issn 2974-9999

GIUSTIZIA INSIEME

2

Rivista quadrimestrale online

maggio-agosto 2026

www.giustiziainsieme.it

Direttrice scientifica: **Paola Filippi**

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

a cura di
Enrico Manzon e Giuseppe Melis

Con i contributi di

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

Pacini Giuridica

Direttrice scientifica
Paola Filippi

Vice direttore scientifico
Costantino De Robbio

Direttore responsabile
Marcello Basilico

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

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

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

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

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

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

Coordinatrice di redazione: Margherita Occhilupo

Webmaster: Paolo Sparaci

I fascicoli quadrimestrali sono pubblicati a cura di

Pacini Editore
Via A. Gherardesca
56121 Ospedaletto (Pisa)

Indice

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

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

I. Sistema delle fonti

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

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

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

II. Principi

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

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

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

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

III. Procedimento e riscossione

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

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

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

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

IV. Processo e sanzioni

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

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

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

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

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

Gli Autori ..... » 385

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

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

1. Premessa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[8] Cfr. Corte Cost. n. 149/2021; Corte Cost. n. 142/2014; Corte Cost. n. 116/2013; Corte Cost. n. 111/1997.

[9] Cfr. Corte Cost. n. 262/2020; Corte Cost. n. 126/1979.

[10] Cfr. Corte Cost. n. 96/1981, in tema di reato di plagio; Corte Cost. n. 185/1992; Corte Cost. n. 34/1995; Corte Cost. n. 24/2019; Corte Cost. n. 25/2019.

[11] Cfr. Corte Cost. n. 110/2023.

Il tema delle norme scarsamente intellegibili è inoltre particolarmente sentito in materia tributaria, in ragione sia della scarsa qualità redazionale di molte disposizioni, sia del numero elevato di norme aventi natura casistica, sia ancora delle mutevoli esigenze di gettito che richiedono continue modifiche, che finiscono talvolta per sovrapporsi e rendere scarsamente intellegibile, se non incomprensibile, la disciplina normativa di riferimento, con conseguente instabilità degli orientamenti giurisprudenziali.

La dottrina, sottolineato il diritto dei contribuenti "*a essere tassati solo in presenza delle situazioni previste*"[12] dalla legge per rispettare l'art. 23 Cost., si è interrogata sulla possibilità di interpretare analogicamente le norme tributarie, dando risposta negativa ovvero affermativa, a seconda principalmente della natura della norma tributaria, ossia se a fattispecie esclusiva (vale a dire che descrive in modo circoscritto le fattispecie tassabili) ovvero a fattispecie libera o aperta.

Il Legislatore, dal canto suo, è intervenuto con ben tre distinte norme per disciplinare le situazioni di obiettiva incertezza normativa in materia tributaria.

Con l'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 (nuovo art. 53 del d.lgs. n. 175/2024), è stato attribuito al giudice tributario il potere di dichiarare non applicabili le sanzioni quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie. Con l'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, è stata stabilita la non punibilità dell'autore della violazione determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie. Infine, con l'art. 10, comma 3, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), è stato nuovamente ribadito che le sanzioni non sono irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza normativa[13].

Tutte queste disposizioni fanno esclusivo riferimento alla non applicabilità delle sanzioni, riconoscendo che, in tali fattispecie, la violazione del contribuente è scusabile e, dunque, non meritevole di essere sanzionata. Nello stesso tempo, però, dette disposizioni sono dirette a tutelare anche il c.d. "interesse fiscale", inteso quale interesse alla tutela del gettito, per cui hanno

[12] Cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 105.

[13] In merito ai presupposti della incertezza normativa, questa deve essere oggettiva e non una mera ignoranza soggettiva del contribuente. A tale riguardo, la Cassazione ha elaborato un "catalogo" di indici idonei a manifestare l'impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica o la sua portata, che è onere del contribuente allegare. Tali indici sono: «*1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente*» (cfr., tra le tante: Cass. n. 22689/2020; Cass. n. 15452/2018). Altro indirizzo ha inoltre sottolineato – forse con eccessivo rigore – che l'incertezza normativa oggettiva è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza e in modo univoco la norma giuridica che disciplina la fattispecie (cfr., tra le tante: Cass. n. 3108/2019; Cass. n. 23845/2016; Cass. n. 4522/2013). Pertanto, in tale prospettiva, l'incertezza normativa oggettiva «*non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria*» (Cass. n. 19638/2009); impossibilità che può essere accertata esclusivamente dal giudice, quale unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (con totale svalutazione del ruolo dell'amministrazione e degli studiosi, oltre di quello dei professionisti).

mantenuto ferma la debenza delle imposte e degli interessi eventualmente dovuti a seguito dell'accertamento (amministrativo o giurisdizionale) del contenuto e della portata della obbligazione tributaria. La perdurante debenza del tributo, anche in caso di indeterminatezza normativa, troverebbe infatti una giustificazione nella inderogabilità delle norme tributarie e nel principio di indisponibilità dell'obbligazione stessa, sebbene questi principi non abbiano valore assoluto.

Sulla base del tenore letterale delle suddette disposizioni, la giurisprudenza ha, dunque, costantemente confermato che l'esimente dell'incertezza normativa oggettiva non si estende al tributo, che resta dovuto, né agli interessi maturati su di esso. Anche gli interessi restano dovuti poiché non hanno natura sanzionatoria, ma rappresentano una riparazione per il tardivo versamento dell'obbligazione principale, cioè il tributo, che – come detto – non viene meno.

Si vedrà in seguito come tale impostazione entri in conflitto con le garanzie convenzionali in materia di tutela della proprietà.

Inoltre, seppure l'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 suggerisse la rilevabilità d'ufficio dell'incertezza normativa da parte del giudice, la Cassazione si è assestata fermamente sulla posizione che la disapplicazione delle sanzioni è possibile da parte del giudice solo se vi sia stata una domanda in tal senso del contribuente, correttamente introdotta sin dal primo grado di giudizio[14].

Tale orientamento, seppure comprensibile in ottica processuale, non tiene conto, però, delle conseguenze di possibili "*overruling*" sostanziali[15], che ben possono accadere in materia tributaria, in ragione della scarsa qualità redazionale di molte norme tributarie e dei tempi lunghi del processo. Pertanto, è possibile che un orientamento ritenuto "sicuro" al momento della introduzione del ricorso di primo grado, con conseguente insussistenza dell'interesse a formulare una domanda subordinata volta a invocare l'incertezza normativa, possa essere poi "ribaltato" durante l'*iter* processuale, facendo perdere al contribuente (anche) il diritto alla disapplicazione delle sanzioni.

Fattispecie distinta dalle obiettive condizioni di incertezza normativa in materia tributaria, ma ad essa affine in quanto presuppone generalmente un certo grado di indeterminatezza normativa, è quella della tutela del legittimo affidamento del contribuente. Essa ricorre quando quest'ultimo si è conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, che, successivamente, sono poi modificate dall'amministrazione medesima, ovvero la condotta del contribuente è stata condizionata da ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione stessa.

Per tale ipotesi, l'art. 10, comma 2 della legge n. 212/2000 prevede la disapplicazione degli interessi, in aggiunta alle sanzioni, ferma restando ancora la debenza del tributo[16].

[14] Cfr. Cass. n. 5649/2015; Cass. n. 27615/2011; Cass. n. 4411/2011; Cass. n. 25676/2008.

[15] È noto che gli "*overruling*" sostanziali hanno efficacia retroattiva, sia per il principio dell'efficacia del giudicato solo *inter partes*, sia in quanto il giudice è soggetto solo alla legge *ex* art. 101 Cost., con la conseguenza che non è riconosciuto il diritto a una giurisprudenza costante (c.d. *stare decisis*). Pertanto, si è affermato che il termine di decadenza per l'azione di rimborso decorre dalla data del versamento, anche se l'indebito emerga da un mutamento giurisprudenziale sopravvenuto, pure a opera della Corte di Giustizia dell'U.E. (Cass. n. 14548/2019). Diversamente, in caso di "*overruling*" processuali, alle relative condizioni, è tutelata la parte che ha fatto affidamento all'orientamento successivamente superato (Cass. S.U. n. 4135/2019).

[16] La situazione tutelata dalla norma citata richiede, secondo la Cassazione, le seguenti condizioni: a) un'apparente legittimità e

La *ratio* dell'istituto è, dunque, tutelare la buona fede del contribuente che ha agito confidando in un comportamento o in un'indicazione specifica dell'amministrazione finanziaria. Ciò costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.[17]. Nonostante ciò, per l'ordinamento nazionale il tributo rimane ancora dovuto.

Unica apertura in favore della non debenza del tributo si ha nella fattispecie particolare, pure disciplinata dal citato art. 10, comma 2 (come introdotto per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. l, del d.lgs. n. 219/2023), concernente la tutela del legittimo affidamento con riguardo ai "*tributi unionali*"[18]. Tale particolare forma di affidamento ricorre quando gli orientamenti dell'amministrazione finanziaria, a cui il contribuente ha fatto affidamento, erano conformi alla giurisprudenza unionale o ad atti delle istituzioni europee, ma sono stati successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti.

Solo in relazione a tale circoscritta ipotesi, dunque, il Legislatore della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente ha riconosciuto la non debenza del tributo, al fine di recepire l'orientamento della Corte di Giustizia dell'U.E., che, invero, come si vedrà in seguito, è sostanzialmente in linea con la posizione della Corte EDU.

In proposito, il *leading case* è costituito dalla sentenza 14 dicembre 2006, resa nei procedimenti riuniti da C-181/04 a C-183/04, *Elmeka vs. Ypourgos Oikonomikon*, in cui alla Corte di Giustizia era stato chiesto di esprimersi in ordine al principio di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento nel caso di un contribuente che, in conformità alle indicazioni dell'autorità competente, non aveva applicato l'IVA su talune prestazioni. La Corte di Giustizia ha sottolineato (par. 31) che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario; pertanto, devono essere rispettati anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie. Le autorità nazionali sono perciò tenute a rispettare il principio della tutela del legittimo affidamento degli operatori economici. Sulla base di tale premessa, essa ha stabilito la non debenza non solo di sanzioni e interessi, ma anche del tributo, in accoglimento della tesi sostenuta dalla Commissione[19].

coerenza dell'attività dell'amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) la buona fede del contribuente; c) l'esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. Dette condizioni, si noti, possono ricorrere anche in fattispecie ulteriori rispetto a quella descritta dal comma 2 dell'art. 10, poiché trattasi di ipotesi meramente esemplificativa e legata alla casistica ritenuta maggiormente frequente, che non limita la portata generale della tutela del legittimo affidamento (cfr. Cass. n. 5743/2023; Cass. n. 537/2015; Cass. n. 21513/2006; Cass. n. 17576/2002).

[17] Cfr. Cass. n. 5743/2023; Cass. n. 370/2019; Cass. n. 10195/2016.

[18] L'ambito di applicazione di tale norma appare tuttavia troppo ristretto anche nella prospettiva euronitaria. Ciò in quanto le garanzie dalla Carta dei diritti fondamentali dell'U.E. trovano applicazione in relazione ai "*tributi unionali*" e in tutte le fattispecie che presentano un "nesso" con l'attuazione del diritto dell'Unione (art. 51, par. 1 della Carta e, tra le tante: CGUE, 24 luglio 2023 [GS], C107/23 PPU [*Lin*], par. 110; 29 luglio 2024, Causa C-185/23, *Protectus*, par. 43).

[19] Il principio di tutela del legittimo affidamento quale motivo impeditivo della richiesta del tributo (nella specie, l'IVA) è stato ribadito dalla Corte di Giustizia con la sentenza 9 luglio 2015, C-183/14, *Radu Florin Salomie*, la quale ha richiamato anche il principio di certezza del diritto.

3. Il principio di legalità delle ingerenze fiscali nel pacifico godimento dei beni nella prospettiva della CEDU.

Sebbene la materia fiscale rientri, in quanto tale, nel nucleo fondamentale delle prerogative delle autorità degli Stati parte[20], le limitazioni al pacifico godimento dei beni, per motivi fiscali, rientrano comunque nell'ambito di applicazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 aggiuntivo alla CEDU, in materia di tutela della proprietà, con la conseguente competenza della Corte EDU a garantirne il rispetto.

L'imposizione fiscale – comprese le misure per assicurare il pagamento delle imposte e relative sanzioni – costituisce infatti, in linea di principio, un'ingerenza nel diritto al pacifico godimento dei propri beni, poiché priva l'interessato di un bene, ovvero la somma di denaro che deve essere pagata[21].

Pertanto, anche l'imposizione fiscale, come qualsiasi ingerenza nel diritto tutelato dall'art. 1 del Protocollo n. 1, deve rispettare, per essere legittima, i tre requisiti previsti da tale disposizione, ossia il principio di legalità, il perseguimento di un valido interesse pubblico o generale e la proporzionalità.

In proposito, si deve premettere che le ingerenze per fini fiscali sono generalmente giustificate da un interesse pubblico o generale, posto che il secondo paragrafo dell'art. 1 citato prevede espressamente che gli Stati hanno diritto a porre in essere le leggi ritenute necessarie per assicurare il pagamento di imposte o altri contributi.

Il rispetto del principio di proporzionalità dell'imposizione fiscale assume, invece, particolare rilevanza nella giurisprudenza della Corte EDU e sul relativo rispetto si concentra la prevalente giurisprudenza in materia; esso, tuttavia, esula dall'oggetto del presente contributo. In questa sede, si rileva soltanto che anche l'ingerenza fiscale deve – avere una sufficiente "base legale", perseguire un valido interesse pubblico nonché – trovare un "giusto equilibrio" tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e le esigenze di tutela dei diritti fondamentali dell'individuo. Deve pertanto esistere un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e gli obiettivi perseguiti, affinché l'ingerenza sia compatibile con le garanzie convenzionali.

Tornando al principio di legalità delle ingerenze nel pacifico godimento dei beni, esso è il primo e più importante requisito di legittimità, poiché le società democratiche si fondano sul principio dello "Stato di diritto". Esso richiede che l'ingerenza nel pacifico godimento dei beni trovi il suo fondamento in una sufficiente "base legale", per il principio di predeterminazione normativa delle limitazioni al diritto di proprietà.

A tal proposito, il concetto di "*legge*" ai fini dell'art. 1 del Protocollo n. 1, che rileva anche con riguardo alle ingerenze fiscali, è il medesimo delle altre norme della Convenzione. Non deve stupire pertanto

[20] È noto, infatti, che la CEDU è originariamente sorta per tutelare le libertà fondamentali e i diritti civili e politici, in un'ottica di tutela della democrazia e della pace tra le nazioni, piuttosto che i diritti sociali, economici e culturali. Ciononostante, l'evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU ha riconosciuto l'applicazione delle garanzie della Convenzione ad ambiti sempre maggiori della materia tributaria, almeno *lato sensu* intesa. Già nell'aprile 2000, consultando il *database HUDOC*, si contavano 240 casi relativi alla materia fiscale (cfr. P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European Taxation,* agosto 2000, 298).

[21] Cfr., tra le tante: Corte EDU, *Bežanić e Baškarad* c. Croazia, 19 maggio 2022, nn. 16140/15 e 13322/16, § 60; *Di Belmonte* c. Italia, 16 marzo 2010, n. 72638/01, § 38; *Burden* c. Regno Unito [GC], 29 aprile 2008, n. 13378/05, § 59; *Špaček s.r.o.* c. Repubblica ceca, 9 novembre 1999, n. 26449/95, § 39.

che l'espressione "*alle condizioni previste dalla legge*", relativa a qualsiasi ingerenza nel diritto al pacifico godimento dei "*beni*", debba essere interpretata allo stesso modo dell'espressione "*prevista dalla legge*" di cui all'art. 8 CEDU, in relazione alla quale sono state emesse, nel corso dell'ultimo anno, le quattro importantissime sentenze della Corte EDU in materia tributaria nei confronti dell'Italia, ossia le sentenze *Italgomme Pneumatici*[22], *Agrisud 2014*[23], *Ferrieri e Bonassisa*[24] ed *Edilsud 2014*[25].

Il concetto di "*legge*" è, tuttavia, un concetto "autonomo" ai fini della Convenzione, per cui esso differisce dall'analoga nozione prevista nell'ordinamento nazionale. Ai fini della CEDU, infatti, la "base legale" che giustifica l'ingerenza deve essere intesa in senso sostanziale e non meramente formale, comprendendo sia il diritto formale (*statute law*) che la giurisprudenza consolidata[26], ossia quella che da noi si chiamerebbe "diritto vivente". Sul punto si registra, quindi, una prima significativa differenza rispetto alla prospettiva nazionale, che, viceversa, come illustrato nel precedente paragrafo, adotta un concetto di legge rigorosamente formale.

Nonostante tale maggiore estensione della nozione di "*legge*" ai fini della CEDU, la prassi amministrativa italiana non assume valore di "base legale" neppure ai fini convenzionali. Ciò in quanto la prassi amministrativa non è vincolante per i giudici e neppure per la stessa amministrazione finanziaria, come ben colto dalla Corte EDU nel caso *Ferrieri e Bonassisa* (§ 81), sebbene esso riguardi l'art. 8 CEDU.

Rientrano, invece, nel concetto convenzionale di "*legge*" i provvedimenti legislativi aventi effetti retroattivi, per cui essi soddisfano, sotto tale profilo, il principio di legalità di cui all'art. 1 del Protocollo n. 1[27], in linea con la prospettiva nazionale[28].

Come contrappeso al descritto allargamento del concetto di "*legge*", la Corte EDU ha affermato che l'esistenza di una "base legale" nel diritto nazionale non è sufficiente, di per sé, a soddisfare il principio di legalità. Ciò in quanto la "*legge*" – formale o pretoria – deve rispettare determinate condizioni "qualitative", che derivano dai principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento, espressione dello "Stato di diritto". Si è già rilevato nel precedente paragrafo che tale aspetto contenutistico-qualitativo della legge non è stato particolarmente valorizzato dalla dottrina e dalla giurisprudenza nazionale.

Per la Corte EDU, invece, la "*legge*" deve essere idonea a tutelare gli interessati da possibili abusi e arbitrii delle autorità, per cui essa richiede, a tutela della "sicurezza giuridica", che le persone debbano poter prevedere ragionevolmente le conseguenze

[22] Cfr. Corte EDU, *Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri* c. Italia, 6 febbraio 2025, n. 36617/18 e altri.

[23] Cfr. Corte EDU, *Agrisud 2014 s.r.l. e altri* c. Italia, 11 dicembre 2025, n. 32539/19 e altri.

[24] Cfr. Corte EDU, *Ferrieri e Bonassisa* c. Italia, 8 gennaio 2025, nn. 40607/19 e 34583/20.

[25] Cfr. Corte EDU, *Edilsud 2014 s.r.l. semplificata e Ferreri* c. Italia, 5 marzo 2026, nn. 32961/18 e 32984/18.

[26] Cfr. Corte EDU, *Bežanić e Baškarad* c. Croazia, 19 maggio 2022, § 62; *Špaček s.r.o.* c. Repubblica ceca, 9 novembre 1999, n. 26449/95, § 54.

[27] Cfr. Corte EDU, *Azienda Agricola Silverfunghi S.a.s. e altri* c. Italia, 24 giugno 2014, n. 48357/07, § 104; *Maggio e altri* c. Italia, 31 maggio 2011, n. 46286/09, § 60.

[28] Diverso è, invece, il tema del rispetto degli ulteriori requisiti dell'interesse pubblico e del principio di proporzionalità nonché, quello ancora ulteriore, del rispetto dell'art. 6 CEDU (Corte EDU, *Vegotex International* c. Belgio [GC], 3 novembre 2022, n. 49812/09, § 67), che vieta l'ingerenza del legislatore nell'amministrazione della giustizia per influenzare le decisioni giudiziarie a favore dello Stato. Tali questioni esulano dallo scopo del presente lavoro.

delle loro azioni, anche ricorrendo a pareri legali. Di contro, un'applicazione della "*legge*" a "sorpresa" configurerebbe un abuso[29].

Pertanto, la "*legge*", per essere tale, deve essere sufficientemente "accessibile", "precisa" e "prevedibile" nella sua applicazione[30]. È inoltre richiesto che la "*legge*" preveda adeguate garanzie, anche di carattere procedurale, idonee a tutelare da possibili abusi e arbitrii.

Sebbene un elevato grado di precisione della "*legge*" sia auspicabile, la Corte EDU ha ammesso che molte leggi possano essere formulate in termini che, in misura maggiore o minore, siano vaghi e la cui interpretazione e applicazione sia rimessa alla prassi giudiziaria. Il livello di precisione richiesto alla legge nazionale dipende in larga misura dal contenuto della legge in questione, dal settore che essa intende disciplinare e dal numero e dallo *status* dei destinatari. Ai giudici nazionali è invece affidato il compito fondamentale di dissipare i dubbi interpretativi, per cui è ammessa l'evoluzione della interpretazione, per affinare progressivamente l'interpretazione della normativa.

Si noti che, ai fini della valutazione della "qualità" della "*legge*" è ininfluente l'ampiezza, maggiore o minore, del margine di apprezzamento riconosciuto agli Stati (molto ampio in materia tributaria), che rileva, invece, in relazione alle altre condizioni di legittimità dell'ingerenza e, segnatamente, al requisito della proporzionalità. Tuttavia, in materia di esercizio delle funzioni fiscali, la Corte EDU è propensa a riconoscere agli Stati parte un certo grado di deferenza e libertà aggiuntiva nella interpretazione delle norme fiscali[31]. Ciò in quanto spetta innanzitutto alle autorità nazionali decidere il tipo di imposta o contributo che intendono riscuotere. Le decisioni in questo ambito comportano normalmente, infatti, una valutazione di questioni politiche, economiche e sociali che la Convenzione lascia alla competenza degli Stati parte in quanto le autorità nazionali sono in una posizione migliore per valutarle rispetto a un giudice internazionale. Dunque, nella prospettiva convenzionale, spetta al legislatore nazionale decidere cosa possa essere classificato come reddito imponibile e quali dovrebbero essere i mezzi concreti per l'esecuzione dell'obbligo tributario[32]. Il tutto con il consueto limite dell'arbitrio.

A ogni modo, il criterio della "accessibilità" della "*legge*" si riferisce alla conoscibilità della stessa e assume rilevanza soprattutto con riguardo alla legge sostanziale, ossia di fonte giurisprudenziale.

Infatti, l'applicazione di un'interpretazione giurisprudenziale nuova della normativa a fattispecie poste in essere anteriormente alla sua elaborazione, quando cioè essa non era ancora prevedibile e, quindi, conoscibile dai destinatari, può ledere il principio della "accessibilità", laddove crei una "frattura" con il precedente orientamento in quanto non rispetti la "sostanza" della disciplina re-

[29] Cfr. V. Zagrebelsky - R. Chenal - L. Tomasi, *Manuale dei diritti fondamentali in Europa*, Bologna, 2016, 128.

[30] Cfr., tra le tante: Corte EDU, *Imeri* c. Croazia, 24 giugno 2021, n. 77668/14, § 69; *Hentrich* c. Francia, 22 settembre 1994, n. 13616/88, § 42. Tale approccio è condiviso pure dalla Corte di Giustizia dell'U.E., che ha altresì specificato che i requisiti "qualitativi" della legge devono essere osservati con particolare rigore con riguardo alle norme che impongono oneri finanziari (CGUE, *Salomie*, 9 luglio 2015, C-183/14, par. 31).

[31] Cfr. Corte EDU, *Maroslavac* c. Croazia, 13 febbraio 2024, n. 64806/16, §§ 38 e 41; *Andrzej Ruciński* c. Polonia, 5 ottobre 2023, n. 22716/12, § 81; *Bežanić e Baškarad* c. Croazia, cit., § 64; *N.K.M.* c. Ungheria, 4 novembre 2013, n. 66529/11, §§ 50 e 54.

[32] Cfr. Corte EDU, *Cacciato* c. Italia (dec.), 16 dicembre 2018, n. 60633/16, § 25; *Guiso e Consiglio* c. Italia (dec.), 16 giugno 2018, n. 50821/06, § 44.

cata dalla norma. Tale nuova e sopravvenuta giurisprudenza potrebbe infatti creare un effetto "spiazzante" per i destinatari della disposizione, che avevano invece fatto affidamento sull'interpretazione giurisprudenziale dominante nel momento in cui avevano posto in essere la loro condotta.

Il requisito della "prevedibilità" richiede invece che la "*legge*" pertinente sia formulata con sufficiente precisione, al fine di consentire alle persone di regolare la propria condotta prevedendo, in misura ragionevole, le relative conseguenze. Non è tuttavia richiesto che le conseguenze siano prevedibili con assoluta certezza, poiché ciò creerebbe un sistema legale eccessivamente rigido, non in grado di evolversi con il mutare delle circostanze. Il requisito è comunque soddisfatto se la prevedibilità delle conseguenze possa essere conseguita con un adeguato parere legale. Ciò in particolare per quanto riguarda le persone che svolgono un'attività professionale o commerciale, per le quali è richiesto un maggiore grado di prudenza.

Di contro, se l'applicazione o l'interpretazione della "*legge*" fosse inaspettata, creativa o arbitraria, distaccandosi dal ragionevole, prevedibile e ordinato sviluppo interpretativo, la Corte EDU potrebbe ritenere che il requisito della prevedibilità non sia stato soddisfatto.

Ciò vale pure per le oscillazioni e le divergenze nella giurisprudenza nazionale, soprattutto di ultima istanza e se durature e profonde, poiché potrebbero creare una situazione di incertezza giuridica, incompatibile con i requisiti dello "Stato di diritto", minando non solo l'equità del processo, ma anche il rispetto stesso del principio di legalità[33] e, quindi, la legittimità della stessa ingerenza fiscale.

Infatti, una giurisprudenza di legittimità oscillante o contrastante, in cui non sia fornita una adeguata spiegazione delle ragioni del contrasto, pregiudica la necessaria "sicurezza giuridica" che consente alle persone di prevedere le conseguenze delle loro azioni. In tale circostanza, i destinatari della disposizione sono, infatti, esposti a una scelta meramente discrezionale, se non arbitraria, del giudicante in ordine all'indirizzo interpretativo cui aderire.

Come sopra accennato, il requisito di prevedibilità è legato altresì alla sussistenza di adeguate garanzie procedurali contro le ingerenze illegittime, che traggono fondamento dagli obblighi positivi impliciti a tutela della proprietà (desumibili dall'art. 1 CEDU). Pertanto, una norma giuridica è "prevedibile" quando offre una misura di protezione contro gli abusi o le ingerenze arbitrarie delle autorità pubbliche. L'ordinamento nazionale deve quindi riconoscere garanzie che offrano una ragionevole possibilità di tutela dinanzi alle autorità competenti, al fine di contestare efficacemente le misure che interferiscono con i diritti garantiti dall'art. 1 del Protocollo n. 1[34].

Inoltre, la Corte EDU utilizza sempre più spesso la tecnica del "*process-based review*", in base alla quale essa analizza con maggiore attenzione, rispetto al contenuto della ingerenza, la qualità, l'equità e la completezza delle procedure decisionali, legislativa o giudiziaria, che conducono all'adozione della misura sindacata, per verificare se siano stati rispettati gli *standard* minimi di tutela imposti dalla

[33] Cfr. Corte EDU, *Molla Sali* c. Grecia [GC], 19 dicembre 2018, n. 20452/14, § 153.

[34] Cfr. Corte EDU, *Dănoiu e altri* c. Romania, 25 gennaio 2022, n. 54780/15, §§ 69-72; *Lekić* c. Slovenia [GC], 11 dicembre 2018, n. 36480/07, § 95; *Jokela* c. Finlandia, 21 maggio 2002, n. 28856/95, § 45.

CEDU[35]. Laddove le procedure abbiano raggiunto un equo bilanciamento dei contrapposti interessi, la Corte tende a non sindacare l'esito a cui sono giunte le autorità nazionali, salvo che la misura sia arbitraria o manifestamente irragionevole.

Non deve stupire, pertanto, che la Corte EDU abbia valutato l'adeguatezza delle garanzie procedurali riconosciute dall'ordinamento nazionale per accertare il mancato rispetto del principio di legalità nelle citate sentenze *Italgomme Pneumatici*, *Agrisud* e *Ferrieri e Bonassisa*, concernenti le ingerenze delle autorità fiscali nel domicilio del contribuente o, comunque, nella sua vita privata.

Il riconoscimento di dette garanzie procedurali minime è particolarmente rilevante in materia tributaria. Ciò in quanto le obbligazioni tributarie in senso stretto, essendo considerate obbligazioni di diritto pubblico nella prospettiva della CEDU, non rientrano nel campo di applicazione del diritto al processo equo di cui all'art. 6 CEDU, che riguarda solo il diritto civile e la materia penale (intese in senso convenzionale)[36]. Dunque, per i contribuenti è importantissimo che talune garanzie procedurali minime siano "recuperate" per effetto del "principio di legalità" di cui all'art. 1 del Protocollo n. 1, con l'ulteriore conseguenza che la loro mancanza potrebbe comportare addirittura l'illegittimità dell'intera ingerenza tributaria.

Un esempio di tali garanzie procedurali minime implicite ai fini del rispetto del principio di legalità è l'obbligo per lo Stato (o altra pubblica autorità) di rispettare le sentenze passate in giudicato[37] nonché la necessità di una ragionevole coerenza nell'accertamento del medesimo fatto in sentenze correlate che incidono sulla medesima proprietà, anche se rese in ambiti differenti (fiscale e non), salva adeguata motivazione della diversa valutazione[38].

Infine, con riguardo al momento temporale in cui valutare la "prevedibilità" della ingerenza, la Corte ha affermato, in relazione alle misure di confisca, che la prevedibilità della "base legale" che autorizza detta ingerenza debba essere valutata con riferimento al momento in cui l'ingerenza in questione ha avuto luogo ovvero il momento dell'emissione della misura contestata[39]. Si ritiene tuttavia che, con riguardo alle ingerenze in materia fiscale, l'effettività della tutela del diritto di proprietà richieda, invece, che detto requisito sia valutato nel momento in cui l'interessato ha posto in essere la sua condotta; è questo, infatti, il momento in cui la persona deve poter prevedere, con sufficiente certezza, le conseguenze fiscali delle sue azioni, considerato altresì che un'eventuale violazione fiscale comporterebbe – in caso di accertamento – l'irrogazione di sanzioni

[35] Cfr. L. Acconciamessa - F. Viganò, *La Corte costituzionale come giudice della Convenzione europea dei diritti umani*, in *I diritti dell'Uomo, cronache e battaglie*, 2025, 2, 317.

[36] Come noto, con la sentenza *Ferrazzini* c. Italia [GC], 12 luglio 2001, n. 44759/98, la Corte EDU ha escluso che le obbligazioni tributarie rientrino nell'ambito di applicazione dell'art. 6 CEDU; principio, questo, mai revocato dalla Corte. Tuttavia, è ormai pacifico che le garanzie del processo equo, sotto il profilo penale, si applicano ai processi tributari quando è in contestazione anche una sanzione amministrativa tributaria, che abbia natura di sanzione sostanzialmente penale in base ai "criteri Engel" (cfr. Corte EDU, *Jussila* c. Finlandia [GC], 23 novembre 2006, n. 73053/01, nonché Grassucci e altri c. Italia, 8 ottobre 2026, n. 12952/13, §§ 25 - 30).

[37] Cfr. Corte EDU, *Belvedere Alberghiera s.r.l.* c. Italia, 30 maggio 2000, n. 31524/96, §§ 56 - 63.

[38] Cfr. Corte EDU, *Jokela* c. Finlandia, cit., § 65. Il caso ha riguardato l'accertamento del valore di mercato di un certo bene immobile, in un determinato periodo di tempo, ai fini dell'imposta di successione e dell'indennizzo dovuto per effetto di una espropriazione perfezionatosi subito dopo la successione.

[39] Cfr. Corte EDU, *Episcopo e Bassani* c. Italia, 19 dicembre 2024, nn. 47284/16 e 84604/17, §§ 154 - 156; *The J. Paul Getty Trust c. Italia*, 2 maggio 2024, n. 35271/19, § 306.

tributarie, che, in Italia, hanno generalmente natura di sanzioni sostanzialmente penali in base ai "criteri Engel", con conseguente rilevanza anche dell'art. 7 CEDU.

4. Profili problematici delle diverse prospettive, nazionale e convenzionale, del principio di legalità.

Esposta succintamente la portata del principio di legalità in ambito nazionale e convenzionale, è possibile tirare le somme per individuare i principali profili di tensione tra le due prospettive con riguardo alla materia tributaria.

La prima macroscopica tensione riguarda le conseguenze dell'indeterminatezza normativa in materia tributaria. Infatti, al di là dell'ipotesi di scuola delle norme totalmente "oscure", tali da essere costituzionalmente illegittime per violazione del principio di ragionevolezza, a fronte di una situazione di indeterminatezza normativa, la posizione dell'ordinamento nazionale è quella di tutelare comunque l'interesse fiscale alla percezione dei tributi. Ne deriva che l'obiettiva incertezza normativa opera esclusivamente come causa di giustificazione della conseguente violazione tributaria da parte del contribuente, che rimane comunque tale.

In tale prospettiva, l'indeterminatezza normativa comporta la sola disapplicazione delle sanzioni tributarie, ferma la debenza dell'imposta e degli interessi; disapplicazione che può estendersi anche agli interessi nel solo caso in cui il contribuente abbia fatto legittimo affidamento a indicazioni dell'amministrazione finanziaria.

La disapplicazione dell'imposta è prevista invece in situazioni particolari in cui il legittimo affidamento ha riguardato un "*tributo unionale*" (art. 10, comma 2, secondo periodo, dello Statuto dei diritti del contribuente), dovendosi in tal caso rispettare i sovraordinati principi del diritto dell'Unione, che in proposito sono sostanzialmente corrispondenti a quelli convenzionali.

La CEDU muove infatti da una prospettiva diversa da quella nazionale: le ingerenze nel pacifico godimento dei beni (tra cui tipicamente le obbligazioni tributarie e i relativi accessori), sono legittime esclusivamente nel caso in cui esse rispettino i requisiti richiesti dall'art. 1 del Protocollo n. 1, di cui il primo e più importante è, per l'appunto, il principio di legalità. Principio, quest'ultimo, che – come esposto nel precedente paragrafo – richiede a sua volta il rispetto di determinati requisiti "qualitativi", affinché la "*legge*", per un verso, possa permettere all'interessato di prevedere adeguatamente le conseguenze delle sue azioni e, per altro verso, sia idonea ad assolvere la sua funzione di tutela dei destinatari della stessa da possibili abusi e arbitrii delle autorità.

Muovendo da tale prospettiva, risulta agevole comprendere che, laddove la "base legale" che dovrebbe giustificare l'obbligazione tributaria non sia idonea a proteggere il contribuente da possibili interpretazioni imprevedibili o arbitrarie, lasciando aperti eccessivi margini di interpretazione, viene meno la stessa legittimità dell'obbligazione tributaria e non solo della sanzione (per la quale rileva anche il più rigoroso principio di legalità delle sanzioni di cui all'art. 7 CEDU).

Del resto, ai sensi dell'art. 46 CEDU, gli Stati parte hanno l'obbligo giuridico di porre fine alle violazioni accertate dalla Corte EDU e di rimediarvi in modo da ripristinare, per quanto possibile, la situazione precedente. Pertanto, se la natura della violazione consente la *restitutio in integrum*, spetta allo Stato convenuto eseguirla; se, invece, il diritto nazionale

non consente, o consente solo parzialmente, la riparazione delle conseguenze della violazione, ai sensi dell'art. 41 CEDU, la Corte può concedere alla parte vittoriosa, che ne abbia fatto richiesta, un'equa soddisfazione.

Al fine di accertare il danno patrimoniale arrecato dalla violazione del principio di legalità dell'ingerenza nel godimento dei diritti tutelati dalla Convenzione, la Corte EDU verifica la sussistenza di un "nesso di causalità" tra il danno subito e la violazione accertata. Tale nesso, seppure in molti casi sia difficilmente individuabile, è invece generalmente accertabile nelle fattispecie relative alla privazione illegittima della proprietà, soprattutto nel caso di controversie di natura puramente fiscale. In tali casi, infatti, il danno patrimoniale causato dall'ingerenza illegittima per violazione del principio di legalità equivale alle somme illegittimamente versate all'erario.

Difatti, con il caso *Association Les Témoins de Jéhovah* c. Francia, la Corte EDU, dopo aver stabilito che il recupero a tassazione delle donazioni ricevute dall'associazione religiosa tra il 1993 e il 1996 costituiva un'ingerenza non prevista dalla legge (sotto il profilo dell'art. 9 CEDU, in tema di libertà religiosa, seppure si trattasse di questione fiscale), ha condannato lo Stato francese alla rifusione del danno patrimoniale, determinato nella misura del tributo oggetto di sequestro durante la verifica fiscale (€ 4.590.295,00)[40].

Anche con il caso *Di Belmonte* c. Italia[41], la Corte EDU ha condannato lo Stato al rimborso integrale delle imposte illegittimamente riscosse, oltre interessi (per un totale di € 1.100.000,00), a seguito dell'accertamento della violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1, sebbene per mancato rispetto del principio di proporzionalità piuttosto che del principio di legalità dell'ingerenza fiscale.

Ad analogo risultato si giunge nei casi in cui la Corte EDU accerti la violazione del principio di legalità delle ingerenze nella proprietà con riguardo alle sanzioni tributarie[42].

Dunque, laddove una controversia fiscale nazionale dovesse concludersi con il riconoscimento da parte del giudice dell'obiettiva incertezza normativa o del legittimo affidamento del contribuente in relazione a tributi non armonizzati, si realizzerebbe un'evidente tensione con le garanzie convenzionali, posto che verrebbero meno solo le sanzioni (e gli interessi nel caso del legittimo affidamento). Tale tensione difficilmente potrebbe evitare una censura da parte della Corte EDU, poiché l'obiettiva incertezza tributaria sarebbe "certificata" dagli stessi giudici nazionali, che, tuttavia, non potrebbero revocare l'obbligazione tributaria in base al diritto interno. Pertanto, la Corte di Strasburgo dovrebbe semplicemente prendere atto che l'interpretazione e l'applicazione del diritto interno da parte delle autorità nazionali ha prodotto conseguenze incoerenti con le garanzie della Convenzione.

Poiché in tale ipotesi sussisterebbe una violazione di carattere "strutturale" dell'ordinamento italiano, non superabile con una interpretazione costituzionalmente orientata, è auspicabile, anche in adempimento del principio di sussidiarietà, che il giudice nazionale sollevi la relativa questione di co-

[40] Cfr. Corte EDU, *Association Les Témoins de Jéhovah* c. Francia, 5 luglio 2012 (equa soddisfazione), n. 8916/05.

[41] Cfr. Corte EDU, *Di Belmonte* c. Italia, cit., § 52.

[42] Cfr. Corte EDU, *Ganushchak* c. Ucraina, 29 agosto 2024, n. 40776/16, § 31; *Myakotin* c. Ucraina, 17 dicembre 2019, n. 29389/09, § 66.

stituzionalità ai sensi dell'art. 117 Cost. in combinato disposto con l'art. 1 del Protocollo n. 1.

In situazioni di indeterminatezza normativa, inoltre, non sembra infondato ritenere che, sempre per il principio di sussidiarietà, pure la stessa amministrazione finanziaria sia onerata a ripristinare la legalità convenzionale agendo in via di autotutela. Ciò anche per effetto del formale recepimento della CEDU tra i principi generali del diritto tributario ai sensi dell'art. 1 della legge n. 212/2000.

Laddove i giudici nazionali non dovessero dichiarare la sussistenza di un'obiettiva incertezza normativa (o del legittimo affidamento), l'illegittimità dell'ingerenza fiscale (con le relative sanzioni) per indeterminatezza normativa potrebbe essere comunque accertata dalla Corte EDU nel caso in cui vi fossero norme dell'ordinamento in contrasto tra loro[43], che lascerebbero l'interprete sostanzialmente libero di scegliere discrezionalmente la norma da applicare[44].

La lesione del principio di legalità convenzionale potrebbe derivare anche da una giurisprudenza nazionale gravemente contrastante o incoerente, che venga a realizzare mutamenti radicali e improvvisi di indirizzo. I contrasti interpretativi e l'evoluzione incoerente della giurisprudenza di legittimità, infatti, da non confondersi con lo sviluppo graduale e prevedibile delle interpretazioni (che è invece ammesso), possono pregiudicare – non solo l'equità del processo, ma anche – i requisiti di accessibilità e prevedibilità della "*legge*" e, quindi, il rispetto del principio di legalità. In tali casi, infatti, il giudice sarebbe sostanzialmente libero di applicare, a discrezione, orientamenti opposti[45] e la Corte EDU, dal canto suo, potrebbe limitarsi a rilevare il contrasto di giurisprudenza, senza prendere posizione a favore dell'uno o dell'altro orientamento, e accertare la violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 in tutti i casi in cui detto contrasto ha impedito al contribuente di prevedere con sufficiente precisione le conseguenze della propria condotta.

Per un esempio di giurisprudenza di legittimità contrastante o comunque incoerente, che potrebbe dare luogo alla violazione del principio di legalità delle ingerenze fiscali, si potrebbe menzionare l'oscillazione della giurisprudenza sulla necessità dell'invio della raccomandata informativa nel caso di notifica diretta per posta da parte dell'amministrazione finanziaria di un atto impositivo o di una cartella di pagamento.

Infatti, seppure la notifica diretta per posta non sia disciplinata dalla legge n. 890/1982 bensì dal regolamento del servizio postale, che non prevede l'invio della raccomandata informativa nel caso in cui il plico raccomandato non possa essere consegnato a mani del destinatario, le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza n. 10012/2021[46], hanno sancito la necessità di tale comunicazione aggiuntiva per effetto di un'interpretazione costituzionalmente orientata. Ciononostante, continuano a regi-

[43] In tale contesto, a parere di chi scrive, la possibilità per il contribuente di chiedere chiarimenti preventivi all'A.d.E., mediante consulenza giuridica o istanza di interpello, non è di per sé idonea a escludere l'incertezza normativa. Infatti, anche se la risposta a interpello è vincolante per l'amministrazione (art. 11, comma 5 della legge n. 212/2000), essa non vincola il giudice, che potrebbe distaccarsi da essa.

[44] In merito alla fattispecie delle norme retroattive apparentemente interpretative a favore dell'erario, che si pongono in contrasto con indirizzi giurisprudenziali consolidati, cfr. nota 28.

[45] Cfr. Corte EDU, *Shchokin* c. Ucraina, 14 ottobre 2010, nn. 23759/03 e 37943/06, § 55.

[46] Tale sentenza è stata seguita da numerose decisioni, quali: Cass. n. 6352/2024; Cass. n. 26593/2024; Cass. n. 19529/2025; Cass. n. 19977/2025; Cass. n. 25817/2025.

strarsi decisioni di legittimità che ritengono perfezionata tale notificazione anche in assenza di invio della raccomandata informativa, senza peraltro confrontarsi con il principio sancito dalle Sezioni Unite[47].

Allo stato, pertanto, sembra essere pregiudicato il requisito di prevedibilità della ingerenza fiscale, posto che i giudici di legittimità oscillano – sulla base di una valutazione discrezionale – tra due orientamenti radicalmente diversi in termini di validità della notificazione per posta effettuata direttamente dall'amministrazione finanziaria, nel caso in cui il contribuente lamenti la mancata conoscenza della stessa per l'assenza della ricezione della raccomandata informativa diretta a comunicare il tentativo di consegna del plico raccomandato.

Sempre con riguardo a possibili lesioni del principio di legalità per effetto di mutamenti od oscillazioni giurisprudenziali, un ulteriore possibile profilo di tensione con le garanzie convenzionali potrebbe ricorrere nel caso in cui il giudice del rinvio fosse chiamato ad applicare un principio di diritto affermato dalla Cassazione, ma poi superato dalla successiva giurisprudenza di legittimità. In tale ipotesi, infatti, la giurisprudenza nazionale è ferma nel ritenere che il giudice del rinvio debba comunque applicare il principio di diritto affermato nella sentenza di cassazione con rinvio, senza poter recepire il nuovo e sopravvenuto orientamento di legittimità, seppure *medio tempore* consolidatosi[48].

Con riguardo invece alle evoluzioni giurisprudenziali improvvise e radicalmente incoerenti con l'orientamento interpretativo esistente al momento in cui è stata posta in essere la condotta, è tuttora emblematico l'esempio dell'introduzione giurisprudenziale del c.d. divieto dell'abuso del diritto, ossia del principio generale antiabuso, immanente nell'ordinamento tributario, affermato dalle sentenze delle Sezioni Unite della Corte di cassazione nn. 30055/2008 e 30057/2008[49].

Più attuale è il mutamento di indirizzo giurisprudenziale in merito al credito IVA esposto in dichiarazione per eccedenza di imposta detraibile.

In un primo momento, in applicazione dell'art. 57, commi 1 e 3 del d.p.r. n. 633/1972 (che prevede un differimento dei termini di decadenza nel caso di richiesta di documenti per verificare il credito da parte delle autorità), la Cassazione ha ritenuto che il credito esposto in dichiarazione si consolidasse decorso il termine di decadenza stabilito per la rettifica[50]. Ciò ha creato una legittima aspettativa dei contribuenti che il credito si fosse consolidato (facendolo rientrare – in ottica CEDU – nel concetto autonomo di "bene" tutelato dall'art. 1 del Protocollo n. 1[51]). Successivamente, però, la Cassazione[52] ha esteso anche all'IVA quanto affermato dalle Sezioni

[47] Cfr., tra le varie: Cass. n. 24492/2023; Cass. n. 9866/2024; Cass. n. 2823/2026; Cass. n. 4982/2026.

[48] Cfr. Cass. n. 2916/2015; Cass. n. 22657/2020.

[49] Come è noto, le suddette sentenze sono intervenute in relazione a fattispecie poste in essere oltre un decennio prima, quando l'affermazione del generale divieto di abuso del diritto non era affatto prevedibile (l'art. 10 della legge n. 408/1990 prevedeva, infatti, una norma antielusiva avente un ambito di applicazione rigidamente circoscritto; anche il successivo art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600/1973, introdotto dall'art. 7 del d.l. n. 358/1997, non prevedeva una sua applicazione generalizzata).

[50] Cfr. Cass. n. 3718/2005; Cass. n. 8460/2005; Cass. n. 10192/2008; Cass. n. 1154/2008; Cass. n. 21515/2010; Cass. n. 17969/2013; Cass. n. 16768/2016.

[51] L'analisi del concetto autonomo di "bene" ai fini dell'applicazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 fuoriesce dallo scopo del presente lavoro. A ogni modo, le legittime aspettative fondate su una giurisprudenza consolidata possono rientrare nel concetto di "bene".

[52] Cfr. Cass. n. 3096/2019; Cass. n. 20122/2019; Cass. n. 25612/2020; Cass. S.U. n. 21765/2021; Cass. n. 21766/2021; Cass. n. 20188/2024.

Unite con sentenza n. 5059/2016, in relazione ai rimborsi dei crediti d'imposta risultanti dalla dichiarazione dei redditi (seppure i crediti IVA avessero una propria e diversa disciplina). In base a quest'ultima sentenza i predetti crediti d'imposta sarebbero sempre sindacabili dall'amministrazione finanziaria, anche dopo il decorso del termine di accertamento, che troverebbe applicazione esclusivamente nei confronti degli atti impositivi e, non anche, ai fini del controllo della spettanza dei rimborsi.

È evidente come tale mutamento di giurisprudenza con riguardo al rimborso dei crediti IVA, imprevedibile anteriormente alla sentenza delle Sezioni Unite del 2016 relativa ai diversi crediti d'imposta risultanti dalla dichiarazione dei redditi, ha disorientato, a "sorpresa", i contribuenti e, soprattutto, gli operatori finanziari attivi nel settore dell'acquisto dei crediti IVA, che avevano fatto affidamento sul precedente orientamento consolidato in base al quale, decorso il termine di accertamento, il credito IVA era consolidato.

Ulteriore fattispecie idonea, in astratto, a realizzare una violazione del principio di legalità dell'ingerenza fiscale potrebbe sussistere in caso di decisioni giurisprudenziali imprevedibili o arbitrarie, ossia che non rispettino la "sostanza" della disciplina normativa, né si pongano in rapporto di ragionevole e prevedibile sviluppo e affinamento della precedente giurisprudenza. Anche in tal caso si verrebbe, infatti, a "spiazzare" il contribuente, che si troverebbe esposto a conseguenze imprevedibili rispetto al momento in cui ha compiuto la sua condotta.

Un esempio di giurisprudenza "creativa" è quella oggetto del caso *Antonellini e Sabbatini* c. Italia, nn. 6418/16 e 57964/21, comunicato allo Stato italiano nel corso dell'anno 2025, e riguardante il rispetto dell'art. 1 del Protocollo n. 1 (e dell'art. 7 CEDU) in relazione ai requisiti per beneficiare del regime IVA speciale "del margine" previsto dall'art. 36 del d.l. n. 41/1995, con riguardo agli acquisti intracomunitari di autovetture d'occasione.

La fattispecie riguarda acquisti di veicoli usati da venditori che avevano dichiarato in fattura la sussistenza dei presupposti per l'applicabilità del regime "del margine". La Corte di cassazione, con le sentenze n. 15630/2015 e n. 16962/2021, ha ritenuto che fosse obbligo dei contribuenti accertare la regolarità delle fatture emesse dai venditori, anche dal punto di vista "sostanziale", cioè verificare se fosse corretta l'indicazione apposta dai venditori nella fattura circa la sussistenza dei presupposti per usufruire del regime "del margine". Secondo la Cassazione, i contribuenti avrebbero dovuto esaminare i documenti di immatricolazione dei veicoli al fine di valutare se, "almeno presuntivamente", uno dei precedenti proprietari fosse stato un operatore economico e, in tal caso, se avesse adempiuto all'obbligo IVA con diritto alla detrazione del pagamento.

In tale contesto, la Corte EDU dovrà valutare la prevedibilità di tale interpretazione giurisprudenziale, che ha imposto retroattivamente condizioni aggiuntive, rispetto a quelle stabilite dalla legge, per usufruire del regime "del margine" e indicate dall'amministrazione finanziaria solo con circolari[53] successive ai fatti di causa.

È difficile prevedere l'esito del giudizio della Corte EDU, in ragione della maggiore deferenza riconosciuta dalla Corte agli Stati parte in materia di interpretazione delle norme che prevedono imposizioni fiscali. Tuttavia, non deve essere sottovalutato lo stretto legame che ricorre nell'ordinamen-

[53] Cfr. A.d.E., circ. n. 40/2003; circ. n. 14/2006.

to italiano tra l'accertamento della obbligazione tributaria e l'irrogazione di sanzioni sostanzialmente penali, per cui le seconde sono una conseguenza quasi automatica dell'accertamento della prima. Ne consegue che una giurisprudenza imprevedibile comporta non solo l'imposizione di tributi non previsti, ma anche la debenza delle relative sanzioni, per le quali è invece particolarmente rigoroso il rispetto del principio di legalità ai sensi dell'art. 7 CEDU. Ciò comporta, a parere di chi scrive, che l'intera fattispecie debba beneficiare del maggiore *standard* di tutela previsto dall'art. 7 CEDU, che potrebbe trovare applicazione adottando un approccio analogo a quello già utilizzato dalla Corte EDU per riconoscere le garanzie del processo equo alle controverse tributarie in cui sono in contestazione anche sanzioni sostanzialmente penali.

Infine, si deve menzionare un tema che presenta delle affinità con il caso da ultimo menzionato, ossia quello della responsabilità dell'operatore economico per le frodi all'IVA compiute dai fornitori. È infatti frequente che le autorità nazionali neghino la detrazione dell'IVA contestando la sufficienza del livello di diligenza tenuto dal committente nei rapporti commerciali con i suoi fornitori.

Recependo l'orientamento della Corte di Giustizia sul tema, la Corte EDU non ha mancato di dichiarare l'illegittimità di tali ingerenze fiscali (valorizzando il principio di proporzionalità anziché quello di legalità), laddove impongano obblighi di verifica non previsti dalla "*legge*" ovvero forme di responsabilità oggettiva, che prescindono dall'accertamento della consapevolezza del committente a partecipare alla frode altrui o dalle effettive possibilità del committente di verificare la condotta fiscale del fornitore[54].

Pertanto, la Corte EDU potrebbe censurare le decisioni dei giudici nazionali che dovessero recepire solo apparentemente l'orientamento della Corte di Giustizia in materia, senza invece applicarlo effettivamente, come accade, ad esempio, laddove si accerti il requisito "soggettivo" della consapevolezza della frode altrui sulla base dei soli elementi "oggettivi" che dimostrano la frode del fornitore, che invece non sono idonei ad accertare il requisito "soggettivo".

5. Conclusioni.

Numerosi sono i possibili profili di contrasto tra le garanzie convenzionali e l'ordinamento tributario italiano, come attuato dal "diritto vivente".

Con il presente lavoro sono stati esaminati esclusivamente quelli che possono trarre origine dalla diversa portata del principio di legalità secondo la prospettiva nazionale e quella della Corte EDU; la prima diretta a tutelare maggiormente l'interesse fiscale alla percezione del tributo, la seconda diretta, invece, a tutelare maggiormente l'interesse del contribuente a non subire un prelievo non accessibile e prevedibile al momento in cui ha posto in essere la sua condotta. Tale diversa *ratio* si ripercuote sull'entità della "riparazione" riconosciuta al contribuente in caso di accertamento da parte del giudice nazionale dell'oggettiva incertezza normativa; riparazione che è limitata alle sole sanzioni (e agli interessi

[54] Cfr. Corte EDU, *Avto Atom Doo Kochani* c. Macedonia del Nord, 28 maggio 2020, n. 21954/16, § 33; *Euromak Metal Doo* c. Ex Repubblica di Jugoslavia, 14 giugno 2018, n. 68039/14, 45; *Bulves AD* c. Bulgaria, cit., § 62.

nel caso di legittimo affidamento, salva l'ipotesi dell'affidamento in materia di tributi unionali) nella prospettiva nazionale, mentre dovrebbe essere estesa anche al tributo nella prospettiva della CEDU.

Altre ipotesi di tensione possono emergere dal diverso concetto di legge, intesa in senso formale nell'ordinamento interno e in senso sostanziale (comprendente cioè anche la giurisprudenza consolidata) per la Corte EDU. Ciò comporta che orientamenti giurisprudenziali imprevisti, che costituiscono una "frattura" con l'ordinato affinamento interpretativo, possono violare il principio di legalità, così come pure i contrasti giurisprudenziali in seno al giudice di legittimità, soprattutto se duraturi e profondi.

Pertanto, al fine di attenuare per quanto possibile i profili di tensione tra i due ordinamenti, si auspica che, anche in materia tributaria, i giudici nazionali si confrontino in modo sempre più serrato e costruttivo con le garanzie convenzionali, come interpretate dalla Corte di Strasburgo.

Si ritiene infatti ineludibile un "cambio di mentalità" da parte della magistratura affinché eserciti compiutamente il ruolo di giudice della Convenzione, in adempimento del principio di sussidiarietà, per assicurare il livello minimo di tutela dei diritti convenzionali che l'Italia si è impegnata a rispettare ratificando la Convenzione.

Solo attuando un proficuo ed effettivo "dialogo" tra Corti supreme è, infatti, possibile rispettare, non solo l'art. 117 Cost. e il nuovo art. 1, comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente (che richiama espressamente la Convenzione), ma anche l'essenza del principio di sussidiarietà previsto dalla Convenzione, che – come detto – attribuisce alle autorità nazionali, e, in particolare, ai giudici di legittimità, il compito primario di tutelare i diritti convenzionali, considerandoli «il vero e proprio "motore" della CEDU»[55].

Dunque, come più volte sottolineato anche dalla Corte costituzionale, i giudici nazionali hanno il dovere di tutelare i diritti previsti dalla Convenzione, privilegiando l'interpretazione delle norme nazionali che sia conforme anche alle tutele convenzionali e, in caso di insuperabile conflitto, sollevare la relativa questione di costituzionalità in riferimento all'art. 117 Cost.

Giulio Chiarizia

[55] Cfr. R.G. Conti, *Gli obblighi positivi di natura convenzionale e il ruolo del giudice di Strasburgo e nazionale*, in Aa.Vv., *Il Diritto Europeo e il giudice nazionale*, II.I, Milano, 2023, 45.