

# Diritto tributario e diritti umani

a cura del **TEAM DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO**  
**DI LOCONTE & PARTNERS\***

## **Premessa**

### **Il rapporto tra fiscalità e diritti umani: profili evolutivi**

Sebbene il tema della fiscalità risulti, classicamente, scevro da collegamenti immediati e diretti con i diritti umani, la prospettiva europea adottata per l'interpretazione della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (d'ora in poi «Cedu») del 1950 ha determinato un deciso cambio di rotta. La Corte europea dei diritti dell'uomo (breviter «Corte Edu» o «Corte di Strasburgo») ha, infatti, inaugurato una nuova concezione del tributo, valorizzandone la dimensione più nascosta ma intrinsecamente connessa alle libertà e ai diritti fondamentali della persona. Una dimensione, questa, che mai, come nell'attuale momento storico, rivendica maggiori spazi, tanto da costringere anche la giurisdizione tributaria a mostrare una rinnovata apertura nei confronti del contribuente e dei diritti di cui gode rispetto all'esercizio della potestà impositiva. Com'è facile immaginare, soprattutto in tempo di crisi economico-finanziaria, il reperimento delle risorse con cui finanziare la spesa pubblica diventa particolarmente complesso, con la conseguenza che le scelte relative alla gestione del sistema pubblico finiscono inevitabilmente per incidere sui diritti fondamentali. Nel settore, gli interventi da parte del legislatore, che spesso si trincerava dietro esigenze di cassa e lotta all'evasione, non mancano di giustificare provvedimenti impositivi di dubbia legittimità.

È solo tenendo a mente questo quadro che si può comprendere l'evoluzione del rapporto tra diritto tributario e Cedu, quasi interamente giocato sul concetto di giustizia, quale virtù irrinunciabile della società sovranazionale. In altre parole, per capire se l'Amministrazione Finanziaria abbia commesso una violazione dei diritti riconosciuti al contribuente dalla Cedu, occorre anzitutto chieder-

si, anche in modo alquanto atecnico, se sia stata effettivamente perpetrata un'ingiustizia e, in caso di risposta positiva, se la stessa sia stata realizzata in forza di una base legale o comunque in nome di un interesse collettivo, che dev'essere bilanciato con quello individuale del soggetto leso. Insomma, è possibile parlare di giustizia, intesa come equità, anche nel diritto tributario, nell'ambito del quale l'interpretazione delle norme Convenzionali diventa fondamentale per il raggiungimento di un punto di equilibrio tra giusto tributo, giusto processo e giusto procedimento.

È proprio alla Corte Edu e alla sua opera di chiarificazione giurisprudenziale che si deve, a fronte di atteggiamenti del Fisco sempre più invasivi, la costante ricerca di un simile equilibrio, su cui ha in parte inciso anche il Trattato di Lisbona. Quest'ultimo, infatti, oltre ad aver riconosciuto alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea il medesimo valore giuridico vincolante dei trattati, ha previsto la possibilità di adesione da parte dell'Unione europea alla Cedu ed ha stabilito che i diritti fondamentali, come risultanti dalla Cedu e dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, costituiscono principi generali del diritto dell'Ue. Si tratta di una vera e propria inversione di tendenza per il comparto fiscale, specie se si pensa alla vecchia dominante concezione dei rapporti tra amministrazione e contribuente, tutta costruita sulla teoria del potere di imperio.

Nel corso di oltre un cinquantennio si è, quindi, assistito ad una progressiva estensione di alcuni principi convenzionali al comparto tributario da parte della Corte Edu, a presidio del concetto di equità tanto agognato.

### **I. La Cedu come fonte di diritto interno: norme interposte e conseguenze applicative**

Dall'applicabilità della clausola del giusto proces-

so al contenzioso tributario in cui entrino in gioco le sanzioni, alla tutela dei diritti soggettivi, quali il diritto di proprietà, contemplati nella Carta e impattati dall'attuazione della pretesa tributaria (si pensi ad indagini finanziarie particolarmente invasive), è ormai acclarato che in ambito Cedu sussiste un'effettiva tutela dei contribuenti.

La Cedu rientra, infatti, nel sistema delle fonti internazionali del diritto interno; tuttavia, le norme in essa contenute non possono essere equiparate in tutto e per tutto a quelle promananti dall'Unione Europea. Al contrario di queste ultime, infatti, che risultano dotate di effetto diretto e prevalgono su norme nazionali eventualmente contrastanti, le norme Cedu rappresentano semplicemente norme interposte tra la Costituzione e la Legge ordinaria. In altre parole, assumono soltanto una posizione rafforzata rispetto alla legge ordinaria di ratifica con cui sono state introdotte nel nostro ordinamento, in virtù del richiamo al loro rispetto da parte dello Stato, effettuato nell'art. 117 Cost.

È quanto ha chiarito la giurisprudenza costituzionale con le sentenze nn. 348 e 349 del 2007, mettendo così a tacere le annose dispute tra coloro che consideravano la Cedu quale mera legge ordinaria e coloro che, invece, le assegnavano prevalenza su norme interne incompatibili con i diritti umani, alla stessa stregua delle norme comunitarie. Adita mediante rinvio dalla Corte di Cassazione a seguito del famoso «affaire Scordino», tramite le pronunce in esame la Consulta ha evidenziato come, in virtù dell'art. 117, comma 1, Cost., novellato nel 2001 con la riforma del titolo V della Costituzione, la Cedu rappresenti un trattato internazionale multilaterale, da cui derivano sì «obblighi» per gli Stati contraenti, ma non anche l'incorporazione dell'ordinamento giuridico italiano in un ordinamento sovranazionale più vasto, i cui organi sono in grado di emanare norme di legge vincolanti e prevalenti.

Questo significa che, laddove il giudice nazionale dovesse ravvisare un contrasto tra una normativa interna e la Cedu, dovrebbe anzitutto provare a risolvere l'antinomia in via interpretativa, attribuendo alla norma interna un significato quanto più possibile conforme al testo e allo spirito della Cedu. Soltanto qualora siffatta operazione ermeneutica risulti impossibile, il giudice dovrà rinviare alla Corte Costituzionale, affinché valuti la legittimità della norma interna alla luce del parametro di cui all'art. 117, comma 1, Cost.

Più recentemente, la Corte Costituzionale è tornata sul punto e, con la sentenza n. 49 del 2015, ha riaffermato con vigore il primato della Costituzione sulla Cedu e la collocazione delle norme convenzionali ad un livello sub-costituzionale come parametro interposto nel giudizio di costituzionalità, sancendo però, per la prima volta, l'obbligatorietà dell'interpretazione conforme alla norma convenzionale esclusivamente in presenza di una giurisprudenza di Strasburgo che si atteggi a «diritto consolidato».

## II. La valenza delle norme Cedu in ambito tributario: strumento per il contribuente ed

### onere per il difensore

È proprio la posizione della Convenzione nel sistema delle fonti di diritto interno a suggerire la valenza che la stessa può assumere nell'ambito del contenzioso tributario.

Come sopra anticipato, la Cedu costituisce un complesso di principi che, anziché imporre agli Stati, in via gerarchica, regole vincolanti da rispettare, si pone piuttosto come fonte integrativa del diritto nazionale. Perde, insomma, il suo connotato di internazionalità per diventare una vera e propria norma interna. E ciò anche grazie all'opera ermeneutica dei giudici nazionali, i quali rappresentano i primi operatori cui si richiede l'applicazione dei diritti e delle libertà sanciti a livello convenzionale.

In quest'ottica, il ricorso alla Corte europea costituisce un meccanismo volto a verificare che le norme nazionali ed i giudici interni abbiano garantito il rispetto dei diritti tutelati dalla Convenzione che, lungi dall'essere azionabile come *extrema ratio*, rappresenta già in prima battuta un'importante strumento di difesa del contribuente. Ai professionisti spetta, cioè, adottare tutte le misure opportune per utilizzare le norme Cedu, prim'ancora che direttamente dinanzi alla Corte Edu, nell'ambito della predisposizione dei ricorsi diretti ai giudici interni, siano essi le Commissioni tributarie o il Giudice di legittimità.

Ecco perchè la Convenzione diventa, oltre che strumento a difesa del contribuente, altresì onere in capo ai difensori: nel caso in cui dovessero trascurare di far valere un simile strumento sul piano interno, rischierebbero di precluderne il successivo utilizzo dinanzi alla Corte Edu. La ratio dell'intero sistema, infatti, in perfetta sintonia con il principio di sussidiarietà, è quella di consentire agli Stati di porre autonomamente rimedio alle violazioni Cedu perpetrate al loro interno, prima di un definitivo intervento da parte dei Giudici di Strasburgo.

Dal punto di vista pratico, quindi, considerando che il diritto Cedu ha una funzione sussidiaria, in quanto esperibile solo previo esaurimento delle vie interne di tutela, la violazione di un interesse convenzionalmente tutelato può essere eccepita dinanzi alla Corte Edu soltanto ove sia stata eccepita anzitutto dinanzi al giudice nazionale, con ogni mezzo effettivo all'uopo predisposto dall'ordinamento interno. Il che non implica aver, necessariamente, eccepito il vizio dell'atto impositivo sino al terzo grado di giudizio. Qualora, ad esempio, la violazione convenzionale riguardi una questione fattuale rispetto alla quale, per univoca giurisprudenza, la Cassazione risulti incompetente, sarà direttamente alla Corte Edu che bisognerà rivolgersi, pur potendo, magari in via prudenziale, percorrere entrambe le vie. Nel qual caso la Corte di Strasburgo, messa al corrente del contestuale ricorso in Cassazione, potrà optare per la sospensione del ricorso o, in alternativa, per la dichiarazione di irricevibilità dello stesso, consentendone però la riproposizione una volta esaurite le vie interne.

Del pari, di fondamentale importanza diventa la singola doglianza eccepita nell'ambito del ricorso

complessivo: ogni eccezione ha sua «vita propria». Si pensi al caso in cui la Cassazione cassi con rinvio in accoglimento di uno soltanto dei motivi fatti valere; visto che sugli altri motivi si ha la formazione del giudicato, le possibili violazioni convenzionali derivanti da tali giudicati andranno fatte valere tempestivamente, non potendosi attendere la riasunzione e l'eventuale ulteriore cassazione.

Insomma, è sempre bene articolare l'impugnazione degli atti impositivi dinanzi alle Commissioni tributarie interne in un'ottica più ampia, veicolando la violazione del diritto nazionale nell'ambito di un interesse convenzionalmente tutelato, pur senza che, a tal fine, sia necessario l'esplicito riferimento ad una norma convenzionale. Bisogna, cioè, mutare approccio difensivo, in modo da partire nell'impostazione del ricorso non già, come di consueto, da regole e disposizioni nazionali, valutando i principi europei soltanto in via residuale per colmare eventuali lacune interne, bensì dai diritti fondamentali tutelati a livello convenzionale ed ormai innestati al centro del sistema.

### III. Diritti Cedu rilevanti in ambito tributario

#### a) Art. 1 Protocollo n. 1 addizionale alla Cedu, Protezione della proprietà.

Si è premesso come la tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti, seppur non espressamente pensata dai redattori della Convenzione, sia stata via via elaborata dalle evoluzioni giurisprudenziali della Corte Edu. Tra le norme che hanno assunto maggior rilievo in ambito tributario, emerge l'art. 1 Protocollo n. 1 addizionale alla Cedu (di seguito «art. 1 P. 1 Cedu») che prevede una protezione del diritto di proprietà e che, ad oggi, è l'unica norma convenzionale a menzionare espressamente la tassazione.

L'art. 1 P. 1 Cedu sancisce, al paragrafo 1, il diritto di ogni persona fisica o giuridica di vedere rispettato il godimento dei propri beni, per poi precisare, al paragrafo 2, che tale diritto deve essere comunque bilanciato con quello degli Stati membri di disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale e di emettere leggi che assicurino il pagamento delle imposte.

Dalla lettura della norma emerge che, nel linguaggio della Cedu, l'imposizione fiscale costituisce, in via di principio, una ingerenza nel diritto garantito dal primo paragrafo dell'articolo 1 P. 1 Cedu, in quanto priva il soggetto di un elemento di proprietà, ossia l'importo da pagare. Tuttavia, questa ingerenza si giustifica conformemente al secondo paragrafo dello stesso articolo, che prevede espressamente una eccezione per quanto riguarda il pagamento delle imposte o di altri contributi.

In pratica, poiché le decisioni in campo fiscale implicano complesse valutazioni di natura politica, economica e sociale, alle autorità nazionali viene storicamente concessa, da parte degli ordinamenti sovranazionali, una ampia discrezionalità nel decidere in merito al bilanciamento tra gli interessi contrapposti vantati dalle parti del rapporto fiscale. Tuttavia, affinché tale discrezionalità non sfoci nell'arbitrio

e nell'irragionevolezza, è stato attribuito alla Corte Edu il compito di monitorare se l'ingerenza da parte delle autorità pubbliche nel diritto di proprietà sia o meno rispettosa della norma convenzionale de qua. Ebbene, secondo la giurisprudenza della Cedu detta ingerenza sarà compatibile con la Convenzione, solamente se ha una base legale, persegue uno scopo legittimo ed è proporzionata rispetto agli scopi perseguiti. In altre parole, l'ingerenza nel godimento della proprietà deve essere giustificata da un «interesse pubblico» e deve rispettare il principio di legalità e proporzionalità.

**Applicazioni giurisprudenziali in tema di principio di proporzionalità.** Nell'ambito della giurisprudenza della Corte Edu, si rilevano un buon numero di sentenze che hanno condannato le autorità statali per aver emesso norme non rispettose del principio di proporzionalità. Trattasi, ad esempio, di quelle ipotesi in cui il tasso di imposizione è talmente elevato da produrre effetti sostanzialmente espropriativi. Nel caso N.K.M. c. Ungheria, del 14 maggio 2013, lo Stato ungherese, per asserite ragioni di giustizia sociale (quali la riduzione delle retribuzioni eccessive dei dipendenti statali) e di «budget», aveva introdotto nell'ambito di una misura correttiva, l'aliquota marginale massima del 98% sulle indennità di licenziamento dei pubblici impiegati, incluse quelle già maturate. Un funzionario pubblico che, dopo trent'anni di servizio, si è visto applicare un carico fiscale del 52% dell'importo dell'indennità a lui spettante, dopo aver esperito i rimedi interni, ha adito alla Corte Edu. Quest'ultima ha accolto il ricorso sulla base del fatto che, nella specie, era stato leso in modo sproporzionato il diritto patrimoniale del contribuente, considerato che una tassazione tanto elevata limitava in maniera irragionevole le speranze legittime di ottenere l'indennità di licenziamento, la cui aspettativa legittima era peraltro già maturata prima dell'introduzione, avvenuta poche settimane prima, della normativa. Nella sua valutazione, la Corte ha altresì considerato che l'imposta era stata applicata senza la previsione di un periodo transitorio, anche sulle indennità già maturate, ed era diretta non alla generalità dei consociati, bensì ad una specifica categoria di soggetti «deboli» perché in uscita dal mondo del lavoro che, al contrario, necessitavano dell'indennità per il soddisfacimento di esigenze sociali e di reintegro. Sempre in applicazione del c.d. «proportionally test», la Corte Edu si è pronunciata, in tema Iva, con riferimento a quelle ipotesi che prevedono una forma di responsabilità «oggettivizzata» di un contribuente a seguito di violazioni compiute da terzi. Il leading case in materia è il caso *Bulves AD c. Bulgaria* del 22 aprile 2009, le cui vicende erano simili a quelle trattate nel più recente caso *Business Support Centre c. Bulgaria* del 18 marzo 2014. Allineandosi al consolidato orientamento della CGUE, in questa occasione, la Corte Edu ha affermato la violazione dell'art. 1 P. 1 Cedu per aver l'Amministrazione Finanziaria negato la detrazione Iva in capo all'acquirente, in ragione di violazioni nella registrazione delle operazioni imponibili e nel pagamento dell'Iva afferente, riconducibili esclusivamente al fornitore.

Ciò nonostante, nell'ambito dei giudizi nazionali, non fosse stata data prova del fatto che le violazioni altrui fossero partecipate ovvero (quantomeno) conosciute dal soggetto acquirente, il quale, in concreto, aveva adempiuto i propri obblighi fiscali ed aveva tenuto una condotta diligente.

E ancora, in tema di rimborsi, la Corte Edu, ha ritenuto che i crediti di imposta possano essere considerati «beni» meritevoli di tutela ai sensi dell'art. 1 P 1 Cedu allorché sussista una aspettativa legittima al relativo rimborso. Si rinviengono infatti pronunce in cui la Corte Edu ha condannato lo Stato per non aver concesso rimborsi spettanti (Dengeville c. Francia, del 16 luglio 2002) ovvero per averli concessi dopo un tempo irragionevole. Nel caso Buffalo S.r.l. in liquidazione, che ha visto come controparte lo Stato italiano, la società ricorrente aveva dovuto attendere tra i cinque e i dieci anni prima di ottenere il rimborso di crediti di imposta richiesti a seguito della sua liquidazione. Secondo la Corte Edu, la prolungata indisponibilità delle somme di cui la S.r.l. era creditrice nei confronti dello Stato, sommata all'inesistenza di un ricorso efficace suscettibile di porre rimedio alla durata di tale attesa e all'incertezza sul momento di liquidazione dei crediti, ha avuto un impatto sicuro e considerevole sulla situazione finanziaria della società, meritevole di risarcimento.

**Applicazioni giurisprudenziali in tema di principio di legalità e di suoi corollari.** In premessa si è sottolineato come l'imposizione fiscale, per non ledere il diritto convenzionale de quo, debba avere una base legale. In ambito Cedu, il principio di legalità, sotteso od ogni norma, deve essere inteso in senso «sostanzialistico» in quanto presuppone non solo l'esistenza di una legge, bensì specifiche qualità della medesima. La legge posta alla base dell'ingerenza dello Stato deve, infatti, essere accessibile precisa e prevedibile nella sua applicazione, in modo da consentire alle persone interessate di prevedere le conseguenze dei propri comportamenti o atti, e di limitare il potere discrezionale dell'autorità amministrativa e giudiziale. Tale profilo suscita particolare interesse nel nostro ordinamento fiscale, considerato che il diritto tributario, come detto, è polisistemico, soggetto a interpretazioni della prassi e giurisprudenza e caratterizzato da iperlegiferazione. E difatti, sulla base di tale interpretazione «sostanziale» del principio di riserva di legge si incorre in violazione dell'art. 1 P. 1 Cedu anche in presenza di interpretazioni amministrative o giurisprudenziali imprevedibili in base al tenore delle norme e della giurisprudenza preesistente. Così, si rinviengono pronunce in tema di legittimità di norme tributarie retroattive (tra le altre, Di Belmonte c. Italia, del 16 marzo 2010), ovvero di imprevedibilità della tassazione per indeterminatezza del dato normativo (Association les temoins De Jehovah c. Francia del 30 settembre 2011). Di eguale rilievo per eventuali applicazioni in fattispecie tributarie domestiche, sono le sentenze che si sono espresse in merito alla valenza dei documenti di prassi dell'AF la cui interpretazione ha determinato l'applicazione di carichi fiscali non effettivamente previsti da legge, quali il caso Spacek c. Repubblica Ceca, 9 novembre 1999 e il caso Shchokin c. Ucraina, 14 gennaio 2011

ove la Corte Edu ha riconosciuto la violazione del diritto alla protezione della proprietà in quanto la non intellegibilità di disposizione normative, in contrasto tra loro, ha attribuito alla autorità amministrative e giudiziarie nazionali un eccessivo margine di discrezionalità, dal quale il cittadino-contribuente non ha potuto difendersi.

Art. 1 Protocollo addizionale n. 1 alla Cedu - Protezione della proprietà	
Ipotesi di violazione del diritto	Riferimento giurisprudenziale
Imposizione fiscale che prevede aliquote eccessivamente elevate	N.K.M.c. Ungheria, 14 maggio 2013 C-6659/11
R e s p o n s a b i l i t à «oggettivizzata» del contribuente per violazioni compiute da terzi in relazione alla disciplina Iva	Bulves AD c. Bulgaria, 22 aprile 2009 C-3991/03
Sproporzione tra il debito fiscale e il valore dei beni oggetto di una misura cautelare pro fisco	Di Belmonte c. Italia, 16 marzo 2010 C-72638/01
Danno provocato da un prolungata indisponibilità di somme richieste a titolo di credito di imposta	Buffalo S.r.l. c. Italia, 3 ottobre 2003 C, 38746/97
Imprevedibilità della tassazione per indeterminatezza del dato normativo	A s s o c i a t i o n les temoins De Jehovah c. Francia, 30 settembre 2011 C-8916/15
Valenza dei documenti di prassi dell'Amministrazione Finanziaria la cui interpretazione ha determinato l'applicazione di carichi fiscali non previsti da legge	Shchokin c. Ucraina, 14 gennaio 2011 C-23759/03 e C-37943/06

**b) Art. 8 Cedu - Diritto al rispetto della vita privata e familiare.**

Come anticipato, al fine di censurare la violazione subita dinanzi alla Corte europea, la vittima deve necessariamente in primo luogo invocare la violazione convenzionale a livello interno. Il difensore, dunque, dovrà porsi nell'ottica di veicolare la violazione giuridica all'interno di un interesse convenzionalmente tutelato.

Sovente accade che principi o diritti fondamentali giuridicamente tutelati a livello interno, non lo siano a livello convenzionale. Di talché, si rileva assai arduo, per il difensore, invocare dinanzi all'Autorità nazionale la violazione di norme convenzionali che non prevedano «direttamente» analoghe tutele concesse

dal diritto interno.

In materia tributaria, banalmente, può farsi l'esempio del principio di capacità contributiva che, seppur giuridicamente tutelato a livello interno, non lo è in ambito convenzionale. Potrebbero, tuttavia, palesarsi profili di tutela a livello convenzionale, qualora si inquadrasse la violazione del principio in parola quale violazione del diritto di proprietà, in relazione al principio di proporzionalità.

In tema di verifiche fiscali, può accadere che una verifica del tutto conforme alle norme interne, non risulti conforme alla Cedu. Non sempre, infatti, le disposizioni normative che consentono ai verificatori l'accesso presso la sede o l'abitazione del contribuente (rispettivamente, mediante autorizzazione del Capo Ufficio, ovvero, del Procuratore della Repubblica) si pongono in linea con il diritto fondamentale della tutela della vita privata e del domicilio sanciti dall'art. 8 della Cedu. La tutela garantita dalla norma in parola, che, come noto, subordina la limitazione del diritto alla previsione di una legge effettivamente necessaria a tutelare la sicurezza nazionale, il benessere economico e a prevenire la commissione di reati, presuppone il divieto di ricerca indiscriminata di prove (c.d. fishing expedition). Ne consegue che la relativa autorizzazione debba essere adeguatamente motivata.

Leading case in materia è la sentenza emessa il 25 febbraio 1993 (Caso Funke c. Francia) con la quale la Corte Edu ha ritenuto violato l'art. 8 della Cedu per mancata assicurazione del «giusto equilibrio» tra interesse del fisco e contribuente. Secondo la Corte, in particolare, la legislazione nazionale francese concedeva all'Autorità amministrativa poteri troppo ampi e, in quanto tali, arbitrari, circa la valutazione dell'opportunità, della lunghezza e della portata delle ispezioni fiscali. A tal fine non è stata ritenuta sufficiente la previsione, a livello interno: i) di una preventiva autorizzazione da parte del Capo ufficio; ii) della partecipazione alla verifica di alti funzionari di polizia giudiziaria; iii) del riconoscimento del segreto professionale; iv) della possibilità di invocare la responsabilità delle Autorità pubbliche.

In tale ottica, appare evidente come la normativa italiana in temi di accessi e ispezioni risulti poco compatibile con i principi sopra riportati, nella parte in cui essa prevede la sola autorizzazione del Capo Ufficio per l'accesso in sede. Analoghe considerazioni possono essere svolte in relazione agli accessi presso la residenza del soggetto sottoposto a verifica, ovvero, presso locali utilizzati ad uso promiscuo, in merito ai quali la mera autorizzazione del Procuratore della Repubblica, potrebbe non essere sufficiente a garantire lo standard di tutela richiesto dalla Cedu.

Come noto, infatti, a mente delle normative interna, mentre in caso di accesso presso l'abitazione del contribuente è necessario che l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica illustri analiticamente la sussistenza di gravi indizi di violazioni fiscali, tale onere motivazionale non è, invece, richiesto in relazione agli accessi presso locali adibiti ad uso promiscuo, in qual caso si reputa sufficiente la mera autorizzazione (cfr. Corte di Cassazione, ordinanza n. 7723 del 28 marzo 2018).

La particolare tutela accordata dalla Cedu potrebbe essere estesa, non solo agli accessi domiciliari, ma altresì alla segretezza delle comunicazioni e della corrispondenza, quali intercettazioni e sequestri di messaggi di posta elettronica, privata e commerciale, cartacea ed elettronica, quest'ultima tutelata sempre dall'art. 8 per cui valgono le stesse garanzie di cui sopra.

Se è vero, da un lato, che secondo la oramai costante giurisprudenza tributaria, eventuali vizi derivanti dalla verifica possono determinare l'invalidità dell'atto finale censurabile davanti al Giudice tributario (SS.UU. 11082/2010), dall'altro, non è detto che al contribuente sia riservata una concreta ed adeguata tutela, in linea con gli standard di uno Stato di diritto, atta ad evitare possibili abusi o controlli ingiustificati o che comunque siano garantiti allo stesso gli strumenti più idonei a difendersi. I Giudici di Strasburgo, infatti, hanno in diverse occasioni sottolineato la necessità di una tutela effettiva e accessibile che consenta di sindacare ogni singolo aspetto della verifica e, se del caso, richiederne la sospensione. Ad esempio, la tutela differita teorizzata dalla Cassazione in caso di emissione di atto impositivo basato sulle risultanze dell'attività ispettiva illegittima, seppur idonea ad annullare l'atto parzialmente o integralmente, non consente, invero, la riparazione della posizione soggettiva lesa, sotto il profilo dell'integrale risarcimento dei danni subiti (soprattutto quelli non patrimoniali).

Sul tema, da ultimo, merita di essere segnalata la recente sentenza dello scorso 27 settembre 2018 (Causa Brazzi c. Italia) con la quale la Corte Edu ha condannato l'Italia per la mancanza di standard di adeguata tutela da abusi di potere, all'interno della legge sulle perquisizioni domiciliari.

La vicenda riguardava un soggetto indagato per evasione fiscale, nato in Italia e residente a Monaco dal 2009, regolarmente iscritto all'AIRE, e proprietario di un'abitazione in Italia abitata da moglie e figli durante il solo periodo scolastico. Il 13 luglio 2010, a seguito di richiesta della G.d.F., la Procura apriva un procedimento penale nei confronti del soggetto e, contestualmente, emanava un mandato di perquisizione che, tuttavia, si concludeva senza il sequestro di alcunché. Il 7 ottobre 2010, su istanza del Pubblico Ministero, il caso veniva archiviato. Ciononostante, il soggetto ha presentato ricorso per cassazione contestando illegittimità dell'ordine di perquisizione; ricorso giudicato irricevibile attesa l'inapplicabilità, a causa del mancato sequestro di documentazione, della procedura di riesame prevista dall'art. 257 del codice di procedura penale. Il soggetto, conseguentemente, si è rivolto al Giudice europeo rilevando la violazione dell'art. 8 della Cedu. La Corte, dopo avere rigettato l'eccezione di inammissibilità sollevata dal Governo italiano, in relazione all'invocata assenza di danno materiale, osservando che la disputa riguardava una questione di principio, inviolabilità del domicilio, di per sé rilevante sia a livello nazionale che convenzionale, ha giudicato le garanzie procedurali previste dalla normativa italiana, in quanto idonee a garantire un controllo giurisdizionale preliminare o successivo del

provvedimento, insufficienti a prevenire il rischio di abuso di potere da parte delle autorità investigative criminali.

Art. 8 Cedu – Diritto al rispetto della vita privata e familiare	
Ipotesi di violazione del diritto	Rif. giurisprudenziale
Verifiche fiscali discrezionali e prolungate	Funke c. Francia, sentenza 25 febbraio 1993, C-10828/84
Perquisizione illegittima	Brazzi c. Italia, sentenza 27 settembre 2018, C-57278/11

**c) Art. 6 Cedu – Diritto a un equo processo.**

Al pari del corrispondente principio codificato all'art. 47 della Carta Europea dei diritti fondamentali UE, il bene tutelato dall'art. 6 Cedu è il corretto esercizio della giurisdizione, la quale deve necessariamente rispettare il principio di legalità e deve essere esercitata dai giudici nazionali in modo equo.

Da tale norma si estrapolano una serie di garanzie processuali quali, tra le altre, il diritto di accesso al giudice, il diritto ad un termine ragionevole del processo, il principio della parità delle armi processuali e il divieto per lo Stato di interferire sui processi in corso mediante l'emanazione di norme retroattive.

Per quel che qui rileva, è d'obbligo chiarire il profilo di applicabilità del principio de quo al contenzioso tributario. Con la sentenza Ferrazzini c. Italia del 12 luglio 2001, ove il ricorrente lamentava la lunghezza dei giudizi tributari, la Corte di Strasburgo ha esplicitamente affermato che il richiamo ai «diritti e doveri di carattere civile» e all'«accusa penale» esclude l'applicabilità dell'art. 6 Cedu alle controversie in materia di accertamento delle maggiori imposte. Ciò in quanto tali liti vertono su obbligazioni che, seppur di contenuto patrimoniale, riguardano obbligazioni imposte in una società democratica che, quindi, rientrano nel nocciolo duro delle prerogative di ogni Stato. Tale impostazione, che è stata aspramente e costantemente criticata dalla dottrina, non è stata sinora mai espressamente smentita dalla Corte di Strasburgo. Tuttavia, nel corso degli anni, sono state elaborate alcune implicite deroghe al «principio Ferrazzini», attraverso l'interpretazione estensiva della nozioni di «controversie di carattere civile» e di «accusa penale». La giurisprudenza della Corte ha, infatti, incluso nella prima nozione, con conseguente applicazione delle garanzie di cui all'art. 6 Cedu, alcuni giudizi di rimborso delle somme di denaro pagate indebitamente a titolo di tributo (cfr. National & Provincial Building Society c. The United Kingdom, del 23 ottobre 1997) sulla base del presupposto che il «carattere civilistico» connesso alla natura del diritto fatto valere in giudizio non viene precluso dall'origine tributaria della controversia (rinvenibile ove, alla base della stessa, vi sia una questione di natura tributaria). Nella nozione di «diritti e doveri di carattere civile» è stata ricondotta un'altra importante deroga relativa alla materia delle verifiche tributarie presso i locali

del contribuente: nel caso *Affaire Ravon e Autres c. Francia* del 21 febbraio 2008, la Corte Edu ha constatato la violazione del diritto all'accesso al giudice (corollario dell'equo processo) per non aver lo Stato francese garantito un controllo giurisdizionale effettivo a favore di un contribuente che subiva, ai fini dell'accertamento del debito d'imposta, una verifica fiscale concretizzata in un accesso domiciliare e in un sequestro di documenti.

Ma la deroga più importante al principio Ferrazzini è da ricondursi alla nozione di «accusa penale». La Grande Camera nel caso *Jussila c. Finlandia* del 23 novembre 2006, era stata investita del ricorso di un cittadino finlandese, il quale lamentava di non aver potuto usufruire di una serie di garanzie processuali (quali il diritto ad una pubblica udienza ed alla prova testimoniale) nel corso di un giudizio avente ad oggetto il recupero a tassazione della maggiore imposta accertata nei suoi confronti e l'irrogazione della relativa sanzione amministrativa. La Corte di Strasburgo, pur ribadendo la perdurante validità del «principio Ferrazzini», con conseguente inapplicabilità al processo tributario dell'art. 6 Cedu sotto un profilo civilistico, ha valorizzato il richiamo di tale norma alle controversie sulla fondatezza dell'«accusa penale», includendovi anche quelle aventi ad oggetto sanzioni «sostanzialmente» penali.

Il risultato di tale pronuncia è stato quello di ammettere l'applicabilità delle garanzie di cui all'art. 6 Cedu a tutti quei processi (e procedimenti) in cui si discute di una sanzione amministrativa tributaria che sia «penale» in termini convenzionali. In particolare, le sanzioni amministrative tributarie possono essere «riqualificate» quali sanzioni penali, al ricorrere di almeno uno dei c.d. Criteri Engel, elaborati dalla Corte Edu. Il criterio di partenza, richiede di verificare la qualificazione della sanzione effettuata dal diritto interno. Il secondo è rappresentato dalla natura della pena: è dunque da verificare se la stessa ha carattere prevalentemente punitivo, repressivo e deterrente ovvero risarcitorio. Il terzo richiede, al fine di rientrare nel c.d. «criminal head», la gravità e la severità della sanzione. Con riguardo alle sanzioni tributarie italiane ricorrendo normalmente sia il secondo che il terzo criterio Engel. Da un lato, infatti, le sanzioni in esame perseguono prevalentemente finalità punitive e non risarcitorie. In tal senso è emblematico il fatto che, nel sistema tributario italiano, la finalità della riparazione del danno finanziario causato dall'evasione è assoluta, oltre che dal recupero delle imposte evase, dalla previsione, ex art. 20 del Dpr n. 602/1973, degli interessi moratori che si sommano a quelli legali. Dall'altro, è indubbio l'elevato grado di severità e gravità delle sanzioni tributarie italiane.

L'orientamento inaugurato con il caso *Jussila* assume particolare rilevanza ai fini di che trattasi in quanto implicitamente riconosce il diritto di ciascun contribuente di invocare il rispetto dei principi del giusto processo nell'ambito di un gran numero di giudizi aventi ad oggetto la contestazione di una maggiore imposta. A tale conclusione si giunge considerando, in concreto, la inestricabile correlazione che, nel nostro ordinamento, sussiste tra pretesa fiscale e la relativa sanzioni amministrativa, quest'ultima di norma

determinata sulla base dell'ammontare della prima e irrogata contestualmente all'emanazione dell'atto impositivo. In altre parole, nel sistema tributario italiano, maggior imposta e sanzione rappresentano normalmente l'oggetto di un unico «processo/procedimento complesso» al quale, sulla base della citata giurisprudenza sovranazionale, possono unitariamente applicarsi le garanzie dell'equo processo. Da ciò dovrebbe concludersi a favore dell'applicabilità del noto principio della ragionevole durata del processo a tutte quelle controversie tributarie riguardanti sanzioni amministrative aventi caratteristiche sostanzialmente penale. Ciononostante, l'orientamento della Cassazione è nel senso di ritenere che la disciplina dell'equa riparazione per mancato rispetto del principio della ragionevole durata che è stata recepita, nel nostro ordinamento, dalla legge n. 89/2001 (c.d. legge Pinto), non sia applicabile ai giudizi in materia tributaria, involgenti la potestà impositiva dello stato. In sede decisionale la Cassazione ha infatti sempre escluso l'applicazione della legge Pinto alle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie, negandone, sulla base di argomentazioni non del tutto condivisibili né il linea con la giurisprudenza europea, la natura sostanzialmente penale.

**I requisiti del processo equo.** Tra i più importanti corollari del principio di cui all'art. 6 Cedu, che si ritiene invocabile al processo tributario sulla base dell'interpretazione estensiva fornita dalla Corte di Strasburgo, è il c.d. «principio di parità delle armi» il quale presuppone, in senso ampio, il diritto per chiunque sia sottoposto alla giustizia ad una buona amministrazione della stessa. Secondo l'interpretazione della Corte Edu, tale principio subisce una lesione ogni qualvolta una delle parti versi in una posizione sostanziale di svantaggio che si manifesta, ad esempio, quando il giudice non esamini effettivamente e integralmente gli argomenti ed i mezzi di prova offerti da una delle parti. Ne deriva che non è garantita la parità delle armi ove non sia rispettato il contraddittorio. In tal senso si è pronunciata la Corte Edu, nel caso J.J. c. Olanda, del 27 marzo 1998 ove, in una controversia relativa ad un accertamento tributario con irrogazione di sanzioni amministrative riquilificabili come penali, ha ritenuto violato il principio dell'equo processo per non aver il ricorrente potuto replicare alle conclusioni dell'avvocato generale presso la Corte di Cassazione.

Ulteriore garanzia idonea a tutelare la parità delle armi è la pubblicità nel processo, alla quale viene frequentemente riconnesso il diritto alla motivazione della decisione giudiziaria. Una adeguata motivazione, oltre a consentire il corretto esercizio del diritto di impugnazione, permette di evincere se le doglianze ed eccezioni sollevate dalle parti siano state effettivamente esaminate dall'organo giurisdizionale. Sul punto, si segnala il caso Schipani c. Italia, del 21 dicembre 2015 ove la Corte di Strasburgo ha dichiarato la violazione dell'art. 6 Cedu in quanto, la carenza di motivazione della sentenza della Corte di Cassazione in merito ad un rinvio pregiudiziale alla CGUE, sollevato dal contribuente, non aveva permesso di stabilire se quella parte della questione fosse stata considerata come non pertinente o come relativa

a una disposizione chiara o come già interpretata dalla Corte di Strasburgo, oppure semplicemente ignorata dal giudice nazionale di ultima istanza. Sempre in tema di garanzie del giusto processo, un requisito «soggettivo» degno di nota, considerata la conformazione del sistema di giustizia tributaria domestico, è quello relativo all'indipendenza e imparzialità del giudice. Per indipendenza, in ambito Cedu, si intende la mancanza di legami con soggetti «esterni» titolari di altri poteri. L'imparzialità presuppone, invece, l'assenza di legami tra giudice e le parti in giudizio, nonché l'indifferenza del primo rispetto agli interessi in conflitto e al risultato della disputa. La non scontatezza della tematica nel nostro ordinamento è immediatamente percettibile dalla lettura dell'ordinanza n. 280/2014 con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia ha sollevato la questione di legittimità costituzionale, ai sensi dell'art. 6 Cedu e 117 Cost., degli art. 2, 13, 15, 31, 32, 33, 34 e 35 del Dlgs n. 545/92 perché «sospettate» di violare il diritto internazionale in relazione ai principi di indipendenza del giudice tributario. Nonostante l'importanza delle censure sollevate, la Corte costituzionale, con ordinanza n. 227/2016 ha dichiarato inammissibile la questione, perché indeterminata nonché eccedente i poteri di intervento della Corte. Tuttavia, la questione di illegittimità costituzionale questa volta del solo art. 13 del dlgs. 545/92, in riferimento agli artt. 101 e 111 Cost. e, per il tramite dell'art. 117 Cost., all'art. 6 Cedu, è stata nuovamente riproposta, con ordinanza n. 105/1/18 del 4 aprile 2018, dalla Commissione tributaria provinciale di Novara la quale riporterà all'attenzione della Consulta i dubbi circa l'indipendenza del giudice tributario nel nostro ordinamento. Per concludere, è dovuta una ulteriore precisazione. La Corte di Strasburgo ritiene che le garanzie dell'art. 6 Cedu, nonostante la rubrica della norma, valgono, non solo nella fase processuale, bensì anche in quella procedimentale, inclusa, quindi, la fase istruttoria che precede il giudizio. Di rilievo in tal senso è il diritto al silenzio e a non rendere dichiarazioni auto incriminanti («nemo tenetur se detegere»), rientrante anch'esso nell'orbita dell'art. 6 Cedu, in forza del quale le autorità devono condurre le indagini senza ricorrere a prove ottenute con la coercizione o l'oppressione della volontà dell'imputato. Nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari implicanti sanzioni «convenzionalmente penali», la Corte Edu ha ritenuto contrastante con il diritto de quo irrogare sanzioni a fronte del rifiuto, da parte del contribuente verificato, di produrre la documentazione richiesta dall'ufficio (in tal senso, Chambaz c. Svizzera, del 5 aprile 2012). Tale giurisprudenza suscita forti dubbi circa la compatibilità tra il diritto garantito dall'art. 6 Cedu e gli artt. 32 e 33 del Dpr n. 600/1973 e 51 e 52 del Dpr 633/1972 che prevedono l'applicazione della «sanzione processuale» (impropria) della inutilizzabilità dei documenti, degli atti, dei registri e dei dati non esibiti o trasmessi a seguito di apposita richiesta dell'AF. A fortiori, discorso analogo può farsi con riferimento a quelle norme domestiche che impongono, a pena di sanzioni amministrative pecuniarie, una «collaborazione forzata» del contribuente

innanzi alle potestà istruttorie del Fisco, quali l'art. 9, commi 2 e 3 del Dlgs 471/1997 e l'art. 11, comma 1, lett. b) e c) dello stesso decreto. Tali disposizioni, pur rinvenendo la propria ratio nel garantire l'efficacia dell'accertamento tributario, negano il diritto al silenzio e configurano un vero e proprio «obbligo di collaborazione» incompatibile con la possibilità di avvalersi della facoltà di non rispondere.

<b>Art. 6 Cedu – Diritto a un equo processo</b>	
<b>Ipotesi di violazione del diritto</b>	<b>Riferimento giurisprudenziale</b>
Applicabilità delle garanzie del giusto processo e giudizi concernenti l'irrogazione di sanzioni amministrative riqualficabili in sanzioni «sostanzialmente» penali	Jussila c. Finlandia, 23 novembre 2006 C-73053/01
Diritto all'accesso a un giudice	Affaire Ravon e altri c. Francia 21 febbraio 2008 C-18497/03
Parità delle armi e diritto al contraddittorio	J.J. c. Olanda, 27 marzo 1998 C-793/94
Carenza di motivazione	Schipani e altri c. Italia, 21 dicembre 2015 C-38369/09
Violazione del diritto al silenzio e a non rendere dichiarazioni autoincriminanti «nemo tenetur se detegere»	Chambaz c. Svizzera, 5 luglio 2012 C-11663/04

**d) Art. 4 del Protocollo n. 7 addizionale alla Cedu - Ne bis in idem.**

Tra i principi fondamentali sanciti a livello convenzionale ed azionabili in ambito tributario è necessario menzionare quello del cd. ne bis in idem, alla stregua del quale lo stesso soggetto non può essere punito più di una volta per il medesimo fatto di reato. Pietra miliare del sistema di tutela dei diritti umani, si tratta di un principio immanente dell'ordinamento giuridico, che trova spazio sia sul piano nazionale all'art. 649 c.p.p. sia sul piano europeo, tanto all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea quanto all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. In particolare, la norma convenzionale in parola, che si snoda in tre distinti paragrafi, tutela il diritto inviolabile a non essere perseguito o condannato due volte per il medesimo illecito in relazione al quale sia già intervenuta una sentenza di assoluzione o di condanna definitiva. Questo significa che, in ambito Cedu, il ne bis in idem viene declinato, da un lato, come paradigma procedimentale, vale a dire come divieto di un doppio procedimento a carico allo stesso soggetto; dall'altro, come paradigma sostanziale, ossia quale divieto di irrogare più sanzioni per il medesimo fatto di reato. Il carattere inderogabile del principio in questione,

che è posto sullo stesso piano del divieto di tortura, ne delinea la natura assoluta ed intangibile persino in stato di guerra o in caso di pericolo per la vita della nazione, ex art. 15 Cedu. Tuttavia, il principio convenzionale del ne bis in idem ha una portata esclusivamente interna, cioè limitata ai singoli sistemi nazionali degli Stati contraenti, atteso che può essere fatto valere soltanto se il soggetto sia stato processato due o più volte nello stesso Stato; laddove invece nella Carta di Nizza, il principio presenta una portata molto più ampia, rilevando le violazioni del ne bis in idem perpetrate nell'ambito dell'intera Unione. Ebbene, anche in ambito tributario il divieto del ne bis in idem assume rilevanza pratica in tutti i casi in cui lo stesso fatto risulti punibile sia a titolo di reato che di illecito amministrativo, ancor più considerando che le sanzioni tributarie molto spesso, per la loro afflittività, possono essere considerate penali in senso sostanziale. Pertanto, qualora una violazione fiscale integri gli estremi di un illecito penale ed il soggetto responsabile abbia perciò subito un procedimento penale, conclusosi con sentenza passata in giudicato, l'irrogazione della sanzione amministrativa tributaria ben potrebbe rappresentare una violazione del ne bis in idem. È quanto ha statuito la Corte Edu con la sentenza Grande Stevens del 4 marzo 2014, facendo sussultare l'intero sistema tributario. In quell'occasione, infatti, la Corte Edu ha affermato che l'applicazione del principio del ne bis in idem non può essere circoscritto ai soli casi di sovrapposizione di disposizioni penali, dovendo essere necessariamente esteso anche alle ipotesi di concomitante applicazione di sanzioni penali ed amministrative, purché queste ultime presentino un grado di afflittività tale da renderle assimilabili alle sanzioni penali, in virtù dei tre criteri Engel sopra richiamati (cfr. Nikanen vs. Finlandia, sentenza Corte Edu, 20 maggio 2014). Emerge, così, l'approccio decisamente pragmatico dei Giudici di Strasburgo, volto a smascherare ed evitare la c.d. frode delle etichette, ravvisabile in tutti i casi in cui lo Stato, tramite false qualificazioni, travesta da sanzione amministrativa quella che, in realtà, risulta essere una sanzione sostanzialmente penale. Si pensi, a titolo esemplificativo, agli illeciti tributari in materia di dichiarazione e versamento delle imposte erariali, sanzionabili, oltre che sul piano penale con misure di tipo detentivo e patrimoniale, secondo la disciplina risultante dal Dlgs n. 74/2000, sul piano amministrativo, in base ai Decreti legislativi numeri 471 e 473 del 1997, con sanzioni pecuniarie che, a causa delle percentuali applicate (dal 100 al 200% o dal 120 al 240% dell'imposta o della maggiore imposta dovuta), presentano proprio quei tratti di spiccata afflittività denunciati dalla Corte Edu. Tuttavia, come più volte ammonito dalla stessa giurisprudenza, il fatto che il principio del ne bis in idem trovi, ormai, piena tutela anche nel comparto tributario, non può certo giustificare un utilizzo distorto dello stesso. In altre parole, il ne bis in idem non può mai essere surrettiziamente impiegato in modo da evitare che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni, in via cumulativa, una sanzione tributaria e una sanzione penale, quanto piuttosto per evitare che dietro la falsa qualificazione di sanzione ammi-

nistrativa si realizzi un'inammissibile duplicazione della sanzione pena.

Art. 4 del Protocollo n. 7 addizionale alla Cedu - Ne bis in idem	
Ipotesi di violazione del diritto	Rif. giurisprudenziale
Applicabilità del «ne bis in idem» al sistema tributario	Grande Stevens c. Italia, sentenza 7 luglio 2014, C-18640/10
Natura penale della sovratassa	Nikanen vs. Finlandia, sentenza 20 maggio 2014, C-11828/2011

**IV. Esecuzione delle sentenze**

Lo scetticismo dei difensori tributari e, in generale, dei contribuenti circa l'opportunità di ricorrere alla Corte Europea deriva dalla scarsa conoscenza degli effetti pratici derivanti dall'eventuale accoglimento del gravame. Si dubita, in particolare, che all'accertamento della violazione di uno dei diritti convenzionalmente tutelati corrisponda un concreto ristoro «economico» o, comunque, individuale.

Tali dubbi sono, certamente, infondati. Come anticipato, infatti, se da un lato il sistema della Cedu risulta del tutto analogo ai sistemi di tutela dei diritti umani sia universali (Organizzazione delle Nazioni Unite) che regionali (Consiglio d'Europa, Organizzazione degli Stati Americani, l'Unione Africana e la Lega degli Stati Arabi) in quanto fondato su una Carta dei diritti fondamentali, uno dei tratti di unicità di tale sistema è costituito proprio dalla predisposizione di una procedura di esecuzione delle sentenze della Corte Europea, in assenza della quale i diritti convenzionalmente tutelati rimarrebbero meri precetti formali. Le norme della Cedu, infatti, al pari di quelle contenute nella Dichiarazione Universale dei diritti dell'Uomo, sono norme aventi carattere generale, in quanto tali di difficile immediata concretizzazione.

La procedura di esecuzione delle sentenze della Corte Europea è disciplinata, a livello convenzionale, dagli articoli 41 e 46 della Cedu, a tenore dei quali, a seguito di una sentenza di condanna della Corte Europea, sorge in capo allo Stato violatore, in primo luogo, l'obbligo di rimuovere le cause originanti la violazione e, solo in un secondo momento, laddove ciò non sia possibile, quello di corrispondere alla vittima un equo risarcimento. A tal proposito, l'art. 41 citato, da ritenersi species rispetto al genus del successivo art. 46, prevede che qualora a seguito di una sentenza di condanna il diritto interno dello Stato violatore non consenta di rimuovere le conseguenze della violazione stessa, sia accordata alla parte lesa un'equa soddisfazione. L'art. 46, invece, impone agli Stati di conformarsi alle sentenze della Corte e al Comitato dei Ministri di controllare la loro effettiva esecuzione.

Il principio di sussidiarietà, dunque, permea anche l'intera fase di esecuzione. È, infatti, rimessa agli Stati

la scelta delle misure necessarie per conformarsi alla decisione della Corte, sia pure sotto la supervisione del Comitato dei Ministri. Talvolta, invece, è la stessa Corte, nelle sentenze, ad individuare le misure più idonee da adottare.

In Italia, il compito di coordinare e promuovere gli adempimenti necessari per dare esecuzione alle pronunce europee è stato attribuito, già da alcuni anni, alla Presidenza del Consiglio dei Ministri (con la L. n. 12/2006, cd. «Azzolini», che ha modificato la L. n. 400/1988). In particolare, è stata attribuita al Dipartimento per gli affari giuridici e legislativi della Presidenza del Consiglio dei ministri la competenza a comunicare tempestivamente le sentenze di condanna della Corte Edu a carico dello Stato all'Amministrazione interessata, al fine di avviare le procedure di esecuzione.

In sostanza, i protagonisti della fase di esecuzione delle sentenze sono, da un lato, gli Stati (vale a dire i Governi nazionali) e, dall'altro, il Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa, organo collegiale composto da un rappresentante di ciascuno dei 47 Paesi del Consiglio d'Europa (organo estraneo all'Unione Europea, in quanto appartengono ad esso anche Paesi quali, ad esempio, Georgia, Russia e Turchia, rientranti cioè nel perimetro dell'Europa geografica).

Sebbene inizialmente la fase di esecuzione fosse appannaggio esclusivo della «sfera politica», con l'entrata in vigore, a partire dal 2010, del Protocollo n. 14 la stessa è stata, in un certo senso, giurisdizionalizzata. In particolare, al Comitato dei Ministri è stata concessa, da un lato, la possibilità di adire la Corte Edu al fine di richiedere chiarimenti interpretativi sulla pronuncia resa e, dall'altro, in caso di rifiuto a conformarsi, di attivare una procedura d'infrazione ad hoc. Sia nell'uno che nell'altro caso, l'iniziativa del Comitato dei Ministri necessita di una maggioranza qualificata piuttosto elevata (due terzi). Se la Corte Edu constata la violazione degli obblighi assunti, rinvia il caso al Comitato dei Ministri affinché esamini le misure da adottare. La procedura di esecuzione delle sentenze è scandita da più fasi.

Entro sei mesi dalla data di definitività della sentenza, lo Stato violatore presenta il cd. piano d'azione contenente l'anticipazione delle misure che intende adottare e le informazioni sul pagamento dell'equa soddisfazione, modificabile nel caso di richieste da parte del Comitato dei Ministri.

Quanto alle misure di esecuzione delle sentenze, si distingue, in particolare, tra: i) misure di carattere individuale, quali il risarcimento del danno patrimoniale e non patrimoniale o «restitutio in integrum», volte a porre fine alla violazione accertata dalla Corte e a realizzare, ove possibile, gli standard di tutela richiesti dalla pronuncia da adottare; ii) misure di carattere generale, finalizzate a porre fine a violazioni cd. strutturali o sistematiche che rispecchiano la tendenza della Corte europea ad una giustizia su «grandi principi».

In particolare, tra le misure di carattere generale adottate dall'Italia, merita di essere segnalato, per il successo riscosso, il piano d'azione Torreggiani, predisposto in occasione di una sentenza pilota che

aveva evidenziato l'esistenza di problemi strutturali relativi alle condizioni di detenzione nelle carceri italiane (sentenza 8 gennaio 2013, ricorsi riuniti nn. 43517/09, 46882/09, 55400/09; 57875/09, 61535/09, 35315/10, 37818/10). Con il piano d'azione in parola, sono state introdotte, da un lato, misure normative volte a ridurre l'afflusso di detenuti negli istituti di pena e a migliorare la distribuzione degli spazi e, dall'altro, misure di carattere compensatorio o preventivo, finalizzate ad anticipare sul piano nazionale la soddisfazione delle istanze di tutela altrimenti sottoposte alla Corte Edu. In sostanza, con l'adozione del rimedio giurisdizionale di carattere preventivo previsto dall'articolo 35-bis dell'Ordinamento penitenziario, al quale si è aggiunto il rimedio compensatorio introdotto dal successivo articolo 35-ter, è stata riconosciuta ai detenuti che avevano subito un trattamento non conforme all'articolo 3 della Cedu («trattamenti inumani e degradanti») una riduzione di un giorno di pena per ogni dieci giorni di violazione del loro diritto, con contestuale previsione, per coloro che non si trovino più in stato di detenzione, di un risarcimento pari a 8 euro per ciascun giorno di detenzione trascorsa in condizioni non conformi.

Laddove lo Stato ritenga di aver adottato tutte le misure necessarie per considerare la sentenza eseguita, è tenuto a presentare il cd. bilancio d'azione, un documento in cui si illustra l'effettiva attuazione delle misure adottate per dare esecuzione alla pronuncia e, contestualmente, si richiede al Comitato dei Ministri la chiusura del caso. Qualora il Comitato ritenga sussistano ulteriori questioni in sospeso, il processo esecutivo prosegue. Quanto sopra illustrato conduce alla conclusione che, seppur l'art. 46 della Convenzione delinea un sistema compiuto, esso presenta taluni limiti in termini di effettività. Il controllo sull'esecuzione delle sentenze è, infatti, lasciato al Comitato dei Ministri, un organo di natura politica che nei casi di inadempimento può (ma non è obbligato) adire la Corte Edu, dopo aver messo in mora la parte inadempiente; peraltro, con una decisione adottata secondo specifiche maggioranze in seno allo stesso Comitato. Ravvisata la mancata esecuzione, inoltre, la Corte Edu non può intervenire direttamente. Tuttavia, il limite maggiormente rilevante consiste nella mancata previsione, all'interno della Convenzione, di uno strumento ad hoc utilizzabile dal privato che intende dare concreta esecuzione alla sentenza della Corte di Strasburgo. Unica via percorribile in tal senso, è quella prevista dalle cd. Rules of Court le quali, in forza dell'art. 79 della Convenzione, consentono al singolo di richiedere alla Corte europea chiarimenti sulla corretta interpretazione della pronuncia. A tal fine, i privati possono presentare un'istanza informale direttamente al Comitato dei Ministri, ovvero richiedere alla Corte europea l'interpretazione della propria pronuncia. Tuttavia, nessuno di tali strumenti costituisce, per il singolo, un rimedio giurisdizionale volto a dare concreta esecuzione alla pronuncia della Corte.

#### V. Rapporti con il giudicato interno

In linea generale, le sentenze dalla Corte Europea,

non obbligano alla riapertura del giudizio nel Paese che ha commesso la violazione. Invero, dal tenore letterale degli articoli 41 e 46 oltre a non potersi desumere alcun obbligo di superamento del giudicato nazionale pare, al contrario, certamente desumibile la volontà di preservare la discrezionalità degli Stati nella scelta dei mezzi attraverso cui dare esecuzione alle pronunce europee. Ciononostante, pare che oggi tale limite non sia più insormontabile. La discrezionalità dello Stato trasgressore, infatti, incontra ostacoli ogni qual volta dal testo della sentenza della Corte di Strasburgo, ovvero, dalle indicazioni del Comitato dei Ministri, emerge chiaramente che la «riapertura» o il «riesame» del giudicato costituisce la misura individuale più adeguata, se non addirittura l'unica, idonea a ripristinare per il ricorrente vittorioso lo status quo ante. A partire dagli anni '90, infatti, nel tentativo di superare l'interpretazione fino ad allora invalsa dell'art. 41 Cedu, che determinava gli Stati contraenti a dare esecuzione alle pronunce europee monetizzando la violazione subito dal ricorrente, si è prestata sempre maggiore attenzione al rimedio della restitutio in integrum del diritto violato. L'analisi dei casi concreti dimostra come sempre più spesso il Comitato dei Ministri abbia ritenuto necessaria, specie in relazione ai processi penali nei quali i valori in gioco avrebbero reso intollerabile il perdurare di violazioni di diritti fondamentali, l'introduzione di istituti attivabili per il superamento del giudicato interno. Indicazioni in ordine all'obbligatorietà della riapertura del processo, si riscontrano, tuttavia, esclusivamente nei confronti di Stati i cui ordinamenti interni già prevedono, in caso di violazione delle norme convenzionali, strumenti di revisione delle sentenze passate in giudicato. Molti Paesi europei appartenenti al sistema Cedu, infatti, hanno adottato previsioni normative e/o indirizzi giurisprudenziali atti a consentire la riapertura del giudicato a fronte di decisioni della Corte Edu, rese anche in ambito civile ed amministrativo. Tra i Paesi «virtuosi» rientrano, ad esempio, Russia, Slovacchia, Bulgaria, Croazia, Danimarca, Estonia, Finlandia, Georgia, Islanda, Lettonia, Lituania, ex Repubblica Jugoslava di Macedonia, Malta, Moldavia, Norvegia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania. La Germania, oltre a registrare casi di riapertura di procedimenti disciplinari e civili, ha inserito, tra i casi di revocazione straordinaria delle sentenze civili elencati dall'art. 580 del Zivilprozessordnung, quello in cui la Corte di Strasburgo abbia accertato la violazione della Cedu o dei suoi Protocolli ad opera di una sentenza nazionale. In Spagna, a seguito di diversi tentativi della giurisprudenza, a partire dal 1° ottobre 2015, è stato introdotta la possibilità di procedere a ricorso de revisión avverso le sentenze contrastanti con una pronuncia della Corte Edu, purché la violazione, per la natura e la gravità, determini effetti non rimediabili in altro modo.

In Italia, nell'imperante immobilismo legislativo, si registrano due rilevanti sentenze della Corte Costituzionale (la n. 129/2008 e la n. 11/2011) relative al noto «caso Dorigo». Nella fattispecie, a seguito di una sentenza di condanna a tredici anni di reclusione per reati di terrorismo, emessa dalla Corte d'Assise

nel 1994, il signor Dorigo si era rivolto alla Corte Edu la quale ha successivamente condannato l'Italia, per violazione dell'art. 6 della Cedu, in quanto la pronuncia risultava fondata su dichiarazioni di coimputati che, essendosi avvalsi in sede dibattimentale della facoltà di non rispondere, avevano impedito il contraddittorio nella formazione della prova. La richiesta di revisione del processo, successivamente avanzata dal ricorrente, aveva condotto la Corte di Appello a rimettere alla Corte Costituzionale la questione di legittimità dell'art. 630, primo comma, lett. a) c.p.p., che, come noto, prevede tra i casi di revisione del processo, l'ipotesi in cui i fatti posti a fondamento della decisione contrastino con altra sentenza penale irrevocabile, con gli articoli 3, 10 e 27 della Costituzione. Il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Udine, contestualmente, aveva promosso incidente di esecuzione dinanzi alla Corte d'Assise di Udine e impugnato la successiva ordinanza di rigetto dinanzi alla Corte di Cassazione la quale, con sentenza n. 2800/2016, aveva coraggiosamente dichiarato l'inefficacia dell'ordine di carcerazione e disposto la scarcerazione del soggetto. Con la sentenza n. 129/2008, tuttavia, la Corte Costituzionale, pur sottolineando l'assenza nell'ordinamento di un rimedio destinato ad attuare l'obbligo dello Stato di conformarsi (anche con la rinnovazione) alle sentenze della Corte Edu, aveva dichiarato infondata la questione sollevata, evidenziando come il contrasto legittimante la revisione del processo ai sensi della disposizione invocata non concernesse «la difforme valutazione di una vicenda processuale in due diverse sedi della giurisdizione penale» bensì «nella inconciliabile alternativa ricostruttiva». Ripresa la trattazione del procedimento, la Corte d'Appello di Bologna, ha nuovamente sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 630 c.p.p. ma, questa volta, per contrasto con gli articoli 117 della Costituzione e 46 Cedu, «nella parte in cui non prevede un diverso caso di revisione della sentenza quando necessario ex 46 per confermarsi alla sentenza Cedu». L'esito, in questo caso, è stato differente. Il Giudice delle leggi, infatti, richiamando l'impostazione seguita nelle sentenze gemelle del 2007, relativa alla natura di norme interposte delle disposizioni convenzionali, tali da integrare il parametro costituzionale di cui all'art. 117, primo comma, ha ritenuto la procedura di revisione recata dall'art. 630 c.p.p. strumento straordinario idoneo a travolgere il giudicato per contrasto con le sentenze della Corte Edu e a garantire la conformità dell'ordinamento nazionale al parametro evocato. È stato, in tal modo, «suggerito» ai Giudici nazionali, di fronte a complesse valutazioni, di subordinare, almeno in presenza di dubbi, la riapertura del procedimento ai chiarimenti che, sul punto, potrebbero derivare dalla sentenza «interpretativa» eventualmente richiesta alla Corte Edu dal Comitato dei Ministri.

Acclarato, dunque, che anche in Italia, quanto meno in ambito penalistico, l'eventuale giudicato formatosi su una determinata questione può essere «riaperto» da contrastanti statuizioni della Corte europea, ci si interroga se analogo principio possa affermarsi anche in relazione al giudicato formatosi in materie differenti

da quella penale. L'orientamento della Corte Edu sul punto è riassunto, con estrema chiarezza, nella sentenza resa il 5 febbraio 2015 (Causa Bochan c. Ucraina) nella quale la Grande Camera, dopo aver riscontrato, sulla base dall'analisi comparativa della legislazione degli Stati contraenti (paragrafi 26 e 27), l'assenza di un approccio uniforme circa la possibilità di riaprire i processi civili, pur incoraggiando all'adozione delle misure necessarie alla riapertura, ha chiarito che è rimesso agli Stati medesimi la scelta di come meglio conformarsi alle pronunce della Corte, «senza indebitamente stravolgere i principi della res iudicata o la certezza del diritto nel contenzioso civile, in particolare quando tale contenzioso riguarda terzi con i propri legittimi interessi da tutelare» (cfr. paragrafo 57). In ambito tributario, dunque, qualora l'Amministrazione finanziaria si rifiuti di esercitare il proprio potere di autotutela per conformarsi ad una sentenza della Corte Edu e il mero risarcimento del danno risulti inidoneo a fornire ristoro adeguato alla vittima della violazione, potrebbe ipotizzarsi una questione di legittimità costituzionale dell'art. 64, del Dlgs n. 546 del Dlgs n. 546/92, per contrasto con l'art. 117, primo comma, della Costituzione, in riferimento al parametro interposto dell'art. 46, paragrafo 1, della Cedu, non contemplando tale disposizione, tra i casi di revocazione, l'ipotesi di contrasto del giudicato tributario con una sentenza definitiva della Corte Edu. In realtà la questione, seppur sempre in ambito civile ed amministrativo, è già stata più volte sottoposta all'attenzione della Corte Costituzionale, senza mai riscuotere successo. Ad esempio, con la sentenza n. 123/2017, il Giudice delle Leggi ha dichiarato inammissibile la questione di costituzionalità degli art. 106 del codice del processo amministrativo e 395 e 396 del codice di procedura civile, nella parte in cui essi non prevedono un diverso caso di revocazione delle sentenze quando ciò sia necessario ai sensi dell'art. 46 Cedu, considerando carente la motivazione dell'ordinanza di rimessione.

Con l'ordinanza n. 19/2018, al contrario, è stato il carattere patrimoniale della situazione giuridica oggetto di giudicato, in quanto tale ritenuta idonea ad essere integralmente ristorata mediante il risarcimento del danno per equivalente ai sensi dell'art. 41 della Cedu, ad indurre la Corte Costituzionale a ritenere inammissibile la questione di costituzionalità delle disposizioni sopra citate per contrasto, questa volta, con gli articoli 117, primo comma, 111 e 24 della Costituzione. Maggiore rilievo assume, poi, la sentenza n. 93 depositata dalla Corte Costituzionale lo scorso 27 aprile, in quanto relativa a situazioni soggettive a contenuto «non patrimoniale». Nel caso di specie, il Tribunale dei minorenni di Venezia aveva dichiarato l'adottabilità di un minore, nominandogli un tutore e ordinando l'interruzione dei rapporti con la madre naturale. La dichiarazione di adottabilità era stata, dapprima, confermata dalla Corte di Appello di Venezia e, a seguito del relativo ricorso interposto dalla madre, giudicata dalla Corte Edu in contrasto con l'art. 8 della Convenzione. La Corte di Strasburgo, in particolare, dopo aver dichiarato ammissibile il ricorso ritenendo «non effettivo» il rimedio del ricor-

so in Cassazione previsto dall'ordinamento interno, ha ritenuto la decisione italiana lesiva dell'art. 8, qualificando l'adozione come rimedio estremo da pronunciarsi solo nei casi più gravi e non allorquando, come nella fattispecie, sussista un concreto legame tra minore e famiglia d'origine. La ricorrente vittoriosa aveva, conseguentemente, adito nuovamente la Corte d'appello di Venezia chiedendo la revocazione del provvedimento di adozione ai sensi dell'art. 395 c.p.c.; il Giudice di secondo grado, atteso il carattere «non patrimoniale» della situazione lesa, ristorabile solo mediante restitutio in integrum, aveva rimesso gli atti alla Consulta. Ebbene, nonostante il caso in esame presentasse presupposti differenti da quelli precedentemente esaminati, l'esito è stato lo stesso. La Corte Costituzionale, in richiamo alla citata sentenza n. 123/2017 nonché alla pronuncia resa dalla Grande Camera il 5 febbraio 2015 (Bochan c. Ucraina), ha ritenuto la questione infondata, limitandosi ad affermare che, allo stato, il diritto convenzionale non impone alcun obbligo di riapertura dei processi civili e amministrativi. In specie, nonostante l'auspicio che intervenga «anche al di fuori della materia penale, un sistematico coinvolgimento dei terzi nel processo convenzionale ed un intervento del legislatore che permetta di conciliare il diritto di azione delle parti vittoriose a Strasburgo con quello di difesa dei terzi», la Consulta è rimasta inerte, ancora una volta contraria all'idea di una riapertura del processo civile, nonostante nella fattispecie esaminata tale rimedio fosse

l'unico esperibile al fine rimuovere le conseguenze dannose della violazione perpetrata.

#### VI. Conclusioni

Sulla scorta di quanto suesposto, la Cedu può quindi dirsi un irrinunciabile sistema di principi integrativi del diritto nazionale che, in quanto tale, finisce per spogliarsi del suo carattere di transnazionalità per atteggiarsi a vero e proprio diritto interno. Pertanto, è facile immaginare come il ricorso alla Corte Europea, volto a presidiare i diritti tutelati dalla Convenzione tanto nei confronti del Legislatore quanto dei giudici nazionali, non possa certo integrare una forma di tutela ultima e residuale. Non extrema ratio azionabile nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, dunque, ma un fondamentale strumento a disposizione del contribuente. Ai professionisti spetta, in conclusione, l'arduo compito di impostare adeguatamente la difesa in modo da far valere le norme Cedu, prim'ancora che direttamente dinanzi alla Corte di Strasburgo, tra le maglie degli atti di impugnazione presentati ai giudici interni, dalle Commissioni tributarie alla Suprema Corte di Cassazione. Insomma, un'arma in più a disposizione del difensore tributario e del contribuente che, tuttavia, va obbligatoriamente attivata già nell'ambito del processo nazionale, allo scopo di scongiurare il rischio di una successiva e insuperabile preclusione.

*\* Stefano Loconte, Giancarlo Marzo, Claudia Nouvion, Irene Barbieri, Corrado Gallo*