



Collana del Dipartimento di Giurisprudenza  
dell'Università di Milano-Bicocca

# Francesco Tesauro

## *Scritti scelti di diritto tributario*

*Volume I*

**Principi e regole**

*a cura di*

**Franco Fichera, Maria Cecilia Fregni, Nicola Sartori**



**G. Giappichelli Editore – Torino**

## INTRODUZIONE

A tre anni dalla scomparsa del professor Francesco Tesauro, abbiamo inteso raccogliere in questi due volumi alcuni suoi scritti e consegnare ad una nuova generazione di lettori e studiosi una ineguagliabile lezione. Abbiamo ritenuto utile proporre, accanto alle opere monografiche ed ai manuali di cui fu Autore, una selezione di lavori, così da contribuire alla ulteriore conoscenza del pensiero di uno dei protagonisti del diritto tributario a partire dagli anni '70 del secolo scorso fino ai nostri giorni.

Il compito di selezione è stato arduo, perché l'opera di Francesco Tesauro si snoda lungo l'arco di cinquant'anni, senza soluzione di continuità e con una sapienza e coerenza che si nota già a partire dai primi scritti. A malincuore – e solo per la necessità di sintesi data dall'economia dell'opera – abbiamo rinunciato a pubblicare tanti saggi, voci di enciclopedia, note a sentenza e brevi articoli, di cui si dà conto nell'elenco completo delle pubblicazioni che testimonia di un lavoro costante di ricerca che abbraccia l'intera materia, nei diversi ambiti del diritto tributario sostanziale, procedimentale e processuale.

In tutti gli scritti, caratteristici e immediatamente distinguibili sono il rigore stilistico, il tratto sicuro, la chiarezza cristallina e la padronanza dei temi, di cui Francesco Tesauro individuava con solo apparente facilità gli aspetti critici, portando avanti le sue tesi con lucida coerenza, e senza timore del confronto dialettico.

La sua è stata una vita dedicata agli studi, all'insegnamento, all'Università, alla promozione della ricerca scientifica, alla formazione degli allievi, alla professione. Laureatosi presso l'Università Cattolica del S. Cuore di Milano sotto la guida del suo Maestro, Enrico Allorio, al quale resterà legato tutta la vita da un rapporto di stima e affetto, ha insegnato nella stessa Università (dal 1975 al 1994) e quindi presso le Facoltà di Giurisprudenza di Parma (dal 1974 al 1979) e di Modena (dal 1979 al 1994), per tornare definitivamente a Milano, prima presso l'Università degli Studi (dal 1994 al 1998) e poi, fin dalla sua fondazione, nell'Università di Milano-Bicocca (dal 1998 al 2015). Nei luoghi dove ha insegnato ha lasciato un ricordo ed un segno indelebili del suo magistero e della sua capacità di far comprendere ed apprezzare una materia complessa e allo stesso tempo cruciale nel disegno degli ordinamenti contemporanei.

Concepiva il diritto come lo strumento privilegiato per una società più giusta

ed equa. Un diritto mai sganciato dalla realtà: eminente studioso, ha profuso il suo sapere e la sua conoscenza non solo nei suoi scritti e nelle aule universitarie, ma anche nelle numerose commissioni ministeriali di cui ha fatto parte, e ancora come professionista affermato, divenendo sovente fautore di scelte interpretative o di prassi applicative innovative, sempre attentamente ponderate.

Aveva una cultura giuridica profonda. Era capace, ad un tempo, di innovazione e di sistemazione, con il dono raro di coniugare l'estremo rigore, la ricerca approfondita e l'originalità dei risultati con la nitidezza dell'esposizione. Sono i tratti delle sue *Istituzioni di diritto tributario*, che ci hanno accompagnato dalle prime edizioni – del 1987 per la Parte generale e del 1988 per la Parte speciale – ad oggi. Adottate nelle Università italiane e tradotte all'estero, in esse generazioni di studenti, studiosi ed operatori professionali hanno trovato una ineguagliata sistemazione della materia. Capacità che si esprimono al meglio anche nelle altre opere manualistiche: il *Compendio di diritto tributario* e il *Manuale del processo tributario*.

I suoi lavori monografici – *Il rimborso dell'imposta* del 1975, *Profili sistematici del processo tributario* del 1980 ed il successivo *Lineamenti del processo tributario* nelle edizioni del 1986 e del 1991 – rappresentano punti fermi nella materia.

Fondamentale resta il suo contributo sul processo tributario. La lucida ricostruzione della natura del processo intorno alla nozione di “processo di impugnazione di atti autoritativi” in contrapposizione al “modello spurio”, come lo chiama, c.d. di “impugnazione-merito”. L'impegno per il rispetto rigoroso dei principi costituzionali: dell'art. 101, secondo cui i giudici sono soggetti soltanto alla legge; dell'art. 108, secondo cui la legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali; dell'art. 111, che sancisce il principio del “giusto processo” sul modello dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. E, su questa base, l'elaborazione delle “idee per un codice del processo tributario” e la presa di posizione per una riforma della giustizia tributaria.

Nel suo pensiero il processo tributario non è e non può essere un “processo minore”; piuttosto, la giustizia tributaria ispirata al principio del giusto processo è considerata uno dei fondamenti dello stato di diritto, sia che la si guardi sotto il profilo della tutela dell'interesse pubblico, sia che la si guardi sotto il profilo della tutela dei diritti del contribuente e del giusto concorso dei singoli alle spese pubbliche.

Direttore della *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, ha curato la pubblicazione de: *L'imposta sul reddito delle persone fisiche* in due volumi entrambi del 1994, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi* del 1996, *Il processo tributario* del 1998, *L'imposta sul valore aggiunto* del 2001, e, più recentemente, ha diretto e coordinato il volume collettaneo *Imposta sul reddito delle società (Ires)* del 2007, e per la collana *I codici commentati* il *Codice commentato del processo tributario* nelle due edizioni del 2011 e del 2016. È

stato condirettore del *Digesto*, per le voci di diritto tributario, e, sempre per la parte tributaria, di *Giurisprudenza italiana*. È stato inoltre co-fondatore delle riviste *Finanza locale*, *Giustizia tributaria* e *TributImpresa*, e membro della Direzione di *Rassegna tributaria*.

Va anche ricordata l'opera di rigorosa sistemazione delle leggi tributarie nei Codici da lui curati nel corso degli anni.

Fu apprezzato e ricercato relatore in innumerevoli convegni, conferenze, seminari, ove esprimeva con chiarezza e autorevolezza indiscussa opinioni originali e puntualmente argomentate.

Attento alla crescita delle giovani generazioni di studiosi, ne ha seguito la formazione con generosità e puntiglioso rigore, non lesinando consigli e utili correzioni. Mai avaro del suo tempo nel dialogo con i giovani, ha contribuito alla loro crescita anche attraverso le scuole di dottorato di cui ha fatto parte; da ultimo, con la fondazione della Scuola di dottorato di Milano-Bicocca ai cui incontri partecipava con inesausta vitalità, volontà di disseminazione del sapere e quell'amore per lo studio che desiderava trasmettere alle nuove generazioni. Sua propria è stata, poi, la capacità di valorizzare il lavoro di Autori più affermati, così come quella di aggregare studiosi di diversa sensibilità attorno ai progetti editoriali di cui è stato promotore. Non da ultimo, selezionando ed ospitando nelle collane monografiche da lui fondate e dirette, *Saggi di diritto tributario* e *Studi di diritto tributario*, opere originali di valore scientifico unanimemente riconosciute.

Il diritto tributario è una disciplina relativamente giovane nel panorama dei saperi giuridici. L'apporto di Francesco Tesauro, reso sulla scia dei Maestri del passato, lui Maestro dell'oggi, è stato decisivo per dare solidità e stabilità agli studi in materia.

Lo ricordiamo con rimpianto, come è stato detto a conclusione del Convegno a lui dedicato svoltosi presso l'Università di Milano-Bicocca il 20 febbraio 2020: "Sicuro e consapevole della sua cultura e della sua forza intellettuale e, al contempo, del suo ruolo e del ruolo del docente universitario per l'affermazione del diritto e della giustizia nella nostra società".

Franco Fichera

Maria Cecilia Fregni

Nicola Sartori



CAPITOLO 1  
FONTI E PRINCIPI COSTITUZIONALI



# SULLA DISTINZIONE TRA DISPOSIZIONI INTERPRETATIVE, INTEGRATIVE, CORRETTIVE E MODIFICATIVE NELLA LEGISLAZIONE TRIBUTARIA DELEGATA \*

SOMMARIO: 1. La tipizzazione, nella legge di delegazione per la riforma tributaria, delle disposizioni “correttive” e “integrative”. – 2. Distinzione tra disposizioni interpretative e disposizioni integrative (e tra disposizioni interpretative e disposizioni con valore interpretativo). – 3. Suddivisione delle disposizioni integrative in aggiuntive e sostitutive. – 4. Le disposizioni modificative, e la loro suddivisione in correttive e non correttive: la retroattività implicita delle norme correttive.

## 1. *La tipizzazione, nella legge di delegazione per la riforma tributaria, delle disposizioni “correttive” e “integrative”.*

Secondo il testo originario del decreto istitutivo dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili erano deducibili, ai fini del calcolo dell'incremento imponibile, soltanto le spese già sostenute al momento di trasferimento dell'immobile; in seguito, è stata prevista anche la deducibilità delle spese di urbanizzazione non ancora sostenute<sup>1</sup>.

Il problema se la nuova disposizione fosse o no retroattiva (e cioè se fosse applicabile alle alienazioni avvenute nel periodo tra l'entrata in vigore del decreto istitutivo, e l'entrata in vigore del decreto correttivo), è stato risolto, sia dalla Commissione centrale<sup>2</sup>, sia dalla Cassazione, con questa e con una precedente sentenza<sup>3</sup>, nel senso della retroattività.

---

\* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, II, pp. 9-15 (nota a Cass., sez. un., 7 febbraio 1989, n. 733).

<sup>1</sup> L'art. 13 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, è stato riformulato dall'art. 1 del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688.

<sup>2</sup> Dec. 26 gennaio 1987, n. 687, in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, p. 46.

<sup>3</sup> Sent. 16 luglio 1987, n. 6252, in *Fisco*, 1987, p. 6138, in *Corr. trib.*, 1987, p. 2576, e in *Rass. mens. imp.*, 1987, p. 1321.

La retroattività è stata motivata, dalla Commissione centrale, con il rilievo che la nuova disposizione ha carattere interpretativo; la prima sentenza della Cassazione, invece, la definisce integrativa; questa sentenza, infine, la definisce correttiva. Si comprende, allora, che val la pena di soffermarsi su queste etichette, non tanto per mettere a fuoco il caso di specie, quanto per qualche rilievo di ordine classificatorio generale.

Del resto, questa sentenza rileva, non tanto per la soluzione data al caso di specie, quanto per la “teoria generale” della retroattività, che in essa è tracciata, con riguardo alle disposizioni “integrative” e “correttive” che il governo è stato delegato ad emanare dall’art. 17 della legge delega per la riforma tributaria.

Con la prima sentenza sul tema<sup>4</sup>, la Cassazione aveva respinto la tesi che la nuova disposizione fosse da considerare interpretativa, «non addicendosi il concetto ad una norma sostitutiva (...), la quale assume come proprio referente non la norma anteriore ma (direttamente) la fattispecie sostanziale regolata e si porge, perciò, come norma di primo grado». Ed aveva ritenuto che vi fosse, tra disposizione (o norma) originaria e disposizione (o norma) sostitutiva, rapporto di identità.

In sostanza, quella sentenza non aveva ravvisato, nel nuovo testo, una modificazione sostanziale della precedente normativa, giudicandola «una riformulazione, per ragioni di opportunità, del precetto normativo che ne esprima più adeguatamente la portata, senza modificarne la sostanza».

Quella sentenza, quindi, aveva individuato, accanto alle categorie ben note delle norme interpretative e innovative, un terzo genere di disposizioni, che innovano sul piano della formulazione, non sul piano della sostanza; disposizioni, cioè, che modificano (con l’intento di migliorarlo) il testo, ma non la norma.

Questa sentenza amplia l’analisi e considera anche le disposizioni correttive; vengono perciò in considerazione quattro tipi di disposizioni, ossia: disposizioni interpretative; disposizioni integrative; disposizioni correttive; disposizioni modificative.

La prima sentenza aveva, in sostanza, teorizzata la figura delle disposizioni che questa seconda sentenza definisce integrative; il punto saliente di questa seconda sentenza (che non si distacca dalla prima nella caratterizzazione delle disposizioni integrative), riguarda la definizione delle disposizioni correttive (considerate retroattive al pari di quelle interpretative e di quelle integrative).

Ora, poiché l’art. 17, comma 2, della legge delega aveva attribuito al governo il potere di emanare disposizioni integrative e correttive, il risultato cui adduce questa sentenza è che, sia pure per ragioni diverse, hanno carattere retroattivo tutte le disposizioni emanate nell’esercizio di tale potere.

La legge delega, inoltre, aveva conferito al governo il potere di emanare uno

---

<sup>4</sup> Citata alla nota che precede.

o più testi unici; sinora, sono stati emanati il testo unico dell'imposta di registro e quello delle imposte sui redditi, i quali hanno entrambi ampio valore retroattivo: si ha, quindi, un quadro complessivo di quasi generale retroattività di tutte le norme emanate dal governo nell'esercizio dei poteri considerati nell'art. 17 della legge di delega per la riforma tributaria. Più precisamente:

- sono retroattive (secondo il descritto indirizzo giurisprudenziale) le “disposizioni integrative e correttive” contenute in decreti delegati emessi ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge delega;
- sono retroattive le disposizioni, non solo correttive o integrative, ma anche modificative, del testo unico dell'imposta di registro, che risultino più favorevoli ai contribuenti<sup>5</sup>;
- sono retroattive le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, quando le dichiarazioni presentate per precedenti periodi d'imposta risultino ad esse conformi<sup>6</sup>.

## *2. Distinzione tra disposizioni interpretative e disposizioni integrative (e tra disposizioni interpretative e disposizioni con valore interpretativo)*

Disposizioni integrative sono – secondo la definizione che ne fornisce questa sentenza – «quelle che esplicano e sviluppano principi, aspetti, precetti non espressi da precedenti disposizioni ma in queste sottintesi e perciò già deducibili in via di interpretazione»; esse hanno la funzione “di esplicitare e dispiegare, con valore vincolante, tutto quanto tali ultime disposizioni sono suscettibili di rappresentare, seppure non emergente dal loro contenuto immediato”; il fenomeno, dunque, è “analogo alla interpretazione autentica; tuttavia, la disposizione integrativa si differenzia nettamente da quella di interpretazione autentica poiché, pur presupponendo (al pari di quest'ultima) già esistente il precetto giuridico che enuncia, non si pone il problema di stabilire e imporre un determinato significato, fra i vari astrattamente possibili, di una norma antecedente, ma di individuare (con valore vincolante) il preciso precetto deducibile dalla norma o dalle norme cui accede”.

Le disposizioni integrative, quindi, coincidono con quelle che – in altra sede – ho definito esplicative<sup>7</sup>; la formula “disposizione integrativa” ha il pregio di coincidere con la formula legislativa<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 79.

<sup>6</sup> D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, art. 36

<sup>7</sup> TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. II, Torino, 1989, p. 26, ove le avevo distinte da quelle interpretative, osservando che esse “pongono in chiaro un precetto, già desumibile da altre norme o principi”.

<sup>8</sup> Usata nell'art. 17 della legge di delega.

Di solito, gli operatori si limitano a distinguere tra disposizioni innovative e disposizioni interpretative, per trarne poi la deduzione che le prime sono irretroattive, le seconde retroattive<sup>9</sup>.

Viene così ignorato il fenomeno delle disposizioni integrative (o esplicative) e di quelle correttive, con la conseguenza che tali disposizioni – per il solo fatto di non poter essere definite interpretative (in senso proprio) –, sono considerate irretroattive (mentre potrebbero o dovrebbero essere considerate retroattive, al pari di quelle interpretative).

Ne è derivata, nella prassi, la tendenza a dilatare il concetto di norma (o disposizione) interpretativa: concetto nel quale vengono sovente incluse norme o disposizioni che non sono, in senso proprio, interpretative, ma di altro tipo. Spesso si tratta di disposizioni suscettibili di essere assunte come argomento per la interpretazione di disposizioni preesistenti, ma non è sempre ben chiara la distinzione tra norme interpretative e norme con valore interpretativo<sup>10</sup>.

Si può allora notare che le disposizioni integrative o esplicative si caratterizzano per il fatto che la loro portata innovativa opera sul piano testuale, non sul piano del contenuto; sul piano del significante, non del significato; la disposizione integrativa – dice questa sentenza – rende espliciti “principi, precetti, aspetti” che erano già significati (o dovevano considerarsi significati) nella disposizione precedente; e poiché la novità attiene alla formulazione della norma, non alla norma, non siamo in presenza di un fenomeno di vera retroattività.

La differenza tra disposizione interpretativa e disposizione integrativa (o esplicativa), può essere quindi tratteggiata nel modo seguente.

La disposizione interpretativa presuppone una disposizione suscettibile di più interpretazioni; dato tale presupposto, la disposizione interpretativa impone

<sup>9</sup> In sostanza, quindi, nella categoria delle disposizioni interpretative vengono inclusi tutti i tipi di disposizioni “non innovative”; il fenomeno è talmente frequente, sia in giurisprudenza, che in dottrina, da rendere superflua ogni esemplificazione.

<sup>10</sup> La sentenza n. 6252 aveva esattamente notato, come già ricordato, che non è norma interpretativa quella che ne sostituisce una precedente, ed “assume come proprio referente non la norma anteriore ma (direttamente) la fattispecie sostanziale regolata e si porge, perciò, come norma di primo grado”. La disposizione, o norma, interpretativa, infatti, si caratterizza in quanto ha per oggetto un'altra norma (norma su norma): la si è definita, perciò, norma di secondo grado, o norma strumentale. Ora, non bisogna confondere – come sovente accade – tra norme (propriamente) interpretative e norme con valore interpretativo. Le norme con valore interpretativo non hanno per oggetto un'altra norma, ma sono norme di primo grado, che regolano direttamente la fattispecie; esse vengono usate come mezzo (argomento) di interpretazione di altre disposizioni (interpretazione “intertestuale”), e cioè delle disposizioni precedenti. Il fenomeno è stato rilevato, ad esempio, per le norme transitorie, che possono offrire argomenti per interpretare la disposizione precedente, di cui la norma regola l'efficacia nel tempo (RESCIGNO G.U., *Disposizioni transitorie*, in *Enc. dir.*, XIII, p. 19, nota 49). Può accadere, poi, che una norma processuale serva a interpretare il diritto sostanziale, come ad esempio nel caso dell'art. 16 del D.P.R. n. 636, da cui sono stati tratti argomenti per individuare la disciplina sostanziale degli atti amministrativi ivi assunti come impugnabili.

una determinata interpretazione (tra le due o più interpretazioni possibili della disposizione precedente); la disposizione di interpretazione autentica, quindi, reca una nuova norma; essa coinvolge il piano delle norme (oltre che il piano dei testi); essa elimina, tra le due o più norme potenzialmente contenute in un testo, le interpretazioni (ossia le norme)<sup>11</sup> considerate errate, lasciandone sopravvivere una soltanto<sup>12</sup>.

L'interpretazione autentica si basa sulla finzione che, delle possibili interpretazioni di cui un testo è suscettibile, tutte meno una siano errate: la disposizione interpretativa simula un fenomeno gnoseologico, dissimulando la sua portata normativa.

La disposizione integrativa, o esplicativa, invece, ha per fondamento il presupposto che il testo da integrare sia un testo di significato univoco, da cui è estraibile una sola norma; suppone, però, che il testo sia monco, formulato in modo inadeguato. Suppone che il legislatore *minus dixit quam voluit*; la disposizione integrativa rende esplicito ciò che nel testo c'era già, ma era implicito, non espresso, o espresso male; essa adegua la forma (il testo) al contenuto (la norma)<sup>13</sup>. Le disposizioni integrative, quindi, riformulano – eliminando imperfezioni semantiche, errori sintattici, lacune di espressione, ecc. – testi già esistenti, lasciandone immutati i contenuti di significato.

### *3. Suddivisione delle disposizioni integrative in aggiuntive e sostitutive*

Le disposizioni integrative possono assumere due forme:

- vi sono disposizioni che, lasciando in vita il testo precedente, apportano delle aggiunte (ad esempio, viene aggiunto un nuovo comma in un articolo che, per il resto, rimane invariato);
- vi sono disposizioni che sostituiscono il testo precedente con un nuovo testo che reca una formulazione più ampia o comunque diversa rispetto a quella del testo precedente.

Con riguardo alla prima ipotesi, si può osservare quanto segue.

Poiché le disposizioni integrative o esplicative non innovano sul piano delle norme, non si può usare l'espressione “norme” integrative o esplicative; alle di-

---

<sup>11</sup> Va da sé che si dà per acquisita la distinzione tra testo e norma, e si dà per acquisito che la norma, in quanto significato del testo, non preesiste all'interpretazione, ma ne è il prodotto.

<sup>12</sup> La legge di interpretazione autentica, quindi, è fenomeno contiguo all'abrogazione; ma mentre l'abrogazione elimina le norme eliminando il testo, la legge di interpretazione elimina le norme (ossia le norme estraibili dal testo con interpretazioni “condannate” dalla legge interpretativa) lasciando invariato il testo.

<sup>13</sup> La nuova disposizione, quindi, “denota” significati normativi già “connotati” dalla disposizione precedente.

sposizioni integrative o esplicative non corrispondono, quindi, “norme” integrative o esplicative; nel caso dell’interpretazione autentica, invece, le disposizioni di interpretazione recano un (nuovo) contenuto normativo; esistono, quindi, disposizioni interpretative, cui corrispondono norme interpretative (da esse significate), ma non sono configurabili norme integrative (significate da disposizioni integrative).

La disposizione integrativa non realizza un fenomeno di autentica retroattività: poiché presupposto della disposizione integrativa è l’identità dei contenuti normativi (espressi, in un primo momento dalla disposizione originaria; poi – ad integrazione avvenuta – dall’unità sintagmatica: disposizione integrativa/disposizione integrata), non è dato constatare l’avvento di una nuova norma, cui riferire l’efficacia retroattiva.

Nella seconda ipotesi (ossia quando la disposizione integrativa sostituisce la disposizione preesistente), le cose stanno diversamente.

Quando c’è sostituzione d’una disposizione mal formulata ad opera di una disposizione meglio formulata, la nuova disposizione può essere (e solitamente è) uno strumento di interpretazione della disposizione sostituita (abrogata)<sup>14</sup>.

In tal caso, “la norma abrogata costituirà l’unico metro di qualificazione delle fattispecie concrete che rientrano nella propria sfera di applicazione, secondo le varie possibilità interpretative e le correlazioni sistematiche esistenti durante la sua vigenza e senza tuttavia influire sull’autonomia dell’attività ermeneutica”<sup>15</sup>.

Siamo qui in presenza di una successione di leggi nel tempo, che “produce quale effetto primario una sostituzione di entità testuali aventi per oggetto una medesima fattispecie astratta”<sup>16</sup>.

In tale ipotesi, quindi, le disposizioni c.d. ripetitive, riproduttive e correttive sono tutte specie di disposizioni recanti norme che abrogano e sostituiscono: esse sono ripetitive, riproduttive e correttive solo da un punto di vista logico (ossia dal punto di vista del confronto “teorico” tra norma abrogata e norma sostituita). Nella dinamica delle fonti, esse *sostituiscono* le disposizioni precedenti (e,

<sup>14</sup> Sul fenomeno della *lex posterior* assunta come mezzo di interpretazione, vedi la fine analisi di TABET G., *Legge correttiva e legge interpretativa nell’esperienza della riforma tributaria*, ed. provv., Roma, 1981, p. 16 ss., il quale esamina il fenomeno delle “disposizioni ripetitive, riproduttive e correttive le quali, rispettivamente, si limitano a novare la fonte collocando la disposizione in un più chiaro contesto sistematico; oppure a riprodurre gli stessi enunciati normativi nei contenuti sostanzialmente identici, ma espressi in modo più chiaro; ovvero a correggere errori di stesura rimandando alla originaria norma che era stata mal formulata” (p. 17). Sui criteri da seguire per stabilire se una nuova legge è innovativa o interpretativa, si è soffermato ASCARELLI T., *Interpretazione della legge abrogata e carattere innovativo della legge nuova*, in *Riv. dir. comm.*, 1949, p. 331; quei criteri possono valere – *mutatis mutandis* – anche per discriminare se una nuova legge è innovativa, integrativa o interpretativa.

<sup>15</sup> TABET, *op. loc. cit.*

<sup>16</sup> TABET, *op. loc. cit.*

quindi, non le ripetono, non le riproducono, non le correggono e non le interpretano). La nuova disposizione, essendo sostitutiva della precedente, non ne è interpretativa, ma può porsi soltanto come elemento utile per la comprensione della disposizione precedente<sup>17</sup>.

#### 4. *Le disposizioni modificative, e la loro suddivisione in correttive e non correttive: la retroattività implicita delle norme correttive*

La disposizione (o norma) originaria continua ad esistere dopo che è stata emanata una disposizione che la interpreta o la integra operando un'aggiunzione.

Con le disposizioni integrative-sostitutive, abbiamo una nuova norma di contenuto identico a quella integrata-sostituita; non muta la norma ma ne è sostituita la formulazione (ne muta, quindi, la fonte).

Con le norme modificative, il fenomeno sostitutivo interessa, non solo il piano testuale, ma anche il piano del significato (la norma).

Anche nella categoria delle norme modificative dobbiamo operare una sottodistinzione.

Abbiamo, in primo luogo, le disposizioni *correttive*. Esse sono – secondo questa sentenza – “quelle dirette a emendare disposizioni già in vigore che presentino secondo l'apprezzamento del legislatore delegato (e ovviamente del Parlamento) un vizio di illegittimità perché contrastino direttamente con una norma costituzionale o violino i criteri fissati dalla legge delega o comunque i limiti della delega stessa o, infine, perché si rivelino irragionevoli”.

La disposizione (o norma) correttiva presuppone dunque una norma (valutata come) viziata; il legislatore modifica la norma viziata, eliminando il vizio.

A nessuno può sfuggire l'analogia con la pronuncia di incostituzionalità: la dichiarazione di incostituzionalità è un fenomeno normativo (generato in forme processuali) che incide su di una norma viziata, eliminandola *ex tunc*.

---

<sup>17</sup> Esiste insomma un rapporto di alternatività tra disposizione sostitutiva e disposizione interpretativa; dopo che è intervenuta la disposizione interpretativa, “la disciplina che ne deriva va desunta contemporaneamente e dalla disposizione interpretata e dalla disposizione interpretativa” (RESCIGNO G.U., *Leggi di interpretazione autentica e leggi retroattive non penali incostituzionali*, in *Giur. cost.*, 1964, p. 777); il che non significa che un frammento di norma è nella prima, un altro frammento nella seconda disposizione, ma che, dalla prima disposizione, è estraibile la sola norma non bandita dalla seconda; fonte della disciplina, quindi, è soltanto la legge interpretata. Dopo che è intervenuta la disposizione sostitutiva, ciascuna disposizione regola i fatti, avvenuti nel periodo di sua vigenza. La seconda è soltanto un argomento (non necessariamente l'unico) utile ad intendere la disposizione abrogata (ma non è propriamente retroattiva, perché i fatti avvenuti sotto la vigenza della norma abrogata, continuano ad essere regolati dalla disposizione abrogata).

La norma correttiva incide anch'essa su una norma viziata, ma sostituendola *ex tunc*.

La sua retroattività, quindi (quando non è espressamente stabilita), deriva dalla sua funzione. Secondo la tesi affermata in questa sentenza, le norme correttive sono retroattive anche quando il legislatore non lo dispone espressamente; la retroattività è implicita<sup>18</sup>. La norma correttiva, se non è retroattiva, non può essere più caratterizzata come correttiva: se non è retroattiva, è una comune norma modificativa.

La seconda specie di norme modificative è appunto data da norme che innovano, senza che sia possibile qualificarle, in relazione al diritto modificato, in termini correttivi.

Si può cioè porre, entro il *genus* delle norme modificative, la distinzione tra norme correttive e non correttive, le prime retroattive (in quanto miranti a rimediare, *ex tunc*, al vizio di una norma preesistente), le seconde non retroattive, in quanto miranti ad una innovazione, motivata altrimenti.

---

<sup>18</sup>La giurisprudenza ammette la retroattività implicita, ritenendola desumibile dalla *ratio* e dalla natura della norma; vedi Cass., 23 maggio 1969, n. 1829, in *Foro it.*, 1969, I, c. 2542; *contra*: QUADRI R., *Applicazione della legge in generale*, in *Commentario del codice civile* a cura di SCIALOJA A.-BRANCA G., Bologna-Roma, 1974, p. 45, in base al rilievo che l'art. 11 delle preleggi non vincola il legislatore, ma vincola gli organi subordinati, e quindi "assume il valore di una prescrizione che condiziona la validità dei suoi atti". Rilievo erroneo, in quanto la retroattività implicita di una disposizione costituisce anche deroga (implicita) all'art. 11; l'interprete, quindi, che assume la retroattività implicita, non viola l'art. 11.

## LIMITI COSTITUZIONALI DELLE LEGGI TRIBUTARIE INTERPRETATIVE \*

### *Le tre sentenze della Corte costituzionale*

Vi sono tre sentenze della Corte costituzionale in materia di leggi tributarie interpretative che possono essere prese in considerazione come significative degli orientamenti della giurisprudenza costituzionale. Sono: la sentenza 19 giugno 1974, n. 175, relativa alla legge di interpretazione della «legge per Assisi»; la sentenza 11 giugno 1999, n. 229<sup>1</sup>, concernente l'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; la sentenza 22 novembre 2000, n. 525<sup>2</sup>, relativa alla notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali.

### *La sentenza sulla interpretazione autentica della «legge per Assisi»*

La sentenza n. 175/1974 è un caso significativo di uso della concezione dichiarativa delle leggi di interpretazione<sup>3</sup>. Concerne una legge che si autoqualificava come interpretazione autentica della cd. «legge per Assisi». L'art. 15 della legge 9 ottobre 1957, n. 976, in tema di salvaguardia del territorio di Assisi, concedeva, alle imprese che avessero creato nuovi impianti, «l'esenzione da ogni imposta erariale, provinciale e comunale e relative sovrimposte per la durata di anni dieci dalla istituzione dall'impianto medesimo». La legge 25 febbraio 1971, n. 110 stabilì che l'esenzione valesse soltanto per alcune imposte (imposta di ricchezza mobile, ICIAP, imposta di patente).

La Corte costituzionale ritenne che fosse una legge interpretativa (come la qualificava il legislatore). La natura interpretativa della legge denunziata è la premessa che consente alla Corte di respingere tutte le eccezioni di incostituzionalità.

---

\* *Corr. trib.*, 2007, pp. 1967-1972.

<sup>1</sup> In *Corr. trib.* n. 31 /1999, p. 2378, e in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 9/1999, p. 741.

<sup>2</sup> In *Corr. trib.* n. 6/200 I, p. 443, e in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 6/200 I, p. 465.

<sup>3</sup> La sentenza è commentata G. ZAGREBELSKY, *Sulla interpretazione autentica (a proposito della «legge per Assisi»)*, in *Giur. cost.*, 1974, p. 3482.

Secondo la Corte, non c'è violazione dell'art. 53 Cost., «perché il legislatore non ha introdotto retroattivamente nuovi tributi, ma ha semplicemente indicato quali imposte erano ricomprese nell'esenzione accordata dall'art. 15 della legge n. 976/1957». Non è violato il principio di libertà di iniziativa economica privata di cui all'art. 41 della Costituzione, perché «l'incentivazione accordata riguardava fin dall'inizio solo i tributi elencati nell'art. 1 della legge n. 110/1971 e non indistintamente ogni imposta diretta e indiretta».

In sostanza, viene accolta – anche se la Corte non la rievoca – la teoria tradizionale, secondo cui le leggi interpretative dichiarano una norma insita *ab initio* nella legge interpretata. Esse non innovano e, quindi, non sono neppure retroattive. Quella legge era in realtà una legge che modificava la legge interpretata; bisognava, quindi, valutare se le innovazioni introdotte retroattivamente violassero o no le regole costituzionali. Invece la Corte si uniforma al legislatore nel qualificarla legge interpretativa; ed accoglie in pieno l'idea della originaria presenza, nella legge interpretata, di quanto disposto dalla legge (definita) interpretativa. Sono qui evidenti gli aspetti critici della concezione dichiarativa, che è fondata sulla finzione che la legge da interpretare sia un involucro che racchiude un solo, autentico e vero significato normativo, e che il legislatore, con la legge interpretativa, lo porta alla luce. Oltre che intrinsecamente sbagliata, la concezione dichiarativa reca con sé conseguenze inaccettabili, perché, in base ad essa, non vi sarebbero limiti costituzionali alla retroattività delle leggi interpretative, perché non vi sarebbe retroattività.

Secondo questo ordine di idee, anche la legge interpretativa di una disposizione penale, che in realtà introduce una nuova fattispecie di reato, non s'infrange contro l'art. 25 Cost., perché non è creativa di nulla ma esplicita un *quid* presente dall'origine nella disposizione interpretata<sup>4</sup>.

### *La seconda sentenza e la terza sentenza*

La seconda e la terza sentenza sono di tutt'altro indirizzo. Ci indicano che, per la Corte, non conta stabilire se la sentenza sia effettivamente interpretativa o innovativa, ma conta verificare se gli effetti retroattivi ledano i principi costituzionali.

La sentenza n. 229/1999 ha per oggetto la questione di legittimità costituzionale della disposizione<sup>5</sup> con cui è stato disposto che il termine previsto nel primo comma dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 non è stabilito a pena di decadenza. La questione è nota: riguarda il termine del controllo formale della di-

---

<sup>4</sup> Cass., Sez. III pen., 31 luglio 1997, in *Giur. cost.*, 1998, p. 1194, con nota di A. PUGIOTTO, *L'irresistibile "ultrattività" della legge interpretata autenticamente*.

<sup>5</sup> Contenuta nell'art. 28 della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

chiarazione. La legge intervenne non tanto per risolvere un dubbio quanto per «rovesciare un diritto vivente giurisprudenziale a causa del quale l'erario correva il rischio di uscire soccombente nelle controversie pendenti e future, e salvaguardare, in tal modo, ingenti esigenze finanziarie dello Stato»<sup>6</sup>. Le questioni di costituzionalità furono ritenute infondate.

La sentenza n. 525/2000 concerne la legittimità costituzionale della disposizione<sup>7</sup> secondo cui l'art. 38, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 si interpreta nel senso che le sentenze delle commissioni tributarie regionali, ai fini del decorso del termine di 60 giorni per ricorrere in Cassazione, vanno notificate all'amministrazione finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato territorialmente competente. Qui abbiamo – come è stato osservato – «il singolarissimo caso di interpretazione autentica di un testo legislativo che non c'è»<sup>8</sup>. Si introduce infatti (retroattivamente) una norma sulla notifica delle sentenze di appello fingendo di interpretare una disposizione che nulla dice in tema di notifiche. La questione di costituzionalità fu ritenuta fondata (solo) con riguardo all'efficacia retroattiva.

### *Limiti. L'uso improprio delle leggi interpretative*

È ormai invalso l'uso di leggi interpretative che non interpretano ma innovano retroattivamente. Il legislatore interviene con leggi interpretative in casi nei quali non sussiste alcun dubbio; la forma interpretativa della legge è solo un mezzo per dissimulare la retroattività dell'innovazione. L'uso improprio della legge di interpretazione è stato censurato raramente dalla Corte costituzionale<sup>9</sup>. È quasi un *unicum* la sentenza 4 aprile 1990, n. 155<sup>10</sup>, in tema di editoria, che dichiara illegittima una norma, nella parte in cui attribuisce la qualifica di norma di interpretazione autentica – con conseguente efficacia retroattiva – ad alcune definizioni legislative (le nozioni di «controllo», di «collegamento» tra imprese editoriali, «posizione dominante» nel mercato editoriale).

<sup>6</sup> A. PUGIOTTO, *La legge interpretativa e i suoi giudici*, Milano, 2003, p. 63.

<sup>7</sup> Legge 13 maggio 1999, n. 133, art. 21, comma 1.

<sup>8</sup> A. PUGIOTTO, *La legge interpretativa e i suoi giudici*, cit., p. 58.

<sup>9</sup> Ad esempio, nella sentenza 10 dicembre 1981, n. 18, in *Giur. it.*, 1982, I, I, c. 800, la Corte afferma che «non può dirsi che faccia buon uso della sua potestà il legislatore che si sostituisca al potere cui è riservato il compito istituzionale di interpretare la legge, dichiarandone mediante altra legge l'autentico significato con valore obbligatorio per tutti e, quindi, vincolante anche per il giudice, quando non ricorrono quei casi in cui la legge anteriore riveli gravi ed insuperabili ambiguità o abbia dato luogo a contrasti e applicazioni, specie in sede giurisprudenziale». Si veda anche Corte cost., 25 luglio 1995, n. 376, in *Foro it.*, 1997, I, c. 346.

<sup>10</sup> In *Corr. giur.*, 1990, p. 588. Sull'importanza di questa sentenza si veda A. GARDINO CARLI, *Il legislatore interprete*, Milano, 1997, p. 125.

Prevale nella giurisprudenza della Corte l'orientamento secondo cui il legislatore può usare l'interpretazione autentica (anche) per correggere un diritto vivente politicamente sgradito. L'esistenza di dubbi e controversie sul senso di una disposizione non è un presupposto necessario delle leggi di interpretazione, che possono essere adottate anche per «rimediare ad interpretazioni giurisprudenziali divergenti con la linea del diritto perseguita»<sup>11</sup>. Insomma, *nulla quaestio* se una legge si autodefinisce interpretativa ma in realtà è una legge modificatrice della norma che dice di interpretare.

Ad esempio, in materia tributaria, una legge che (apparentemente) interpreta una norma contro l'indirizzo omogeneo della Cassazione è la legge sulla tassazione dei proventi illeciti (legge 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4). La giurisprudenza, prendendo per buona la qualifica legislativa, l'ha considerata interpretativa, e l'ha applicata retroattivamente<sup>12</sup>. In tal modo, però, viene introdotta retroattivamente non solo una nuova ipotesi impositiva, ma anche una fattispecie di illecito<sup>13</sup>.

### *La retroattività*

Se si ammette l'uso improprio delle leggi interpretative, è inutile discettare sulla nozione di legge interpretativa. È inutile indagare, nel singolo caso, se una legge è veramente o solo apparentemente interpretativa. Ciò che importa, nel giudizio di costituzionalità, è solo verificare se la sua efficacia retroattiva è contraria alle norme costituzionali.

I limiti delle leggi interpretative sono i limiti della retroattività. Nella sentenza n. 525/2000, la Corte costituzionale non si impegna sulla natura della legge – se interpretativa o innovativa – ed afferma che «l'effettivo problema da affrontare nella presente fattispecie non è quello relativo alla natura di tali leggi, ma investe sostanzialmente i limiti che esse incontrano quanto alla loro portata retroattiva».

Secondo la Corte, l'irretroattività della legge «costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, al quale il legislatore deve in via di principio attenersi», astenendosi dall'emanare disposizioni retroattive (apparentemente interpretative) che non trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza, o che si pongano in contrasto con valori e interessi costituzionalmente protetti, tra cui l'affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> Corte cost., 28 dicembre 1990, n. 586, in *Giur. cost.*, 1990, c. 3284.

<sup>12</sup> Cass., 19 aprile 1995, n. 4451, in *Giur. it.*, 1995, I, I, c. 200 I, con nota di F. TESAURO, *La tassazione dei proventi di reato e gli enunciati del legislatore-interprete*.

<sup>13</sup> A. PUGIOTTO, *L'irresistibile "ultrattività" della legge interpretata autenticamente*, loc. ult. cit.

<sup>14</sup> In tal senso le due sentenze della Corte cost. n. 229/1999, cit. nota 1, e 4 novembre 1999, n. 416.

In proposito la Corte ha individuato, oltre alla materia penale, altri limiti costituzionali alla retroattività, tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, la tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico ed il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario. Si aggiunga, per la materia tributaria, il requisito di attualità della capacità contributiva.

### *La tutela dell'affidamento*

Secondo la Corte, non può essere riposto alcun affidamento in leggi non eque e, comunque, anche l'affidamento può cedere nel bilanciamento con altri valori costituzionali<sup>15</sup>. Affermazioni non trascurabili sono contenute nella sentenza n. 229/1999. In essa vi sono due enunciati, dei quali – prescindendo dal caso concreto – il primo è accettabile, il secondo no.

È accettabile, in linea astratta, il principio che nessun legittimo affidamento può sorgere «sulla base di una interpretazione della norma tutt'altro che pacifica e consolidata ed anzi fortemente contrastata nella giurisprudenza di merito» (salvo vedere il caso concreto).

Non è invece accettabile che nessun legittimo affidamento può sorgere in ordine a norme che riguardano termini di decadenza dell'amministrazione<sup>16</sup>. La Corte esclude infatti in via di principio, ma senza ragione, che sia meritevole di tutela l'affidamento dei contribuenti riguardante «non già la legittimità della propria condotta ma l'intervenuta decadenza dell'amministrazione dal potere di iscrivere a ruolo somme che siano risultate effettivamente dovute, a titolo di imposta, a seguito del suddetto controllo».

Nella sentenza n. 525/2000 si afferma che il legittimo affidamento non riguarda solo le norme sostanziali, ma anche quelle processuali. L'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica – principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (cfr. le sentenze 4 novembre 1999, n. 416 e 2 luglio 1997, n. 211) – deve valere anche in sede processuale, «dove si traduce nell'esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento del giudizio secondo le regole vigenti all'epoca del compimento degli atti processuali (cfr. la sentenza n. 111 del 1998)».

---

<sup>15</sup> A. PUGIOTTO, *La labirintica giurisprudenza costituzionale in tema di leggi di interpretazione autentica*, in *Studium juris*, 1997, p. 64.

<sup>16</sup> A. PUGIOTTO, *Una vicenda esemplare (in tema di interpretazione autentica e materia tributaria)*, in *Giur. cost.*, 1999, p. 2083.

Nel caso di specie, la Corte rileva che la norma introdotta dalla legge (apparentemente) interpretativa non era prevedibile. Viene perciò censurata la portata retroattiva della norma, «poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali (cfr. la sentenza n. 211 del 1997)». È stata perciò dichiarata illegittima, per violazione dell'art. 3 Cost., la parte della norma impugnata che estendeva anche al passato la nuova regola in tema di notifiche delle decisioni della Commissione tributaria regionale.

### *Il principio di capacità contributiva*

Nella sentenza n. 229/1999, la Corte esclude che sia violato il principio della capacità contributiva, perché nella specie non ricorrevano i presupposti per la formazione di un legittimo affidamento ed, inoltre, perché il principio sancito dall'art. 53 Cost. ha carattere oggettivo, riferendosi ad indici concretamente rivelatori di ricchezza e non già a stati soggettivi di affidamento del contribuente.

L'art. 53 può costituire limite alle leggi interpretative nella misura in cui è limite alla retroattività. Valgono, dunque, per le leggi interpretative, gli stessi limiti alla retroattività che la Corte ha affermato per le ordinarie leggi impositive. L'art. 53 limita la retroattività in quanto esso richiede che la capacità contributiva sia attuale.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, i tributi retroattivi sono costituzionalmente legittimi se colpiscono fatti del passato che, in base ad una verifica da compiersi volta per volta, esprimono una capacità contributiva ancora attuale. La legge tributaria retroattiva viola il principio della capacità contributiva se, nell'assumere a presupposto un fatto del passato, spezza il rapporto tra imposizione e capacità contributiva. Per tale motivo è stata ritenuta incostituzionale la tassazione retroattiva degli incrementi di valore delle aree fabbricabili, che colpiva incrementi di valore realizzati nei dieci anni precedenti<sup>17</sup>; non è stata invece ritenuta incostituzionale una norma impositiva che colpisce redditi conseguiti in passato, retroagendo per un periodo di tre anni<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Corte cost., 23 maggio 1966, n. 44, in *Giur. cost.*, 1966, p. 737.

<sup>18</sup> La Corte costituzionale – nelle sentenze 20 luglio 1994, n. 315, in *Corr. trib.*, n. 36/1994, p. 2379, in *GT – Riv. giur. trib.* n. 11/1994, p. 1053, e in *Fin. loc.*, 1994, p. 1199; 19 gennaio 1995, n. 14, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa, e 27 luglio 1995, n. 410, in *Corr. trib.*, n. 43/1995, p. 3034 – ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11, comma 9, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (tassazione retroattiva di plusvalenze realizzate con l'indennità di espropriazione), tenendo conto del breve lasso di tempo entro il quale la retroattività era destinata ad operare e della prevedibilità dell'imposizione.

### La divisione dei poteri e il giudicato

Nella sentenza n. 229/1999, in tema di art. 36-bis, la Corte esclude che la norma denunciata sia lesiva delle attribuzioni del potere giudiziario (artt. 101, 102 e 108 Cost.), perché «l'attività del legislatore, pur se diretta a stabilire il significato di una norma preesistente, opera su un piano diverso dall'interpretazione in senso proprio del giudice, in quanto mentre la prima interviene sul piano generale ed astratto del significato delle fonti normative, quella del giudice opera sul piano particolare come premessa per l'applicazione concreta della norma alla singola fattispecie sottoposta al suo esame» (sentenze 23 dicembre 1997, n. 432; 12 luglio 1995, n. 311; 23 novembre 1994, n. 397; 18 novembre 1993, n. 402)<sup>19</sup>. L'efficacia retroattiva della norma non viene ad incidere dunque sulla *potestas iudicandi*, bensì sul modello di decisione a cui l'esercizio della suddetta potestà deve attenersi.

In alcune sentenze, la Corte afferma che il legislatore incontra il limite del giudizio in corso – se risulti che la legge sia maliziosamente diretta a orientare l'esito di alcuni specifici processi – o il limite del giudicato, prospettandosi l'incostituzionalità di quelle leggi di interpretazione autentica che comportino la perdita di efficacia delle decisioni passate in giudicato.

Nella sentenza n. 155/1990 si dice che «la legge interpretativa, per vero, non viola di per sé gli artt. 101, 102 e 104 Cost., a meno che essa non leda il giudicato già formatosi o non sia intenzionalmente diretta ad incidere sui giudizi in corso. Se queste circostanze (...) non ricorrono (...) si deve escludere che le attribuzioni del potere giudiziario siano vulnerate, in quanto legislatore e giudice agiscono su piani diversi: l'uno su quello suo proprio, introducendo nell'ordinamento un *quid novi* che rende obbligatorio per tutti il significato normativo dato ad un precedente atto legislativo, l'altro applicando al caso concreto la legge intesa secondo le comuni regole d'ermeneutica». Anche nella sentenza 19 gennaio 1995, n. 15 la Corte afferma che la legge interpretativa «non lede (...) la funzione giurisdizionale, a meno che non violi il giudicato o sia intenzionalmente diretta ad incidere sui concreti giudizi in corso per determinarne gli esiti».

Nella sentenza 27 luglio 2000, n. 374 la Corte afferma che «in linea generale è da escludere, secondo il consolidato indirizzo di questa corte, che possa integrare una violazione delle attribuzioni spettanti al potere giudiziario una disposizione di legge che appaia finalizzata ad imporre all'interprete un determinato significato normativo, in quanto la stessa, operando sul piano delle fonti, non tocca la potestà di giudicare, ma precisa solo la regola astratta ed il modello di decisione cui l'esercizio della potestà di giudicare deve attenersi

---

<sup>19</sup>Corte cost., 18 novembre 1993, n. 402, in *Corr. trib.*, n. 48/1993, p. 3213, e in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 1/1994, p. 13.

(sentenze 24 luglio 1998, n. 321; n. 432/1997, 5 novembre 1996, n. 386)». La Corte conclude affermando che la norma interpretativa «non lede la funzione giurisdizionale, solo ove risulti che l'intento legislativo non è la "correzione" concreta dell'attività giurisdizionale, ma piuttosto la creazione di una regola astratta».

Anche il limite del giudicato non sembra insuperabile. Nessuna norma costituzionale tutela il giudicato. Si è sostenuto che sono ammissibili le leggi di interpretazione autentica purché non dispongano direttamente la caducazione di sentenze passate in giudicato. In altri termini, è costituzionalmente ammissibile la legge di modifica astratta della legge anteriore, che disponga la caducazione delle sentenze o una modificazione al regime delle sentenze<sup>20</sup>. Insomma si tratta di ammettere che una legge di interpretazione retroattiva possa incidere anche sul giudicato, se ciò è l'effetto consequenziale di una norma astratta.

### *Considerazioni conclusive*

Lo Statuto del contribuente dispone che le leggi interpretative in materia tributaria siano adottate solo in casi eccezionali<sup>21</sup>. Penso che il legislatore dello Statuto non si riferisca alle leggi veramente interpretative, che sono rare e che, se davvero risolvono nel modo giusto un dubbio interpretativo, devono essere viste con favore. Penso invece che lo Statuto si riferisca alla prassi deplorabile di leggi apparentemente interpretative, che intervengono di solito a tutela degli interessi erariali.

Nella giurisprudenza della Consulta, come abbiamo visto, l'uso improprio di leggi interpretative non viene giudicato incostituzionale. Si ammette che il legislatore possa «fingere» di interpretare. La Corte però non sempre sta al gioco del legislatore. Non accetta più l'idea che una legge non abbia limiti retroattivi solo perché si autoqualifica interpretativa. Il legislatore non è onnipotente per il solo fatto che dice di porsi come interprete. Deve rispettare il divieto di retroattività delle leggi penali (art. 25 Cost.); può introdurre nuove ipotesi impositive, ma deve rispettare il requisito di attualità della capacità contributiva. Deve rispettare il legittimo affidamento, se ha basi solide. Non è un limite la divisione dei poteri, né lo è il giudicato, che non gode di tutela costituzionale di fronte a leggi astratte. Resta il generale (o generico) principio di ragionevolezza, come limite alla retroattività e, quindi, alle leggi interpretative.

---

<sup>20</sup> G. ZAGREBELSKY, *Il sistema delle fonti del diritto*, Torino, 1988, p. 45.

<sup>21</sup> Art. 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

# GLI EFFETTI NEL TEMPO DELLA DICHIARAZIONE DI ILLEGITTIMITÀ DI NORME TRIBUTARIE E IL DIRITTO AL RIMBORSO DELL'IMPOSTA DICHIARATA INCOSTITUZIONALE \*

SOMMARIO: 1. Discriminazione qualitativa dei redditi e imposta sui sovraprofiti. – 2. La questione degli effetti nel tempo delle sentenze della Corte. – 3. I rapporti esauriti e le situazioni irrevocabili. – 4. Illegittimità futura e illegittimità sopraggiunta. – 5. Cenni di diritto comparato. – 6. L'art. 53, l'art. 81 e il bilanciamento. – 7. Il *dies a quo* dell'incostituzionalità. – 8. Il *dies a quo* della cessazione di efficacia di norme tributarie relative a tributi periodici. – 9. Rimedi allo squilibrio di bilancio derivante dal rimborso di tributi incostituzionali. – 10. Il giudizio *a quo*. Il diritto al rimborso dei tributi incostituzionali.

## 1. *Discriminazione qualitativa dei redditi e imposta sui sovraprofiti*

Prima di esaminare il tema degli effetti nel tempo delle sentenze che dichiarano costituzionalmente illegittima la norma istitutiva di un obbligo tributario è inevitabile un cenno alla questione tributaria.

È in discussione, nella sentenza della Corte costituzionale n. 10/2015, l'aggravamento dell'IRES sul reddito delle società petrolifere, introdotta nel 2008 (impropriamente denominata come *Robin Tax*, non avendo, il relativo gettito, alcuna destinazione speciale).

La Corte non considerato illegittima la normativa censurata perché discrimina all'interno di una medesima categoria reddituale. Se ne deriva il corollario, difficilmente condivisibile, che il legislatore potrebbe introdurre aliquote differenziate per i diversi settori imprenditoriali: ad esempio, un'aliquota per i petrolieri ed una per i farmaceutici, un'altra per le imprese bancarie e assicurative, un'altra per le televisioni, ecc. A parità di reddito d'impresa sarebbero permesse aliquote diverse.

In realtà la Corte avrebbe potuto dichiarare incostituzionale la maggior tassazione per il fatto che discrimina all'interno della categoria dei redditi d'im-

---

\* *Rass. trib.*, 2015, pp. 1093-1105.

presa (altra cosa è la discriminazione tra redditi di categorie diverse)<sup>1</sup>.

La Corte ammette in specie la tassazione differenziata dei redditi derivanti “dalla eccezionale redditività dell’attività economica per gli operatori del petrolio”; più precisamente, ritiene legittimo “un prelievo differenziato che colpisca i “sovraprofiti” congiunturali, specie se di origine speculativa”. E ritiene illegittima la maggior tassazione perché non colpisce solo i sovraprofiti, ma l’intero reddito<sup>2</sup>, perché non è temporanea ed infine perché non è impedita la traslazione.

Sarebbe dunque legittima, secondo la Corte, un’imposta che colpisca i sovraprofiti congiunturali, e che cessi quando cessa la congiuntura.

Un tributo con tali caratteristiche richiama alla mente le imposte istituite in Italia (e all’estero) in occasione delle due guerre mondiali. Si trattava di imposte che colpivano la parte dei profitti delle imprese commerciali e industriali, conseguiti nel periodo bellico, che erano superiori alla media degli utili del biennio precedente la guerra<sup>3</sup>. Quelle imposte colpivano, però, in generale, le imprese commerciali e industriali. Non si limitavano, come l’aliquota maggiorata di cui discutiamo, a colpire in modo discriminatorio solo determinate attività. Se dunque è da condividere la dichiarazione di illegittimità delle norme censurate, la motivazione della sentenza è tutt’altro che condivisibile.

## 2. La questione degli effetti nel tempo delle sentenze della Corte

Con la sentenza n. 10/2015 la Corte costituzionale ha dichiarato l’illegittimità di alcune norme tributarie “a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica”. Il dispositivo riflette l’art. 136 Cost., ma è nella motivazione che è racchiusa la novità della sentenza, perché la Corte, operando un bilanciamento tra contrapposti principi costituzionali (art. 53 e art. 81), sembra legittimare un tributo incostituzionale (contrario all’art. 53 Cost.), se il suo gettito è necessario all’equilibrio del bilancio, ed inoltre perché la Corte esclude la retroattività degli effetti, pur accertando una illegittimità originaria.

---

<sup>1</sup> Cfr. D. STEVANATO, “Robin Hood Tax” tra incostituzionalità e aperture della Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari, in “Corr. Trib.”, 2015, p. 951.

<sup>2</sup> Secondo la Corte (punto 6.5.4.), “il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo in esame come maggiorazione di aliquota che si applica all’intero reddito di impresa, anziché ai soli “sovraprofiti”; dall’assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l’applicazione; dall’impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall’incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo”.

<sup>3</sup> Cfr. E. MORSELLI, *Le imposte in Italia*, Torino, 1959, p. 114 ss.; P. BORIA, *Il sistema fiscale*, Torino, 2008, p. 74.

La sentenza pone dunque in crisi la certezza che una legge contraria all'art. 53 Cost. sia da dichiarare incostituzionale, perché la violazione dell'art. 53 potrebbe essere sterilizzata dall'art. 81. Pone in crisi la certezza che le sentenze di accoglimento della Corte costituzionale siano retroattive. Pone in crisi la certezza che le sentenze di accoglimento rendano inapplicabile la norma giudicata invalida nel giudizio *a quo*.

2.2. Questa sentenza innova in tema di effetti nel tempo delle sue pronunce di accoglimento. Accogliendo una richiesta subordinata dell'Avvocatura, la Corte esclude la retroattività della pronuncia<sup>4</sup>, rivendicando il potere di introdurre limiti alla retroattività. Ed argomenta affermando che:

- l'efficacia delle sentenze di accoglimento non retroagisce fino al punto di travolgere le situazioni divenute irrevocabili e i rapporti esauriti;
- limiti alla retroattività derivano dalla necessità di salvaguardare principi di rango costituzionale;
- la Corte avrebbe già in passato limitato la retroattività;
- la comparazione con altre corti costituzionali mostra che la limitazione della retroattività è prassi diffusa.

L'argomento forte dovrebbe essere il secondo. Gli altri sono argomenti di contorno, neppure pertinenti.

2.3. La questione degli effetti nel tempo delle sentenze di incostituzionalità, in dipendenza dalla natura della sentenza, fu largamente dibattuta nei primi anni successivi al 1948, e sembrava chiusa nel senso che le sentenze di accoglimento sono sentenze di annullamento *ex tunc*<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Scrive Gentili, dell'Avvocatura dello Stato, che “*Su mia richiesta subordinata, formulata per l'ipotesi in cui la questione fosse stata ritenuta fondata (la sentenza non lo dice, ma risulta dagli atti), la Corte costituzionale ha deciso di escludere la retroattività degli effetti della sentenza di accoglimento (vi era già un precedente, ma non di carattere finanziario). In tal modo, ribadisco su richiesta dell'avvocatura, abbiamo evitato rimborsi a favore dei petrolieri e simili per almeno 7 miliardi*” (P. GENTILI, *Sulla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale*, in “Rass. Avv. Stato”, 2014, p. 106).

<sup>5</sup> L'art. 136 Cost., disponendo che la norma della legge o dell'atto con forza di legge, dichiarata incostituzionale, “*cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione*”, fece pensare che le sentenze dichiarative di incostituzionalità avessero effetti abrogativi. In tal senso P. CALAMANDREI, *La illegittimità costituzionale delle leggi nel processo civile*, Padova, 1950, p. 81 ss., che però non la ripropose – dopo la legge n. 87 del 1953 – nel saggio *Corte costituzionale e autorità giudiziaria*, in “Riv. dir. proc.”, 1956, p. 25 ss.

Per i sostenitori della nullità della legge incostituzionale, la sentenza di accoglimento della Corte ha natura dichiarativa. I suoi effetti, quindi, colpiscono la norma invalida *ab origine*. Cfr. E. GARBAGNATI, *Sull'efficacia delle decisioni della Corte costituzionale*, in *Scritti giuridici in onore di Francesco Carnelutti*, 1950, vol. IV, p. 212.

Da ultimo cfr. A. PACE, *Superiorità della costituzione e sindacato delle leggi*, in “Riv. Ass. It. Cost.”, 2015, n. 2.

Da tempo, però, è avvertito il problema degli effetti *ex tunc* delle sentenze di accoglimento<sup>6</sup>. Nella relazione sulla giustizia costituzionale nel 1989, l'allora Presidente della Corte definiva delicatissimo il problema della efficacia retroattiva delle sentenze di accoglimento, rilevando che, da una applicazione radicale e generalizzata di tale principio, potrebbero derivare effetti profondamente sconvolgenti sul piano sociale, ovvero oneri economici insopportabili, e che ciò potrebbe indurre la Corte a non riconoscere il vizio di illegittimità costituzionale.

Si diceva, in quella relazione, che la Corte aveva adottato, nell'anno allora trascorso, due sentenze che si discostavano dall'indirizzo seguito fino ad allora. Erano indicate la sentenza n. 50/1989 (in tema di pubblicità delle udienze nel processo tributario), la sentenza n. 398/1989, che aveva dichiarato incostituzionale la norma concernente la nomina, da parte del Ministero dell'agricoltura e foreste, di magistrati ordinari all'ufficio giurisdizionale di commissario agli usi civici, che era stata circoscritta, nei suoi effetti, alle nomine future.

Era indicata, anche, la sentenza dell'anno precedente, che aveva dichiarato l'incostituzionalità di una norma concernente l'organizzazione della giustizia militare, attribuendo alla sua decisione efficacia soltanto *de futuro* (sent. n. 266/1988).

### 3. I rapporti esauriti e le situazioni irrevocabili

Un punto che va messo in chiaro è che il problema del potere della Corte di "modulare" gli effetti nel tempo delle sue pronunce di accoglimento non riguarda né i rapporti esauriti, che sono impropriamente indicati come limiti alla retroattività, né le sentenze che accertano illegittimità sopraggiunte o future.

Il problema non riguarda, cioè, i casi in cui non c'è divario tra tempo della (accertata) illegittimità e tempo in cui opera la pronuncia della Corte, ma, all'opposto, riguarda il caso in cui – come nella sentenza n. 10/2015 – ci è divario tra tempo della illegittimità e tempo degli effetti della pronuncia della Corte, come quando è dichiarata l'illegittimità originaria della norma, ma l'effetto della dichiarazione di incostituzionalità è fatto decorrere da un tempo successivo, o dalla pubblicazione della pronuncia.

I rapporti esauriti e le situazioni irrevocabili, che impediscono alla sentenza di accoglimento di travolgerli, non sono un limite alla retroattività delle sentenze di accoglimento.

---

<sup>6</sup>La questione è stata dibattuta in un seminario presso la Corte costituzionale, i cui atti sono raccolti nel volume AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere. Atti del seminario di studi tenuto al palazzo della Consulta il 23 e 24 novembre 1988*, Milano, 1989.

I rapporti esauriti e altre situazioni irrevocabili (per effetto, ad es., di decadenza e prescrizione, giudicato, transazione, atti amministrativi definitivi) non sono travolti dalla sentenza di incostituzionalità, non perché la retroattività della sentenza sia limitata, ma perché operano altre norme, in base a cui sopravvivono.

Si tratta delle norme che prevedono – appunto – situazioni irremovibili, come la decadenza, la prescrizione, la definitività degli atti amministrativi e del giudicato.

La sentenza che, ad esempio, dichiara incostituzionale un tributo, opera retroattivamente, ma il contribuente non ha diritto al rimborso se non l'ha richiesto nel termine di decadenza previsto dalla legge tributaria. In un simile caso, ciò che obbliga il giudice a respingere la domanda giudiziale non è affatto un presunto limite alla retroattività della dichiarazione di incostituzionalità (ossia il perdurare di efficacia della norma dichiarata incostituzionale), ma la decadenza. È applicando la norma che pone un termine di decadenza alla istanza di rimborso in sede amministrativa che il giudice dichiara inammissibile la domanda di rimborso. Il giudice decide la controversia non già applicando la norma tributaria dichiarata incostituzionale, ma la norma che prevede la decadenza del contribuente dal potere di richiedere il rimborso dell'indebito.

Ragionamenti analoghi possono essere sviluppati a proposito di altre figure di c.d. rapporti esauriti.

#### 4. *Illegittimità futura e illegittimità sopraggiunta*

Si può dire che la Corte limita gli effetti retroattivi solo quando la sentenza accerta una illegittimità originaria della norma dichiarata incostituzionale, ma la cessazione di efficacia viene fatta decorrere da una data successiva. O quando l'illegittimità è sopraggiunta ad una certa data, ma la cessazione di efficacia è successiva.

Ciò non accade né quando la Corte accerta che l'illegittimità si verificherà in futuro, né quando è accertata una illegittimità non originaria, ma sopraggiunta, e gli effetti invalidanti sono fatti decorrere da quando l'invalidità è sopraggiunta, o sopraggiungerà.

La sentenza n. 10/2015 afferma che la “*graduazione degli effetti temporali delle dichiarazioni di illegittimità costituzionale deve ritenersi coerente con i principi della Carta costituzionale*”: richiama dei precedenti, riconoscendo però che sono stati emessi “*in alcune circostanze sia pure non del tutto sovrapponibili a quella in esame (sentenze n. 423 e n. 13 del 2004, n. 370 del 2003, n. 416 del 1992, n. 124 del 1991, n. 50 del 1989, n. 501 e n. 266 del 1988)*”.

Nessuna delle sentenze citate come precedenti fa discendere la limitazione di

effetti da un bilanciamento. Delle sentenze citate, tre riguardano casi di illegittimità futura<sup>7</sup>.

Le altre sentenze citate accertano casi di illegittimità sopraggiunta<sup>8</sup>, di illegit-

<sup>7</sup> Si veda ad esempio la sentenza 13 gennaio 2004, n. 13, in "Foro it.", 2004, I, c. 2666, che dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 22, 3° comma, l. 28 dicembre 2001 n. 448 (legge finanziaria per il 2002), *"nella parte in cui non prevede che la competenza del dirigente preposto all'ufficio scolastico regionale venga meno quando le regioni, nel proprio ambito territoriale e nel rispetto della continuità del servizio di istruzione, con legge, attribuiscono a propri organi la definizione delle dotazioni organiche del personale docente delle istituzioni scolastiche"*. Qui la Corte afferma una illegittimità che si presenterà in futuro: la legge statale diventerà illegittima (e cesserà di essere efficace) quando le regioni emaneranno proprie leggi in materia.

<sup>8</sup> Corte cost., 9 novembre 1992, n. 416, in "Giur. it.", 1993, I, 1, c. 1152, ha dichiarato incostituzionale l'art. 710 c.p.c. in quanto non prevede l'intervento obbligatorio del pubblico ministero nei procedimenti di modifica delle sentenze di divorzio nella parte riguardante la prole, ma afferma che l'illegittimità è sopravvenuta dal 12 marzo 1987 con riferimento ai giudizi per la modifica delle condizioni di separazione instaurati dopo l'entrata in vigore della legge n. 74 del 1987. Si tratta quindi di un caso di illegittimità non originaria, ma sopravvenuta.

La sentenza 16 febbraio 1989, n. 50, in "Giur. it.", 1989, I, 1, c. 1262, dichiara incostituzionale la norma che impediva la pubblicità delle udienze dinanzi alle commissioni tributarie, dopo aver detto, in precedenti pronunce, che la questione non era fondata. Con la sentenza n. 50 del 1989 afferma invece che, stante la gradualità con la quale è avvenuta l'evoluzione della giurisdizione tributaria, soltanto in quel momento può considerarsi realmente verificata la sopravvenuta illegittimità costituzionale.

La Corte non dovrebbe occuparsi degli effetti delle sue sentenze. Qui però la Corte precisa che: *"La declaratoria di illegittimità costituzionale non può avere e non ha alcuna conseguenza sugli atti pregressi e sui provvedimenti emessi anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza, i quali rimangono tutti pienamente validi. In altri termini, il requisito della pubblicità opera esclusivamente per i procedimenti pendenti successivamente alla data prevista dall'art. 136, primo comma, della Costituzione, ferme restando le attività compiute ed i provvedimenti emessi anteriormente a tale data, nella vigenza della norma ora dichiarata costituzionalmente illegittima (nello stesso senso la Corte si è orientata con la sentenza n. 266 del 1988 sulla magistratura militare)"*.

Corte cost., 26 marzo 1991, n. 124, in "Giur. it.", 1991, I, 1, c. 125, dichiara costituzionalmente illegittimo (per illegittimità sopravvenuta dal 28 febbraio 1986), l'art. 2, 1° comma d.l. 1° febbraio 1977, n. 12, convertito nella l. 31 marzo 1977, n. 91, nella parte in cui non consente la computabilità dell'indennità di contingenza su elementi retributivi diversi da quelli previsti dalla contrattazione collettiva prevalente nel settore dell'industria.

Corte cost., 5 maggio 1988, n. 501, in "Giur. it.", 1989, I, 1, c. 762, censura la legge 17 aprile 1985, n. 141, perché non ha adeguato le pensioni dei magistrati alla nuova struttura retributiva introdotta dalla legge n. 425 del 1984 per i magistrati in servizio. Sono dichiarati costituzionalmente illegittimi alcuni articoli (gli artt. 1, 3, primo comma, e 6) della legge 17 aprile 1985 n. 141, nella parte in cui non dispongono la riliquidazione della pensione sulla base del trattamento economico derivante dall'applicazione degli artt. 3 e 4 della legge 6 agosto 1984, n. 425, con decorrenza dalla data del 1° gennaio 1988.

Corte cost., 9 marzo 1988, n. 266, in "Giur. it.", 1989, I, 1, c. 762, in tema di magistratura militare, dichiara illegittimo, per violazione dell'art. 108 cost., l'art. 15, 1° comma, l. 7 maggio 1981, n. 180, nella parte in cui consente che i provvedimenti di nomina, trasferimento e conferimento di funzioni ai magistrati militari siano ulteriormente adottati con la procedura indicata nella stessa norma, facendo salvi gli atti amministrativi e giurisdizionali già posti in essere. Si tratta anche qui di illegittimità sopravvenuta.

timità “*dal momento in cui*”. Ora, nei casi di illegittimità sopraggiunta, la sentenza di incostituzionalità retroagisce (deve retroagire) fino alla data della sopraggiunta incostituzionalità. In tali casi non c’è limitazione di effetti (disposta dalla Corte). La retroattività opera dove deve operare; copre tutto il periodo di illegittimità della norma. Se andasse oltre (fino alla emanazione della norma), colpirebbe la norma in epoca in cui era legittima.

Un caso di illegittimità sopraggiunta ha riguardato il processo tributario. Mi riferisco alla sentenza n. 50/1989, che, dopo i moniti espressi nella sentenza n. 212/1986 e nell’ordinanza n. 378/1988, ha dichiarato l’incostituzionalità della norma che escludeva la pubblicità delle udienze nel processo tributario: però ha statuito che la pronuncia di illegittimità non incideva sugli atti processuali pregressi e quindi anche sui provvedimenti anteriormente emanati dalle competenti commissioni<sup>9</sup>.

Qui si è fatto coincidere il tempo della illegittimità sopraggiunta con la data di pubblicazione della pronuncia: non c’è dunque divaricazione tra tempo della illegittimità e tempo della cessazione di efficacia, come nella sentenza n. 10/2015.

## 5. Cenni di diritto comparato

La Corte invoca la comparazione con altre corti costituzionali – e cita ad esempio quelle austriaca, tedesca, spagnola e portoghese – per sostenere che “*il contenimento degli effetti retroattivi delle decisioni di illegittimità costituzionale rappresenta una prassi diffusa, anche nei giudizi in via incidentale, indipendentemente dal fatto che la Costituzione o il legislatore abbiano esplicitamente conferito tali poteri al giudice delle leggi*”.

In realtà, la comparazione non è un argomento pertinente, perché negli altri ordinamenti vi sono, diversamente che nel nostro, norme che permettono di limitare gli effetti retroattivi (e norme per il giudizio *a quo*).

La Costituzione portoghese, all’art. 282, 4° comma, diversamente dalla nostra, prevede espressamente che il giudice costituzionale possa limitare gli effetti retroattivi delle sue decisioni quando lo esigano “*la certezza del diritto, ragioni di equità o di interesse pubblico di eccezionale rilievo*”.

La Costituzione austriaca prevede che la dichiarazione di incostituzionalità acquista efficacia dal giorno della pubblicazione, “*se la Corte di giustizia costituzionale non stabilisce un termine. Questo termine non può essere superiore a 18 mesi*” (art. 140, § 5). Vi è dunque una norma *ad hoc* che conferisce alla Corte

---

<sup>9</sup> Anche la sentenza della Corte cost. n. 178/2015 produce effetti *ex nunc*, ma in quanto, si dice nella motivazione, “*Solo ora si è palesata appieno la natura strutturale della sospensione della contrattazione e può, pertanto, considerarsi verificata la sopravvenuta illegittimità costituzionale, che spiega i suoi effetti a séguito della pubblicazione di questa sentenza*”.

costituzionale il potere di disporre, entro determinati limiti, degli effetti temporali delle sue pronunce<sup>10</sup>.

Il *Bundesverfassungsgericht*, in base ad una legge del 1970, può pronunciare, oltre che sentenze di nullità, anche sentenze di mera incompatibilità, che bloccano l'applicazione della legge incompatibile fino all'intervento del legislatore.

In Spagna non vi è una disciplina degli effetti delle sentenze di accoglimento (l'art. 164 della Costituzione spagnola tace al riguardo), e ciò ha consentito alla Corte costituzionale una certa creatività nel delineare il regime degli effetti di tali sentenze.

In sintesi, in altri ordinamenti, o vi sono norme, diverse dalle nostre, o non vi sono norme (caso spagnolo): ben diversa è la situazione italiana, perché da noi vi è una disciplina ben precisa degli effetti delle pronunce di incostituzionalità, cui la Corte non può sottrarsi.

## 6. L'art. 53, l'art. 81 e il bilanciamento

Sgombrato il campo dagli argomenti di contorno, resta l'argomento principale, cioè il bilanciamento.

In nome del bilanciamento la Corte esclude del tutto l'effetto, per il passato, della pur dichiarata originaria illegittimità della legge tributaria (sacrificando, così, integralmente, il principio di capacità contributiva).

L'art. 81 diventa una super-norma, in nome della quale la dichiarazione, per il passato, della illegittimità della legge tributaria è accertata, ma non dichiarata. Neutralizzata.

La illegittimità è ritenuta originaria, ma la Corte pronuncia come se l'illegittimità fosse sopraggiunta alla data di pubblicazione della sentenza (come nella pronuncia n. 50 del 1989).

Gli aspetti critici sono dunque due.

Primo: il bilanciamento tra due norme costituzionali (art. 53 e art. 81) non può comportare il sacrificio integrale di uno dei due principi.

Secondo: il bilanciamento non può coinvolgere il sistema di norme che disciplinano gli effetti delle sentenze di incostituzionalità, che è un sistema ferreo<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup>Cfr. A.A. CERVATI, *Incostituzionalità delle leggi ed efficacia delle sentenze delle Corti costituzionali austriaca, tedesca ed italiana*, in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere*, cit., p. 287 ss.

<sup>11</sup>Mi limito a citare G. ZAGREBELSKY, *Il controllo da parte della Corte costituzionale degli effetti temporali delle pronunce d'incostituzionalità: possibilità e limiti*, in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, cit., p. 199, il quale osserva che, a differenza di altri sistemi di giustizia costituzionale, nel nostro ordinamento "gli effetti delle decisioni di incostituzionalità sono integralmente previsti dal diritto ed operano del tutto automaticamente". Alla Corte spetta "di-

Il bilanciamento può riguardare i principi costituzionali, non gli strumenti posti a disposizione della Corte. La Corte non dispone quindi del potere di “modulare” l’efficacia temporale delle sentenze. Il potere di disporre non è previsto da alcuna norma ed è anzi escluso dall’art. 136 Cost., dall’art. 1 della legge costituzionale n. 1 del 1948 e dall’art. 30 della legge n. 87 del 1953<sup>12</sup>.

### 7. *Il dies a quo dell’incostituzionalità*

Nella sentenza relativa alla pubblicità dell’udienza innanzi alle Commissioni tributarie gli effetti sono fatti decorrere dal giorno successivo alla sentenza della Corte, giacché “*soltanto ora può considerarsi realmente verificata la sopravvenuta illegittimità costituzionale*” (sentenza n. 50/1989). Non c’è divario tra data iniziale della illegittimità e data da cui prende inizio l’inefficacia della norma incostituzionale.

Nella sentenza n. 10, invece, non c’è alcuna spiegazione della ragione per cui l’efficacia della sentenza (e, quindi, l’inefficacia della norma censurata) è fatta decorrere dalla pubblicazione della sentenza, e non da una data diversa, anteriore o successiva.

Si afferma che l’applicazione retroattiva determinerebbe una grave violazione dell’equilibrio del bilancio, ma non è chiarito il motivo per cui gli effetti debbano decorrere proprio dalla pubblicazione della sentenza (e non, come detto, da una data anteriore o successiva).

### 8. *Il dies a quo della cessazione di efficacia di norme tributarie relative a tributi periodici*

La cessazione di efficacia viene fatta decorrere, come detto, dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza nella Gazzetta ufficiale della Repubblica (così recita il dispositivo), ma per intendere gli effetti di questa statuizione occorre coordinarla con la natura periodica del tributo al quale deve applicarsi (l’IRES).

Ora, poiché l’IRES è dovuta per periodi d’imposta (art. 76 Testo unico imposte sui redditi), la norma dichiarata incostituzionale continua ad essere applicabile ai periodi d’imposta già conclusi prima del giorno di pubblicazione della senten-

---

chiarare il contrasto della legge con la Costituzione, ma non (...) dettare alcuna disposizione sugli effetti della sua decisione”, che “*si producono ipso iure*”.

<sup>12</sup> Cfr., tra molti, S. FOIS, *Considerazioni sul tema*, in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, cit., p. 37; A. PACE, *Effetti temporali delle decisioni di accoglimento e tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, *ibidem*, p. 37.

za. E non è più applicabile ai periodi d'imposta in corso quel giorno fatidico<sup>13</sup>.

L'effetto della sentenza, pur legato alla data di pubblicazione della sentenza, opera in realtà a partire dalla data iniziale del periodo d'imposta in corso a quella data.

### 9. Rimedi allo squilibrio di bilancio derivante dal rimborso di tributi costituzionali

La Corte, dopo aver affermato il suo potere di regolare gli effetti nel tempo delle sue decisioni, ne motiva l'esercizio nel caso concreto osservando che l'applicazione retroattiva della declaratoria di illegittimità determinerebbe una grave violazione dell'equilibrio di bilancio. Sarebbe "*l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari*", cioè il rimborso di tributi indebiti, a determinare uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra aggiuntiva.

È richiamata la "*necessità di salvaguardare principi o diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irrimediabilmente sacrificati*". È il bilanciamento tra valori di rango costituzionale che darebbe alla Corte il potere limitativo della retroattività. Nel caso di specie, per la verità, secondo la sentenza n. 10/2015, l'art. 81 autorizzerebbe la Corte non solo a bilanciare l'art. 81 e l'art. 53, ma a negare efficacia, per il passato, alla violazione dell'art. 53, escludendo del tutto retroattività e rimborsi. L'art. 53 e l'art. 81 non sono bilanciati, perché il primo è sacrificato (per il passato) a favore del secondo.

La Corte non si limita a paventare uno squilibrio di bilancio ma, senza incarnare l'entità<sup>14</sup>, lo considera tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva.

Nulla viene detto in tema di bilancio; nulla se ne può arguire sulla misura, a partire dalla quale il bilancio è squilibrato (e la sentenza n. 70/2015 contraddice clamorosamente la sentenza n. 10/2015, perché non attribuisce alcun rilievo all'art. 81 Cost.).

Secondo la Corte, la manovra aggiuntiva sarebbe necessariamente – ma non

---

<sup>13</sup> Non è qui da applicare l'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui le modifiche delle norme tributarie operano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

Ciò perché la irretroattività statutaria si applica solo per le norme peggiorative della posizione del contribuente.

<sup>14</sup> Secondo l'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico, i proventi derivanti dall'"addizionale" ammonterebbero a 700 milioni di euro nel 2008; 740 milioni di euro nel 2009; 527 milioni di euro nel 2010; 1.482 milioni di euro nel 2011; 1.407 milioni di euro nel 2012; e sarebbero stimati in 887 milioni di euro nel 2013 (*Relazione al Parlamento del 18 dicembre 2014*, in [www.autorità.energia.it](http://www.autorità.energia.it)).

ne è indicata la ragione – una redistribuzione a vantaggio degli operatori economici che hanno beneficiato della congiuntura favorevole, a danno delle fasce deboli della popolazione e senza neppure poter distinguere tra chi ha traslato e chi non ha traslato gli oneri fiscali.

La Corte ha così deciso ritenendo suo compito rimediare allo squilibrio di bilancio che potrebbe derivare da questa sentenza.

In realtà, se avesse lasciato che la sentenza producesse i suoi normali effetti retroattivi, al temuto squilibrio di bilancio avrebbe dovuto e potuto provvedere il legislatore.

Il legislatore non avrebbe potuto escludere il diritto di ripetizione, perché l'art. 53 Cost., se da un lato vieta i prelievi non collegati ad un fatto espressivo di capacità contributiva, dall'altro richiede che il fisco non trattenga le somme da considerare indebite, per essere state acquisite in base ad una norma di legge non conforme all'art. 53 Cost. Il non poter ottenere il rimborso dell'imposta indebitamente pagata viola, secondo la giurisprudenza costituzionale, il principio di capacità contributiva e il principio di uguaglianza<sup>15</sup>.

Se una norma (anche di interpretazione autentica) esclude retroattivamente l'obbligazione tributaria, il legislatore non può impedire la ripetizione dell'indebito; ciò, secondo la Corte Cost., sarebbe illegittimo per irragionevolezza, e violerebbe il principio di eguaglianza, a causa della ingiustificata disparità di trattamento tra chi abbia pagato un'imposta non dovuta e chi, versando nella medesima situazione, non abbia pagato nulla<sup>16</sup>.

Ciò non implica che il legislatore non possa far nulla.

Infatti, quando può essere avvenuto, come si reputa nel caso di specie, un ingiustificato arricchimento dei contribuenti che chiedono il rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale, il legislatore può limitare o escludere il diritto alla ripetizione, se il peso economico dell'imposta sia stato trasferito su altri soggetti<sup>17</sup>.

In casi come questo, il legislatore potrebbe rimediare allo squilibrio di bilancio ponendo, a carico di chi agisce in ripetizione, l'onere di provare di non aver operato la traslazione del tributo. Una simile norma, essendo di natura processuale, sarebbe immediatamente applicabile anche ai processi in corso.

---

<sup>15</sup> Corte cost., 15 novembre 1985, n. 285, in "Giur. it.", 1987, I, 1, c. 1554. Cfr. F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 35.

<sup>16</sup> Corte cost., 11 ottobre 2000, n. 416, in "Giur. it.", 2001, c. 627; Id., 26 luglio 2005, n. 320, in "Foro it.", 2005, I, c. 2614; Id., 27 luglio 2007, n. 330, *ivi*, 2007, 10, 1, c. 2633; Id., 22 luglio 2009, n. 227, *ivi*, 2010, I, c. 1728.

<sup>17</sup> Corte cost., 9 luglio 2002, n. 332, in "Giur. it.", 2003, p. 1. "Foro it.", 2002, I, c. 3297.

## 10. Il giudizio a quo. Il diritto al rimborso dei tributi incostituzionali

Come è noto, la legge costituzionale n. 1 del 1948, attuando l'art. 137 Cost., ha regolato la fase introduttiva dei giudizi dinanzi alla Corte costituzionale come giudizi incidentali di un processo dinanzi ad un giudice comune. Se dunque la questione di legittimità costituzionale si pone come questione pregiudiziale nel corso di un processo, gli effetti della dichiarazione di accoglimento della questione di costituzionalità non possono non avere effetto nel giudizio *a quo*, ove la norma o le norme di legge dichiarate illegittime non possono più avere applicazione, come prevede l'art. 30 della legge 11 marzo 1953, n. 87<sup>18</sup>. Non a caso, nel diritto austriaco la Costituzione (art. 140, comma 7) non prevede la retroattività delle sentenze di accoglimento; prevede, però, espressamente, che la sentenza si applichi sempre nel giudizio *a quo*, e che la Corte possa disporre che si applichi ad altri casi<sup>19</sup>.

Si afferma, però, nella sentenza n. 10, che la non retroattività non sarebbe in-

---

<sup>18</sup> Cfr. tra gli altri: S. FOIS, *Considerazioni sul tema*, in *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, cit., p. 29; A. PACE, *Effetti temporali delle decisioni di accoglimento e tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, ibidem, p. 37; M. D'AMICO, *La Corte e l'applicazione (nel giudizio a quo) della legge dichiarata incostituzionale*, in *Quaderni costituzionali*, 2015; R. ROMBOLI, *L'obbligo per il giudice di applicare nel processo a quo la norma dichiarata incostituzionale ab origine: natura incidentale del giudizio costituzionale e tutela dei diritti*, ibidem; A. PUGIOTTO, *Un inedito epitaffio per la pregiudizialità costituzionale*, ibidem; P. VERONESI, *La Corte "sceglie i tempi": sulla modulazione delle pronunce d'accoglimento dopo la sentenza n. 10/2015*, ibidem.

<sup>19</sup> H. KELSEN, nel saggio *La garantie jurisdictionelle de la Constitution (La justice constitutionnelle)*, in "Rev. dr. publ. et sc. pol.", XXXV (1928), pp. 197-257, e nel saggio *WersollderHueterderVerfassungsein?*, in "Die Justiz", 1930-31, fascicolo 11-12, vol. VI, pp. 576-628 (entrambi tradotti a cura di Carmelo Geraci e inseriti nel volume *La giustizia costituzionale*, Milano, 1981, dal quale sono tratte le citazioni che seguono), sosteneva che l'ideale della certezza del diritto esige che l'annullamento di una norma incostituzionale abbia normalmente effetto solo *pro futuro*, cioè a partire dall'annullamento medesimo (p. 167).

Quando tratta specificamente dei risultati del controllo costituzionale, ribadisce: "Sarebbe opportuno, in ogni caso, nell'interesse della certezza del diritto, non attribuire, in linea di principio, effetti retroattivi all'annullamento delle norme generali, quanto meno nel senso di lasciar sussistere tutti gli atti giuridici anteriormente posti in essere sulla base di tali norme" (p. 191). Ed aggiunge appena dopo che una "limitata retroattività è necessaria per una certa strutturazione del procedimento di controllo di costituzionalità", cioè solo per premiare il soggetto che, provocando il processo *a quo*, ha interesse che non venga più applicata la norma la cui legittimità contestava.

Il concetto è specificato oltre, a pp. 198-199, dove si afferma: "Se la legge è stata censurata da un tribunale o da un'autorità amministrativa in occasione della sua applicazione ad un caso concreto, la questione dell'effetto retroattivo potrà dar luogo a difficoltà. Se il vigore della legge annullata cessa solo dopo un certo tempo dalla pubblicazione dell'annullamento; se, di conseguenza, le autorità devono continuare ad applicarla, non si può esonerare l'autorità richiedente" – cioè il nostro giudice a quo – "dall'applicarla al caso concreto che ha dato luogo alla richiesta, ma ciò diminuirà il suo interesse a deferire le leggi incostituzionali al tribunale costituzionale". La conclusione è nettamente nel senso che il tribunale costituzionale dovrà essere dotato del potere di estendere "l'effetto retroattivo desiderabile della decisione di annullamento sul caso che ha provocato la richiesta" (c.d. *Anlassfall*).

conciliabile con il rispetto del requisito della rilevanza, proprio del giudizio incidentale, perché “*tale requisito opera soltanto nei confronti del giudice a quo ai fini della prospettabilità della questione, ma non anche nei confronti della Corte ad quem al fine della decisione sulla medesima*”.

In sostanza, la rilevanza sarebbe un requisito necessario nel giudizio *a quo*, ma poi svanirebbe. Il giudizio dinanzi alla Corte si svolgerebbe e si concluderebbe come se il giudizio di costituzionalità non fosse incidentale, e come se il suo esito non dovesse rifluire nel processo da cui è nato. Questo modo di ragionare si scontra in modo frontale con la legge costituzionale n. 1 del 1948.

Né vale dire che “in virtù della declaratoria di illegittimità costituzionale, gli interessi della parte ricorrente trovano comunque una parziale soddisfazione nella rimozione, sia pure solo pro futuro, della disposizione costituzionalmente illegittima”.

La parte ricorrente ha diritto a che sia data risposta alla domanda che ha sottoposto al giudice nel processo *a quo* (il rimborso dell'imposta incostituzionale).

Null'altro ha rilievo. La rimozione dell'imposta per il futuro è estranea al processo *a quo* e potrebbe anche non interessare l'attore di quel processo (se, ad esempio, ha cessato l'attività cui si riferisce la maggiorazione d'imposta).



CAPITOLO 2  
CEDU E DIRITTO TRIBUTARIO



## CEDU E DIRITTO TRIBUTARIO \*

SOMMARIO: 1. CEDU e diritto tributario sostanziale. – 2. CEDU e giurisprudenza tributaria sostanziale. – 3. CEDU e processo tributario. – 4. CEDU e giurisprudenza processuale tributaria.

### 1. CEDU e diritto tributario sostanziale

1.1. Non sono pochi i riflessi della CEDU sul diritto tributario<sup>1</sup>, specie per il rilievo dell'art. 1 del 1° Protocollo aggiunto, che tutela il diritto di proprietà, ma facendo salvo il diritto degli Stati di imporre il pagamento delle imposte. Gli Stati godono di ampia discrezionalità in materia fiscale, ma le loro scelte non devono essere sprovviste di un ragionevole fondamento<sup>2</sup>; dev'esservi «un “giusto” equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo»<sup>3</sup>.

---

\* AA.VV., *Scritti in onore di Giuseppe Tesauero*, vol. I, Editoriale Scientifica, Napoli, 2014, pp. 679-691.

<sup>1</sup> Cfr., tra gli altri: A. BODRITO, A. MARCHESELLI, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 723; M. MORIS, *La Convention Européenne des droits de l'homme e le droit fiscal: perspectives et évolution*, in *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2009, p. 483; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 29; S. DORIGO, *La rilevanza dei trattati internazionali sui diritti dell'uomo nella materia fiscale*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2012, p. 139 ss.; S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 241; J. AUTENNE, N. CAICCO, *Le droit fiscal belge face à la Convention Européenne des droits de l'homme*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 495; M. GREGGI, I. BURIANI, *La CEDU e il principio del giusto procedimento*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Padova, 2014, p. 117 ss.

<sup>2</sup> Cfr. Corte EDU 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society e altri c. Regno Unito*.

<sup>3</sup> Corte EDU 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*. Cfr. M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatario*, Padova, 2012, p. 181, sul bilanciamento tra protezione della proprietà e tutela dell'interesse fiscale nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo. Una significativa applicazione dell'art. 1 del Primo Protocollo in tema di “piccola retroattività” delle norme tributarie è in Conseil d'Etat [Francia], 4 giugno 2012, n. 308996, in *GI*, 2012, p. 2681, con nota di A. MARCHESELLI, *Il riconoscimento dei «diritti fondamentali del contribuente» nella Cedu, nell'Ue e nel diritto italiano: uno spunto da una sentenza del Consiglio di Stato francese*.

In linea con il principio del “giusto equilibrio”, nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo, è stato affermato che, in ragione del principio di proporzionalità, è ingiustificato e sproporzionato (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato<sup>4</sup>, anche se sono corrisposti interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore*<sup>5</sup>; che, in materia di Iva, in applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l’interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, è violato il limite della ragionevolezza ove il diritto alla detrazione sia condizionato, per il cessionario, a condotte del fornitore che il cessionario non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare<sup>6</sup>; che può rilevare nel campo dell’art. 1 del Primo Protocollo una applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco*<sup>7</sup>; che è lesivo dei diritti fondamentali un prelievo eccessivo, applicato su rendite già maturate<sup>8</sup>.

È stato inoltre affermato che gli Stati devono osservare il principio di pre-terminazione normativa degli obblighi<sup>9</sup>; che una legge tributaria non chiara lede i diritti del contribuente, che sarebbe soggetto all’arbitrio della Amministrazione<sup>10</sup>; che gli Stati devono legiferare in materia tributaria osservando il principio

---

<sup>4</sup> Corte EDU 9 marzo 2006, *Eko-Elda-Avee c. Grecia*.

<sup>5</sup> Corte EDU 3 luglio 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia*. Nel senso che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, cfr. Corte EDU 16 aprile 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*; Id., 11 ottobre 2011, *Beires Corte-Real c. Portogallo*.

<sup>6</sup> Corte EDU 22 gennaio 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*: «Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo IVA, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente possono assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni. Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circolazione di beni o servizi a fini IVA, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle norme IVA, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell’attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l’equo bilanciamento che va mantenuto tra l’interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà».

<sup>7</sup> Corte EDU 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare).

<sup>8</sup> Corte EDU 14 maggio 2013, *N.K.M. c. Ungheria*.

<sup>9</sup> Corte EDU 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54-59 (con riguardo ai principi contabili); Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67.

<sup>10</sup> Corte EDU 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56.

di non discriminazione, sancito dall'art. 14 della Convenzione<sup>11</sup>, che è lesiva della libertà di religione (art. 9 CEDU) una norma fiscale che tassa le donazioni ricevute da una associazione religiosa<sup>12</sup>.

## 2. CEDU e giurisprudenza tributaria sostanziale

2.1. È noto che è fondato sull'art. 10, primo comma, Cost. («l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute») l'adattamento automatico dell'ordinamento italiano alle norme internazionali consuetudinarie<sup>13</sup>.

A sua volta, l'art. 11 Cost. prevede che l'Italia, da un lato, «consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni», e, dall'altro, che «promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo».

Le norme convenzionali internazionali entrano a far parte del nostro ordinamento solo in forza di una legge che le recepisce e ne ordina l'esecuzione<sup>14</sup>.

Alle norme dei trattati era attribuita, nel diritto interno, lo stesso valore della legge di recepimento, e una legge successiva poteva abrogare o modificare la legge che recepiva il trattato<sup>15</sup>. Ma, in base al principio di specialità e alla preclusione di conformità delle leggi agli impegni internazionali, era affermata la prevalenza della legge di recepimento sulle leggi posteriori difformi.

2.2. Anche la Convenzione europea dei diritti dell'uomo è stata recepita con legge (legge 4 agosto 1955, n. 848), e, nella giurisprudenza della Corte

---

<sup>11</sup> Corte EDU 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 386; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*, in *Riv. trib. int.*, 2007, fasc. 1, p. 181; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, § 43 ss. Cfr. M. GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, I, p. 412.

<sup>12</sup> Corte EDU 30 giugno 2011, *Association les Témoins de Jéhovah*, in *Quaderni dir. e politica ecclesiastica*, 2011, p. 722. Per ragioni analoghe, è stata dichiarata incostituzionale l'imposta sulla pubblicità, nella parte in cui colpiva le forme di propaganda ideologica effettuata, senza fini di lucro, a diretta cura degli interessati (Corte cost. 16 luglio 1973, n. 131, in *Giur. it.*, 1973, I, 1, c. 1622). Di recente, Corte EDU 4 marzo 2014, *Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints c. Regno Unito*, ha ritenuto non contraria agli artt. 9 e 14 della CEDU la legislazione fiscale inglese, che esenta del tutto dai tributi locali gli edifici di culto aperti al pubblico, ma esenta solo nella misura dell'ottanta per cento i luoghi di culto riservati agli adepti.

<sup>13</sup> Sulle norme tributarie di diritto internazionale consuetudinario cfr. R.S. AVI-YONAH, *International Tax as International Law*, Cambridge, 2007, p. 5 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, cit., p. 104 e p. 130.

<sup>14</sup> Cfr. G. TESAURO, *Costituzione e norme esterne*, in *DUE*, 2009, p. 195 ss.

<sup>15</sup> Cfr. G. TESAURO, *Costituzione e norme esterne*, cit., p. 203 ss.

costituzionale, la CEDU era trattata come le altre convenzioni internazionali.

La situazione è mutata dopo che, nel 2001, è stata inserita, nel primo comma dell'art. 117 Cost., la norma secondo cui «La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali» e dopo che, nel 2007, la Corte costituzionale, con due sentenze coeve<sup>16</sup>, ha riconosciuto alle norme internazionali pattizie un valore rafforzato nella gerarchia delle fonti. Le norme di legge, che non rispettano le convenzioni internazionali, tra cui la CEDU, sono incostituzionali, per violazione dell'art. 117 Cost., in quanto le norme internazionali rilevano quali «norme interposte». È stato poi affermato che l'interpretazione della legge interna dev'essere svolta in modo conforme alla CEDU (oltre che al diritto UE e alla Costituzione), ed è vincolante solo la “sostanza” della giurisprudenza della Corte di Strasburgo<sup>17</sup>.

In ambito tributario, la prevalenza delle norme delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione è presupposta dalla norma secondo cui le norme interne più favorevoli al contribuente si applicano anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione<sup>18</sup>.

2.3. Il c.d. dialogo tra le Corti si avvarrà di un nuovo strumento quando sarà operante il Protocollo n. 16 aggiunto alla CEDU. Il Protocollo istituisce, per i giudici nazionali di ultima istanza, la facoltà di rivolgersi direttamente alla Corte di Strasburgo, per chiedere un'opinione “non vincolante” in ordine all'interpretazione della CEDU. Soggetti legittimati a investire la Corte EDU sono «le più alte giurisdizioni», che devono essere designate dagli Stati membri. È prevedibile ed auspicabile che se ne potranno avvalere le singole sezioni – tra cui quella tributaria – della Corte di Cassazione (e non solo le sezioni unite).

2.4. Nella giurisprudenza costituzionale è costante il riferimento alle carte internazionali e, in particolare, alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo<sup>19</sup> e alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo<sup>20</sup>. Dopo le sentenze “gemelle” del 2007, tutti i trattati internazionali recepiti con legge diventano parametro in-

---

<sup>16</sup> Corte cost. 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349, in *Giur. it.*, 2008, p. 565, con nota di B. CONFORTI, *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*, e in *Giur. cost.*, 2007, p. 3564 ss., con nota di M. CARTABIA, *Le sentenze “gemelle”: diritti fondamentali, fonti, giudici*.

<sup>17</sup> Cfr. E. LAMARQUE, *Las relaciones entre los órdenes nacional, supranacional e internacional en la tutela de los derechos*, relazione alle VI Giornate italo-spagnolo-brasiliane su *La protection de los derechos en un ordenamiento plural*, Barcellona 17-18 ottobre 2013, in *paper*, § 3.

<sup>18</sup> T.u.i.r., art. 169.

<sup>19</sup> Il *leading case* è Corte cost. 19 gennaio 1993, n. 10, in *Giur. it.*, 1993, I, 1, c. 1613, con nota di P.P. RIVELLO, *Una tematica spesso trascurata: il procedimento a carico di soggetti alloggiati*.

<sup>20</sup> Corte cost. 26 maggio 2004, n. 154, in *Foro it.*, 2004, I, c. 1971; Id., 22 luglio 2005, n. 299, in *Giur. it.*, 2005, p. 2345; Id., 16 febbraio 2006, n. 61, in *Foro it.*, 2006, I, c. 1673.

terposto nel giudizio di costituzionalità, e sono incostituzionali le norme che li contraddicono.

2.5. Non è infrequente che le sentenze, che trattano di un diritto fondamentale, siano fondate, oltre che sulla norma costituzionale che riconosce quel diritto, anche su una carta di diritti. La Corte costituzionale rinvia sovente alle carte dei diritti, pur quando sarebbe sufficiente richiamare la Costituzione<sup>21</sup>.

Un esempio significativo, per il diritto tributario, di questa tendenza è la pronuncia in materia di privilegi fiscali<sup>22</sup>, che ha dichiarato incostituzionale l'efficacia retroattiva di una norma che aveva esteso al credito per le sanzioni amministrative il privilegio del credito erariale per le imposte sui redditi<sup>23</sup>. Il privilegio, che in precedenza assisteva solo le imposte dovute per l'anno in corso al tempo del fallimento e per l'anno antecedente, è stato esteso anche alle sanzioni, senza limiti temporali e con applicazione retroattiva.

Il rimettente ha sollevato la questione sostenendo che la retroattività della norma fondante il privilegio del credito erariale, originariamente chirografario, e la collocazione in grado diverso e poziore di un credito già ammesso allo stato passivo dichiarato esecutivo, violerebbero l'art. 3 e l'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della CEDU.

La Corte ha esaminato la questione di legittimità facendo riferimento non solo all'art. 3 Cost., ma anche all'art. 6 della CEDU, richiamato dall'art. 117, primo comma, Cost., come richiesto dal rimettente. La Corte avrebbe potuto limitarsi a dichiarare l'illegittimità della norma ai sensi dell'art. 3 Cost.; ha invece fondato la sua pronuncia su entrambi i parametri, e cioè «sia per violazione dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., sia per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della Cedu, in considerazione del pregiudizio che [la legge impugnata] arreca alla tutela dell'affidamento legittimo e della certezza delle situazioni giuridiche, in assenza di motivi imperativi di interesse generale costituzionalmente rilevanti».

---

<sup>21</sup> Corte cost. 12 novembre 2002, n. 445, in *Giur. it.*, 2003, p. 843; Id., 25 luglio 2011, n. 245, *ivi*, 2012, p. 1257.

<sup>22</sup> Corte cost. 4 luglio 2013, n. 170, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, p. 121.

<sup>23</sup> L'art. 23, co. 37, d.l. n. 98/2011 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 111/2011, ha stabilito che: «Al comma 1 dell'articolo 2752 del codice civile, le parole: "per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per l'imposta regionale sulle attività produttive e per l'imposta locale sui redditi, diversi da quelli indicati nel primo comma dell'articolo 2771, iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente" sono sostituite dalle seguenti: "per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi". La disposizione si osserva anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto».

2.6. La sensibilità della nostra giurisprudenza verso la CEDU è testimoniata da una sentenza della Cassazione, la cui motivazione è duplice, perché fa leva, da un lato, sulla CEDU (e sulla giurisprudenza della Corte di Strasburgo in materia di tutela del diritto di proprietà, ai sensi dell'art. 1 del Protocollo n. 1, e in tema di ragionevole durata del processo, ai sensi dell'art. 6 CEDU), e, dall'altro, in parallelo, sui principi costituzionali di buon andamento e imparzialità della P.A. (art. 97), sul vincolo derivante dagli obblighi internazionali (art. 117), e sulla ragionevole durata del giusto processo (art. 111), per statuire, analogamente a quanto deciso dalla Corte di Strasburgo nel caso *Di Belmonte*<sup>24</sup>, che il ritardo da parte della Pubblica amministrazione nel corrispondere l'indennità di esproprio impedisce la tassazione, nel caso in cui l'indennità non sarebbe stata tassata se il pagamento fosse stato tempestivo<sup>25</sup>. Il ritardo ha infranto – secondo la Cassazione – il “giusto equilibrio” che deve sussistere tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo, tra cui quello di proprietà. La Suprema Corte, adottando una interpretazione “convenzionalmente orientata”, ha evitato di sollevare un incidente di costituzionalità.

### 3. CEDU e processo tributario

3.1. Nonostante il consolidato riconoscimento dell'applicazione delle norme CEDU al diritto tributario sostanziale, la Corte di Strasburgo non ammette che l'art. 6 della Convenzione si applichi al processo tributario<sup>26</sup>, perché quella norma, concernendo le cause penali e “civili”, non riguarderebbe le cause di diritto pubblico (quali sono le cause fiscali)<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> Corte EDU 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*, ha condannato lo Stato italiano non solo alla restituzione della somma trattenuta a titolo d'imposta, ma anche al risarcimento del danno morale «per la sensazione di impotenza e di frustrazione» di fronte al ritardo nel versamento dell'indennità di espropriazione. Vedi anche Corte EDU 21 ottobre 2008, *Guiso-Gallissay c. Italia*.

<sup>25</sup> Cass., Sez. V, 22 gennaio 2013, n. 1429, in *Giur. it.*, 2013, p. 1443.

<sup>26</sup> Corte EDU 8 febbraio 2000, *Charalambos c. Francia* e 5 ottobre 1999, *Gantzner c. Francia*. Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 11 ss.; A. BODRITO-A. MARCHESELLI, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 723.

<sup>27</sup> Corte EDU 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 305. La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che «la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività». Secondo la Corte, il contenzioso tributario esula dall'ambito dei diritti e obblighi di natura civile, nonostante gli effetti patrimoniali che inevitabilmente si dispiegano sulla situazione del contribuente; un procedimento tributario ha evidentemente risvolti patrimoniali, ma il fatto che una controversia sia di natura «patrimoniale» non è di per sé sufficiente per comportare l'applicabilità dell'art. 6, par. 1, della Convenzione sotto il suo profilo «civile»; possono sussistere obblighi «patrimoniali» nei confronti dello Stato o delle sue autorità subor-

La tutela del giusto processo è però riconosciuta ai processi di rimborso dei tributi, se il fondamento della pretesa del contribuente è la norma di diritto comune che impone la restituzione dell'indebito<sup>28</sup>, e nei processi sui diritti di prelievo del fisco<sup>29</sup> (oltre che, come si dirà, nelle controversie sulle sanzioni amministrative per violazioni fiscali).

3.2. La nostra Cassazione, in linea con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, ritiene che l'art. 6 della CEDU non sia applicabile al processo tributario, e che, perciò, la legge 24 marzo 2001 n. 89 (c.d. legge Pinto), in tema di "diritto ad un'equa riparazione" nei casi in cui un processo si sia svolto violando il principio della ragionevole durata, non si applichi al processo tributario, pur essendo previsto, in tale legge, che il ricorso può essere proposto nei confronti del Ministro delle Finanze<sup>30</sup>. La giurisprudenza nega che la legge Pinto possa valere per il processo tributario perché, essendo (tale legge) strumentale all'attuazione della CEDU, dev'essere applicata solo nei casi in cui, secondo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, si applica l'art. 6 della CEDU<sup>31</sup>.

3.3. Nonostante tutto ciò, è da ritenere che l'art. 6 della CEDU debba applicarsi anche alle liti tributarie (sia al processo tributario che si svolge dinanzi alle commissioni, sia al processo per liti tributarie che si svolge dinanzi alla Corte di Cassazione), anche come conseguenza del fatto che le norme della CEDU riguardano pure il diritto tributario sostanziale.

---

dinate che, ai fini dell'art. 6, par. 1, devono essere considerati rientranti esclusivamente nel diritto pubblico e non sono, di conseguenza, coperti dalla nozione di «diritti e obblighi di carattere civile». Cfr. M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 529.

<sup>28</sup> Corte EDU 23 ottobre 1997, *National & Provincial Bulding Society ed altri*. Nella sentenza 3 settembre 2002, *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA e Francia*, la Corte afferma che «un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima».

<sup>29</sup> Corte EDU 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*.

<sup>30</sup> L'art. 2, primo comma, di tale legge, così stabilisce: «Chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata, ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ha diritto ad una equa riparazione». L'art. 3, co. 2, prevede che: «Il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimenti del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimenti del giudice militare. Negli altri casi è proposto nei confronti del Ministro dell'economia e delle finanze».

<sup>31</sup> Così Cass., Sez. I, 17 giugno 2004, n. 11350, in *Foro it.*, 2004, I, c. 3393; Id., Sez. I, 27 agosto 2004, n. 17139, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, p. 1664; Id., Sez. I, 30 agosto 2005, n. 17497, in *Fisco*, 2005, p. 5687; Id., Sez. I, 30 agosto 2005, n. 17498, *ivi*, 2005, p. 5687; Id., Sez. V, 15 luglio 2008, n. 19367, in *Giur. cost.*, 2008, I, p. 2382.

Le ragioni di ciò sono molteplici.

Il sintagma “cause civili”, contrapposto a cause penali, è da interpretare nel senso che comprende tutte le cause non penali, e, quindi, non solo le cause tra privati, ma anche quelle tra privati e pubblica amministrazione.

La Corte di Strasburgo riconosce la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie<sup>32</sup>. E riconosce che, nella stessa procedura, può accadere che non sia possibile trattare diversamente le controversie che riguardano le imposte rispetto a quelle che concernono la contestazione delle sanzioni<sup>33</sup>.

Molte sentenze della Corte EDU applicano l'art. 6 a controversie amministrative<sup>34</sup>, superando quindi l'interpretazione ristretta della formula “causa civile”, e ciò consente di includere nell'art. 6 le controversie tributarie, che pure attingono a provvedimenti amministrativi.

Inoltre, l'art. 111 Cost. non può essere letto ignorando la CEDU. Il rapporto simbiotico tra Costituzione e Carte internazionali è ormai tale per cui le norme costituzionali devono essere lette alla luce delle carte internazionali; perciò le norme CEDU si applicano al processo tributario anche in base agli artt. 3 e 111 della Costituzione<sup>35</sup>.

#### 4. CEDU e giurisprudenza processuale tributaria

4.1. L'art. 6 CEDU garantisce il diritto ad un giusto processo e ad una tutela giurisdizionale effettiva. Il diritto di accesso ad un giudice può subire delle limi-

---

<sup>32</sup> Corte EDU 21 febbraio 1984, *Ozturk c. Germania*; Id., 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia e Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*; Id., 21 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*, in *Giur. it.*, 2009, p. 757, con nota di A. MARCHESELLI, *Accessi e verifiche fiscali: un'altra tappa verso il giusto processo tributario in una decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo*. Nella giurisprudenza italiana cfr. Cass., sez. I, 30 agosto 2005, n. 17499, in *Foro it.*, 2006, I, p. 3476. In dottrina, cfr. M. MORIS, *La Convention Européenne des droits de l'homme e le droit fiscal: perspectives et évolution*, cit., p. 483; J. AUTENNE, N. CAICCO, *Le droit fiscal belge face à la Convention Européenne des droits de l'homme*, cit., p. 510.

<sup>33</sup> Corte EDU 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 216, con nota di M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso «Jussila»)*.

<sup>34</sup> A. MARCHESELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 1, p. 391.

<sup>35</sup> È stata proposta una sorta di sillogismo. Premessa maggiore: ai sensi degli artt. 111 e 3 Cost. tutti i processi debbono essere ugualmente «giusti». Premessa minore: le norme CEDU si applicano (come parametri interposti di costituzionalità) ai processi non tributari. Conclusione: le norme CEDU si applicano indirettamente (per la via dell'art. 3 e 111 Cost. e come parametri di costituzionalità) anche al processo tributario. Così A. MARCHESELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, cit., p. 389.

tazioni, ma solo per uno scopo legittimo. Tra fine e mezzi dev'esservi un rapporto di proporzionalità. Sono quindi da censurare – e la Corte EDU l'ha fatto – le interpretazioni formalistiche di disposizioni processuali, soprattutto con riguardo alle condizioni di ricevibilità/ammissibilità della domanda giudiziale<sup>36</sup>.

Il diritto di accesso alla giustizia è compromesso quando la disciplina processuale è tale, o viene interpretata e applicata in modo che, in concreto, non è perseguito il fine di assicurare effettività di tutela, ma si pone, al contrario, come una sorta di barriera che impedisce al singolo di ottenere una decisione<sup>37</sup>.

È significativo il caso di una associazione che aveva proposto ricorso al giudice amministrativo belga per l'annullamento di un provvedimento<sup>38</sup>. Nel ricorso non vi era una espressa esposizione dei fatti, ma un rinvio ai fatti era già nel provvedimento impugnato, allegato al ricorso, che ad esso faceva riferimento.

Il Consiglio di Stato belga aveva dichiarato inammissibile il ricorso, considerando inesistente l'esposizione dei fatti. La Corte EDU ha invece stabilito che «l'application par les juridictions internes de formalités à respecter pour former un recours est susceptible de violer le droit d'accès à un tribunal. Il en est ainsi quand l'interprétation par trop formaliste de la légalité ordinaire faite par une juridiction empêche, de fait, l'examen au fond du recours exercé par l'intéressé».

Ha rilevato inoltre che «on ne saurait soutenir que l'acte du recours de la requérante mettait le Conseil d'Etat, et *a fortiori* la partie adverse, dans l'impossibilité de prendre connaissance des faits de la cause. A cet égard, la Cour note que la requérante avait joint à son recours l'acte administratif attaqué, qui contenait un exposé détaillé des faits ayant conduit à son adoption. Par conséquent, un nouvel exposé des faits établi par les requérants et intégré dans le texte même du recours en annulation n'aurait pas été plus complet que celui figurant dans l'acte attaqué lui-même».

Infine, la Corte ha ritenuto che «en l'espèce la limitation du droit d'accès à un tribunal imposée à la requérante n'était pas proportionnée au but visant à

---

<sup>36</sup> Corte EDU 12 novembre 2002, *Béles c. Repubblica Ceca*, § 61: «Néanmoins, les limitations appliquées ne doivent pas restreindre l'accès ouvert à l'individu d'une manière ou à un point tels que le droit s'en trouve atteint dans sa substance même. En outre, elles ne se concilient avec l'article 6 § 1 que si elles poursuivent un but légitime et s'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé».

<sup>37</sup> Perciò «le droit d'accès à un tribunal se trouve atteint lorsque sa réglementation cesse de servir les buts de la sécurité juridique et de la bonne administration de la justice et constitue une sorte de barrière qui empêche le justiciable de voir son litige tranché au fond par la juridiction compétente» (Corte EDU 27 luglio 2006, *Efstathiou c. Grecia*, § 24). Inoltre, la Corte ha ricordato che «la Cour a conclu à plusieurs reprises que l'application par les juridictions internes de formalités à respecter pour former un recours est susceptible de violer le droit d'accès à un tribunal. Il en est ainsi, quand l'interprétation par trop formaliste de la légalité ordinaire faite par une juridiction empêche, de fait, l'examen au fond du recours exercé par l'intéressé» (Corte EDU 27 luglio 2006, *Efstathiou c. Grecia*, § 27).

<sup>38</sup> Corte EDU 24 febbraio 2009, *L'Erablière A.S.B.L. c. Belgio*.

garantir la sécurité juridique et la bonne administration de la justice. Partant, il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention relativement au droit d'accès à un tribunal de la requérante».

4.2. La giurisprudenza della Cassazione, in tema di autosufficienza, alla luce di questi principi, non è sempre condivisibile, e può apparire talvolta che non rispetti il diritto alla effettività della tutela, specie quando il requisito dell'autosufficienza<sup>39</sup> pare adottato in modo irragionevolmente rigoroso, più per motivi deflattivi che per ragioni processuali.

In materia tributaria, si è ritenuto che il motivo di ricorso è inammissibile ove manchi l'indicazione dei documenti su cui si fonda, difetti la specificazione della sede processuale nella quale risultino prodotti i documenti e ne sia omesso il deposito, unitamente al ricorso, ai sensi dell'art. 369, co. 2, n. 4, c.p.c.<sup>40</sup>. Si è poi ritenuto sufficiente produrre l'istanza di trasmissione del fascicolo d'ufficio, nel quale restano acquisiti i fascicoli di parte, fino al termine del processo, ai sensi dell'art. 25, secondo comma, del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546<sup>41</sup>.

In tema di esposizione dei fatti di causa, si richiede che nel ricorso non vi sia la riproduzione integrale degli atti processuali, ma la selezione di ciò che è rilevante. Gli atti del giudizio di merito non devono essere trascritti integralmente, ma sintetizzati<sup>42</sup>. Dev'essere possibile, per la Cassazione, apprendere dal ricorso

<sup>39</sup> Cfr. S. RUSCIANO, *In tema di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *Giur. it.*, 2005, p. 1671; F. MONTALDO, *Note sul c.d. principio di autosufficienza dei motivi in cassazione*, in *Giur. cost.*, 2006, I, p. 2086; R. POLI, *Specificità, autosufficienza e quesito di diritto nei motivi di ricorso per cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2008, p. 1249; A. ARCADI, *Il c.d. «principio di autosufficienza del ricorso» nella giurisprudenza della corte di cassazione*, in *Giur. cost.*, 2009, II, p. 347; E.F. RICCI, *Sull'«autosufficienza» del ricorso per cassazione: il deposito dei fascicoli come esercizio ginnico e l'avvocato cassazionista come amanuense*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 736; R. TRIOLA, *La resistibile ascesa del c.d. principio di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *FI*, 2012, V, p. 265; F. SANTANGELI, *Il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2012, p. 607.

<sup>40</sup> Cass., sez. V, 13 ottobre 2010, n. 21121, in *Giur. it.*, 2011, p. 469, con nota critica di G. FALCONE, *La pretesa improcedibilità del ricorso per cassazione in materia tributaria per mancato deposito della copia degli atti processuali e documenti sui quali il ricorso si fonda*. Nella sentenza si afferma che l'adempimento prescritto dall'art. 369, co. 2, n. 4, c.p.c. non «può ritenersi soddisfatto con la mera richiesta di acquisizione del fascicolo d'ufficio dei gradi di merito né, eventualmente, con il deposito di tale fascicolo e/o di quello del fascicolo di parte», se il menzionato deposito non interviene nei tempi e nei modi di cui al citato art. 369 c.p.c. e se nel ricorso non si specifica che il «ridetto» fascicolo «è stato prodotto», indicando la sede in cui nel ripetuto fascicolo «il documento è rinvenibile».

<sup>41</sup> Cass. SS. UU. 3 novembre 2011, n. 22726, in *Giur. it.*, 2012, p. 455.

<sup>42</sup> Non è stata ritenuta legittima la semplice «spillatura» degli atti delle fasi di merito, perché non bisogna rendere «indaginoso» l'opera dei giudici della Cassazione (Cass., SS.UU., 17 luglio 2009, n. 16628, in *Giur. it.*, 2010, p. 1133); non è legittimo neppure un «assemblaggio in sequenza cronologica degli atti della causa, riprodotti in copia fotostatica» (Cass., sez. III, ord. 22 settembre 2009, n. 20393, in *Mass. Giur. it.*, 2009). Si richiede però la testuale riproduzione degli atti e dei

tutto il necessario. Con riguardo ai motivi *ex art.* 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la Corte richiede l'integrale trascrizione di tutti gli atti rilevanti<sup>43</sup>. Un ricorso in tema di *transfer price*, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., è stato dichiarato inammissibile perché non riportava «il testo, nemmeno nelle parti rilevanti, della documentazione di cui si lamenta l'omesso esame»<sup>44</sup>.

4.3. La Cassazione non è però insensibile ai principi processuali della CEDU. Chiamate a risolvere il contrasto sulla questione se sia ammissibile il ricorso che non indichi, con assoluta precisione, quali siano gli assunti erronei contenuti della decisione impugnata, evocando esattamente le norme che si ritengono violate o falsamente applicate, e se occorra anche centrare esattamente il tipo di vizio di legittimità, nell'ambito della tipologia di cui all'art. 360, comma 1, c.p.c., le sezioni unite hanno adottato una soluzione ispirata alla giurisprudenza della Corte EDU. Hanno cioè ritenuto che l'erronea formulazione del motivo non ne determina l'inammissibilità se la Corte può comunque agevolmente procedere, sulla base delle argomentazioni esposte a sostegno del motivo, alla sua corretta qualificazione<sup>45</sup>.

Respinto il precedente indirizzo «drasticamente formalistico» le sezioni unite hanno accolto il principio, «di derivazione sovranazionale, della c.d. "effettività" della tutela giurisdizionale, da ritenersi insito nel diritto al "giusto processo" di cui all'art. 111 Cost., elaborato dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo», ricordando che «la Corte di Strasburgo ha avuto più volte modo di precisare che nell'interpretazione ed applicazione della legge, in particolare di quella processuale, gli Stati aderenti, e per essi i massimi consessi giudiziari, devono evitare gli "eccessi di formalismo", segnatamente in punto di ammissibilità o ricevibilità dei ricorsi».

---

documenti quando si denuncia la sentenza di merito per non averne tenuto conto (Cass. SS.UU. 11 aprile 2012, n. 5698; Id., sez. V, 11 maggio 2012, n. 7332).

<sup>43</sup> Cfr., con riguardo ad una lite tributaria, Cass., sez. V, 2 ottobre 2013, n. 22517, in *Fisco QOL – Quotidiano on line*, 2013.

<sup>44</sup> Cass., sez. V, 27 febbraio 2013, n. 4927, in *Corr. trib.*, 2013, 20, p. 1574. Nel ricorso si faceva riferimento a «copiosa documentazione» e a «numerosi contratti» (l'una e gli altri spesso presenti, in gran mole, nelle cause in tema di *transfer price*).

<sup>45</sup> Cass. SS.UU. 24 luglio 2013, n. 17931, in *CED Cassazione*, 2013. Il richiamo alla giurisprudenza della Corte EDU è stato operato anche dall'ordinanza Cass., sez. I, 12 luglio 2012, n. 11819, che ha respinto le istanze di inammissibilità di atti del processo in quanto basate su una interpretazione formalistica delle norme processuali.

## TUTELA DEL CONTRIBUENTE NEL SISTEMA DELLA CEDU\*

SOMMARIO: 1. Profili di diritto sostanziale (art. 1 del Protocollo n. 1). – 2. Profili processuali (art. 6 della Convenzione).

### 1. *Profili di diritto sostanziale (art. 1 del Protocollo n. 1)*

Secondo il riformato art. 117, comma 1 della Costituzione, il legislatore deve rispettare i “*vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*”. Le norme di legge, che non rispettano gli obblighi derivanti dalle convenzioni internazionali, tra cui la CEDU<sup>1</sup>, non sono disapplicabili, ma incostituzionali, per violazione dell’art. 117 Cost.: le norme internazionali rilevano qui come «norme interposte»<sup>2</sup>. Prima che l’art. 117 fosse riformato, le Convenzioni internazionali, e quindi la CEDU, avevano il rilievo, attraverso la ratifica, di leggi ordinarie, non di parametro di costituzionalità<sup>3</sup>. Interessa il diritto tri-

---

\* AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti, Giappichelli, Torino, 2014, pp. 369-374.

<sup>1</sup> *Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle libertà fondamentali*, del 4 novembre 1950, comunemente denominata Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo. Sui diritti fondamentali dell’UE, l’art. 6 del TUE prevede, innanzitutto, che l’Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella “*Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea*”, cui è riconosciuto lo stesso valore giuridico dei trattati.

Inoltre, l’art. 6 prevede che l’Unione aderisce alla CEDU e che i diritti fondamentali, garantiti dalla CEDU, e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell’Unione in quanto principi generali.

<sup>2</sup> Si vedano Corte cost., 24 ottobre 2007, nn. 348, e 349 (le “sentenze gemelle”), in *Giur. it.*, 2008, p. 565, con nota di B. CONFORTI, *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*. Si veda anche Corte cost., 11 marzo 2011, n. 80, in *Giur. it.*, 2012, p. 777, con nota di T. CERRUTI, *CEDU, UE e parametri di costituzionalità: è cambiato qualcosa dopo l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona?*

<sup>3</sup> L’ultima pronuncia in tal senso è Corte cost., 22 marzo 2001, n. 73, in *Giur. it.*, 2001, p. 1801.

La diretta applicabilità delle norme CEDU, in forza della nuova formulazione dell’art. 6 del Trattato sull’Unione europea, è stata affermata da TAR. Lazio, sez. Il bis, 18 maggio 2010, n. 11984, in *Giur. it.*, 2011, p. 1435, con nota di F. D’ORO, *La disapplicazione delle norme interne*

butario sostanziale – e si affianca alle norme costituzionali rilevanti per il diritto tributario, specie all'art. 53 Cost. –, l'art. 1 del Protocollo n. 1, aggiunto alla CEDU<sup>4</sup>.

Ha rilevato la Corte EDU che l'imposizione fiscale costituisce in linea di principio una "ingerenza" nel diritto di proprietà e che tale "ingerenza" si giustifica in conformità del secondo capoverso dell'art. 1 del Protocollo n. 1, il quale prevede espressamente un'eccezione per ciò che riguarda il pagamento di imposte o altre contribuzioni. Dev'esservi però un "giusto equilibrio" tra interesse collettivo e tutela dei diritti individuali; l'imposta non deve essere un onere eccessivo né recare un sostanziale danno alla situazione finanziaria dell'individuo<sup>5</sup>. È insomma previsto un limite massimo all'imposizione<sup>6</sup>. Ma non sono escluse le leggi tributarie retroattive<sup>7</sup>.

L'art. 1 del Protocollo implica che le leggi d'imposta devono rispettare il principio di non discriminazione sancito dall'art. 14 della Convenzione<sup>8</sup>.

La riserva di legge dev'essere osservata in senso sostanziale: dev'essere rispettato il principio di predeterminazione normativa degli obblighi<sup>9</sup>; le leggi devono

---

*contrastanti con le norme CEDU: note a margine della sentenza TAR Lazio, sez. Il bis, 18 maggio 2010, n. 11984.*

<sup>4</sup> Secondo il citato art. 1, «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».

<sup>5</sup> Si veda Corte europea diritti dell'uomo, 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*, che richiama la decisione 3 giugno 2004, *Di Belmonte c. Italia*.

Si osserva nella sentenza del 2010 che «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. A tal riguardo, essa rammenta che il secondo alinea di tale disposizione si deve leggere alla luce del principio consacrato nella prima frase dell'articolo. Ne consegue che una forma di ingerenza deve garantire un "giusto" equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo (*Tre Traktörer AB c. Svezia*, 7 luglio 1989, § 59). 40. Per l'effetto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo dei tributi o di altre forme di contribuzione, può violare la garanzia consacrata da questa disposizione se impone al soggetto interessato un onere eccessivo o reca un sostanziale danno alla sua situazione finanziaria».

Nel senso che le leggi tributarie non devono risolversi in forme di confisca arbitraria, si veda la sentenza 16 settembre 1996, *Gaygusuz c. Austria*.

<sup>6</sup> Cfr. S. DORIGO, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea e i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1, p. 41.

<sup>7</sup> Sentenza 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society et al. c. Regno Unito*.

<sup>8</sup> Corte europea diritti dell'uomo, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 386; 16 settembre 1996, *Gaygusuz c. Austria*; 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, §§42 ss.

<sup>9</sup> Corte europea diritti dell'uomo, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54-59 (con riguardo ai principi contabili); Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67.

essere chiare, altrimenti sono lesi i diritti dei contribuenti, che non devono essere soggetti all'arbitrio dell'Amministrazione finanziaria<sup>10</sup>.

È inoltre principio fondamentale la proporzione del sacrificio imposto al soggetto passivo. Si è ritenuto ingiustificato e sproporzionato (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato<sup>11</sup>, anche se sono corrisposti interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore*<sup>12</sup>.

Si è, inoltre, affermato che può rilevare nel campo dell'art. 1 del Primo Protocollo una applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco*<sup>13</sup>.

In materia di Iva, si è ritenuto, in applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, che la disciplina del diritto di detrazione e dei relativi presupposti spetta agli Stati, ma che è violato il limite della ragionevolezza ove tale diritto sia condizionato, per il cliente, a condotte del fornitore che il cliente non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare<sup>14</sup>.

L'esercizio delle libertà costituzionalmente garantite non deve essere ostacolato da oneri fiscali: la libera manifestazione del pensiero, l'accesso a internet, ecc., non possono essere impediti da oneri fiscali, secondo l'art. 21 della Costi-

<sup>10</sup> Corte europea diritti dell'uomo, 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56; Id., 20 settembre 2011, *Yukos c. Russia*, § 559.

<sup>11</sup> Corte europea diritti dell'uomo, 9 marzo 2006, *Eko-Elda-Avee c. Grecia* (ricorso n. 10162/02).

<sup>12</sup> Corte europea diritti dell'uomo, 3 luglio 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia*. Nel senso che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, cfr. Corte europea diritti dell'uomo, 16 aprile 2002, S.A. *Dangeville c. Francia*, Id., 11 ottobre 2011, *Beires Corte-real c. Portogallo*.

<sup>13</sup> Corte europea diritti dell'uomo, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore, per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare).

<sup>14</sup> Corte europea diritti dell'uomo, 22 gennaio 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*, in cui si osserva: «Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo IVA, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente possono assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni. Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circolazione di beni o servizi a fini IVA, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle norme IVA, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell'attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l'equo bilanciamento che va mantenuto tra l'interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà».

tuzione<sup>15</sup>. La libertà religiosa non può essere pregiudicata da “*speciali gravami fiscali*”, secondo l’art. 20 della Costituzione.

L’art. 9 della CEDU tutela la libertà di pensiero, di coscienza e di religione; in applicazione di questa norma la Corte di Strasburgo ha ritenuto lesiva della libertà religiosa una norma fiscale francese, che tassava le donazioni ricevute da una associazione religiosa<sup>16</sup>.

## 2. Profili processuali (art. 6 della Convenzione)

Nonostante il consolidato riconoscimento dell’applicazione delle garanzie sostanziali del Protocollo ai rapporti tributari, la Corte di Strasburgo non ammette che l’art. 6 della Convenzione<sup>17</sup> si applichi al processo tributario.

Con orientamento costante, la Corte di Strasburgo esclude che l’art. 6 della CEDU possa applicarsi alle controversie fiscali<sup>18</sup>, perché esso concerne le cause “penali” e “civili”, non quelle di diritto pubblico<sup>19</sup>.

Nella giurisprudenza della Corte, non tutte le controversie di diritto publi-

---

<sup>15</sup>Corte cost. 16 luglio 1973, n. 131, ha dichiarato incostituzionale l’imposta sulla pubblicità, nella parte in cui colpiva le forme di propaganda ideologica effettuata, senza fini di lucro, a diretta cura degli interessati.

<sup>16</sup>Corte europea diritti dell’uomo, 30 giugno 2011, *Association les Témoins de Jéhovah*, in *Quaderni dir. e politica ecclesiastica*, 2011, p. 722.

<sup>17</sup>L’art. 6, par. 1, della Convenzione recita: «*Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta*».

<sup>18</sup>Cfr. sentenza 8 febbraio 2000, *Charalambos c. Francia*; e sentenza 5 ottobre 1999, *Gantzner c. Francia*.

<sup>19</sup>La questione è stata messa a fuoco nella (assai nota) sentenza 12 luglio 2001, *Ferrazzini*, in *Guida al dir.*, 2001, fascicoli 34, 9, 5.

La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che «*la materia fiscale rientra ancora nell’ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività*».

Secondo la Corte, il contenzioso tributario esula dall’ambito dei diritti e obblighi di natura civile, nonostante gli effetti patrimoniali che inevitabilmente si dispiegano sulla situazione del contribuente; un procedimento tributario ha evidentemente risvolti patrimoniali, ma il fatto di dimostrare che una controversia è di natura “patrimoniale” non è di per sé sufficiente per comportare l’applicabilità dell’art. 6, par. 1, della Convenzione sotto il suo profilo “civile”; possono sussistere obblighi “patrimoniali” nei confronti dello Stato o delle sue autorità subordinate che, ai fini dell’art. 6, par. 1, devono essere considerati rientranti esclusivamente nel diritto pubblico e non sono, di conseguenza, coperti dalla nozione di «diritti e obblighi di carattere civile».

Cfr. M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 1, p. 529; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 32.

co sono estranee al campo di applicazione dell'art. 6, specie quando sono in gioco interessi patrimoniali (come le liti del pubblico impiego)<sup>20</sup>. Né rileva se la situazione soggettiva coinvolta nella lite sia di diritto soggettivo o interesse legittimo<sup>21</sup>.

Ma non si accetta, però, l'idea che il "civile" sia tutta l'area del "non penale". E che il bisogno di "giusto processo" si avverte più nelle controversie di diritto pubblico (che sono controversie tra ineguali), che in quelle tra privati<sup>22</sup>.

Talvolta l'esclusione delle controversie tributarie da quelle cui si applica l'art. 6 della CEDU è motivata richiamando l'art. 1 del Protocollo n. 1, nella parte in cui si prevede che il diritto di proprietà non può pregiudicare la potestà impositiva degli Stati<sup>23</sup>, ma l'art. 1 potrebbe valere in senso opposto: se quella norma tutela gli individui e i loro beni, sotto il profilo del diritto sostanziale, nei confronti dell'imposizione, l'area del giusto processo, cui si applica l'art. 6 della CEDU, non dovrebbe avere minore ampiezza.

Occorre però dire che, nell'evoluzione della giurisprudenza, l'area delle controversie fiscali, non coperte dall'art. 6, si va progressivamente restringendo.

Si riconosce, innanzitutto, la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie<sup>24</sup>.

Inoltre, la tutela del giusto processo è riconosciuta ai processi di rimborso, se il fondamento della pretesa del contribuente non ha natura fiscale<sup>25</sup>, e nei processi sui diritti di prelazione del fisco<sup>26</sup>.

L'art. 2 della legge 24 marzo 2001, n. 89 (c.d. legge Pinto), che prevede "il diritto ad un'equa riparazione" nei casi in cui un processo si sia svolto violando il principio della ragionevole durata, dovrebbe applicarsi al processo tributario<sup>27</sup>.

<sup>20</sup> Sentenza 17 marzo 1997, *Neigel c. Francia*.

<sup>21</sup> Sentenza 5 ottobre 2000, *Mennitto c. Italia*.

<sup>22</sup> Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 11 ss.; L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 1, p. 206.

<sup>23</sup> Sentenza 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society et al. c. Regno Unito*.

<sup>24</sup> Tra le «controversie (...) sulla fondatezza di ogni accusa penale», contemplate dall'art. 6, nelle sentenze *Janosevic c. Svezia* e *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*, entrambe del 23 luglio 2002, i giudici di Strasburgo hanno compreso le liti sulle sanzioni amministrative in campo tributario.

<sup>25</sup> Sentenza 23 ottobre 1997, caso *National & Provincial Building Society ed altri*. Nella decisione 3 settembre 2002, sull'ammissibilità del ricorso *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA*, la Corte afferma che «un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima».

<sup>26</sup> Sentenza 22 settembre 1994, serie A, n. 296-A, *Hentrich c. Francia*.

<sup>27</sup> L'art. 2, comma 1, di tale legge, recita: «Chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata, ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 548, sotto il profilo del mancato

La giurisprudenza però è contraria, con la motivazione che la legge Pinto, essendo strumentale all'attuazione della CEDU, non si applica alle controversie alle quali, secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo, non si applica l'art. 6 della CEDU<sup>28</sup>.

---

*rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ha diritto ad un'equa riparazione».*

L'art. 3, comma 2, prevede che: «*Il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimenti del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimenti del giudice militare. Negli altri casi è proposto nei confronti del Ministro dell'economia e delle finanze».*

<sup>28</sup> Così Cass., Sez. 1, 27 agosto 2004, n. 17139, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, 2, p. 1664; Cass., Sez. I, 30 agosto 2005, n. 17497, in *Fisco*, 2005, p. 5687; Cass. civ., sez. I, 07 marzo 2007, n. 5275; Cass., Sez. V, 15 luglio 2008, n. 19367; Cass. civ., sez. VI, 24 settembre 2012, n. 16212.

Le controversie che riguardano l'applicazione (e quindi, la determinazione) delle sanzioni di carattere tributario sono ricomprese nell'ambito di applicazione della c.d. legge Pinto (Cass. civ., Sez. V, 30 agosto 2005, n. 17499, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1491), in linea con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo.