

MARZO - APRILE

PUBBLICAZIONE BIMESTRALE

Vol. LXXXIII - N. 2

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ DEL MOLISE

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2012

DIRITTI FONDAMENTALI EUROPEI E DIRITTO TRIBUTARIO DOPO IL TRATTATO DI LISBONA

Sintesi: Con l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, la tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti assume una dimensione «multilivello». Alle relative norme nazionali, di carattere costituzionale o contenute nello Statuto del contribuente, si aggiunge una specifica protezione di tali diritti a livello europeo per effetto dei principi sanciti dalla Corte di giustizia e dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che assume la stessa efficacia dei trattati UE. Inoltre, la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e la sua interpretazione ad opera della Corte di Strasburgo operano sia direttamente sull'ordinamento interno, quali norme «costituzionalmente interposte», sia quali norme del diritto dell'Unione, attraverso il meccanismo di loro recepimento previsto dalla Carta. Questa pluralità di tutele, solo parzialmente sovrapponibili, richiede un approccio sistematico volto a definirne, di volta in volta, l'ambito di applicazione; il che, in qualche modo, ha carattere propedeutico per la verifica della conformità della normativa italiana al diritto europeo.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU nel trattato di Lisbona. – 2.1. Il progressivo riconoscimento dei diritti fondamentali nell'Unione europea e la Carta di Nizza. – 2.2. La rilevanza della CEDU nel diritto dell'Unione europea. – 2.3. I rapporti tra il diritto dell'Unione europea e il diritto nazionale. – 2.4. La rilevanza della CEDU e della Carta nell'ordinamento interno. – 2.4.1. Prima del trattato di Lisbona. – 2.4.2. Dopo il trattato di Lisbona: la tesi «conservatrice» e la tesi «evolutiva». – 2.4.3. La sintesi tra le due tesi attraverso la nozione di «attuazione del diritto dell'Unione». – 3. L'applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario. – 3.1. La CEDU e il diritto tributario. – 3.2. La Carta dei diritti fondamentali e il diritto tributario. – 3.3. L'«intersezione» degli ambiti di applicazione della CEDU e della Carta in rapporto al diritto tributario. – 4. Le «coordinate europee» dei diritti fondamentali dei contribuenti. – 4.1. Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nella CEDU e nella Carta. – 4.2. Il diritto fondamentale di «accesso ad un tribunale» in caso di verifiche «domiciliari». – 4.3. Il segreto professionale. – 4.4. La natura «euro-penale» delle sanzioni amministrative tributarie. – 4.5. Il principio del «*nemo tenetur se detegere*» in materia fiscale. – 4.6. Il principio di proporzionalità delle sanzioni e di non discriminazione tra operazioni interne ed operazioni internazionali. – 5. Conclusioni.

1. – *Introduzione*

Il 1° dicembre 2009 è entrato in vigore il trattato europeo di Lisbona (1). Tra le molte modifiche che esso ha apportato all'ordina-

(1) Per il nuovo assetto del diritto dell'Unione europea dopo il trattato di

mento dell'Unione europea, mi limito a ricordare in questa sede:

(i) l'eliminazione della distinzione tra le varie comunità economiche europee e la consacrazione dell'unicità dell'Unione europea (2);

(ii) il consolidamento dei trattati europei in due testi: il TUE, trattato sull'Unione Europea, e il TFUE, il trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea;

(iii) l'attribuzione ai diritti fondamentali sanciti dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (la «CEDU») della valenza giuridica di principi generali del diritto dell'Unione;

(iv) l'attribuzione alla «Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea» (la «Carta») dello stesso valore giuridico delle norme dei trattati UE (3).

La portata di tali innovazioni è assai significativa, giacché deter-

Lisbona si v. nella manualistica, ad es., G. Tesaro, *Diritto dell'Unione europea*, 6^a ed., Padova, 2010. Si veda altresì Corte giust., comunicato 30 novembre 2009, in *Foro it.*, dicembre 2009, anticipazioni e novità, 20.

(2) Dopo il trattato di Lisbona, viene quindi meno la Comunità europea; accanto all'Unione Europea sopravvive soltanto l'EURATOM. Non è quindi più corretto parlare di «diritto comunitario», dovendosi sostituire tale espressione con quella di «diritto dell'Unione europea». Ha iniziato a circolare anche il neologismo «diritto eurounitario» (cfr. ad esempio Piccone, *L'interpretazione giurisdizionale fra diritto interno e diritto eurounitario*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti. L'Europa dopo Lisbona*, Atti del I Workshop in Diritto dell'Unione europea e internazionale, Venezia, Palazzo Ducale, 26-27 marzo 2010, Roma, 2010, 99 ss.). Per parte nostra, in attesa dell'illuminato giudizio dell'Accademia della Crusca, ci limiteremo ad usare l'espressione «diritto dell'Unione»; quando esso riguarda, oltre alla UE, anche la normativa CEDU, useremo l'espressione «diritto europeo» (per l'utilizzo di tale espressione nella legislazione italiana cfr. ad es. l'art. 1 del cod. proc. amm., approvato con d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104: «La giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del *diritto europeo*»).

(3) In particolare, l'art. 6, TUE, dispone:

«1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati.

Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati.

I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni.

«2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati.

«3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali».

mina – nella prospettiva che ci interessa in questa sede – l'applicazione al diritto tributario dei diritti fondamentali (4) sanciti nella CEDU e nella Carta che, per effetto del trattato di Lisbona, entrano a far parte *per via legislativa* del diritto «costituzionale» dell'Unione (5). Tali diritti fondamentali, di fonte europea, sono suscettibili di integrare, per così dire, quelli affermati dallo Statuto del contribuente (6) e dalle disposizioni costituzionali nazionali (7).

Il riconoscimento di tali diritti fondamentali (che è alla base delle moderne democrazie occidentali e che, nel lessico dell'art. 6 TUE, deriva dalle «tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri» (8)) postula infatti due affermazioni: (i) il fatto che il rispetto di tali diritti costituisce un limite alla discrezionalità del legislatore (9), ossia il pri-

(4) In dottrina sono stati definiti «diritti fondamentali» «tutti quei diritti soggettivi che spettano universalmente a «tutti» gli essere umani in quanto dotati dello *status* di persone, o di cittadini o di persone capaci di agire» (Ferraioli, *Diritti fondamentali. Un dibattito teorico*, a cura di Vitale, Roma-Bari, 2001, 5). Per la distinzione tra «diritti fondamentali» e «diritti umani» cfr. ad es. Costa, voce *Diritti fondamentali (storia)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, 2, Milano, 2008, 365 ss.; nonché Caretti, *I diritti fondamentali*, 3^a ed., Torino, 2011.

(5) Come si vedrà infatti al paragrafo seguente, il riconoscimento dei diritti fondamentali per «via giurisprudenziale» è un fenomeno già in corso da diversi decenni e ha dato luogo, nella sostanza, ad un diritto costituzionale dell'Unione di fonte giurisprudenziale, nella misura in cui è stata affermata la preminenza del rispetto dei diritti fondamentali rispetto ad ogni altra norma europea di fonte legislativa.

(6) I «diritti dei contribuenti» e la loro protezione sono correlati al concetto di diritti fondamentali, il cui progressivo riconoscimento, nell'era contemporanea, è avvenuto all'indomani della seconda guerra mondiale. L'attenzione ai diritti dei contribuenti, in qualche modo considerati un corollario dei diritti fondamentali, è un fenomeno manifestatosi negli ultimi vent'anni del secolo scorso: degni di menzione sono un seminario tenutosi nell'ambito del congresso IFA del 1987 (da cui la pubblicazione AA.VV., *Taxation and Human Rights*, Rotterdam, 1988) e il lavoro comparativo dell'OCSE (OCSE, *Taxpayers' Rights and Obligations: A survey of the Legal Situation in OECD Countries*, Parigi, 1990). Analoghe ricerche furono svolte in quel periodo a livello di Unione europea (AA.VV., *Taxpayer Protection in the European Union*, Rotterdam, 1998).

(7) Per un inquadramento generale della tutela «multilivello» dei diritti fondamentali e dei rapporti tra le varie «fonti» europee e costituzionali dei medesimi (rapporti che verranno brevemente analizzati nei paragrafi che seguono) si veda, oltre alla bibliografia indicata nelle note seguenti, da ultimo, Cardone, voce *Diritti fondamentali (tutela multilivello dei)*, in *Enc. dir.*, Annali, IV, Milano, 2011, 335 ss.

(8) De Vergottini, *Diritto costituzionale comparato*, 8^a ed., I, Padova, 2011, 343 ss. nonché AA.VV., *Diritto costituzionale dei paesi dell'Unione Europea*, a cura di Palici di Suni, Padova, 2011, 213 ss.

(9) La forza innovatrice del diritto europeo e il primato del principio di ragionevolezza hanno messo in crisi il giuspositivismo, facendo riemergere le istanze proprie del diritto naturale, in un'ottica di neo-giusnaturalismo (Rolli, *La proprietà come diritto dell'uomo?*, in *Contratto e impresa*, 2011, 1014 ss. e spec. 1022); in altri termini, non è più vera l'equazione «legittimità uguale legalità»,

mato dei diritti fondamentali sul potere degli Stati (10); e (ii) che lo Stato stesso ha ragione di esistere in quanto si ponga come strumento, al servizio ai cittadini, per assicurare tali diritti (11).

Tali principi sono quantomai pertinenti al diritto tributario, in quanto settore dell'ordinamento positivo che regola specifiche relazioni tra Stato (il soggetto attivo della *potestas impositionis*, che è l'essenza stessa della sovranità (12)) e individuo (il contribuente), al punto che gli storici del diritto tributario hanno colto un nesso strettissimo tra fiscalità e diritti fondamentali (13).

giacché la legge non è legittima soltanto perché legalmente formata mediante l'espressione di una maggioranza parlamentare (e qui l'abuso sistematico della decretazione d'urgenza in materia tributaria, peraltro spesso in assenza dei presupposti costituzionalmente previsti, inficia ulteriormente la validità dell'equazione), ma trova un limite nella ragionevolezza di ciò che vuole: la maggioranza non può, solo perché tale, imporre leggi arbitrarie, incongrue, ingiuste, lesive di fondamentali valori di civiltà giuridica (Galgano, *Globalizzazione dell'economia e universalità del diritto*, in *Politica del diritto*, 2009, 177 ss.; Id., *Il legittimo e il giusto*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2009, 1 ss.).

(10) Sulla base di una progressiva evoluzione prima delle carte fondamentali nazionali (si pensi al *Bill of Right* del 1689, alla Dichiarazione di indipendenza americana del 1776, alla Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789) e, nel secolo scorso, del diritto internazionale, a partire dalla Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo del 1948 (si veda *infra* nel testo).

(11) Piuttosto che tentare di richiamare la sterminata bibliografia al riguardo, anche di filosofia del diritto, ci piace ricordare il testo che costituisce la radice di tali concetti che è la Dichiarazione d'indipendenza americana del 1776: «Noi consideriamo le seguenti Verità evidenti di per sé: che tutti gli uomini (...) sono stati dotati di alcuni diritti inalienabili (...) [e] che sono istituiti tra gli uomini dei governi (...) al fine di assicurare questi diritti» (traduzione nostra dall'originale inglese, corsivi aggiunti). Per Bobbio (*Teoria generale della politica*, Torino, 1999, 437), infatti, il riconoscimento dei diritti fondamentali postula l'affermazione che prima viene l'individuo, che ha valore di per se stesso, e poi viene lo Stato e non viceversa, ossia che lo Stato è fatto per l'individuo e non l'individuo per lo Stato. Con specifico riferimento alle implicazioni di tali affermazioni per il diritto tributario si veda l'ampia rassegna in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di Falsitta, Padova, 2011, sub art. 2 Cost.

(12) Per quanto si affermi in dottrina (cfr. ad es. Mazzagrecò, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, 4) il superamento della teoria della potestà d'imposizione, preesistente all'ordinamento giuridico, quale caratteristica della sovranità tributaria dello Stato (teoria di matrice germanistica, derivante dal pensiero hegeliano, su cui si veda Giannini, *Elementi di diritto finanziario e di contabilità dello Stato*, Milano, 1934; V.E. Orlando, *Introduzione al diritto amministrativo. Le teorie fondamentali*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, I, Milano, 1900, 34), va osservato che la recente «legislazione d'emergenza fiscale» lascia aperto il dubbio se tale superamento sia davvero definitivamente avvenuto.

(13) Cfr. Adams, *For Good and Evil. L'influsso della tassazione sulla storia dell'umanità*, trad. it., Macerata, 2007, *passim*, per il quale «tanto la prosperità

Il presente lavoro ha lo scopo di dar conto dell'efficacia della CEDU e della Carta nel diritto dell'Unione e nell'ordinamento interno (soprattutto a seguito del trattato di Lisbona), illustrandone la rilevanza per il diritto tributario, e di tratteggiare alcune «coordinate europee» dei diritti fondamentali dei contribuenti. In un successivo contributo si approfondirà, in termini problematici, il rapporto tra alcuni diritti fondamentali di fonte europea, di particolare importanza per la materia fiscale, e il dato positivo che emerge dal diritto tributario italiano (14).

In tale prospettiva, questo contributo si pone in termini per così dire «propedeutici», intendendo contribuire a fornire un «quadro concettuale europeo» all'interprete della norma tributaria interna, alla luce del quale operare una scelta «orientata al diritto sovranazionale» tra le sue diverse opzioni ermeneutiche, e coglierne gli eventuali profili di illegittimità (15).

2. – *La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU nel trattato di Lisbona*

2.1. – *Il progressivo riconoscimento dei diritti fondamentali nell'Unione europea e la Carta di Nizza*

Occorre ricordare che né il trattato CE né quello UE contenevano un «catalogo» scritto dei diritti fondamentali (16). I primi passi in

quanto il declino delle nazioni hanno sempre avuto alla base un fattore-imposte. I diritti umani ne hanno sofferto più ancora delle nazioni: ciò che l'esattore delle tasse vuole, l'esattore delle tasse ottiene, inclusa la nostra libertà, se è quello che desidera» (pag. 19). «Possiamo imparare molto dagli antichi, specie nelle questioni relative ai diritti umani. La libertà venne dai greci: essi pensavano che la tirannia fosse conseguenza di un tipo sbagliato di tassazione. I romani aggiunsero un'appendice alla tesi dei greci: in ogni conflitto tra libertà e imposta, la libertà è destinata a ceder terreno» (pag. 27); «sono le libertà civili a venir piegate al sistema fiscale, e non il sistema fiscale a venir piegato alle libertà civili» (pag. 152).

In argomento, nella letteratura tributaristica italiana, si vedano le profonde riflessioni nel lavoro, dal titolo evocativo, di Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, *passim*.

(14) Da tale esame si potranno verificare le conseguenze, potenzialmente dirompenti, sull'attuale assetto del diritto procedimentale e processuale tributario italiano.

(15) In questa sede si è quindi evitato qualunque richiamo della normativa italiana su cui i diritti fondamentali europei possono avere un impatto, rinviando il compito al preannunciato successivo contributo. Cionondimeno, facilmente il Lettore intuirà, dall'esame del quadro concettuale europeo, come diverse disposizioni del nostro diritto tributario presentino forti elementi di criticità in tale prospettiva.

(16) Soltanto il principio di eguaglianza nella remunerazione degli uomini e delle donne era stato sancito, sin dall'origine, nel 1957, nell'art. 119 del trattato

questa direzione furono fatti nel 1986, con il preambolo dell'Atto unico europeo, in cui gli Stati dell'Unione si impegnavano «a promuovere assieme la democrazia che si fonda sui diritti fondamentali riconosciuti dalle costituzioni e leggi degli Stati membri e della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali». Nel 1992, il trattato di Maastricht si riferiva, nell'art. 6 (già art. F), ai «principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, così come dello Stato di diritto, principi che sono comuni agli Stati membri» e affermava che «l'Unione rispetta i diritti fondamentali, quali sono garantiti dalla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo». Tale articolo – divenuto, con il trattato di Amsterdam del 1997 (17), l'art 6 del trattato sull'Unione europea (TUE) – ha consacrato le norme di riferimento in materia di diritti fondamentali (18).

Tuttavia, l'azione della Comunità ancora mancava di un riferimento normativo testuale per realizzare e promuovere la protezione di tali diritti, con l'eccezione del divieto di discriminazione di cui all'art. 13 CE.

Diversa era, invece, la sensibilità della Corte di giustizia che sin dal 1963, proclamando che il trattato conferiva alcuni diritti ai privati, ha aperto l'accesso alla sua giurisdizione ai cittadini europei (19), chiaro segno premonitore di sviluppi futuri. Infatti, nonostante l'assenza di espresse disposizioni nei trattati istitutivi delle comunità europee, che proteggessero i diritti dell'uomo, nel 1969 la Corte aveva dichiarato che i diritti fondamentali, tratti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte dei principi generali del diritto comunitario dei quali essa assicura il rispetto (20).

di Roma. In generale, sui diritti fondamentali, v. per tutti Queirolo, voce *Diritti fondamentali (Unione europea)*, in *Digesto, Disc. pubb.*, Agg. n. 4, Torino, 2010, 78 ss.

(17) Entrato in vigore nel 1999.

(18) Il trattato di Amsterdam, infatti, attribuiva all'Unione, in caso di violazione grave e persistente dei diritti fondamentali, il potere di agire contro uno Stato membro, incluso il potere di sospendere alcuni diritti ad esso spettanti in virtù del trattato. Inoltre, i paesi candidati all'adesione alla UE dovevano dimostrare di essere irreprensibili quanto al rispetto dei diritti. Infine, il TUE conferiva alla Corte di giustizia delle Comunità Europee il potere di vigilare quanto al rispetto, da parte delle istituzioni europee, dei diritti e delle libertà fondamentali (cfr. in particolare gli artt. 6, 7, 46 e 49 TUE).

(19) Corte di giustizia, 5 febbraio 1963, causa 26/62, *Van Gend en Loos*. Le sentenze della Corte di giustizia citate nel presente lavoro possono essere tutte reperite sul sito web: <http://eur-lex.europa.eu/JURISIndex.do?ihmlang=it> <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=it>. Sul sito web della Corte di giustizia è invece disponibile la sola giurisprudenza dal 17 giugno 1997 in avanti.

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

Si può pertanto affermare che i diritti fondamentali, in ambito europeo, non sono «nati» con la Carta, ma che essi rappresentano uno degli *acquis* del diritto dell'Unione (21).

Tra i più importanti diritti fondamentali riconosciuti dalla Corte di giustizia si possono ricordare (22), senza pretesa di completezza: la dignità umana (23), il principio di eguaglianza (24), il divieto di discriminazione (25), la libertà di associazione (26), la libertà di espressione (27), la libertà sindacale (28), il diritto di proprietà e al libero esercizio delle attività economiche e professionali (29), il divieto di discriminazione per motivi religiosi (30), la protezione della vita familiare (31), la libertà di religione (32), la protezione della vita privata (33), il segreto professionale medico (34), la libertà professionale (35), la libertà di commercio (36),

(21) In questa prospettiva, va ricordato, in Europa (non solo quella dell'Unione a 27, ma soprattutto in quella del Consiglio di Europa, a 47 Stati membri), il fiorire di testi che hanno la vocazione di garantire i diritti fondamentali: ci riferiamo, oltre alla CEDU, alla Carta sociale europea, alla Convenzione europea per la prevenzione della tortura e delle pene o trattamenti inumani o degradanti, alla Convenzione-quadro per la protezione delle minoranze nazionali, alla Carta europea per la protezione delle lingue regionali e minoritarie. A livello di Nazioni Unite, meritano egualmente di essere menzionate: la Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo, la Convenzione per la prevenzione e la repressione dei crimini da genocidio, la Convenzione internazionale sull'eliminazione di qualsiasi forma di discriminazione razziale, la Convenzione sull'eliminazione di qualsiasi forma di discriminazione delle donne, la Convenzione contro la tortura e altre pene o trattamenti crudeli, inumani o degradanti, la Convenzione relativa ai diritti del fanciullo, il Patto internazionale sui diritti civili e politici.

(22) Per una rassegna dei principi e dei diritti fondamentali nel diritto dell'Unione cfr., nella letteratura tributaristica, Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 9 ss., 19 ss. e 44 ss.; Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 249 ss.; si veda altresì, da ultimo, AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., I, passim.

(23) Corte giust., 3 luglio 1974, causa 9/74, *Casagrande*.

(24) Corte giust., 7 luglio 1982, causa C-119/81, *Klockner-Werke*.

(25) Corte giust., 8 aprile 1976, causa 43/75, *Defrenne c. Sabena*.

(26) Corte giust., 8 aprile 1976, causa 175/73, *Union syndacale*.

(27) Corte giust., 18 giugno 1991, causa C-260/89, *ERT*.

(28) Corte giust., 28 ottobre 1975, causa 36/75, cit.

(29) Corte giust., 14 maggio 1974, causa 4/73, cit.; Id., 13 dicembre 1979, C-44/79, *Hauer*.

(30) Corte giust., 27 ottobre 1976, causa 130/75, *Prais*.

(31) Corte giust., 18 maggio 1989, causa C-249/86, *Commissione c. Germania*.

(32) Corte giust., 27 ottobre 1976, causa 130/75, cit.

(33) Corte giust., 26 giugno 1980, causa 136/79, *National Panasonic c. Commissione*.

(34) Corte giust., 8 aprile 1992, causa C-62/90, *Commissione c. Germania*.

(35) Corte giust., 13 aprile 1979, causa 44/79, cit.

(36) Corte giust., 13 dicembre 1970, causa 11/79, cit.

la libertà economica (37), la libertà di concorrenza (38), il rispetto della vita familiare (39), l'inviolabilità del domicilio (40), il diritto di difesa (41), il diritto alla riservatezza della corrispondenza tra avvocato e cliente (42), la libertà di opinione e di pubblicazione (43).

Allo stesso tempo, la Corte ha affermato alcuni principi generali del diritto dell'Unione: i principi di effettività (44), di equivalenza (45), di proporzionalità (46), del legittimo affidamen-

(37) Corte giust., 13 dicembre 1984, causa C-78/83, *Usinor*.

(38) Corte giust., 7 febbraio 1985, causa 240/83, *Procureur de la République c. Association des bruleurs d'huiles usagées*.

(39) Corte giust., 18 maggio 1989, causa C-249/86, *Commissione c. Germania*.

(40) Corte giust., 21 settembre 1989, causa C-46/87 e C-227/88, *Hoechst c. Commissione*.

(41) Corte giust., 9 novembre 1983, 322/81, *Michelin*, § 7.

(42) Corte giust., 18 maggio 1982, causa 155/79, *AM&S*.

(43) Corte giust., 17 gennaio 1984, causa 43/82, *VBVB e VBVB c. Commissione*.

(44) In virtù del quale non deve essere reso impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento dell'Unione: cfr. Corte giustizia, 16 dicembre 1976, causa 33/76, *Rewe*, § 5; Id., 24 settembre 2002, causa C-255/00, *Grundig Italiana*, § 33; Id., 9 dicembre 2003, causa C-129/00, *Commissione c. Italia*, § 25. Sull'effettività del diritto di difesa cfr. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, 109 ss.; Boria, *Dir. trib. eur.*, cit., 252.

(45) La tutela dei diritti conferiti dal diritto dell'Unione deve avvenire con modalità non meno favorevoli di quella riguardanti i diritti di fonte interna: cfr. Corte giustizia, 24 settembre 2002, causa C-255/00, cit., § 33; Id., 9 dicembre 2003, causa C-129/00, *Commissione c. Italia*, § 25.

(46) Esso impone, per l'ordinamento dell'Unione e per quelli interni, la congruità del mezzo al fine, ovvero la realizzazione dei fini (europei e interni) con il minor sacrificio degli interessi contrapposti, meritevoli di tutela secondo il diritto dell'Unione; la giurisprudenza della Corte di Lussemburgo in materia è sterminata; al riguardo cfr. ad esempio Corte giustizia, 20 febbraio 1979, causa 12/78, *Buitoni*; Id., 18 marzo 1980, causa 154/78, *Vaolsabbia*; Id., 15 maggio 1986, causa C-222/84, *Johnston*; Id., 11 luglio 1989, causa C-265/87, *Schrader*. In questa prospettiva, l'interesse finanziario dello Stato deve arrecare il minimo danno possibile agli interessi del contribuente: cfr. Corte giustizia, 18 dicembre 1997, in cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, *Garage Molenheide*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 91 e ss., con nota di Pistone, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di giustizia*. Tale ultima sentenza esplicita, in particolare, il principio di proporzionalità in materia tributaria, affermando che «se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto necessario a tal fine» [§ 48]. Sul tema v. di recente Mondini, *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario*, in AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del*

to (47), di buona fede (48), del rispetto dei diritti quesiti (49), della tutela giurisdizionale effettiva (50), del contraddittorio (51), di certezza del diritto (52), il divieto di presunzioni legali irragionevoli o che rendano eccessivamente gravoso l'onere della prova a carico del contri-

contribuente in Europa, a cura di Tassani, Roma, 2009, 75 e ss.; Boria, *Dir. trib. eur.*, cit., 254 ss.

Il suddetto principio è immanente anche nell'ordinamento costituzionale italiano: cfr. al riguardo Corte cost., 19 dicembre 1991, n. 467 (in tema di obiezione di coscienza), che riconosce l'esistenza della «regola della ragionevole proporzionalità e della necessità della limitazione di un diritto inviolabile dell'uomo soltanto nei limiti strettamente necessari all'adempimento di un dovere costituzionale inderogabile», di talché esso impone «che il legislatore, nel suo discrezionale bilanciamento dei valori costituzionali possa restringere il contenuto di un diritto inviolabile dell'uomo soltanto nei limiti strettamente necessari alla protezione dell'interesse pubblico sottostante al dovere costituzionale contrapposto». Le sentenze della Corte costituzionale possono essere reperite sul sito web: <http://www.cortecostituzionale.it/actionGiurisprudenza.do>.

(47) Cfr. ad esempio Corte di giustizia, 3 maggio 1978, causa 112/77, *Toeffer*; Id., 26 aprile 1988, C-316/86, *Kruecken*, § 22. In argomento, per ulteriori riferimenti, cfr. P. Marongiu, *Il legittimo affidamento nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in AA.VV., *Attuazione del tributo*, cit., 223 e ss.; Stradini, *Il garante del contribuente tra principio del legittimo affidamento e diritto comunitario*, ivi, 245 e ss. e spec. 257 e ss.; Marcheselli, voce *Affidamento nel diritto tributario*, in *Digesto*, Disc. priv., sez. comm., Agg. IV, Torino, 2008, 1 ss.; Boria, *Diritto trib. eur.*, cit., 250 ss.

(48) Corte di giustizia, 14 dicembre 1976, 25/76, *Segoura*.

(49) Corte di giustizia, 26 febbraio 1987, C-15/85, *Consorzio Cooperative d'Abuzzo*.

(50) Corte di giustizia, 3 settembre 2008, in cause riunite C-402/05P e C-415/05P, *Kadi*.

(51) Corte di giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè*; Id., 3 settembre 2008, in cause riunite C-402/05P e C-415/05P, cit.; ma già Corte di giustizia, 23 ottobre 1974, causa 17/74, *Transocean c. Commissione*, § 15; Id., 13 febbraio 1979, causa 85/76, *Hoffmann - La Roche c. Commissione*, § 11; Id., 10 luglio 1986, causa 234/84, *Belgio c. Commissione*, § 27; Id., 11 novembre 1987, causa 259/85, *Francia c. Commissione*, § 12; Id., 21 novembre 1991, causa C-269/90, *Università di Monaco di Baviera*; Id., 12 dicembre 2002, causa C-395/00, *Cipriani*, § 51; Id., 9 giugno 2005, causa C-287/02, *Spagna c. Commissione*, § 37; Id., 8 marzo 2007, causa C-44/06, *Gerlach*, § 37ss.

(52) Corte di giustizia, 9 luglio 1981, causa 169/80, *Gondrand Frères*, secondo cui «il principio della certezza del diritto esige che una disciplina che impone oneri al contribuente sia chiara e precisa, affinché esso possa conoscere senza ambiguità i suoi diritti ed i suoi obblighi e possa agire in modo adeguato». In senso conforme cfr. Corte di giustizia, 22 febbraio 1989, cause riunite 92/87 e 93/87, *Commissione c. Francia e Regno Unito*, § 22; Id., 13 febbraio 1996, causa C-143/93, *Gebroeders*, § 27. In assenza di certezza del diritto dell'Unione (nella specie un regolamento doganale) sono inefficaci gli atti dell'Amministrazione finanziaria che si basino su una norma oscura ed ambigua (Corte di giustizia, 9 luglio 1981, causa 169/80, *Gondrand*). Sul punto cfr. La Scala, *I principi fondamentali*, cit., 101 ss.

biente (53), il divieto di abuso del diritto (54), il principio della responsabilità dello Stato membro, nel caso di parziale, tardiva o omessa attuazione della direttiva (con obbligo di risarcimento del danno a favore del privato da ciò lesa) (55), il principio di responsabilità dello Stato membro per violazione del diritto dell'Unione da parte dei propri organi interni (anche qui con il diritto del privato al risarcimento del danno) (56) (57), a prescindere dall'accertamento del dolo o della colpa dell'amministrazione che ha agito in violazione del diritto del-

(53) Ad esempio quando «l'amministrazione chiedi la produzione di (...) documenti dopo la scadenza del loro termine legale di conservazione e il soggetto passivo non li esibisca, tranne la conclusione che quest'ultimo abbia trasferito i tributi in esame su terzi, o tranne la medesima conclusione salvo prova contraria che spetti al soggetto passivo fornire, equivarrebbe ad istituire una presunzione a carico di quest'ultimo, presunzione che renderebbe eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso di tributi incompatibili con il diritto comunitario»: cfr. Corte di giustizia, 9 dicembre 2003, causa C-129/00, *Commissione c. Italia*, § 38.

(54) Cfr. per tutti Boria, *Dir. trib. eur.*, cit., 257 ss., ove rife.

(55) Il suddetto principio fu affermato originariamente da Corte di giustizia, 19 novembre 1991, in cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Francovich*; Id., 3 marzo 1996, in cause riunite C-46/93 e C-48/93, *Brasserie du Pecheur*. Sul tema cfr. Miceli, *L'illecito comunitario dello stato membro: disciplina e tutela del contribuente*, in AA.VV., *Attuazione del tributo*, cit., 37 e ss., ove ulteriori rife. nonché, da ultime e anche in punto di prescrizione del diritto al risarcimento del danno, Corte di giustizia, 19 maggio 2011, causa C-452/09, *Iata*; e, nella giur. it., Cass., sez. III civ., 17 maggio 2011, n. 10813, in *Foro it.*, 2011, I, 1650 ss. Lasciano perplessi le conclusioni cui giunge Cass., sez. trib., 17 giugno 2011, n. 13329, in *Fisco*, 2011, 4860 ss., allorché, affermata la natura *self executing* di una direttiva e il mancato recepimento della stessa da parte del legislatore fiscale (in particolare in punto di esenzione da imposta di registro sui conferimenti), fa comunque decorrere il termine per richiedere la restituzione del tributo dalla data di versamento dell'imposta, dichiara applicabile il termine decadenziale ordinario (e non la prescrizione decennale per la ripetizione di indebito) e nega che l'azione di risarcimento del danno possa valere come «surrogato» dell'azione di ripetizione dell'indebito fiscale.

(56) Dove per «organi» si intendono anche i giudici nazionali: cfr. Corte di giustizia, 9 dicembre 2003, causa C 129/00, *Commissione c. Italia*, in cui la Corte ha dichiarato l'inadempimento del nostro paese a causa dell'interpretazione data dalla Cassazione all'art. 29 della legge 29 dicembre 1990, n. 428 in tema di rimborso di tributi contrari al diritto comunitario.

(57) La questione della responsabilità risarcitoria dello Stato membro per omesso rinvio pregiudiziale dà luogo a particolari problemi, in relazione ai quali si rinvia a Nucera, *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010, 42 e ss., e a quanto indicato nella nota successiva.

Sulla responsabilità dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al risarcimento del danno subito dal contribuente per attività illegittime, nel diritto interno, cfr. ad es. T.a.r. Lazio, 25 novembre 2009, n. 11672, in *Boll. trib.*, 2010, 1398 con nota di Azzoni, *La responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per l'ado-*

l'Unione (58)), ivi compreso il regime di responsabilità civile dei magistrati (59), il principio di effettività ed equivalenza in materia di

zione di misure illegittime nelle fasi di accertamento e di riscossione, ove amplii riff.

(58) Cfr. Corte di giustizia, 30 settembre 2010, causa C-314/09, *Stadt Graz*, in cui è affermata la responsabilità risarcitoria della pubblica amministrazione verso il privato, per violazione della normativa sugli appalti pubblici, sulla base del solo accertamento della violazione del diritto dell'Unione, a prescindere dalla colpevolezza o meno della predetta amministrazione o dalla sussistenza di altre cause che escludano la responsabilità soggettiva della stessa.

(59) Al riguardo si ricorda che, a norma dell'art. 1 della legge 13 aprile 1988, n. 117, la responsabilità civile dei magistrati è limitata ai casi di dolo o colpa grave ed è comunque esclusa allorché si verta in tema di interpretazione delle norme di diritto e di valutazione del fatto e delle prove dedotte in giudizio. Al riguardo, Corte di giustizia, 13 giugno 2006, causa C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo* (che si può leggere anche in *Foro it.*, 2006, IV, 417, con note di Scoditti, *Violazione del diritto comunitario derivante da provvedimento giurisdizionale; illecito dello Stato e non del giudice*; Palmieri, *Corti di ultima istanza, diritti comunitario e responsabilità dello Stato: luci ed ombre di una tendenza irreversibile* e Giovannetti, *La responsabilità civile dei magistrati come strumento di nomofilachia? Una strada pericolosa*), ha concluso che il diritto europeo osta alla normativa italiana citata, nella parte in cui essa esclude «in maniera generale, la responsabilità dello Stato membro per i danni arrecati ai singoli a seguito di una violazione del diritto comunitario imputabile a un organo giurisdizionale di ultimo grado per il motivo che la violazione controversa risulta da un'interpretazione delle norme giuridiche o da una valutazione dei fatti e delle prove operate da tale organo giurisdizionale. Il diritto comunitario osta altresì ad una legislazione nazionale che limiti la sussistenza di tale responsabilità ai soli casi di dolo o colpa grave del giudice, ove una tale limitazione conducesse ad escludere la sussistenza della responsabilità dello Stato membro interessato in altri casi in cui sia stata commessa una violazione manifesta del diritto vigente, quale precisata ai punti 53-56 della sentenza 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Köbler*». Sul tema si veda da ultimo Ferraro, *La [ir]responsabilità risarcitoria dei giudici nazionali per violazione del Diritto dell'Unione*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti*, cit., 69 e ss., nonché, per un elenco delle note di commento alla predetta sentenza in *Traghetti del Mediterraneo*, si v. la nota a sentenza in *Foro it.*, 2011, IV, 148-9.

A tale riguardo va aggiunto che, di fronte all'inattività del legislatore italiano nel riformare la legge n. 117 del 1988 in linea con i principi del diritto dell'Unione esposti dalla Corte di Giustizia in *Traghetti del Mediterraneo*, la Commissione ha aperto una nuova procedura di infrazione contro la Repubblica italiana. La Corte di Giustizia, nell'accogliere il ricorso della Commissione, ha affermato che «la Repubblica italiana, escludendo qualsiasi responsabilità dello Stato italiano per i danni arrecati ai singoli a seguito di una violazione del diritto dell'Unione imputabile a un organo giurisdizionale nazionale di ultimo grado, qualora tale violazione risulti da attività di interpretazione di norme di diritto o di valutazione di fatti e prove effettuate dall'organo giurisdizionale medesimo, e limitando tale responsabilità ai soli casi di dolo o colpa grave, ai sensi dell'art. 2, commi 1 e 2, della legge 13 aprile 1988, n. 117, sul risarcimento dei danni cagio-

rimborsi dei tributi percepiti dagli Stati membri in violazione del diritto dell'Unione (60).

Sul piano legislativo, sin dalla fine degli anni '70 del secolo scorso è emersa in seno all'Unione europea la volontà di non preoccuparsi più del solo destino economico dei suoi abitanti, ma di affrontare altresì il tema della protezione dei diritti dell'uomo, offerta ai suoi cittadini (61). Tale esigenza si è concretizzata nel 1999, al Consiglio europeo di Colonia, in cui si decise di codificare i diritti tutelati dalle differenti fonti al fine di sottolineare la loro eccezionale importanza e la loro portata in modo più visibile per i cittadini dell'Unione (62).

Sono note, e non è il caso di ripercorrerle in questa sede, le vicende che hanno riguardato la Carta di Nizza, nel tentativo – non riuscito – di attribuirle la dignità di una Costituzione europea. Si può qui solo ricordare che la Carta, proclamata a Nizza nel 2000 ed «adattata» nel 2008 a Strasburgo, fino alla fine del 2009 ha avuto un valore per lo più politico o, quantomeno, quale strumento di *soft-law*, ha costituito un punto di riferimento interpretativo delle norme vigenti, fino a diventare – con l'entrata in vigore del trattato di Lisbona – norma fondamentale del diritto dell'Unione.

Nel panorama mondiale, la Carta è oggi il più recente ed il più ampio strumento internazionale che sancisce i diritti fondamentali

nati nell'esercizio delle funzioni giudiziarie e sulla responsabilità civile dei magistrati, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del principio generale di responsabilità degli Stati membri per violazione del diritto dell'Unione da parte di uno dei propri organi giurisdizionali di ultimo grado» (Corte di giustizia, 24 novembre 2011, in causa C-379/10, *Commissione c. Italia*).

Va peraltro ricordato che la *Raccomandazione del Comitato dei Ministri del Consiglio di Europa* del 17 novembre 2010 [CM/Rec (2010) 12] (che si può leggere nella traduzione italiana in *Foro it.*, 2011, V, 120), prevede al § 66 che «l'interpretazione della legge, l'apprezzamento dei fatti o la valutazione delle prove effettuate dai giudici per deliberare su affari giudiziari non deve fondare responsabilità disciplinare o civile, tranne che nei casi di dolo e colpa grave».

(60) Cfr. Corte di giustizia, 9 novembre 1983, causa C-199/82, *San Giorgio*; Id., 24 settembre 2002, causa C-255/00, *Grunding Italiana*, Id., 9 dicembre 2003, causa C-129/00, *Commissione c. Italia*; Id., 2 ottobre 2003, causa C-147/01, *Weber's Wine*.

(61) Si ricordano, in particolare, oltre alle diverse dichiarazioni in tal senso del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione sin dal 1977, il libro bianco presentato nel 1989, gli atti della Conferenza «*Diritti dell'uomo e comunità europee, verso il 1992 e oltre*», dello stesso anno; l'iniziativa del 1994 assunta dal Parlamento europeo di elaborare un catalogo dei diritti fondamentali garantiti dalla UE, il rapporto del Comitato di Saggi del 1996 «*Per una Europa dei diritti civili e sociali*»; il rapporto del 1999 redatto dal Gruppo di Esperti in materia di diritti fondamentali, efficacemente intitolato «*Affermazione dei diritti fondamentali nell'Unione europea: è tempo di agire!*».

(62) Cfr. la *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea* proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000, in GUCE del 18 dicembre 2000, C 364.

li (63). Essa enuncia tre categorie di diritti – i diritti «corrispondenti» a quelli della CEDU, i diritti «esistenti» ed i diritti «emergenti» – ripartendoli in sei titoli, rubricati con altrettanti valori individuali ed universali che costituiscono lo zoccolo della costruzione europea: dignità, libertà, uguaglianza, solidarietà, cittadinanza e giustizia.

Il senso e la portata dei diritti «corrispondenti» a quelli della CEDU sono determinati non solo dal testo della predetta Convenzione, ma anche dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (nota anche come la «Corte di Strasburgo» o «CEDU») e della Corte di giustizia dell'Unione europea (nota anche come la «Corte di Lussemburgo») (64).

I diritti «esistenti» sono quelli già previsti dai precedenti testi normativi di diritto comunitario, alcuni dei quali riservati ai cittadini dell'Unione (65). I diritti «emergenti», infine, sono quei diritti economici e sociali indicati a Colonia, la gran parte dei quali non sono tuttavia «nuovi», ma trovano la loro fonte in trattati o in documenti privi di valore giuridico cogente per gli Stati membri (66). La Carta contiene,

(63) Essa consta di un preambolo di sette paragrafi e di 54 articoli, di cui 4 di procedura (le c.d. «clausole orizzontali») e 50 che dichiarano i diritti fondamentali delle persone in seno alla UE.

(64) I diritti «corrispondenti» sono quelli definiti dall'art. 52, § 3, della Carta, su cui si veda *infra* nel testo.

Le Spiegazioni alla Carta (in GUCE del 14 dicembre 2007, C 303, 17 e ss.) citano solo 12 articoli come «corrispondenti» alla CEDU, sebbene altri 6 articoli della Carta riprendano diritti garantiti dalla CEDU, ancorché non esattamente coincidenti.

(65) Così, la Carta riprende: (a) dai Trattati istitutivi delle Comunità europee: il diritto d'asilo (art. 18), la protezione dei dati personali (art. 8), il divieto di discriminazione (art. 21) e il diritto d'accesso ai servizi d'interesse economico generale (art. 36) e quelli indicati al capo V sulla cittadinanza; (b) dal Trattato sull'Unione europea: il diritto alla diversità culturale, religiosa e linguistica (art. 22); (c) dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri: il diritto all'obiezione di coscienza (art. 10, § 2), il diritto all'educazione (art. 14), il principio di eguaglianza (art. 20); (d) dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia CE: la libertà e il pluralismo dei mezzi di informazione (art. 11, § 2), la libertà professionale e il diritto di lavorare (art. 15), il diritto ad una buona amministrazione (art. 41).

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

Quanto ai suddetti diritti fondamentali «emergenti», essi sono indicati negli articoli da 25 e 26 e da 27 a 37 della Carta, nel capo IV sulla Solidarietà.

infine, l'enunciazione di veri e propri «nuovi» diritti, quantomeno in rapporto alla CEDU (67).

La Carta, come si è visto, ha il valore giuridico dei trattati; a norma dell'art. 51, essa si applica agli organi ed istituzioni dell'Unione e, per quanto attiene agli «Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione». Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze». La Carta «non introduce competenze nuove o compiti nuovi per la Comunità e per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati» (68).

Relativamente alla sua interpretazione, l'art. 52, § 3 della Carta prevede che laddove essa «contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa».

A tal fine è interessante notare che già prima del trattato di Lisbona, quando la Carta non aveva ancora efficacia giuridica vincolante, essa veniva assunta come punto di riferimento della giurisprudenza comunitaria in tema di diritti fondamentali (69).

Ora che il trattato di Lisbona ha sancito l'efficacia giuridica della Carta al pari di quella dei Trattati, essa è divenuta il fulcro delle decisioni della Corte di giustizia in tema di diritti fondamentali, al punto

(67) Si pensi all'art. 2, nell'ambito bioetico e medico, all'art. 8 sulla protezione dei dati personali, all'art. 18 sul diritto di asilo, all'art. 21 sulla non discriminazione che anticipa l'entrata in vigore del protocollo n. 12 alla CEDU, ancora da ratificare da parte di parecchi Stati, agli articoli 24, 25 e 26, rispettivamente sui diritti dei minori, delle persone anziane, dei disabili.

(68) Come ha evidenziato nella sua dichiarazione sulla Carta, «la Repubblica ceca sottolinea che tali disposizioni si applicano agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione e non quando adottano o attuano disposizioni del diritto nazionale indipendentemente dal diritto dell'Unione»: cfr. la Dichiarazione della Repubblica ceca sulla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in GUCE del 17 dicembre 2007, C 306, 267.

Si ricorda infine il protocollo sull'applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea alla Polonia e al Regno Unito, con cui la sua applicazione è stata circoscritta nei predetti paesi, in GUCE del 17 dicembre 2007, *cit.*, 196 e ss.

(69) Cfr. ad esempio Corte di giustizia, 11 dicembre 2007, causa C-438/05, *International Transport Workers' Federation*, §§ 43-44, secondo la quale, con la Carta di Nizza, la Comunità si era dotata di un proprio catalogo di diritti fondamentali che, sebbene privo di valore vincolante, era un punto di riferimento della Corte di Giustizia; Trib. primo gr. CE, 30 gennaio 2002, causa T-54/99, *Max*, che aveva deciso l'esame di un ricorso alla luce dell'art. 41, §1 (diritto a che i propri affari siano trattati in modo imparziale, secondo equità e in un tempo ragionevole); Id., 3 maggio 2002, causa T-177/01, *Jégo-Quéré*, che aveva invocato l'art. 47 (diritto ad un ricorso effettivo e ad un tribunale imparziale).

che già all'inizio del 2011 si contavano oltre trenta decisioni che facevano riferimento alla Carta (70).

2.2. – *La rilevanza della CEDU nel diritto dell'Unione europea*

Secondo il tradizionale orientamento della Corte di giustizia, «si deve ricordare, in via preliminare, che secondo la costante giurisprudenza i diritti fondamentali fanno parte integrante dei principi generali del diritto dei quali la Corte garantisce l'osservanza. A tal fine la Corte si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato ed aderito» (71). «La Convenzione europea dei diritti dell'uomo riveste, a questo proposito, un particolare significato» (72). «Ne consegue che nella Comunità non possono essere consentite misure incompatibili con il rispetto dei diritti dell'uomo in tal modo riconosciuti e garantiti» (73).

In base alla sua giurisprudenza, la Corte non può sindacare la compatibilità, con la CEDU, di una normativa nazionale che non rientra nell'ambito del diritto dell'Unione; per contro, allorché una siffatta normativa vi rientri, la Corte, adita in via pregiudiziale, deve fornire tutti gli elementi d'interpretazione necessari alla valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità di detta normativa con i diritti fondamentali di cui la Corte garantisce il rispetto, tali quali risultano, in particolare, dalla CEDU (74).

(70) Cfr. la dichiarazione congiunta dei presidenti delle due Corti europee in data 17 gennaio 2011, disponibile sul sito *web* della CEDU, *cit.* (*press release* n. 75 del 27 gennaio 2011).

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

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

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

(74) Corte di giustizia, 11 luglio 1985, cause riunite 60/84 e 61/84, *Cinéthèque*, § 26; Id., 30 settembre 1987, causa 12/86, *Demirel*, § 28; Id., 18 giugno 1991, causa C-260/89, *Elliniki Radiophonia*.

Ad esempio, quando uno Stato membro invoca il combinato disposto degli artt. 56 e 66 TCE per giustificare una normativa idonea a frapponere ostacolo all'esercizio della libera prestazione dei servizi, questa giustificazione, prevista dal diritto dell'Unione, deve essere interpretata alla luce dei principi generali del diritto e, in particolare, dei diritti fondamentali; in tal modo, la normativa nazionale considerata potrà fruire delle eccezioni previste dal combinato disposto degli artt. 56 e 66 solo se è conforme ai diritti fondamentali di cui la Corte garantisce il rispetto (Corte di giustizia, 18 giugno 1991, causa C-260/89, *Elliniki Radiophonia*, § 43). Ne consegue che, in un siffatto caso, è compito del giudice nazionale ed,

Sulla spinta di questi interventi, l'art. 6, § 2, del TUE, nella sua versione precedente (a quella, oggi vigente, risultante «*post* Lisbona»), aveva previsto espressamente il rispetto dei diritti fondamentali garantiti dalla CEDU e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, «in quanto principi generali dell'Unione».

In tale prospettiva, la Corte di giustizia ha affermato che il «diritto globale» (e in particolare quello costituito dagli accordi internazionali pattizi) ha il primato sul diritto dell'Unione a condizione «che rispetti i principi «costituzionali» comunitari», che discendono dai diritti fondamentali, tutelati in sede CEDU (75).

Dal canto suo, la CEDU, che tradizionalmente aveva negato la propria competenza a pronunciarsi su questioni di diritto derivato dell'Unione, dal 1999 ha chiaramente affermato la propria competenza in materia (76).

Per cui si può condividere l'opinione secondo cui, stante l'attuale assetto del diritto dell'Unione, «Lussemburgo influenzerà Strasburgo e viceversa», giacché la seconda Corte è sempre più propensa a prendere in considerazione il diritto dell'Unione nelle proprie decisioni, mediante l'interpretazione della Carta, mentre la prima Corte si vede offrire la prospettiva di ampliare l'ambito delle sue statuizioni in materia di nuovi diritti, quali ad esempio i diritti sociali (77).

eventualmente, della Corte valutare l'applicazione di dette disposizioni, con riguardo a tutte le norme di diritto dell'Unione, ivi compresa la libertà di espressione, sancita dall'art. 10 della CEDU, in quanto principio generale del diritto di cui la Corte garantisce il rispetto (Corte di giustizia, 18 giugno 1991, causa C-260/89, *Elliniki Radiophonia*, § 44; in senso conforme cfr. ad esempio Corte di giustizia, 4 ottobre 1991, causa C-159/90, *The Society for the Protection of Unborn Children Ireland*, §§ 30 – 32).

(75) Corte di giustizia, 3 settembre 2008, cause C-402/05 P e C-415/05 P, *Kadi*. Su tale sentenza, definita «storica» dalla dottrina, cfr. AA.VV., *Terrorismo internazionale e principi di diritto. Una sentenza della Corte di giustizia che fa storia*, in *Giur. dir. amm.*, 2008, 1088 ss., con contributi di Sandulli, *Caso Kadi: tre percorsi a confronto*, ivi, 1088 ss.; Cassese, *Ordine comunitario e ordine globale*, ivi, 1091 ss.; Chiti, *I diritti di difesa e di proprietà nell'ordinamento europeo*, ivi, 1093 ss.; Savino, *Libertà e sicurezza nella lotta al terrorismo: quale bilanciamento?*, ivi, 1096 ss.; Vesperini, *Il principio del contraddittorio e le fasi comunitarie di procedimenti globali*, ivi, 1100 ss.; Della Cananea, *Un nuovo nomos per l'ordine globale*, ivi, 1102 ss.

(76) CEDU, 18 febbraio 1999, *Matthews c. Regno Unito*; Id., 30 giugno 2005, *Bosphorus c. Irlanda*.

La giurisprudenza della CEDU è reperibile sul sito web: <http://cmiskp.echr-coe.int/tkp197/search.asp?skin=hudoc-en>

(77) Cfr. Favreau, *La Charte de Droits Fondamentaux de Union Européenne. Pourquoi – ? Comment – ?*, in AA.VV., *La Charte des Droits Fondamentaux de l'Union européenne après le Traité de Lisbonne*, a cura di Favreau, Bruxelles, 2010, 3 ss. e spec. 37.

2.3. – *I rapporti tra il diritto dell'Unione europea e il diritto nazionale*

È noto il principio del primato del diritto dell'Unione, per il quale la norma europea è destinata a prevalere sulla norma dell'ordinamento interno (78). Tale prevalenza è stata sancita dalla Corte di giustizia, che ha stabilito l'obbligo del giudice nazionale di applicare le disposizioni del diritto dell'Unione e di garantirne la piena efficacia, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la rimozione in via legislativa o mediante il procedimento di illegittimità costituzionale (79). Dal canto suo, la Corte costituzionale ha recepito da tempo i principi suddetti (80).

(78) In argomento basti rinviare, in questa sede, a Benacchio, voce *Fonti del diritto (diritto comunitario)*, in *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 616 ss.

(79) Sul punto è nota la storica sentenza di Corte di giustizia, 15 luglio 1964, causa 6/64, *Costa c. Enel*, cui *adde* Corte di giustizia CE, 9 marzo 1978, causa 106/77, *Simmenthal*.

Sul primato del diritto comunitario si evidenzia che la dichiarazione n. 17 allegata al Trattato di Lisbona espressamente prevede: «La conferenza ricorda che, per giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea, i trattati e il diritto adottato dall'Unione sulla base dei trattati prevalgono sul diritto degli Stati membri alle condizioni stabilite dalla summenzionata giurisprudenza».

In argomento cfr. Piccone, *L'interpretazione giurisdizionale*, cit., 101 ss., nonché Ivaldi, voce *Costituzione e diritto dell'Unione europea*, in *Digesto*, disc. pubbl., Agg.to 4, Torino, 2010, 59 ss., ove ult. riff.

(80) Corte cost., 8 giugno 1984, n. 170, in *Foro it.*, 1984, I, 2062 con nota di Tizzano, *La Corte costituzionale e il diritto comunitario: vent'anni dopo*.

La posizione della Corte costituzionale al riguardo è ben sintetizzata nella sua recente sentenza 24 giugno 2010, n. 227: «Questa Corte, fin dalle prime occasioni nelle quali è stata chiamata a definire il rapporto tra ordinamento nazionale e diritto comunitario, ne ha individuato il «sicuro fondamento» nell'art. 11 Cost. (in particolare, sentenze n. 232 del 1975 e n. 183 del 1973; ma già in precedenza, le sentenze n. 98 del 1965 e n. 14 del 1964). È in forza di tale parametro, collocato non senza significato e conseguenze tra i principi fondamentali della Carta, che si è demandato alle Comunità europee, oggi Unione europea, di esercitare in luogo degli Stati membri competenze normative in determinate materie, nei limiti del principio di attribuzione. È sempre in forza dell'art. 11 Cost. che questa Corte ha riconosciuto il potere-dovere del giudice comune, e prima ancora dell'amministrazione, di dare immediata applicazione alle norme comunitarie provviste di effetto diretto in luogo di norme nazionali che siano con esse in contrasto insanabile in via interpretativa; ovvero di sollevare questione di legittimità costituzionale per violazione di quel parametro costituzionale quando il contrasto fosse con norme comunitarie prive di effetto diretto (sentenze n. 284 del 2007 e n. 170 del 1984). È, infine, in forza delle limitazioni di sovranità consentite dall'art. 11 Cost. che questa Corte ha riconosciuto la portata e le diverse implicazioni della prevalenza del diritto comunitario anche rispetto a norme costituzionali (sentenza n. 126 del 1996), individuandone il solo limite nel contrasto con i prin-

Il principio del primato del diritto dell'Unione vige, per il giudice nazionale in sede applicativa, sia per le norme contenute nei Trattati, sia per i regolamenti europei. In entrambi i casi si tratta di atti normativi, destinati alla collettività dei cittadini, con efficacia precettiva e diretta applicabilità nell'ordinamento degli Stati membri, senza la necessità di alcun intervento attuativo da parte del legislatore nazionale. Relativamente invece alle direttive, esse vincolano gli Stati membri al raggiungimento di determinati scopi, lasciando tuttavia margini più o meno ampi di discrezionalità al legislatore nazionale circa le forme ed i mezzi per attuarle. Per tale loro caratteristica, le direttive «generali» o «classiche» non sono suscettibili di essere direttamente applicate dal giudice interno. Il problema della disapplicazione, in tal caso, si pone soltanto allorché la norma attuativa nazionale contrasti con principi della direttiva. A diverse conclusioni deve giungersi invece con riguardo alle direttive c.d. «analitiche» o «dettagliate»: secondo un orientamento ormai consolidato, quando esse sono chiare, precise ed incondizionate hanno la caratteristica di essere *self-executing*, ossia si rendono direttamente applicabili nell'ordinamento nazionale, sia colmando lacune normative di questo (81), sia consentendo la disapplicazione delle norme nazionali con esse in contrasto, purché, ovviamente, il termine per la loro attuazione da parte degli Stati membri sia inutilmente scaduto (82).

Il soggetto competente a mettere in evidenza i problemi di conflitto o compatibilità tra norma interna e diritto dell'Unione è il giudice nazionale. Ciò richiede, evidentemente, una previa attività di interpretazione. Se il giudice nazionale è in dubbio sulla corretta interpretazione della norma UE, ovvero sulla compatibilità della norma nazionale con la prima, egli può (o «deve» se si tratta di giudice di ultima istanza, come la Corte di Cassazione) effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia (83) *ex art.* 267 TUE (già art. 234

cipi fondamentali dell'assetto costituzionale dello Stato ovvero dei diritti inalienabili della persona (sentenza n. 170 del 1984)».

(81) Ad esempio, con riguardo alla VI Direttiva IVA, cfr. Corte di giustizia, 19 gennaio 1982, causa C-8/81, *Ursula Becker*; Id., 20 ottobre 1993, causa C-10/92, *Balocchi*; Id., 14 settembre 2006, causa C-228/05, *Stradasfalti*.

(82) Problemi più complessi derivano allorché una direttiva contenga sia norme «generali» sia norme «analitiche», ed essa non sia stata ancora trasposta nell'ordinamento interno nonostante la scadenza dei termini previsti. L'immediata efficacia (integrativa o disapplicativa) delle norme analitiche della direttiva dipenderà allora da un giudizio dell'interprete sulla possibilità di riconoscere o meno la diretta applicabilità alla norma analitica della direttiva in assenza della sua implementazione nazionale.

(83) Dev'essere ricordato che, a differenza di quanto accade per le questioni di legittimità costituzionale italiana, dinnanzi alla Corte di Giustizia sussiste la *presunzione di rilevanza* della questione posta in via pregiudiziale: la rilevanza «può essere esclusa soltanto in casi eccezionali, in particolare qualora risulti ma-

trattato CE) (84). Le decisioni della Corte hanno efficacia vincolante per il giudice nazionale del rinvio e per ogni altro giudice, anche di altro Stato membro, di talché si può affermare che i principi sanciti dalla Corte abbiano la natura di vere norme giuridiche di creazione giurisprudenziale, come avviene nei sistemi di *common law* (85), con efficacia naturalmente retroattiva (86), suscettibili di rimettere in discussione il «giudicato» delle corti nazionali (87) e di creare un

nifestamente che l'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione richiama non ha alcun nesso con la realtà effettiva o l'oggetto della causa principale, oppure qualora il problema sia di natura ipotetica» (Corte di giustizia, 10 giugno 2010, causa C-140/09, *Traghetti del Mediterraneo (II)*; in senso conforme Corte di giustizia, 4 ottobre 2007, causa C-429/05, *Rampion e Godard*, § 23 e 24; Id., 11 dicembre 2008, causa C-387/07, *MI.VER e Antonelli*, § 15).

(84) La Corte di Giustizia ha il monopolio dell'interpretazione del diritto dell'Unione e, in particolare, la prerogativa di pronunciarsi sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni UE.

(85) Sul punto cfr. per tutti l'ampia disamina di Nucera, *Sentenze pregiudiziali*, cit., 95 e ss. ove ult. riff.. In questa sede è sufficiente ricordare che la sentenza interpretativa della Corte di Giustizia: (i) vincola il giudice del rinvio ed i giudici dei gradi successivi (la questione è pacifica ai sensi dell'art. 267 TFUE); (ii) costituisce un precedente vincolante per la stessa Corte di Giustizia (argomentando dallo stesso art. 267 TFUE, dall'art. 104 del Regolamento di procedura della Corte e dal fatto stesso che la Corte, nelle proprie decisioni, sistematicamente cita i propri precedenti, ribadendo quanto in essi affermato; in tal senso cfr. pure, ad esempio, Corte di giustizia, 27 marzo 1963, cause riunite 28/62, 29/62 e 30/62, *Da Costa*; nonché Id., 9 settembre 2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani c. Comune di Carrara*); (iii) ha efficacia *erga omnes* nell'ordinamento degli Stati membri (argomentando ex art. 23 dello Statuto della Corte che impone la notifica dell'ordinanza di remissione, oltre che alle parti, a tutti gli Stati membri e alle istituzioni ivi indicate), come peraltro riconosciuto dalla Corte cost. italiana (sulla «efficacia diretta» ed «immediata applicabilità» delle sentenze di Corte di giustizia cfr. ad es. Corte cost., 19 aprile 1985, n. 113; Id., 4 luglio 1989, n. 389; Id., 8 aprile 1991, n. 168; Id., 16 giugno 1993, n. 285; Id., 23 giugno 1999, n. 225; Id., 23 giugno 2005, n. 268; Id., 13 luglio 2007, n. 284) e dalla Cassazione (cfr. Cass., 28 marzo 1997, n. 2787; Id., 30 dicembre 2003, n. 19842; Cass., sez. un. civ., 24 maggio 2007, n. 12067).

(86) La natura di pronunce interpretative della Corte di Giustizia rende per così dire fisiologica la loro efficacia *ex tunc*, ossia sin dall'entrata in vigore della norma UE interpretata; la giurisprudenza al riguardo è costante ed assai ampia: ci limitiamo a ricordare qui le prime affermazioni del principio in Corte di giustizia, 8 aprile 1976, causa 43/75, *Defrenne*; Id., 27 febbraio 1985, causa C-112/83, *Soc. de produits de mais*; nonché, tra le più recenti, Corte di giustizia, 10 gennaio 2006, causa C-402/03, *Skov e altri*. Soltanto in casi eccezionali l'efficacia delle suddette pronunce può essere modulata nel tempo; per alcune applicazioni in tal senso su casi «italiani» cfr., ad es., tra le prime Corte di giustizia, 27 marzo 1980, causa 61/79, *Denkavit Italiana* e, tra le ultime, Corte di giustizia, 9 settembre 2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani*; Id., 14 settembre 2006, causa C-228/05, *Stradasfalti*.

(87) Cfr. Corte di giustizia, 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Lucchini*, in

vero «diritto» all'autotutela del cittadino di fronte alle Amministrazioni nazionali (88).

Secondo un orientamento consolidato della Corte costituzionale, il giudice *a quo* è sempre tenuto a rivolgersi alla Corte di giustizia per risolvere ogni questione ermeneutica relativa al diritto dell'Unione, prima di formulare una questione di legittimità costituzionale, per cui la «pregiudiziale europea» precede necessariamente la «pregiudiziale costituzionale» (89).

Sotto il profilo del diritto tributario sostanziale, il diritto dell'Unione non opera come le convenzioni contro le doppie imposizioni per le quali, stante la loro natura, la norma pattizia può limitare il diritto all'imposizione di uno Stato, ma non può mai determinare fattispecie di imponibilità non previste dalla legislazione interna. Nel diritto dell'Unione, invece, sebbene l'incompatibilità di una norma interna con il diritto dell'Unione si connota tipicamente in senso restrittivo o limitativo della potestà impositiva di uno Stato (90), possono pure verificarsi le ipotesi contrarie, in cui il diritto dell'Unione amplia la potestà impositiva prevista dalla legislazione interna (91).

cui il giudicato di una sentenza civile non ha retto dinnanzi alla definitività di una decisione della Commissione che qualificava il diritto accertato dal giudice civile quale aiuto di Stato illegittimo ai sensi del diritto comunitario; Corte di giustizia, 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fall. Olimpiclub*, in cui è stato dichiarato inefficace il giudicato esterno di una sentenza allorché il *decisum* sia contrario ai principi del diritto dell'Unione.

(88) Corte di giustizia, 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kuhne & Heitz*, § 26; Id., 12 febbraio 2008, causa C-2/06, *Kempter*.

(89) Cfr. Brunelli, «*Che fare?*» *Il giudice ordinario di fronte alle antinomie tra diritto interno e diritto comunitario*, in *Studium iuris*, 2004, 185 e ss.; Ivaldi, *Costituzione e diritto dell'Unione europea*, cit., , 63, che parla di «doppia pregiudizialità».

Sulla possibilità della Corte costituzionale di proporre una questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia nei giudizi di legittimità costituzionale promossi in via principale cfr. Corte cost., ord. 15 aprile 2008, n. 103, cui ha fatto seguito Corte cost., 17 giugno 2010, n. 216, che costituisce la prima sentenza in cui la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di una norma interna sulla base della interpretazione della normativa comunitaria operata dalla Corte di giustizia.

(90) Si pensi ad esempio alla dichiarata incompatibilità con il diritto comunitario della tassa di CC. GG. sulle società, di cui a Corte di giustizia, 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, *Ponente Carni e Cispadana Costruzioni*, nonché l'ulteriore controversia in tema di rimborsi, in particolare con riguardo ai termini di decadenza, alla decorrenza e alla misura degli interessi dovuti, di cui a Corte di giustizia, 10 settembre 2002, cause riunite C-216/99 e C-222/99, *Prisco e CASER*.

(91) Si pensi alle norme nazionali agevolative o di esenzione, qualificate come aiuti di Stati illegittimi, in cui la norma agevolativa o di esenzione viene caducata nei suoi effetti in virtù della disapplicazione, di talché la norma impositiva «ordinaria» (ossia quella che sarebbe stata applicabile se la norma interna di

Sotto il profilo del diritto tributario procedurale, invece, il diritto dell'Unione può spiegare effetti «espansivi» dei diritti dei contribuenti. Ciò può avvenire sia mediante i cennati effetti limitativi dell'ambito di applicazione di una norma interna – di talché una disposizione nazionale procedimentale che limitasse i diritti dei contribuenti cesserebbe di essere efficace in virtù del cennato meccanismo della disapplicazione – sia mediante effetti integrativi, riconoscendo ad esempio al contribuente diritti più ampi o ulteriori, rispetto a quelli previsti dalle norme interne.

2.4. – *La rilevanza della CEDU e della Carta nell'ordinamento interno*

2.4.1. – *Prima del trattato di Lisbona*

Prima della modifica del Titolo V della Costituzione, la Corte costituzionale aveva considerato la CEDU rilevante nel nostro ordinamento attraverso la sua legge di conversione e, quindi, con il rango di legge ordinaria, potenzialmente modificabile o emendabile a mezzo di legge ordinaria posteriore e non suscettibile di costituire parametro di un giudizio di legittimità costituzionale (92).

favore non fosse mai esistita), per così dire «rivive», esplicando la sua piena efficacia, nella sua originaria (e più ampia) estensione; e ciò senza che possa ostare, ad esempio, l'intervento di un giudicato interno, non solo tributario, ma anche avente ad oggetto un concordato omologato in sede giudiziale (Corte di giustizia, 22 dicembre 2010, causa C-507/08, *Commissione c. Slovacchia*). Cfr. la precedente nota 87 per i casi *Lucchini* e *Fall. Olimpiclub*.

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

Si veda ancora, per un'ipotesi in cui il diritto dell'Unione ha attribuito la residenza fiscale di una persona fisica nel paese d'origine, in una situazione in cui, ai sensi della legislazione interna, essa era considerata non residente: Corte di giustizia, 28 luglio 2011, causa C-270/10, *Gisto*.

(92) Cfr. Corte cost., 16 dicembre 1980, n. 188; Id., 5 luglio 1990, n. 315; Id., 22 ottobre 1999, n. 388. Senza porre alcuna differenza fra le norme della CEDU e quelle di altri Trattati internazionali, la citata sentenza n. 188 del 1980 aveva statuito che «in mancanza di specifica previsione costituzionale, le norme pattizie, rese esecutive nell'ordinamento interno della Repubblica, hanno valore di legge ordinaria», escludendo «le norme internazionali pattizie, ancorché generali, dall'ambito di operatività dell'art. 10 della Costituzione (...) mentre l'art. 11 della Costituzione neppure può venire in considerazione non essendo individuabile, con riferimento alle specifiche norme pattizie in esame, alcuna limitazione della sovranità nazionale». La sentenza 22 marzo 2001, n. 73, ancora ribadiva che «le norme di diritto internazionale pattizio prive di un particolare fondamento costituzionale assumono, invece, nell'ordinamento nazionale il valore conferito loro dal-

Successivamente alla predetta modifica, la Consulta ha affermato (93) che le norme della CEDU (come interpretate dalla relativa Corte), a differenza di quanto accade per il diritto dell'Unione – *ex art. 10, 1° comma, Cost.* (94) – non hanno un'efficacia diretta nel nostro ordinamento, ma costituiscono «norme costituzionalmente interposte» ai sensi dell'art. 117, 1° comma, Cost. (95). Ne consegue che «il

la forza dell'atto che ne dà esecuzione (...). Sottoponendo a controllo di costituzionalità la legge di esecuzione del trattato, è possibile valutare la conformità alla Costituzione di quest'ultimo ed addivenire eventualmente alla dichiarazione d'incostituzionalità della legge di esecuzione».

(93) Con le sentenze 24 ottobre 2007, n. 348 e n. 349 (su cui si veda L. Garofalo, *Obblighi internazionali e funzione legislativa*, Torino, 2009), ribadite, fra l'altro, nell'ordinanza 15 aprile 2008 n. 103 e nelle sentenze 27 febbraio 2008, n. 39, 16 aprile 2008 n. 129, 16 novembre 2009, n. 311, 4 dicembre 2009, n. 317 nonché, dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, nelle sentenze 12 marzo 2010, n. 93 e n. 24 giugno 2010, n. 227.

(94) Precisa la Corte (cfr. la sentenza n. 349 del 2007) che «la citata disposizione costituzionale, con l'espressione «norme del diritto internazionale generalmente riconosciute» si riferisce soltanto alle norme consuetudinarie e dispone l'adattamento automatico, rispetto alle stesse, dell'ordinamento giuridico italiano»; pertanto, «le norme pattizie, ancorché generali, contenute in trattati internazionali bilaterali o multilaterali, esulano dalla portata normativa del suddetto art. 10. Di questa categoria fa parte la CEDU» (negli stessi termini cfr. la sentenza n. 129 del 2008).

(95) Cfr. la sentenza n. 348 del 2007, *cit.*: «La Convenzione europea, invece, non crea un ordinamento giuridico sopranazionale e non produce quindi norme direttamente applicabili negli Stati contraenti. Essa è configurabile come un trattato internazionale multilaterale (...) da cui derivano «obblighi» per gli Stati contraenti, ma non l'incorporazione dell'ordinamento giuridico italiano in un sistema più vasto, dai cui organi deliberativi possano promanare norme vincolanti (...) per tutte le autorità interne degli Stati membri», con la conseguenza che «il giudice comune non ha, dunque, il potere di disapplicare la norma legislativa ordinaria ritenuta in contrasto con una norma CEDU, poiché l'asserita incompatibilità tra le due si presenta come una questione di legittimità costituzionale, per eventuale violazione dell'art. 117, 1° comma, Cost., di esclusiva competenza del giudice delle leggi». Con riferimento alle decisioni della CEDU la sentenza precisa che «tra gli obblighi internazionali assunti dall'Italia con la sottoscrizione e la ratifica della CEDU vi è quello di adeguare la propria legislazione alle norme di tale trattato, nel significato attribuito dalla Corte specificamente istituita per dare ad esse interpretazione ed applicazione»; di talché «quanto detto sinora non significa che le norme CEDU, quali interpretate dalla Corte di Strasburgo, acquistano la forza delle norme costituzionali e sono perciò immuni dal controllo di legittimità costituzionale di questa Corte. Proprio perché si tratta di norme che integrano il parametro costituzionale, ma rimangono pur sempre ad un livello subcostituzionale, è necessario che esse siano conformi a Costituzione (...) Si deve peraltro escludere che le pronunce della Corte di Strasburgo siano incondizionatamente vincolanti ai fini del controllo di costituzionalità delle leggi nazionali. Tale controllo deve sempre ispirarsi al ragionevole bilanciamento tra il vincolo derivante dagli obblighi internazionali, quale imposto dall'art. 117, primo comma, della Co-

nuovo testo dell'art. 117, 1° comma, Cost., se da una parte rende inconfutabile la maggior forza di resistenza delle norme CEDU rispetto alle leggi ordinarie successive, dall'altra attrae le stesse nella sfera di competenza» della Corte costituzionale, «poiché gli eventuali contrasti non generano problemi di successione delle leggi nel tempo o valutazioni sulla rispettiva collocazione gerarchica delle norme in contrasto, ma questioni di legittimità costituzionale. Il giudice comune non ha, dunque, il potere di disapplicare la norma legislativa ordinaria ritenuta in contrasto con una norma CEDU, poiché l'asserita incompatibilità tra le due si presenta come una questione di legittimità costituzionale, per eventuale violazione dell'art. 117, 1° comma, Cost., di esclusiva competenza del giudice delle leggi» (96).

La Consulta ha altresì precisato che nel caso in cui si profili un eventuale contrasto tra una norma interna e una norma della CEDU, «il giudice nazionale comune deve, quindi, preventivamente, verificare la praticabilità di una interpretazione della prima conforme alla norma convenzionale, ricorrendo a tutti i normali strumenti di ermeneutica giuridica (97) e, ove tale soluzione risulti impercorribile (non potendo egli disapplicare la norma interna contrastante), deve denunciare la rilevata incompatibilità proponendo questione di legittimità costituzionale in riferimento al parametro dianzi indicato» (98).

stituzione, e la tutela degli interessi costituzionalmente protetti contenuta in altri articoli della Costituzione».

Nella sentenza n. 349 del 2007 la Corte cost. ha ulteriormente chiarito che «questa Corte e la Corte di Strasburgo hanno in definitiva ruoli diversi, sia pure tesi al medesimo obiettivo di tutelare al meglio possibile i diritti fondamentali dell'uomo. L'interpretazione della Convenzione di Roma e dei Protocolli spetta alla Corte di Strasburgo (...)» mentre «a questa Corte (...) spetta, invece, accertare il contrasto e, in caso affermativo, verificare se le stesse norme CEDU, nell'interpretazione datane dalla Corte di Strasburgo, garantiscano una tutela dei diritti fondamentali almeno equivalente al livello garantito dalla Costituzione italiana».

(96) Cfr. Corte cost., sentenze 24 ottobre 2007, n. 348 e 349. Al riguardo si vedano, tra gli altri, Saccucci, *Rango e applicazione della Cedu nell'ordinamento interno secondo le sentenze della Corte costituzionale sull'art. 117 Cost.: un passo avanti, due indietro?*, in *I diritti dell'uomo cronache e battaglie*, 2007, n. 3, 26 e ss.; Cannizzaro, *Sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo e ordinamento italiano in due recenti decisioni della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. int.*, 2008, 138 e ss.; Cataldi, *Convenzione europea dei diritti umani e ordinamento italiano. Una storia infinita?*, in *Dir. umani e dir. int.*, 2008, 321 e ss.; Conforti, *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*, in *Giur. it.*, 2008, 569 e ss.; Id., *Atteggiamenti preoccupanti della giurisprudenza italiana nei rapporti tra diritto interno e trattati internazionali*, in *Diritti umani e dir. int.*, 2008, 581 e ss.; Cannizzaro, *Il bilanciamento dei diritti fondamentali e l'art. 117, comma 1, Cost.*, in *Riv. dir. int.*, 2010, 128 e ss.

(97) Corte cost., 24 luglio 2009, n. 239.

(98) Così Corte cost., 12 marzo 2010, n. 93, in *Foro it.*, 2010, I, 2008 e ss., con nota di richiami anche alla dottrina.

Si noti che la suddetta valenza della CEDU nella gerarchia delle fonti – ossia la sua qualificazione come norma «costituzionalmente interposta» – non è applicabile invece per gli altri accordi internazionali, i quali hanno valore di legge ordinaria (99).

Dal canto suo la Suprema Corte aveva affermato, sin dal 2002,

Si noti che anche in termini di giudizio di costituzionalità delle norme interne in contrasto con le norme CEDU, in passato la Consulta ha mostrato una certa timidezza: ad esempio, nella sentenza n. 129 del 2008 la Consulta, chiamata a giudicare dalla Corte d'Appello di Bologna (cui si era rivolto il sig. Dorigo rivendicando l'applicazione della sentenza della Corte europea del 9 settembre 1998 che gli aveva riconosciuto il diritto alla riapertura del procedimento penale) sulla legittimità dell'art. 630 c.p.p. «nella parte in cui esclude, dai casi di revisione, l'impossibilità che i fatti stabiliti a fondamento della sentenza o del decreto di condanna si concilino con la sentenza della Corte europea che abbia accertato l'assenza di equità del processo, ai sensi dell'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo», ha dichiarato la infondatezza della questione «con specifico riferimento ai parametri di costituzionalità che sono stati richiamati», ma ha aggiunto «di non potersi esimere dal rivolgere al legislatore un pressante invito ad adottare i provvedimenti ritenuti più idonei, per consentire all'ordinamento di adeguarsi alle sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo che abbiano riscontrato, nei processi penali, violazioni ai principi sanciti dall'art. 6 della CEDU». Sul caso Dorigo (oltre che su altri procedimenti) era intervenuta anche la risoluzione 2 ottobre 2006 n. (2006)1516 dell'Assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa che aveva deplorato la circostanza che «in Italia (...) la legge non prevede ancora la riapertura dei processi penali per i quali la Corte abbia constatato violazioni alla CEDU (...) malgrado le domande pressanti e ripetute del Consiglio dei Ministri e dell'Assemblea», ma la Corte costituzionale, pur menzionando quella Risoluzione, ha ritenuto di non poter intervenire in mancanza di una disciplina normativa *ad hoc*. Soltanto nel 2011 la Corte ha assunto una posizione più «coraggiosa»: cfr. al riguardo *infra* la nota 123 e il testo corrispondente.

(99) I principi sanciti dalla Corte costituzionale con riguardo alla CEDU non appaiono suscettibili di applicazione uniforme per tutti i Trattati internazionali: quello relativo alla CEDU, infatti, costituisce una *realtà giuridica funzionale e istituzionale* (sentenza 349/07, § 6.1), è stato sottoscritto praticamente da tutti i Paesi europei e si fonda su principi universalmente riconosciuti. Lo stesso non può dirsi per i Trattati bilaterali o fra un ristretto gruppo di Stati, per lo più sottoscritti per finalità economiche e di regolamentazione dei traffici commerciali con i contenuti più vari e senza il vaglio preventivo del Parlamento (secondo l'art. 80 Cost.): in questi ultimi casi, la funzione integrativa del precetto costituzionale di cui all'art. 117, 1° comma, Cost. sarebbe molto attenuata e la stessa legge di ratifica potrebbe considerarsi cedevole rispetto alle altre disposizioni normative generali successive (ad esempio nella materia doganale, dopo la concessione di un trattamento di favore per determinati settori) senza necessità di pervenire ad un giudizio di costituzionalità dinanzi alla Corte; ancora, la mancanza di una Corte preposta alla interpretazione delle clausole del trattato (al massimo sono previsti collegi paritetici che non assurgono al rango di un organo giudiziario sovraordinato), renderebbe più semplice la loro applicazione da parte del giudice nazionale e le disposizioni sanzionatorie eventualmente previste nei trattati a salvaguardia degli impegni assunti esaurirebbero il contenzioso.

«la natura sovraordinata alle norme della Convenzione sancendo l'obbligo per il giudice di disapplicare la norma interna in contrasto con la norma pattizia dotata di immediata precettività nel caso concreto» (100); nel 2004, a sezioni unite, aveva sancito l'obbligo per il giudice nazionale di conformarsi alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo (101) e, nel 2005, sempre a sezioni unite, aveva affermato «la natura immediatamente precettiva delle norme convenzionali», in quanto «la Convenzione ha introdotto nell'ordinamento interno i diritti fondamentali, aventi natura di diritti soggettivi pubblici, previsti dal titolo primo della Convenzione e in gran parte coincidenti con quelli già indicati nell'art. 2 Cost., rispetto al quale il dettato della Convenzione assume una portata confermativa ed esemplificativa», con la conseguenza della «immediata rilevanza [delle stesse] nel diritto interno» (102). Tuttavia, nel 2006, aveva escluso che il giudice nazionale potesse disapplicare la norma interna ritenuta in contrasto con quella della CEDU perché, in riferimento alle norme CEDU, non era ravvisabile un meccanismo idoneo a stabilire la subordinazione della fonte del diritto nazionale rispetto a quella internazionale, assimilabile alle limitazioni di sovranità consentite dall'articolo 11 Cost. relativamente alle fonti normative dell'ordinamento dell'Unione europea (103).

In particolare, la Suprema Corte aveva rilevato che «non sembra sostenibile la tesi dell'avvenuta "comunitarizzazione" della CEDU, ai sensi del par. 2 dell'art. 6 del trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992, in quanto il rispetto dei diritti fondamentali, riconosciuti dalla Convenzione, costituisce una direttiva per le istituzioni comunitarie e non una norma comunitaria rivolta agli Stati membri»; se così non si ritenesse, concludeva la Cassazione, l'autorità giudiziaria – in violazione del principio dell'art. 101 Cost. – finirebbe per esercitare una funzione di revisione legislativa, laddove il mancato rispetto dell'obbligo di conformazione alla CEDU, che incombe agli Stati membri del Consiglio d'Europa, non può che tradursi in un vizio di costituzionalità (104). Cionondimeno, vi è «in capo al giudice del merito, un obbli-

(100) Cass., 19 luglio 2002, n. 10542.

(101) Cass., sez. un., 26 gennaio 2004, n. 1340.

(102) Cass., sez. un., 23 dicembre 2005, n. 28507.

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

(104) Cfr. le ordinanze citate alla nota 103, in cui la Suprema Corte ha rilevato un possibile contrasto della normativa in esame con i parametri costituzionali di cui agli art. 111, 1° e 2° comma, e 117, 1° comma, Cost. e ne ha rimesso il vaglio alla Corte costituzionale (come ha fatto anche la Corte d'Appello di Palermo con l'ordinanza 29 giugno 2006) che ha assunto la sua decisione nelle citate sentenze n. 348 e 349 del 2007. Cfr. altresì Cass., sez. I civ., 7 gennaio 2008, n. 31, secondo la quale l'obbligo di conformazione ai criteri della CEDU non è assoluto ed incondizionato e deve pur sempre essere subordinato ai principi costitui-

go di tener conto (...) [della giurisprudenza della] corte europea (...) (105). Tale regola di conformazione, inerendo i rapporti tra la (...) legge e la convenzione ed essendo espressione dell'obbligo della giurisdizione nazionale di interpretare ed applicare il diritto interno, per quanto possibile, conformemente alla Convenzione e alla giurisprudenza di Strasburgo, ha natura giuridica, onde il mancato rispetto di essa da parte del giudice del merito concretizza il vizio di violazione di legge, denunciabile dinanzi alla Corte di cassazione (...)» (106).

Come è stato autorevolmente evidenziato (107), la Corte costituzionale, con l'orientamento indicato in precedenza, non ha però risolto in via definitiva la problematica dei rapporti fra le norme CEDU e la normativa costituzionale e ordinaria, giacché occorre considerare che la posizione espressa da tale Corte non appare in sintonia con quella nella quale si pone la stessa Corte europea, nelle dichiarazioni del suo Presidente (108) e nelle sue sentenze (109).

zionali (secondo quanto statuito dalle sentenze n. 348 e n. 349 del 2007 della Corte costituzionale).

(105) Nel caso specifico l'affermazione è riferita ai criteri di determinazione della riparazione applicata dalla CEDU per l'eccessiva durata dei processi.

(106) Cass., sez. un., 26 gennaio 2004, n. 1340, in *Corr. giur.*, 2004, 5, 607; in senso conforme Cass., sez. un., 26 gennaio 2004, n. 1338 e n. 1339; Cass., sez. un., 23 dicembre 2005, n. 28507.

(107) Cfr. Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento per gli affari giuridici e legislativi, *L'esecuzione delle pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo nei confronti dello Stato italiano (legge 9 gennaio 2006, n. 12)*, Relazione al Parlamento anno 2007, Roma, 2008, 16. In senso sostanzialmente conforme cfr. ad esempio Alpa, *I diritti umani e fondamentali: dalla Carta di Nizza al trattato di Lisbona*, in AA.VV., *I diritti umani e fondamentali nella formazione dell'avvocato europeo*, a cura di Alpa e Mariani Marini, Pisa, 2010, 15 ss. e spec. 23, per il quale l'interpretazione della Corte costituzionale appare contraddittoria.

(108) Il Presidente della Corte di Strasburgo ha messo in evidenza come le corti supreme europee stiano dando sempre di più applicazione delle norme CEDU in termini di «integrazione» delle stesse nel diritto interno. Cfr. ad esempio il discorso pronunciato dal Presidente della Corte, Jean-Paul Costa, all'apertura dell'anno giudiziario del 25 gennaio 2008, che, in merito ai rapporti fra le giurisdizioni nazionali e la giurisprudenza delle Corti europee, così si esprime: «*L'expérience montre que, de plus en plus, les juridictions nationales, et au premier chef les cours suprêmes et constitutionnelles, intègrent la Convention européenne dans leur droit interne, se l'approprient en quelque sorte par leur jurisprudence. Les législateurs nationaux vont dans le même sens, par exemple quand ils mettent sur pied des voies de recours interne à épuiser, sous peine d'irrecevabilité de la requête portée à Strasbourg, ou quand ils traduisent sans délai par des lois ou des règlements les effets à tirer des arrêts de notre Cour. La voie de la subsidiarité, je préférerais dire de la solidarité, entre systèmes nationaux et contrôle européen me semble fructueuse*».

(109) Emblematici al riguardo sono i risarcimenti sanzionatori liquidati per alcune procedure illegittime di espropriazione, come nel caso Scordino, ove la *restitutio in integrum* è andata ben oltre il valore venale del terreno espropriato fino

2.4.2. – *Dopo il trattato di Lisbona: la tesi «conservatrice» e la tesi «evolutiva»*

Se, dunque, prima del trattato di Lisbona, la Suprema Corte e la Corte costituzionale, muovendo da posizioni assai divergenti, avevano realizzato un percorso di convergenza verso la qualificazione della CEDU come sistema di norme costituzionalmente interposte, l'entrata in vigore del suddetto trattato ha riaperto non pochi problemi.

Va infatti evidenziato che, secondo una prima tesi, che potremmo definire «conservatrice» (110), il coordinamento tra il disposto del § 1 e del § 3 dell'art. 6 TUE – che rispettivamente attribuiscono alla Carta lo stesso valore giuridico dei trattati e la dignità di principi generali del diritto dell'Unione ai diritti fondamentali, risultanti dalla CEDU e dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri – potrebbe essere risolto in termini di rapporto di complementarietà, nel senso che, ai sensi del § 1, la Carta costituisce una codificazione, necessariamente parziale, dell'*acquis* dell'Unione in materia di diritti fondamentali, suscettibile di essere progressivamente integrata, ai sensi del § 3, dai principi di diritto, ad efficacia vincolante nell'Unione, sanciti dall'evoluzione della giurisprudenza delle Corti europee (certamente CEDU ma anche di giustizia UE) e delle Corti costituzionali europee (111).

a raggiungere la liquidazione, attraverso l'attribuzione di un risarcimento commisurato al valore degli immobili ivi costruiti dalla pubblica amministrazione ed ai «danni morali», oltre che al danno per l'eccessiva durata dei procedimenti giudiziari instaurati dall'espropriato, della cifra di € 4 milioni circa, per un terreno agricolo situato nella zona di Reggio Calabria (cfr. CEDU, 29 luglio 2004, *Scordino I*, confermata da CEDU, 29 marzo 2006; Id., 15 luglio 2004, *Scordino II*; Id., 17 maggio 2005 e 6 marzo 2007, *Scordino III*). Si considerino, poi, i risarcimenti per l'eccessiva durata dei processi, ove la quantificazione dell'equa riparazione non tiene conto del tempo minimo necessario per l'espletamento di un processo, individuato recentemente anche dalle Sezioni unite della Corte di Cassazione in cinque anni per i giudizi civili, con la citata sentenza n. 31 del 2008. Si veda, infine, CEDU, 21 settembre 2006, *Croci c. Italia*, in cui è stata pronunciata condanna nonostante il relativo diritto fosse stato dichiarato prescritto con sentenza passata in giudicato dall'Autorità giudiziaria italiana, affermando che «l'applicazione al caso di specie del termine di prescrizione del danno» da parte dell'Autorità giudiziaria nazionale, con sentenze passate in giudicato che hanno respinto la domanda per intervenuta prescrizione del diritto «ha avuto per effetto di privare i ricorrenti della completa soddisfazione del pregiudizio subito, con conseguente violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1».

(110) Ovvero «ortodossa».

(111) Cfr. Bontinck, *L'effettività dei diritti fondamentali dans le Traité de Lisbonne*, in AA.VV., *La Charte*, cit. a nota 77, 100 ss. e spec. 103; Bronzini, *La Carta di Nizza dopo Lisbona: quale ordine «costituzionale» per la protezione multilivello dei diritti fondamentali?*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i di-*

Per quanto attiene all'art. 6, § 2, TUE, che prevede la futura adesione dell'Unione alla CEDU, il suo effetto sarà quello di sottoporre le istituzioni e gli atti dell'Unione alla giurisdizione della CEDU (112), con l'Unione parte del processo che la concerne (113).

Siffatta impostazione porterebbe alla conclusione che, dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona: (i) per quanto riguarda le questioni meramente interne (ossia non rilevanti ai fini del diritto dell'Unione), i rapporti tra CEDU e ordinamento interno, come sopra delineati dalla giurisprudenza della Consulta e della Suprema Corte, resterebbero invariati in termini di giudizio di costituzionalità delle norme interne confliggenti con la CEDU, dovendosi continuare ad escludere la «trasformazione» di questa in diritto dell'Unione (114); (ii) nelle materie di rilevanza per il diritto dell'Unione, i principi contenuti nella CEDU, come interpretati dalla giurisprudenza di Strasburgo, agirebbero con la stessa efficacia dei precetti del diritto dell'Unione, in quanto contenuti nella Carta dei diritti fondamentali, in base al combinato disposto dell'art. 6, § 1, TUE e dell'art. 52 della Carta (115), con la conseguenza della disapplicazione delle norme interne con essi confliggenti; (iii) gli ulteriori diritti fondamentali che saranno elaborati dalle Corti europee (di Lussemburgo e di Strasburgo) potranno trovare immediata applicazione nel diritto interno, in via di integrazione o di disapplicazione delle eventuali norme interne con essi confliggenti, soltanto allorché si verta in materie che rientrano nel diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 6, § 3, TUE.

In base ad una seconda tesi, che potremmo definire «evolutiva» (116), considerato che i §§ 1 e 2 dell'art. 6 TUE dispongono a

ritti, cit., supra nota 2, 35 ss. e spec. 53, ove ult. riff., che parla di «clausola di apertura alle innovazioni giurisprudenziali».

(112) Già oggi la Corte europea esercita di fatto un controllo degli atti dell'Unione, ma solo in modo indiretto, ossia nella misura in cui gli Stati membri vengono ritenuti responsabili per violazioni della CEDU a causa dell'esecuzione del diritto dell'Unione; cfr., a tale proposito, ad esempio, CEDU, 15 novembre 1996, *Cantoni c. Francia*; Id., 30 giugno 2005, *Bosphorus c. Irlanda*; e, per violazioni derivanti dal diritto primario dell'Unione, Id., 18 febbraio 1999, *Matthews c. Regno Unito*.

(113) Cfr. Piccone, *op. cit.* a nota 2, 118.

(114) Preferiamo evitare, per le ragioni esposte alla nota 2, l'uso di neologismi come «comunitarizzazione», «unionizzazione», «trattatizzazione» e via dicendo.

(115) Che, lo si ricorda, prevede che ove la Carta «contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione», fermo restando che tale disposizione «non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa».

(116) Ovvero della «comunitarizzazione», «unionizzazione» o «trattatizzazione» della CEDU.

chiare lettere che né l'adozione della Carta, né l'adesione dell'Unione alla CEDU sono suscettibili di ampliare le competenze dell'Unione, ma che tale limitazione non è riportata nel § 3 dell'art. 6 TUE, si potrebbe affermare che: (i) per le questioni rientranti nel diritto dell'Unione, la Carta svolge a pieno regime la sua funzione di consentire la tutela dei diritti fondamentali in essa previsti, ivi compresi quelli risultanti dalla CEDU e interpretati dalla Corte di Strasburgo (*ex art. 52 della Carta*) e quelli che potranno essere desunti da una interpretazione evolutiva della predetta Corte a partire dalle norme CEDU riprodotte nella Carta, non essendo a tal fine necessario «scomodare» l'art. 6, § 3, TUE; (ii) che la statuizione dei diritti fondamentali da parte della Corte di giustizia nell'ambito del diritto dell'Unione avviene da oltre quarant'anni senza la necessità di una norma espressa, di talché pure in questo caso non sarebbe necessario invocare l'art. 6, § 3, TUE, come base legale per le sue pronunce; (iii) che, pertanto, all'art. 6, § 3, TUE, non si potrebbe dare altro significato che quello di attribuire la dignità di principi generali del diritto dell'Unione ai principi fondamentali desumibili dalle norme della CEDU e dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri, come affermati dalle Corti europee, e ciò con valenza non solo per le questioni cui si applica diritto dell'Unione (nell'ambito del quale la Carta già svolge egregiamente il ruolo di catalogo degli stessi e di porta d'accesso al diritto dell'Unione delle future statuizioni della Corte di Strasburgo) ma anche per le questioni «meramente interne» agli Stati membri.

In base a questa seconda teoria interpretativa, si tratterebbe, in altri termini, di affermare la dignità *tour court* di diritto dell'Unione dei diritti fondamentali, con la conseguenza che essi diverrebbero di immediata applicazione negli ordinamenti interni degli Stati membri, con disapplicazione delle eventuali norme domestiche con essi confliggenti, in qualsiasi questione – di rilevanza meramente interna o dell'Unione – in cui essi vengano in rilievo.

Tale seconda tesi, che si basa anche sul diverso tenore letterale del vecchio art. 6 TUE, nel testo risultante dal trattato di Amsterdam, rispetto al nuovo testo dello stesso articolo risultante dal trattato di Lisbona (117), è stata sostenuta chiaramente dalla Presidenza del Consi-

(117) Dalla formulazione dell'art. 6 del trattato di Maastricht, come modificato da quello di Amsterdam [«1. L'unione si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dello Stato di diritto, principi che sono comuni con gli Stati membri. 2. L'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi del diritto comunitario»], si è passati al seguente, preciso, testo del trattato di Lisbona: «Art. 6 – 1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso

glio dei Ministri italiano (118), da una parte della dottrina (119), nonché dalla giurisprudenza di merito successiva all'entrata in vigore del trattato di Lisbona, in cui si è affermato che questo ha reso le norme della Carta e della CEDU «parte del diritto nazionale di ciascun Stato contraente, e quindi anche dell'Italia, in via immediata e non quali norme interposte attraverso l'art. 117 Cost.» (120).

valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni. 2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati. 3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali».

(118) Cfr. Presidenza del Consiglio dei Ministri, *L'esecuzione*, cit., 21 ss., secondo cui «la posizione della Corte costituzionale non sembra perfettamente compatibile con il nuovo assetto dell'Unione europea delineato dal recente trattato di Lisbona ove è stata completata la c.d. *comunitarizzazione* dei principi CEDU, con il loro inserimento fra quelli dell'Unione europea validi e cogenti *erga omnes*, laddove con il trattato di Maastricht quei principi erano stati richiamati con mero valore *programmatico* nei confronti degli Stati membri (...). Con l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il disposto dell'art. 6 testé riprodotto comporta che tutte le norme della CEDU diventano direttamente operanti negli ordinamenti nazionali degli Stati membri, con il grado e la forza delle norme comunitarie e, cioè, ai sensi dell'art. 11 Cost. e non più quali norme sub-costituzionali ai sensi dell'art. 117, 1° comma, Cost., con l'ulteriore, ragionevole conseguenza che la conformità alla CEDU della legislazione nazionale oggi deve essere vigilata dalla Corte di giustizia UE e non dalla Corte costituzionale».

(119) Cfr. ad es. Queirolo, *Diritti fondamentali*, cit., 84, per la quale «dal nuovo testo dell'art. 6 deriva la definitiva «europeizzazione» degli articoli della Convenzione, che entrano negli ordinamenti giuridici degli Stati membri con il grado e la forza di norme dell'Unione europea. Questo significa che, sul fronte interno, cambia anche il meccanismo di loro tutela per quanto riguarda gli ordinamenti dei Paesi membri. In Italia sarà l'art. 11 Cost. e non più (solo) l'art. 117.1 ad imporre il rispetto delle norme della CEDU, con tutte le conseguenze che ne discendono, in particolare, in termini di disapplicazione del diritto interno incompatibile da parte di qualunque giudice nazionale, a prescindere dal sindacato di costituzionalità accentrato»; Rolli, *op. cit.*, 1053 e 1066 ss.

In materia tributaria cfr. ad es. Ingrao, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del trattato di Lisbona*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 213 ss. e spec. 240 ss.

(120) Così App. Bari, 24 settembre 2010, in *Foro it.*, 2010, II, c. 644 e ss. e spec. 646; t.a.r. Lazio, sez. II-bis, 18 maggio 2010, n. 11984; Cons. Stato, sez. IV, 2 marzo 2010, n. 1220. In particolare, t.a.r. Lazio, sez. II-bis, 18 maggio 2010, n. 11984, ha affermato che «la questione giuridica in esame appare destinata a nuovi e ancor più incisivi sviluppi a seguito dell'entrata in vigore, lo scorso

Questa seconda tesi è stata tuttavia criticata dalla maggioranza della dottrina (121) e dalla recente posizione assunta dalla Corte costi-

1° dicembre 2009, del trattato di Lisbona firmato nella capitale portoghese il 13 dicembre 2007 dai rappresentanti dei 27 Stati membri, che modifica il trattato sull'Unione europea e il trattato che istituisce la Comunità europea. Infatti, fra le più rilevanti novità correlate all'entrata in vigore del trattato, vi è l'adesione dell'Unione alla CEDU, con la modifica dell'art. 6 del trattato che nella vecchia formulazione conteneva un riferimento «mediato» alla Carta dei diritti fondamentali, affermando che l'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi del diritto comunitario. Nella nuova formulazione dell'art. 6, viceversa, secondo il 2° comma «l'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali» e, secondo il 3° comma, «i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali». Il riconoscimento dei diritti fondamentali sanciti dalla CEDU come principi interni al diritto dell'Unione, osserva il Collegio, ha immediate conseguenze di assoluto rilievo, in quanto le norme della Convenzione divengono immediatamente operanti negli ordinamenti nazionali degli Stati membri dell'Unione, e quindi nel nostro ordinamento nazionale, in forza del diritto comunitario, e quindi in Italia ai sensi dell'art. 11 Cost., venendo in tal modo in rilievo l'ampia e decennale evoluzione giurisprudenziale che ha infine, portato all'obbligo, per il giudice nazionale, di interpretare le norme nazionali in conformità al diritto comunitario, ovvero di procedere in via immediata e diretta alla loro disapplicazione in favore del diritto comunitario, previa eventuale pronuncia del giudice comunitario ma senza dover transitare per il filtro dell'accertamento della loro incostituzionalità sul piano interno. Secondo la citata sentenza n. 349/2007 della Corte cost., l'esatta ed uniforme applicazione delle norme in esame è garantita dall'interpretazione centralizzata della CEDU attribuita alla Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo, cui spetta la parola ultima e la cui competenza si estende a tutte le questioni concernenti l'interpretazione e l'applicazione della Convenzione e dei suoi protocolli. Si aprono quindi inedite prospettive per la interpretazione conformativa, ovvero per la possibile disapplicazione, da parte di questo giudice nazionale, delle norme nazionali, statali o regionali, che evidenzino un contrasto con i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, a maggior ragione quando, come in questo caso, la Corte di Strasburgo si sia già pronunciata sulla questione. E se le predette considerazioni sono esatte, ciò potrà avvenire in via generale per tutti i diritti fondamentali sanciti dalla Convenzione, e non più, come è finora avvenuto, solo nei casi in cui un diritto fondamentale della Convenzione abbia acquisito una specifica rilevanza nel diritto dell'Unione mediante il recepimento in una norma comunitaria, ovvero mediate il suo impiego, quale principio generale, in una decisione della Corte di Lussemburgo».

Il Cons. Stato, sez. IV, 2 marzo 2010, n. 1220, ha pure affermato che «in questa fase del giudizio – la Sezione deve fare applicazione dei principi sulla effettività della tutela giurisdizionale, desumibili dall'art. 24 Cost. e dagli artt. 6 e

tuzionale, la quale ha invece pienamente aderito alla tesi «conservatrice», affermando che, nelle materie estranee al diritto dell'Unione, con

13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (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). Per la pacifica giurisprudenza della Corte di Strasburgo – (CEDU, 28 settembre 2006, *Prisyazhnikova c. Russia*, § 23; Id., 15 febbraio 2006, *Androsov c. Russia*, § 51; Id., 27 dicembre 2005, *Iza c. Georgia*, § 42; Id., 30 novembre 2005, *Mykhaylenky c. Ucraina*, § 51; Id., 15 settembre 2004, *Luntre c. Moldova*, § 32), gli artt. 6 e 13 impongono agli Stati di prevedere una giustizia effettiva e non illusoria in base al principio «*the domestic remedies must be effective*». In base ad un principio applicabile già prima dell'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il giudice nazionale deve prevenire la violazione della Convenzione del 1950 (CEDU, 29 febbraio 2006, *Cherginets c. Ucraina*, § 25) con la scelta della soluzione che la rispetti (CEDU, 20 dicembre 2005, *Trykhlil c. Ucraina*, §§ 38 e 50).

Tuttavia, il Trib. Napoli, sez. misure prevenzione, decreto 13 agosto 2010, n. 127/10/B ha messo in dubbio tale impostazione sul rilievo che il procedimento di adesione della UE alla CEDU, come previsto dal trattato di Lisbona, non è ancora completato, ma App. Bari, 24 settembre 2010, *cit.*, ha affermato che nonostante il mancato completamento del procedimento di adesione della UE alla CEDU, «il fatto che il 1° comma dell'art. 6 di tale trattato attribuisca alla Carta di Nizza «lo stesso valore giuridico dei trattati», il 2° comma preveda l'«adesione» della UE alla convenzione europea dei diritti dell'uomo, e il 3° comma configuri i diritti fondamentali garantiti dalla convenzione europea dei diritti dell'uomo «e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri» come «principi generali» del diritto dell'Unione, induce comunque a utilizzare sin da ora le norme della Carta di Nizza e della convenzione europea dei diritti dell'uomo (...) quali parametri interpretativi ineludibili, e direttamente applicabili alle fattispecie concrete».

Deve essere ricordato che nella citata sentenza, App. Bari afferma che tale diretta ed immediata applicazione delle norme della Carta di Nizza e della CEDU nell'ordinamento interno avverrebbe «quando corrispondenti a tradizioni costituzionali consolidate». Al riguardo occorre segnalare un manifesto errore di lettura dell'art. 6, 3° comma, TUE: il richiamo alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri posto da tale norme non costituisce un filtro alla diretta applicazione della CEDU nel diritto dell'Unione per due ordini di motivi, l'uno di tipo lessicale, l'altro di tipo sistematico. Quanto al primo, si rileva che il riconoscimento quali principi generali dell'Unione non riguarda «i diritti fondamentali CEDU», di talché l'espressione «e risultanti dalle tradizioni costituzionali» assumerebbe un carattere di limite alla loro applicabilità, operando come una sorta di filtro, onde un diritto *ex* CEDU, per diventare principio generale della UE, dovrebbe necessariamente trovare un ulteriore riconoscimento nelle tradizioni costituzionali. Vero è invece che i «principi generali» del diritto UE sono i «diritti fondamentali», siano essi quelli «garantiti» dalla CEDU, siano essi quelli, ulteriori, «risultanti» dalle «tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri». Quanto al secondo, si noti che la Carta riproduce la totalità delle norme CEDU, e nessun dubita della immediata e diretta applicabilità della suddetta Carta, per le materie rientranti nel diritto dell'Unione, nell'ordinamento interno degli Stati membri con lo «stesso valore giuridico dei trattati». Di talché le norme CEDU, oltre a far parte del diritto del-

il trattato di Lisbona nulla cambia rispetto alla impostazione data dalla stessa alle norme CEDU nelle sentenze del 2007 (122). Vi è da dire,

l'Unione quali «principi generali» in via immediata, vi accedono, in via mediata, mediante le disposizioni della Carta che ne riproducono il contenuto e che, a norma dell'art. 52 della medesima Carta, hanno lo stesso significato e portata della CEDU».

(121) Cfr. ad esempio G. Tesaurò, *Il trattato di Lisbona e le prospettive dell'Europa*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti*, cit., 21 ss. e spec. 24, secondo il quale «vanno scoraggiati quei giudici che non riescono a sottrarsi alla tentazione di uscire con la Carta dai confini del diritto comunitario, confini segnati con zelo quasi maniacale dagli Stati membri nei Trattati riformati a Lisbona e nella stessa carta di Nizza»; Bronzini, *La Carta*, cit., 35 ss. e spec. 39, nota 5, che definisce «incomprensibili» le citate sentenze di t.a.r. Lazio e del Consiglio di Stato. Cfr. altresì De Matteis, *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e i suoi riflessi sul diritto penale sostanziale e processuale italiano*, ivi, 467 ss. e spec. 478, in cui l'A. si chiede se il trattato di Lisbona porterà ad una «unionizzazione» della CEDU, rispondendo «in linea di massima» per la negativa, ma riconoscendo che la Carta è ancorata alla CEDU tramite il rinvio ricettizio ex art. 52, § 3, di talché l'eventuale disapplicazione del diritto interno in conflitto con tali i principi (della CEDU trasposti nella Carta) sarebbe basato sull'efficacia vincolante della Carta e non su quella CEDU.

(122) Cfr. Corte cost., 11 marzo 2011, n. 80, per la quale, a norma dell'art. 6 TUE, «la tutela dei diritti fondamentali nell'ambito dell'Unione europea deriva (o deriverà) da tre fonti distinte: in primo luogo, dalla Carta dei diritti fondamentali (cosiddetta Carta di Nizza), che l'Unione «riconosce» e che «ha lo stesso valore giuridico dei trattati»; in secondo luogo, dalla CEDU, come conseguenza dell'adesione ad essa dell'Unione; infine, dai «principi generali», che – secondo lo schema del previgente art. 6, par. 2, del trattato – comprendono i diritti sanciti dalla stessa CEDU e quelli risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri. Si tratta, dunque, di un sistema di protezione assai più complesso e articolato del precedente, nel quale ciascuna delle componenti è chiamata ad assolvere a una propria funzione. Il riconoscimento alla Carta di Nizza di un valore giuridico uguale a quello dei Trattati mira, in specie, a migliorare la tutela dei diritti fondamentali nell'ambito del sistema dell'Unione, ancorandola a un testo scritto, preciso e articolato (...). Nessun argomento [a favore della diretta applicabilità della CEDU nel diritto interno] (...) può essere tratto, anzitutto, dalla prevista adesione dell'Unione europea alla CEDU, per l'assorbente ragione che l'adesione non è ancora avvenuta. A prescindere da ogni altro possibile rilievo, la statuizione del par. 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. Quanto, poi, al richiamo alla CEDU contenuto nel par. 3 del medesimo art. 6 – secondo cui i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione «e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali» – si tratta di una disposizione che riprende, come già accennato, lo schema del previgente par. 2 dell'art. 6 del trattato sull'Unione europea: evocando, con ciò, una forma di protezione preesistente al trattato di Lisbona. Restano, quindi, tuttora valide le considerazioni svolte da questa Corte in rapporto alla disciplina anteriore. riguardo all'impossibilità, nelle materie cui non sia applli-

tuttavia, che la Corte è intervenuta in modo assai importante in punto di valenza delle sentenze della Corte europea, affermando l'illegittimi-

cabile il diritto dell'Unione (come nel caso sottoposto a questa Corte), di far derivare la riferibilità alla CEDU dell'art. 11 Cost. dalla qualificazione dei diritti fondamentali in essa riconosciuti come «principi generali» del diritto comunitario (oggi, del diritto dell'Unione). Le variazioni apportate al dettato normativo – e, in particolare, la sostituzione della locuzione «rispetta» (presente nel vecchio testo dell'art. 6 del trattato) con l'espressione «fanno parte» – non sono, in effetti, tali da intaccare la validità di tale conclusione. Come sottolineato nella citata sentenza n. 349 del 2007, difatti, già la precedente giurisprudenza della Corte di giustizia – che la statuizione in esame è volta a recepire – era costante nel ritenere che i diritti fondamentali, enucleabili dalla CEDU e dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, facessero «parte integrante» dei principi generali del diritto comunitario di cui il giudice comunitario era chiamato a garantire il rispetto (*ex plurimis*, sentenza 26 giugno 2007, C-305/05, *Ordini avvocati c. Consiglio*, punto 29). Rimane, perciò, tuttora valida la considerazione per cui i principi in questione rilevano unicamente in rapporto alle fattispecie cui il diritto comunitario (oggi, il diritto dell'Unione) è applicabile, e non anche alle fattispecie regolate dalla sola normativa nazionale».

«Quest'ultimo rilievo è riferibile, peraltro, anche alla restante fonte di tutela: vale a dire la Carta dei diritti fondamentali, la cui equiparazione ai trattati avrebbe determinato, secondo la parte privata, una «trattatizzazione» indiretta della CEDU, alla luce della «clausola di equivalenza» che figura nell'art. 52, par. 3, della Carta (...) [con la conseguenza che] i diritti previsti dalla CEDU che trovino un «corrispondente» all'interno della Carta di Nizza (...) dovrebbero ritenersi ormai tutelati anche a livello di diritto dell'Unione europea. A prescindere da ogni ulteriore considerazione, occorre peraltro osservare come – analogamente a quanto è avvenuto in rapporto alla prefigurata adesione dell'Unione alla CEDU (art. 6, par. 2, secondo periodo, del trattato sull'Unione europea; art. 2 del Protocollo al trattato di Lisbona relativo a detta adesione) – in sede di modifica del trattato si sia inteso evitare nel modo più netto che l'attribuzione alla Carta di Nizza dello «stesso valore giuridico dei trattati» abbia effetti sul riparto delle competenze fra Stati membri e istituzioni dell'Unione. L'art. 6, par. 1, primo alinea, del trattato stabilisce, infatti, che «le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati». A tale previsione fa eco la Dichiarazione n. 1 allegata al trattato di Lisbona, ove si ribadisce che «la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi dell'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati». I medesimi principi risultano, peraltro, già espressamente accolti dalla stessa Carta dei diritti, la quale, all'art. 51 (anch'esso compreso nel richiamato titolo VII), stabilisce, al par. 1, che «le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione»; recando, altresì, al par. 2, una statuizione identica a quella della ricordata Dichiarazione n. 1. Ciò esclude, con ogni evidenza, che la Carta costituisca uno strumento di tutela dei diritti fondamentali oltre le competenze dell'Unione europea, come, del resto, ha reiteratamente affermato la Corte di giustizia, sia prima (tra le più recenti, ordinanza 17 marzo 2009, C-217/08, *Mariano*) che dopo l'entrata in vigore del tratta-

tà costituzionale dell'art. 630 c.p.p., nella parte in cui non prevede un diverso caso di revisione della sentenza al fine di conseguire la riapertura del processo, quando ciò sia necessario, ai sensi dell'art. 46, § 1, CEDU, per conformarsi ad una sentenza definitiva della predetta Corte (123). Si tratta di una pronuncia che apre le porte ad effetti assai significativi non solo nel processo penale, ma anche, in prospettiva, in quello tributario (124): a norma dell'art. 46 CEDU – che nel lessico della Consulta è «norma interposta» – gli Stati contraenti devono «conformarsi alle sentenze definitive della Corte sulle controversie di cui sono parti». Come ha affermato la Corte costituzionale nella sentenza poc'anzi citata, è peraltro consolidata, nella più recente giurisprudenza della Corte di Strasburgo, l'affermazione in forza della quale, «quando la Corte constata una violazione, lo Stato convenuto ha l'obbligo giuridico, non solo di versare agli interessati le somme attribuite a titolo di equa soddisfazione, ma anche di adottare le misure generali e/o, se del caso, individuali necessarie» (125). Afferma la

to di Lisbona (sentenza 5 ottobre 2010, C-400/10 PPU, *McB*; ordinanza 12 novembre 2010, C-399/10 [*rectius* C-339/10, n.d.a.], *Krasimir e altri*). Presupposto di applicabilità della Carta di Nizza è, dunque, che la fattispecie sottoposta all'esame del giudice sia disciplinata dal diritto europeo – in quanto inerente ad atti dell'Unione, ad atti e comportamenti nazionali che danno attuazione al diritto dell'Unione, ovvero alle giustificazioni addotte da uno Stato membro per una misura nazionale altrimenti incompatibile con il diritto dell'Unione – e non già da sole norme nazionali prive di ogni legame con tale diritto (...). Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve, dunque, conclusivamente escludere che, in una fattispecie quale quella oggetto del giudizio principale, il giudice possa ritenersi abilitato a non applicare, *omisso medio*, le norme interne ritenute incompatibili con l'art. 6, par. 1, della CEDU, secondo quanto ipotizzato dalla parte privata. Restano, per converso, pienamente attuali i principi al riguardo affermati da questa Corte a partire dalle sentenze nn. 348 e 349 del 2007: principi, del resto, reiteratamente ribaditi dalla Corte stessa anche dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona (sentenze n. 1 del 2011; n. 196, n. 187 e n. 138 del 2010)».

(123) Corte cost., 7 aprile 2011, n. 113.

(124) Si aprono, quindi, interessanti prospettive per rimettere in discussione il giudicato tributario di Cassazione (ossia il giudicato che si sia formato dopo aver «esaurito tutti i rimedi interni») allorché la Corte di Strasburgo dichiara la violazione della CEDU. Si vedrà *infra* in quali casi ciò potrebbe verificarsi in virtù dell'applicazione, *ratione materiae*, dei principi della Convenzione.

(125) Cfr. *ex multis* CEDU, 17 settembre 2009, *Scoppola c. Italia*, § 147; Id., 1° marzo 2006, *Sejdovic c. Italia*, § 119; Id., 8 aprile 2004, *Assanidzé c. Georgia*, § 198. Continua la Corte cost. affermando che «alla luce dell'art. 41 della CEDU, le somme assegnate a titolo di equo indennizzo mirano unicamente ad «accordare un risarcimento per i danni subiti dagli interessati nella misura in cui questi costituiscano una conseguenza della violazione che non può in ogni caso essere cancellata»» (CEDU, 13 luglio 2000, *Scozzari e Giunta c. Italia*, § 250). «La finalità delle misure individuali che lo Stato convenuto è tenuto a porre in essere è, per altro verso, puntualmente individuata dalla Corte europea nella *restitutio in integrum* in favore dell'interessato. Dette misure devono porre, cioè,

Consulta che «con particolare riguardo alle infrazioni correlate allo svolgimento di un processo (...) la Corte di Strasburgo, muovendo dalle ricordate premesse, ha identificato nella riapertura del processo il meccanismo più consono ai fini della *restitutio in integrum*, segnatamente nei casi di accertata violazione delle garanzie stabilite dall'art. 6» CEDU (126). «I Giudici di Strasburgo hanno affermato, in specie – con giurisprudenza ormai costante – che, quando un privato è stato condannato all'esito di un procedimento inficiato da inosservanze dell'art. 6 della Convenzione, il mezzo più appropriato per porre rimedio alla violazione constatata è rappresentato, in linea di principio, «da un nuovo processo o dalla riapertura del procedimento, su domanda dell'interessato», nel rispetto di tutte le condizioni di un processo equo» (127). «Si comprende, peraltro, come al fine di assicurare la *restitutio in integrum* della vittima della violazione, nei sensi indicati dalla Corte europea, occorre poter rimettere in discussione il giudicato già formatosi sulla vicenda giudiziaria sanzionata. L'avvenuto esaurimento dei rimedi interni rappresenta, infatti, condizione imprescindibile di legittimazione per il ricorso alla Corte di Strasburgo (art. 35, par. 1, della CEDU): con la conseguenza che quest'ultima si pronuncia, in via di principio, su vicende già definite a livello interno con decisione irrevocabile».

Da parte sua la Suprema Corte, nel suo più recente arresto, pur non negando la qualifica di «norme interposte» alle disposizioni della CEDU, ha nondimeno affermato che «va ribadito l'orientamento (...) circa l'immediata rilevanza nel nostro ordinamento delle norme della suddetta Convenzione e circa l'obbligo per il giudice dello Stato di applicare direttamente la norma pattizia anche quando essa non sia conforme al diritto interno (...). Allo stesso modo, il giudice dello Stato non può ignorare, nella controversia che è chiamato a decidere, l'interpretazione che delle norme pattizie viene data dalla Corte di Strasburgo, con la conseguenza che (...) il giudice interno, affinché la sua statuizione risulti aderente alle norme della Convenzione, deve tener conto anche dell'elaborazione del diritto vivente quale proveniente proprio dalla Corte di Strasburgo, che della Convenzione è il più auto-

«il ricorrente, per quanto possibile, in una situazione equivalente a quella in cui si troverebbe se non vi fosse stata una inosservanza [...] della Convenzione» (*ex plurimis*, CEDU, 17 settembre 2009, *Scoppola c. Italia*, § 151; Id., 10 novembre 2004, *Sejdovic c. Italia*, § 55; Id., 18 maggio 2004, *Somogyi c. Italia*, § 86)».

(126) Ciò, in conformità alle indicazioni già offerte dal Comitato dei ministri, in particolare nella Raccomandazione R(2000)2 del 19 gennaio 2000, con la quale le Parti contraenti sono state specificamente invitate «ad esaminare i rispettivi ordinamenti giuridici nazionali allo scopo di assicurare che esistano adeguate possibilità di riesame di un caso, ivi compresa la riapertura di procedimenti, laddove la Corte abbia riscontrato una violazione della Convenzione».

(127) *Ex plurimis*, CEDU 11 dicembre 2007, *Cat Berro c. Italia*, § 46; Id., 8 febbraio 2007, *Kollcaku c. Italia*, § 81; CEDU, 21 dicembre 2006, *Zunic c. Italia*, § 74; Id., 12 maggio 2005, *Öcalan c. Turchia*, § 210.

revole interprete (...). La primazia della Convenzione sul diritto comune non è fine a se stessa, perché, anche se ritenute – le norme convenzionali – come norme interposte e, quindi, formalmente appartenenti all'ordinamento interno, le stesse vengono ad arricchire quell'ordine pubblico italiano che costituisce il limite invalicabile di ogni atto (normativo, amministrativo o giudiziario) interno, che è supremo principio costituzionale» (128).

Tali affermazioni, innegabilmente, non sono di facile lettura: da un lato potrebbero essere interpretate in senso riduttivo, ossia nel senso che, quantomeno, il giudice nazionale deve compiere il massimo sforzo ermeneutico per dare applicazione alle norme CEDU come interpretate dalla relativa Corte, ancorché la norma interna non sia ad essa conforme, riducendo al minimo (ossia ai casi «estremi») le ipotesi in cui egli debba, preliminarmente, ricorrere alla questione di legittimità costituzionale per violazione delle norme interposte. Ma è possibile certamente la diversa chiave di lettura, ossia che la Suprema Corte abbia sostanzialmente aderito alla tesi che abbiamo chiamato «evolutiva» e, pertanto, ad evitare un manifesto conflitto con la giurisprudenza della Consulta, abbia cercato di «minimizzare» la sua «dottrina delle norme interposte», negando un generalizzato obbligo di sollevare la questione di legittimità costituzionale in caso di conflitto tra norma interna e CEDU.

Per parte sua, la Commissione europea ha affermato che eserciterà il suo ruolo di «guardiano» dei Trattati, con riguardo alla Carta, nei confronti degli Stati membri, esclusivamente «nell'attuazione del diritto dell'Unione». In altri termini, «perché la Commissione possa intervenire occorre che la situazione presenti un elemento di collegamento con il diritto dell'Unione. L'esistenza di tale nesso dipende dalla situazione singola e concreta. Ad esempio, si ha un elemento di collegamento quando la legislazione nazionale recepisce una direttiva dell'Unione in violazione di diritti fondamentali, o quando un'autorità pubblica applica una norma dell'Unione in violazione di tali diritti, oppure quando una decisione giudiziaria definitiva di uno Stato membro applica o interpreta il diritto dell'Unione in violazione di diritti fondamentali» (129).

La Corte di giustizia aderisce a tale impostazione, ritendendosi competente a interpretare il diritto dell'Unione alla luce della Carta – giacché essa si applica agli Stati membri «esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione» – e non quindi «il diritto nazionale in

(128) Cass., sez. III civ., 30 settembre 2011, n. 19985, la quale ha altresì affermato l'efficacia di «giudicato formale» alla sentenza della CEDU.

(129) Cfr. Commissione europea, Comunicazione della Commissione, *Strategia per un'attuazione effettiva della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, Bruxelles, 19 ottobre 2010, COM(2010) 573 definitivo, 10, testo e nota 21.

quanto tale» (130). In particolare, essa è incompetente relativamente ai casi che non costituiscano «una misura di attuazione del diritto dell'Unione» ovvero che non presentino «altri elementi di collegamento con quest'ultimo» (131).

2.4.3. – *La sintesi tra le due tesi attraverso la nozione di «attuazione del diritto dell'Unione»*

La soluzione dell'antinomia generata dalle opposte tesi richiede di risolvere un problema preliminare, ossia la definizione dell'ambito di applicazione della Carta, *ex art. 51* della stessa, basata sull'espressione «attuazione del diritto dell'Unione». Al riguardo, tenuto conto delle Spiegazioni alla Carta (132), l'opinione più accreditata è che le sue disposizioni rilevano non soltanto in relazione al diritto dell'Unione di immediata applicazione (ad es. regolamenti), ovvero quando l'atto interno costituisce l'applicazione di una fonte sovraordinata europea (ad es. una legge che recepisce una direttiva), ma ogniqualvolta sussista «un collegamento tra disciplina sopranazionale e disciplina interna, determinandosi una «inevitabile sovrapposizione» tra le stesse in quanto la seconda cade nel cono d'ombra della prima (...). Se si accetta questa opzione interpretativa, che appare la più coerente con la giurisprudenza comunitaria e quella che gode di maggiori consensi della dottrina, allora l'80% se non di più del diritto interno diventa sindacabile alla luce della Carta» (133). Ciò è tanto più vero se si tiene conto che,

(130) Corte di giustizia, 5 ottobre 2010, causa C-400/10 PPU, *J. McB. c. L.E.*, § 51.

(131) Corte di giustizia, ordinanza 12 novembre 2010, causa C-339/10, *Krasimir e altri*.

(132) Cfr. *Spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali* (2007/C 303/02), in G.U.C.E. 14 dicembre 2007, C 303, 17 ss. e spec. 32: «Per quanto riguarda gli Stati membri, la giurisprudenza della Corte sancisce senza ambiguità che l'obbligo di rispettare i diritti fondamentali definiti nell'ambito dell'Unione vale per gli Stati membri soltanto quando agiscono nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione (sentenza del 13 luglio 1989, *Wachauf*, causa 5/88, *Racc.* 1989, 2609; sentenza del 18 giugno 1991, *ERT*, *Racc.* 1991, I-2925; sentenza del 18 dicembre 1997, *Annibaldi*, causa C-309/96, *Racc.* 1997, I-7493). La Corte di giustizia ha confermato questa giurisprudenza nei termini seguenti: «Per giunta, occorre ricordare che le esigenze inerenti alla tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento giuridico comunitario vincolano parimenti gli Stati membri quando essi danno esecuzione alle discipline comunitarie...» (sentenza del 13 aprile 2000, causa C-292/97, *Racc.* 2000, I-2737, punto 37). Ovviamente questa regola, quale sancita nella presente Carta, si applica sia alle autorità centrali sia alle autorità regionali e locali nonché agli enti pubblici quando attuano il diritto dell'Unione».

(133) Cfr. Pollicino - Sciarabba, *Tratti «costituzionali» e «sovranazionali» delle corti europee: spunti ricostruttivi*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti*, cit., 125 e ss. e spec. 167 ove, anche argomentando dalla giurisprudenza

con il trattato di Lisbona, alle competenze dell'Unione si aggiunge lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia (134) (e quindi anche della cooperazione giudiziaria), «fattori che non possono che giocare per una interpretazione in senso estensivo delle zone di interferenza tra normative interne e regolamentazione sopranazionale» (135).

Pertanto, la stessa dottrina che critica la tesi «evolutiva» della giurisprudenza di merito, lucidamente evidenzia come non si possa «*sic et simpliciter* neppure escludere con facilità che la Carta sia priva di significato su questioni pacificamente «interne», quelle nelle quali la competenza è saldamente in mano agli Stati» (136), giacché vi sarebbe «il pericolo di una discriminazione «a rovescio», per cui il soggetto sarebbe sub-tutelato per questioni meramente formalistiche e in disprezzo del principio del trattamento di miglior favore, il che è stato peraltro già negato da alcune decisioni interne che hanno comunque applicato le tutele più ampie se previste dal diritto comunitario» (137).

Dal punto di vista pratico, quindi, si può affermare che soluzione interpretativa dell'art. 6 TUE, piuttosto che consistere in una scelta tra le due opposte tesi sopra ricordate (nessuna delle quali, se assunte nella loro assolutezza assertoria, risulta appagante), consiste nel definire sia i confini di quel «diritto dell'Unione» nel cui ambito i principi della Carta trovano piena attuazione, sia la «forza espansiva» di quel diritto nei confronti delle questioni puramente interne (138).

della Corte di giustizia, si interpreta l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione come «ogni attività che presenti elementi di collegamento, e non necessariamente in termini stretti di applicazione o esecuzione (...) con il diritto comunitario» per cui «data la connessione tra le situazioni giuridiche soggettive rilevanti per l'ordinamento comunitario (ad es.: libera circolazione nel territorio dell'Unione) e quelli appartenenti alla competenza degli Stati membri (ad es.: uso della lingua nel processo) il carattere espansivo del diritto comunitario e la sua prevalenza sul diritto nazionale finiscono con l'influenzare, comprimendola o dilatandola, la situazione soggettiva disciplinata dal diritto nazionale»; cfr. altresì Bronzini, *op. cit.*, 59 ove ult. riff.

(134) Art. 67 TFUE.

(135) Cfr. Bronzini, *op. loc. cit.*; Ferraro, *Le disposizioni finali della Carta di Nizza e la multiforme tutela dei diritti dell'uomo nello spazio giuridico europeo*, in *Riv. it. dir. com.*, 2005, 503 ss.

(136) Cfr. Bronzini, *op. cit.*, 60.

(137) Cfr. Bronzini, *op. cit.*, 60; Piccone, *op. cit.*, 114, si pone la questione in termini interrogativi: «Si «attua» il Diritto dell'Unione quando si pone in essere un atto che formalmente ed esplicitamente ha come riferimento il primo (*i.e.* legge che recepisce una direttiva) o anche, come suggerirebbero alcune sentenze della Corte di giustizia e parte della dottrina, quando sussiste una connessione oggettiva, una intersezione, tra regolazione interna e disciplina sovranazionale (ossia quando la norma interna cade obiettivamente nel cono d'ombra del Diritto dell'Unione)?». Da ultimo, sul tema, cfr. Pistorio, *Le discriminazioni a rovescio derivanti dall'applicazione del diritto comunitario*, in www.europeanrights.eu

(138) Cfr. Cardone, *op. cit.*, 354 ss.: «In realtà, sembrano esistere nel siste-

Se, infatti, i diritti fondamentali sono tutelati (dalla Carta e dalla CEDU, per quest'ultima non importa se direttamente o per il tramite del «veicolo» della Carta) allorché si verta in materia di diritto dell'Unione, appare difficile affermare ad un soggetto il riconoscimento di tali diritti allorché la questione rientri in una materia della UE e negare, allo stesso soggetto, i medesimi diritti fondamentali, allorché la questione abbia carattere puramente interno (139). Sarebbe come affermare che un cittadino è tale allorché si verta in materia di competenza europea ma, costui, diventa un cittadino «dimezzato» nei suoi diritti allorquando si sia di fronte a materia di competenza puramente interna ad uno Stato membro (140). Militano a favore di questa soluzione l'esigenza di rispettare sia il principio di eguaglianza *ex art. 3 Cost.*, sia il principio di non discriminazione sancito dalla Carta e dal TUE (141), la cui applicazione va ben oltre il «diritto di competenza dell'Unione», essendo piuttosto un principio «del diritto dell'Unione», in qualsiasi materia, all'interno degli Stati membri, come ha più volte affermato la stessa Corte di giustizia (142). Ciò dimostra l'attitudine

ma di tutela dei diritti fondamentali attualmente vigenti nell'Unione europea alcuni elementi che rendono opportuno chiedersi se il significato che la Carta assume nella prospettiva della tutela multilivello sia passibile di un'interpretazione così minimalista oppure se, invece, esistano ragioni per ritenere che qualcosa di nuovo si possa scorgere all'orizzonte dell'integrazione europea. In questo secondo senso paiono deporre una serie di considerazioni»: (i) le norme della Carta, aventi la forza dei trattati, rappresentano vere e proprie norme costituzionali europee e, come tali, sono direttamente applicabili dal giudice comune, il che «pone, dunque, la limitazione formale del suo ambito materiale di applicazione in grave crisi»; (ii) «la rigida separazione tra ambito interno ed ambito attuativo del diritto dell'Unione è in evidente contrasto con la logica dell'integrazione europea»; (iii) «i contorni degli «atti che danno attuazione al diritto dell'Unione» sono ulteriormente sfumati dalla nuova dimensione teleologica che il trattato costituzionale attribuisce all'ordinamento Ue».

(139) Ovviamente nei casi in cui le norme interne (costituzionali o ordinarie) assicurino un livello di tutela inferiore ai predetti diritti fondamentali.

(140) Per un'applicazione di tale argomentazione alla materia tributaria v. *infra* il par. 3.3.

(141) In argomento cfr. da ultimo Garbarino, voce *Principio di non discriminazione (diritto tributario comunitario)*, in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., Agg. IV, Torino, 2008, 682 ss. ove amplissimi riff. bibliografici e giurisprudenziali.

(142) Il più emblematico di queste affermazioni è il caso *Kreil*: è noto che l'ordinamento delle forze militari non rientra nella «competenze dell'Unione» ma ciononostante la Corte (Corte di giustizia, 11 gennaio 2000, causa C-285/98, *Kreil*), dopo aver preso atto che i governi intervenuti nel giudizio «sostengono principalmente che le decisioni riguardanti l'organizzazione e la capacità bellica delle Forze armate non rientrano nell'ambito di applicazione del trattato» [§ 13], afferma che il principio di parità di trattamento tra uomo e donna trova applicazione ai sensi della direttiva sul pubblico impiego, e quindi anche in materia militare. Si possono ricordare altresì le tante decisioni delle corti sopranazionali in-

espansiva della Carta, per cui «se la tendenza dimostrata da tali decisioni si consoliderà «ampliando ulteriormente i limiti della *incorporation*, sarà davvero impossibile riconoscere che le disposizioni di cui all'art. 51 della Carta abbiano ancora valore»» (143).

Inoltre, se è vero che la Carta ha realizzato il passaggio da una Comunità europea *market oriented*, basata su diritti economici (il mercato unico, il mercato interno, le libertà economiche) ad una Unione *right based*, fondata sulla tutela dei diritti fondamentali (144), appare difficile ammettere tale «dimezzamento» dei diritti fondamentali in questioni puramente interne.

La questione da risolvere è dunque se il rispetto dei diritti fondamentali all'interno dell'Unione, senza limitazioni *ratione materiae*, costituisca o meno un obbligo degli Stati membri previsto dal diritto dell'Unione. L'analisi sistematica del TUE induce a rispondere affermativamente a tale questione (145), giacché appare difficile ipotizzare che

vocate dinanzi alla Corte costituzionale sulla questione delle nozze gay (ad es. la sentenza della CEDU in *Goodwin* sul diritto al matrimonio dei transessuali, i cui principi sono stati ripresi da Corte di giustizia in *K.B.* e in *Richards*), ovvero quelle in cui la Corte di giustizia è intervenuta in materia di sciopero o di retribuzioni, nonostante l'impossibilità dell'Unione di legiferare in materia (ad es. *Viking*, *Laval*, *Del Cerro*), o ancora in cui la stessa Corte di Lussemburgo ha invitato uno Stato membro ad adottare ogni tipo di rimedio giurisdizionale, di urgenza, interinale o di altra natura, onde tutelare un diritto fondamentale (ad es. *Unibet*, *Eva Martin*).

(143) Così Bronzini, *op. cit.*, 61, citando a sua volta Pistorio, *Art. 51*, in *La Carta dei diritti* (a cura di Bisogni, Bronzini, Piccone), Roma, 2009, 610. Cfr. altresì Piccone, *op. cit.*, 115, la quale si chiede: «Può, anche in una questione pacificamente interna, uno Stato ignorare principi ritenuti comuni alle tradizioni costituzionali comuni, ad esempio in materia di non discriminazione? Non possiamo dimenticare che è stata proprio la nostra Corte costituzionale, sin dalla sentenza n. 135/2002, a riconoscere alla Carta «il carattere espressivo di principi comuni agli ordinamenti europei»».

(144) Cfr. Falletti - Piccone, *Premessa*, al volume collettaneo di cui sono curatrici, AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti*, *cit.*, 9 ss. e spec. 16, ove ult. rife.

(145) Si consideri che: (i) l'art. 2 TUE afferma che l'Unione si fonda su valori comuni agli Stati membri, tra cui il rispetto dei diritti fondamentali: «L'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini»; (ii) l'art. 3, § 2, TUE, afferma che «l'Unione offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia», regolamentato dall'art. 67 TFUE; (iii) l'art. 6 TUE, più volte citato, indica le fonti dei diritti fondamentali; (iv) l'art. 7 TUE prevede un meccanismo sanzionatorio di particolare gravità in caso di violazione, da parte di uno Stato membro, dei valori di cui all'art. 2 TUE e, infine, (v) l'art. 40 TUE dispone che il rispetto dei diritti fondamentali nel di-

il combinato disposto di cui agli artt. 2 e 7 TUE sia riferito solo alle materie oggetto del diritto dell'Unione (146), di talché, nelle questioni puramente interne, gli Stati membri potrebbero calpestare tali valori senza alcuna conseguenza sanzionatoria nei loro confronti (147).

ritto interno costituisce il nucleo centrale dell'*acquis* comunitario per valutare l'ammissione di paesi terzi quali nuovi Stati membri dell'Unione: «Ogni Stato europeo che rispetti i valori di cui all'art. 2 e si impegni a promuoverli può domandare di diventare membro dell'Unione».

Si noti, infine, che sin dal 1992 l'Unione europea pone il rispetto dei diritti umani quale obiettivo di primo piano nelle relazioni con gli Stati terzi, subordinando con apposita clausola efficacia di qualsiasi accordo commerciale o di cooperazione alla condizione del rispetto di detti diritti. Cfr. sul punto Queirolo, *op. cit.*, 87 ss.

(146) L'istituzione, avvenuta nel 2007, di un'Agenzia dell'Unione europea per i diritti fondamentali, che ha sede a Vienna, è emblematica a tale riguardo. Il suo obiettivo, enunciato nell'art. 2 del regolamento istitutivo (reg. CE n. 168/2007 del 15 febbraio 2007), è «fornire alle competenti istituzioni, organi, uffici e agenzie della Comunità e agli Stati membri, nell'attuazione del diritto comunitario, assistenza e consulenza in materia di diritti fondamentali in modo da aiutarli a rispettare pienamente tali diritti quando essi adottano misure o definiscono iniziative nei loro rispettivi settori di competenza». In argomento cfr. per tutti Vellano, voce *Agenzia dell'Unione europea per i diritti fondamentali*, in *Digesto, Disc. pubbl.*, Agg. III, tomo I, Torino, 2008, 1 ss.

(147) Una simile conclusione appare negata dal Protocollo n. 24 al trattato di Lisbona, intitolato «Sull'asilo per i cittadini degli Stati membri dell'Unione europea» (in G.U.C.E. del 30 marzo 2010, C 83, 305 ss.) il quale, dopo: (i) aver richiamato nei *considerando* l'art. 6, §§ 1 e 3 TUE; (ii) affermato che la «Corte di giustizia dell'Unione europea è competente ad assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dell'art. 6, parr. 1 e 3, del trattato sull'Unione europea da parte dell'Unione»; (iii) ricordato che «a norma dell'art. 49 del trattato sull'Unione europea, per domandare di diventare membri dell'Unione tutti gli Stati europei devono rispettare i valori sanciti nell'art. 2 del trattato sull'Unione europea»; (iv) tenuto presente «che l'art. 7 del trattato sull'Unione europea instaura un meccanismo per la sospensione di taluni diritti in caso di una violazione grave e persistente di tali valori da parte di uno Stato membro» e (v) rammentato «che ogni cittadino di uno Stato membro, quale cittadino dell'Unione, gode di uno *status* e di una tutela speciali che sono garantiti dagli Stati membri a norma delle disposizioni della parte seconda del trattato sul funzionamento dell'Unione europea», solennemente afferma che «gli Stati membri dell'Unione europea, dato il livello di tutela dei diritti e delle libertà fondamentali da essi garantito, si considerano reciprocamente paesi d'origine sicuri a tutti i fini giuridici e pratici connessi a questioni inerenti l'asilo» con la conseguenza che «la domanda d'asilo presentata da un cittadino di uno Stato membro può essere presa in esame o dichiarata ammissibile all'esame in un altro Stato membro unicamente (...)» qualora: (a) «lo Stato membro di cui il richiedente è cittadino procede (...) all'adozione di misure che derogano, nel suo territorio, agli obblighi previsti» dalla CEDU, ovvero (b) se sono state avviate le procedure di cui all'art. 7 TUE o, infine, (c) «se uno Stato membro così decide unilateralmente per la domanda di un cittadino di un altro Stato membro», ma, «in tal caso (...) la domanda è esaminata partendo

Non pare dunque che si possa mettere in discussione la sussistenza di un obbligo per gli Stati membri di rispettare i diritti fondamentali, senza limitazioni *ratione materiae*, e il fatto che tale obbligo abbia la sua fonte nel diritto dell'Unione (148).

Pertanto, la difficoltà di coordinamento tra le disposizioni citate e il contenuto dell'art. 6 TUE è figlia più dei timori politici di perdita di sovranità da parte degli Stati membri che di una sorta di «limitazione» in senso giuridico.

Nella medesima prospettiva va altresì considerato che rientrano nel diritto dell'Unione sia la cooperazione giudiziaria in materia civile (ex art. 81 TFUE) (149), sia la cooperazione giudiziaria in materia penale (ex artt. 82 e ss. TFUE). Con riguardo a quest'ultima, e al fine di promuovere il mutuo riconoscimento delle sentenze e delle decisioni giudiziarie e la cooperazione di polizia e giudiziaria nelle materie a rilevanza transnazionale, è prevista la competenza dell'Unione a legiferare mediante direttive che stabiliscano «norme minime» comuni agli Stati membri in materia, tra l'altro, di diritti della persona nella procedura penale (150) e altri elementi specifici della procedura penale (151), fermo restando che «l'adozione delle norme minime (...) non impedisce agli Stati membri di mantenere o introdurre un livello più elevato di tutela delle persone» (152), nonché «norme minime» «relative alla definizione dei reati e delle sanzioni in sfere di criminalità particolarmente grave che presentano una dimensione transnazionale» (153), ovvero, nelle materie oggetto di armonizzazione, «relative alla definizione dei reati e delle sanzioni nel settore in questione» (154).

Pertanto, è principio consolidato nella giurisprudenza della Corte di giustizia che «se è vero che la legislazione penale e le norme di procedura penale rientrano, in linea di principio, nella competenza de-

dal presupposto che sia manifestamente infondata senza che ciò pregiudichi, in alcun caso, il potere decisionale dello Stato membro».

(148) In tal senso cfr. da ultima Rolli, *op. cit.*, 1070, per la quale «la materia dei diritti fondamentali è una fattispecie cui è applicabile il diritto comunitario, anzi (...) alla luce del diritto attuale rientra nei compiti primari dell'Unione europea, esprimendo un diritto che è indiscutibilmente direttamente applicabile all'interno di tutti i singoli Stati membri».

(149) A norma del quale, sebbene la cooperazione riguardi le «materie civili con implicazioni transnazionali», essa ha per oggetto l'adozione di misure legislative (direttive) riguardanti, tra l'altro, «un accesso effettivo alla giustizia» [§ 2, lett. e)] e «l'eliminazione degli ostacoli al corretto svolgimento dei procedimenti civili, se necessario promuovendo la compatibilità delle norme di procedura civile applicabili negli Stati membri» [§ 2, lett. f)].

(150) Art. 82, § 2, lett. b), TFUE.

(151) Art. 82, § 2, lett. d), TFUE.

(152) Art. 82, § 2, cpv. 3.

(153) Art. 83, § 1, TFUE.

(154) Art. 83, § 2, TFUE.

gli Stati membri, su tale ambito giuridico può nondimeno incidere il diritto dell'Unione» (155).

Va infine ricordato che il Consiglio Europeo del 10 e 11 dicembre 2009 ha adottato il c.d. «Programma di Stoccolma», in cui si sono fissati gli obiettivi di «promuovere la cittadinanza ed i diritti fondamentali» (156).

(155) Corte di giustizia, 28 aprile 2011, causa C-61/11 PPU, *El Dridi*, § 53. In senso conforme Corte di giustizia, 11 novembre 1981, causa 203/80, *Casati*, § 27; Id., 2 febbraio 1989, causa 186/87, *Cowan*, § 19; Id., 16 giugno 1998, causa C-226/97, *Lemmens*, § 19.

In questa logica, il Consiglio (UE) ha adottato una risoluzione «relativa a una tabella di marcia per il rafforzamento dei diritti procedurali di indagati o imputati in procedimenti penali» (Risoluzione del Consiglio del 30 novembre 2009, in GU-CE del 4 dicembre 2009, C 295, 1 ss.) in cui ha evidenziato, in particolare, nelle premesse: (i) che nella UE la CEDU «costituisce la base comune per la tutela dei diritti di indagati o imputati in procedimenti penali»; (ii) che «l'eliminazione delle frontiere interne e il crescente esercizio dei diritti di libera circolazione e soggiorno hanno comportato inevitabilmente che un numero crescente di persone siano interessate da un procedimento penale in uno Stato membro diverso da quello di residenza (...) [per cui] i diritti procedurali di indagati o imputati sono particolarmente importanti per garantire il diritto ad un processo equo»; (iii) che, a tal fine, «occorre pertanto un'azione specifica riguardante i diritti procedurali (...) che può includere sia misure legislative che di altro tipo», finalizzate a rafforzare «la fiducia dei cittadini nel fatto che l'Unione europea e i suoi Stati membri tuteleranno e garantiranno i loro diritti»; e (iv) che «tutti i nuovi atti legislativi dell'UE in questo campo dovrebbero essere coerenti con le norme minime previste dalla» CEDU «conformemente all'interpretazione della Corte europea dei diritti dell'uomo». La risoluzione quindi invita la Commissione a predisporre misure legislative e di altro genere finalizzate a realizzare tali obiettivi, sulla base della *roadmap* indicata dal Consiglio, che riguarda, tra l'altro, la traduzione e interpretazione degli atti, le informazioni relative ai diritti e all'accusa, la consulenza legale e assistenza legale gratuita, ossia alcuni diritti fondamentali propri della CEDU e della Carta.

(156) Cfr. il testo delle conclusioni del Consiglio europeo, Bruxelles, 11 dicembre 2009, § 27: «La cittadinanza europea deve diventare una realtà tangibile. Lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia deve anzitutto porsi come uno spazio unico in cui siano protetti i diritti fondamentali. L'allargamento dello spazio Schengen deve proseguire. Il rispetto della persona umana e della sua dignità e degli altri diritti sanciti dalla Carta dei diritti fondamentali e dalla convenzione europea dei diritti dell'uomo costituisce un valore essenziale. Sono da preservare, ad esempio, il reale godimento di queste libertà e la sfera privata del cittadino oltre le frontiere nazionali (...)».

La Commissione ha operato alacremenente: sul primo tema la direttiva è già stata approvata (Direttiva n. 2010/64/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 ottobre 2010 sul diritto all'interpretazione e alla traduzione nei procedimenti penali, in G.U.C.E. del 26 ottobre 2010, L 280, 1 ss.), mentre sul secondo tema essa ha presentato una proposta di direttiva (cfr. Commissione europea, Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio sul diritto all'informazione nei procedimenti penali, Bruxelles, 20 luglio 2010, COM(2010) 392 definitivo). La seconda (proposta di) direttiva, a norma del 14° *considerando*, «non si

Si può dunque ipotizzare la seguente conclusione sul punto: (i) l'obbligo di rispettare i diritti fondamentali da parte degli Stati membri, senza distinzione di materie, non è in discussione e trova la sua fonte nel diritto dell'Unione; (ii) allorché si verta in materie di competenza del diritto dell'Unione, si applicano le regole di tale diritto, con tutte le conseguenze in punto di integrazione normativa, disapplicazione della norma interna confliggente, interpretazione da parte della Corte di giustizia, potere-dovere di intervento da parte della Commissione; (iii) qualora non si verta in materie di competenza del diritto dell'Unione, l'obbligo di tutelare i diritti fondamentali dei cittadini europei grava sui giudici nazionali; (iv) sugli stessi giudici grava l'obbligo di evitare che il diverso livello di tutela dei diritti fondamentali (a seconda del contesto o meno «europeo» della fattispecie) dia luogo ad inaccettabili disparità di trattamento, che sarebbero in violazione sia dello stesso diritto dell'Unione, sia delle tradizioni costituzionali degli Stati membri; (v) qualora una siffatta situazione dovesse verificarsi, allorché la questione non possa risolversi in via interpretativa e non si ritenga sussistente la competenza della Corte di giustizia, al giudice nazionale non resterà che sollevare la questione di legittimità costituzionale (157).

applica ai procedimenti condotti dalle autorità amministrative per violazione della legislazione nazionale o europea sulla concorrenza, a meno che non sia adita un'autorità giudiziaria competente in materia penale», e quindi, argomentando a contrario, troverà applicazione alla «materia penale» come definita in ambito CEDU dalla Corte di Strasburgo, ossia anche alla materia delle sanzioni amministrative aventi determinate caratteristiche (su cui si veda *infra* il § 3.1.), con l'unica eccezione dei procedimenti amministrativi in materia di concorrenza (si veda al riguardo anche il 28° *considerando* al progetto di direttiva: «Gli Stati membri dovrebbero assicurare che le disposizioni della presente direttiva, quando corrispondono ai diritti garantiti dalla CEDU, siano applicate in modo coerente con le disposizioni della CEDU come sviluppate dalla pertinente giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo»).

Si veda anche, in tal senso, il parere del Parlamento europeo, Commissione per le libertà civili, la giustizia e gli affari interni, *Progetto di relazione sulla proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio sul diritto all'informazione nei procedimenti penali* (COM(2010)0392 - C7-0189/2010 - 2010/0215(COD)), 20 dicembre 2010). Infine, nell'ambito del Parlamento europeo, è istituita la Commissione «Libertà civili, giustizia e affari interni», la quale è competente, in particolare, per «la protezione, nel territorio dell'Unione europea, dei diritti dei cittadini, dei diritti dell'uomo e dei diritti fondamentali, compresa la protezione delle minoranze, enunciati nei trattati e nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea»: si veda la presentazione di questa Commissione parlamentare sul sito web: <http://www.europarl.europa.eu/activities/committees/presCom.do?language=IT&body=LIBE>.

(157) A seguito di queste tre ipotesi: non applicazione della norma interna in contrasto con la Carta, interpretazione conforme della norma interna o questione di legittimità costituzionale, «il giudice comune è messo oggi nella possibilità di «scegliere» *case by case* quale «costituzione» applicare» (Cardone, *op. cit.*, 358).

Si può pure ipotizzare che il trattato di Lisbona abbia dato vita ad un processo di convergenza – iniziato per via giurisprudenziale – nella tutela dei diritti fondamentali, il cui punto di arrivo è l'affermazione di una loro tutela generalizzata in base al diritto dell'Unione.

Segnali non equivoci in tal senso giungono dall'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia che, al di fuori dell'ambito di applicazione del diritto UE, ha affermato, ad esempio con riguardo alla procedura penale italiana, che spetta al giudice nazionale, «in considerazione dell'obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale» accertare che l'applicazione delle norme interne «non sia tale da rendere il procedimento penale (...), considerato nel suo complesso, iniquo ai sensi dell'art. 6 della Convenzione, quale interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo» (158). Oppure che ha riconosciuto, a certe condizioni, il diritto al gratuito patrocinio alle persone giuridiche, invocando appunto le disposizioni della CEDU e della Carta (159). Ma è ancor più illuminante leggere le conclusioni dell'avvocato generale nel caso *Zambrano*: «Sarebbe paradossale (quantomeno) se un cittadino dell'Unione potesse invocare i diritti fondamentali in forza del diritto dell'Unione quando esercita un diritto economico alla libera circolazione come lavoratore, o quando una norma nazionale rientra nell'ambito del trattato (...) o quando invoca il diritto derivato dell'Unione (come la direttiva servizi) ma non potesse farlo quando semplicemente «soggiorna» in tale Stato membro» (160).

In tal senso è anche la più recente giurisprudenza della Suprema Corte la quale, in situazioni non rientranti nel diritto dell'Unione, ha affermato che «la filonomachia della Corte di Cassazione include anche il processo interpretativo di conformazione dei diritti nazionali e costituzionali ai principi non collidenti ma promozionali del trattato di Lisbona e della Carta di Nizza che esso pone a fondamento del diritto comune Europeo», con la conseguenza della diretta applicazione dei principi della Carta, in sede civile (161), pena-

(158) Corte di giustizia, 16 giugno 2005, causa C-105/03, *Pupino*, § 60, ove sono pure indicati al giudice nazionale i precedenti rilevanti della CEDU nel caso di specie.

(159) Corte di giustizia, 22 dicembre 2010, causa C-279/09, *DEB*.

(160) Conclusioni dell'avv. generale, 30 settembre 2010, causa C-34/09, *Zambrano*, § 84.

(161) Cfr. Cass., 2 febbraio 2010, n. 2352, cui la controversia aveva ad oggetto l'azione di risarcimento dei danni per illecito aquiliano per una condotta colposa del superiore gerarchico e direttore di reparto ospedaliero, che aveva escluso l'aiuto anziano, per un periodo di cinque anni, da ogni attività di sala operatoria o di responsabilità di reparto, senza tener conto dei provvedimenti del Comitato di gestione e del Tar del Lazio, finalizzati a reintegrare il secondo nelle proprie funzioni e nella dignità professionale. La Suprema Corte ha affermato: «Una ultima puntualizzazione dev'essere posta in relazione alla entrata in vigore del trattato di Lisbona (1 dicembre 2009) che recepisce la Carta di Nizza con lo

le (162) e del lavoro (163).

Da ultimo (164), la Cassazione ha affermato che «nessun interesse costituzionalmente protetto è peraltro di ostacolo all'ingresso di tale giurisprudenza [della CEDU] nel nostro ordinamento giuridico posto che la stessa mira a salvaguardare esigenze che sono già protette dalla

stesso valore del trattato sulla Unione e per il catalogo completo dei diritti umani. I giudici del rinvio dovranno ispirarsi anche ai principi di cui all'art. 1 della Carta, che regola il valore della dignità umana (che include anche la dignità professionale) ed allo art. 15 che regola la libertà professionale come diritto inviolabile sotto il valore categoriale della libertà. I fatti dannosi in esame vennero commessi prima della introduzione del nuovo catalogo dei diritti (2000-2001), ma le norme costituzionali nazionali richiamate bene si conformano ai principi di diritto comune europeo, che hanno il pregio di rendere evidenti i valori universali del principio personalistico su cui si fondano gli Stati della Unione. La filonomachia della Corte di Cassazione include anche il processo interpretativo di conformazione dei diritti nazionali e costituzionali ai principi non collidenti ma promozionali del trattato di Lisbona e della Carta di Nizza che esso pone a fondamento del diritto comune Europeo». Cfr. altresì Cass., sez. III civ., 6 agosto 2010, n. 18378. Per questa impostazione, nella giur. civile di merito, cfr. ad es. Trib. Minorenni Trieste, 22 dicembre 2010; Trib. Firenze, decr. 22 dicembre 2010, entrambe in www.europeanrights.eu.

(162) Cfr. Cass., sez. II pen., 21 luglio 2010, n. 28658: «Pur non essendo definibile il presente come un caso «di diritto comunitario» e quindi non operando il *Bill of rights* europeo come vera e propria fonte del diritto ai sensi dell'art. 51 del Testo, la Carta rappresenta certamente uno strumento di interpretazione privilegiata anche per il diritto interno che si deve presumere coerente con quei valori che gli Stati membri e gli organi dell'Unione hanno comunemente accettato, come espresso dall'art. 6 del trattato sull'Unione europea, nella nuova formulazione del trattato di Lisbona entrato in vigore il 1.11.2009, che recita «L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella carta dei diritti fondamentali dell'U.E.»; come affermato anche di recente da questa Corte con riferimento all'art. 1 della Carta «i principi di diritto comune europeo hanno il pregio di rendere evidenti i valori universali del principio personalistico su cui si fondano gli stati dell'Unione. La filonomachia della Corte di cassazione include anche il processo interpretativo di conformazione dei diritti nazionali e costituzionali ai principi non collidenti ma promozionali del trattato di Lisbona e della carta di Nizza che esso pone a fondamento del diritto comune europeo» (Cass. n. 2352 del 2010), il che» in un caso in cui doveva essere valutata l'adeguatezza della misura del risarcimento del danno come circostanza attenuante del delitto di violenza carnale «implica una tutela ed una protezione della «dignità», in campi ove questa è massimamente soggetta ad attentati e lesioni tra le più rilevanti e potenzialmente devastanti, secondo criteri oggettivi e di natura pubblica, certamente non derogabili attraverso accordi tra le parti che non possono trovare una piena legittimità e un assoluto riconoscimento in questa sede».

(163) Cfr. Cass., sez. lav., 3 dicembre 2010, n. 21697, che ha fatto riferimento all'art. 30 della Carta, *post* trattato di Lisbona, quale ulteriore fonte che sancisce il diritto fondamentale del lavoratore alla conservazione del posto di lavoro.

(164) Con riguardo alla tutela del principio di inviolabilità del domicilio e con riferimento alla giurisprudenza della CEDU.

legislazione interna e osservato che il «rispetto della vita privata e familiare» è altresì previsto all'art. 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, non applicabile, *ex art.* 51 della stessa Carta al caso in esame in quanto non si controverte di una norma dell'Unione o di una disposizione nazionale che abbia con la prima una qualche connessione, ma che, comunque, attesta sul piano generale che ci troviamo in presenza di valori e principi considerati comuni agli Stati membri, certamente rilevanti sul piano argomentativo ed orientativo» richiamando i propri precedenti (165) «sulla rilevanza ermeneutica della Carta dei diritti UE anche al di fuori delle ipotesi di diretta applicazione» (166).

3. – *L'applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario*

3.1. – *La CEDU e il diritto tributario*

La CEDU è nota ai più, tipicamente, per le sue implicazioni in tema di diritto penale e processuale penale, nonché per il principio, da essa enunciato, sulla «ragionevole durata del processo». L'approfondimento della convenzione, tradizionalmente, è stato per lo più trascurato dagli studiosi del diritto tributario (i quali solo recentemente hanno manifestato un interesse per la materia (167)), sul rilievo che la mate-

(165) Citati alle note che precedono, nonché Corte cost., 12 marzo 2010, n. 93 che, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale delle norme che non prevedono l'udienza pubblica nel procedimento per l'applicazione delle misure di prevenzione, ha fatto riferimento alla Carta. Parimenti, si veda Corte cost., 28 gennaio 2010, n. 28, che ha fatto riferimento alla Carta nell'applicare il principio del *favor rei* in materia penale, su cui da ultimo cfr. Armone, *Diritto sovranazionale e garantismo penale*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti*, cit. a nota 2, 403 ss.

(166) Cfr. Cass., sez. II pen., 4 gennaio 2011, n. 7.

(167) Tra le poche eccezioni si possono ricordare Adonnino, *La tutela dei diritti dell'uomo in campo fiscale*, in *Fisco*, 1999, 60 e ss.; Gregg, *La rilevanza fiscale della convenzione europea dei diritti dell'uomo: dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, 412 ss.; Id., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, ivi, 2001, I, 439 ss.; Id., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 529 ss.; Id., *The protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila case*, in *Intertax*, 2007, 610 ss.; Id., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 216; Marìn, *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in AA.VV., *Attuazione del tributo*, cit., 265 ss. e spec. 281 ss. Più recentemente si vedano Del Federico, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, I, 206 ss.; Id., *Tutela*, cit., *passim*; Pistone,

ria fiscale sia estranea all'applicazione della CEDU, ricordando in particolare che l'art. 6 sul giusto processo si applica alle controversie civili e penali, ma non a quelle tributarie (168), e che l'art. 1, § 2, del primo protocollo alla CEDU, in materia di protezione del diritto di proprietà, statuisce che «le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

In realtà, secondo la più recente giurisprudenza della CEDU – come vedremo tra poco – il concetto di «controversie fiscali», la cui materia è esclusa dall'ambito di applicazione della Convenzione, deve essere inteso in senso (sempre più) restrittivo, e quindi limitato alle con-

The Protection of Taxpayers' Rights in European Tax Law, in AA.VV., *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Varsavia, 2009, 33 ss.; Melis - Persiani, *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rass. trib.*, 2011, 901 ss.; Sabbi, *Imposizione tributaria e convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in AA.VV., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di Sacchetto, Torino, 2011, 62 ss.

Nella letteratura straniera uno degli studiosi che ha maggiormente approfondito i rapporti tra CEDU e diritto tributario è Philip Baker: cfr. Baker, *Taxation and European Convention on Human Rights*, in *British Tax Review*, 2000, 211 e ss.; Id., *Retrospective Tax Legislation and the European Convention on Human Rights*, ivi, 2005, 1 ss.; Id., *Should Art. 6 ECHR (civil) apply to Tax Proceedings?*, in *Intertax*, 2001, 205 ss.; Id., *The «determination of a criminal charge» and tax matters*, in *European taxation*, 2007, 587 ss.; Id., *Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, ivi, 2001, 459 ss.; Id., *Double Taxation Conventions and Human Rights*, in AA.VV., *Tax Polymath. A life in international taxations*, Essays in honour of J.F. Avery Jones, Amsterdam, 2010, 63 ss.; nonché la rubrica curata dall'A. intolata *Some Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights*, pubblicata periodicamente su *European taxation*.

Si veda altresì Pijl, *Human rights and admissibility in trivial tax matters*, in *European taxation*, 2007, 299 ss.; Roch - Soler M.T. Muñoz - Y. Martínez, *Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, ivi, 2001, 566 ss.; H. Pijl, *Human rights and fundamental freedoms for legal entities*, ivi, 2006, 281 ss.; Leszczynska, *The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection*, in *International and Domestic Tax Law*, cit., 82 ss.

(168) CEDU, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, § 29, nella quale la Corte ha affermato che «le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil». La sentenza è pubblicata retro, 2002, II, 227 e ss. con nota di Ferrario, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il diritto tributario*. Si veda anche CEDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*; Id., 9 dicembre 2004, *Schouden e Meldrum c. Olanda*; Id., 13 gennaio 2005, *Emesa Sugar c. Paesi Bassi*, ma v. già Id., 23 maggio 1966, *A, B, C e D c. Paesi Bassi*; Id., 6 febbraio 1967, *X c. Paesi Bassi*; Id., 8 luglio 1980, *X c. Austria*; Id., 4 maggio 1983, *X c. Francia*.

troverse aventi ad oggetto l'*an* e il *quantum* del tributo, fissati da scelte discrezionali del legislatore tributario nei limiti dei principi di ragionevolezza (169), di non discriminazione di cui all'art. 14 CEDU (170) e di riserva di legge «in senso sostanziale» (171).

Formano invece oggetto di «diritti di carattere civile», e come tali tutelati dalla CEDU, ad esempio, il diritto alla integrità del domicilio, di fronte ad accessi domiciliari o perquisizioni realizzati con finalità fiscali, gli accessi negli studi professionali, la tutela del segreto professionale, il tema delle tutele giurisdizionali di fronte alla violazione di tali diritti (172).

Similmente, rientrano nell'ambito di applicazione della CEDU le controversie tributarie aventi ad oggetto rimborsi d'imposta (173),

(169) Sul punto si rinvia ancora a Del Federico, *Tutela*, cit., 31 ss.

(170) CEDU, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34, *retro*, 1992, II, 386 ss., con nota di De Martini, *Tutela in materia fiscale innanzi la Corte europea dei diritti dell'uomo*; CEDU, 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, §§ 43 ss.

(171) Secondo la CEDU, il riferimento al termine «legge» contenuto nell'art. 1, § 2, del Protocollo 1 va inteso in senso sostanziale, ossia di norme giuridiche cogenti, di fonte parlamentare, giurisprudenziale e, financo, regolamentare, a condizione che queste ultime siano debitamente pubblicate (cfr. per tutte CEDU, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54 e 57; Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67). Sul concetto «autonomo» di legge ai fini CEDU cfr. altresì Consiglio di Europa, *The right to property under the European Convention on Human Rights*, Strasburgo, 2007, 12.

(172) Su cui si veda *infra* § 4.

(173) Cfr. CEDU, 16 aprile 2002, *Dangeville c. Francia*, § 48, in cui la Corte afferma che il credito di una società al rimborso, da parte dello Stato, dell'iva pagata in eccesso, costituisce una attività e, quindi, un «diritto di proprietà» nel senso dell'art. 1, § 1, del Protocollo 1 alla CEDU; che la negazione del rimborso da parte dello Stato membro, in presenza di norma interna non in linea con il diritto comunitario, costituisce per lo Stato membro una ingerenza nel pacifico godimento di una proprietà, non giustificata da un interesse pubblico [§ 58], e che quindi vi era violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 [§ 61]. In senso conforme cfr. CEDU, 22 luglio 2003, *Cabinet - Diot e SA Gras Savoye c. Francia*.

Cfr. altresì CEDU, 3 luglio 2003, *Buffalo c. Italia*, in cui la ricorrente, titolare di crediti d'imposta, lamentava il ritardo nel rimborso degli stessi. La Corte, preso atto che i rimborsi delle imposte italiane avvenivano dopo un periodo di tempo compreso tra i cinque e i dieci anni, a discrezione dell'Erario, afferma: (i) che nessuna giustificazione al riguardo è data dalle disponibilità del bilancio pubblico all'effettuazione dei rimborsi, in quanto scelte a livello politico; (ii) che il riconoscimento di interessi, peraltro ad un tasso non inferiore a quello d'inflazione, non compensa il ritardo, tenuto conto che si tratta di interessi semplici e non composti; (iii) che l'indisponibilità prolungata delle somme ha avuto un impatto certo e considerevole sulla situazione finanziaria del contribuente; ha quindi riconosciuto la violazione dell'art. 1 del Protocollo 1 della CEDU. Nella successiva sentenza del 22 luglio 2004, *Buffalo c. Italia*, la Corte ha disposto un «equo indennizzo» a favore della società contribuente.

Per la violazione dell'art. 1 del Protocollo 1 in caso di mancato riconosci-

l'imposizione delle indennità di espropriazione (174), le agevolazioni tributarie (175), i diritti di prelazione del fisco (176), l'ingiustificato diniego del diritto alla detrazione dell'iva passiva (177), il diritto dei contribuenti alla critica pubblica dell'operato dei verificatori fiscali (178), il risarcimento dei danni per l'illegittima adozione di misure

mento degli interessi sui crediti d'imposta si veda CEDU, 9 marzo 2006, *Eko-El-da Avec c. Grecia*.

(174) Cfr. CEDU, 29 marzo 2006, *Scordino (I) c. Italia*, § 258, nonché Id., 1 aprile 2008, *Gigli Costruzioni c. Italia*, § 82, in cui la Corte ha affermato che, «quanto all'imposta del 20% applicata sull'indennità di espropriazione la Corte non si esprime sull'illegalità dell'applicazione di questa imposta in quanto tale ma la prende in considerazione quale elemento nella valutazione del caso», con il risultato che l'ammontare dell'imposta è stato incluso nella liquidazione del danno fissato dalla Corte.

Sul tema della tassazione delle indennità di espropriazione si veda altresì *infra* nel testo di questo paragrafo.

(175) CEDU, 26 marzo 1992, *Editions Périscope c. Francia*, a proposito della ragionevole durata del processo di risarcimento dei danni a seguito del mancato riconoscimento di agevolazioni fiscali.

(176) CEDU, 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*.

(177) CEDU, 22 gennaio 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*, in cui veniva in rilievo l'art. 1 del protocollo n. 1 alla CEDU, in un caso in cui il contribuente, soggetto passivo Iva, aveva effettuato un acquisto soggetto ad imposta, aveva regolarmente registrato la fattura passiva ed aveva adempiuto agli obblighi dichiarativi; a seguito di un controllo incrociato, costui si era visto recuperare l'iva passiva perché il cedente aveva registrato la fattura con alcuni mesi di ritardo, con conseguente ritardo nel versamento dell'imposta. La Corte ha affermato che avendo il soggetto passivo adempiuto a tutti gli obblighi di legge ed in assenza di frodi, si verificava la violazione della norma CEDU citata in precedenza.

Tale principio è stato recentemente chiarito da CEDU, 25 gennaio 2011, *Nazarev e altri c. Bulgaria*, in cui la Corte ha chiarito il principio di diritto espresso in *Bulves*, secondo cui vi era una interferenza sproporzionata nel pacifico godimento del diritto di proprietà dovuta ad una rigida interpretazione della legislazione applicabile da parte dell'autorità fiscale, poiché il diniego di detrazione iva è stato automatico e senza adeguato esame dei fattori rilevanti quali (i) il tempestivo adempimento della società contribuente dei suoi doveri dichiarativi, (ii) la sua impossibilità di assicurare l'adempimento tributario da parte del fornitore e (iii) l'assenza di frode in relazione al sistema Iva di cui la società contribuente fosse o potesse essere a conoscenza. Nel caso *Nazarev*, tuttavia, la Corte ha respinto i ricorsi, in quando i suddetti requisiti non sono stati ritenuti presenti.

(178) CEDU, 6 luglio 2010, *Mariapori c. Finlandia*, in cui la consulente fiscale di un contribuente, sentita come testimone in un processo penale in cui il suo cliente era accusato di frode fiscale, aveva affermato che i verificatori avevano dolosamente redatto l'accertamento della maggiore imposta e poi aveva reiterato l'accusa ciò in un libro pubblicato poco dopo. Accusata di diffamazione e condannata penalmente, essa ha ricorso alla CEDU per violazione del diritto di libertà di espressione *ex art. 10* CEDU, e la Corte ha accolto il ricorso. CEDU, 18 febbraio 2010, *Taffin & Contribuables Associés c. Francia*, tuttavia, ha ritenuto in un caso analogo che la pubblicazione da parte di un editore di accuse similari

cautelari a fini fiscali (179), la materia delle sanzioni (180).

Più recentemente la CEDU, nell'ambito del processo evolutivo della propria giurisprudenza (181), ha esteso il suo sindacato su questioni fiscali che solo fino a pochi anni fa sarebbero state immaginabili. Ad esempio, la Corte si è pronunciata sul principio di riserva di legge in materia tributaria, in un caso in cui l'imposizione era stata effettuata sulla base di una interpretazione amministrativa che appariva in contraddizione, a danno del contribuente, con le norme di legge. Al riguardo essa ha affermato che «pur assumendo che l'interpretazione delle autorità nazionali fosse plausibile, la Corte non è soddisfatta con lo stato generale della legislazione interna, vigente al tempo dei fatti, sui problemi in questione. Essa nota che i rilevanti atti legislativi sono manifestamente contraddittori gli uni con gli altri. Di conseguenza, le autorità nazionali hanno applicato, a loro discrezione, l'approccio opposto a quello prescritto nella legge. Nell'opinione della Corte, la mancanza della richiesta chiarezza e precisione nella legislazione nazionale, che offre divergenti interpretazioni su una questione fiscale importante, fa venir meno il requisito di «qualità di legge» a norma della CEDU e non fornisce adeguata protezione dei diritti di proprietà del ricorrente contro le interferenze arbitrarie della pubblica amministrazione», con conseguente violazione dell'art. 1 del 1° Protocollo alla CEDU (182).

Il che significa nientemeno che, per la Corte di Strasburgo, il principio di legalità deve essere inteso non solo in senso formale (la legittimità dell'imposizione tributaria dipende dall'esistenza di una legge che la preveda) ma anche in senso fortemente sostanziale (una

nei confronti di un funzionario fiscale andava oltre il legittimo esercizio della libertà di espressione, respingendo il ricorso.

(179) CEDU, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*: il contribuente, raggiunto da un avviso di accertamento, si vide sequestrare un pacchetto azionario che valeva oltre 10 volte la pretesa fiscale; chiese all'autorità fiscale di poter vendere le azioni all'asta, come previsto dalla legge, ma questa rifiutò. Ad esito dei ricorsi tributari, l'avviso di accertamento venne annullato ma, nel frattempo, il pacchetto azionario perse completamente di valore. Il contribuente propose domanda di risarcimento danni, che fu respinta dal giudice civile sul presupposto della ritenuta mancanza di nesso causale tra omessa vendita delle azioni sequestrate e perdita di valore delle stesse. La CEDU, adita sul presupposto della violazione dell'art. 1 del Protocollo 1, ha affermato che la legittimità di un sequestro conservativo a fini fiscali è subordinato alla sua legalità e proporzionalità rispetto agli scopi perseguiti (a prescindere dalla proporzionalità in termini quantitativi tra valori sequestrati e debito fiscale) e che la mancata vendita all'asta, prevista dalla legge, costituiva violazione di detta norma.

(180) Su cui si veda *infra* il § 4.4.

(181) Processo ben messo in luce da Del Federico, *I principi, cit., loc. cit.*

(182) CEDU, 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56 (nostra traduzione dall'originale inglese). In argomento si veda Baker, *Some Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights*, in *European Taxation*, 2010, 568 ss.

legge confusa e contraddittoria al punto che le interpretazioni amministrative possono affermare il contrario di ciò che appare dal testo normativo non è «legge», ossia è un testo solo formalmente legislativo ma privo della «qualità di legge» (183).

In questa prospettiva si colloca altresì la più recente giurisprudenza della Corte di Strasburgo che, nel 2010, ha chiarito la propria posizione rispetto alla fiscalità (184). Essa ha ricordato che l'imposizione fiscale costituisce, in principio, una ingerenza del potere pubblico nei diritti di proprietà, *ex art. 1, § 1, 1° Prot. CEDU* e che tale ingerenza si giustifica conformemente al § 2 di tale articolo, che prevede espressamente una eccezione alla tutela del diritto di proprietà in materia di pagamento dei tributi (185).

Purtuttavia, la materia fiscale non sfugge del tutto al controllo della Corte, poiché essa deve verificare se l'art. 1 del Protocollo n. 1 sia stato applicato correttamente, dovendo la «ingerenza fiscale» «realizzare un «giusto equilibrio» tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e l'imperativo della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo» (186). «Di conseguenza, l'obbligazione tributaria al pagamento delle imposte può violare la garanzia consacrata da tale disposizione se essa impone alla persona un carico eccessivo o costituisce fundamentalmente un attentato alla sua situazione finanziaria. Peraltro, appartiene in primo luogo alle autorità nazionali di decidere il tipo di imposte o di tributi che essi intendono riscuotere. Le decisioni in tale ambito implicano normalmente una valutazione dei problemi politici, economici e sociali che la Convenzione riserva alla competenza degli Stati contraenti, poiché le autorità interne sono manifestamente in una posizione migliore rispetto alla Corte per valutare tali problemi. Gli Stati contraenti dispongono dunque in materia di un ampio potere di valutazione» (187).

Nel caso esaminato, la Corte ha preso atto che la legge italiana 30

(183) Un precedente di questa impostazione si trova ad esempio in CEDU, 26 aprile 1979, *Sunday Times c. Regno Unito*, in cui la Corte affermò che non è «legge» quel testo normativo che porta il nome di «legge» in sede nazionale, ma è quel testo normativo che ha sufficiente prevedibilità, definitezza e stabilità per dar luogo ad una norma ai fini della convenzione. Sul punto cfr. V. Zagrebelsky, *Ambito di intervento in materia tributaria*, in AA.VV., *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, Padova, 2007, 325 ss. e spec. 327.

(184) CEDU, 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*.

(185) Su cui si veda già CEDU, 3 giugno 2004 *Di Belmonte c. Italia*.

(186) Così CEDU, 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*, § 39 ma si veda già Id., 7 luglio 1989, *Tre Traktörer AB c. Svezia*.

(187) Così CEDU, 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*, §§ 40-41 ma si vedano già Id., 23 febbraio 1995, *Gasus Dosier e Fördertechnik GmbH c. Paesi Bassi*, § 60, e Id., 23 ottobre 1997, *The National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society c. Regno Unito*, §§ 80-82.

dicembre 1991, n. 413, che ha stabilito la tassazione delle indennità di espropriazione, è entrata in vigore molto tempo dopo rispetto all'espropriazione del terreno del ricorrente (avvenuta il 15 marzo 1983) e comunque successivamente alla data in cui la Corte d'Appello ha fissato l'ammontare dell'indennità di espropriazione (8 maggio 1991); tuttavia, solo dopo la sua entrata in vigore il ricorrente ha incassato la predetta indennità (27 maggio 1992 e 4 gennaio 1995). Essa afferma che una eventuale applicazione retroattiva della legge non avrebbe costituito, di per sé, una violazione dell'art. 1 del 1° Protocollo, giacché tale disposizione non impedisce, in quanto tale, l'applicazione retroattiva di una legge fiscale (188).

La questione consiste semmai nel valutare se, nel caso concreto, l'applicazione di tale imposizione costituisca un onere fiscale eccessivo e a tale riguardo la Corte ha osservato che prima di tale norma le indennità di espropriazione non erano soggette ad imposizione e che la nuova normativa è entrata in vigore oltre sette mesi dopo che è stata determinato l'ammontare della predetta indennità, ma che il ritardo della pubblica amministrazione all'esecuzione di tale sentenza della Corte d'Appello ha avuto una influenza determinante sul nuovo regime fiscale, giacché l'indennità non sarebbe stata assoggettata ad imposizione se l'esecuzione da parte della pubblica amministrazione fosse stata regolare e puntuale.

L'inadempimento dell'amministrazione in tal senso – culminata con la proposizione di un giudizio di ottemperanza al fine di ottenere il pagamento – e la successiva applicazione della l. n. 413 del 1991 ha rotto quel «giusto equilibrio» che deve regnare tra le esigenze generali della comunità e gli imperativi di salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo, con la conseguenza che vi è stata violazione dell'art. 1 del 1° Protocollo alla CEDU e che lo Stato italiano è stato condannato alla *restitutio in integrum* dell'imposta così indebitamente percetta.

In tale prospettiva, recenti studi hanno evidenziato come le norme CEDU «non impattano solo sul versante procedurale – di attuazione del rapporto tributario e della eventuale fase contenziosa – ma anche su quello sostanziale, concernente il fondamento e l'estensione del prelievo» (189).

(188) Si veda già CEDU, 10 giugno 2003, *M.A. e altri c. Finlandia*; Id., 23 ottobre 1997, cit.

(189) Così Dorigo, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 41 e ss. e spec. 69 e ss., secondo il quale la ricostruzione dei principi contenuti nel primo protocollo alla CEDU in tema di tutela del diritto di proprietà, come interpretati dalla CEDU e opportunamente valorizzati alla luce dei principi costituzionali e di proporzionalità, consentirebbe di individuare un limite all'imposizione (tendenzialmente individuato nel 50% del reddito) da parte degli Stati. In questo ordine di idee cfr. altresì Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, *passim*; Id., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in*

Sempre sulla base del disposto dell'art. 1 del 1° Protocollo CEDU, la Corte di Strasburgo ha da ultimo ribadito che l'imposizione può dirsi «legittima» soltanto se è rispettata la «riserva di legge in senso sostanziale», ossia se vi sia una «legge di qualità sufficiente a consentire al ricorrente di prevedere le conseguenze della sua condotta» (190); in questa prospettiva, il termine di decadenza dell'azione accertatrice previsto dalla legge non può essere superato per via di una interpretazione giurisprudenziale, neppure di una Corte costituzionale, sulla base dell'argomento che il suddetto termine avrebbe dovuto sospendersi quando il contribuente abbia impedito il controllo fiscale, e ciò anche a causa della mancanza di prevedibilità di una siffatta interpretazione (191).

Si è altresì affermato che i principi del giusto processo sono applicabili nei giudizi tributari aventi ad oggetto le sanzioni amministrative, come è stato sancito in *Jussila c. Finlandia* (192), ove è stata riconosciuta la difficile scindibilità, all'interno del contenzioso fiscale, tra pretesa sostanziale e applicazione delle sanzioni (193).

Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 139 e ss. Va ricordato quanto affermato (seppure come *obiter dictum*) già da CEDU, 4 maggio 1983, *X c. Francia*: in caso di un accertamento sintetico basato sulla sottoscrizione e versamento, da parte di una persona fisica, di un aumento di capitale di una società azionaria, non vi è conflitto con l'art. 1 del Protocollo n. 1 CEDU, a meno che tale tassazione, prescindendo dall'applicazione di norme contro l'elusione o l'evasione fiscale, non si concreti in una tassazione di un mero investimento con l'effetto di determinare *une réelle confiscation d'une partie des biens du contribuable*.

Nel senso invece dell'assenza di limiti nella «ragion fiscale» cfr. per tutti Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2008, *passim*; Id., *Proprietà e imposizione fiscale*, disponibile sul web all'indirizzo: http://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/Gallo_8-10.10.2009.pdf.

(190) CEDU, 20 settembre 2011, *Yukos c. Russia*, § 559.

(191) CEDU, *Yukos c. Russia*, *cit.*, §§ 563 ss.

(192) CEDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, in *Rass. trib.*, 2007, 228 e ss., con nota di Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*.

(193) Cfr. Dorigo, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 41 e ss.; Del Federico, *I principi*, *cit.*, 206 e ss.

Deve essere tuttavia rilevato che la Suprema Corte continua ad essere di contrario avviso: cfr. ad es., da ultima, Cass., sez. VI civ., 3 dicembre 2010, n. 24614, secondo la quale «non è da ritenere regolato dall'art. 6 della Convenzione l'attesa che derivi dall'accertamento da parte della commissione tributaria adita della base imponibile del tributo, in quanto coinvolge lo stesso potere impositivo dello Stato, al di fuori dei diritti e doveri di carattere civile del cittadino e della fondatezza dell'accusa penale che viene a lui rivolta e quindi non inquadrabile in un'attività processuale. Di regola la misura della sanzione pecuniaria irrogata e annullata è connessa, come accaduto nel caso, a quella del tributo evaso e delle

Per parte sua, la Cassazione nega – con una giurisprudenza ormai consolidata – che spetti al cittadino il diritto all’equa riparazione per eccessiva durata del processo (194), allorché si verta in tema di processo tributario, salvo che non ricorrano questioni rientranti nella «materia civile o penale» (195), ma spunti per la tesi contraria possono essere colti dalla recente evoluzione legislativa (196).

imposte dovute (...); anche nel caso di specie non vi erano sanzioni accessorie né pene pecuniarie ma erano irrogate sanzioni in proporzione alle imposte evase, e la particolare gravità di esse è collegata dalla corte di merito solo alla loro misura o entità, con una valutazione di parifica alla accusa penale, che non ha senso in rapporto ad accertamenti o rettifiche che si collegano di certo al solo potere impositivo dello Stato italiano. In sostanza nel caso non vi è la contestazione di una accusa penale ma solo l’accertamento amministrativo di una evasione fiscale, che l’accertamento oggetto del processo tributario fa configurare, potendo venire meno anche per un eventuale esercizio dei poteri dell’amministrazione tributaria errato, con conseguente immediata revoca delle sanzioni tributarie, strettamente connesse al potere impositivo dello Stato, su cui al cittadino lo Statuto del contribuente garantisce ogni tutela, non potendosi però individuare in una controversia del tipo di quella esaminata nel processo il presupposto dei rapporti civili e penali cui fa, riferimento l’art. 6 della convenzione, per cui il contribuente sanzionato debba necessariamente rientrare tra i soggetti che hanno diritto ad una durata ragionevole del processo su altre situazioni civili».

(194) Ai sensi della l. 24 marzo 2001, n. 89 (c.d. «legge Pinto»).

(195) Cfr. Cass., 15 luglio 2008, n. 19367, la quale ritiene che la normativa sull’eccessiva durata dei processi si applichi soltanto: A) alla «materia civile», ossia a quelle «pretese del contribuente che non investano la determinazione del tributo ma solo aspetti a questa consequenziali, come, esemplificando, nel caso del giudizio di ottemperanza ad un giudicato del giudice tributario d.lgs. n. 546 del 1992, ex art. 70 od in quello (anch’esso di competenza di quel Giudice come rammentato da sez. un. n. 18208 del 2003) del giudizio vertente sull’individuazione del soggetto di un credito di imposta non contestato nella sua esistenza; B) alla materia penale, intesa quest’ultima – secondo la «nozione autonoma» elaborata anche per tal profilo dalla giurisprudenza della CEDU, di cui il giudice nazionale deve tenere conto come comprensiva anche delle controversie relative alla applicazione di sanzioni tributarie, ove queste siano commutabili in misure detentive ovvero siano, per la loro «gravità», assimilabili sul piano della afflittività ad una sanzione penale (v. *Affaire Janoseviv c. Suede* del 23 luglio 2002)». Per ulteriori riferimenti alla giurisprudenza precedente conforme e a quella (minoritaria di merito) contraria cfr. Del Federico, *Tutela*, cit., 106, nota 263.

(196) Cfr. Giovannini, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, 2011, 271 e ss. e spec. 277 il quale argomenta dall’art. 3, comma 2-bis, della legge 22 maggio 2010, n. 73 la quale, prevedendo la facoltà per il contribuente di chiudere le liti fiscali perdenti nanti la Cassazione e la Commissione tributaria centrale, afferma che essa è finalizzata a «contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti ai sensi della Convenzione europea (...) sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all’art. 6, par. 1, della predetta Convenzione», a condizione che l’istante rinunci «ad ogni eventuale pretesa di riparazione ai sensi della l. 24 marzo 2001, n. 89».

Ancora, il tema della rilevanza dei diritti dell'uomo, come affermato dal diritto internazionale, alla materia tributaria, ha trovato recente conferma nel Protocollo 2010 alla Convenzione tra il Consiglio d'Europa e l'OCSE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale (197). In particolare, il Rapporto esplicativo – come modificato a seguito del Protocollo – evidenzia al suo primo paragrafo che «lo scopo della presente Convenzione consiste nella promozione della cooperazione internazionale per una migliore applicazione del diritto tributario nazionale, *nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti*» (198). Esso precisa che la Convenzione cerca di contemperare i legittimi interessi di tutte le parti coinvolte: la mutua assistenza internazionale all'accertamento e alla riscossione dei tributi, il rispetto delle specifiche disposizioni nazionali, la confidenzialità delle informazioni e i diritti fondamentali dei contribuenti. Questi ultimi hanno specialmente il diritto al rispetto della loro *privacy* e, più in generale, al rispetto dei diritti che loro derivano dagli accordi internazionali in materia di diritti umani e dalle norme interne degli Stati coinvolti.

In definitiva, la CEDU, così come interpretata dalla Corte di Strasburgo, nonostante i limiti sopra evidenziati alla sua generale applicazione alla materia fiscale, offre parecchi elementi di tutela dei contribuenti, soprattutto allorché quel «giusto equilibrio» tra potestà impositiva (intesa in senso sia legislativo (199) sia procedimentale (200)) e diritti fondamentali si rompe a vantaggio della prima con l'inevitabile violazione dei secondi: volendo riassumere in un principio generale il ragionamento della Corte, si potrebbe dire che la ragion fiscale, seppure idonea a comprimere entro certi limiti i diritti fondamentali, non può essere addotta come giustificazione per calpestarli.

3.2. – *La Carta dei diritti fondamentali e il diritto tributario*

La Carta si applica alle materie che formano oggetto del diritto dell'Unione e, quindi, alle questioni di diritto tributario che, in qualche modo, abbiano un «punto di contatto» con il predetto diritto (201).

Definire il perimetro di applicazione della Carta rispetto al diritto tributario è un compito tutt'altro che agevole. Ciò presuppone la defi-

(197) Firmata a Strasburgo il 25 gennaio 1988, e modificata dal Protocollo firmato a Parigi il 27 maggio 2010.

(198) Nostra libera traduzione dall'originale inglese e corsivi aggiunti.

(199) Si pensi ai sopra citati principi di riserva di legge «sostanziale» e di divieto di retroattività «di fatto» delle norme tributarie per comportamenti colpevoli dell'amministrazione.

(200) Si pensi alla tutela dell'inviolabilità della vita privata e familiare, del domicilio, della corrispondenza, dei diritti di credito dei contribuenti per imposte, di spettanza di agevolazioni.

(201) Sul punto cfr. la monografia di La Scala, *I principi fondamentali*, cit.

nizione delle materie che rientrano nel «diritto tributario europeo», nel cui ambito, appunto, la Carta trova applicazione (202).

A nostro avviso, tale ambito di applicazione della Carta – il diritto tributario europeo, appunto – può essere idealmente immaginato come uno spazio definito da cerchi concentrici. Più ci si allontana dal centro, minore è il riferimento normativo e maggiori sono gli ancoraggi ai principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, colta in una dimensione diacronica ed evolutiva.

Il primo «cerchio», che potremmo definire il «nocciolo duro» del diritto tributario europeo, è costituito dalla normativa nazionale emanata in attuazione del diritto europeo o che trova la sua fonte nel medesimo. Rientrano in tale ambito sia le disposizioni interne di attuazione delle direttive dell'Unione, sia le norme contenute nei regolamenti europei (che, lo si ricorda, hanno diretta efficacia all'interno degli Stati membri), sia i precetti contenuti in direttive «precise» e quindi «*self-executing*», non attuate nei termini dal legislatore nazionale ovvero attuate in difformità dalle medesime.

Fanno parte, quindi, di tale «nocciolo duro» (203) la materia delle imposte armonizzate (iva, accise, dazi doganali, imposte sulla raccolta dei capitali, monopoli fiscali), quegli istituti, contenuti nell'ambito di imposte non armonizzate (come le imposte sul reddito) che siano disciplinati da direttive o convenzioni dell'Unione (204), nonché le norme dell'Unione volte alla cooperazione fra Amministrazioni fiscali nazionali (205).

Il secondo «cerchio» del diritto tributario europeo è costituito da quelle situazioni, relative a tributi non armonizzati, in cui ci si trovi in presenza di fattispecie transfrontaliere, di talché entrino in giuoco le libertà fondamentali previste dal diritto dell'Unione: la libera circolazione delle persone, dei capitali, delle merci, la libera prestazione di servizi, la libertà di stabilimento (206). Si pensi all'imposizione dei red-

(202) Sul punto un'ottima base di partenza è il più volte indicato manuale di Boria, *Dir. trib. eur., cit.*, seppure sia necessario, in questa sede, fare uno sforzo ulteriore, sulla scorta dei più recenti arresti della giurisprudenza della Corte di giustizia UE.

(203) Su tutti questi temi cfr. Boria, *Dir. trib. eur., cit.*, 271 ss.

(204) Si pensi alla direttiva madre-figlia, sulle operazioni di riorganizzazione societaria, sugli interessi e le *royalty*, sui redditi da risparmio, alla convenzione tra UE e Svizzera per la tassazione di dividendi, interessi e *royalties*.

(205) Il riferimento è alla convenzione multilaterale in materia di transfer pricing, alla direttiva e ai regolamenti in materia di scambio di informazioni e di cooperazione all'accertamento e alla riscossione in materia di imposte dirette, iva e accise. In argomento si rinvia ancora a Boria, *Dir. trib. eur., cit.*, 364 ss.

(206) Nella letteratura italiana cfr. per tutti Boria, *Dir. trib. eur., cit.*, 133 ss., ove rife. dottrinali e giurisprudenziali; in quella internazionale cfr. ad es. Zalasinski, *The Role of the European Court of Justice in Taxpayer Protection in the Field of Direct Taxation*, in AA.VV., *Protection, cit.*, 63 ss. Per un «inventario»

diti di fonte estera, dei non residenti, di cittadini di altri Stati membri stabiliti in Italia ovvero di cittadini italiani stabiliti in altro Stato membro. In tali casi, la fiscalità – per quanto costituisca materia di competenza degli Stati membri – non deve costituire una restrizione ingiustificata all'esercizio delle libertà fondamentali stabilite dal diritto dell'Unione, con la conseguenza che quest'ultimo «integra» la fattispecie impositiva, tipicamente in termini «negativi» (207).

Il terzo «cerchio» attiene alla norme procedurali e processuali afferenti le materie che rientrano, sotto il profilo sostanziale, nell'ambito di applicazione dei primi due cerchi, che non siano già disciplinate dal diritto europeo. A tale riguardo la Corte di giustizia ha precisato che, «secondo una giurisprudenza costante, una modalità procedurale prevista da un ordinamento giuridico interno non deve rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)» (208). Infatti, «l'esigenza di effettività esprime l'obbligo generale per gli Stati membri di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza del diritto dell'Unione. Essa vale sia sul piano della designazione dei giudici competenti a conoscere delle azioni fondate su tale diritto, sia per quanto riguarda la definizione delle modalità procedurali» (209). Inoltre, «secondo una giurisprudenza consolidata,

della giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di fiscalità diretta (in relazione alla quale le suddette libertà vengono assai spesso in giuoco) cfr. la rassegna predisposta ed aggiornata periodicamente dalla DG TAXUD della Commissione europea, reperibile all'indirizzo web: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/case_law/court_cases_direct_taxation_en.pdf.

(207) Tale principio è ormai una sorta di «mantra» nella giurisprudenza della Corte di giustizia: cfr. ad esempio, tra le ultime, Corte di giustizia, 16 giugno 2011, causa C-10/10, *Commissione c. Austria*, § 23: «Per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione».

(208) Corte di giustizia, 1° luglio 2010, causa C-35/09, *Min. Economia e Finanze e Agenzia Entrate c. Speranza*, § 41; con tale pronuncia è stata dichiarata la contrarietà al diritto dell'Unione dell'art. 38 del t.u. registro (che dispone l'irrelevanza della nullità o dell'annullabilità dell'atto ai fini dell'esigibilità dell'imposta, consentendone il rimborso soltanto a seguito di sentenza civile che le dichiara, passata in giudicato), in quanto essa restringe, dinnanzi ai giudici tributari, i mezzi di prova finalizzati a dimostrare l'insussistenza del presupposto dell'imposta sui conferimenti. In senso conforme Corte di giustizia, 15 aprile 2010, causa C-542/08, *Barth*, § 17; Id., 17 novembre 1998, causa C-228/96, *Aprile*, § 18; Id., 15 settembre 1998, causa C-231/96, *Edis*, §§ 19 e 34; Id., 15 settembre 1998, causa C-260/96, *Spac*, § 18.

(209) Corte di giustizia, 1° luglio 2010, causa C-35/09, *Min. Economia e Finanze e Agenzia Entrate c. Speranza*, § 42; in senso conforme Corte di giustizia, 18 marzo 2010, cause riunite da C-317/08 a C-320/08, *Alassini e altri*, § 49;

in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in virtù del principio di autonomia procedurale degli Stati membri, stabilire le modalità procedurali intese a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai singoli in forza delle norme di diritto dell'Unione, a condizione, tuttavia, che le dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) (210).

In questa prospettiva, ad esempio, non è legittimo che un soggetto non residente sia obbligato alla nomina di un rappresentante per i rapporti tributari nel paese della fonte del reddito (211), così come non è

Id., 15 aprile 2008, causa C-268/06, *Impact*, §§ 47 e 48; Id., 29 ottobre 2009, C-63/08, *Pontin*, § 44.

(210) Corte di giustizia, 30 giugno 2011, causa C-262/09, *Meilicke*, § 55 (traduzione nostra dal testo inglese, giacché quella ufficiale in italiano reca confusione del termine «procedurali» tra norme del procedimento amministrativo e norme del processo); in senso conforme cfr. ad es. Corte di giustizia, 7 gennaio 2004, causa C-201/02, *Wells*, § 67; Id., 19 settembre 2006, cause riunite C-392/04 e C-422/04, *i-21 Germany* e *Arcor*, § 57; Id., 30 giugno 2011, causa C-262/09, *Meilicke*, § 56; in senso conforme cfr. ad es. Corte di giustizia, 17 novembre 1998, causa C-228/96, *Aprile*, § 19.

(211) L'art. 4 del d.p.r. n. 600 del 1973 prescrive che le società e gli enti non residenti debbano indicare nella dichiarazione «le generalità e l'indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari» (in argomento si veda Curami, *Il rappresentante in Italia per i rapporti tributari di società ed enti non residenti*, retro, 1976, I, 253 ss.; Tabellini, voce *Persone giuridiche (imposta sulle)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983, 473 ss. e spec. 490). La sua funzione è quella di un domiciliatario, in funzione della notifica di atti di accertamento e di riscossione, salvo maggiori poteri che a questo siano attribuiti in forza di procura speciale, nel qual caso assume la funzione di rappresentante negoziale del soggetto non residente e, ove munito dei necessari poteri, ha titolo anche alla sottoscrizione della dichiarazione fiscale (Min. fin., circ. 30 aprile 1977, n. 7/1496, che richiede una procura in forma di atto pubblico o di scrittura a firme autenticate), assumendosene la responsabilità, e a stare in giudizio a nome della società estera (Cass., 29 novembre 1986, n. 7057). Tale disposizione implica che il possesso di redditi da parte di un non residente nel territorio dello Stato, che siano soggetti al regime della dichiarazione, comporta l'onere di una sua localizzazione personale nel territorio dello Stato (cfr. Tabellini, *op. loc. cit.*). Secondo la Corte di giustizia, allorché un siffatto obbligo di designazione riguardi un soggetto residente in altro Stato membro, costituisce un ostacolo alla libera circolazione dei capitali, e pertanto è contrario al diritto dell'Unione (Corte di giustizia, 5 maggio 2011, causa C-267/09, *Commissione c. Portogallo*). Ne consegue che la citata norma italiana, allorché si verta in ambito UE, dev'essere disapplicata (cfr. Esposito De Falco, *La fine del rappresentante fiscale in materia di imposte dirette ed il contemperamento attuato dal principio di proporzionalità tra interesse erariale e diritti del contribuente in una recente sentenza fiscale della CGUE*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 805 ss.; contra Odetto, *Gli obblighi di nomina del rappresentante fiscale sono contrari alla libera circolazione dei capitali*, in *Fisco*, 2011, 4075 ss. e

conforme al diritto dell'Unione la previsione di un termine di decadenza dell'accertamento di valore per l'imposta di successione (come è noto, un tributo non armonizzato) dei cespiti caduti in successione, minore o maggiore a seconda che, rispettivamente, il bene sia localizzato all'interno del paese o all'estero (212).

Il quarto ed ultimo «cerchio» del diritto europeo attiene a materie che, di per sé, sarebbero puramente interne ma che, per loro natura, ancorché attuate all'interno dello Stato membro senza alcuna discriminazione in base alla cittadinanza o alla residenza, possano ostacolare o scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, delle libertà fondamentali garantite dal trattato (213).

spec. 4079, in nome di una apodittica e non meglio specificata «maggiore rigidità» della normativa portoghese censurata dalla Corte rispetto a quella italiana. In realtà, la norma portoghese è, nella sostanza, equivalente a quella italiana, richiedendo al rappresentante di agire come domiciliatario del soggetto estero in caso di titolarità di redditi soggetti all'obbligo dichiarativo).

(212) Cfr. Corte di giustizia, 15 settembre 2011, causa C-132/10, *Halley*, che ha dichiarato l'illegittimità del diritto belga allorché, in materia di accertamento del valore di azioni ai fini del tributo successorio, prevede un termine biennale ove di tratti di azioni di società belghe e di dieci anni ove queste siano di società straniere.

(213) Cfr., *ex multis*, Corte di giustizia, 19 maggio 2009, causa C-531/06, *Commissione c. Italia*, che ha affermato: «Con riferimento all'art. 43 CE, risulta da una costante giurisprudenza che tale disposizione osta a qualsiasi provvedimento nazionale che, anche se si applica senza discriminazioni in base alla cittadinanza, possa ostacolare o scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini comunitari, della libertà di stabilimento garantita dal trattato» (§ 43). In senso conforme cfr. altresì Corte di giust., 31 marzo 1993, causa C-19/92, *Kraus*, § 32; Id., 14 ottobre 2004, causa C-299/02, *Commissione c. Paesi Bassi*, § 15.

Sulla stessa linea si colloca Corte di giustizia, 29 marzo 2011, causa C-565/08, *Commissione c. Italia*, la quale, a proposito dei massimi tariffari della professione di avvocato, ha affermato che, con riguardo alla «esistenza di restrizioni alla libertà di stabilimento nonché alla libera prestazione di servizi (...) da una giurisprudenza costante emerge che siffatte restrizioni sono costituite da misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio di tali libertà» (§ 45). «In particolare, la nozione di restrizione comprende le misure adottate da uno Stato membro che, per quanto indistintamente applicabili, pregiudichino l'accesso al mercato per gli operatori economici di altri Stati membri» (§ 46).

Ancora, Corte di giustizia, 11 marzo 2010, causa C-284/08, *Attanasio*, a proposito delle distanze minime obbligatorie fra gli impianti stradali di distribuzione di carburanti vigenti in Italia, si è posta preliminarmente il problema del fatto che «tutti gli elementi della controversia principale sono circoscritti al territorio di un solo Stato membro». Ha quindi affermato che «occorre di conseguenza verificare, in via preliminare, se, nella specie, la Corte sia competente a pronunciarsi sulle disposizioni del trattato» (§ 22). In questa prospettiva, la Corte ha statuito che «una normativa nazionale (...) che (...) si applica indistintamente ai cittadini italiani e ai cittadini degli altri Stati membri, deve, di norma, risultare conforme alle disposizioni relative alle libertà fondamentali garantite dal trattato solo in quanto

Questo è, indubbiamente, il caso di normative fiscali nazionali che prevedessero, in modo indifferenziato nei confronti della generalità dei contribuenti, una violazione dei diritti fondamentali garantiti dal diritto dell'Unione e, in specie, di quelli che appunto risultano codificati dalla Carta.

Una simile conclusione comporta, dunque, che il rispetto dei diritti fondamentali di fonte europea costituisce un obbligo generalizzato nei confronti dei contribuenti.

Ma ove si dubitasse di una siffatta *vis expansiva* dell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, va osservato che al medesimo risultato può giungersi anche attraverso un altro percorso argomentativo.

Se si parte dalla premessa secondo cui il mancato rispetto di un diritto fondamentale nell'ambito della procedura di accertamento di un tributo nei confronti di un soggetto di altro Stato membro che esercitasse la sua libertà di stabilimento in Italia costituirebbe una restrizione indebita alla libertà fondamentali e, quindi, una violazione del diritto dell'Unione, si giunge alla conclusione che il non riconoscere il medesimo diritto al contribuente italiano determinerebbe una evidente «discriminazione a rovescio».

Al fine di dare concretezza al ragionamento, si può assumere, a titolo esemplificativo, il principio del contraddittorio endoprocedimentale. Ora, acclarato pacificamente che il diritto al contraddittorio è un

si applichi a situazioni che hanno un collegamento con gli scambi fra gli Stati membri» (§ 23). «Cionondimeno, non si può escludere, nella specie, che imprese stabilite in Stati membri diversi dalla Repubblica italiana siano state o siano interessate a commercializzare carburanti in quest'ultimo Stato membro» (§ 24), con la conseguenza che la normativa italiana costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento. Poiché «la giustificazione di una restrizione alle libertà fondamentali garantite dal trattato presuppone che la misura in questione sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per il suo raggiungimento» (§ 51), e non emergendo alcuna valida giustificazione al riguardo, la Corte ha dichiarato l'incompatibilità con il diritto dell'Unione della citata norma nazionale.

Infine, Corte di giustizia, 22 dicembre 2010, causa C-208/09, *Sayn-Wittgenstein*, § 38: «Sebbene, allo stato attuale del diritto dell'Unione, le norme che disciplinano il cognome di una persona e l'uso di titoli nobiliari rientrano nella competenza degli Stati membri, questi ultimi, nell'esercizio di tale competenza, devono comunque rispettare il diritto dell'Unione» e, ancor più significativamente, Corte di giustizia, 8 marzo 2011, causa C-34/09, *Zambrano*: «L'art. 20 TFUE conferisce a chiunque abbia la cittadinanza di uno Stato membro lo status di cittadino dell'Unione» (§ 40); «la Corte ha sottolineato in varie occasioni che lo status di cittadino dell'Unione è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri» (§ 41, ove *riff.*); «alla luce di ciò, l'art. 20 TFUE osta a provvedimenti nazionali che abbiano l'effetto di privare i cittadini dell'Unione del godimento reale ed effettivo dei diritti attribuiti dal loro status di cittadini dell'Unione» (§ 42), e ciò a prescindere dal concreto esercizio delle libertà fondamentali.

principio fondamentale del diritto dell'Unione (214), se ne dovrebbe senz'altro concludere per la sua applicabilità a tutte le attività impositive che rientrano nell'ambito delle materie UE, ossia ai tributi armonizzati (iva, accise, dogane, imposte sulla raccolta di capitali), ai tributi non armonizzati, nelle materie in cui sono regolati da direttive comunitarie (direttiva c.d. «madre-figlia», direttiva sulla fiscalità delle operazioni di riorganizzazione societaria, direttiva «interessi e *royalty*»), nonché ai tributi non armonizzati ogniqualvolta entri in gioco una fattispecie transnazionale cui sia connesso l'esercizio di una libertà fondamentale sotto il profilo oggettivo (ad esempio, la normativa CFC in rapporto alla libertà di stabilimento) o soggettivo (l'imposizione di un reddito professionale nei confronti di un residente in altro Stato membro che operi in Italia in regime di libera prestazioni di servizi o di libertà di stabilimento). Se però si dovesse affermare che il diritto al contraddittorio non sussiste allorché non sia espressamente previsto dalla normativa interna e non entrino in gioco elementi «europei», si arriverebbe a risultati assurdi. Si dovrebbe infatti sostenere, ad esempio, che: (i) in generale il diritto al contraddittorio vale per l'iva ma non per le imposte sui redditi (salve le materie regolate da direttiva); ma anche che (ii) nel procedimento di accertamento di una data imposta ed in relazione ad una medesima fattispecie (ad esempio accertamento di redditi professionali ai fini delle imposte sul reddito), il diritto al contraddittorio sussiste se l'accertamento riguarda il reddito di un soggetto di altro Stato membro che abbia esercitato la professione in Italia in base alla libertà di stabilimento o nel regime di libera prestazione di servizi, mentre non sussisterebbe allorché il contribuente fosse un soggetto residente in Italia. Discriminazione, questa, «a rovescio», che si porrebbe in palese contrasto con il principio di eguaglianza *ex art. 3 Cost.*

A tale proposito la Corte costituzionale, con riguardo al «tema delle cosiddette «discriminazioni a rovescio» («situazioni di disparità in danno dei cittadini di uno Stato membro, o delle sue imprese, che si verificano come effetto indiretto dell'applicazione del diritto comunitario»», ha affermato che «quello spazio di sovranità che il diritto comunitario lascia libero allo Stato italiano può non risolversi in pura autodeterminazione statale o in mera libertà del legislatore nazionale, ma è destinato ad essere riempito dai principi costituzionali e, nella materia di cui si tratta, ad essere occupato dal congiunto operare del principio di eguaglianza e della libertà di iniziativa economica, tutelati dagli artt. 3 e 41 Cost.», con la conseguenza che «nel giudizio di eguaglianza affidato a questa Corte non possono essere ignorati gli effetti discriminatori che l'applicazione del diritto comunitario è suscettibile di provocare». In tal senso, dunque, la «discriminazione a rovescio» viola il principio di eguaglianza *ex art. 3 Cost.*, da cui consegue

(214) Si vedano i riferimenti giurisprudenziali *supra*, alla nota 51.

l'illegittimità costituzionale delle disposizioni nazionali che la determinano (215).

Allo stesso risultato sancito dalla Corte costituzionale italiana si può pervenire mediante l'applicazione del principio di non discriminazione di cui all'art. 14 CEDU (216).

In definitiva, sia attraverso l'affermazione del principio secondo il quale il diritto dell'Unione europea osta all'applicazione di disposizioni nazionali che, quand'anche operanti a livello meramente interno, violino i diritti fondamentali di fonte europea e, pertanto, dissuadano operatori di altri Stati membri di operare all'interno di detto ordinamento giuridico nazionale; sia sostenendo che il riconoscimento dei diritti fondamentali a soggetti di altri Stati membri, ma non ai soggetti nazionali, si porrebbe in contrasto con il principio di eguaglianza, realizzando una discriminazione a rovescio; si giunge alla conclusione della generalizzata applicabilità dei diritti fondamentali europei alla materia tributaria.

In questo «spazio» ideale, dunque, si può sostenere che la Carta trovi applicazione o in via diretta (e quindi con l'efficacia delle norme dei trattati UE ed i conseguenti effetti disapplicativi delle norme interne contrastanti con essa); ovvero in via indiretta, in quanto costituisce parametro per interpretare in via «costituzionalmente orientata» le disposizioni nazionali e – ove tale percorso ermeneutico non fosse possibile – per valutare la legittimità costituzionale delle disposizioni nazionali con essa contrastanti.

3.3. – *L'«intersezione» degli ambito di applicazione della CEDU e della Carta in rapporto al diritto tributario*

Dopo aver velocemente tratteggiato l'ambito di applicazione della CEDU alla materia tributaria e il possibile perimetro di applicazione della Carta alle materie rientranti nel diritto dell'Unione, occorre tentare un ulteriore sforzo, ossia quello di tracciarne l'applicazione congiunta. Al riguardo è evidente come emergano parziali sovrapposizioni ed intersezioni negli «spazi» di applicazione delle due fonti di diritti fondamentali.

A tal fine, occorre preliminarmente prender nota del fatto che, da

(215) Corte cost., 30 dicembre 1997, n. 443, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle disposizioni nazionali nella parte in cui non prevedono «che alle imprese aventi stabilimento in Italia è consentita, nella produzione e nella commercializzazione di paste alimentari, l'utilizzazione di ingredienti legittimamente impiegati, in base al diritto comunitario, nel territorio della Comunità europea», facendo così venir meno la suddetta «discriminazione a rovescio».

(216) In materia si veda da ultimo Agenzia europea per i diritti fondamentali – Corte europea dei diritti dell'uomo – Consiglio d'Europa, *Handbook on European non-discrimination law*, Vienna-Strasburgo, 2011.

un lato, la Carta riproduce diverse disposizioni della CEDU ma, dall'altro, parecchie limitazioni poste da quest'ultima convenzione non trovano applicazione nella Carta.

In particolare, basti confrontare l'art. 6 CEDU con l'art. 47 della Carta, entrambi in tema di «giusto processo»: il primo è limitato alle materie di carattere «civile» e «penale» e quindi esclude – con le precisazioni formulate nei paragrafi precedenti – le controversie tributarie; il secondo, invece, fa riferimento ai «diritti e libertà» delle persone, di talché qualsiasi controversia tributaria entra, a pieno titolo, nell'ambito di protezione della Carta. Similmente, l'art. 1 del Protocollo n. 1 CEDU pone, al § 2, una deroga al principio di protezione della proprietà privata per ragioni, tra l'altro, fiscali, mentre l'art. 17 della Carta afferma l'incondizionato valore del diritto di proprietà, seppure indicando che «l'uso dei beni può essere regolato dalla legge in conformità all'interesse generale».

Una simile «evoluzione» si spiega analizzando il diverso contesto e la diversa epoca storica in cui sono sorti i suddetti due «cataloghi» di diritti fondamentali. Nel 1950 la preoccupazione dei redattori della CEDU consisteva nella tutela sovranazionale di quei diritti dell'uomo la cui patente violazione, avvenuta a cavallo del periodo bellico, riecheggiava ancora in una Europa in fase di ricostruzione. In questa prospettiva, la fiscalità non era un problema: vi era ben altro di cui preoccuparsi e quindi essa poteva essere lasciata tranquillamente nelle mani degli Stati, in quanto elemento della loro sovranità. Sarà soltanto con il (vecchio) diritto comunitario che la fiscalità diviene un elemento di interesse, prima nell'«Europa del mercato» (i tributi armonizzati, i divieti di discriminazione), poi nell'«Europa delle libertà economiche» (la giurisprudenza della Corte di giustizia a partire dalla fine degli anni '80 di integrazione negativa allorché la fiscalità costituisse un ostacolo ingiustificato al loro esercizio) e, infine, nell'attuale «Europa dei diritti» come materia non più lasciata alla discrezionalità nell'esercizio della sovranità da parte dei singoli Stati (la *potestas impositionis*) ma come parte di un più ampio ambito di applicazione dei diritti fondamentali. Cade progressivamente, in altri termini, un tabù, quello dell'ingerenza sovranazionale nella fiscalità nazionale in nome dei diritti e delle libertà dei cittadini europei, e di tale caduta ne sono artefici, in una lenta ma incessante opera di «erosione», la giurisprudenza della Corte di giustizia, il legislatore europeo e, oggi, la stessa Corte di Strasburgo la quale si rende conto che la CEDU è diritto vivente e che il tabù della fiscalità è ormai anacronistico.

Non ha più molto senso limitarsi a confrontare il contenuto della Carta rispetto alla lettera della CEDU, giacché quest'ultima va letta tenendo costantemente lo sguardo sulla giurisprudenza della CEDU: in altre parole, la Carta va confrontata non tanto con la «lettera» della CEDU ma con il «diritto vivente» di quest'ultima. E allora, in questa prospettiva, è facile avvedersi del fatto che le differenze sostanziali tra i due cataloghi di diritti fondamentali si vanno via via riducendo.

Da questo punto di vista, il riconoscimento del giusto processo

come diritto fondamentale dell'Unione impedisce che gli Stati europei possano sottrarsi invocando una sorta di franchigia per la fiscalità. Per altro verso, il riconoscimento del diritto fondamentale di proprietà degli individui non ha certo l'effetto di far regredire il diritto europeo alle concezioni del liberalismo ottocentesco, quanto di affermare solennemente che tra diritti individuali e diritti sociali (la cui attuazione avviene in gran parte a mezzo del prelievo fiscale) deve essere trovato un giusto equilibrio, il che implica il riconoscimento di un limite sovranazionale ai poteri impositivi, sostanziali e procedimentali, degli Stati (217).

Se, dunque, come abbiamo cercato di evidenziare, l'applicazione dei diritti fondamentali «in combinato disposto» della CEDU e della Carta è suscettibile di applicazione generalizzata alla materia tributaria – e al riguardo l'importante contributo della dottrina e della giurisprudenza delle due Corti certamente darà ben più ampio e solido fondamento a siffatta affermazione – non si può che aderire alla tesi dei «diritti del contribuente europeo», basata sul principio di effettività del diritto dell'Unione e della sua supremazia rispetto agli ordinamenti interni degli Stati membri (218).

Infine, sotto il profilo procedimentale, si deve ricordare il disposto dell'art. 1, 1^o comma, della legge sul procedimento amministrativo (219), le cui disposizioni generali sono applicabili anche alla materia tributaria, secondo cui «l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, efficacia, di pubblicità e trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai *principi dell'ordinamento comunitario*». Relativamente al significato da attribuire a tale espressione (il fatto che l'attività amministrativa debba essere svolta in conformità anche ai principi dell'ordinamento comunitario, o meglio, diremmo oggi, «dell'Unione»), ove essa si leggesse semplicemente nel senso di affermare l'applicabilità delle norme europee nei casi ivi previsti, si tratterebbe di un'affermazione pleonastica. Ma la norma non rinvia

(217) Cfr. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., 57 ss. e spec. 59: «L'ordinamento comunitario, anche se non prevede espressamente la possibilità di funzionalizzare la proprietà a fini sociali, non esclude tuttavia che essa possa essere limitata e bilanciata con i diritti sociali» (corsivo aggiunto).

(218) Cfr. Di Pietro, *La protection communautaire du contribuable national*, in AA.VV., *Liber Amicorum Jacques Autenne. Promenade sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, 2010, 547 e ss. In particolare, vengono ricordati il diritto del contribuente al rimborso delle imposte percepite dagli Stati membri in violazione del diritto comunitario (la c.d. «ripetizione dell'indebito comunitario») e il diritto del contribuente ad essere indennizzato da parte degli Stati membri allorché questo subisca un danno derivante dalla violazione del diritto comunitario (il c.d. «diritto all'indennizzo comunitario»).

(219) L. 7 agosto 1990, n. 241 come modificata dalla l. 11 febbraio 2005, n. 15.

alle fonti europee, quanto piuttosto ai «principi» del relativo ordinamento. In tal senso, è stato limpidamente evidenziato come i suddetti principi debbano essere rispettati in ogni settore in cui si svolge l'attività amministrativa, anche al di là degli ambiti materiali di competenza della UE ovvero dei casi in cui siano coinvolte situazioni a rilevanza europea (220).

Sul piano del diritto tributario ciò significa che i principi della UE devono essere rispettati nell'esercizio dell'attività impositiva a prescindere dalla natura o meno «europea» del tributo (221) o della rilevanza «transnazionale» della fattispecie sostanziale in esame (222), con la conseguenza che essi divengono «fonti» dell'azione tributaria in generale e, quindi, parametri per valutarne la legittimità, anche nel caso di situazioni o tributi a rilevanza meramente interna (223).

Al riguardo va soggiunto che se è vero che il richiamo, da parte di una legge ordinaria, ai principi dell'Unione, ne determina un recepimento dei contenuti con la validità, tuttavia, delle norme interne e non con la più efficace forza (ossia con la «supremazia») del diritto UE, l'affermata generale applicazione di principi fondamentali di fonte europea conferisce a tale richiamo efficacia integrativa della normativa interna che nulla disponga sul punto, nonché valenza interpretativa delle disposizioni nazionali, da leggersi in una prospettiva europea. Nei casi invece di contrasto esplicito tra norma nazionale e norma europea, sarà quest'ultima a prevalere, vuoi per gli effetti disapplicativi della Carta, vuoi previa declaratoria di illegittimità costituzionale della prima in rapporto alla CEDU, in quanto «norma costituzionalmente interposta».

(220) Cfr. Nucera, *Sentenze pregiudiziali*, cit., 300 e ss.; Massera, *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in *Dir. amm.*, 2005, 707 e ss. e spec. 729.

(221) Si pensi alle imposte «armonizzate», quali iva, accise, tributi sulla raccolta di capitali, prelievi doganali, ovvero alle disposizioni nazionali in materia di imposte dirette, attuative del diritto comunitario (direttiva «madre-figlia», direttiva «riorganizzazioni societarie»).

(222) Si pensi ai casi in cui la legittimità europea dell'imposizione nazionale debba essere valutata alla luce delle libertà fondamentali (libera circolazione delle persone, delle merci, dei capitali, libera prestazione di servizi, libertà di stabilimento) ovvero vengano in giuoco elementi di discriminazione.

(223) In tal senso Nucera, *Sentenze pregiudiziali*, cit., 301; Massera, *I principi generali*, cit., 728 e ss.; Carlotti, *Il nuovo procedimento amministrativo*, Padova, 2005, 148, secondo il quale «il diritto dell'Unione diviene esplicitamente il parametro della legittimità di tutta l'attività amministrativa interna».

4. – *Le «coordinate europee» dei diritti fondamentali dei contribuenti*

4.1. – *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nella CEDU e nella Carta*

In tema di perquisizioni effettuate con finalità fiscali, da tempo la Corte di Strasburgo (224) ha affermato che le ispezioni domiciliari ed i sequestri documentali ricadono nell'ambito di applicazione dell'art. 8 CEDU, che tutela il diritto al rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza, consentendo l'ingerenza di una pubblica autorità solo nei casi previsti al § 2 di tale articolo (225).

È quindi utile interrogarsi, a tal fine, sulla nozione di «domicilio», assunta non tanto in senso civilistico (226) o fiscale (227), quanto nella prospettiva della diritto fondamentale consistente nella tutela della libertà di domicilio e della sua inviolabilità (228).

L'inviolabilità del domicilio, già prevista dall'art. 27 dello Statuto albertino (229), anteriormente alla Costituzione si riferiva essenzialmente al luogo di privata dimora della persona (230). Con l'art. 14 Cost., invece, tale concetto si amplia, venendo a coincidere di fatto con la nozione penalistica di domicilio quale interpretata dalla giurisprudenza (231), ossia potendosi leggere la disposizione costituzionale

(224) CEDU, 25 febbraio 1993, *Mihailhe (I) c. Francia*.

(225) Art. 8 CEDU: «1. Ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza. 2. Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui».

(226) In quanto luogo in cui una persona «ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi», ex art. 43, 1° comma, c.c.

(227) Rilevante ai fini della determinazione della competenza dell'ufficio impositore.

(228) In argomento cfr. per tutti Caretti, voce *Domicilio (libertà di)*, in *Digesto, Disc. pubbl.*, V, Torino, 1990, 320 ss., ove ampi riferimenti.

(229) «Il domicilio è inviolabile. Nessuna visita domiciliare può aver luogo se non in forza della legge e nelle forme che essa prescrive».

(230) Cfr. Caretti, *Domicilio, cit.*, 321.

(231) Cfr. Caretti, *Domicilio, cit.*, 322; Id., *I diritti fondamentali, cit.*, 308. Sul concetto penalistico di domicilio cfr. per tutti Musacchio, voce *Violazione di domicilio*, in *Digesto, Disc. pen.*, XV, Torino, 1999, 228 ss., ove ult. riferimenti.

In sede penale, si ritiene «domicilio», oltre all'abitazione, tutti gli altri luoghi di privata dimora, in quanto adibiti per un determinato tempo o anche occasionalmente, allo svolgimento di ciò che interessa la vita privata per cui si rende palese la volontà del dimorante di escludere le persone non autorizzate ad entrarvi o a rimanervi. Tali sono, ad esempio, lo studio professionale, la camera d'albergo, il circolo privato, il bar, il Casinò (cfr. Musacchio, *op. cit.*, 231).

sull'inviolabilità e le norme penalistiche in termini di rapporto tra «precetto» e «sanzione».

Il concetto costituzionale di «domicilio», ex art. 14 Cost., può quindi definirsi come «ogni luogo di cui il soggetto abbia legittimamente la disponibilità a titolo privato per lo svolgimento di attività connesse alla vita privata e dal quale intenda escludere i terzi. In questo senso, la garanzia costituzionale si estende, oltre che all'abitazione vera e propria, agli studi professionali, agli stabilimenti industriali, ai luoghi di lavoro, ai circoli associativi» (232) e così via (233); in altri termini, essa riguarda lo «spazio fisico (la casa, l'ufficio, l'interno dell'automobile) che in qualche modo prolunga la libertà della persona» (234). La titolarità di tale diritto fondamentale è ormai pacificamente riconosciuta non solo alle persone fisiche, ma anche alle persone giuridiche e agli enti di fatto, con riferimento ai luoghi privati ove essi svolgono le loro attività istituzionali (235).

Lo sforzo della dottrina costituzionalistica si è concentrato nel dare una lettura coerente del 2° e 3° comma dell'art. 14, sul rilievo che mentre il 2° comma riguarda le ispezioni, le perquisizioni ed i sequestri, per la cui esecuzione valgono le garanzie disposte per la libertà personale (atto motivato dell'autorità giudiziaria, nei soli casi e modi previsti dalla legge), il 3° comma consente, sulla base di leggi speciali, per motivi, tra l'altro, fiscali, l'interferenza del potere pubblico, anche a prescindere dall'intervento del giudice.

Vi è chi ha letto tale differenza nella prevalenza degli interessi pubblici alla riscossione delle imposte, rispetto a quello volto alla repressione dei reati, di talché essa giustificerebbe un minor garantismo della relativa disciplina; ipotesi, questa, che appare inaccettabile (236).

(232) Cfr. Caretti, *Domicilio, cit., loc. cit.* Sulla inclusione degli studi professionali nel concetto di domicilio a fini penalistici cfr. da ultime Cass., sez. VI pen., 27 gennaio 2011, n. 3014 che ha riconosciuto la sussistenza della violazione di domicilio, ex art. 614 c.p., anche nel caso dello studio professionale, con il conseguente *jus excludendi* e *jus prohibendi* da parte del titolare dello stesso nei confronti delle persone che pretendano di ivi trattenersi contro la sua volontà; nonché Cass., sez. V pen., 14 marzo 2011, n. 10187.

(233) Nell'ambito del concetto di domicilio rientrano quindi anche i cantieri, le tende, le *roulottes*, le camere d'albergo, le cabine delle navi e dei vagoni letto.

(234) Onida, *La Costituzione*, Bologna, 2004, 57.

(235) Sul punto si veda anche l'ampia rassegna della dottrina costituzionalistica nel lavoro di Viotto, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 41 ss., nonché, da ultimo, Savini - Reggio d'Aci, *La tutela dei diritti fondamentali delle persone giuridiche*, Torino, 2011.

(236) Per una simile tesi cfr. Amato, *Commento all'art. 14 Cost.*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di Branca, Bologna-Roma, 1977, 61. Una simile ricostruzione, tuttavia, ripugna al comune sentire, potendosi chiedere qual è lo Stato che considera più importante incassare i tributi piuttosto che perseguire

Altri, invece, hanno cercato di razionalizzare tale dicotomia, evidenziando che mentre i provvedimenti di cui al 2° comma hanno carattere coercitivo, e pertanto si impongono le particolari garanzie *ex art. 13 Cost.*, quelle di cui al 3° comma si riferirebbero a misure meramente obbligatorie, che richiedono comunque la collaborazione dell'interessato, e pertanto richiederebbero minori garanzie (237). Ciò implicherebbe una lettura dell'art. 14, 3° comma, Cost., secondo la quale essa imporrebbe al legislatore ordinario una serie di limitazioni riconducibili al rispetto delle seguenti condizioni: (a) l'introduzione di strumenti di mero accertamento conoscitivo (accertamenti ed ispezioni), ad esclusione di ogni misura di natura diversa e di più grave interferenza con gli interessi del soggetto (perquisizioni e sequestri); (b) l'introduzione di tali strumenti con apposita legge «speciale»; e (c) la tassativa indicazione delle finalità che si intendono perseguire in rapporto a quelle indicate nella disposizione costituzionale (238).

gli omicidi: forse quello ben rappresentato dallo sceriffo di Nottingham. Va detto però che risalenti pronunce della Corte costituzionale in materia hanno ragionato sostanzialmente in questi termini, in nome del «raggiungimento di scopi di essenziale interesse pubblico, costituzionalmente protetto» (ossia la ragion fiscale, in rapporto ai poteri di indagine domiciliare della polizia tributaria ai sensi della l. 7 gennaio 1929, n. 4: in tal senso Corte cost., 4 maggio 1973, n. 56, cui *adde* Corte cost., 2 maggio 1974, n. 122).

Da questo punto di vista, è emblematica la giurisprudenza della Suprema Corte allorché afferma la non necessità di autorizzazione della Procura della Repubblica in caso di perquisizione con acquisizione di documenti contenuti nell'autovettura aziendale (Cass., sez. trib., 5 febbraio 2011, n. 2804), o nell'autovettura dell'amministratore perché, «in qual momento», adibita ad uso aziendale e non personale (Cass., sez. trib., 3 luglio 2003, n. 10489), o ancora nell'auto del fratello dell'amministratore, sorpreso dalla G.d.F. alle sei del mattino a prelevare documenti dall'abitazione dell'amministratore (nella quale i verificatori stavano per procedere all'accesso) e a riporli nella propria autovettura, in quanto «questa non era in quel momento adibita a uso personale, ma al trasporto di documentazione dell'azienda in verifica. Era, quindi, un veicolo di fatto – e in quel particolare momento – riferibile all'impresa e al suo amministratore, non differendo funzionalmente la struttura di tale veicolo da qualsiasi altro luogo chiuso idoneo a ricevere ed occultare cose, comunque, attinenti all'impresa stessa» (Cass., sez. trib., 13 maggio 2011, n. 10590) o, infine, nell'auto che sia conservata all'interno di un'officina, dismessa e quindi non utilizzata per la locomozione (Cass., sez. trib., 25 novembre 2011, n. 24923). Tale autorizzazione è invece richiesta per l'auto del dipendente (Cass., sez. trib., 8 novembre 1997, n. 11036). Al riguardo appare interessante notare come la sensibilità per la perquisizione di veicoli sia estremamente variabile oltreconfine: nel (nuovo) diritto processuale penale elvetico, ad esempio, la perquisizione di un veicolo rientra nell'ambito del concetto (e delle garanzie) della perquisizione personale: cfr. P. Bernasconi, *Provvedimenti coercitivi riguardanti banche e imprese secondo il nuovo codice svizzero di procedura penale*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2008, 969 ss. e spec. 978.

(237) Cfr. Pace, *Problematica delle libertà costituzionali*, Padova, 1985, 206 ss.

(238) Caretti, *I diritti fondamentali*, cit., 313.

Per l'art. 15 Cost., la libertà e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione sono inviolabili e la loro limitazione può avvenire soltanto per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge. Sulla durata nel tempo della qualifica di «corrispondenza», i costituzionalisti evidenziano come «nella corrispondenza epistolare, ad esempio, la tutela del segreto rimane operante anche dopo l'apertura della lettera da parte del destinatario» (239) e fino al momento, «determinabile caso per caso, in cui l'oggetto contenente la comunicazione cessa di essere considerato come una forma di comunicazione, «quando, ormai, per il decorso del tempo o per altra causa non (gli) si può assegnare che un valore meramente retrospettivo, affettivo, collezionistico, storico, artistico, scientifico e probativo» (240): si tratta del c.d. requisito dell'attualità (241).

La garanzia di tutela della sfera privata del cittadino è invece disciplinata, in modo unitario, dall'art. 8 della CEDU, intitolato «Diritto al rispetto della vita privata e familiare»: esso include, come fossero differenti aspetti di un unico diritto fondamentale, i concetti di vita privata e familiare, di domicilio e di corrispondenza.

Relativamente a tali concetti di «vita privata» e di «domicilio» la Corte, sin dal 1992, ha statuito che – essa non considera possibile o necessario tentare di dare una esaustiva definizione alla nozione di «vita privata» (242). Tuttavia, essa ha affermato che «sarebbe eccessivamente restrittivo limitarne la nozione al «ristretto circolo» in cui l'individuo vive la sua vita personale ed escludere quindi ogni spazio del mondo esterno a detto circolo. Il rispetto per la vita privata deve altresì comprendere, entro certi limiti, il diritto di stabilire e sviluppare relazioni con altri esseri umani» (243).

(239) Barile - Cheli, voce *Corrispondenza (libertà di)*, in *Enc. dir.*, X, Milano, 1962, 743 ss. e spec. 745.

(240) Barile - Cheli, *op. loc. cit.*, con citazione di Manzini, *Diritto penale italiano*, VIII, Torino, 1947, 781. Secondo altri, per far cessare la qualifica di «corrispondenza» al messaggio, sarebbe sufficiente l'apertura del plico e la lettura da parte del destinatario (cfr. Viotto, *I poteri, cit.*, 68, testo e nota 93, ove rife.).

(241) Barile - Cheli, *ibidem*; Caretti, voce *Corrispondenza (libertà di)*, in *Digesto, Disc. pubbl.*, IV, Torino, 1989, 200 ss. e spec. 202.

(242) È fuor di dubbio che l'attuale diritto europeo risente dell'antica dottrina inglese di *common law* secondo cui la «casa di un uomo è il suo castello e neanche il re ha diritto di entrarvi»: la prima proposizione si fa risalire a Edward Coke [5 *Coke's Repts.* 91a, 77 *Eng. Rep.* 194 (K.B. 1604)], pubblicata poi in *The Institutes of the Laws of England*, 1628, che si può leggere nella raccolta di Sheppard, *The selected writings and speeches of Sir Edward Coke*, vol. I, Indianapolis, 2003, 135; mentre la successiva elaborazione, con l'introduzione della seconda proposizione, si deve a William Pitt, in un discorso al Parlamento inglese del 1763 [ripreso da Lord Denning in *Southam v. Smout* (1964) 1 QB 308 at 320].

(243) CEDU, 16 dicembre 1992, *Niemietz c. Germania*, § 29.

Ne consegue che la nozione di «vita privata» include le attività di natura professionale o di affari (244), «specialmente nel caso di una persona esercente una professione liberale, [giacché] il suo lavoro in tale contesto può essere parte della sua vita ad un livello tale che diviene impossibile sapere in quale capacità egli stia agendo in un dato momento» (245). In questa prospettiva, la Corte non ha operato alcuna distinzione tra sfera «domestica» e sfera «professionale», concludendo ad esempio che vi sia stata una ingerenza nella vita privata anche nel caso di intercettazioni telefoniche applicate a chiamate sia di lavoro sia private (246); e, allorché la perquisizione si fosse svolta soltanto nell'ambito delle attività d'affari, essa non ha fatto riferimento a tale circostanza per negare l'applicabilità dell'art. 8 che si riferisce al concetto di «vita privata» (247).

Relativamente al concetto di «domicilio» la Corte, argomentando dal diverso significato dei termini «*domicile*» nell'originale francese della CEDU, rispetto al più ristretto termine «*home*» nell'originale inglese della stessa, ha concluso che esso si possa estendere allo studio professionale di una persona (248) e, più in generale, ai locali in cui si

(244) Continua la CEDU, 16 dicembre 1992, *cit.*: «Appare, ulteriormente, che non vi sia alcuna ragione per cui tale significato della nozione di «vita privata» debba essere assunta in modo da escludere attività di natura professionale o d'affari, dato che è soprattutto nel corso della loro vita lavorativa che la maggioranza delle persone hanno una significativa, se non la maggiore, opportunità di sviluppare relazioni con il mondo esterno. Tale modo di vedere è supportato dal fatto che, come è stato correttamente evidenziato dalla Commissione, non sempre è possibile distinguere con chiarezza quali attività di un individuo facciano parte della sua vita professionale o d'affari e quali no».

Cfr. altresì CEDU, 25 febbraio 2003, *Roemen e Schmit c. Lussemburgo*, § 64.

(245) CEDU, 16 dicembre 1992, *cit.*, la quale soggiunge: «Negare la protezione dell'art. 8 sulla base del fatto che le misure contestate [di perquisizione] sono relative soltanto ad attività professionali (...) potrebbe condurre per di più ad una disparità di trattamento, nel senso che tale protezione rimarrebbe disponibile ad una persona le cui attività professionali e non professionali sono così interconnesse che non vi sia alcun modo di distinguere tra le stesse».

(246) CEDU, 24 aprile 1990, *Huvig c. Francia*, § 25.

(247) CEDU, 30 marzo 1989, *Chappell c. Regno Unito*, § 26 e § 51.

(248) CEDU, 16 dicembre 1992, *cit.*, § 30: «Con riguardo alla parola “domicilio” [“*home*” nel testo inglese dell'art. 8], la Corte osserva che in alcuni Stati contraenti, quali la Germania (...) essa è stata accettata nel senso di estenderla ai locali in cui sono esercitate attività d'affari. Tale interpretazione, per di più, è pienamente in linea con il testo francese, giacché la parola “*domicile*” ha un più ampio significato della parola “*home*” e può estendersi, ad esempio, all'ufficio professionale di una persona. In tale contesto, non può essere sempre possibile operare distinzioni precise, dato che le attività che sono relative ad una professione o attività d'affari possono ben essere condotte in un ufficio o in locali commerciali. Una interpretazione restrittiva delle parole “*home*” o “*domicile*” potrebbe pertanto dar luogo ad un rischio di disparità di trattamento simile a quello della nozione di “vita privata”».

svolgono attività d'affari, essendo tale lettura dell'art. 8 più idonea a proteggere l'individuo contro ingerenze arbitrarie da parte di pubbliche autorità (249). Purtuttavia, il «diritto di ingerenza» da parte delle pubbliche autorità sarebbe di più ampia portata nei locali adibiti ad attività professionali o d'affari rispetto agli altri (250).

La tutela di cui all'art. 8 CEDU include altresì la corrispondenza, senza che rilevi alcuna distinzione tra «corrispondenza privata» e «corrispondenza d'affari», né che rilevi che la corrispondenza sia ancora «chiusa» oppure sia già stata «aperta» (251), ovvero che l'art. 8 possa essere non applicabile sulla base del fatto che la corrispondenza fosse di natura professionale (252).

In questa logica, è superfluo decidere se i locali oggetto di perquisizione rientrino o meno nella nozione di domicilio, dandosi piuttosto rilievo al fatto che la perquisizione abbia dato luogo ad una ingerenza nella vita privata del soggetto e nella sua corrispondenza: così, anche la perquisizione nei locali adibiti ad ufficio di una società, al cui indirizzo l'amministratore riceva corrispondenza, rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 8 CEDU (253).

In tal senso, le giustificazioni di cui all'art. 8, 2° comma, debbono essere strettamente proporzionate alle legittime finalità perseguite, né i sequestri di documenti possono essere indiscriminati (254). Ai fini dell'applicazione del principio di proporzionalità, ossia della «giustificazione» al sacrificio del diritto fondamentale dell'individuo la Corte, pur affermando che la decisione va presa caso per caso sulla base delle specifiche circostanze del caso concreto (255), ha evidenziato che allorché esistano principi comuni in materia nel diritto degli Stati con-

(249) CEDU, 13 giugno 1979, *Marckx c. Belgio*, § 31.

(250) CEDU, 16 dicembre 1992, *cit.*, § 31.

(251) CEDU, 16 dicembre 1992, *cit.*, § 32: «Occorre aggiungere che (...) la perquisizione e il sequestro riguardavano “documenti” – senza alcuna qualificazione o limitazione – (...). Pertanto, coloro i quali condussero la perquisizione esaminarono quattro studi professionali con dati concernenti i clienti, così come sei raccoglitori individuali; le loro operazioni hanno necessariamente incluso la “corrispondenza” e materiali che devono essere propriamente considerati ai fini dell'art. 8. In tale contesto, è sufficiente notare che la norma non utilizza, come fa per la parola “vita”, alcun aggettivo per qualificare la parola “corrispondenza”».

La Corte ha in passato affermato che, nel contesto di corrispondenza in forma di chiamate telefoniche, non occorre che sia effettuata tale qualificazione: cfr. CEDU, *Huvig, cit.*, § 8 e § 25. Con riguardo alla corrispondenza con un avvocato cfr. ad esempio CEDU, 20 giugno 1988, *Schönenberger e Durmaz c. Svizzera*; Id., 25 marzo 1992, *Campbell c. Regno Unito*.

(252) CEDU, 16 dicembre 1992, *Niemietz c. Germania*, §§ 29-32.

(253) CEDU, 25 febbraio 1993, *Mihailhe (I) c. Francia*, § 28.

(254) CEDU, 25 febbraio 1993, *Mihailhe (I) c. Francia*, §§ 38-39.

(255) Cfr. Kilkelly, *The right to respect for private and family life*, Straburgo, 2001, 7.

traenti, deviazioni da questi saranno difficili da giustificare (256). Inoltre, ai fini della giustificazione richiesta dall'art. 8 CEDU perché le pubbliche autorità possano interferire con i diritti fondamentali del cittadino, la previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria non è una condizione necessaria (257) né è d'altro canto sufficiente (258).

In particolare, nel caso *Funke* la Corte ha evidenziato che le autorità amministrative (nella specie, gli ispettori di dogana) che avevano proceduto ad un accesso nell'abitazione del contribuente con ricerche di documentazione bancaria di conti esteri «avevano una competenza esclusiva nel determinare l'opportunità o meno, il numero, la durata e l'ampiezza delle ispezioni. Soprattutto, in assenza di un requisito [legislativo] di autorizzazione giudiziaria [all'accesso] le restrizioni e condizioni previste dalla legge (...) appaiono troppo deboli e piene di lacune in rapporto alla necessità che le ingerenze ai diritti del ricorrente debbano essere strettamente proporzionate alle legittime finalità perseguite» (259). Ne è conseguita la declaratoria di violazione dell'art. 8 CEDU.

La tutela del domicilio deve sussistere anche quando dei locali sono utilizzati anche ad uso promiscuo di abitazione e di sede sociale di società commerciale (260).

Sul concetto di «domicilio» delle persone giuridiche la Corte di giustizia si è espressa inizialmente nel 1989, affermando che, in assenza (all'epoca) di una giurisprudenza della CEDU a proposito della nozione di «domicilio» per le persone giuridiche, i locali delle società commerciali non rientrerebbero nella nozione di «domicilio» tutelata dalla Convenzione, sebbene fosse comunque richiesto, ai fini di un ac-

(256) CEDU, 28 novembre 1984, *Rasmussen c. Danimarca*, § 40.

(257) Tuttavia, allorché la legge nazionale non preveda la previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, l'analisi della Corte del rispetto del principio di proporzionalità sarà particolarmente rigorosa: cfr. CEDU, 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*; CEDU, 25 luglio 1993, *Mialhe (II) c. Francia*; Id., 25 febbraio 1993, *Cremieux c. Francia*.

(258) CEDU, 16 dicembre 1992, *Niemetz c. Francia* in cui, nonostante l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria fosse presente in quanto prevista dalla legge, la perquisizione locale non è stata ritenuta proporzionata e quindi è stata dichiarata in violazione dell'art. 8 CEDU.

(259) CEDU, 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*, § 57. In senso analogo CEDU, 25 febbraio 1993, *Cremieux c. Francia*, § 40, in un caso in cui la verifica fiscale aveva ad oggetto i rapporti tra una società residente e diverse società estere ed era avvenuta prima nei locali della società e poi mediante accessi in varie abitazioni. Da notare che la Corte non distingue, nel formulare le sue censure all'operato dei verificatori, tra accessi nei locali societari e accessi in abitazioni.

(260) Cfr. CEDU, 30 marzo 1989, *Chappell c. Regno Unito*, § 26 e § 63, in cui la Corte ha affermato che una ricerca di documentazione condotta nell'abitazione di una persona fisica in cui era anche posta la sede legale di una società da detta persona amministrata dà luogo ad una ingerenza rispetto al diritto di inviolabilità del domicilio di cui all'art. 8 CEDU.

cesso delle pubbliche autorità, un fondamento normativo e il rispetto del principio di proporzionalità (261).

Dieci anni dopo, il Tribunale di prima istanza, pur dando atto che, nel frattempo, la Corte di Strasburgo aveva trattato l'argomento (262) in senso difforme rispetto alla sentenza della Corte di Lussemburgo del 1989, non riteneva di discostarsi dal precedente espresso in dette sentenze (263).

In una successiva sentenza del 2002, la Corte EDU (264) – in relazione ad un caso di accesso presso i locali di una società – dopo aver svolto una rassegna della giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di inviolabilità del domicilio (265), e ricordato che la CEDU è uno «strumento vivente» che deve essere interpretato alla luce delle circostanze del presente, ha affermato che «sulla base di tale in-

(261) Corte di giustizia, 21 settembre 1989, cause riunite C-46/87 e C-227/88, *Hoehst c. Commissione*, § 17-19: «Poiché la ricorrente ha parimenti fatto riferimento alle esigenze derivanti dal diritto fondamentale all'inviolabilità del domicilio, occorre osservare che, sebbene il riconoscimento di detto diritto si imponga nell'ordinamento giuridico comunitario in quanto principio comune ai diritti degli Stati membri per quanto attiene al domicilio privato delle persone fisiche, lo stesso non può dirsi per quanto riguarda le imprese, poiché i sistemi giuridici degli Stati membri presentano differenze non trascurabili quanto alla natura ed alla misura della tutela dei locali commerciali nei confronti degli interventi delle pubbliche autorità. Non si può giungere ad una conclusione diversa in base all'art. 8 della convenzione europea sui diritti dell'uomo, il quale, nel n. 1, dispone che «ogni persona ha diritto al rispetto della sua vita privata e familiare, del suo domicilio e della sua corrispondenza». Questo articolo mira a tutelare la sfera di esplicazione della libertà personale dell'uomo e non può quindi essere esteso ai locali commerciali. Peraltro, occorre constatare la mancanza in materia di una giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo. Tuttavia, in tutti i sistemi giuridici degli Stati membri gli interventi dei pubblici poteri nella sfera di attività privata di ogni persona, sia fisica che giuridica, devono essere fondati sulla legge ed essere giustificati dai motivi contemplati dalla legge; questi ordinamenti prevedono pertanto, pur se con modalità diverse, una protezione nei confronti di interventi arbitrari o sproporzionati. L'esigenza di siffatta protezione dev'essere ammessa come un principio generale del diritto comunitario. A questo proposito, occorre ricordare che la Corte ha affermato la propria competenza a controllare se gli accertamenti eseguiti dalla Commissione nell'ambito del trattato CECA non siano andati al di là del lecito (sentenza 14 dicembre 1962, cause riunite da 5 a 11 e da 13 a 15/62, *San Michele e altri, Racc.*, 837)». In senso conforme: Corte di giustizia, 17 ottobre 1989, causa 85/87, *Dow Benelux c. Commissione*, §§ 28-30; Id., 17 ottobre 1989, cause riunite 97/87 e 98/87, *Dow Chemical Ibérica e altri c. Commissione*, §§ 14-16.

(262) Nel caso *Niemietz c. Germania*, cit. a nota 244.

(263) Cfr. Tribunale di prima istanza, 20 aprile 1999, cause riunite T-305/94, T-307/94, da T-313/94 a T-316/94, T-318/94, T-325/94, T-328/94, T-329/94 e T-335/94, *Limburgse Vinyl Maatschappij NV e altri c. Commissione*, § 398, 403-404, 417, 419-420.

(264) CEDU, 16 aprile 2002, *Société Colas Est e altri c. Francia*.

(265) Il riferimento è alle sentenze citate alle note 261 e 263.

interpretazione evolutiva della Convenzione, la Corte considera che siano venuti i tempi di affermare che in alcune circostanze i diritti garantiti dall'art. 8 della Convenzione possono essere ricostruiti in modo tale da includere il diritto al rispetto degli uffici, unità locali e altri locali commerciali di una società (266). In tale contesto, a norma dell'art. 8, § 2, della CEDU, l'accesso dei verificatori (nella specie funzionari amministrativi dell'autorità antitrust francese) è legittimo soltanto se è basato sulla legge, se è proporzionato ai fini perseguiti e se è necessario in una società democratica» (267).

La Corte di giustizia, in una propria pronuncia del 2002 (268) ha preso atto della giurisprudenza della Corte di Strasburgo (269), meglio precisando il proprio precedente orientamento, sopra ricordato. Essa, nel decidere una questione pregiudiziale avente ad oggetto l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria all'accesso, nei locali di una impresa, di funzionari della Commissione nell'ambito di una verifica delle norme sulla concorrenza, ha affermato che il giudice nazionale deve verificare l'assenza di arbitarietà e il rispetto del principio di proporzionalità (270). A tal fine, «il giudice nazionale competente deve quindi poter rifiutare i provvedimenti coercitivi richiesti quando il danno alla concorrenza sospettato sia troppo irrilevante, il probabile grado di coinvolgimento dell'impresa sia troppo debole ovvero ciò che si ricerca sia troppo secondario per far sì che l'intrusione nella sfera d'attività privata di una persona giuridica, che implica una perquisizione con ricorso alla forza pubblica, non appaia sproporzionata ed intollerabile ri-

(266) CEDU, 16 aprile 2002, *cit.*, § 41.

(267) Nel caso deciso, rilevato che i funzionari amministrativi avevano ampi poteri di accesso, di ricerca di documenti e di sequestro degli stessi, senza la previa necessità di una autorizzazione dell'autorità giudiziaria né alcuna supervisione delle attività compiute, e pur ammettendo che il diritto di ingerenza nel domicilio possa avere portata più ampia allorché riguardi i locali commerciali di una persona giuridica, la Corte ha considerato che tali operazioni non potessero essere considerate proporzionate ai legittimi scopi perseguiti, con la conseguente declaratoria della violazione dell'art. 8 della CEDU: cfr. CEDU, 16 aprile 2002, *cit.*, §§ 45-50.

(268) Corte di giustizia, 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *Roquette Freres*.

(269) CEDU, 16 aprile 2002, *cit.*

(270) Cfr. il § 76 della sentenza: «Il sindacato sulla proporzionalità dei provvedimenti coercitivi previsti rispetto all'oggetto dell'accertamento implica (...) la necessità di dimostrare che simili provvedimenti non generano inconvenienti eccessivi e intollerabili rispetto agli scopi perseguiti da tale accertamento». In senso conforme cfr. Corte di giustizia, 13 novembre 1990, causa C-331/88, *Fedesa*, § 13; Id., 21 febbraio 1991, cause C-143/88 e C-92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen e Zuckerfabrik Soest*, § 73; Id., 13 maggio 1997, causa C-233/94, *Germania c. Parlamento e Consiglio*, § 57; Id., 28 aprile 1998, causa C-200/96, *Metronome Musik*, §§ 21 e 26. Inoltre, detto sindacato non può essere svolto «astruendo da elementi quali la gravità dell'infrazione sospettata, la natura del coinvolgimento dell'impresa interessata, ovvero l'importanza di quanto ricercato» (Corte di giustizia, 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *cit.*, § 79).

spetto agli obiettivi perseguiti mediante l'accertamento» (271). In ogni caso: (i) devono essere esclusi dall'indagine i documenti che non abbiano carattere aziendale (272); (ii) le imprese devono poter fruire del diritto all'assistenza legale e al rispetto della corrispondenza tra avvocati e clienti (273); (iii) l'amministrazione deve «motivare la decisione con cui ordina un accertamento indicando l'oggetto e lo scopo di quest'ultimo, ciò che, come precisato dalla Corte, costituisce un'esigenza fondamentale allo scopo non solo di evidenziare il carattere motivato dell'azione prevista all'interno delle imprese interessate, ma anche di consentire ad esse di comprendere la portata del loro dovere di collaborazione pur facendo salvi al contempo i loro diritti di difesa (...)» con l'obbligo indicare «nella decisione citata, in maniera il più possibile precisa, l'oggetto della ricerca nonché gli elementi in relazione ai quali deve essere svolto l'accertamento» (274). «Come stabilito dalla Corte, una simile prescrizione è atta a tutelare i diritti della difesa delle imprese interessate, in quanto tali diritti sarebbero gravemente compromessi qualora la Commissione potesse fondarsi, nei confronti delle imprese, su prove che, conseguite durante un accertamento, siano estranee all'oggetto ed allo scopo di questo» (275).

Peraltro, il diritto di presentare ricorso contro la decisione di accesso, riconosciuto dal diritto dell'Unione in materia di concorrenza ma estendibile, per quanto si dirà *infra*, anche ai procedimenti tributari, implica, nel caso in cui tale decisione fosse annullata, l'inutilizzabilità delle prove così illegittimamente acquisite (276).

L'art. 7 della Carta, intitolato «Rispetto della vita privata e della vita familiare», dispone che «ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni». Le spiegazioni della Carta affermano che «i diritti di cui all'articolo 7 corrispondono a quelli garantiti dall'articolo 8 della CEDU. Per tener conto dell'evoluzione tecnica, il termine «comunicazioni» è stato sostituito a «corrispondenza». Conformemente all'art. 52, par. 3, il significato e la portata di questi diritti sono identici a quelli del corrispondente articolo della CEDU. Le limitazioni che vi possono legittimamente essere apportate sono pertanto quelle autorizzate ai sensi del suddetto articolo 8 (...)».

(271) § 80 della sentenza.

(272) § 45 della sentenza.

(273) § 46 della sentenza.

(274) § 47 e 48 della sentenza.

(275) § 48 della sentenza.

(276) Cfr. il § 49 della sentenza: «Nel caso in cui la citata decisione fosse annullata (...), alla Commissione sarebbe impedito, per questo fatto, di valersi, ai fini della procedura d'infrazione alle norme comunitarie sulla concorrenza, di tutti i documenti o atti probatori ch'essa avrebbe potuto procurarsi in occasione di detto accertamento, sotto pena di esporsi al rischio di annullamento, da parte del giudice comunitario, della decisione relativa all'infrazione nella parte in cui essa fosse fondata su mezzi probatori del genere».

Di conseguenza, si può affermare l'equivalenza dei concetti di «domicilio», di «vita privata» e di «corrispondenza» (nella sua più moderna accezione di «comunicazioni») contenuti nella CEDU e nella Carta, nonché la loro interpretazione unitaria e coerente sulla base della giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

4.2. – Il diritto fondamentale di «accesso ad un tribunale» in caso di verifiche «domiciliari»

La Corte di Strasburgo ha affrontato in diverse occasioni il tema delle perquisizioni domiciliari a fini fiscali con riguardo alla legislazione francese.

Nel caso *Ravon* (277), la questione riguardava un accesso dell'Amministrazione finanziaria presso la sede di due società commerciali e le abitazioni, a Parigi e a Marsiglia, del contribuente.

Secondo la legislazione francese all'epoca dei fatti (278), la per-

(277) CEDU, 21 febbraio 2008, *Ravon e altri c. Francia*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 181, con nota di Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 della Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*; a commento cfr. altresì Greggi, *Il giusto procedimento nel diritto tributario europeo*, in AA.VV., *Attuazione del tributo*, cit., 173 e ss. e spec. 184 e ss.; Marcheselli, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 746 ss.; Muleo, *La Corte europea dei diritti dell'uomo «apre» alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 381 ss.; Del Federico, *La rilevanza dei principi della CEDU in materia tributaria: ricadute e percorsi interpretativi*, ivi, 385 ss.; Basilavecchia, *De iure condendo: quale giudice per una «tutela immediata»*, ivi, 390 ss.

(278) Art. L. 16B libro delle procedure fiscali francese vigente all'epoca dei fatti: I. *Lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, elle peut, dans les conditions prévues au II, autoriser les agents de l'administration des impôts, ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet par le directeur général des impôts, à rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support.*

II. *Chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du président du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter ou*

quisizione locale e il sequestro documentale ad opera dell'amministra-

d'un juge délégué par lui. (Le président du tribunal de grande instance peut confier cette fonction au juge des libertés et de la détention). Le juge doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée; cette demande doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite. L'ordonnance comporte: – L'adresse des lieux à visiter; – Le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite. Le juge motive sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer, en l'espèce, l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée. Si, à l'occasion de la visite, les agents habilités découvrent l'existence d'un coffre dans un établissement de crédit dont la personne occupant les lieux visités est titulaire et où des pièces et documents se rapportant aux agissements visés au I sont susceptibles de se trouver, ils peuvent, sur autorisation délivrée par tout moyen par le juge qui a pris l'ordonnance, procéder immédiatement à la visite de ce coffre. Mention de cette autorisation est portée au procès-verbal prévu au IV. La visite et la saisie de documents s'effectuent sous l'autorité et le contrôle du juge qui les a autorisées. A cette fin, il donne toutes instructions aux agents qui participent à ces opérations. Il désigne un officier de police judiciaire chargé d'assister à ces opérations et de le tenir informé de leur déroulement. Il peut, s'il l'estime utile, se rendre dans les locaux pendant l'intervention. A tout moment, il peut décider la suspension ou l'arrêt de la visite. L'ordonnance est notifiée verbalement et sur place au moment de la visite, à l'occupant des lieux ou à son représentant qui en reçoit copie intégrale contre récépissé ou émargement au procès-verbal prévu au IV. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'ordonnance est notifiée, après la visite, par lettre recommandée avec avis de réception. La notification est réputée faite à la date de réception figurant sur l'avis. A défaut de réception, il est procédé à la signification de l'ordonnance dans les conditions prévues par les articles 550 et suivants du code de procédure pénale. Les délais et modalités de la voie de recours sont mentionnés sur les actes de notification et de signification. L'ordonnance mentionnée au premier alinéa n'est susceptible que d'un pourvoi en cassation selon les règles prévues par le code de procédure pénale; ce pourvoi n'est pas suspensif. Les délais de pourvoi courent à compter de la notification ou de la signification de l'ordonnance.

III. La visite, qui ne peut être commencée avant six heures ni après vingt et une heures, est effectuée en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant; en cas d'impossibilité, l'officier de police judiciaire requiert deux témoins choisis en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'administration des impôts. Les agents de l'administration des impôts mentionnés au I peuvent être assistés d'autres agents des impôts habilités dans les mêmes conditions que les inspecteurs. Les agents des impôts habilités, l'occupant des lieux ou son représentant et l'officier de police judiciaire peuvent seuls prendre connaissance des pièces et documents avant leur saisie. L'officier de police judiciaire veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 56 du code de procédure pénale; l'article 58 de ce code est applicable.

IV. Un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignat les constatations effectuées est dressé sur le champ par les agents de l'administration des impôts. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé

zione fiscale (279) potevano essere eseguiti previa autorizzazione (avente forma di ordinanza) emessa dal presidente del tribunale (280) su istanza dell'ufficio fiscale, sulla base di indizi di evasione fiscale e con la finalità della ricerca della prova di tali violazioni. Tale ordinanza era ricorribile solo per cassazione.

I ricorrenti (persona fisica e due società) presentavano un reclamo al presidente del tribunale, organo autorizzante, eccependo l'esistenza di irregolarità compiute durante l'accesso; tale reclamo veniva dichiarato irricevibile. Il successivo ricorso per Cassazione veniva parimenti respinto.

Occorre evidenziare che, secondo la Cassazione francese, presupposto dell'autorizzazione erano gli indizi di evasione ma non la gravità della stessa (281) e la competenza del giudice autorizzante cessava con la conclusione delle operazioni compiute e la redazione del processo verbale (282).

La Corte afferma preliminarmente che nel caso concreto si applica l'art. 6 CEDU, non trattandosi di una controversia fiscale, ma dell'esistenza di diritti di carattere civile quale è il diritto al rispetto del do-

s'il y a lieu. Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par les personnes mentionnées au premier alinéa du III; en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés. L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés qui a lieu en présence de l'officier de police judiciaire; l'inventaire est alors établi.

V. Les originaux du procès-verbal et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au juge qui a autorisé la visite; une copie de ces mêmes documents est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant.

Les pièces et documents saisis sont restitués à l'occupant des locaux dans les six mois de la visite; toutefois, lorsque des poursuites pénales sont engagées, leur restitution est autorisée par l'autorité judiciaire compétente.

VI. L'administration des impôts ne peut opposer au contribuable les informations recueillies qu'après restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction et mise en oeuvre des procédures de contrôle visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47.

(279) Usando l'omologo lessico tributario italiano parleremmo di accesso, presso la sede sociale e in abitazione, con ricerca e suggellazione di documenti.

(280) Per l'esattezza, il presidente del *Tribunal de grande instance*.

(281) *L'article L. 16 B du livre des procédures fiscales n'exige pas l'existence de présomptions d'infractions d'une particulière gravité mais seulement de présomptions de fraude à l'impôt sur le revenu ou les bénéfices ou à la TVA* (Cass. francese, com., 30 maggio 2000, n. 1182 D-F) e *il ne résulte pas de l'article L. 16 B (...) que cette procédure n'est autorisée que pour les infractions d'une particulière gravité* (Cass. francese, crim., 30 ottobre 2002, n. 01-84960), entrambe citate nella sentenza *Ravon*.

(282) Cass. francese, Ch. mixte, 15 dicembre 1988, n. 176 P, *Maene*: RFJE 3/89 n. 328; Id., 30 novembre 1999, nn. 1937 e 1938; Id., 11 dicembre 2002, *Ravon*, tutte citate nella sentenza *Ravon*.

micilio (283). Aggiunge che essendo l'art. 6 CEDU norma speciale rispetto all'art. 13 (diritto ad un ricorso effettivo), viene in rilievo la prima disposizione, ossia il «diritto, concreto ed effettivo, di accesso ad un tribunale» (284). Ciò implica che, in materia di accessi domiciliari, i contribuenti devono poter ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto e in diritto, sulla regolarità della decisione che autorizza l'accesso domiciliare e sulla sussistenza dei presupposti per lo stesso. Inoltre, i ricorsi disponibili devono permettere, allorché siano constatate delle irregolarità, di prevenire l'esecuzione dell'accesso o, nel caso in cui un accesso giudicato irregolare abbia già avuto luogo, di fornire all'interessato un indennizzo appropriato (285). La possibilità, offerta dalla legislazione francese dell'epoca, di un ricorso in cassazione è stato dichiarato insufficiente dalla Corte, e quindi in violazione dell'art. 6 della Convenzione, in quanto esso è ammesso per le sole questioni di diritto e non per quelle di fatto. Né il fatto che l'accesso sia autorizzato da un giudice sana tale lacuna, essendo la sua decisione emessa *inaudita altera parte* (286); ne consegue la declaratoria di violazione dell'art. 6 CEDU.

Parimenti interessante è l'esame della sentenza sotto il profilo della violazione dell'art. 8 CEDU (diritto al rispetto della vita privata e familiare). Sebbene la Corte di Strasburgo dichiari la decadenza del contribuente al ricorso (287), è interessante notare come i ricorrenti abbiano evidenziato alla Corte che il giudice adito dall'amministrazione non ha proceduto al controllo della proporzionalità tra lo scopo perseguito ed i mezzi utilizzati prima di autorizzare l'accesso domiciliare e, per di più, il magistrato ha statuito sulla richiesta dell'amministrazione in un termine talmente breve da non poter essere qualificato un «termine ragionevole», per di più apponendo la sua firma sul testo di ordinanze che, di fatto, erano state redatte dall'amministrazione fiscale, così venendo meno all'obbligo di imparzialità ed indipendenza che gli fanno carico.

La giurisprudenza della Corte nel caso *Ravon* è stata confermata in successive diverse decisioni (288). Tra queste merita di essere se-

(283) § 24.

(284) § 27.

(285) § 28. Un precedente rispetto al caso *Ravon* è dato da CEDU, 16 dicembre 1997, *Camenzind c. Svizzera*, in cui funzionari della pubblica amministrazione effettuavano un accesso nell'abitazione del contribuente nell'ambito di una procedura amministrativa di indagine e senza che la legge prevedesse un ricorso effettivo. Anche in tal caso, la Corte ha dichiarato la violazione dell'art. 13 CEDU.

(286) § 30.

(287) Cfr. il § 37: a norma dell'art. 35 § 1 CEDU, il ricorso deve essere proposto entro sei mesi dalla decisione interna definitiva resa a seguito dell'esaurimento dei ricorsi interni; in assenza di ricorsi interni possibili nel caso concreto, il termine decorre dalla data in cui ha avuto luogo il fatto o da quella in cui il ricorrente ne ha avuto, o ne poteva avere, conoscenza.

(288) CEDU, 18 settembre 2008, *Kandler e altri c. Francia*, riguardante an-

gnalato il caso *IFB* (289), in cui il ricorrente era una società commerciale e l'accesso era stato autorizzato, sempre ai sensi dell'art. L 12B del libro delle procedure fiscali francesi, nei *sol*i locali di esercizio dell'attività commerciale: ebbene la Corte riconosce, pacificamente, che il diritto alla tutela del domicilio, così come il diritto al ricorso effettivo contro la sua violazione, si applicano anche alle società commerciali.

Pure il caso *Maschino* (290) è interessante, giacché riguarda l'accesso nella casa di vacanza francese di una persona fisica residente in Irlanda. Qui la Corte, oltre a confermare la violazione dell'art. 6 CEDU per difetto di un ricorso effettivo, si spinge oltre, toccando il tema degli accessi fiscali in rapporto al già citato art. 8 CEDU sul diritto al rispetto del domicilio. La Corte, confermando la propria giurisprudenza (291), afferma che l'accesso a fini fiscali costituisce «un'interferenza nell'esercizio del diritto del contribuente al rispetto della sua vita privata e del suo domicilio e che tale interferenza è prevista dalla legge ed ha un fine legittimo, ai sensi dell'art. 8, § 2, CEDU: il benessere economico del paese e la prevenzione di violazioni penali. Resta da determinare se tale interferenza era necessaria in una società democratica per raggiungere tali fini. La risposta a tale quesito viene data nei seguenti termini: negli Stati «occorre che la loro legislazione e la loro pratica in materia offrano delle garanzie sufficienti contro gli abusi» (292). Si tratta quindi di un'indagine da svolgere caso per caso, in cui rilevano la congruità della motivazione, in fatto e in diritto, dell'autorizzazione all'accesso (293); la necessità che l'accesso sia finalizzato alla ricerca della prova delle violazioni ipotizzate (294); le garanzie previste dalla legislazione: l'autorizzazione giudiziaria preventiva; il fatto che l'accesso sia posto, nella sua fase attuativa, sotto il controllo del giudice, che designa un ufficiale di polizia giudiziaria (con il compito di assistere all'accesso, di tenere il giudice informato dello svolgimento delle operazioni, di verificare che il segreto professionale non sia violato e di assicurare agli inquisiti il diritto di difesa), con poteri di far sospendere o cessare in qualunque momento l'accesso; la designazione dei funzionari fiscali autorizzati a compiere l'ac-

ch'essa l'accesso sia presso la sede di una società, sia quello presso l'abitazione delle persone fisiche, con identica declaratoria della violazione dell'art. 6 CEDU; Id., 20 novembre 2008, *Società IFB c. Francia*; CEDU, 16 ottobre 2008, *Maschino c. Francia*, su cui si v. Baker, *Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights*, in *European taxation*, 2009, 596 ss.

(289) Citato alla nota precedente.

(290) Citato alla nota 288.

(291) Cfr. CEDU, 8 gennaio 2002, *Keslassy c. Francia*.

(292) § 31.

(293) A tale riguardo la Corte evidenzia che l'ordinanza, lunga dodici pagine, dettaglia i fatti su cui si basano gli indizi di violazioni fiscali.

(294) E quindi non a generiche ricerche «a tappeto» di prove di violazioni, ossia a *fishing expedition*.

cesso; la precisa identificazione dei luoghi in cui l'accesso dev'essere eseguito; l'indicazione che l'accesso in ulteriori luoghi scoperti ovvero l'apertura di casseforti dovranno essere previamente autorizzati; l'obbligatoria consegna di copia dell'ordinanza agli inquisiti, la redazione di un processo verbale delle operazioni. Tutto ciò, insomma, che eviti che l'accesso diventi un'occasione di perquisizione indifferenziata. In questi termini, soltanto, si potrà affermare che l'interferenza dell'autorità nel domicilio risponde a fini giustificabili in una società democratica (295). Infine, afferma la Corte, la ritenuta sussistenza di gravi indizi di violazioni fiscali non viola la presunzione di innocenza di cui all'art. 6, § 2, CEDU, in mancanza della qualità, in capo al contribuente indagato, di «accusato» (296).

Dinnanzi a simili pronunce della Corte EDU, dapprima la giurisprudenza francese è mutata, avendo il *Conseil d'Etat* ammessa l'impugnazione dinnanzi al giudice amministrativo del provvedimento di accesso (297), e successivamente è intervenuto il legislatore francese, modificando il suddetto art. L 16 B del libro delle procedure fiscali, per cui oggi l'ordinanza di autorizzazione all'accesso domiciliare, emesso dal giudice delle libertà e della detenzione del tribunale su istanza dell'autorità fiscale, è suscettibile di appello indirizzato al primo presidente della Corte d'Appello competente, senza che essa abbia un effetto sospensivo automatico, e l'ordinanza emessa dal presidente della Corte d'Appello è ricorribile per cassazione (298). Parimenti, il primo presidente della corte d'appello, ai sensi del 5° comma del citato articolo, è competente a conoscere dei ricorsi contro lo svolgimento delle operazioni di accesso e di sequestro di documenti.

(295) Cfr. §§ 33 ss. Nel caso concreto, ritenuta la presenza delle suddette garanzie, la Corte ha escluso che vi fosse violazione dell'art. 8 CEDU.

(296) § 39.

(297) Su questo punto si veda CEDU, 19 maggio 2009, *LPG Finance Industrie c. Francia*, che per l'appunto ha dichiarato la questione – prospettata negli stessi termini del caso *Ravon* – come irricevibile sul presupposto del mancato esaurimento dei ricorsi interni prima di adire la Corte, stante la ricorribilità dinnanzi al giudice amministrativo dell'autorizzazione all'accesso.

(298) L'art. L 16B del *Livre des procédures fiscales* afferma infatti al riguardo, nel testo vigente dopo la modifica «indotta» dalle sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo: *L'ordonnance peut faire l'objet d'un appel devant le premier président de la cour d'appel. Les parties ne sont pas tenues de constituer avoué. Suivant les règles prévues par le code de procédure civile, cet appel doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour dans un délai de quinze jours. Ce délai court à compter soit de la remise, soit de la réception, soit de la signification de l'ordonnance. Cet appel n'est pas suspensif. Le greffe du tribunal de grande instance transmet sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter. L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation, selon les règles prévues par le code de procédure civile. Le délai du pourvoi en cassation est de quinze jours.*

Una importante pronuncia a tale riguardo è quella emessa dal Primo Presidente della Corte d'Appello di Parigi emessa nel caso Falciani - HSBC di Ginevra, con cui è stata annullata l'autorizzazione giudiziale all'accesso domiciliare in quanto basata su documenti illecitamente acquisiti (nella specie, su dati informatici sottratti dal Falciani alla banca) (299). Peraltro, già la Cassazione francese, con un'importante arresto, ha recentemente affermato il principio secondo cui il giudice d'appello (dinnanzi al quale si impugna l'autorizzazione giudiziaria all'accesso domiciliare) non deve limitare il suo controllo alla sola apparenza di liceità della documentazione prodotta a sostegno della richiesta dell'amministrazione al giudice autorizzante e, qualora il punto formi oggetto di specifica contestazione, deve verificare che gli elementi indizianti forniti dal fisco siano stati da questo ottenuti in maniera lecita (300). Richiamando tale principio, il predetto primo presidente della Corte d'Appello francese ha affermato che, trattandosi di dati sottratti (peraltro la commissione dell'illecito era stata ufficialmente confermata dal Ministro del bilancio) e, quindi, essendo illecita l'origine dei documenti, e tenuto conto del fatto che l'amministrazione finanziaria era a conoscenza di tale circostanza, il giudice autorizzante «non disponeva di elementi sufficienti per presumere la frode» (ossia, diremmo noi in Italia, i «gravi indizi di violazioni»), e quindi l'autorizzazione era nulla, essendo stata concessa in assenza (giuridica) dei presupposti legittimanti. Sulla stessa linea è una prima pronuncia della giurisprudenza penale italiana (301).

(299) Corte d'Appello di Parigi, ord. del primo presidente, 8 febbraio 2011, che si può leggere in <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/00/00/2283864894.pdf>.

Si ha notizia che la Corte d'Appello di Chambéry ha invece ritenuto legittima l'acquisizione delle prove. Si è quindi in attesa della pronuncia sul punto della Cassazione francese.

(300) Cass. francese, sez. comm., 7 aprile 2010, n. 9-15.122, in *Droit fiscal*, 2010, n. 22, comm., 355.

(301) Cfr. G.i.p. Pinerolo, decreto di archiviazione 4 ottobre 2011, il quale – ai fini del reato di infedele dichiarazione – ha affermato, con riguardo alla «lista Falciani» che, trattandosi di «documenti di origine illecita, il loro contenuto non può essere utilizzato in processo» per cui, «in assenza di altri elementi di prova e/o possibilità di loro acquisizione, deve perciò solo disporsi l'archiviazione del procedimento». In sede tributaria cfr., nello stesso senso, Comm. trib. prov. Como, 15 novembre 2011, n. 188, in *Corr. trib.*, 2011, 3913 ss. e in *Fisco*, 2011, 7700 ss.

In dottrina si veda Negri, *Falciani e Vaduz, parola ai giudici*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 ottobre 2011, 38; Marcheselli, «Lista Falciani»: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?, in *Corr. trib.*, 2011, 3910 ss.

4.3. – *Il segreto professionale*

Secondo la Corte costituzionale, «la protezione del segreto professionale, riferita a quanto conosciuto in ragione dell'attività» professionale «svolta da chi sia legittimato a compiere atti propri di tale professione, assume carattere oggettivo, essendo destinata a tutelare le attività inerenti alla difesa e non l'interesse soggettivo del professionista» (302). Simmetricamente la Suprema Corte ha ribadito che «la *ratio* incriminatrice dell'art. 622 c.p.» (il quale punisce il professionista che violi, dandone rivelazione «senza giusta causa» o impiegandolo a proprio o ad altrui profitto, il «segreto» di cui abbia avuto «notizia» per «ragione ... della propria professione», e che rechi «nocumento») «consiste nella tutela della libertà e della sicurezza del singolo, nel senso che il professionista che, in ragione del suo *status*, viene a conoscenza dei segreti del cliente, è tenuto ad assicurarne la riservatezza» (303).

La Corte di giustizia ha da tempo affermato che il segreto professionale, che ha ad oggetto la corrispondenza tra cliente e professionista, costituisce un principio generale del diritto dell'Unione (304) ed

(302) Corte cost., 8 aprile 1997, n. 87, per la quale «la protezione del segreto professionale, riferita a quanto conosciuto in ragione dell'attività forense svolta da chi sia legittimato a compiere atti propri di tale professione, assume carattere oggettivo, essendo destinata a tutelare le attività inerenti alla difesa e non l'interesse soggettivo del professionista», con la conseguenza che «l'esenzione dal dovere di testimoniare non è, dunque, diretta ad assicurare una condizione di privilegio personale a chi esercita una determinata professione. Essa è, invece, destinata a garantire la piena esplicazione del diritto di difesa, consentendo che ad un difensore tecnico possano, senza alcuna remora, essere resi noti fatti e circostanze la cui conoscenza è necessaria o utile per l'esercizio di un efficace ministero difensivo».

(303) Cass., sez. II pen., 24 aprile 2009, n. 17647, che richiama Cass., 24 settembre 1996, n. 8635.

(304) Corte di giustizia, 18 maggio 1982, causa 155/79, *AM e S Europe c. Commissione*: «Il diritto comunitario, derivante da una compenetrazione non soltanto economica, ma anche giuridica, fra gli Stati membri, deve tener conto dei principi e delle concezioni comuni ai diritti di questi stati per quanto riguarda il rispetto della riservatezza relativamente, fra l'altro, a talune comunicazioni fra gli avvocati ed i loro clienti. Questa riservatezza risponde infatti all'esigenza, la cui importanza è riconosciuta in tutti gli Stati membri, di garantire a chiunque la possibilità di rivolgersi con piena libertà al proprio avvocato, la cui professione implica per natura il compito di dare, in modo indipendente, pareri giuridici a chiunque ne abbia bisogno. Per quanto riguarda la tutela della corrispondenza fra un avvocato ed il suo cliente, dall'esame degli ordinamenti giuridici degli Stati membri risulta che, benché il principio di detta tutela sia generalmente riconosciuto, la sua portata ed i criteri per la sua applicazione sono variabili (...). Al di là di queste diversità, dagli ordinamenti interni degli Stati membri traspare tuttavia l'esistenza di criteri comuni, in quanto detti ordinamenti tutelano, in condizioni analoghe, la riservatezza della corrispondenza fra avvocato e cliente, purché da

ancor più esplicito è stato l'avvocato generale allorché ha affermato che «il segreto professionale è la base del rapporto di fiducia esistente tra l'avvocato e il suo cliente. Esso impone all'avvocato di non divulgare alcuna informazione comunicatagli dal cliente, e si estende *ratione temporis* al periodo posteriore alla cessazione del suo mandato e *ratione personae* a tutti i terzi. Il segreto professionale costituisce altresì una «garanzia essenziale della libertà dell'individuo e del buon funzionamento della giustizia», di modo che esso rientra nell'ambito dell'ordine pubblico nella maggior parte degli Stati membri» (305).

Dal canto suo, la Corte EDU ha esaminato specificamente, con riguardo alla materia che qui interessa, il caso di perquisizione di uno studio di un avvocato (ma il tema è ovviamente estensibile a qualsiasi professionista tenuto al segreto professionale, e in particolare, ai fini che qui interessano, ai commercialisti) al fine della ricerca della prova di violazioni fiscali del suo cliente (306).

Al riguardo la Corte – richiamando il diritto dell'Unione europea (307) e le raccomandazioni delle organizzazioni internazionali (308) – ha ribadito che il termine «domicilio», previsto dall'art. 8

un lato, si tratti di corrispondenza scambiata al fine e nell'interesse del diritto alla difesa del cliente e, dall'altro, tale corrispondenza provenga da avvocati indipendenti, cioè da avvocati non legati al cliente da un rapporto d'impiego. (...) Detta tutela deve in tal caso intendersi, per essere efficace, come riferentesi, *ipso iure*, a tutta la corrispondenza scambiata dal momento in cui ha inizio il procedimento amministrativo (...); essa deve poter essere estesa anche alla corrispondenza anteriore che presenti elementi di connessione con l'oggetto di un siffatto procedimento. (...) Questa tutela ha come contropartita la disciplina professionale, imposta e controllata nell'interesse generale dalle istituzioni a ciò autorizzate. Una siffatta concezione risponde alle tradizioni giuridiche comuni degli Stati membri e si riscontra anche nell'ordinamento giuridico comunitario (...). I suddetti principi sono stati confermati, più recentemente, da Corte di giustizia, 14 settembre 2010, causa C-550/07, *Akso e Akros c. Commissione*.

(305) Conclusioni dell'avv. Leger, 10 luglio 2001, causa C-309/99, *Wouters*, § 182.

(306) CEDU, 24 luglio 2008, *André e altri c. Francia*.

(307) I riferimenti della CEDU riguardano la sentenza di Corte di giustizia cit. alla nota 304; le conclusioni dell'Avv. generale, cit. alla nota 305, la sentenza di Corte di giustizia, 26 giugno 2007, causa C-305/05 in relazione alla direttiva 91/308/CE sulla prevenzione del riciclaggio di denaro (che esclude gli avvocati dall'obbligo di segnalazione allorché la loro attività riguardi attività difensive o la consulenza sull'iniziare o evitare una procedura giudiziaria).

(308) In particolare la raccomandazione del Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa agli Stati membri R (2000) 21 sulla libertà di esercizio della professione di avvocato (adottata il 25 ottobre 2000) e i *Principes de base relatifs au rôle du barreau* (adottati dall'VIII Congresso delle Nazioni Unite per la prevenzione del crimine e il trattamento dei delinquenti tenutosi a L'Avana dal 27 agosto al 7 settembre 1990).

CEDU, comprende lo studio di un professionista (309) e ha affermato che l'accesso dei funzionari fiscali nello studio e l'acquisizione di documenti costituisce una interferenza nei suoi diritti a norma dell'art 8, § 1, della convenzione.

Sebbene tale accesso sia previsto dalla legge nazionale, il punto nodale è costituito dal rispetto del principio di proporzionalità e dalla presenza nella legislazione nazionale di misure di tutela in caso di violazioni da parte dell'autorità fiscale. A tale riguardo, la Corte ha affermato che la perquisizione e l'acquisizione documentale presso un professionista costituiscono un «attentato» al segreto professionale, che è la base della relazione fiduciaria che sussiste tra professionista e cliente, di talché la protezione del predetto segreto è evidentemente un corollario del diritto del cliente di non contribuire alla propria incriminazione (310). Ciò presuppone che l'autorità ricerchi il fondamento delle sue argomentazioni senza ricorrere ad elementi di prova ottenuti mediante costrizione o pressione, «con disprezzo» della volontà dell'accusato (311). Pertanto, se il diritto interno prevede la possibilità di accessi e di ricerche documentali nello studio professionale, questi devono essere imperativamente accompagnate da garanzie specifiche ed essere limitati a casi particolari, come l'esistenza di indizi plausibili della partecipazione del professionista all'illecito fiscale del suo cliente o nei casi previsti dalla legislazione antiriciclaggio. Dunque – precisa la Corte – è imperativo limitare strettamente tali misure ai casi sopra indicati.

Nel caso esaminato dalla Corte, l'autorizzazione all'accesso nello studio era stata redatta in termini ampi, contenendo l'ordine di procedere alle acquisizioni documentali necessarie per la ricerca della prova in luoghi nei quali i documenti si presumevano custoditi, ivi compreso lo studio professionale; i funzionari procedenti erano muniti di poteri estesi, e l'accesso aveva per scopo il reperimento presso il professionista, nella sua qualità appunto di professionista della società contribuente indagata, di documenti a comprova delle violazioni fiscali, senza alcuna accusa al professionista stesso. Di fatto, erano state passate in rassegna le note manoscritte del professionista, che la Corte non esita a definire come coperte dal segreto professionale.

In tale circostanza, la Corte EDU ha concluso che, nel caso di specie, avente ad oggetto un controllo fiscale di una società cliente, l'accesso e l'acquisizione documentale presso lo studio del professionista, motivata dalla difficoltà dell'amministrazione ad effettuare il controllo e a reperire documentazione a conferma dei sospetti di eva-

(309) Quanto ai precedenti della CEDU si veda la giurisprudenza citata alla nota 245.

(310) § 41 della citata sentenza *André*. Sul principio «*nemo tenetur se detegere*» si veda *amplius infra* al § 4.5.

(311) Sul punto cfr. già CEDU, 3 maggio 2001, *J.B. c. Svizzera*, § 64; Id., 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*, § 44.

sione fiscale, erano sproporzionate rispetto al fine indicato, con la declaratoria di violazione dell'art. 8 CEDU.

4.4. – *La natura «euro-penale» delle sanzioni amministrative tributarie*

In materia di sanzioni, la Corte EDU ha da tempo sancito che il «carattere penale di una sanzione» costituisce un concetto autonomo in ambito CEDU, ai sensi dell'art. 6, affermando che la distinzione – contenuta nel diritto interno degli Stati membri del Consiglio d'Europa – tra sanzioni «penali» e sanzioni «amministrative» non ha valenza ai fini CEDU, altrimenti si lascerebbe alla discrezionalità «classificatoria» del legislatore nazionale il determinare, mediante la qualificazione di «penale» o «non penale» di una sanzione, l'ambito di applicazione della Convenzione (312).

Di conseguenza, l'indagine circa il carattere «penale» di una sanzione, in ambito CEDU, deve essere compiuta secondo tre criteri (i c.d. «criteri *Engel*» (313)), ossia tenendo conto: (i) del suo carattere afflittivo, (ii) delle sue finalità di deterrenza, nonché (iii) della sua applicabilità alla generalità dei cittadini. Ove ricorrano tali elementi, anche la sanzione qualificata come «amministrativa» dal diritto interno ha «carattere penale» secondo la CEDU (314).

Relativamente alle sanzioni amministrative di carattere fiscale, la Corte europea ha evidenziato che allorché esse: (i) siano applicabili alla generalità dei cittadini-contribuenti, in caso di inadempimento agli obblighi tributari loro imposti dalla legge; (ii) non abbiano natura risarcitoria di un danno all'Erario ma carattere afflittivo per la violazione commessa e deterrente rispetto alla commissione di (nuove) violazioni; (iii) siano stabilite da una norma di carattere generale con finalità afflittive e deterrenti; (iv) consistano in una somma da pagare di importo «significativo»; tutti questi elementi, assieme considerati, attribuiscono alla sanzione (amministrativa tributaria) pecuniaria quel

(312) La quale deve invece potersi applicare secondo criteri oggettivi.

(313) Tale espressione nasce nel 1976, nel caso *Engel*, riguardante un procedimento disciplinare militare (non avente carattere penale secondo il diritto interno): cfr. CEDU, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Olanda*.

(314) CEDU, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Olanda*, §§ 80-82, confermata da CEDU, 21 febbraio 1984, *Ozturk c. Germania*, § 53 e ss.; tali concetti sono stati ulteriormente sviluppati da CEDU, 21 febbraio 1994, *Ravnsborg c. Svezia*, § 35; Id., 5 ottobre 2000, *Maaouia c. Francia*, § 39; Id., 9 ottobre 2003, *Ezeh and Connors c. Regno Unito* e Id., 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*.

Per un'analisi della dottrina dei «tre criteri» e delle sue applicazioni giurisprudenziali cfr. C. Focarelli, *Equo processo e Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Contributo alla determinazione dell'ambito di applicazione dell'art. 6 della Convenzione*, Padova, 2001, 125 ss. e 314 ss.

«carattere penale» che le fa rientrare nell'ambito di applicazione della CEDU (315).

Sulla base di questi presupposti, essendo ormai innegabile che le sanzioni amministrative tributarie italiane hanno le caratteristiche sopra indicate (generalità, afflittività, deterrenza e significatività) (316), si può affermare che queste, ai fini CEDU, hanno «carattere penale»

(315) CEDU, 24 febbraio 1994, *Bendenoun c. Francia*, § 47, in materia di sanzioni iva e di imposta sul reddito delle società; CEDU, 29 agosto 1997, *A.P. e altri c. Svizzera*, in materia di intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni tributarie; CEDU, 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia*, § 68-69, in materia di sanzioni per infedele dichiarazione, irrogabili in misura compresa tra il 20% e il 40% della maggior imposta accertata; si veda anche CEDU, 3 giugno 2003, *Morel c. Francia*, in cui invece è stata negata la natura «significativa» della sanzione tributaria, in quanto consistente in una soprattassa del 10%; CEDU, 23 luglio 2002, *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*; CEDU, 15 ottobre 2002, *Viéziez c. Francia*; CEDU, 4 marzo 2004, *Silvester's Horeca Service c. Belgio*; Id., 25 settembre 2007, *Lonke c. Belgio*; CEDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, §§ 38-39, su cui cfr. Marcheselli, *Giusto processo e oralità di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, retro, 2007, I, 333 e ss.; Id., *Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 389 e ss.; Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 228 e ss.; La Scala, *I principi del «giusto processo» tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, 35; nonché CEDU, 12 febbraio 2010, n. 32798/06, *Monedero et al. c. Francia*.

(316) Cfr. Manzoni, voce *Illecito amministrativo tributario*, in *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 717 ss., il quale evidenzia efficacemente come la sanzione amministrativa tributaria «si caratterizza soprattutto per il suo carattere tipicamente afflittivo, e quindi di pena in senso lato. Essa si distingue pertanto dalla sanzione penale criminale non già per la sua afflittività o meno, né per il fatto di consistere o meno in una pena detentiva o convertibile in pena detentiva (possono esservi delle pene restrittive della libertà personale aventi natura meramente amministrativa, come ad esempio talune sanzioni disciplinari contemplate dall'ordinamento militare), ma per il fatto di essere irrogata direttamente, in via di autotutela, dall'autorità amministrativa (dagli uffici finanziari, nel caso di sanzioni tributarie). Mentre la sanzione penale (criminale) è tipicamente quella applicata dal giudice penale, con le garanzie proprie del processo penale. Si tratta di un criterio distintivo d'ordine meramente formale, ma che appare in realtà l'unico valido e sicuro ai fini che interessano».

Nella stessa prospettiva (dell'unitarietà del diritto punitivo) cfr. Vassalli, *Potestà punitiva*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 793 ss.; Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 44, per il quale «l'essenza punitiva (l'immanente castigo) coagula l'ampio settore del diritto punitivo caratterizzato da principi (anche di rango costituzionale) comuni alle pene criminali e quindi ovviamente al diritto penale, alle sanzioni disciplinari ed alle sanzioni afflittive amministrative e tributarie»; da ultimo Pennella, *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, 2^a ed., Padova, 2011, 3 ss., ove ult. riff.

ossia, se ci è consentita l'espressione, che risulta chiara la natura «euro-penale» delle sanzioni amministrative tributarie (317).

Il riconoscimento del carattere «euro-penale» delle sanzioni amministrative tributarie ha due conseguenze.

In primo luogo, ciò rende applicabili ai procedimenti sanzionatori non tanto le norme del diritto penale e processuale penale italiano, la cui applicazione è evidentemente limitata a ciò che il legislatore nazionale – nell'esercizio della sua discrezionalità (peraltro variabile nel tempo in relazione alla medesima tipologia di illecito) – definisce di natura «penale», quanto i principi del diritto europeo in materia penale.

In secondo luogo, l'istruttoria tributaria – stante la sua duplice funzione di procedimento finalizzato all'accertamento del tributo e di indagine funzionale alla repressione degli illeciti fiscali mediante irrogazione di sanzioni – in una prospettiva europea assume una duplice natura: amministrativa per l'accertamento del tributo ed euro-penale per l'indagine a fini sanzionatori.

Essendo le due attività intimamente connesse, la conseguenza è che operano quindi nel procedimento (amministrativo) istruttorio e sanzionatorio fiscale i diritti fondamentali riconosciuti dal diritto europeo (*ex* CEDU e Carta) all'indagato (ed eventualmente all'imputato) nei procedimenti (euro)penali (318). Ci si riferisce, in particolare, alla presunzione di innocenza e al conseguente regime della prova, al diritto di avvalersi della facoltà di non rispondere (319), alla presunzione di innocenza (320), al principio di proporzionalità della sanzio-

(317) Nell'attuale sistema delle sanzioni amministrative tributarie è quindi da escludersi che siano sopravvissute sanzioni di carattere risarcitorio (ovvero ripristinatorio o restitutivo), potendosi affermare che la riforma delle sanzioni amministrative tributarie attuata con i d.lgs. n. 471, 472 e 473 del 1997, «ha attribuito alla sanzione una funzione sicuramente afflittiva e non risarcitoria, informandola al principio secondo il quale ad una conseguenza negativa consistente nella lesione dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi debba corrispondere una conseguenza altrettanto negativa per l'autore della violazione» (Mauro, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, 39; cfr. altresì Fava, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano, 2006, 13 ss.)

(318) In materia cfr. ad esempio Giunchedi, voce *Giusto processo (profili sovranazionali)*, in *Digesto, Disc. pen.*, Agg. III, tomo I, Torino, 2005, 634 ss.

(319) Su cui si veda *infra* il § 4.5.

(320) Prevista dall'art. 6, § 2, CEDU, ai sensi del quale «ogni persona accusata di un reato è presunta innocente sino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata». Al riguardo la Corte ha affermato che il diritto alla presunzione di innocenza esige che l'onere della prova pesi sull'accusa e il dubbio vada a vantaggio dell'accusato, nonché il dovere dell'accusa di indicare all'interessato gli addebiti di cui gli si farà carico (così che egli possa preparare e presentare le sue difese) e di produrre prove sufficienti per la condanna: cfr. CEDU, 6 dicembre 1988, *Barberà e altri c. Spagna*.

ne (321), al diritto ad un doppio grado di giudizio (322), al divieto della ricerca indiscriminata di prove (323).

4.5. – *Il principio del «nemo tenetur se detegere» in materia fiscale*

Il «*nemo tenetur se detegere*» è un principio di civiltà giuridica che, nel suo significato più risalente, ha funzionato da argine alla macchina da confessione del processo inquisitorio (324). Nelle civiltà moderne, in cui è vietata qualsiasi forma di tortura per l'accertamento della «verità», esso continua a svolgere una fondamentale funzione, negando spazio all'applicazione di qualsivoglia sanzione processuale a chi, indagato o imputato, scelga di tacere riguardo a ciò che può essergli penalmente contestato (325). Nato, dunque, per tutelare il «*taciturnus*» e, dunque, il c.d. «diritto al silenzio» (326), il principio ha assunto una duplice valenza: *in primis* il divieto sia dell'impiego di qualsivoglia coartazione per l'ottenimento della confessione, sia di qualsivoglia presunzione capace di ribaltare la presunzione di non colpevolezza (327); allo stesso tempo il divieto di applicazione di sanzioni afflittive atte a reprimere, anche non penalmente, il contegno non collaborativo dell'indagato o dell'imputato (328).

(321) CEDU, 11 gennaio 2007, *Mamidakis c. Grecia*; Id., 5 luglio 2001, *Phillips c. Regno Unito*. Sull'argomento si veda *infra* il § 4.6.

(322) Art. 2 Prot. 7 CEDU, intitolato «Diritto ad un doppio grado di giudizio in materia penale»: «[1] Ogni persona dichiarata colpevole da un tribunale ha il diritto di far esaminare la dichiarazione di colpevolezza o la condanna da una giurisdizione superiore. L'esercizio di tale diritto, ivi compresi i motivi per cui esso può essere esercitato, è disciplinato dalla legge. [2] Tale diritto può essere oggetto di eccezioni per reati minori, quali sono definiti dalla legge, o quando l'interessato è stato giudicato in prima istanza da un tribunale della giurisdizione più elevata o è stato dichiarato colpevole e condannato a seguito di un ricorso avverso il suo proscioglimento».

(323) Sull'argomento si ritornerà nel preannunciato lavoro in corso di preparazione.

(324) Cfr. Cordero, *Procedura penale*, 7^a ed., Milano, 2003, 253. Sul tema si veda, da ultimo, Moscarini, voce *Silenzio dell'imputato (diritto al)*, in *Enc. dir.*, Annali, III, Milano, 2010, 1079 ss. nonché la letteratura citata nelle note seguenti.

(325) Cfr. Faiella, *Riciclaggio e crimine organizzato transnazionale*, Milano, 2009, 304.

(326) Grevi, «*Nemo tenetur se detegere*». *Interrogatorio dell'imputato e diritto al silenzio nel diritto penale italiano*, Milano, 1972, 5.

(327) Sul tema cfr. ad es. Paulesu, voce *Presunzione di non colpevolezza*, in *Digesto, Disc. pen.*, IX, Torino, 1995, 670 ss.

(328) Così Faiella, *op. loc. cit.* Segnala l'Autore che, in tale prospettiva, emblematico è il caso dell'auto-favoreggiamento personale: il responsabile del reato presupposto che favorreggi se medesimo onde assicurarsi l'impunità non può

Nella letteratura processual-penalistica italiana, si discute se la facoltà di non rispondere o, addirittura, un «diritto alla menzogna» sussista nei confronti dell'autorità pubblica, non solo quando indagato o imputato (329), ma anche da parte dell'individuo che può diventare indagato dopo uno sbocco del procedimento amministrativo nel procedimento penale (330). Al riguardo, la dottrina più recente, con l'apprezzabile intento di evitare che il diritto alla difesa del futuro indagato sia pregiudicato o vanificato dal successivo avvio del procedimento penale, propende per l'applicabilità delle facoltà autodifensive (331) anche ai casi in cui le autorità pubbliche svolgano attività di accertamento amministrativo (332).

Molteplici sono le problematiche al riguardo, anche relativamente all'applicazione di sanzioni amministrative tributarie, in rapporto ai principi della Carta e della CEDU sui diritti dell'indagato (333).

essere assoggettato alla sanzione prevista dall'art. 378 c.p. per questa sua successiva condotta; invero, propria la non possibilità dell'auto-favoreggiamento appare sorretta dal principio *nemo tenetur se detegere*: cfr. sul punto Rinaldini, *Il favoreggiamento personale*, Padova, 2005, 52.

(329) Sulle diverse opinioni in punto di «diritto al mendacio» cfr. da ultimi Mazza, voce *Interrogatorio dell'imputato*, in *Enc. dir.*, Annali, III, Milano, 2010, 712 ss. e spec. 723 e ss., ove ult. riff., il quale afferma che il diritto dell'interrogato trova copertura costituzionale nei limiti in cui è strumentale all'esercizio del diritto di autodifesa attiva, nonché Moscarini, *op. cit.*, 1084 ss., per il quale «il mendacio, se non è omologabile *tout court* al silenzio (onde non è riguardato da una tutela parimenti incondizionata), può tuttavia costituire, in certi casi, una diversa ed autonoma specie d'esercizio dell'autodifesa giudiziaria (...) e rientrare, così, anch'esso, nella sfera di protezione assicurata all'imputato dall'art. 24, comma 2, Cost.». È pacifico, peraltro, che il diritto alla menzogna trovi un limite nel compimento di altri reati, come quello di calunnia o di auto-calunnia.

(330) In argomento cfr. per tutti Bontempelli, *L'accertamento amministrativo nel sistema processuale penale*, Milano, 2009, 285 ss., ove ult. riff.

(331) Per l'impostazione secondo cui tale diritto di tacere è corollario sia del diritto fondamentale di (auto)difesa, sia della presunzione d'innocenza cfr. da ultimo Mazza, *op. cit.*, 723 e ss., ove ult. riff.

(332) Cfr. Bontempelli, *op. cit.*, 288, testo e nota 191, ove riff.; cfr. altresì Luparia, *Processo penale e reati societari: fisionomia di un modello «invisibile»*, in *Riv. dott. comm.*, 2010, 801 ss. e spec. 806., con riguardo alle questioni, tutt'altro che risolte, sulle garanzie tipiche che sarebbero spettanti nel processo penale e che purtuttavia «scoloriscono agli stessi fatti nella fase amministrativa». Come è stato bene evidenziato, «il rischio risiede nella tentazione di spostare, nel momento di iniziale elaborazione di circostanze ancora in bilico tra il costituire notizia di reato e il permanere fuori dal perimetro del penalmente rilevante, il fulcro delle attività d'indagine là dove i lacci del garantismo sono più allentati e gli obblighi di collaborazione più pressanti; quello che l'art. 220 disp. att. c.p.p., pur nella sua portata ristretta, voleva prevenire e che fino ad oggi non è riuscito, nella maggioranza dei casi, ad evitare» (Moscarini, *op. cit.*, 1090).

(333) In Italia il diritto in questione viene fatto discendere dal diritto di di-

La Corte di giustizia ha affermato, sin dalla fine degli anni '80, che sebbene, in via generale, gli ordinamenti giuridici degli Stati membri riconoscono il diritto di non testimoniare contro se stessi solo all'imputato in un procedimento penale (334), si deve tuttavia accertare se talune limitazioni al potere di investigazione della Commissione nel corso dell'indagine preliminare non scaturiscano dalla necessità di garantire il rispetto dei diritti della difesa, considerati dalla Corte un principio fondamentale dell'ordinamento giuridico comunitario (335). A tale proposito, la Corte ha rilevato che i diritti della difesa devono essere rispettati anche nei procedimenti amministrativi che possono portare all'irrogazione di sanzioni, per cui è necessario evitare che detti diritti vengano irrimediabilmente compromessi nell'ambito di procedure d'indagine amministrative che possono essere determinanti per la costituzione di prove attestanti l'illegittimità di comportamenti di imprese, da cui può sorgere la responsabilità (336). Di conseguenza, anche se taluni diritti della difesa riguardano unicamente i procedimenti in contraddittorio che seguono una comunicazione di addebiti, altri diritti devono essere rispettati già dalla fase dell'indagine preliminare. Pertanto, benché, la Commissione possa obbligare un'impresa a fornirle tutte le informazioni necessarie per quanto attiene ai fatti di cui quest'ultima sia a conoscenza ed a comunicarle, se del caso, i relativi documenti di cui sia in possesso, pur potendo essi servire ad accertare che l'impresa stessa o un'altra impresa hanno tenuto un comportamento anticoncorrenziale, essa non può però pregiudicare, mediante una decisione di chiedere informazioni, i diritti della difesa riconosciuti all'impresa. La Corte ha quindi concluso che Commissione non può pertanto imporre all'impresa l'obbligo di fornire risposte attraverso le quali questa sarebbe indotta ad ammettere l'esi-

fesa *ex art. 24 Cost.* e dalla presunzione di non colpevolezza *ex art. 27, 2° comma, Cost.*, nonché da un'interpretazione sistematica del diritto penale e processuale penale (cfr. per tutti Massa, *op. loc. cit.*). In sede internazionale il diritto al silenzio è riconosciuto dall'art. 14, § 3, lett. g) del Patto internazionale sui diritti civili e politici, adottato dall'assemblea generale dell'ONU il 16 dicembre 1966 e ratificato in Italia con l. 25 ottobre 1977, n. 881 («Ogni individuo accusato di un reato ha diritto, in posizione di piena eguaglianza, come minimo alle seguenti garanzie: (...) g) a non essere costretto a deporre contro se stesso od a confessarsi colpevole»), mentre la CEDU ha da tempo evidenziato come la facoltà di non rispondere ed il diritto di non autoincriminarsi derivino dal disposto dell'art. 6 CEDU (si veda *infra* nel testo) e, per la nota «proprietà transitiva» dei principi CEDU nella Carta, dall'art. 47 di questa.

(334) E quindi l'analisi comparatistica dei diritti nazionali non consente di concludere nel senso dell'esistenza di detto principio comune ai diritti degli Stati membri in favore delle persone giuridiche e per infrazioni di natura economica, in particolare in materia di diritto della concorrenza.

(335) Corte di giustizia, 9 novembre 1983, causa 322/82, *Michelin*, § 7.

(336) Corte di giustizia, 21 settembre 1989, cause riunite 46/87 e 227/88, *Hoechst c. Commissione*, § 15.

stenza della trasgressione, che deve invece essere provata dalla Commissione (337). Difatti, «la facoltà di non fornire risposte mediante le quali sarebbero indotte ad ammettere l'esistenza di una violazione (...) è volta essenzialmente a tutelare il singolo contro i provvedimenti istruttori disposti dalla pubblica autorità per indurlo ad ammettere l'esistenza di comportamenti che lo espongono a sanzioni disciplinari o amministrative» (338).

Dall'inizio degli anni '90, la Corte EDU ha affermato che il diritto ad un equo processo, di cui all'art. 6, § 1, CEDU, comprende il diritto incondizionato di un individuo a mantenere il silenzio e a non autoincriminarsi. Secondo la Corte di Strasburgo, deve essere riconosciuto il diritto di tacere *tout court*, che può manifestarsi tanto sotto forma di opposizione alla richiesta di produrre documenti quanto come rifiuto a rispondere a domande che possano, anche indirettamente, incriminare l'interessato (339), e ciò anche nell'ambito di investigazioni di tipo amministrativo (340).

In particolare, nel caso *Funke* (341) gli ispettori fiscali, a seguito di un accesso nell'abitazione del contribuente, gli chiedevano di produrre gli estratti dei conti da lui intrattenuti con alcune banche estere specificamente indicate, della cui esistenza avevano trovato indizi in sede di perquisizione. Il contribuente, che in un primo momento si era impegnato a produrli, successivamente si rifiutava. L'autorità fiscale gli irrogava quindi una sanzione pecuniaria per ogni giorno di ritardo nella produzione della documentazione richiesta. La Corte ha affermato che le autorità fiscali chiedevano documentazione che ritenevano esistente, sebbene esse non avessero la certezza del fatto; «essendo impossibilitate o non volendo procurarsi tale documentazione con altri mezzi, essi hanno tentato di obbligare il ricorrente a fornire la prova di violazioni che si assumevano commesse (...). [Ciò] non può giustificare la violazione del diritto di ciascuno «accusato di un reato», nell'autonomo significato di questa espressione di cui all'art. 6, di rimanere in silenzio e di non contribuire ad incriminare se stesso» (342).

(337) Corte di giustizia, 18 ottobre 1989, causa C-374/87, *Orkem c. Commissione*, §§ 29-35; in senso conforme Corte di giustizia, 10 novembre 1983, causa C-60/92, *Otto c. Postbank*, §§ 11-12.

(338) Corte di giustizia, 10 novembre 1983, causa C-60/92, *cit.*, § 16.

(339) Cfr. *ex multis* CEDU, 17 dicembre 1996, *Saunders c. Regno Unito*; Id., 8 febbraio 1996, *John Murray c. Regno Unito*; Id., 6 giugno 2000, *Averill c. Regno Unito*; Id., 2 maggio 2000, *Condron c. Regno Unito*; per una rassegna della giurisprudenza della Corte sul punto si veda CEDU, 29 giugno 2007, *O'Halloran e Francis c. Regno Unito*.

(340) CEDU, 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*, Id., 3 maggio 2001, *J.B. c. Svizzera*, entrambe commentate *infra* nel testo.

(341) CEDU, 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*.

(342) § 44. La richiesta dell'amministrazione è stata quindi considerata in

Nel caso *John Murray* (343) la Corte EDU ha precisato che, nell'ambito di un procedimento penale, il diritto al *nemo se detegere* opera nella sua duplice accezione di: (a) diritto a rimanere in silenzio e di non autoincriminazione, ossia il diritto di rifiutarsi a rispondere a domande e di non essere obbligato a farlo sotto minaccia di sanzioni e (b) il diritto di non rispondere senza che il silenzio sia utilizzato o interpretato contro colui che se ne avvale. La Corte ha rilevato la violazione di tali principi, giacché il silenzio del ricorrente è stato usato per invertire l'onere della prova, sovvertendo la presunzione di innocenza e il principio secondo il quale è l'accusa che deve provare la colpevolezza dell'imputato. Inoltre, ad avviso della Corte, il fatto che l'accusato sia avvertito che il suo silenzio potrà essere usato contro di lui costituisce una «coazione impropria» (§ 46). D'altro canto, tale diritto «non può e non deve impedire che il silenzio dell'accusato, in situazioni che chiaramente richiedono una spiegazione da parte sua, sia tenuto in considerazione nell'accertare la persuasività delle prove prodotte dall'accusa». In altri termini, il diritto al silenzio non è assoluto.

Il caso *Saunders* (344) riguarda l'utilizzo in sede penale dei risultati di un'indagine amministrativa: in quest'ultima sede, vi era un obbligo giuridico dell'inquisito di rendere dichiarazioni, la cui inosservanza avrebbe dato luogo a sanzioni pecuniarie o detentive. Il fatto che, in tali circostanze, il ricorrente abbia reso dichiarazioni, essendone obbligato per legge, e che tali dichiarazioni siano state utilizzate nel successivo procedimento penale, viene considerato dalla Corte in violazione del diritto al silenzio. Tale dichiarazioni, dunque, avrebbero dovuto essere inutilizzabili.

Nel caso *Heaney and McGuinness* (345) la Corte ha affermato che la custodia in carcere finalizzata ad indurre l'indagato a rispondere alle domande degli inquirenti costituiva un'inaccettabile «coazione» in violazione del diritto al silenzio.

Nel caso *J.B.* (346) l'ufficio fiscale rilevava che il contribuente non aveva dichiarato i redditi derivanti da alcuni investimenti e gli richiedeva di produrre tutta la documentazione relativa a detti investimenti, al fine di verificarne la fonte e, in particolare, se i capitali investiti derivassero o meno da redditi in precedenza dichiarati; costui ammetteva il conseguimento di redditi non dichiarati ma rifiutava di con-

violazione dell'art. 6, § 1, CEDU. Si noti che il diritto al silenzio spetta al soggetto «accusato», non a un testimone, cui sia richiesto di deporre sotto giuramento: cfr. CEDU, 20 ottobre 1997, *Serves c. Francia*. In base a tale ultima decisione è stato chiarito, tuttavia, l'autonomo significato del termine «accusato» nel contesto della CEDU, intendendosi un soggetto per il quale le sue dichiarazioni possono avere, nei suoi confronti, «conseguenze sostanziali».

(343) CEDU, 8 febbraio 1996, *John Murray c. Regno Unito*.

(344) CEDU, 17 dicembre 1996, *Saunders c. Regno Unito*.

(345) CEDU, 21 dicembre 2000, *Heaney and McGuinness c. Irlanda*.

(346) CEDU, 3 maggio 2001, *J.B. c. Svizzera*.

segnare i documenti relativi agli investimenti. L'autorità fiscale procedeva quindi a sanzionare ripetutamente il contribuente per violazione dell'obbligo di produrre documenti. La Corte evidenzia che se il contribuente avesse fornito la documentazione richiesta, da questa avrebbe potuto emergere la prova dell'esistenza di redditi non dichiarati, per la cui violazione egli avrebbe potuto essere accusato. Conclude quindi che l'imposizione di sanzioni è in violazione dell'art. 6 CEDU. La Svizzera, controparte nel giudizio, ha provveduto conformemente ad emendare prima la sua prassi amministrativa (347) e poi la sua legislazione (348), rispettivamente riconoscendo la natura «euro-penale» delle sanzioni amministrative e introducendo alcuni principi nell'ordinamento tributario: (i) il diritto del contribuente ad essere informato dell'avvio di un procedimento sanzionatorio nei suoi confronti; (ii) il diritto al contraddittorio, ossia di formulare le proprie difese in relazione agli addebiti mossigli; (iii) il diritto del contribuente a non rispondere e di non collaborare al procedimento; (iv) l'inutilizzabilità, a fini sanzionatori, delle prove raccolte dall'amministrazione finanziaria sotto «minaccia» di un accertamento induttivo o di irrogazione di sanzioni per violazione degli obblighi procedurali (349).

Nel caso *Allen* (350) il fisco inglese chiese al contribuente di produrre una dichiarazione fiscale contenente altresì l'indicazione di tutte le sue attività e passività riferite ad una certa data. Inizialmente non la produsse, e gli fu irrogata una (modesta) sanzione pecuniaria. Successivamente, l'autorità fiscale gli comunicò la sua prassi ufficiale secondo la quale, in caso di sospetta frode fiscale, essa sarebbe stata disposta a transigere la questione mediante pagamento di una somma di de-

(347) Cfr. Amministrazione federale delle contribuzioni, divisione imposta federale diretta, circolare 7 aprile 1995, n. 21, 5, in cui si afferma espressamente il fatto che le sanzioni pecuniarie per infedele dichiarazione sono «pene proprie» ai sensi della CEDU.

(348) Si veda la legge federale svizzera «sulla modifica della procedura di recupero d'imposta e del procedimento penale per sottrazione d'imposta» del 20 dicembre 2006, che ha modificato l'art. 183 della legge sull'imposta federale diretta riguardante la «sottrazione d'imposta» ossia l'infedele dichiarazione.

(349) Si veda l'art. 183 della legge sull'imposta federale diretta: «1. L'avvio di un procedimento penale per sottrazione d'imposta [ossia, nel sistema italiano, di un procedimento amministrativo finalizzato all'irrogazione di sanzioni pecuniarie] è comunicato per scritto all'interessato. A quest'ultimo è offerta la possibilità di esprimersi riguardo alle imputazioni; egli è informato del suo diritto di non rispondere e di non collaborare al procedimento. 1-bis. I mezzi di prova raccolti per una procedura di recupero d'imposta [ossia, nel sistema italiano, di accertamento di una maggior imposta] possono essere impiegati nell'ambito di un procedimento penale per sottrazione d'imposta soltanto se non sono stati ottenuti sotto comminatoria di una tassazione d'ufficio [ossia, nel sistema italiano, di un accertamento d'ufficio o induttivo] con inversione dell'onere della prova ai sensi dell'art. 132, cpv. 3, né sotto comminatoria di una multa per violazione degli obblighi procedurali».

(350) CEDU, 10 settembre 2002, *Allen c. Regno Unito*.

naro, il che avrebbe escluso la responsabilità penale del contribuente. Il contribuente presentò quindi lo stato patrimoniale, omettendo tuttavia di indicare la titolarità delle azioni di diverse società *off-shore*. Per tale motivo (ossia per aver fornito informazioni mendaci) e per altri n. 12 capi d'imputazione egli fu condannato per frode fiscale alla pena di sette anni di reclusione e alla confisca del provento dei reati fiscali. La Corte precisa che l'obbligo di presentare una dichiarazione fiscale, quand'anche sanzionato nella sua omissione, non è in contrasto con il diritto al silenzio; ulteriormente, evidenzia che a differenza dei casi citati in precedenza (*Funke, Heaney and McGuinness, J.B.*), l'incriminazione del contribuente non derivava da illeciti fiscali commessi anteriormente alla presentazione della dichiarazione, ma dalla dichiarazione stessa, in quanto contenente informazioni false. Saggiunge la Corte che «questo non è stato un caso di auto-incriminazione forzata in merito ad un illecito che egli aveva precedentemente commesso, ma un illecito di per sé. Può essere che il ricorrente abbia mentito al fine di impedire al fisco di scoprire precedenti condotte con possibile rilievo penale (...). Tuttavia il diritto al silenzio non può essere interpretato in modo tale da concedere un'immunità generale alle azioni motivate dal desiderio di evadere le indagini da parte delle autorità fiscali. Inoltre, non può essere qualificata come «impropria coazione» qualsiasi misura adottata al fine di incoraggiare le persone a fornire informazioni che possono essere utilizzabili in successivi procedimenti penali (...). Il ricorrente era di fronte al rischio di vedersi irrogare una sanzione massima di 300 sterline se avesse persistito nel rifiuto di presentare la dichiarazione, il che è ben diverso dal caso *Saunders*, in cui la sanzione massima consisteva in due anni di reclusione». In definitiva, la Corte non ha ritenuto sussistente la violazione dell'art. 6, § 1, CEDU.

Nel caso *Weh* (351) la Corte ha ritenuto che il rifiuto del proprietario dell'auto, la cui velocità è stata rilevata in eccesso rispetto al limite previsto, di fornire il nome del conducente in quel momento non costituisce un legittimo esercizio del diritto al silenzio per l'assenza di potenzialità di autoincriminazione di siffatta dichiarazione, tenuto conto che la richiesta non era fatta ad un «accusato» ma ad un terzo informato dei fatti.

Nel caso *Shannon* (352) la Corte ha evidenziato che obbligare un soggetto a rispondere a domande nel corso di un'indagine finanziaria di natura amministrativa, ma le cui risultanze (e in specie le risposte fornite dal soggetto) avrebbero potuto essere utilizzate contro di lui nella successiva sede penale è in violazione del diritto al silenzio.

Il caso *Marttinen* (353) riguarda un soggetto sospettato di «frode del debitore» per non aver fornito complete informazioni sulla sua si-

(351) CEDU, 8 aprile 2004, *Weh c. Austria*. In senso conforme cfr. CEDU, 29 giugno 2007, *O'Halloran e Francis c. Regno Unito*.

(352) CEDU, 4 ottobre 2005, *Shannon c. Regno Unito*.

(353) CEDU, 21 aprile 2009, *Marttinen c. Finlandia*.

tuazione patrimoniale nell'ambito di procedure esecutive intentate dal fisco e da una banca, poi sfociate in procedure fallimentari. Pendenti le indagini penali, venne aperto un diverso procedimento amministrativo in cui gli venivano richieste le medesime informazioni, al fine di consentire il sequestro conservativo dei suoi beni a tutela dei creditori. Considerata la pendenza dell'indagine penale, egli invocava il suo diritto al silenzio; ciononostante gli veniva irrogata una sanzione amministrativa. La Corte ha concluso per la violazione dell'art. 6, § 1, CEDU, non accogliendo la giustificazione del Governo finlandese per il quale la richiesta rispondeva all'interesse alla riscossione delle imposte.

Il giudice di Lussemburgo ha preso atto dell'orientamento della Corte di Strasburgo, meglio precisando i principi indicati nella propria giurisprudenza degli anni '80, sopra indicata. In particolare, il Tribunale di 1° grado CE, pur affermando – nell'ambito di procedimenti amministrativi nei confronti di imprese finalizzati all'accertamento di violazioni al diritto della concorrenza – che non esiste un diritto assoluto al silenzio, ha ritenuto che «la Commissione può obbligare l'impresa a fornirle tutte le informazioni necessarie per quanto attiene ai fatti di cui quest'ultima sia a conoscenza ed a comunicarle, se del caso, i relativi documenti di cui sia in possesso, anche se essi possono servire ad accertare che l'impresa stessa o un'altra impresa hanno tenuto un comportamento anticoncorrenziale». Pertanto, «un diritto al silenzio può essere riconosciuto a un'impresa destinataria di una decisione di richiesta di informazioni (...) soltanto nei limiti in cui essa sarebbe obbligata a fornire risposte attraverso le quali sarebbe indotta ad ammettere l'esistenza dell'infrazione che deve essere provata dalla Commissione» (354) e tale principio è stato confermato dalla Corte di giustizia (355).

Dal canto suo la Suprema Corte, evidentemente consapevole del citato orientamento delle Corti europee, ha recentemente affermato, a sezioni unite, che il principio del *nemo tenetur se detegere* è applicabile anche in ambiti diversi dal processo penale (356), in quanto «basilare del diritto processuale in ogni campo» ed «espressione del diritto di difesa costituzionalmente garantito» (357).

(354) Tribunale di 1° grado CE, 20 febbraio 2001, *Mannesmannröhren-Werke AG c. Commissione*, §§ 65-67.

(355) Corte di giustizia, 7 gennaio 2004, cause riunite C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, *Aalborg Portland e altri c. Commissione*, § 65: «La Commissione non può imporre all'impresa, con una richiesta di informazioni, l'obbligo di fornire risposte attraverso le quali questa sarebbe indotta ad ammettere l'esistenza dell'infrazione, che deve invece essere provata dalla Commissione».

(356) Il caso concreto riguardava il procedimento disciplinare degli avvocati.

(357) Cfr. Cass., sez. un. civ., 28 febbraio 2011, n. 4773, in *Foro it.*, 2011,

4.6. – *Il principio di proporzionalità delle sanzioni e di non discriminazione tra operazioni interne ed operazioni transnazionali*

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha affermato, in più occasioni, il principio di proporzionalità nel trattamento sanzionatorio in materia tributaria. Così, «in assenza di armonizzazione delle normative comunitarie nel settore delle infrazioni doganali, gli Stati membri hanno la competenza di scegliere le sanzioni che sembrano loro più appropriate (358) (...)». Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto comunitario e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità» (359).

Più in generale, «le misure amministrative o repressive non devono esulare dai limiti di quanto è strettamente necessario agli obiettivi perseguiti e alle modalità di controllo non devono essere ricollegate sanzioni talmente sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione da risolversi in un ostacolo alle libertà sancite dal trattato» (360). In altri

I, 1071, secondo la quale l'istruzione predibattimentale del procedimento disciplinare non è «una fase precedente ed esterna al procedimento nel quale l'avvocato sia tenuto, «osservando scrupolosamente il dovere di verità», a dare «sollecita risposta» a richieste di «chiarimenti, notizie o adempimenti» in ordine a fatti che possano comportare una sua responsabilità disciplinare. Così intesa, la norma in esame contrasterebbe con la regola, basilare del diritto processuale in ogni campo, del *nemo tenetur contra se edere*, che è espressione del diritto di difesa costituzionalmente garantito e prevale quindi sull'esigenza del «pieno e corretto esercizio delle funzioni istituzionali» dei consigli degli ordini degli avvocati». La Suprema Corte ha quindi enunciato il seguente principio di diritto: «Non costituisce illecito disciplinare (...) la mancata risposta dell'avvocato alla richiesta del consiglio dell'ordine di chiarimenti, notizie o adempimenti in relazione a un esposto presentato, per fatti disciplinarmente rilevanti, nei confronti dello stesso iscritto».

(358) In tal senso cfr. già Corte di giustizia, 2 febbraio 1977, causa C-50/76, *Amsterdam Bulb*, § 33; Corte di giustizia, 26 ottobre 1981, causa C-240/81, *Senta Einberger*, § 17.

(359) Corte di giustizia, 12 luglio 2001, causa C-262/99, *Louloudakis*, §§ 67 e 70-71. In particolare, in materia di importazione di autoveicoli, l'ordinamento greco prevedeva una sanzione particolarmente severa per coloro che eludessero l'applicazione dei tributi all'importazione, cercando di far apparire una importazione temporanea. Nel caso di un cittadino greco residente in Italia, l'autorità doganale assumeva che la sua residenza a fini fiscali e doganali in realtà era localizzata in Grecia ed irrogava sanzioni che risultavano essere pari a circa venti volte il valore delle auto di cui veniva accertata l'importazione definitiva in evasione dei diritti di confine.

In senso conforme cfr. altresì Corte di giustizia, 16 dicembre 1992, causa C-210/91, *Commissione c. Grecia*, § 19; Corte di giustizia, 26 ottobre 1995, causa C-36/94, *Siesse*, § 21; Corte di giustizia, 7 dicembre 2000, causa C-213/99, *De Andrade*, § 20.

(360) Corte di giustizia, 16 dicembre 1992, causa C-210/91, *Commissione c. Grecia*, § 20; in senso conforme cfr. Corte di giustizia, 11 novembre 1981,

termini, le sanzioni «devono sempre essere proporzionate alla gravità dell'abuso» (361) e la sanzione per violazioni commesse nell'esercizio delle libertà fondamentali non deve essere maggiore di quella prevista per analoghe violazioni commesse in ambito interno (362).

Sotto altro profilo la Corte ha evidenziato che «sebbene la legislazione penale e il regime sanzionatorio, anche in materia fiscale, rientrino senz'altro nella competenza degli Stati membri, il diritto comunitario pone dei limiti nel caso in cui la normativa nazionale possa incidere sulla neutralità dei tributi interni rispetto agli scambi intracomunitari, voluta dall'art. 95 del trattato, nonché sul buon funzionamento del sistema comune dell'iva istituito dalle direttive comunitarie» (363). In tale caso la Corte, esaminando la normativa italiana che prevedeva un regime differenziato di sanzioni in caso di evasione dell'iva all'importazione rispetto all'evasione dell'iva sugli scambi interni, pur riconoscendo le differenze tra le due operazioni, ha affermato che «tali differenze non possono giustificare un divario manifestamente sproporzionato nella severità delle sanzioni comminate per le due categorie di infrazioni. Una sproporzione siffatta sussiste quando la sanzione comminata per il caso dell'importazione comporta, di norma, pene detentive e la confisca della merce in forza delle norme intese a reprimere il contrabbando, mentre sanzioni comparabili non so-

causa C-203/80, *Casati*, § 27: «In via di principio, la legislazione penale e le norme di procedura penale restano di competenza degli Stati membri. Tuttavia, dalla costante giurisprudenza della Corte risulta che, anche in questo settore, il diritto comunitario pone dei limiti per quel che concerne le misure di controllo ch'esso consente agli Stati membri di mantenere in vigore nell'ambito della libera circolazione delle merci e delle persone. Le misure amministrative o repressive non devono esulare dai limiti di quanto e strettamente necessario, le modalità di controllo non devono essere concepite in modo da limitare la libertà voluta dal trattato e non è lecito comminare in proposito sanzioni talmente sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione da risolversi in un ostacolo a tale libertà»); Corte di giustizia, 31 gennaio 1984, in cause riunite C-286/82 e C-26/83, *Luisi e Carbone*; Corte di giustizia, 21 settembre 1989, causa C-68/88, *Commissione c. Grecia*, § 24: gli Stati membri, «pur conservando la scelta delle sanzioni, (essi) devono segnatamente vegliare a che le violazioni del diritto comunitario siano sanzionate, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in termini analoghi a quelle previste per le violazioni del diritto interno simili per natura ed importanza e che, in ogni caso, conferiscano alla sanzione stessa un carattere di effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva».

(361) Corte di giustizia, 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Collée*, § 40.

(362) Corte di giustizia, 3 luglio 1980, causa 157/79, *Regina c. Pieck*, § 19.

(363) Corte di giustizia, 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Drexel*, § 17. In tale caso, riguardante l'importazione di un'auto dalla Germania in Italia da parte di un cittadino tedesco residente in Italia, che era stato denunciato per contrabbando, la Corte ha precisato che è irragionevole qualificare penalmente le infrazioni in materia di iva all'importazione da Stati membri, mentre alle medesime violazioni riguardanti cessioni degli stessi beni all'interno di uno Stato membro venivano applicate sanzioni amministrative, decisamente meno severe.

no contemplate o non sono applicate in modo generale, nel caso di infrazione all'iva negli scambi interni. Tale situazione potrebbe avere effettivamente la conseguenza di compromettere la libertà di circolazione delle merci all'interno della comunità, e sarebbe quindi incompatibile con l'art. 95 del trattato» (364).

Secondo la dottrina penalistica, il principio di proporzionalità, «oltre a caratterizzare l'idea generale di giustizia, costituisce uno dei criteri-guida che presiedono allo stesso funzionamento dello Stato di diritto: è per questa ragione che il principio in parola costituisce un parametro essenziale di qualsiasi teoria razionale e moderna sulla funzione della pena. Da un lato (...) la minaccia di una pena eccessivamente severa o comunque sproporzionata può suscitare sentimenti di insofferenza nel potenziale trasgressore (...) [mentre, secondo il modello della rieducazione della pena è opportuno che egli] avverta come giusta e proporzionata la sanzione che gli viene inflitta» (365).

Al riguardo la Corte costituzionale ritiene che il principio di proporzionalità tra quantità e qualità della sanzione, da un parte, ed offesa, dall'altra, trovi il suo fondamento nell'art. 27, 3° comma, Cost. e costituisca «patrimonio della cultura giuridica europea», tant'è – rileva la Consulta – che si tratta di un «principio che la Corte di giustizia della Comunità europea ha accolto in tutta la sua ampiezza, al punto da estenderlo all'illecito amministrativo» (366).

La giurisprudenza della Corte EDU, parimenti, ha più volte affermato la necessità che le sanzioni rispettino il principio di proporzionalità, in rapporto all'art. 1 del I Protocollo alla CEDU (367).

5. – Conclusioni

Dalla rassegna poc'anzi svolta emerge un sistema di tutela multilivello dei diritti fondamentali: si va, in ordine crescente, da una dimensione nazionale, basata sulla legge ordinaria (e, come tale, poten-

(364) Corte di giustizia, 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Drexel*, § 23; in senso conforme, relativamente alla disparità di trattamento sanzionatorio nell'evasione dell'iva all'importazione rispetto a quella dovuta negli scambi interni, nel sistema francese, cfr. Corte di giustizia, 2 agosto 1993, causa C-276/91, *Commissione c. Francia*.

(365) Cfr. Fiandaca - Musco, *op. cit.*, 704.

(366) Cfr. Corte cost., 2 luglio 1990, n. 313, che richiama Corte di giustizia, 20 febbraio 1979, causa 122/1978 e Id., 21 giugno 1979, causa 240/1978. Sul principio di proporzionalità della pena cfr. altresì, *ex multis*, Corte cost., 28 luglio 1993, n. 343.

(367) CEDU, 11 gennaio 2007, *Mamidakis c. Grecia*; Id., 5 luglio 2001, *Phillips c. Regno Unito*, § 51 in cui si afferma il carattere sanzionatorio della confisca e il principio della sua proporzionalità in rapporto all'art. 1 del I Protocollo.

zionalmente derogabile da norme aventi pari efficacia) e sulle regole costituzionali, ad una dimensione europea, che trova la sua fonte nella CEDU, piuttosto che nella Carta, o nei Trattati UE, o nella giurisprudenza della Corte di giustizia o, ancora, in più fonti che si applicano contemporaneamente.

La materia tributaria, sia nei suoi aspetti sostanziali (che si concretizzano nella continua ricerca di quel punto di equilibrio tra diritto di proprietà e dovere di contribuzione alle spese pubbliche), sia nei suoi aspetti sanzionatori (stante la riconosciuta natura «euro-penale» delle sanzioni amministrative tributarie), presenta ampi spazi in cui la tutela dei diritti fondamentali viene in rilievo. Particolare rilevanza assumono poi, in questa prospettiva, i profili procedurali ed istruttori, stante la loro multidimensionalità: essendo ad un tempo volti ad accertare il corretto adempimento degli obblighi fiscali e a identificare le relative violazioni, essi manifestano, sotto molti aspetti, la loro natura «euro-procedimentale penale».

Possono venire così in rilievo potenziali elementi di conflitto tra diritti fondamentali e fiscalità, siano essi vizi dell'atto del procedimento per violazione della legge nazionale, oppure vizi della legge nazionale per violazione dei superiori principi costituzionali o di fonte CEDU o UE, o ancora decisioni o interpretazioni giurisprudenziali che si collocano in conflitto con questi ultimi principi.

A seconda di come si presentano, in concreto, le singole fattispecie, la suddetta tutela multilivello dei diritti fondamentali si sostanzia ora nell'annullamento dell'atto nella sede del relativo giudizio di impugnazione, ora nella censura di costituzionalità della norma interna per contrasto diretto con una norma costituzionale o con una norma «costituzionalmente interposta» come è la CEDU, ora nella disapplicazione della norma interna per contrasto con il diritto dell'Unione. Ulteriormente, i principi della CEDU possono operare in modo bivalente, ossia appunto in modo diretto, come parametro di costituzionalità nei sensi dell'art. 117 Cost., ovvero in modo indiretto, attraverso il «filtro» della Carta, che attribuisce loro la particolare forza del diritto dell'Unione. Ma si possono ipotizzare ulteriori scenari, come l'evoluzione della giurisprudenza delle Corti europee e nazionali lascia presagire, tra cui l'ipotesi di «riapertura» del processo tributario per violazione delle norme europee.

Il sistema dei diritti fondamentali del contribuente, di fonte europea, costituisce quindi una sorta di «quadro concettuale». L'auspicio è dunque che la dottrina colga gli spunti di analisi del presente lavoro per approfondire le problematiche qui trattate e che, nell'analisi del dato positivo di diritto tributario nazionale, utilizzi in modo sistematico il catalogo dei diritti fondamentali europei come «pietra di paragone» alla luce della quale verificare la «bontà» o meno della norma interna; l'auspicio è pure che gli operatori del diritto tributario (amministrazione, professionisti, giudici) sempre più vaghino gli atti impositivi alla luce di tale quadro concettuale, realizzando così la tutela multilivello dei diritti fondamentali di fonte europea. Dottrina e prati-

ca, nei rispettivi ruoli e competenze, contribuiranno così a realizzare l'obiettivo di una evoluzione del diritto tributario verso un maggior equilibrio tra diritti individuali e dovere di contribuzione ossia, come è stato efficacemente affermato, della «civilizzazione» del diritto tributario (368).

dott. STEFANO MARCHESE
Consigliere Nazionale CNDCEC

(368) Cfr. Falsitta, *Prefazione*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, *cit.*, X.

