

“I rapporti tra sistema tributario domestico e CEDU”

di Francesco BUFFA

Relazione del 18 maggio 2017 alla Corte Costituzionale in Roma, all'incontro di studio per magistrati tributari, organizzato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

1. E' un grande onore essere qui in sede così prestigiosa per questo incontro, che fa seguito ad altro dello scorso anno al quale partecipai quale giudice tributario. Da consigliere di Cassazione, pur se al momento fuori ruolo, mi viene in mente quanto argutamente detto dal precedente presidente dell'Associazione magistrati ordinari, Piercamillo Davigo, in un'intervista ad un giornale, ancora reperibile in Internet: ha detto che –cito- “stando in Cassazione, sono il giudice di ultima istanza, dunque per la vulgata corrente <<ho ragione per definizione>>...”.

L'affermazione non è più vera ormai da anni.

Dopo la pronuncia della Cassazione, infatti, è possibile ricorrere a Strasburgo innanzi alla Corte europea dei diritti dell'Uomo: la formazione del giudicato nel caso singolo non solo non è un ostacolo a tale ricorso, ma è anzi un presupposto per la proponibilità dello stesso.

Non solo: spesso anche il giudicato formatosi in altri giudizi può essere superato per effetto della pronuncia della Corte EDU, derivandone la riapertura del processo; ciò è ormai acquisito nel processo penale (all'esito delle sentenze Sejdivic e Scoppola della CEDU, cui hanno fatto seguito la sentenza Drassich della Cassazione e quindi la modifica del codice di procedura penale sulla revisione) e in discussione anche per il giudicato civile ed amministrativo in relazione alle ipotesi di revocazione della sentenza (si veda le sentenze CEDU Mottola e Staibano del 2014 e la rimessione costituzionale disposta da Cons. Stato ad. Plen. N. 2/2015 e da Cass. 18/4/2016 n. 6891, questione ad oggi non calendarizzata dalla Corte Costituzionale).

Le sentenze della Corte EDU sono dunque in grado di incidere sulla regola del caso concreto, ciò che fino ad oggi era assicurato solo dal giudicato.

Nel processo pendente, a fortiori, la sentenza CEDU ha un effetto giuridico che viene sintetizzato in un triplice obbligo del giudice ordinario:

- nell'obbligo di applicare direttamente la norma convenzionale in caso di lacuna normativa interna;

- nell'obbligo di interpretazione convenzionalmente orientata delle norme interne eventualmente esistenti, privilegiando –tra più significati possibili- quello in linea con la Convenzione e la giurisprudenza della CEDU;

-nell'obbligo, in caso di contrasto insolubile tra norma interna e convenzionale, di sollevare questione di legittimità costituzionale della norma interna contrastante con la norma della

Convenzione, come interpretata dalla Corte EDU (sentenze c.d. “gemelle” n. 347 e 348 del 2007 della Corte costituzionale).

La Corte, nel risolvere il controllo di convenzionalità in una questione di legittimità costituzionale, afferma un modello di controllo accentrato di costituzionalità della norma interna in contrasto con la Convenzione ed esclude il sindacato diffuso di convenzionalità da parte dei giudici comuni mediante la disapplicazione; dunque, a differenza di quanto accade per le norme del diritto comunitario ad “effetto diretto”, il giudice comune –di norma- non può procedere alla disapplicazione della norma interna contrastante con la CEDU.

Resta invece possibile l’interpretazione convenzionalmente conforme della norma interna ed anzi essa è, ove possibile, doverosa, atteso che il mancato esperimento del tentativo di interpretazione conforme rende, quindi, la questione di legittimità costituzionale inammissibile (in altri termini, l’impossibilità di interpretazione conforme assurge ormai a requisito per l’emanazione dell’ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale, unitamente alla rilevanza della questione di legittimità costituzionale ed alla sua manifesta non fondatezza).

Ora, dato che in molti casi la norma convenzionale ha un carattere vago, si rende necessario per l’interprete il ricorso alle precisazioni date in relazione ad essa dalla giurisprudenza CEDU.

Si tratta di un’applicazione peculiare del principio di conformità, secondo il quale la norma di altro ordinamento applicabile va interpretata secondo il suo ordinamento; le disposizioni della CEDU vivono nell’interpretazione che viene loro data dalla Corte EDU.

Quanto detto implica il dovere del giudice ordinario di conoscere la giurisprudenza della CEDU ed evidenzia l’importanza di una formazione europea dei giudici tributari.

Per la verità, emergono in tema alcune rilevanti difficoltà pratiche.

Un primo problema attiene alla conoscenza della giurisprudenza della CEDU, e ciò non tanto per essere questa –a differenza di quella comunitaria, reperibile in tutte le lingue sul sito Curia- solo in lingua inglese o francese (non tradotta ufficialmente), quanto per le carenze del sistema informativo della CEDU (HUDOC), privo di un sistema di information retrieval basato su un’attività di massimazione (intesa non solo come estrazione di principi giuridici, ma –com’è proprio del C.E.D. della Cassazione italiana- come inserimento di questi in un sistema ordinato di precedenti giurisprudenziali).

Il problema è anche più complesso, in quanto oltre il 90% delle sentenze definitive della CEDU (rese dai single judges, molte delle quali relative a domande manifestement mal-fondè) non sono conosciute nemmeno dalle parti del processo (che ricevono solo una lettera del Registry, che le informa dell’irricevibilità della loro pretesa, con poche frasi standardizzate).

Un secondo problema riguarda l’adattamento del principio convenzionale affermato dalla CEDU.

La giurisprudenza sulla Convenzione è produzione casistica, modellata sul precedente tipico dei sistemi di common law, laddove l’applicazione di essa non può che essere generalizzata, erga omnes, spesso in sistemi improntati a regole giurisprudenziali opposte: in questa trasposizione, il giudice nazionale è tenuto a ricavare da un caso concreto un principio di diritto quanto più generale possibile, da applicare poi ad un altro caso concreto, quello al suo esame.

Va considerata pure la diversità degli ordinamenti, atteso che la Corte EDU si occupa di casi specifici che originano da un determinato ordinamento che non è sempre il nostro: non è quindi sempre facile tradurre la decisione concreta della CEDU – ove l’interpretazione non è separata dall’applicazione – in un enunciato interpretativo generale, valido per tutti gli ordinamenti e per tutti gli individui soggetti alla loro giurisdizione.

Per quanto detto, può essere in concreto difficile trarre dalla giurisprudenza di Strasburgo indicazioni univoche.

Un terzo problema è quello dell'eterogeneità e della consistency della giurisprudenza CEDU. Sotto tale profilo, deve registrarsi che la stessa Corte costituzionale, superando l'approccio originario delle sentenze gemelle, nelle ultime pronunce ha modulato l'intensità dell'effetto vincolante in relazione al carattere consolidato o meno della giurisprudenza.

Si apre così un varco per distinzioni –non sempre agevoli e dagli effetti imprevedibili- tra pronunce rese da una Camera e pronunce rese dalla Grande Camera, tra pronunce rese all'unanimità e pronunce che presentano (alcune o numerose) opinioni dissenzienti.

Inoltre, non può sottacersi che, se è vero che la Corte EDU è tendenzialmente fedele ai propri precedenti, la stessa Grande Camera, oltre a potere ovviamente ribaltare la pronuncia di una Camera quando sia investita del riesame della stessa dalle parti, può anche rivedere un proprio orientamento, qualora ravvisi «cogenti» o anche solo «buone» ragioni per farlo: basta ricordare in proposito due famosi casi italiani di Grand Chambre del 2011, Giuliani e Gaggio, relativo ai fatti del G8 di Genova, e Lautsi, riguardante la vicenda del crocifisso esposto nei locali pubblici, rimasti soggetti a valutazioni opposte in sede CEDU ed a mutevoli maggioranze.

Infine, a rendere ulteriormente complessa la materia concorre l'identità della protezione della Convenzione EDU, come interpretata dalla Corte, con quella prevista dal diritto eurounitario avente efficacia diretta: infatti, se le norme nazionali contrastano contestualmente con la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (vertendosi nell'ambito del cono d'ombra del diritto comunitario) e con la CEDU, - astrattamente- per il primo aspetto dovrebbero essere non applicabili, mentre per il secondo aspetto dovrebbero essere sottoposte alla Corte costituzionale; in concreto-, ponendosi una questione che sia, a un tempo, di “convenzionalità” e di “comunitarietà”, il giudice dovrebbe dar la precedenza alla tecnica della “non applicazione” piuttosto che a quella della denuncia della illegittimità costituzionale della norma interna contraria ad entrambe le Carte europee.

L'ipotesi che si affaccia è quella di un controllo di convenzionalità diffuso del diritto nazionale, naturalmente nei limiti delle competenze comunitarie: nei casi indicati, infatti, nell'ambito del c.d. cono d'ombra del diritto comunitario, il giudice ordinario ha un potere immediatamente disapplicativo della norma interna contrastante con quella convenzionale/europea, ed il problema diviene se –e fino a che punto- siano utilizzabili dal giudice ordinario i criteri interpretativi di Strasburgo per riempire di contenuto la norma europea (identica a quella convenzionale) avente applicazione immediata.

Ciò posto in ordine all'efficacia delle sentenze CEDU nel nostro ordinamento, occorre esaminare la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria.

2. Sottolineo tre profili rilevanti in materia relativi alla Convenzione:

1) la Convenzione non contiene norme specificamente rivolte al diritto tributario; solo nell'art. 1 del Protocollo n. 1 addizionale alla Convenzione si parla di imposte.

La norma prevede che *“Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.*

Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere 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”.

E' stato compito della Corte EDU precisare, in applicazione della teoria della Convenzione come "living instrument", in che misura i diritti dell'uomo vengono in rilievo nella materia della fiscalità.

2) la Convenzione EDU, anche arricchita dalla giurisprudenza di Strasburgo, non è una carta dei diritti del contribuente, a favore dei quali gli strumenti di tutela giurisdizionale sono episodici e specifici.

3) la Convenzione EDU non è uno strumento di armonizzazione fiscale: infatti, la giurisprudenza elaborata dalla Corte lascia una grande libertà agli Stati parti per definire e attuare la loro politica fiscale.

3. Partiamo dall'art. 1 del Protocollo 1 che protegge la proprietà privata. Con tale norma, come detto, per la prima volta - e finora ultima - la tassazione è espressamente menzionata nell'ordinamento convenzionale

Al fine di fare scattare la protezione dell'articolo in esame, il ricorrente deve dimostrare di essere in possesso di un "bene".

La giurisprudenza della Corte ha interpretato in modo assai esteso la nozione di beni di cui all'art. 1 del Protocollo 1, ricomprendendovi ogni diritto o interesse avente natura patrimoniale ed anche la legittima aspettativa alla realizzazione di un credito futuro

Si tratta di un diritto che non è assoluto, il che significa che non ogni ingerenza nel godimento di tale diritto costituisce una violazione.

Nella nomenclatura della CEDU, l'imposizione fiscale costituisce un'ingerenza nel diritto garantito dall'art. 1 Prot. 1, perché priva persona di un elemento di proprietà, ossia l'importo da pagare.

Come precisato nella sentenza **Cedu 16 giugno 2010, Di Belmonte c. Italia**, *la materia fiscale non sfugge peraltro al controllo della Corte, poiché questa deve verificare se l'art. 1 del Protocollo n. 1 è stato oggetto di una corretta applicazione: affinché tali ingerenze siano compatibili con la Convenzione devono avere una base legale, perseguire uno scopo legittimo e essere proporzionate agli scopi perseguiti.*

Cominciamo dal primo requisito, fondato sul principio di legalità dell'ingerenza .

Oltre alla riserva di legge sostanziale, la Corte ha precisato nella sua giurisprudenza la "qualità" della legge, dovendo questa avere i caratteri dell'accessibilità e precisione: ne deriva che direttive o circolari degli uffici finanziari che non siano pubblicate non potranno essere di base per restrizioni dei diritti e delle libertà garantite.

Quanto al secondo aspetto, la giurisprudenza afferma che la legge interna pertinente deve essere formulata in maniera sufficientemente precisa per (limitare il potere discrezionale dell'autorità amministrativa e giudiziaria e) permettere alle persone interessate – alla bisogna con l'aiuto di consigli appropriati – di prevedere, in una misura ragionevole nelle circostanze di causa, le conseguenze che possono risultare da un determinato comportamento o atto: se una norma è ambigua o vi sono più norme tra loro contrastanti, ammettere che il significato possa essere chiarito dall'amministrazione vorrebbe dire che il contribuente è esposto all'arbitrio della Amministrazione, con ciò integrandosi una violazione della riserva di legge (Cedu, 8 marzo 2012, *Kompaniya Yukos c. Russia*).

L'ingerenza deve inoltre perseguire uno scopo legittimo.

La valutazione più complessa fatta dalla Corte è quella che, collocata solo al terzo stadio dell'indagine giuridica (dopo la previsione legale e lo scopo legittimo), riguarda la proporzionalità dell'ingerenza.

Il presupposto del controllo di proporzionalità è dato dal margine di apprezzamento di cui gli Stati godono in materia.

L'istituto del margine di apprezzamento è istituito di origine pretoria, attraverso il quale la Corte europea lascia alle autorità nazionali (legislatore, governo, giudici) una certa autonomia nell'applicazione della Convenzione; è un'applicazione, nel settore della tutela dei diritti dell'Uomo, del principio di sussidiarietà, che implica che in prima battuta è agli ordinamenti nazionali affidato il compito di tutela dei diritti, in quanto "mieux placés", dice la Corte.

Resta però il secondo elemento delle clausole di interferenza, dato dal controllo europeo: in altri termini, il rispetto del pluralismo degli Stati aderenti all'ordinamento giuridico internazionale interessato può operare ma pur sempre sotto il controllo dell'Autorità di quest'ultimo. Si tratta del c.d. *proportionality test*: al fine di valutare se le imposte o più in generale il carico fiscale siano compatibili con la Convenzione, la Corte deve valutare se sono proporzionati rispetto alla tutela dello scopo perseguito; nella terminologia della Corte, l'ingerenza deve essere «necessaria in una società democratica», ossia deve corrispondere a un «*besoin social impérieux et doit être justifiée par des décisions de justices motivées de façon pertinentes et suffisantes*».

Due esempi in materia tributaria del *proportionality test*, in materia rispettivamente di soglia dell'imposizione e di prelievi eccezionali in tempo di crisi.

Quanto al primo aspetto, nel caso **N.K.M. c. Hongrie**, il ricorrente si lamentava del fatto che in seguito al suo licenziamento le autorità avessero applicato un'imposta, con ritenuta alla fonte, del 98% su quella parte di indennità di licenziamento (simile al TFR italiano) che superava la soglia dei 12 000 EUR. In totale, il carico fiscale si aggirava intorno al 52% del totale del TFR, contro il 16 % applicabile ai fini dell'imposta sui redditi.

La Corte ha sottolineato, tra l'altro, che l'imposta limitava in maniera irragionevole le speranze legittime di ottenere il TFR, così come protette dall'art. 1 Prot. 1, per di più allo scopo di finanziare misure di natura sociale con onere a carico non della generalità della popolazione ma di un gruppo specifico di persone che si trovano in un momento di particolare difficoltà legato al licenziamento.

Il tema dei prelievi eccezionali in tempo di crisi è stato esaminato dalla sentenza **Imbert Trémolles c. Francia, 2008**, relativa ad imposta di solidarietà sulla ricchezza.

Il ricorso è stato dichiarato manifestamente infondato e quindi irricevibile in quanto la Corte non ha ritenuto che il pagamento della tassa in questione avesse portato ad un pregiudizio sproporzionato per la situazione finanziaria dei richiedenti.

Analogo il caso italiano, oggi pendente in CEDU, **Abate c. Italia rg. 5403/17**, delle c.d. pensioni d'oro, ossia con un importo superiore a 14 volte il trattamento minimo pagato dall'Istituto nazionale della Previdenza Sociale (INPS), le quali sono state ridotte da un importo dovuto come contributo di solidarietà a favore della previdenza sociale generale (come noto, con sentenza n. 173 del 20 luglio 2016, la Corte Costituzionale aveva respinto in quanto infondata la questione della legittimità costituzionale della legge impugnata, trattandosi di ingerenza parziale e temporanea).

Tra le altre pronunce in materia di articolo 1 Prot. 1, vanno ricordati i casi in cui la violazione dell'art. 1 Prot. 1 discende dal contrasto tra la normativa interna e quella dell'Unione europea,

con la conseguenza che atti di imposizione perfettamente leciti ai sensi del diritto interno possono risultare illegittimi in virtù del diritto dell'Unione europea.

In tema, importante è un caso relativo a rimborso di IVA pagata nel periodo precedente il recepimento di direttiva comunitaria che prevedeva l'esenzione. In **Dangeville contro la Francia, 2002**, la Corte ha dichiarato che il diritto dell'UE è come parte integrante del diritto interno, sicché il mancato rimborso di imposte non dovute perché contrarie al diritto UE, comporta la violazione dell'art. 1 Prot. 1.

In altre sentenze, la Corte si è occupata della sproporzione tra il credito fiscale e gli effetti di una misura cautelare pro fisco: In **Metalco c. Ungheria del 2011**, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte), beni che peraltro avevano perso poi di valore per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare). In **Rousk c. Sueda (2013)**, relativo al pignoramento e vendita all'asta dell'abitazione del ricorrente che non aveva ottemperato al pagamento di un debito di natura fiscale.

E' stata riscontrata una violazione della Convenzione in entrambi i casi.

Rientra nel campo di applicazione dell'art. 1P1 il rimborso dei crediti d'imposta.

Qui, un eventuale ritardo nel pagamento può comportare la violazione dell'art. 1 del Prot. 1: nel caso **Buffalo S.r.l. en liquidation c. Italie, 2003**, ove la società ricorrente aveva dovuto attendere in media tra i cinque e i dieci anni prima di ottenere i rimborsi, la Corte ha ritenuto che la prolungata indisponibilità delle somme di cui era creditrice nei confronti dello Stato, ha avuto un impatto sicuro e di una certa importanza sulla situazione finanziaria della società.

In caso di rimborso di somme indebitamente pagate le autorità devono non solo restituire tali somme ma anche pagare gli interessi derivanti dal ritardato pagamento (**Eko-Elda AVEE c. Grèce 2006**).

Altro profilo interessante esaminato dalla Corte ha riguardato l'applicazione retroattiva di una disciplina fiscale.

La Corte ha affermato che tale applicazione non è vietata in quanto tale dall'articolo 17, ma occorre che la legge fiscale retroattiva non rompa il necessario equilibrio tra gli interessi coinvolti. Nel caso **Di Belmonte contro l'Italia, deciso il 16 marzo 2010**, la legge era entrata in vigore più di sette mesi dopo la valutazione definitiva dell'importo del risarcimento per l'espropriazione, il ritardo da parte delle autorità nell'esecuzione di tale sentenza aveva avuto un impatto decisivo sull'applicazione del nuovo regime fiscale, poiché l'indennizzo concesso al ricorrente non sarebbe stato soggetto all'imposta prevista dalla nuova normativa tributaria se la sentenza fosse stata eseguita correttamente e puntualmente.

In tema di retroattività delle norme interpretative, la Corte ha poi in generale affermato – pur al di fuori della materia fiscale- che le leggi interpretative non possono incidere retroattivamente per escludere diritti riconosciuti dalla giurisprudenza sulla base del tenore originario della legge, se non per ragioni “imperative di interesse generale” (che, è bene precisarlo, ricorrono solo in casi eccezionali e non sono riconducibili ad una mera esigenza di certezza giuridica). Nel sistema CEDU non vi è alcuna distinzione tra Stato legislatore e Stato amministrazione parte in causa, sicché con l'intervento normativo sopravvenuto è come se lo Stato parte in causa alterasse l'esito della controversia in proprio favore, con violazione del principio del giusto processo di cui all'art. 6 Conv.

4. L'art. 1 P 1 non comprende il diritto ad acquisire un bene, così come non esiste un diritto ad accedere ad una potenziale prestazione sociale o a ottenere un vantaggio di natura fiscale. Tuttavia, se la ragione alla base del mancato riconoscimento di una prestazione sociale o di un vantaggio fiscale si fonda su un motivo di carattere discriminatorio, allora si applica il combinato disposto dell'art. 1 Prot. 1 e dell' art. 14 CEDU (articolo della Convenzione che vieta la discriminazione nel godimento dei diritti e delle libertà in essa enunciati). In principio, quindi, lo Stato non è tenuto a garantire determinati vantaggi di natura sociale e fiscale. Tuttavia, se decide di fornirli deve farlo in maniera che rispetti il principio di non discriminazione (**Stec et autres c. Royaume-Uni [GC] 2006**).

In **Efe c. Austria (2013)**, la Corte ha ritenuto applicabile l'art. 1 Prot. 1 in combinato disposto con l'art. 14, in quanto il ricorrente non poteva godere di un credito ai fiscali corrispondente alle spese di mantenimento per il figlio esclusivamente in virtù del fatto che il figlio non risiedeva nel territorio austriaco. Esclusa però la violazione per non comparabilità situazioni.

Va richiamato in tema il caso **Burden and Burden v. the United Kingdom, 2008**): due sorelle vecchie e zitelle invocavano l'esenzione dell'imposta di successione che la legge riconosceva al membro superstite sia di una coppia sposata sia di un'unione civile. Ma la Corte ha escluso la violazione per assenza di identità delle situazioni comparate.

5. In tema di protezione del diritto al rispetto della vita privata e familiare, la casa e la corrispondenza (articolo 8 della Convenzione) vengono in considerazione alcuni casi nei quali le autorità hanno operato perquisizioni domiciliari e sequestri nel corso di un'indagine penale per frode fiscale.

L'attività nell'ambito del processo penale è quella che pone meno problemi, una volta che sia assicurato il rispetto delle regole procedurali di rito e vi sia un *judicial warrant* (così **Keslassy contro Francia 2002**).

Anche in tale ambito vi sono dei limiti: in **André e altri c. Francia 2008**, ove si trattava della perquisizione nello studio di un legale da parte di ispettori del fisco, autorizzati dal giudice, alla ricerca di prove contro un'azienda cliente dello studio, si lamentava una violazione dei diritti di difesa del loro cliente e una violazione del segreto professionale. La Corte ha riscontrato la violazione della Convenzione per assenza di un controllo giurisdizionale effettivo successivo all'atto.

E' bene precisare che in questi casi la Corte non rivaluta la corretta applicazione del diritto nazionale, ma se la situazione –pur conforme al parametro normativo interno- abbia in concreto violato la Convenzione.

In materia, nel caso **Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia 2013**, la Corte ha affrontato il tema degli archivi misti: nel caso ricorrevano tre società norvegesi avverso una decisione delle autorità fiscali che avevano ordinato ai revisori fiscali di fornire copia di tutti i dati posseduti sul loro server (utilizzato congiuntamente dalle tre compagnie). I ricorrenti sostenevano che tale decisione aveva violato i loro diritti al rispetto della loro privacy.

La Corte ha dichiarato che non vi era stata alcuna violazione dell'articolo 8 della Convenzione, in quanto, mancava da un lato un obbligo di previa autorizzazione giudiziaria, e dall'altro lato efficaci e adeguate garanzie contro gli abusi era state salvaguardate per evitare di acquisire dati di

terzi, sicché un giusto equilibrio era stato assicurato tra il diritto delle società ricorrenti al rispetto per la privacy e l'interesse pubblico a garantire l'ispezione efficiente ai fini dell'accertamento fiscale.

6. Faccio solo un veloce richiamo poi ad alcune pronunce in materia di protezione della libertà di religione (protetta dall'articolo 9 della Convenzione): **Association Les Témoins de Jéhovah c. Francia 30 giugno 2011**, ove l'associazione ricorrente aveva ricevuto una cartella di imposta supplementare per decine di milioni di euro relativi alle donazioni dei suoi aderenti, e la Corte ha riscontrato una violazione dell'art.9.

Una questione relativa ai Testimoni di Geova è pendente oggi contro l'Italia (**Testimoni di Geova c. Italia**), con incidenza sulle esenzioni fiscali come sulle deduzioni fiscali sulle donazioni fatte all'organizzazione.

7. Il tema della libertà di espressione, protetta dall'articolo 10 della Convenzione, intesa come libertà di diffondere informazioni, è venuto in rilievo in un caso attualmente pendente dinanzi alla Grande Camera della Corte (che ha tenuto udienza il 14 settembre 2016), davanti alla quale è stato effettuato il referral all'esito di pronuncia di Camera singola.

E' il caso **Satakunnan Markkinapörssi Oy e Satamedia Oy contro Finlandia**, ove ricorrenti sono due società: una di esse aveva pubblicato su una rivista i dati sul reddito e sul patrimonio imponibile delle persone, non di alcune, ma di 1,2 milioni di persone, vale a dire un terzo di tutti i soggetti passivi di imposta in Finlandia. Altra società, insieme ad un operatore telefonico, aveva iniziato un servizio di SMS-service che consentiva al pubblico di ottenere informazioni sulle imposte da un database creato utilizzando le informazioni già pubblicato sulla rivista.

Il Garante finlandese (Ombudsman) della protezione dei dati personali aveva quindi ricorso al giudice amministrativo contestando le modalità di diffusione dei dati, con specifico riferimento alla gestione con SMS, ed il relativo ricorso era stato accolto, ritenendosi che la pubblicazione di tutta la base di dati non poteva essere considerata come attività giornalistica, ma come trattamento dei dati personali, che le imprese in questione non avevano alcun diritto di fare.

Le società hanno quindi presentato ricorso a Strasburgo, lamentando la censura subita e la discriminazione rispetto ad altri periodici che pur pubblicavano dati fiscali dei contribuenti.

Nella sentenza di Camera la Corte ha dichiarato a larga maggioranza che non vi era stata violazione dell'articolo 10 della Convenzione, ritenendo che le decisioni dei giudici finlandesi erano state ragionevoli e avevano reso un giusto equilibrio tra gli interessi in gioco, vale a dire la libertà delle società ricorrenti per diffondere informazioni su questioni di interesse pubblico e il diritto al rispetto della vita privata di quei contribuenti le cui informazioni erano state pubblicate.

La sanzione del resto non poteva dirsi eccessiva, in quanto era stata amministrativa e non penale ed aveva vietato solo di pubblicare le informazioni secondo date modalità.

Come già anticipato, la causa è stata rinviata alla Grande Camera, su richiesta delle società ricorrenti ed il 14 settembre 2016 la Grande Camera ha tenuto un'udienza sul caso (è in corso di redazione la sentenza).

8. In tema di libertà di movimento della persona, va richiamato il caso **Riener v. Bulgaria, deciso il 23 Maggio 2006**, ove il potere impositivo aveva inciso sulla libertà di circolazione del contribuente, protetta dall'articolo 2 del Protocollo n° 4.

Il ricorrente, che aveva la doppia cittadinanza austriaca e bulgara, aveva accumulato debiti fiscali in Bulgaria per un importo considerevole, rimasti non pagati. Sulla base di previsioni legali bulgare, le autorità di quel Paese avevano imposto un divieto di viaggio all'estero al ricorrente fino a che non avesse pagato i debiti al fisco; il passaporto austriaco del ricorrente veniva quindi sequestrato alla frontiera, ed al ricorrente veniva impedito di lasciare il territorio bulgaro.

A seguito del ricorso a Strasburgo, la Corte ha dichiarato che vi era stata una violazione dell'articolo 2 (libertà di circolazione) del Protocollo n° 4 alla Convenzione, trovando che la legge in questione non aveva fornito sufficienti garanzie procedurali contro l'arbitrarietà.

La Corte ha rilevato che le autorità non hanno il diritto di mantenere per lunghi periodi restrizioni alla libera circolazione degli individui, senza rivalutazione periodica della loro giustificazione alla luce di fattori sopravvenuti (quali il ragionevole sforzo di pagare e soprattutto la valutazione delle probabilità che il debitore, nel lasciare il paese, mini le possibilità di raccogliere il denaro).

Inoltre, secondo la Corte, la limitazione del diritto di lasciare il proprio paese per motivi di debito non pagato può essere giustificata solo fintanto che serve il suo scopo del recupero del debito, e questo sia possibile in concreto, mentre una tale restrizione non può costituire di fatto una punizione nei confronti di chi è incapace di pagare.

9. La norma che prevede una serie di garanzie procedurali di impatto importante è però l'art. 6 della Convenzione.

Peraltro, l'ambito di applicazione della norma è limitato ai casi in cui vi sia una «contestazione su diritti e doveri di carattere civile» ovvero si verta nella «materia penale».

La materia tributaria sembra esclusa dall'uno come dall'altro caso.

In **Ferrazzini c. Italie [GC], no 44759/98, 2001**, ove il ricorrente lamentava la lunghezza dei giudizi tributari, la Corte ha escluso che il contenzioso tributario potesse ricadere sotto l'aspetto «civile» dell'art. 6, nonostante le importanti ripercussioni economiche e patrimoniali derivanti da tali controversie, riguardando il nocciolo duro delle prerogative del potere pubblico.

Tuttavia, qualora la vicenda tributaria incida su interessi che, al di là dell'aspetto patrimoniale, riguardano altri diritti di carattere civile della Convenzione, l'art. 6 si applica. E' il caso, ad esempio, dell'art. 8, in relazione alla tutela del domicilio (**Ravon et autres c. France, 2008**).

La soluzione fatta propria dalla Corte in ordine all'inapplicabilità dell'art. 6 nel suo *volet* civile alla materia tributaria, ma ormai consolidata, non è esente da critiche: la soluzione della Corte EDU pone una evidente asimmetria tra l'ammettere che la materia tributaria, da un lato, sia oggetto della tutela internazionale sotto il profilo sostanziale e l'escludere, dall'altro, che i processi nazionali ove di tale posizione si discute siano oggetto delle garanzie procedurali; non è

ragionevole, indubbiamente, tale scissione tra la garanzia dei diritti e la garanzia sulle modalità di tutela giurisdizionale dei diritti.

10. Anche alle procedure in materia tributaria che vertono, in sostanza, su “accuse in materia penale”, si applicano tutte le garanzie previste dall’art. 6 CEDU.

Non intendo parlare qui dei processi che applicano le sanzioni penali nel nostro ordinamento, ma di quelle che applicano sanzioni che formalmente non sono penali secondo il diritto interno, ma che sono considerate egualmente tali dalla Corte, secondo la nozione autonoma dalla stessa elaborata.

Vero è infatti che le nozioni dettate dalla Convenzione devono essere interpretate quali «nozioni autonome», e dunque non devono essere interpretati esclusivamente alla luce del diritto interno, spettando invece alla Corte europea attribuire loro, in maniera autonoma, un determinato significato.

Tale principio si spiega agevolmente in quanto, come osserva RAIMONDI, ciascuno Stato se potesse liberamente definire la portata dei termini presenti nella Convenzione potrebbe unilateralmente decidere in merito all’applicazione della Convenzione stessa, potenzialmente privando di tutela i diritti delle persone (per la teoria dell’effettività della tutela in materia fiscale, v. *Chambaz c. Suisse*, no 11663/04, § 41, 5 avril 2012).

I principi generali sono fissati nella sentenza **Engel et autres c. Pays-Bas (8 juin 1976)**, nella quale la Corte ha stabilito i seguenti criteri:

- la qualificazione giuridica della misura da parte del diritto interno;
- la natura stessa di quest’ultima ;
- la natura e il grado di severità della sanzione (da valutare prendendo in considerazione il massimo previsto per legge e non la sanzione effettivamente comminata).

Tali criteri non sono cumulativi ma alternativi, essendo sufficiente la presenza di uno solo dei tre per definire come penale l’illecito in questione.

Tuttavia, è possibile adottare un approccio cumulativo (cfr. **Bendenoun c. France, 24 febbraio 1994**) qualora l’analisi separata dei criteri non permetta di giungere ad una conclusione chiara in merito all’esistenza di un’accusa in materia penale.

La sentenza **Bendenoun c. France, 24 febbraio 1994**, poi ripresa da **Morel c. Francia, n. 54559/00**) aveva individuato quale quarto criterio quello dell’ “*ampleur considerable*” delle somme richieste, accordando così, un peso rilevante al grado di gravità della sanzione (a detrimento degli elementi inerenti la natura e lo scopo dell’infrazione): da ciò la necessità dell’intervento della Grande Chambre nella sentenza *Jussila*, che ha ribadito i principi Engel.

L’approccio suddetto è stato poi confermato dalla giurisprudenza successiva, dove le sanzioni comminate erano ancora più lievi (**caso Cecchetti c. San Marino, 2013**).

Con l’adozione di un’interpretazione autonoma del concetto di “accusa penale” applicando i criteri Engel, la Corte EDU ha gettato le basi di una progressiva estensione dell’applicazione dell’art. 6 ad aree non rientranti formalmente sotto la categoria tradizionale del diritto penale,

come ad esempio alle sanzioni amministrative (**Özturk c. Allemagne, 21 février 1984**, § 53, série A n. 73), alle punizioni per violazioni della disciplina carceraria (Campbell e Fell c. Regno Unito, 28 giugno 1984, serie A n° 80), alle infrazioni doganali (**Salabiaku c. Francia, 7 ottobre 1988**, serie a n 141-a), alle sanzioni pecuniarie inflitte per violazione del diritto della concorrenza (Stenuit società c. Francia, 27 febbraio, 1992, serie a n 232- A), alle ammende inflitte da giurisdizioni finanziarie (**Guisset c. Francia, n° 33933/96**, CEDU 2000-IX).

In Jussila v. Finlandia 2006 (Grande Sezione) la Corte ha trasposto i principi penalistici al contenzioso fiscale ed ha rilevato che, sebbene le maggiorazioni d'imposta in materia IVA nel caso facevano parte del regime fiscale, esse erano imposte da una norma il cui scopo era deterrente e punitivo, con natura penale dunque.

Le conseguenze della qualificazione come penale delle misure sono varie e notevoli; le riassumo di seguito.

– Il principio di legalità in materia penale ex art. 7 della Convenzione e l'accessibilità e prevedibilità della base legale (ossia della fattispecie che definisce l'illecito e la conseguente sanzione), valutata non solo alla luce delle disposizioni normative, ma anche della giurisprudenza (OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Russia, 2011).

- L'irretroattività della legge penale sfavorevole. Essendo la giurisprudenza considerata fonte del diritto, in questo principio è compreso anche quello dell'irretroattività del mutamento di giurisprudenza in malam partem (Del Río Prada c. Espagne[GC], 2013)

– La retroattività della legge (anche intermedia) più favorevole (Scoppola c. Italie (no 2) [GC], 2009)

– il diritto di accesso al tribunale (Ravon ed altri c. Francia),

- la durata ragionevole della procedura (Janosevic c. Svezia e Västberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia, 2002)

- il diritto alla difesa e di accesso agli atti (Bendemoun c. Francia),

- l'intrasferibilità della sanzione tributaria agli eredi del contribuente (A.P. ed altri contro Svizzera)

- il diritto ad udienza pubblica (Jussila c. Finlandia e Hakansson c. Svezia).

- la presunzione di innocenza

- il diritto a non autoincriminarsi

- l'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione dei divieti di legge

Questi tre ultimi temi meritano una trattazione un po' più analitica.

Il tema della presunzione di innocenza, ad esempio, pone quello connesso delle misure di esecuzione adottate prima che le decisioni relative a maggiorazioni di imposta siano divenute definitive. Nelle sentenze **Janosevic c. Svezia (no 34619/97, CEDH 2002 VII)** e **Västberga Taxi Aktiebolag et Vulic c. Svezia (no 36985/97, 23 juillet 2002)**, la Corte ha ritenuto che, poiché una rapida esecuzione può comportare conseguenze gravi per l'interessato e mettere in discussione la possibilità di difendersi nella eventuale successiva fase giurisdizionale, gli Stati sono tenuti a non ricorrere a tale esecuzione se non nei limiti della ragionevolezza, cercando di garantire un corretto bilanciamento tra gli interessi in gioco. Ciò risulta ancora più importante nei casi in cui le misure di esecuzione sono state adottate sulla base di decisioni dell'amministrazione finanziaria, ossia ancora prima che un tribunale abbia deciso sulla legittimità delle maggiorazioni in questione.

Il ordine al principio generale del *nemo tenetur se detegere*, la Corte ha più volte affermato che nonostante il silenzio dell'art. 6 sul punto, il diritto al silenzio e alla non autoincriminazione costituisce il cuore del diritto a un equo processo.

Il principio un tempo era concepito quale semplice argine contro forme di coartazione volte ad ottenere la confessione dell'inquisito- è ora assunto ad autentico principio di civiltà giuridica ed assolve ora la fondamentale funzione di negare spazio all'applicazione di qualsivoglia sanzione processuale a colui che scelga di tacere in ordine ai fatti che gli vengono contestati, nonché di escludere presunzioni legali atte a ribaltare l'onere della prova della colpevolezza, impedendo in tal modo di derogare all'opposto principio della presunzione di innocenza.

CEDU, 17 dicembre 1993, Funke c. Francia, in un caso in cui gli ispettori fiscali, a seguito di accesso presso l'abitazione del contribuente, chiedevano la produzione dei rapporti da egli intrattenuti con alcuni Istituti di credito esteri partitamente indicati. A fronte del rifiuto del contribuente di fornire i documenti in oggetto, l'autorità fiscale francese provvedeva ad irrogare una sanzione pecuniaria per ogni giorno di ritardo nella produzione richiesta.

La Corte ha riscontrato una violazione del diritto del contribuente (di cui all'art. 6 della Convenzione) a permanere in silenzio ed a non autoincriminarsi (nel medesimo senso, **CEDU 2005, Shannon c. Regno Unito**, e **CEDU, 21 aprile 2009, Marttinen c. Finlandia; Chambaz c. Suisse 2012; JB c. Svizzera 2001**).

Il principio del diritto al silenzio del contribuente è particolarmente rilevante come emerge sol che si consideri che nell'ordinamento italiano sostanzialmente non si ammette che il contribuente non risponda alle richieste della Amministrazione finanziaria e sono anzi previste da varie norme, a fronte di un eventuale rifiuto alla collaborazione da parte del contribuente, delle effettive sanzioni: si pensi, ad esempio, all'art. 9, co. 2, del DLgs. 471/97, il quale prevede una sanzione pecuniaria per "chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza".

Circa il rispetto delle regole nazionali sulle prove, la Corte ha sempre ribadito che non le compete entrare nel merito di errori di fatto o di diritto compiuti dalle autorità nazionali a meno che tali errori incidano sulla protezione dei diritti previsti dalla Convenzione.

Due limiti fondamentali però sono stati enucleati: la necessità del rispetto del contraddittorio, e la necessità di evitare che diritti convenzionalmente protetti siano violati.

Sotto il primo profilo, dell'accesso agli elementi di prova in possesso dell'amministrazione finanziaria, la Corte ricorda che il diritto a un giusto processo implica che la difesa possa avere accesso all'insieme delle prove a carico e a scarico in possesso dell'accusa. Le sole restrizioni possibili devono essere assolutamente indispensabili e giustificarsi sulla base della protezione di interessi nazionali fondamentali o la salvaguardia di diritti fondamentali di altre persone (**Dowsett c. Royaume-Uni, § 42**).

In ogni caso il rifiuto deve essere motivato e sottoposto a un controllo giurisdizionale (**Vidal c. Belgique, 22 avril 1992, § 34**).

In caso di contenzioso tributario, la Corte ha già affermato l'obbligo per l'amministrazione di fornire all'interessato di tutti i documenti nonostante questi non fossero stati utilizzati nella procedura a suo carico; in **Bendenoun c. France, 24 febbraio 1994**, si esamina il problema dell'accesso ai dati ispettivi, non solo al rapporto finale, ma ai dati informativi su cui questo era basato.

Il secondo profilo attiene alla legalità delle prove: la prova utilizzata in ambito tributario deve essere “legale”, nel senso non solo che sia stata acquisita nel rispetto delle regole che ne disciplinano l’acquisizione, ma che non abbia violato un articolo della Convenzione.

La Corte ha operato una distinzione a seconda che le prove siano assunte in violazione dell’art. 3 o dell’art. 8.

In caso di testimonianze assunte attraverso l’uso della tortura o di un trattamento inumano o degradante (art. 3) la Corte ha ritenuto che l’utilizzabilità di tali prove comporta automaticamente una violazione del diritto a un equo processo.

In caso di violazione dell’art. 8, invece, è necessario prendere in esame le circostanze specifiche del caso, valutare se i diritti della difesa sono stati rispettati ed esaminare la qualità e l’importanza degli elementi probatori in questione. In particolare, è necessario verificare che l’accusato abbia avuto la possibilità di contestare l’autenticità delle prove e di opporsi alla sua utilizzabilità.

Inoltre, la Corte assegna un’importanza particolare al ruolo più o meno decisivo che la prova ha avuto nella determinazione della responsabilità dell’imputato: in altri termini, l’inutilizzabilità non è sempre sintomatica di nullità dell’avviso di accertamento: in altri termini, solo qualora il provvedimento sia basato in modo decisivo su documenti inutilizzabili, esso è da ritenersi nullo.

11. Il tema del *ne bis in idem*, in un contesto normativo caratterizzato dal doppio binario processuale e dalla pluralità di sanzioni eterogenee (pur con l’affermazione teorica del principio di specialità), assume nuova linfa nel momento in cui alcune sanzioni tributarie vengono qualificate come penali.

Nel sistema della CEDU, viene invece in gioco l’art. 4 Prot. 7, “Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato”.

Trattasi di un diritto assoluto che non soffre eccezioni.

Secondo la lettera dell’art. 4 Prot. 7, tale disposizione entra in gioco nel caso in cui venga avviato un nuovo procedimento (“nessuno può essere perseguito”) e la precedente decisione di assoluzione o di condanna è già passata in giudicato; peraltro, la disposizione non presuppone una seconda condanna o assoluzione ma semplicemente l’avvio di un secondo procedimento a carico della stessa persona.

Le due procedure devono vertere su accuse “in materia penale”: a tal fine, anche qui vanno applicati i criteri Engel, ai fini dell’applicazione dell’art. 4 Prot. 7 (in tal senso il primo leading case al riguardo, **Sergueï Zolotoukhine c. Russie [GC] 2009**).

Tale giurisprudenza è stata applicata nei confronti dell’Italia nel caso **Grande Stevens ed altri (ric. n. 18640/10, 4 marzo 2014)**, relazione ad ipotesi di manipolazione del mercato, punita come reato ai sensi dell’art. 185 TUF (T.U. 58/1998) ma anche come illecito amministrativo.

La Corte nel caso ha ritenuto che non potesse essere esercitata l’azione penale a carico di coloro nei cui confronti era già stata irrogata in via definitiva la sanzione amministrativa. Davvero singolare il *dictum* giudiziale: lo Stato convenuto deve “fare in modo che i nuovi procedimenti

penali avviati contro i ricorrenti in violazione di tale disposizione e ancora pendenti, ..., vengano chiusi nel più breve tempo possibile e senza conseguenze pregiudizievoli per i ricorrenti”.

Il problema cruciale diviene quindi quello dell'identità del fatto.

In **Zolotoukhine**, la Corte ha dovuto determinare innanzitutto la portata del termine “stessa infrazione”. In ossequio alla teoria dell'effettività della tutela dei diritti, la Corte ha ritenuto che interpretare la nozione di stessa infrazione alla luce della qualificazione giuridica del fatto condurrebbe a una restrizione ingiustificata della portata della norma, sicché la Corte ha ritenuto che per “stesso reato” si dovesse intendere “stesso fatto” inteso nella sua materialità e non “stessi elementi costitutivi della fattispecie”.

Ad esempio, due procedure che hanno ad oggetto gli stessi fatti ma le cui infrazioni contestate differiscono in relazione all'elemento soggettivo, sono considerate due procedure che vertono sullo “stesso reato”.

Ci si potrà chiedere però cosa accada se il giudice penale proscioglie un imputato da un reato fiscale per il quale sia prevista una soglia di punibilità e lo proscioglie proprio perché il fatto sussiste ma la soglia non risulta superata: il proscioglimento preclude anche l'applicazione di sanzioni amministrative previste per il medesimo fatto nella ipotesi in cui la soglia penale non sia stata superata? Anche qui la soluzione della Corte EDU è rigorosa.

I principi sono stati poi confermati dalla sentenza **Ruotsalainen c. Finlandia, 2009**, ove il ricorrente aveva subito sanzione penale per frode fiscale e sanzione amministrativa per mancato pagamento di tassa sul carburante

L'applicazione dei principi affermati dalla Corte EDU alle fattispecie previste dall'ordinamento nazionale e puniti con sanzioni diverse non è senza problemi: intanto, il principio del *ne bis in idem*, vale a paralizzare il processo penale quando sia stata inflitta in via definitiva una sanzione amministrativa: ciò può portare all'applicazione di una sanzione solo amministrativa a fattispecie astrattamente previste come reato e quindi ritenute dal legislatore meritevoli della sanzione più grave, quella qualificata penale dall'ordinamento interno.

Non solo: il principio opera anche nell'ipotesi inversa, quando sia stata già inflitta una sanzione penale con sentenza irrevocabile, anche se si tratti di pena “patteggiata”.

Le conseguenze della nuova lettura del *ne bis in idem* implicano dunque diversi rischi, il principale dei quali è che salti il principio di legalità e di certezza del diritto: se la individuazione della sanzione considerata legittima in base alla regola del *ne bis in idem* non è quella prevista preventivamente dal legislatore, ma quella che viene applicata per prima, è evidente che la scelta può essere del tutto casuale, se non pilotata.

I rischi sono stati bene evidenziati dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 102 del 2016, che ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non prevede «l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui l'imputato sia stato giudicato, con provvedimento irrevocabile, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo per l'applicazione di una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'uomo e delle Libertà fondamentali e dei relativi Protocolli»: scrive la Corte che “l'accoglimento di una tale questione determinerebbe un'incertezza quanto al tipo di risposta sanzionatoria – amministrativa o penale – che l'ordinamento ricollega al verificarsi di determinati comportamenti, in base alla circostanza aleatoria del procedimento definito più celermente. Infatti, l'intervento additivo richiesto non determinerebbe un ordine di priorità, né altra forma di

coordinamento, tra i due procedimenti – penale e amministrativo – cosicché la preclusione del secondo procedimento scatterebbe in base al provvedimento divenuto per primo irrevocabile”.

La reazione degli Stati che hanno un sistema differenziato di sanzioni penali ed amministrative/tributarie in relazione a medesimi fatti materiali non ha tardato a farsi sentire, e la Corte è pervenuta ad una nuova interpretazione dell'art. 4 Prot. 7, fortemente limitativa della sua portata applicativa (in ciò anche superando la ratio tipica e storica del principio del *ne bis in idem*).

La valutazione del rapporto tra i due procedimenti per gli stessi fatti è al centro della decisione della Grande Camera nel caso **A. e B. c. Norvegia (nn. 24130/11 e 29758/11) 15 Nov 2016 (Grande Sezione)**, relativo a due contribuenti perseguiti e puniti due volte - in procedimenti amministrativi e penali - per lo stesso fatto.

La Grande Camera ha ritenuto che non vi era stata alcuna violazione dell'articolo 4 del Protocollo n° 7.

La Corte ha stabilito ai paragrafi 130 e 131 della sentenza i principi fondamentali in materia, affermando la compatibilità della pluralità dei procedimenti a condizione che siano adeguatamente connessi nello spazio e nel tempo e che le relative conseguenze e siano prevedibili dall'interessato e comunque proporzionate (tenendosi conto nel secondo procedimento della sanzione già inflitta dal primo).

Si tratta indubbiamente di un notevole superamento del principio classico del *ne bis in idem*, come assai criticamente rilevato nella *dissenting opinion* del giudice portoghese Paulo Pinto de Albuquerque, acclusa alla sentenza: la critica può essere sintetizzata nella considerazione conclusiva della *opinion* (par. 79), secondo la quale “*Le principe ne bis in idem perd son caractère pro persona, miné par la posture strictement pro auctoritate de la Cour. Il n'est plus une garantie individuelle, mais un outil permettant d'éviter toute «manipulation et impunité» dont profiteraient les accusés*”. Nel caso, dunque, per dirla ancora con le parole del giudice dissenziente, « *les intérêts d'une procédure fiscale efficace et massive ont pesé plus lourd que toute autre considération* ».

12. Dal lungo excursus di giurisprudenza si desume una cosa fondamentale: che il punto di vista della Corte EDU è molto particolare, è una prospettiva internazionale molto diversa da quella dell'interprete del diritto nazionale, e può avere un impatto notevole sul nostro sistema tributario per diversi profili, di carattere sostanziale e specificamente di tipo sanzionatorio, nonché sul contenzioso tributario.

Il giudice ordinario deve far propria questa prospettiva diversa non solo per la lettura delle disposizioni della Convenzione (su cui il monopolio interpretativo è della CEDU, come riconosciuto dalle sentenze gemelle della Corte Costituzionale), ma anche per l'interpretazione delle norme interne, che rientrano nella sua esclusiva competenza, ma che egli deve fare in maniera convenzionalmente orientata (prima di sollevare, ove una tale interpretazione non sia possibile, questione di legittimità costituzionale della norma interna confligente con la Convenzione).

I semi sono tutti stati sparsi dalla Corte EDU; vedremo cosa nella nostra giurisprudenza nazionale tributaria nascerà. Vi ringrazio per l'attenzione.