; 311/2009; 93/2010; 1/2011; 113/2011 e 49/2015.

[51] È interessante rilevare, al riguardo, che la Corte EDU, nella decisione *Stefanetti e altri c. Italia* del 1 giugno 2017, ha espressamente affermato il permanente diritto ad indennizzo fino a quando non venga abrogata la legge retroattiva nazionale – in materia pensionistica – che, sebbene fosse stata precedentemente dichiarata in contrasto con la CEDU dalla Corte europea per violazione degli artt. 6 e 1, P. n. 1, (*Agrati e altri c. Italia*), è stata reputata conforme alla Costituzione dal Giudice delle Leggi (Corte Cost. 234/2012).

frutto di una combinazione di una serie di fattori quali, l'obbligo del legislatore nazionale di adeguarsi ai principi convenzionali, secondo l'interpretazione datane dalla Corte EDU, quello del giudice comune di applicare le tutele previste dalla CEDU in conformità con l'indirizzo espresso al riguardo dalla Corte europea e, in ultimo, quello a carico del Giudice delle leggi, di impedire il procrastinarsi dell'ingerenza illegittima facendo cessare gli effetti della norma interna rivelatasi in contrasto con la CEDU, ove la stessa non sia evitabile mediante un'interpretazione adeguatrice». In tale pronunzia, la corte ha inoltre chiarito che: «*alla Corte europea spetta di decidere sul singolo caso e sul singolo diritto fondamentale, mentre appartiene alle autorità nazionali il dovere di evitare che la tutela di alcuni diritti fondamentali – compresi nella previsione generale ed unitaria dell'art. 2 Cost. – si sviluppi in modo squilibrato, con sacrificio di altri diritti ugualmente tutelati dalla Carta costituzionale e dalla stessa Convenzione europea*». Di tal che, la norma convenzionale «*nel momento in cui va ad integrare il primo comma dell'art. 117 Cost., da questo ripete il suo rango nel sistema delle fonti, con tutto ciò che segue, in termini di interpretazione e bilanciamento, che sono le ordinarie operazioni cui questa Corte è chiamata in tutti i giudizi di sua competenza*».

Il bilanciamento degli interessi rilevanti deve perciò rispondere a criteri di proporzionalità e ragionevolezza, al fine di evitare la prevalenza assoluta di uno dei valori coinvolti, come anche il sacrificio totale di uno di essi, al fine ultimo di garantire una tutela unitaria e sistematica di tutti gli interessi costituzionalmente rilevanti[52].

Si osserva al riguardo, che l'adeguamento del diritto nazionale alle sentenze della Corte EDU, oltre ad essere prescritto nell'art. 1 della CEDU, è altresì imposto dagli artt. 3 e 8 dello Statuto del Consiglio d'Europa. Si consideri, altresì, che lo Stato membro può essere sospeso o escluso dal Consiglio in caso di inadempienza.

La non conforme applicazione del diritto CEDU espone dunque il Paese a responsabilità in ambito internazionale, sia per violazione della CEDU, sia per contrasto con l'art. 27 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati che, come noto, oltre a sancire la supremazia del diritto internazionale su quello interno in ossequio al brocardo *pacta sunt servanda*, vieta espressamente allo Stato di invocare norme del proprio ordinamento per giustificare la mancata esecuzione di un trattato.

Per una effettiva tutela a livello CEDU è quindi indispensabile che il giudice comune, nell'espletamento del proprio ruolo (essenziale) attribuitogli dalla convenzione, in presenza di un contrasto con la stessa di una previsione interna rilevato dalla Corte EDU, tenti di fornire un'interpretazione adeguatrice convenzionalmente orientata, in grado di superare quella che ha contribuito a far dichiarare illegittima l'ingerenza dello stato e, ove ciò non sia possibile, sollevi in ogni caso una questione di legittimità costituzionale, affinché il Giudice delle leggi valuti la sussistenza o meno di un contrasto con la CEDU, così da provvedere eventualmente a rimuovere le cause del contrasto mediante un'interpretazione adeguatrice o una dichiarazione di incostituzionalità della norma.

[52] Corte Cost. nn. 63/2013; 85/2013 e 58/2018.

3.4. La Sentenza 8 gennaio 2026, n. 512 della sezione penale della Corte di Cassazione.

Nella riferita pronunzia, la Suprema Corte ha escluso l'operatività dell'art. 191 c.p.p. alle prove assunte in applicazione degli artt. 35, L. n. 4 del 1929, 51, co. 2, e 52, D.P.R. n. 633 del 1972 e 33, co. 1, D.P.R. n. 600 del 1973, in ragione dell'affermata impossibilità di rintracciare la sussistenza di una previsione di carattere generale, da rinvenire anche a livello immanente di sistema, che sancisca l'illegittimità ed inutilizzabilità di tutti gli atti compiuti dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle verifiche fiscali, nonché delle allegazioni probatorie acquisite in questa sede, prima della introduzione, da parte dello Stato italiano, di «*misure generali appropriate al fine di adeguare la propria legislazione e la propria prassi alle conclusioni della Corte [EDU]*».

Ad avviso del Supremo collegio, in particolare, "una interpretazione "estensiva" di tale norma, che includa nell'area dei divieti stabiliti dalla legge a pena di inutilizzabilità gli elementi acquisiti all'esito di una verifica fiscale compiuta in violazione dell'art. 8 CEDU, anche in combinato disposto con gli artt. 13 e 6, § 1, CEDU, come interpretato dalla Corte EDU, 06/02/2025, Italgomme Pneumatici S.r.l. c. Italia, non potrebbe ritenersi consentita" per un duplice ordine di ragioni: a) «*la sentenza delle Corte EDU, sotto il profilo "ontologico", non può essere qualificata come «legge» che stabilisce un divieto di acquisizione probatoria*», e per altro verso, b) «*non attiene direttamente al regime di invalidità o inutilizzabilità degli atti compiuti e degli elementi acquisiti all'esito degli accessi dell'Amministrazione finanziaria nei locali adibiti ad attività commerciali o a studi professionali e delle verifiche e dei controlli fiscali in loco sulla base di una disciplina nazionale in contrasto con l'art. 8 CEDU, anche in combinato disposto con gli artt. 13 e 6, § 1, CEDU*».

Secondo quanto si legge nella decisione in commento, sarebbero coerenti con la suindicata impostazione, "sia le indicazioni fornite in materia dal legislatore in data successiva alla pubblicazione della sentenza Italgomme, sia l'elaborazione generale della giurisprudenza costituzionale in tema di inutilizzabilità delle prove nel processo penale".

Per quanto attiene alle indicazioni del legislatore, la Corte di legittimità fa riferimento all'art. 13-bis D.l. 17 giugno 2025, n. 84 (introdotto dalla legge di conversione 30 luglio 2025, n. 108), che ha disposto la parziale modifica della disciplina contenuta all'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212**.**

Con riferimento alla giurisprudenza costituzionale, invece, la Corte richiama due pronunzie, con oggetto pressoché speculare, in cui si rileva l'esistenza di limiti rigorosi all'ammissibilità di pronunce additive in materia di inutilizzabilità delle prove penali[53].

La Corte Suprema, inoltre, ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 191, co. 1, c.p.p. sollevata dalla ricorrente, motivando che non risultano coltivabili "prospettive dirette ad ampliare l'area dell'utilizzabilità (…*omissis*…) alla luce della giurisprudenza costituzionale, atteso che, secondo il Giudice delle leggi, le disposizioni in tema di inutilizzabilità pongono norme di stretta interpretazione, di natura eccezionale, la cui adozione è rimessa essenzialmente al-

[53] Corte cost., sent. n. 252 del 2020, e Corte cost., sent. n. 219 del 2019, entrambe in materia di utilizzabilità degli esiti probatori di perquisizioni o ispezioni compiute dalla polizia giudiziaria fuori dei casi previsti dalla legge o comunque non convalidate dall'autorità giudiziaria.

le scelte del legislatore, e che quest'ultimo, proprio a seguito della sentenza della Corte EDU, ha adottato, sia pure nell'ambito di una disciplina di diritto tributario, una prospettiva "conservativa" degli atti compiuti e dei provvedimenti adottati dall'Amministrazione finanziaria".

3.4.1. La Sentenza n. 512/2026: dissenting opinion.

Nello spirito della CEDU, sia consentito esprimere un cauto dissenso rispetto alle motivazioni poste a supporto della pronunzia in commento, in quanto sembrano proporre un'interpretazione del diritto convenzionale che, tendendo a svalutare la funzione interpretativa eminente della Corte EDU ed il ruolo essenziale del giudice comune come definiti a livello convenzionale, appare evidentemente regressiva rispetto all'attuale assetto applicativo della CEDU.

In particolare, pur nel dovuto riguardo per l'autorevolezza delle valutazioni espresse dall'onorevole Collegio supremo, sembra che la decisione in rassegna abbia trascurato o, comunque, non adeguatamente valorizzato, i principi formulati dal Giudice delle leggi circa l'applicabilità del divieto d'uso alle "prove incostituzionali", in combinazione con i canoni ermeneutici forniti dalla corte EDU in ordine ai requisiti da rispettare affinché l'ingerenza dello stato possa dirsi conforme all'art. 8 CEDU.

Alla luce di tali chiarimenti, invero, sembra difficile negare che le acquisizioni probatorie eseguite in forza di norme interne dichiaratamente in contrasto sistematico con la CEDU integrino delle prove incostituzionali non fruibili nel processo penale *ex* art. 191 c.p.p.

Non sembra quindi cogliere nel segno la Corte, ove afferma che l'interpretazione estensiva dell'art. 191, come prospettata nel ricorso, si porrebbe in contrasto con il principio di legalità, perché varrebbe a introdurre un nuovo divieto probatorio invadendo l'ambito di discrezionalità del legislatore.

Questa conclusione, infatti, sembra confliggere, in prima battura, con la riconosciuta valenza generale della norma in esame, che ha condotto la giurisprudenza a riconoscerne ampia portata operativa, a prescindere dalla previsione di un divieto normativo specifico, ove si tratti di allegazioni probatorie assunte in violazione delle libertà fondamentali.

Per queste fattispecie, dunque, può dirsi ormai ampiamente riconosciuto in giurisprudenza che il divieto d'uso possa rintracciarsi anche a livello immanente di sistema[54]. Sulla base di quanto precedentemente illustrato, sembra doversi ritenere altrettanto pacifico, che il diritto convenzionale costituisca parte integrante del nostro ordinamento.

Anche l'ulteriore affermazione secondo cui: «*la sentenza delle Corte EDU, sotto il profilo "ontologico", non può essere qualificata come «legge» che stabilisce un divieto di acquisizione probatoria*» non appare condivisibile.

Diversamente da quanto rilevato nella pronunzia *de qua*, difatti, la definizione "ontologica" di legge a cui il giudice interno deve riferirsi in sede di applicazione dell'art. 8 CEDU è quella elaborata nella nozione autonoma di "*legge*" dalla giurisprudenza della Corte EDU, nel cui ambito, come noto, viene espressamente incluso anche il diritto vivente della corte.

Ove si tratti di definire ed applicare il diritto convenzionale, dunque, il giudice comu-

[54] *Ex multis*, tra le decisioni più recenti, v. Cass. n. 13696/2026 cit.; 1.04.2026, n. 8031; 31.03.2025, n. 8452; n. 25050/25 cit. e 12.12.2024, n. 32062, nonché SS.UU. 21.11.2002, n. 16424.

ne è tenuto a riferirsi non soltanto alla legge formale, ma anche (e soprattutto) al diritto vivente elaborato dalla giurisprudenza della Corte EDU. In queste fattispecie, sostanzialmente, il giudice comune deve garantire un controllo di legalità in cui il diritto convenzionale svolge un ruolo fondamentale e primario equivalente a quello assegnato alla costituzione, nel rispetto degli obblighi di natura internazionale sanciti nell'art. 117 Cost. e assunti dallo Stato con l'adesione alla CEDU.

Quanto appena osservato, del resto, è coerente con la reale funzione del principio di sussidiarietà che, come accennato, non è rivolta a limitare il potere interpretativo della Corte di Strasburgo, ma a permettere al giudice interno di tentare di applicare le norme interne nel senso il più possibile in linea con lo sviluppo dei valori garantiti a livello convenzionale; così da consentire il successivo eventuale scrutinio della Corte EDU riguardante la conformità con la CEDU dell'interpretazione resa dal giudice comune.

In questa prospettiva, è del tutto condivisibile l'orientamento che propone la rilevabilità d'ufficio del *vulnus* dell'ordinamento alla CEDU, in forza del combinato disposto dell'articolo 117 co. 1 con la norma convenzionale rilevatasi in contrasto con la CEDU[55], nonché del controllo giudiziale di legalità convenzionale diffuso ed *ex officio* anche in assenza di puntuale indicazione del parametro convenzionale violato dalla parte, rilevando esclusivamente, al tal fine, che la fattispecie trattata riguardi una questione che investa i principi e le garanzie tutelate in ambito CEDU.

Questa impostazione, del resto, è l'unica in grado di garantire la piena attuazione di quell'obbligo positivo del giudice di garantire la corretta applicazione e lo sviluppo dei diritti convenzionali.

Anche il secondo motivo richiamato a supporto della decisione in commento, circa la non "diretta attinenza della violazione rilevata dalla Corte EDU alla disciplina della invalidità o della inutilizzabilità degli elementi acquisiti nel corso di tali attività nelle sedi amministrative e giurisdizionali", non appare persuasivo, in quanto non sembra coerente con l'intenzione ispiratrice della riforma del codice di procedura penale che ha portato all'attuale formulazione dell'art. 191.

Come precedentemente illustrato, tale *ratio* è identificabile nell'esigenza di introdurre un regime sanzionatorio utile a rendere del tutto inefficace, ai fini della decisione, il dato conoscitivo illegittimamente acquisito, senza previsione alcuna di effetti "precari" o "sanatorie" proprie delle distinte fattispecie di invalidità.

Un'ulteriore conferma in tal senso, in aggiunta rispetto a quanto già riferito *sub* § 3.1, può trarsi dal fatto che nel progetto di riforma successivo a quello del 1978 è venuta meno la categoria dell'inutilizzabilità per inosservanza di forme prescritte a pena di nullità; con il chiaro intento di conferire all'attuale regime previsto nell'art. 191 c.p.p. un'autonoma disciplina che pone il "divieto d'uso" in una sfera di "insanabilità", altresì confermata dal potere del giudice di rilevarlo d'ufficio, "in ogni grado e stato del procedimento"[56].

Analogamente, nella Relazione al progetto definitivo del nuovo codice di procedura penale del 1988, con riferimento al vigente art. 526 c.p.p. – a tenore del quale: "*Il giudice non può utilizzare ai fini della deliberazione prove diverse da quelle legittimamente acquisite*

[55] Cass. pen. nn. 677/2015; 950/2015; 1782/2015; 34219/2019 e 31282/2019.

[56] Così, F. Dinacci, *L'inutilizzabilità nel processo penale*, cit., 45.

nel dibattimento" – si dà espressamente atto della volontà di non operare alcun riferimento al concetto di nullità, posto che la "*sanzione di inutilizzabilità era già delineata in via generale dall'art. 191 che rende sufficientemente chiaro il trattamento del vizio*"[57].

In argomento, è stato condivisibilmente osservato da autorevole dottrina, che "l'inutilizzabilità postula esigenze di tutela giuridica del tutto diverse da quelle che presidiano la nullità, in cui l'allegazione probatoria illegittimamente acquisita è precariamente efficacie e suscettibile di successiva stabilizzazione in forza del comportamento tenuto da chi ha il potere di far valere il vizio"[58]. Al contrario, l'atto probatorio inutilizzabile si caratterizza per "un'inadeguatezza strutturale in alcun modo legata alle scelte private delle parti"[59].

Con la previsione in esame, dunque, si è inteso evitare che la sanzione prescritta all'art. 191 venisse depotenziata in adesione di quegli orientamenti giurisprudenziali – come quello di cui trattasi – che tendono a qualificare il vizio procedurale come innocuo, ovvero a ritenerlo rilevante solo in presenza di una lesione concreta del bene tutelato; a volte giungendo addirittura a degradare il mancato rispetto delle forme processuali da ipotesi di nullità a mera invalidità sanabile nel corso del processo.

Questa impostazione, del resto, è altresì coerente con la rilevata esigenza di tutelare il principio di legalità della prova non consentendo elusioni operative idonee a rendere utilizzabile la prova illegittimamente acquisita.

Il regime sanzionatorio definito nell'art. 191, quindi, deve considerarsi autonomo e svincolato rispetto a quello previsto in materia di invalidità degli atti, perché nelle fattispecie ivi contemplate, il divieto d'uso probatorio si realizza per il solo fatto che la prova sia stata assunta con modalità non conformi al diritto costituzionale.

Sembra pertanto corretto concludere che, diversamente da quanto ritenuto nella decisione in commento, un'interpretazione dell'art. 191 c.p.p. costituzionalmente e convenzionalmente orientata alla luce dei richiamati principi dovrebbe condurre alla pacifica applicabilità del divieto d'uso processuale ivi sancito, nei confronti di ogni prova assunta in contrasto con la CEDU, anche in assenza di uno specifico divieto in tal senso.

In questi termini si è espressa, sempre in materia di accesso domiciliare, la Sezione tributaria della Suprema Corte [60] che, nella recente sentenza 11 settembre 2025, n. 25050, ha affermato il principio per cui: «*Gli effetti dell'eventuale illegittimità del provvedimento autorizzatorio di cui trattasi, refluiscono sulla documentazione acquisita in sede di effettuazione dell'accesso domiciliare, che è inutilizzabile, e conseguentemente refluiscono sulla legittimità dell'atto impositivo che sia fondato su quella documentazione, «non rilevando che tale sanzione non sia prevista espressamente, in quanto essa deriva dalla regola generale secondo cui l'assenza di un presupposto di un procedimento amministrativo inficia tutti gli atti nei quali esso si articola*»[61].

[57] *Relazione al progetto definitivo del nuovo codice di procedura penale*, cit., 181.

[58] Così ancora, F. Dinacci, *L'inutilizzabilità nel processo penale*, cit. 89.

[59] In questi esatti termini, Pierro, *Una nuova specie di invalidità: l'inutilizzabilità degli atti processuali penali*, Napoli, 1992, 159.

[60] Sulla differenza tra inutilizzabilità in sede penale degli elementi acquisiti in violazione delle garanzie difensive *ex* art. 191 c.p.p., diverse dalle ipotesi eccezionali di lesione di diritti costituzionalmente garantiti, in giurisprudenza, v. Cass. 13 novembre 2018, n. 29132 e Cass. 7 dicembre 2021, n. 38750.

[61] In questi termini, v. Cass. 12 dicembre 2018, n. 32101 e Cass. 1° ottobre 2004, n. 19689.

La Corte ha poi precisato che: «*a prescindere dalla verifica dell'esistenza o meno, nell'ordinamento tributario, di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite analogo a quello fissato per il processo penale dall'art. 191 del vigente c.p.p., l'inutilizzabilità in questione discende dal valore stesso dell'inviolabilità del domicilio solennemente consacrato nell'art. 14 della costituzione*»[62].

Considerato che nella citata pronunzia si formula un principio del tutto difforme rispetto a quello indicato nella sentenza in commento, la Suprema Corte ha rimesso la questione alle Sezioni Unite[63] affinché ponga rimedio al riscontrato conflitto interpretativo, pronunziandosi in merito alla possibilità di rinvenire «*nell'ordinamento giuridico complessivamente inteso, già in epoca precedente alla sua introduzione, di un principio di inutilizzabilità degli atti e dei documenti acquisiti in violazione di diritti fondamentali del contribuente; ciò sia in relazione al rilevato contrasto tra le sopra indicate pronunce della sezione tributaria e della giurisprudenza penale della Corte sia come questione di massima di particolare importanza*».

Si consideri al riguardo, conclusivamente, che laddove la descritta interpretazione risultasse utile a rendere l'applicazione delle norme *de quibus* conformi all'art. 8 CEDU, o, quantomeno, a dotare il quadro normativo italiano di una certa base di tutela effettiva del diritto CEDU, la stessa consentirebbe certamente di rimuovere o, almeno, di attenuare gli effetti dell'ingerenza illegittima derivante dall'applicazione delle norme interne dichiarate in contrasto con la CEDU, così da evitare nuove condanne in attesa degli ulteriori eventuali interventi utili a rimuovere le altre cause di illegittimità dell'ingerenza.

*

Anche le giustificazioni richiamate a supporto del mancato deferimento al Giudice delle leggi della questione di legittimità prospettata nel ricorso non appaiono soddisfacenti.

In presenza dell'acclarato contrasto sistematico delle previsioni interne con la suindicata norma convenzionale, invero, come già osservato, se il giudice interno ritenga di non poter fornire un'interpretazione convenzionalmente orientata dell'art. 191 c.p.p., lo stesso è comunque tenuto a sollevare una questione di legittimità costituzionale.

In tal senso, la Corte EDU ha chiarito che l'inerzia del legislatore non può essere in grado di disinnescare il controllo di convenzionalità a livello giudiziario in tutti i casi in cui la corte europea abbia indicato le ragioni di contrasto attraverso le cosiddette sentenze pilota[64].

Né, al riguardo, appare condivisibile quanto ulteriormente riferito nella decisione *de qua* in ordine alla concreta rimozione delle cause di ingerenza per opera delle modifiche legislative apportate dall'art. 13-*bis*, del D.L. 17 giugno 2025, n. 84.

[62] In senso conforme v. Cass. 1° aprile 2026, n. 8031, in cui, con specifico riferimento al neo introdotto art. 7*quinquies* l. 212/2000, si formula il seguente principio: "*già prima dell'entrata in vigore dell'art. 7 quinquies della legge n. 212 del 2000 (statuto del contribuente) […] in tema di accertamenti tributari, nell'ipotesi di accesso presso locali adibiti promiscuamente ad abitazione ed all'esercizio dell'attività imprenditoriale, effettuato in mancanza dell'autorizzazione di cui all'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, gli elementi acquisiti sono inutilizzabili, stante il principio della inviolabilità del domicilio ai sensi dell'art. 14 Cost., senza che assumano rilevanza il consenso all'accesso e la spontanea consegna della documentazione da parte del contribuente*".

[63] Cass. 13696/2026 cit.

[64] *Scozzari e Giunta c. Italia*, 13 luglio 2000.

A ben vedere, difatti, sebbene il Legislatore sia prontamente intervenuto nella materia che ci occupa apportando delle rilevanti modifiche all'art. 12 della Legge n. 212/2000, volte ad estendere l'obbligo di motivazione anche ai provvedimenti di accesso e/o ispezione, tali misure, da sole, non sembrano garantire il livello minimo di protezione imposto a livello CEDU.

In altri termini, questa novella, ove non accompagnata da altre disposizioni volte a delimitare il potere degli ufficiali dello Stato nell'esercizio dei rispettivi poteri di accesso e/o di ispezione nel senso indicato dalla Corte EDU, non può stimarsi sufficiente a rendere il nostro ordinamento conforme allo scopo e all'oggetto della Convenzione, nonché a rimuovere e a rimediare gli effetti pregiudizievoli prodottisi prima della riforma.

Diversamente da quanto ritenuto nella decisione in commento, quindi, pure a seguito dei richiamati interventi normativi e anche in ragione della richiamata disquisizione giurisprudenziale nella materia che ci occupa, permane un quadro normativo, interpretativo e di prassi che, sulla base di quanto chiarito nella sentenza "Italgomme", non sembra potersi stimare tutt'ora idoneo a garantire una tutela effettiva dell'art. 8 CEDU.

In particolare, persistono ancora diversi elementi di contrasto con le esigenze di tutela effettiva indicate in parte *de qua* dalla Corte di Strasburgo, sia in ragione della permanente carenza di strumenti di controllo giurisdizionale del procedimento di accesso e/o ispezione, sia in quanto le ulteriori garanzie prescritte per una tutela effettiva del bene tutelato, continuano ad essere in larga misura contenute in provvedimenti di natura amministrativa che, difettando dei requisiti qualitativi di accessibilità, chiarezza e prevedibilità, sono risultati sforniti di una base legale sufficiente a giustificare qualsiasi ingerenza sul godimento dei diritti sanciti all'art. 8 CEDU[65].

In questa prospettiva, il deferimento della questione di legittimità sarebbe parso forse più rispettoso dei principi convenzionali. Ove investita della questione, difatti, la Corte avrebbe potuto valutare la concreta idoneità dei mezzi di tutela introdotti dal legislatore con il D.l. n. 84/2026 per una garanzia piena ed effettiva dell'art 8 CEDU e, in ipotesi di riscontro negativo, rimediare, ove possibile, mediante un'interpretazione additiva, ovvero, in caso contrario, dichiarando l'incostituzionalità della norma domestica.

Come già osservato, difatti, laddove permangano dei profili di contrasto della vigente normativa in tema di accesso ed ispezioni con la CEDU, anche a seguito delle citate recenti modifiche legislative, qualora non sia possibile sanare il contrasto mediante una interpretazione convenzionalmente orientata, la stessa dovrà dichiararsi incostituzionale in attesa di un intervento definitivo del legislatore.

La discrezionalità del legislatore, invero, deve sempre muoversi nei limiti della legalità e, quindi, qualora la norma interna non sia interpretata in adesione e a garanzia dei principi tutelati a livello CEDU, la giurisprudenza non può esimersi dal confutare la legittimità di tale norma o comunque di applicarla in adesione ad una interpretazione conforme alla convenzione.

Si consideri, al riguardo, che, come diffusamente osservato, l'esercizio della discre-

[65] Ad avviso della Corte europea, in particolare, l'esigenza che "*il quadro giuridico interno indichi in modo chiaro e prevedibile le circostanze e le condizioni in cui le autorità nazionali erano autorizzate ad applicare le misure di cui trattasi, delimitandone l'oggetto e la portata*" non appare in specie soddisfatta, in quanto tali elementi di tutela sono regolati in atti di indirizzo interni sforniti dei requisiti qualitativi prescritti a livello CEDU ingerenza legittima.

zionalità riservata al legislatore nello stabilire le modalità in cui si possano comprimere i diritti tutelati dall'articolo 14 Cost. e dal corrispondente art. 8 CEDU, dovrà in ogni caso essere idonea e proporzionata nel rispetto delle ulteriori prescrizioni della Convenzione.

Anche sotto questo profilo, perciò, ove investito della questione, il Giudice delle leggi avrebbe dovuto altresì valutare la ragionevolezza e la proporzionalità dei nuovi mezzi di tutela introdotti dal Legislatore, come anche della scelta di limitare l'efficacia della novella solo per il futuro.

Si osserva, conclusivamente, come anche l'affermata impossibilità di "ampliare l'area dell'utilizzabilità" dell'art. 191 in ragione della natura eccezionale di tali previsioni, qualora si tratti di diritti fondamentali appare agevolmente superabile in forza della già rilevata valenza di clausola generale della citata norma.

Anche i principi di diritto espressi dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 252 del 2020 e n. 219 del 2019, richiamati a supporto della motivazione della sentenza in commento, non sembrano del tutto conferenti con la fattispecie decisa nel caso "Italgomme", in cui, a differenza dei casi trattati nelle richiamate decisioni, è stata dedotta la carenza assoluta di mezzi di tutela effettiva.

4. La corretta ed uniforme applicazione del diritto convenzionale nel difficile dialogo tra le Corti: *Il Protocollo 16 addizionale alla CEDU.*

Per una tutela effettiva dei diritti fondamentali del contribuente è imprescindibile promuovere un efficacie dialogo tra le Corti che, a propria volta, presuppone la conoscenza ed il rispetto reciproco dei rispettivi ruoli ed orientamenti interpretativi.

Quando si tratta di valutare questioni di costituzionalità che attengano alla violazione di diritti fondamentali, del resto, non sembra più possibile avere esclusivo riguardo alla dimensione nazionale.

Ne consegue, che ogni volta si trovi a decidere casi che involvono questioni di rilevanza convenzionale, il giudice interno sarà tenuto ad interpretare il diritto nazionale in conformità con la (vincolante) giurisprudenza CEDU.

È dunque essenziale che il Giudice comune abbia un'adeguata conoscenza della giurisprudenza convenzionale, così da poterla applicare secondo i canoni fissati dalla corte EDU, e da garantire il pieno rispetto dei principi fondamentali, evitando in tal modo che lo Stato incorra in alcuna violazione.

Il descritto approccio evolutivo di tipo "universalistico" appare, del resto, l'effetto naturale delle previsioni sancite nelle Carte e nelle Dichiarazioni internazionali a cui ha aderito il nostro Paese.

In tale prospettiva, anche a voler prescindere dalla questione della natura del diritto CEDU e della relativa collocazione nel sistema della gerarchia delle fonti, uno strumento certamente utile ad agevolare il processo di assimilazione della CEDU nel diritto interno in conformità delle garanzie ivi previste è quello regolato nel Protocollo 16 addizionale alla CEDU.

Questo istituto, che consente di attivare un'interlocuzione preliminare con la Corte europea mediante la presentazione di un parere preventivo, promuovendo una forma di dialogo e di confronto continuo tra le corti, rappresenta invero una misura efficacie per assicurare l'adeguata conoscenza della giurisprudenza della corte europea e,

quindi, la corretta e tendenzialmente conforme applicazione delle garanzie offerte dalla convenzione.

Il ricorso a questo strumento agevolerebbe anche il deflazionamento dell'(ingente) carico di contenzioso attualmente pendente dinanzi alla Corte EDU.

Considerato infatti che, come illustrato, in tutti i casi in cui la corte europea abbia indicato le ragioni di contrasto attraverso le cosiddette sentenze pilota è compito del Giudice comune impedire il procrastinarsi dell'ingerenza illegittima, lo strumento della consultazione preventiva appare essenziale per lo svolgimento di questa finzione, in quanto è utile al costante aggiornamento dei parametri interpretativi da seguire per promuovere lo sviluppo e la corretta applicazione della CEDU.

È verosimile ritenere, al riguardo, che se il Protocollo *de qua* fosse stato già ratificato all'epoca della sentenza "Italgomme", l'acclarato conflitto sistematico si sarebbe potuto risolvere o quanto meno attenuare ricorrendo allo strumento della consultazione preventiva. La Corte avrebbe infatti potuto rendere un parere consultivo sulle procedure da seguire e i requisiti da rispettare per rendere l'applicazione del diritto interno conforme alla CEDU.

Per queste ragioni e nella convinzione che l'attivazione di questa misura possa anche valere a stemperare la resistenza talvolta manifestata nel riconoscere il valore vincolante della CEDU, si auspica che lo Stato proceda alla celere ratifica del Protocollo n. 16.

5. Conclusioni.

Alla luce dei principi di recente affermati nella Sentenza "Italgomme" (e in quelle successive in cui si esprimono i medesimi concetti), sembra corretto ritenere che l'interpretazione convenzionalmente orientata dell'art. 191 c.p.p. imponga di includere nel rispettivo ambito applicativo, anche gli elementi di prova raccolti in dipendenza di accessi e ispezioni eseguiti presso la sede sociale o i locali commerciali o in quelli adibiti all'esercizio di attività professionali *ex* artt. 35, L. n. 4/1929, 51, co. 2, e 52, D.P.R. n. 633/1972 e 33, co. 1, D.P.R. n. 600/1973, nel testo attualmente vigente e nell'interpretazione fornita dalla giurisprudenza e dalla prassi interna.

Inoltre, se il Giudice comune non ritenga di poter fornire una interpretazione convenzionalmente orientata della norma interna nel senso prospettato, alla luce dell'acclarato contrasto della medesima con la CEDU, si renderà comunque necessario sollevare una questione di legittimità costituzionale, affinché la Corte Costituzionale, se del caso, possa rimediare con una sentenza manipolativa, ovvero dichiarando l'illegittimità costituzionale della norma interna in contrasto con la CEDU, nel rispetto dell'art. 117, co. 1 Cost.

In questa prospettiva, fino a quando la tutela approntata dallo Stato in parte *de qua* non sia giudicata idonea e sufficiente ai fini della tutela effettiva delle garanzie prescritte in ambito CEDU nel rispetto di quanto indicato al riguardo dalla Corte di Strasburgo, la prova assunta in applicazione del richiamato quadro normativo andrebbe trattata alla stregua di una prova incostituzionale, del pari di quelle assunte in contrasto con i diritti sanciti dalla costituzionale.

Per una effettiva tutela della CEDU è perciò essenziale recuperare un efficiente dialogo tra le corti, diretto all'adeguata conoscenza della giurisprudenza elaborata dalla Corte EDU e, quindi, alla corretta applicazione dei rispettivi principi convenzionali in maniera tendenzialmente uniforme

e sistematica in quanto facenti parte di uno stesso sistema.

Lo strumento della consultazione preventiva regolato nel Protocollo n. 16 annesso alla CEDU rappresenta certamente una misura essenziale per agevolare tale percorso, in quanto utile a promuovere e garantire il costante aggiornamento del giudice comune, che, a propria volta, appare imprescindibile per la corretta applicazione e interpretazione della CEDU. È pertanto auspicabile che si addivenga alla celere ratifica del Protocollo n. 16.

Luca Giancola

Conclusioni
Cedu e diritto tributario: verso una tutela effettiva dei diritti del contribuente?

Comincerei con il dire che il titolo di questo Convegno è allo stesso tempo una provocazione e una forma di omaggio al sistema europeo di tutela dei diritti umani.

Una provocazione perché dal modo in cui la domanda che è nel titolo è formulata sembra che, a non voler considerare l'impatto della CEDU sull'ordinamento tributario italiano, la tutela dei diritti del contribuente non potrebbe comunque considerarsi effettiva in base alle sole norme nazionali, nonostante il supporto delle garanzie costituzionali e della giurisprudenza della Corte costituzionale.

Una forma di omaggio al sistema europeo di tutela dei diritti umani, e quindi alla CEDU, perché la formulazione del titolo del Convegno è più di un'apertura di credito verso la Convenzione; è in effetti il riconoscimento dalla capacità del sistema europeo di colmare le lacune dei sistemi nazionali in tema di tutela dei diritti fondamentali, per quello che ci interessa particolarmente, dei diritti fondamentali del contribuente. Questo riconoscimento ha orientato le nostre riflessioni di oggi verso la verifica dell'idoneità della giurisprudenza di Strasburgo, certamente benefica, se non salvifica, nella prospettiva di una piena ed effettiva tutela dei diritti del contribuente, a raggiungere realmente questo obiettivo.

Una prima considerazione mi sembra già possibile alla luce di questo rilievo, anzi una constatazione: quella del consolidamento all'interno delle comunità giuridiche nazionali, dell'idea del valore aggiunto del sistema europeo di tutela dei diritti umani. Ne sono prova i lavori di oggi, cui hanno contribuito costituzionalisti, tributaristi, internazionalisti e specialisti di diritto europeo italiani, tutti convinti della pertinenza del sistema europeo di tutela, della sua vitalità a livello sovranazionale e anche all'interno dell'ordinamento italiano, e della sua indispensabilità in vista della tutela ottimale dei diritti del contribuente.

Dico questo perché a me sembra che almeno implicitamente sia emersa dai lavori del Convegno la preoccupazione per l'integrità del sistema europeo di tutela, in relazione alle iniziative prese da taluni Stati contraenti della CEDU volte ad indebolire la capacità della giurisprudenza di Strasburgo di incidere sugli ordinamenti nazionali. Penso in particolare alla lettera del maggio scorso firmata da nove Stati contraenti, compresa l'Italia, i cui sviluppi hanno poi condotto alla adozione il 15 maggio 2026, da parte dei Ministri degli esteri del Consiglio d'Europa riuniti a Chisinau, di una dichiarazione che potrebbe avere anche effet-

ti concreti nel senso di una riduzione delle tutele convenzionali[1].

È vero che queste iniziative riguardano le migrazioni e non la materia tributaria, ma esse destano preoccupazione per la salute del sistema europeo di tutela di per sé. Oggi si vorrebbe limitare il raggio di azione della Corte di Strasburgo in materia di migranti perché, si dice, la materia è troppo legata a scelte sovrane compiute da governi democraticamente eletti. Ma un domani non si potrebbe dire lo stesso della materia tributaria, o di qualunque altra materia coperta dalla CEDU? Insomma, avanzare l'idea che i diritti fondamentali di alcune categorie di persone – oggi i migranti, ma domani, perché no, i contribuenti – meritino una protezione inferiore a quelle di altre categorie, siano in sostanza figli di un dio minore, sembra presentare un certo grado di pericolosità, e di contrarietà a quel principio di non discriminazione che innerva la CEDU e tutto il movimento internazionale di tutela dei diritti umani.

* * *

Questo Convegno, che non è isolato, perché sono fiorite negli ultimi mesi numerose iniziative analoghe, esprime il grande interesse che oramai il mondo dei tributaristi, accademici e pratici, manifesta per il sistema europeo di tutela dei diritti umani e per la giurisprudenza della Corte di Strasburgo. Un interesse che si è certamente alimentato e irrobustito sulla scia di recenti sentenze della Corte EDU, come *Italgomme*, *Agrisud s.r.l. semplificata*, *Ferrieri e Bonassisa2*, fino alla recentissima sentenza di Comitato nel caso *Edilsud 2014 s.r.l. semplificata e Ferreri* del 5 marzo 2026[3].

Questo interesse è relativamente recente, come il Prof. Melis non aveva mancato di notare in suo pionieristico testo del 2013 scritto a quattro mani con Alessio Persiani, testo che pubblicava un intervento a un Convegno anch'esso pionieristico tenutosi all'Università di Chieti-Pescara nel maggio del 2011[4]. In effetti è un po' quello che accaduto in tema di diritto del lavoro. Dopo le prime pronunce della Corte di Strasburgo in materia di lavoro e di diritto sindacale, pronunce considerate deludenti, eminenti esponenti della dottrina lavoristica si erano espressi con grande scetticismo rispetto al sistema europeo di tutela, per poi ricredersi, e addirittura farsi prendere da vero entusiasmo di fronte all'evolversi della giurisprudenza, specialmente dopo la sentenza della Grande Camera della Corte nel caso *Demir e Baykara c. Turchia*[5].

Non si può dire che la Corte di Strasburgo trascuri la materia fiscale. Nell'ambito della sua competenza consultiva nel quadro del Protocollo n. 16 alla CEDU, la Corte di Strasburgo è ora chiamata a pronunciarsi su una questione di proporzionalità di una sanzione amministrativa in materia fiscale calcolata in base a parametri rigidi, questione sottoposta dalla Corte suprema ucraina.

---

[1] Council of Europe, Commitee of Ministers, 135th Session, 15 May 2026, *Chisinau Declaration*, doc. CM(2026)99-final.

[2] Cfr. CtEDU, *Italgomme s.r.l.* et al. *c. Italia*, n. 36617/18 *et al.*, 6 febbraio 2025; CtEDU, *Agrisud 2014 semplificata* et al. *c. Italia* (Com.), n. 32539/18 *et al.*, 11 dicembre 2025; CtEDU, *Ferrieri e Bonassisa c. Italia*, n. 40607/19 *et al.*, 8 gennaio 2026.

[3] Cfr. CtEDU, *Edilsud 2014 s.r.l. semplificata e Ferreri* (Com.), 32961/18 *et al.*, 5 marzo 2026.

[4] Cfr. G. Melis - A. Persiani, *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria: riflessioni a margine dei casi*, Hentrich, Buffalo e Cabinet Diot/Gras Savoye, in *Innovazione e diritto*, 2013, 1,68-96.

[5] Cfr. CtEDU, *Demir e Baykara c. Turchia* (GC), n. 34503/97, 12 novembre 2008.

Oggi l'attenzione dei tributaristi verso la giurisprudenza di Strasburgo è massima. Direi che questo è un buon segno ed è anche una buona notizia, perché ci conferma la vitalità del sistema europeo di tutela, un presidio che è una forma di assicurazione della democrazia contro possibili derive autoritarie.

I lavori sono entrati subito nel vivo già con i saluti introduttivi. L'avv. Carolina Lussana, Presidente del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, si è soffermata sulla trasformazione della giustizia tributaria, mentre il dott. Vincenzo Carbone, Direttore generale dell'Agenzia delle entrate, ha criticato vivacemente la recente giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, sostenendo essere sufficienti, a tutela del diritto del contribuente alla tutela della riservatezza e della sua vita privata, le norme del GDPR e l'azione del garante della *privacy*. Dal canto suo il Prof. Giuseppe Melis si è riferito ad alcune pronunce giurisprudenziali recenti, evocando anche la «ribellione» alla giurisprudenza di Strasburgo da parte di una giurisdizione tributaria nazionale, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Verbania.

* * *

I lavori del Convegno sono stati particolarmente ricchi e fecondi, e si sono articolati su ben cinque sessioni.

Credo sia stata particolarmente felice la scelta di dedicare la prima sessione alle fonti, cosa che ha permesso ai Professori Antonini e Pustorino e al Dottor Taccani, senza abbandonare l'angolo visuale «tributario», di illustrare al Convegno con particolare efficacia i rispettivi ruoli della Corte costituzionale, della Corte EDU e della Corte di giustizia dell'Unione europea, mostrandoci l'interazione dei testi di riferimento, cioè la Costituzione, la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Per quanto riguarda i rapporti tra le due corti europee, in attesa dell'adesione dell'Unione europea alla CEDU, traguardo che non sembra ora irraggiungibile, in attesa del parere che la Corte di Lussemburgo dovrà rendere sull'attuale progetto di accordo, direi che è emersa una soddisfacente sintonia tra le rispettive giurisprudenze, al di là delle divergenze, che non vanno drammatizzate, poste in luce dal Dottor Taccani.

Lo stesso credo che si possa dire a proposito del rapporto tra la Corte costituzionale e la Corte europea dei diritti dell'uomo. Il Prof. Antonini ha parlato di modello cooperativo e di un «circolo virtuoso» a proposito dell'influenza della CEDU nella giurisprudenza costituzionale in materia tributaria.

* * *

Molto articolata è stata la seconda sessione, dedicata al principio di legalità e alla tutela della proprietà, cui hanno contribuito studiosi come i Professori Stevanato e del Federico e pratici come il Dottor Roberto Chenal, referendario alla CtEDU, il Consigliere Roberto Conti della Corte di cassazione e l'Avvocato Giulio Chiarizia.

Il tema della legalità è in effetti centrale quanto all'impatto della CEDU nella tutela dei diritti del contribuente.

Le disposizioni convenzionali che il più spesso vengono invocate dai contribuenti nei loro ricorsi a Strasburgo e sono applicate dalla Corte EDU nelle sue decisioni in materia tributaria sono da una parte l'art. 6 CEDU sul giusto processo, fondamentale perché il più delle volte è solo attraverso il processo che i diritti dei contribuenti possono essere tutelati, l'art. 8 CEDU che protegge la vita privata e familiare, il domicilio

e la corrispondenza, rilevante evidentemente nella tutela del contribuente nella fase istruttoria, e l'art. 1 del Protocollo addizionale, che protegge la proprietà e i beni e in quanto tale impone limiti di proporzionalità e di ragionevolezza al potere impositivo dello Stato.

Ora, il tema della legalità è ovviamente trasversale, e riguarda tutte queste ipotesi, non solo quella che è stata oggetto di approfondimento nella seconda sessione, dedicata in particolare alla tutela della proprietà e dei beni, e quindi alla tutela offerta dal Protocollo addizionale, ma anche quella dell'accertamento, oggetto della terza sessione, nella quale campeggia la tutela offerta dall'art. 8 CEDU, e anche quella del processo, di cui si è interessata la quarta sessione, nella quale si è discusso dell'art. 6 CEDU e delle criticità collegate alla sua solo parziale applicabilità in materia fiscale. Sull'art. 6 – lo dico incidentalmente, ma su questo dovrò tornare – è nota la profonda insoddisfazione del mondo dei tributaristi verso la restrittiva giurisprudenza della Corte EDU.

Tema trasversale, dicevo, ma è indubbio che il discorso della legalità dell'azione dell'amministrazione nei confronti del contribuente sia avvertito con maggior forza nell'ambito dell'applicazione dell'art. 8 e dell'art. 1 del Protocollo addizionale, giacché più intensa in questi ambiti è la verifica della *qualità della legge* quale base giuridica indispensabile dell'ingerenza dell'autorità nella sfera individuale, verifica che precede quella della *proporzionalità* dell'azione, e quindi l'analisi del bilanciamento tra i diritti dell'individuo e le esigenze della collettività.

Le relazioni della seconda sessione ci hanno mostrato il rigore con il quale il tema della *qualità della legge* viene affrontato dalla giurisprudenza della Corte EDU, non solo sotto il profilo dell'*accessibilità* e della *chiarezza* dei testi legislativi, ma anche della loro idoneità ad impedire *l'arbitrio* dell'azione amministrativa e della sufficienza delle *garanzie* offerte agli individui che devono fronteggiare l'ingerenza dell'autorità nei loro diritti.

Un tema di fondamentale importanza, giacché l'eventuale esito negativo della verifica sulla *qualità della legge* esime la Corte EDU dal successivo esame di *proporzionalità*.

Non c'è quindi da stupirsi se già in questa seconda sessione si sia parlato della recente giurisprudenza espressa soprattutto dalle sentenze *Italgomme* del 6 febbraio 2025, oggi definitiva[6], e *Ferrieri e Bonassisa* dell'8 gennaio scorso[7], pronunce che entrambe si riferiscono alla fase dell'accertamento e attengono alla tutela di cui all'art. 8 CEDU.

La prima, *Italgomme*, ha messo in luce l'insufficienza del quadro giuridico italiano, privo di garanzie procedurali sufficienti, una legislazione che conferisce alla autorità nazionali un potere discrezionale illimitato quanto all' accesso e all'ispezione dei locali commerciali, delle sedi legali o dei locali adibiti all'esercizio di attività professionali dei ricorrenti, attività che hanno comportato l'esame, la copia e il sequestro (in alcuni casi) delle scritture contabili, dei libri sociali, delle fatture e di altri documenti relativi alla contabilità, nonché di ulteriori documenti rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale.

La seconda, *Ferrieri e Bonassisa*, che ha rilevato analoghi difetti della legislazione italiana quanto all'accesso e all'esame dei

[6] CtEDU, *Italgomme* etc., cit.

[7] CtEDU, *Ferrieri e Bonassisa* etc., cit. Anch'essa definitiva al momento della pubblicazione del presente testo.

dati bancari dei ricorrenti, comprese le informazioni sui conti bancari, la cronologia delle transazioni e altre operazioni finanziarie correlate o riconducibili agli stessi, da parte dell'Amministrazione finanziaria a fini di verifica fiscale.

In entrambi i casi la Corte EDU ha rilevato come si trattasse di un problema sistemico, che richiede da parte dello Stato italiano l'adozione di misure di carattere generale, essenzialmente di natura legislativa, che includano un controllo giurisdizionale effettivo, ai sensi dell'art. 46 CEDU, misure da realizzare sotto il controllo del Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa.

Per il resto la sessione si è concentrata sull'analisi dei limiti derivanti dall'art. 1 del Protocollo addizionale al potere impositivo dello Stato, esaminando anche, con il Prof. del Federico, la dimensione della riscossione, e proponendo, con il Cons. Conti, una riflessione su un tema particolare, quello dell'applicazione del regime del margine IVA relativamente agli acquisti intracomunitari di veicoli usati, traendo spunto dalla recente comunicazione al Governo italiano dei ricorsi *Antonellini* e *Sabbatini*[8].

Il Prof. Stevanato si è detto d'accordo con le premesse sistematiche della sentenza *N.K.M. c. Ungheria*[9], in particolare sulla *neutralità* del sistema fiscale, mentre l'avv. Chiarizia ha individuato diversi casi nei quali la legislazione nazionale potrebbe ritenersi non in linea con i criteri della giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

* * *

La terza sessione, a parte un intervento del Prof. Pasquale Pistone sul tema cruciale della protezione dei dati, e che ha anche sollevato, come ha fatto anche l'Avv. Luca Giancola, la questione del Protocollo n. 16 alla CEDU, entrato in vigore sul piano internazionale, ma non ratificato dall'Italia, si è focalizzata, con i contributi del Prof. Alberto Marcheselli, del Consigliere Pierpaolo Gori della Corte di cassazione e degli Avvocati Cristiano Stasi e Luca Giancola sulle garanzie convenzionali nel procedimento tributario, e quindi essenzialmente sulla fase dell'accertamento.

Sono state quindi discusse ancora più a fondo le implicazioni della giurisprudenza *Italgomme* e *Ferrieri e Bonassisa*, giurisprudenza per la quale l'avvocato Stasi – è giusto ricordarlo – è stato protagonista, avendo sostenuto le ragioni dei ricorrenti in quelle procedure europee.

In questa prospettiva è stata analizzata una prima risposta del legislatore italiano alla richiesta di misure generali ai sensi dell'art. 46 CEDU contenuta nella sentenza *Italgomme*, e quindi l'art. 13 *bis* del d.l. n. 84/2025, convertito con modificazioni dalla l. n. 108/2025, con il quale, modificando l'art. 12, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, cioè lo Statuto del contribuente, con il quale si stabiliste che «Negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti ai sensi del comma 4 devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso». Dall'analisi offerta dall'Avv. Stasi emergono considerazioni critiche quanto alla possibilità di questa innovazione legislativa di rimediare ai problemi evidenziati in *Italgomme*.

In particolare il Consigliere Gori si è soffermato sul ruolo dell'interpretazione convenzionalmente conforme e sulla giurisprudenza della Corte di cassazione successiva

[8] CtEDU, *Antonellini e Sabbatini*, n. 6418/16 e 57964/21, comunicazione del 6 marzo 2025.

[9] CtEDU, *N.K.M. c. Ungheria*, n. 66529/11, 14 maggio 2013.

a *Italgomme*. Cruciale è in effetti l'aspetto del *controllo giurisdizionale*.

È stata poi esaminata criticamente une recente sentenza della Cassazione penale che, secondo l'analisi proposta, non avrebbe tratto tutte le dovute conseguenze dalla giurisprudenza *Italgomme* in materia di applicazione dell'art. 191 c.p.p., sulla inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge[10].

* * *

E veniamo ora al processo, oggetto della quarta sessione, alla quale hanno contribuito le relazioni dei Professori Francesco De Santis e Guglielmo Fransoni.

Qui il Convegno ha toccato un punto dolente, giacché oramai da decenni la comunità dei tributaristi esprime la sua insoddisfazione per l'interpretazione restrittiva che la giurisprudenza della Corte EDU ha dato dell'art. 6 CEDU, cioè della norma che tutela l'accesso alla giustizia e l'equo processo, affermando, a partire dalla sentenza *Ferrazzini* del 2001[11], che le controversie tributarie non rientrano nella nozione di «diritti ed obblighi di carattere civile» di cui all'art. 6, per cui il processo tributario è escluso dalle tutele dello stesso art. 6, mentre queste si applicano tutte le volte che si tratti di procedure giurisdizionali in materia sanzionatoria fiscale, cioè quando la sanzione, indipendentemente dalla sua configurazione ai sensi del diritto nazionale, si debba considerare penale in applicazione dei cosiddetti criteri *Engel*[12]. Troppo poco, secondo la maggioranza dei commentatori.

Sia il Prof. De Santis sia il Prof. Fransoni si sono soffermati sulle criticità di questa giurisprudenza, auspicandone una evoluzione nel senso della ricomprensione della materia tributaria nell'ambito di tutela dell'art. 6 della Convenzione.

Del resto, nella stessa sentenza *Ferrazzini* la Grande Camera della Corte EDU, al § 26, si era espressa nel senso che «… La Convenzione è tuttavia uno strumento vivente che deve essere interpretato alla luce delle condizioni attuali, e spetta alla Corte verificare se, alla luce dei mutati atteggiamenti della società in merito alla tutela giuridica che deve essere accordata agli individui nei loro rapporti con lo Stato, la portata dell'articolo 6 § 1 non debba essere estesa alle controversie tra cittadini e autorità pubbliche in merito alla legittimità, secondo il diritto interno, delle decisioni delle autorità fiscali»[13], per poi concludere, allora, che questo non fosse ancora il caso, ma lasciando intendere che a distanza di tempo, in presenza di una evoluzione dei rapporti tra Stato e cittadini, la conclusione potrebbe essere diversa. A un quarto di secolo da *Ferrazzini* questa sembra essere una prospettiva non del tutto irrealistica.

* * *

Infine, la quinta sessione del Convegno si è occupata degli aspetti sanzionatori, concentrandosi su due dimensioni cruciali: da una parte – con una relazione del Prof. Andrea Francesco Tripodi – i problemi posti a proposito del rispetto del principio del *ne bis in idem* dai sistemi, come quello italiano, che prevedono un *doppio binario sanzionatorio*, amministrativo e penale, per

[10] Cfr. Cass.pen., III sezione, 8 gennaio 2026, n. 512, *De Luca*.

[11] Cfr. CtEDU, *Ferrazzini c. Italia* (GC), n. 44759/98, 12 luglio 2001.

[12] Cfr. CtEDU, *Engel c. Paesi Bassi* (Pl.), n. 5100/71 *et al.*, 8 giugno 1976.

[13] Cfr. CtEDU, *Ferrazzini* etc., cit., § 26.

uno stesso comportamento e, dall'altra, con una relazione del Prof. Roberto Virzo, la compatibilità con la CEDU delle varie forme di ablazione patrimoniale sempre più intensamente previste in materia fiscale, come la confisca diretta, la confisca per equivalente e la confisca allargata.

Sulla prima tematica, il Prof. Tripodi, sull'assunto del consolidamento dell'approccio giurisprudenziale della Corte EDU di cui alla sentenza *A. e B. c. Norvegia* del 2016[14], cui ha sostanzialmente aderito la Corte di giustizia dell'UE con la sentenza *Menci* del 2018[15], e quindi dell'adozione del test di connessione procedimentale in *substance and in time*, accompagnato dalla proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo, si è soffermato sull'attuazione interna dello statuto del *ne bis in idem* europeo, esaminando la posizione del giudice comune, quella del giudice delle leggi e le scelte del legislatore.

A quest'ultimo proposito il Prof. Tripodi ci ha offerto uno spettro molto ampio di teoriche possibilità, dalle più radicali alle più tenui, per far fronte alla problematica, che ovviamente si pone nel caso di previsione di sanzioni amministrative in materia fiscale contemporaneamente a sanzioni penali, quando le prime siano da qualificare come sostanzialmente penali ai sensi della CEDU in applicazione dei c.d. criteri *Engel*.

La relazione del Prof. Tripodi valuta quindi la riforma realizzata con il d.lgs. n. 87/2024, che ha aggiunto un art. 21 *ter* al d. lgs. n. 74 del 2000, che prevede, in caso di *double jeopardy*, quando non si sia rinvenuta una relazione di specialità tra gli illeciti considerati, un meccanismo di compensazione sanzionatoria, sul modello di quello già realizzato in altri ambiti, come in materia di abusi di mercato con l'art. 187 *terdecies* del t.u.f. e poi in materia di beni culturali con l'art. 1, comma 7, della l. n. 6 del 2024. Non si manca nella relazione di porre in rilievo le possibili criticità di questo approccio, che da una parte è parziale, perché prende in considerazione solamente uno degli elementi, quello finale, del test *A e B* e dall'altra rischia di attribuire al giudice un potere discrezionale troppo ampio, col rischio di un sindacato diffuso di proporzionalità, data l'assenza di predefiniti criteri di determinazione della sanzione «compensata».

Il Prof. Tripodi risponde in modo prudente alla domanda se il problema sia ancora aperto, ma riconoscendo la serietà degli sforzi compiuti dal giudice costituzionale, dal giudice comune e dal legislatore per tener conto delle esigenze del diritto europeo in questo settore.

Sulla seconda tematica il Prof. Virzo, di fronte alla espansione dello strumento della confisca in materia fiscale, pur prendendo atto dell'atteggiamento inizialmente permissivo della giurisprudenza della Corte EDU, che in particolare, nella sentenza *Gogitidze*[16] *e altri c. Georgia* del 12 agosto 2015, aveva ravvisato, nel diffuso incremento del ricorso alla confisca nelle legislazioni nazionali, negli atti dell'Unione europea e negli strumenti internazionali, l'emersione di "universal legal standards (…) which encourage the confiscation", pone il tema di una verifica critica della compatibilità con la CEDU delle modalità applicative delle

[14] Cfr. CtEDU, *A. e B. c. Norvegia* (GC), n. 24130/11 e 29758/11, 15 novembre 2016.

[15] Cfr. CGUE, C-524/15, 20 marzo 2018, *Menci*.

[16] Cfr. CtEDU, *Gogitidze* et al. *c. Georgia*, n.36862/05, 12 maggio 2015.

misure di confisca nei reati tributari, con specifico riferimento alla confisca allargata.

Nella sua relazione il Prof. Virzo si è chiesto se i segnali emergenti dalla giurisprudenza più recente della Corte EDU – segnatamente a partire dal 2024, con pronunce quali *Episcopo e Bassani c. Italia*, *Garofalo e altri c. Italia*, *Isaia e altri c. Italia* e *Tartamella e altri c. Italia*[17], – letti in parallelo con alcune decisioni in materia di verifiche fiscali (cioè le *Italgomme Pneumatici e altri c. Italia* e *Ferrieri e Bonassisa c. Italia* di cui molto si è parlato oggi) – pur tenendo conto dell'orientamento espresso nella sentenza *Vegotex International S.A. c. Belgio*, secondo cui «les garanties offertes par l'article 6 ne s'appliquent pas dans toute leur rigueur dans le domaine fiscal»[18] – non inducano a interrogarsi sulla conformità delle concrete applicazioni delle misure ablative ai principi convenzionali.

* * *

In conclusione, una giornata di riflessione molto ricca. Una riflessione che ha confermato, anche nel mondo dei tributaristi, la consapevolezza del *valore aggiunto* della Convenzione EDU anche in un sistema come il nostro, nel quale sono presenti una Costituzione solida, una Corte costituzionale autorevole e giudici sensibili ai valori costituzionali.

Aporie e difficoltà nella esecuzione delle sentenze della Corte EDU certamente esistono, ma questo fa parte della fisiologia del sistema. Trovo positivo lo spirito che è emerso praticamente da tutte le relazioni. Certamente tutti gli intervenuti ritengono che l'apporto della CEDU e della giurisprudenza della Corte di Strasburgo siano fondamentali perché i diritti del contribuente siano adeguatamente tutelati, ma questo non perché quello italiano sia un ordinamento claudicante che per funzionare abbia bisogno del diritto europeo, ma perché si è ormai diffusa la consapevolezza che l'operatore giuridico interno è oramai interprete di un ordinamento integrato, che tende ad una sempre migliore protezione dei diritti individuali.

Un ringraziamento finale agli organizzatori, in particolare ai Professori Giuseppe Melis e Pietro Pustorino e alle loro *équipes*.

GUIDO RAIMONDI

[17] Cfr. CtEDU, *Episcopo e Bassani c. Italia*, n. 47284/16 e 84604/17, 19 dicembre 2024; CtEDU, *Garofalo e altri c. Italia* (dec.), n. 47269/18 *et al.*, 21 gennaio 2025; CtEDU, *Isaia* et al. *c.* Italia, n. 36551/22 *et al.*, 25 settembre 2025 e CtEDU, *Tartamella* et al. *c. Italia*, n. 26338/19, 23 ottobre 2025.

[18] Cfr. CtEDU, *Vegotex International S.A. c. Belgio* (GC), n. 49812/09, 3 novembre 2022.

Gli Autori

Giulio Chiarizia - Avvocato in Roma
Roberto Giovanni Conti - Consigliere della Corte di Cassazione
Lorenzo del Federico - Ordinario di diritto tributario Università di Pescara
Guglielmo Fransoni - Ordinario di diritto tributario Università di Foggia
Luca Giancola - Avvocato in Roma
Pierpaolo Gori - Consigliere della Corte di Cassazione
Alessio Liberati - Consigliere della Corte di Cassazione
Alberto Marcheselli - Ordinario di diritto tributario Università di Genova
Giuseppe Melis - Ordinario di diritto tributario LUISS Guido Carli
Salvatore Muleo - Ordinario di diritto tributario Università della Calabria
Francesco Pistolesi - Ordinario di diritto tributario Università di Siena
Pasquale Pistone - Ordinario di diritto tributario Università di Salerno e Academic Chairman IBFD
Pietro Pustorino - Ordinario di diritto internazionale LUISS Guido Carli
Guido Raimondi - già Presidente della Corte europea dei diritti dell'uomo
Dario Stevanato - Ordinario di diritto tributario Università di Trieste
Igor Taccani - Referendario alla Corte di giustizia UE
Andrea Francesco Tripodi - Ordinario di diritto penale Università di Macerata