

LA TUTELA – PROCESSUALE E PROCEDURALE –
DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A SANZIONI
NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EUROPEA
DEI DIRITTI UMANI

di Roberto Cordeiro Guerra

SOMMARIO: 1. Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo e diritto tributario. – 2. L’evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU: dalla chiusura del caso Ferrazzini alle prime breccie in tema di giudizi aventi ad oggetto il rimborso di imposte. – 3. Le controversie in tema di sanzioni tributarie. – 4. Ulteriori sviluppi della giurisprudenza della Corte in materia di sanzioni tributarie. – 5. L’invocabilità dell’art. 6 della CEDU rispetto all’attività ispettiva degli uffici finanziari. – 6. Brevi considerazioni conclusive.

1. *Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo e diritto tributario*

Con l’affermarsi della tutela internazionale dei diritti dell’uomo, a partire dalla fine della Seconda Guerra Mondiale, molti settori fino ad allora considerati *dominio riservato* degli Stati sono stati in qualche modo “internazionalizzati”, nel senso che le autorità nazionali, abituate ad un’incontrastata libertà nel regolamentarle, hanno dovuto fare i conti con l’esistenza di *standards* minimi dettati a livello internazionale¹.

Ciò è accaduto, tuttavia, in misura assai più attenuata nella materia tributaria,

¹ Sull’evoluzione della tutela dei diritti dell’individuo nell’ordinamento internazionale, e senza alcuna pretesa di esaustività, si segnalano: H. LAUTERPACHT, *International law and human rights*, London, 1950; G. ARANGIO RUIZ, *L’individuo e il diritto internazionale*, in *Riv. dir. int.*, 1971, p. 561 ss.; K. VASAK (a cura di), *Les dimensions internationales des droits de l’homme*, Paris, 1978; R.A. FALK, *Human Rights and State Sovereignty*, New York, 1981; R.A. MULLERSON, *Human rights and the individual as subject of international law*, in *European Journal of International Law*, 1990, p. 33 ss.; T. BUERGENTHAL, *La protection internationale des droits de l’homme*, Engel, 1991; S.H. STEINER-P. ALSTON, *International Human Rights in Context*, Oxford, 1996; A. CASSESE, *I diritti umani nel mondo contemporaneo*, Roma, 1999; HERNE HILL-D. PANNICK-J. HERBERG, *Human rights law and practice*, 3rd ed., London, 2009.

che ha da sempre rappresentato uno dei terreni su cui la potestà sovrana dello Stato ha continuato ad esprimersi in modo oltremodo ampio². Proprio questa caratteristica ha reso più lento e tormentato l'affermarsi del riconoscimento di una tutela internazionale dei diritti del contribuente nei confronti delle pretese impositive dello Stato, le quali hanno conservato fino ad oggi una posizione di privilegio rispetto alle contrapposte esigenze del soggetto percorso.

Solo la riflessione più recente sembra iniziare a muoversi nella direzione di valorizzare, nei confronti del Fisco, alcuni dei diritti dell'individuo riconosciuti a livello internazionale e più facilmente esposti a violazioni³.

In particolare, l'attenzione degli studiosi si è appuntata sulla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali del 1950 (d'ora in avanti CEDU)⁴, per il fatto che rappresenta lo strumento di tutela più avanzato in ambito internazionale e, soprattutto, per l'efficace meccanismo giurisdizionale che la accompagna e che consente di dare effettività ai diritti in essa enunciati⁵.

Un rapido esame delle disposizioni della CEDU consente di verificare come essa contempra i rapporti fiscali tra lo Stato ed i cittadini-contribuenti soltanto nell'art. 1 del primo Protocollo Addizionale⁶, il quale, dopo aver sancito che

² Su tale evoluzione, sia consentito il rinvio a R. CORDEIRO GUERRA, *Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale*, in *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, a cura di R. Cordeiro Guerra, Padova, 2012, p. 1 ss.

³ Al riguardo, v. l'ampio excursus in G. KOFLER-M. P. MADURO-P. PISTONE (a cura di), *Human rights and taxation in Europe and the world*, Amsterdam, 2011.

⁴ Adottata a Roma il 4 novembre 1950 dagli Stati allora membri del Consiglio d'Europa.

⁵ Sulla CEDU si rinvia alle seguenti opere: J. VELU-R. ERGEC, *La Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, 1990; M. DELMAS-MARTY, *The European Convention for the Protection of Human Rights. International Protection versus National Restrictions*, Dordrecht, 1992; R. SR. J. MACDONALD-F. MATSCHER-H. PETZOLD (a cura di), *The European system for the protection of human rights*, Dordrecht-Boston-London, 1993; L.E. PETTITI-E. DECAUX-P.H. IMBERT (a cura di), *La Convention européenne des droits de l'homme. Commentaire article per article*, Paris, 1995; A.H. ROBERTSON-J.G. MERRILLS, *Human rights in Europe*, Manchester/New York, 1996; M. DE SALVIA, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Napoli, 1997; A. MOWBRAY, *Cases and materials on the European Convention on Human Rights*, London, 2001; F.G. JACOBS-R.C.A. WHITE, *The European Convention on Human Rights*, Oxford, 2002. Per una panoramica dei casi trattati dalla Commissione EDU e dalla Corte EDU fino al 2000, v. B. MENSAH, *European human rights cases summaries*, London-Sidney, 2002. Più in particolare, sul meccanismo giurisdizionale introdotto con l'XI Protocollo, si vedano U. LEANZA, *Il Protocollo n. 11 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo: nuove prospettive per la tutela internazionale dei diritti dell'uomo*, in AA.VV., *Studi in onore di Giovanni Maria Ubertazzi*, 1999, p. 357 ss.; B. NASCIBENE, *La "nuova" Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Studium Juris*, 1999, p. 119 ss.; V. BERGER et al., *La procédure devant la nouvelle Cour européenne des droits de l'homme après le Protocole n. 11*, Actes du séminaire organisé à Bruxelles le 9 octobre 1998, par les Instituts des droits de l'homme des barreaux de Paris et de Bruxelles, 1999.

⁶ Adottato a Parigi il 20 marzo 1952.

«ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni»⁷, stabilisce al secondo paragrafo che tale riconoscimento non pregiudica il «diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende»⁸.

Sul piano testuale, dunque, i redattori del primo Protocollo si erano preoccupati unicamente di affermare la tendenziale compatibilità con il diritto di proprietà delle limitazioni ad essa imposte dalla necessità di garantire la riscossione delle imposte da parte dell'Erario: in seguito, tuttavia, si è affermata l'interpretazione secondo la quale tutte le misure fiscali, comprese le norme che impongono un tributo, devono essere valutate alla luce del diritto di proprietà sancito dalla prima parte del primo paragrafo della disposizione in esame⁹ e, più in particolare, rispettare i limiti generali imposti dalla seconda parte del medesimo primo paragrafo.

D'altra parte, un'altra disposizione della CEDU è stata ancor più spesso invocata in relazione a questioni di natura fiscale. Si tratta dell'art. 6, primo paragrafo, il quale, nell'introdurre il principio dell'equo processo, stabilisce che «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 sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti»¹⁰.

Si è spesso affermato che l'esigenza di garanzia processuale che tale norma mira a realizzare deve estendersi anche al giudizio tributario nel quale si faccia valere una pretesa nei confronti dell'Amministrazione finanziaria dinanzi al giudice speciale tributario.

L'attenzione che la Corte Europea dei diritti dell'uomo (d'ora in avanti Corte EDU)¹¹ ha riservato alle controversie di natura fiscale, in relazione ai diritti riconosciuti dalla CEDU, testimonia il graduale superamento della concezione tradizionale che vedeva nell'attività impositiva dello Stato un potere pressoché illimitato e graduabile solo con riferimento alle esigenze sovrane dello Stato medesimo: l'avvento dei diritti dell'uomo, visti anche in una prospettiva di tipo patri-

⁷ Traduzione libera.

⁸ Traduzione libera.

⁹ Sul punto, v. S. DORIGO, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 69 ss.

¹⁰ Traduzione libera.

¹¹ Occorre ricordare che anche la Commissione EDU ha avuto modo di pronunciarsi più volte su tali profili fino alla riforma del meccanismo giurisdizionale legato alla Convenzione europea ad opera dell'undicesimo Protocollo addizionale, entrato in vigore nel novembre 1998.

moniale, sembra imporre oggi alla pubblica autorità di conciliare le proprie necessità di cassa con il rispetto di determinate situazioni soggettive, di carattere sia sostanziale che processuale, spettanti ai contribuenti. A ciò si affianca, nel sistema della CEDU, il penetrante potere di controllo spettante alla Corte EDU, le cui pronunce sono vincolanti per lo Stato che ne è destinatario¹². Peraltro, vedremo come non sempre l'applicazione che la Corte EDU ha fatto di tali esigenze sia stata pienamente soddisfacente proprio alla luce dei principi enunciati nel testo convenzionale.

Lo scopo del presente studio è quello di analizzare in che modo, allo stato attuale di sviluppo del sistema di tutela basato sulla CEDU, le controversie tributarie possano beneficiare delle regole sancite dalla norma in questione. In particolare, si vedrà come la Corte EDU, pur mantenendo un atteggiamento di apparente forte chiusura in questo senso, sia di fatto pervenuta a riconoscere l'esigenza che i principi del giusto processo si applichino, a favore del contribuente, in tutti i casi in cui la controversia fiscale coinvolga anche l'irrogazione di sanzioni connesse al recupero del tributo. Ancor più, in tempi più recenti, la Corte EDU, tramite l'assimilazione tra sanzioni tributarie e sanzioni penali, ha riconosciuto che le garanzie dell'art. 6 non solo si debbono applicare alla fase propriamente contenziosa, ma anche in quella precedente, nella quale cioè si svolge l'istruttoria dell'Amministrazione finanziaria ed il contribuente debba perciò avere la possibilità di tutelare la propria posizione soggettiva.

2. *L'evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU: dalla chiusura del caso Ferrazzini alle prime breccie in tema di giudizi aventi ad oggetto il rimborso di imposte*

Sul piano processuale, la CEDU non contiene alcun esplicito riferimento ai giudizi tributari. L'art. 6, nel delineare le caratteristiche del giusto processo, fa esclusivo riferimento a due categorie di controversie: quelle aventi ad oggetto "diritti e doveri di carattere civile", da un lato, e quelle "sulla fondatezza di ogni accusa penale", dall'altro¹³. Nessun cenno, invece, alle controversie di natura fi-

¹² Sugli effetti delle sentenze della Corte EDU si rinvia a H. LAMBERT, *Les effets des arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, 1999 ed all'ampia bibliografia ivi riportata.

¹³ L'art. 6, par. 1, sotto la rubrica "Diritto a un equo processo", così 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 sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti». Per un approfondito esame della portata della disposizione appena citata, si veda C. FOCARELLI, *Equo processo e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2001.

scales¹⁴, le quali, pertanto, si è ritenuto che potessero sfuggire alle stringenti condizioni imposte dal citato art. 6.

In tal senso si è mossa la costante giurisprudenza degli organi di Strasburgo, i quali hanno più volte ribadito che la natura pubblicistica delle questioni coinvolte in tali controversie è tale da impedire la loro riconduzione ad una delle due categorie sopra ricordate; e ciò, nonostante le indubbie ripercussioni sul patrimonio del contribuente che siffatte vicende possono comportare¹⁵.

La pronuncia nella quale tale orientamento ha trovato la sua più ampia formulazione è stata quella resa dalla Corte EDU nella controversia *Ferrazzini v. Italy*¹⁶: qui i giudici di Strasburgo hanno espressamente riconosciuto 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»¹⁷. In sostanza, la natura pubblicistica del rapporto tributario di imposta, il quale coinvolge in via diretta l'esercizio della sovranità dello Stato, sarebbe tale da impedire la riconduzione del giudizio che si svolge dinanzi ai giudici tributari alle categorie previste dalla disposizione della Convenzione europea in esame.

Si tratta di un orientamento che, come risulta anche da altri contributi nel presente volume, ha suscitato notevoli critiche in dottrina¹⁸. Basti, qui, osservare

¹⁴ Secondo P. BAKER, "Should article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings?", in *Intertax*, 2001, p. 205 ss., neppure l'esame dei lavori preparatori della Convenzione europea si rivelerebbe d'ausilio a questo proposito, dato che la questione dell'applicabilità della norma in esame ai processi tributari non sarebbe stata in tale sede affrontata esplicitamente. In realtà, una lettura dei lavori preparatori della disposizione in esame sembra offrire indicazioni diverse, ovvero nel senso della possibile inclusione della materia fiscale nel suo ambito di applicazione. Si veda, sul punto, R. CORDEIRO GUERRA-S. DORIGO, *Taxpayers' rights during tax procedures as human rights*, in G. KOFLER-M.P. MADURO-P. PISTONE (a cura di), *Human rights and taxation in Europe and the world*, Amsterdam, 2011, p. 425 ss.

¹⁵ L'estraneità dei giudizi tributari all'ambito di applicazione dei principi del *fair proceeding* è stata affermata per la prima volta dalla Commissione EDU nella decisione X. c. Belgio del 1° ottobre 1965 (ricorso n. 2145/64), nella quale ha affermato che «i diritti e gli obblighi su cui i giudici tributari si sono potuti pronunciare derivavano da uno dei settori del diritto pubblico, il diritto tributario, e non dal diritto privato» (traduzione libera). Analogamente, la Corte europea, nella sentenza *Vidacar SA e Opergrup SL c. Spagna* del 20 aprile 1999 (ricorsi riuniti nn. 41601/98 e 41775/98), ha ricordato che l'art. 6, primo paragrafo, "non è applicabile a giudizi che ricadono interamente nell'ambito del diritto pubblico ed in particolare ai giudizi tributari in quanto tali, dal momento che essi non rappresentano giudizi concernenti diritti ed obblighi civili".

¹⁶ Corte EDU, grande sezione, 12 luglio 2001, ricorso n. 44759/98, *Ferrazzini v. Italy*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-59589?TID=zoeomdamwv>. Per un commento a tale pronuncia si rinvia a M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 529 ss., nonché a S. DORIGO, *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 42 ss.

¹⁷ Traduzione libera.

¹⁸ Si rinvia, al proposito, ai lavori citati nella nota 17 *supra*.

che esso, da un lato, misconosce la portata dell'art. 6 della Convenzione EDU, quale desumibile dagli stessi lavori preparatori, che non pare assolutamente escludere le controversie di tipo pubblicistico – e tra queste quelle tributarie – dal proprio ambito applicativo; dall'altro, si fonda su una concezione dei rapporti tra Stato e contribuenti, caratterizzata nel senso della piena supremazia del primo sui secondi, che non appare più convincente, siccome contraddetta da molteplici aspetti della prassi¹⁹.

Ciò che interessa qui sottolineare è che in tempi recenti gli stessi giudici di Strasburgo, sebbene ancora in modo cauto e prudente, sembrano iniziare ad aprire delle breccie nella struttura, apparentemente granitica, dell'interpretazione fin qui seguita, consentendo in misura crescente il riconoscimento degli elementi del giusto processo anche a controversie di natura squisitamente fiscale²⁰.

Tale esigenza sembra gradualmente realizzarsi per il tramite di due distinti meccanismi.

In primo luogo, v'è da menzionare l'orientamento che la Corte EDU ha manifestato in una pronuncia sull'ammissibilità di due ricorsi proposti da società francesi.

Nella decisione sull'ammissibilità resa il 3 settembre 2002 relativamente alla controversia *SA Cabinet Diot et Gras Savoye c. France*²¹, la Corte EDU è stata chiamata a pronunciarsi in merito all'applicabilità dell'art. 6, primo paragrafo, ad un giudizio, svoltosi di fronte al giudice tributario, avente ad oggetto la richiesta di rimborso di imposte che le società ricorrenti assumevano essere state indebitamente versate. La Corte EDU, dopo aver ricordato che «il contenzioso fiscale fuoriesce dall'ambito dei diritti e degli obblighi di carattere civile»²², e dopo aver rilevato l'assenza di qualsiasi «colorazione penale» nei procedimenti in questione, ha tuttavia riconosciuto 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»²³. I

¹⁹ Si veda una disamina dei principali elementi in tal senso nel contesto internazionale in R. CORDEIRO GUERRA-S. DORIGO, *op. cit.*, p. 434 ss.

²⁰ Sembra, in sostanza, che con alcune pronunce recenti la Corte EDU abbia iniziato a muoversi nella direzione auspicata dai giudici dissenzienti nel caso *Ferrazzini*, i quali avevano ravvisato la necessità di estendere l'applicazione dell'art. 6, par.1, anche al processo tributario, dal momento che «the obligation to pay taxes directly and substantially affects the pecuniary interests of citizens and that, in a democratic society, taxation (its base, payment and collection as opposed to litigation under budgetary law) is based on the application of legal rules and not on the authorities' discretion». In questo senso si esprime il giudice Peer Lorenzen nella propria *dissenting opinion* alla maggioranza del Collegio che ha deciso nel caso *Ferrazzini*.

²¹ Corte EDU, sez. II, 22 luglio 2003, ricorsi riuniti n. 49217/99 e n. 49218/99, *SA Cabinet Diot et Gras Savoye c. France*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/web/services/content/pdf/001-65786?TID=zoeomdamwv>.

²² Traduzione libera.

²³ Traduzione libera.

giudici di Strasburgo, insomma, sembrano voler dire che qualora si faccia valere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria un diritto di credito, collegato al rimborso di imposte non dovute, il relativo giudizio, pur svolgendosi dinanzi al giudice tributario e pur fondandosi su norme fiscali, nondimeno può essere ricondotto nell'alveo delle controversie di natura civile alle quali il diritto al *fair proceeding* deve applicarsi.

L'apertura manifestata dalla Corte europea sembra, quindi, interessante, dato che potrebbe avere l'effetto di ricondurre entro l'ambito di applicazione delle norme sul giusto processo un'ampia fetta del contenzioso che si svolge dinanzi ai giudici tributari. Tuttavia, ed in modo sorprendente, la Corte medesima ha negato che, nel caso di specie, la garanzia dell'art. 6 potesse applicarsi, dal momento che le argomentazioni spese dai ricorrenti nei propri atti coinvolgevano direttamente la legittimità della normativa interna sulla quale si era fondato il prelievo e, pertanto, avevano assunto un rilievo tipicamente pubblicistico, come tale estraneo all'ambito di applicazione della norma in esame.

La Corte europea, peraltro, già in altre due occasioni aveva applicato un principio analogo: tuttavia, ciò era avvenuto in situazioni del tutto peculiari, tali da far dubitare della sua utilizzabilità in via generale. Nella sentenza *Editions Périscope v. France* del 1992²⁴, la Corte EDU ha ritenuto applicabile l'art. 6, par. 1, ad un giudizio nel quale la società contribuente aveva lamentato la mancata concessione di un'agevolazione fiscale, ciò che l'aveva condotta all'insolvenza. In questo caso, la scelta dei giudici di Strasburgo di far rientrare tale controversia nell'ambito dei "giudizi civili" si giustificava con la prevalenza, rispetto al profilo tributario, di quello propriamente patrimoniale legato all'intervenuto dissesto finanziario del contribuente. Analogamente, nella sentenza *National & Provincial Building Society del 1997*²⁵, la Corte EDU ha sì affermato la natura civile di una azione tendente ad ottenere il rimborso di tributi versati in eccesso, ma lo ha fatto non in termini generali, bensì sulla base della particolare qualificazione che le azioni di questo tipo assumono nell'ordinamento britannico²⁶.

Le peculiarità che caratterizzano i due precedenti appena ricordati, quindi, rivelano la novità dell'affermazione in termini generali contenuta nella decisione sull'ammissibilità *SA Cabinet Diot et Gras Savoye c. France*.

Ancora una volta, quindi, è possibile toccare con mano l'atteggiamento ambi-

²⁴ Corte EDU, 26 marzo 1992, ricorso nn. 11760/85, *Editions Périscope v. France*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-57790?TID=zoeomdamwv>.

²⁵ Corte EDU, 23 ottobre 1997, ricorsi n. 21319/93, 21449/93 e 21675/93, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-58109?TID=zoeomdamwv>.

²⁶ Sul punto v. M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 559.

guo ed incerto che spesso caratterizza l'approccio della Corte europea sulle questioni di carattere fiscale. Da un lato, l'affermazione di un principio chiaramente innovativo²⁷, volto ad estendere le garanzie del giusto processo ad una parte dei giudizi tributari, quelli aventi ad oggetto il rimborso di imposte indebitamente pagate; dall'altro lato, la limitazione della portata di tale principio, con l'esclusione di tutti quei casi in cui l'istanza di restituzione si appoggia su considerazioni legate alla legittimità stessa del prelievo o delle modalità con le quali esso si è realizzato²⁸.

3. *Le controversie in tema di sanzioni tributarie*

In secondo luogo, la Corte EDU ha valorizzato il richiamo che l'art. 6, primo paragrafo, effettua alle controversie sulla "fondatezza di ogni accusa penale", riconducendovi quelle controversie che abbiano ad oggetto l'irrogazione di sanzioni tributarie. Secondo la Corte EDU, infatti, tali misure, pur avendo natura amministrativa, avrebbero una finalità, deterrente e punitiva ad un tempo, che consentirebbe di attribuire loro, ai fini dell'applicazione dei principi del giusto processo, natura genericamente penale. Siffatta apertura è indubbiamente interessante, anche perché lascia aperta la possibilità di ritenere che, nei giudizi nei quali la contestazione della pretesa fiscale sostanziale si accompagna all'impugnazione delle sanzioni correlativamente avanzate, la presenza di quest'ultimo profilo renda comunque invocabili le garanzie previste dall'art. 6, primo paragrafo della CEDU.

In altri termini, la giurisprudenza inaugurata con le sentenze *Janosevic*²⁹ e *Västberga Taxi*³⁰ del 2002 potrebbe rappresentare lo strumento per estendere le garanzie del giusto processo ai giudizi tributari, almeno nei casi in cui essi abbiano

²⁷ L'innovatività del principio enunciato nella decisione sull'ammissibilità *Cabinet Diot et Gras Savoye* emerge ancora più evidente se si pensa che la Commissione europea, in un caso del tutto analogo, aveva negato l'applicabilità dell'art. 6, primo paragrafo (decisione *D'Andrea c. Italia*, 27 novembre 1996, ricorso n. 30601/96), ribaltando così un precedente di segno contrario (decisione *D.C. c. Italia*, 1° aprile 1992, ricorso n. 13120/87).

²⁸ Oltre tutto, l'applicazione del criterio indicato dalla Corte EDU renderebbe inoperante l'art. 6 in quasi tutti i casi, salvo che il contribuente faccia valere il mancato rimborso di somme senza contestare il fondamento del prelievo. È il caso, ad esempio, in cui si chieda a rimborso il credito derivante dalla dichiarazione IRPEF e poi si agisca in giudizio di fronte all'inerzia o al ritardo dell'Amministrazione finanziaria.

²⁹ Corte EDU, sez. I, 23 luglio 2002, ricorso n. 34619/97, *Janosevic v. Sweden*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-60628?TID=zoeomdamwv>.

³⁰ Corte EDU, sez. I, ricorso n. 36985/97, *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic c. Sweden*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-60627?TID=zoeomdamwv>.

ad oggetto sia il fondamento sostanziale dell'imposizione sia l'irrogazione delle sanzioni.

Un tale approdo, per quanto non evidenziato in modo diretto dalla Corte, si può tuttavia intravedere nella successiva sentenza *Jussila*³¹, la quale merita in questo senso un qualche approfondimento maggiore.

Con la sentenza sul caso *Jussila* la Corte EDU ha, nella sostanza, riconosciuto il diritto del contribuente a vedere rispettati i principi del giusto processo nel corso del giudizio avente ad oggetto la contestazione di atti impositivi.

Investita del ricorso di un cittadino finlandese, il quale lamentava di non aver potuto usufruire di una serie di diritti (diritto ad una pubblica udienza, diritto alla prova testimoniale) nel corso di un giudizio nazionale avente ad oggetto la maggiore imposta accertata nei suoi confronti e la relativa sanzione irrogata, la Corte di Strasburgo ha affermato un principio innovativo e, in prospettiva, potenzialmente rivoluzionario.

Pur richiamando espressamente la perdurante validità del principio *Ferrazzini* e negando, quindi, che il processo tributario possa rientrare nel *civil head* dell'art. 6³², la Corte EDU ha valorizzato il richiamo di quest'ultima norma alle "controversie di natura penale", tra le quali rientrerebbero anche le controversie aventi ad oggetto sanzioni amministrative aventi una finalità punitiva, come quelle fiscali³³. Le controversie tributarie, dunque, presenterebbero un duplice connotato: il primo, non tutelabile ai sensi dell'art. 6 della CEDU, riguarda la contestazione della pretesa impositiva avanzata dall'autorità fiscale statale; il secondo, rientrando invece sotto l'ombrello di tale disposizione, comprende l'applicazione delle sanzioni collegate al recupero di imposta.

Fin qui nulla di particolarmente nuovo. Si tratta, infatti, di conclusioni alle quali la giurisprudenza di Strasburgo era, in qualche modo, già pervenuta in precedenza. L'aspetto innovativo della sentenza *Jussila* risiede, invece, nella conseguenza che, da una simile premessa, la Corte EDU fa scaturire. Essa, infatti, affronta e supera le incertezze cui le precedenti pronunce avevano dato vita e riconosce che «non è infrequente per le procedure tributarie la combinazione dei vari elementi e può non essere possibile tenere distinte all'interno di un procedimento le parti che riguardano la contestazione delle imposte da quelle che con-

³¹ Corte EDU, grande sezione, 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/01, *Jussila v. Finland*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-78135?TID=zoeomdamwv>. Per un commento a tale decisione, v. M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 228 ss.

³² Par. 45. Sulla complessa problematica della riconduzione della materia tributaria nel *civil head* dell'art. 6 CEDU, si rinvia all'attenta analisi di P. BAKER, *Should art. 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings?*, in *Intertax*, 2001, p. 205 ss.

³³ V. Corte EDU, sez. I, 23 luglio 2002, ricorso n. 34619/97, *Janosevic v. Sweden*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-60628?TID=zoeomdamwv>.

cernono la contestazione delle sanzioni»³⁴. Questa inestricabile interrelazione, ravvisabile nella gran parte delle controversie fiscali, reca con sé la conseguenza che le regole del giusto processo devono potersi invocare in tutti quei giudizi tributari nei quali sia presente un aspetto sanzionatorio, anche se si tratta di processi nei quali è presente, usando le parole della Corte, «una valutazione che necessariamente coinvolge in un certo senso anche l'aspetto attinente alla determinazione dell'imposta»³⁵.

Di fatto, dunque, e qui risiede la maggiore novità della sentenza in commento, la Corte di Strasburgo afferma che tutti i giudizi tributari nei quali sia presente un profilo di contestazione circa l'irrogazione di sanzioni connessa al recupero di imposta, rientrano sotto l'ombrello del *criminal head* dell'art. 6 della CEDU.

Non solo. Sebbene la motivazione della sentenza lasci supporre, in qualche suo passaggio, l'esigenza di un giudizio di prevalenza, da condurre caso per caso, tra l'aspetto fiscale della controversia e quello, invece, sanzionatorio per decidere dell'invocabilità delle regole del *fair trial*³⁶, di fatto essa non ne fa applicazione: la Corte EDU, infatti, va a verificare la conformità del giudizio nazionale con i canoni imposti dalla CEDU³⁷ pur avendo dato atto che, nel caso di specie, le ragioni su cui poggiava la contestazione del contribuente riguardavano più «la validità dell'accertamento tributario, che come tale fuoriesce dall'applicazione dell'art. 6»³⁸ che la legittimità della correlativa sanzione.

Appare significativo che la giustificazione di questa innovativa interpretazione sia fatta discendere da una concezione restrittiva del potere impositivo dello Stato quale strumento di manifestazione della sua sovranità. Come affermato nella sentenza in esame, «sebbene non ci sia dubbio in merito all'importanza della riscossione delle imposte per il regolare funzionamento dello Stato, la Corte non è convinta che la rimozione delle garanzie previste per il procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative sia determinante per l'efficacia del si-

³⁴ Par. 45. Traduzione libera.

³⁵ *Ibidem*. Traduzione libera.

³⁶ V. par. 45: «The Court must accordingly consider the proceedings in issue to the extent to which they determined a "criminal charge" against the applicant, although that consideration will necessarily involve the "pure" tax assessment to a certain extent».

³⁷ V. par. 48: «the applicant was not denied the possibility of requesting an oral hearing, although it was for the courts to decide whether a hearing was necessary (see, *mutatis mutandis*, *Martinie v. France* [GC], no. 58675/00, § 44, ECHR 2006-VI). The Administrative Court gave such consideration with reasons. The Court also notes the minor sum of money at stake. Since the applicant was given ample opportunity to put forward his case in writing and to comment on the submissions of the tax authorities, the Court finds that the requirements of fairness were complied with and did not, in the particular circumstances of this case, necessitate an oral hearing».

³⁸ Par. 46. Traduzione libera.

stema tributario o che possa essere ritenuta conforme allo spirito della Convenzione»³⁹.

Sebbene in un *obiter dictum*, la sentenza mette dunque in evidenza la motivazione di fondo su cui poggia l'innovativa interpretazione fornita dalla Corte EDU. Pur non potendo prescindere dalla lettera dell'art. 6 e debba, dunque, valorizzare il *criminal head* di tale disposizione per trovare una possibilità di tutela anche nel giudizio tributario, essa di fatto pone le basi per un'estensione piena del principio del giusto processo a tutti i giudizi tributari laddove dà atto che il "nocciolo duro" della sovranità statale è in realtà oggi assai ridimensionato e, comunque, il suo esercizio non può prescindere dal rispetto di talune garanzie procedurali minime a vantaggio del contribuente.

4. Ulteriori sviluppi della giurisprudenza della Corte in materia di sanzioni tributarie

Dopo *Jussila*, nonostante l'apertura in essa adombrata, la giurisprudenza della Corte EDU è parsa proseguire nel solco di quanto fino a quel momento manifestato, ovvero l'affermazione dell'esclusiva sottoponibilità alle regole del *fair trial* solo delle controversie tributarie aventi ad oggetto l'irrogazione di sanzioni.

In tale panorama, tuttavia, come si è in precedenza anticipato, si notano due interessanti sbocchi.

Il primo concerne il riconoscimento della sempre più completa identità tra sanzioni penali e sanzioni amministrative tributarie, con la naturale conseguenza che tutti i diritti che spettano, in base all'art. 6 della CEDU, all'individuo che sia convenuto in un giudizio penale devono in linea di principio poter essere invocati anche dal contribuente che, nel contesto di un giudizio tributario, sia chiamato a difendersi dall'applicazione di sanzioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Come è noto, l'approccio della Corte Edu sul tema è riassunto nei tre criteri che, sin dalla sentenza *Engel c. Olanda*⁴⁰, sono stati ritenuti decisivi per determinare se si sia in presenza di una controversia di natura penale ai sensi dell'art. 6, comma 1 della CEDU. Affinché una sanzione non penale possa, comunque, dar vita ad un giudizio concernente una *criminal charge* e, come tale, posto sotto l'usbergo dell'art. 6 medesimo, occorre guardare al modo in cui il sistema nazionale classifica la violazione da cui essa scaturisce; alla natura della violazione; in-

³⁹ Par. 36. Traduzione libera.

⁴⁰ Corte EDU, 8 giugno 1976, ricorsi nn. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, *Engel and others v. The Netherlands*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-57479?TID=zoeomdamwv>.

fine, alla gravità della sanzione cui il soggetto rischia di essere sottoposto. Ebbene, vale la pena ricordare che, di tali tre criteri, il più delle volte la giurisprudenza della Corte abbia ritenuto poco rilevanti sia il primo sia, con qualche sfumatura diversa, il secondo, valorizzando invece spesso il terzo. Così, nella decisione sull'ammissibilità nel caso *Yukos*⁴¹, la Corte ha affermato l'applicazione delle garanzie dell'art. 6 ad una controversia tra l'Amministrazione fiscale russa ed un contribuente, dal momento che essa riguardava l'irrogazione di una sanzione fiscale del 40% del tributo asseritamente evaso. Proprio l'entità della sanzione ha infatti spinto i giudici a ritenere che essa avesse "criminal nature", sulla base della circostanza che essa «represented a very substantial sum of over half a billion euros, was imposed in proportion to the amount of the tax avoided had no upper limit and was clearly intended as a punishment to deter re-offending».

La natura non risarcitoria, bensì afflittiva, della sanzione, insieme con la valutazione dell'ammontare della stessa, hanno quindi in molti casi recenti consentito alla Corte di analizzare la compatibilità di procedimenti fiscali nazionali con le garanzie del *criminal head* dell'art. 6. Ciò ha condotto a risultati in certi casi sorprendenti.

Così, in una serie di recenti pronunce concernenti la legislazione fiscale finlandese, i giudici di Strasburgo hanno espressamente affermato che talune garanzie, fino ad ora confinate nel contesto di procedimenti penali, si applicano anche a controversie tributarie, laddove sia in discussione l'applicazione di una sanzione che corrisponda ai sopra ricordati *Engel's criteria*.

Nelle sentenze *Lehtinen*⁴² e *Kallio*⁴³, entrambe pronunciate il 22 ottobre 2008, la Corte EDU ha riconosciuto il diritto del contribuente di contestare la ricostruzione in fatto, sulla quale si fondava l'accertamento delle autorità fiscali e la conseguente irrogazione di sanzioni, anche mediante lo svolgimento di una udienza orale, nel corso della quale fossero ascoltati i testi indicati dal medesimo contribuente. Dunque, una garanzia tipicamente penale, quella di proporre testimonianze orali a proprio favore, viene di fatto riconosciuta quale diritto anche del contribuente nel corso di un procedimento tributario. Sebbene le sentenze appena richiamate abbiano, per ora, limitato l'operatività di tale rimedio al caso in cui le prove testimoniali servano per offrire una alternativa ricostruzione in fatto, negandole invece laddove siano volte a ricostruire la situazione in diritto in modo difforme da quanto reputato dall'Amministrazione finanziaria, pure tale indirizzo

⁴¹ Corte EDU, sez. I, 20 settembre 2011, ricorso n. 14902/04, *Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-106308?TID=zoeomdamwv>.

⁴² Corte EDU, sez. IV, 22 luglio 2008, ricorso n. 32993/02, *Hannu Lehtinen v. Finland*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-87554?TID=zoeomdamwv>.

⁴³ Corte EDU, sez. IV, 22 luglio 2008, ricorso n. 40199/02, *Kallio v. Finland*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-87579?TID=zoeomdamwv>.

segna un nuovo passo avanti nella direzione della tutela del contribuente. Non è, del resto, irragionevole pensare che un simile orientamento ermeneutico possa produrre effetti in ordinamenti, quale quello italiano, dove ancora vigono limitazioni al diritto di prova a favore del contribuente.

Ma, ancora, in un'altra controversia che vedeva coinvolto il Fisco finlandese, la Corte ha osservato che il principio del *ne bis in idem*, sancito con riferimento alla materia penale dall'art. 4, par. 1, del settimo Protocollo Addizionale alla CEDU, deve valere anche nel caso in cui si sia di fronte ad un procedimento tributario che, dopo la conclusione di un giudizio penale sulla stessa vicenda, pretenda di assoggettare il contribuente ad una ulteriore sanzione amministrativa.

In *Ruotsalainen*⁴⁴, dunque, i giudici di Strasburgo hanno evidenziato che il contribuente, dopo essere stato assoggettato a processo penale a seguito di una accusa di frode fiscale concernente i carburanti, era stato sottoposto ad un procedimento fiscale mirato ad assoggettarlo ad una sanzione che, pur non essendo classificata quale penale nell'ordinamento finlandese, pure doveva considerarsi tale alla luce dei criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte EDU e sopra richiamati. Di talché, il fatto che il medesimo contribuente fosse stato doppiamente sanzionato, per la stessa vicenda, mediante l'applicazione di due pene aventi del pari natura criminale, ha costituito, agli occhi della Corte EDU, una violazione del principio del *ne bis in idem*.

Anche in questo caso, si è in presenza di un indirizzo interpretativo che, se confermato, potrebbe sortire conseguenze rilevanti per i sistemi fiscali di molti Stati parte della CEDU, tra cui la stessa Italia. Non è infrequente che la stessa vicenda tributaria dia luogo ad un procedimento amministrativo, nel quale oltre ai tributi evasi si irroga anche una sanzione, e ad un processo penale, volto a sanzionare il medesimo contribuente sul versante criminale. L'indicazione che la Corte EDU ha offerto in *Ruotsalainen* sembra suggerire che, qualora la sanzione tributaria abbia natura punitiva ai sensi degli *Engel's criteria*, allora la potenziale duplicazione delle sanzioni, in virtù del concorso tra processo penale e processo tributario, non sia legittima.

5. L'invocabilità dell'art. 6 della CEDU rispetto all'attività ispettiva degli uffici finanziari

Vi è, però, come si accennava prima, un secondo indirizzo recente della giurisprudenza della Corte EDU che pare foriero di sviluppi difficilmente preconizzabili nei loro esiti. Questo concerne l'invocabilità delle tutele dell'art. 6 anche nella

⁴⁴ Corte EDU, sez. IV, 16 giugno 2009, ricorso n. 13079/03, *Ruotsalainen v. Finland*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/web/services/content/pdf/001-92961?TID=zoeomdamwv>.

fase, precedente al contenzioso vero e proprio, nella quale il contribuente sia assoggettato all'attività ispettiva e accertativa degli uffici finanziari. Di fatto, la Corte EDU si sta decisamente muovendo nel senso di riconoscere che il contribuente va tutelato anche al di fuori del processo, nella stessa fase di formazione della pretesa fiscale nei suoi confronti.

Ciò appare condivisibile già sul piano dei principi generali. Negare *tout court* che le garanzie del *fair trial* riconosciute dagli strumenti internazionali sui diritti umani trovino applicazione nel corso del procedimento di accertamento e riscossione delle imposte ed affermare che, semmai, una tutela può essere discrezionalmente riconosciuta – ma altrettanto discrezionalmente negata – da ciascuna autorità nazionale comporta, oltre che un effetto di aleatorietà della tutela, anche una tendenziale variabilità di situazioni da uno Stato all'altro.

In questo panorama, è interessante notare che talune, peraltro sporadiche, convenzioni internazionali stipulate nella materia fiscale sembrano riconoscere l'esigenza di dotare i contribuenti di adeguati diritti da esercitarsi nella fase attuativa del rapporto d'imposta. La Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (c.d. *Convenzione MAAT*) promossa congiuntamente dal Consiglio d'Europa e dall'OCSE, stipulata nel 1988 ed emendata nel 2010, esprime, nei considerando iniziali, la necessità che la cooperazione tra Stati in materia assicuri comunque «adequate protection of the rights of taxpayers»⁴⁵. La natura di tali diritti, che secondo il commentario all'art. 1 della Convenzione devono trovare applicazione anche nella fase procedurale consistente nella «prosecution before an administrative authority and imposition of administrative penalties», si trova precisata nell'Explanatory Report, nel quale si riconosce che entro tale formula si devono intendere compresi i «rights secured to persons that may flow from applicable international agreements on human rights».

Sebbene isolato, l'esempio della Joint Convention mostra come non vi possa essere, quanto meno nella fase procedimentale dell'attuazione del rapporto di imposta, una differenza ontologica tra gli *individuals* ed i *taxpayers*. Ciascun individuo ha, infatti, diritto, laddove si trovi coinvolto in un procedimento volto all'accertamento ed all'enforcement di un debito tributario, a disporre di strumenti di garanzia volti ad evitare l'abuso da parte del sovrano. Tali strumenti, nel silenzio della normativa internazionale di settore, non potranno che essere desunti, come suggerisce l'Explanatory Report, dai trattati internazionali in materia di diritti umani.

La Corte europea non pare estranea, anche in questo campo, alle nuove esi-

⁴⁵ Per un approfondimento sulla modifica del 2010 alla Convenzione MAAT, v. S. DORIGO, *La cooperazione fiscale internazionale dopo il Protocollo di modifica della Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, V, p. 157 ss.; A. PROSS-R. RUSSO, *The amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: a powerful tool to counter tax avoidance and evasion*, in *Bulletin for International Taxation*, 2012, p. 361 ss.

genze che sono in via di emersione sul piano internazionale.

Con la sentenza *Ravon*⁴⁶, la Corte di Strasburgo ha dato atto che le garanzie dell'art. 6 non riguardano solo la fase processuale strettamente intesa, ma devono valere anche nel corso del procedimento tributario. Nel caso di specie, si trattava del diritto del contribuente di trovare adeguata tutela nel corso di una verifica fiscale che si era concretizzata in un accesso domiciliare e nel conseguente sequestro di documenti ai fini dell'accertamento del debito d'imposta. La Corte, pur facendo ancora una volta richiamo al precedente *Ferrazzini*, ha tuttavia affermato che la vicenda sottoposta non aveva a che fare con una questione tributaria, dal momento che «en son coeur se trouve la question de la méconnaissance ou non par les autorités de droit ai respect du domicile». Un diritto il cui carattere civile è, secondo la pronuncia, «manifeste».

Ancora, in *Kozinets v. Ukraine*⁴⁷, la Corte EDU ha ritenuto applicabile ad un'indagine tributaria la garanzia dell'art. 3 della CEDU che vieta la tortura ed i trattamenti inumani o degradanti. Nel caso di specie, il contribuente era stato oggetto di minacce e di violenze fisiche da parte di funzionari dell'Amministrazione finanziaria, nel momento in cui si era recato presso i loro uffici per recuperare parte dei documenti che gli erano stati sequestrati nel corso di un accesso domiciliare.

In *Funke c. Francia*, poi, la Corte ha dichiarato contraria all'art. 6 della CEDU la condotta delle autorità doganali francesi, le quali – nel corso di una verifica e di fronte al rifiuto del contribuente di esibire la documentazione che esse cercavano – lo avevano tratto in giudizio, nel tentativo di costringerlo a fornire i predetti documenti onde evitare l'applicazione di severe sanzioni. Secondo i giudici di Strasburgo, «the special features of custom law cannot justify such an infringement of the right of anyone charged with a criminal offence, within the autonomous meaning of this expression in Article 6, to remain silent and not to contribute to incriminating himself»⁴⁸.

Emerge, dunque, in modo chiaro come, nell'interpretazione della Corte, la natura afflittiva delle sanzioni tributarie, oltre a rendere applicabili le garanzie del giusto processo ai giudizi che vi abbiano riferimento, conduce ad una equipara-

⁴⁶ Corte EDU, sez. III, 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, *Affaire Ravon et Autres c. France*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/web/services/content/pdf/001-85184?TID=xyddsqkqio>. Tale importante decisione è tradotta in italiano su *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, p. 181 ss., con nota di S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente*, ivi, p. 198 ss.

⁴⁷ Corte EDU, sez. V, 6 dicembre 2007, ricorso n. 75520/01, *Kozinets v. Ukraine*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/web/services/content/pdf/001-83811?TID=zoeomdamwv>.

⁴⁸ Corte EDU, decisione 25 febbraio 1993, ricorso n. 10828/84 *Funke v. France*, par. 44, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/web/services/content/pdf/001-57809?TID=zexmzkqneb>.

zione, in punto di tutela, tra contribuente ed indagato in un procedimento penale anche nella fase istruttoria che precede il giudizio. Nel senso che, condivisibilmente, anche in tale fase i poteri che pure devono essere riconosciuti all'Amministrazione finanziaria al fine di raccogliere elementi idonei a ricostruire l'esatta situazione in fatto non devono essere esercitati in modo tale da violare i diritti che, in ogni caso, devono spettare al contribuente. Pena, altrimenti, l'emersione di un vizio, si potrebbe dire originario, rilevabile anche nel successivo processo.

6. *Brevi considerazioni conclusive*

L'evoluzione dell'approccio interpretativo della Corte EDU, che si è solo sintetizzata con il richiamo a talune sentenze particolarmente significative, sembra muoversi, finalmente con la dovuta decisione, nel senso di superare le originarie posizioni regressive, fondate sull'analisi letterale dell'art. 6 della CEDU, e di affermare nei fatti l'invocabilità dei principi del *fair proceeding* nel corso del procedimento tributario. Certo, si tratta di un punto di approdo non del tutto evidente e lineare, mancando un'esplicita presa di posizione nel senso del superamento della "dottrina Ferrazzini". Ma è un approccio che non deve essere troppo enfatizzato, nella consapevolezza del fatto che la Corte ha il compito di interpretare un testo nel quale la materia fiscale non è espressamente menzionata. In questo senso, e solo in questo, può essere spiegato l'atteggiamento apparentemente ambiguo che connota la posizione della Corte EDU sul punto.

D'altra parte, l'evidente evoluzione nella posizione della Corte EDU si pone in continuità rispetto alle indicazioni che, pur emergendo in altri e diversi contesti, sembrano in grado di fornire all'interprete spunti ricostruttivi di particolare interesse.

Si pensi alla Convenzione inter-americana sui diritti umani, adottata nel 1969. L'art. 8 del trattato stabilisce il diritto di "ogni persona" di disporre di un organo indipendente ed imparziale a cui rivolgersi «in the substantiation of any accusation of a criminal nature made against him or for the determination of his rights and obligations of a civil, labor, fiscal, or any other nature». Appare rilevante che quella fiscale sia indicata, senza ambiguità, tra le materie nelle quali le garanzie della norma si debbono osservare. La consapevolezza dei redattori della Convenzione inter-americana era, quindi, quella che non vi fosse alcun ostacolo sostanziale a riconoscere ai contribuenti, coinvolti in un procedimento tributario, gli stessi diritti propri del giudizio penale o di qualsiasi altro giudizio che si svolga secondo il diritto.

Ma, ancora più di recente, si ponga mente alla prassi della lotta al terrorismo internazionale, la quale offre spunti nella ricostruzione dei principi che, sul piano internazionale, devono presiedere all'irrogazione delle sanzioni tributarie. Si trat-

ta della prassi concernente l'inclusione, per via di un procedimento amministrativo, di individui in liste di sospetti affiliati ad Al-Qā'ida e l'irrogazione di misure restrittive (confisca dei beni, limitazione dell'esercizio di determinate attività) connotate in termini chiaramente punitivi.

Tanto la Corte di Giustizia UE, nella sentenza *Kadi*⁴⁹, quanto le molte corti nazionali che si sono occupate del procedimento di *de-listing*, hanno affermato che vi è un nucleo di diritti procedurali che non possono essere posti nel nulla neppure al cospetto di esigenze pubblicistiche rilevanti per la comunità internazionale nel suo complesso. In *Kadi*, ad esempio, si trova affermato che «deve pertanto concludersi che il regolamento controverso [...] è stato adottato senza fornire alcuna garanzia quanto alla comunicazione degli elementi assunti a loro carico o quanto alla loro audizione in proposito, cosicché si deve constatare che tale regolamento è stato adottato nell'ambito di un procedimento in cui non sono stati rispettati i diritti della difesa, il che ha avuto altresì come conseguenza la violazione del principio di tutela giurisdizionale effettiva»⁵⁰. In tale direzione, peraltro, sembra muoversi la Corte EDU nel recente caso *Chambaz c. Suisse* del 2012⁵¹, nel quale veniva rilevando l'incompatibilità con l'art. 6 della CEDU della gravosa sanzione amministrativa tributaria irrogata dalle autorità fiscali svizzere a carico di un contribuente che, nell'ambito di un'ispezione, si rifiutava di produrre determinati documenti, la cui esibizione avrebbe comportato l'emersione di una violazione penalmente rilevante nell'ordinamento svizzero (*i.e.* il reato tributario della *frode fiscale*⁵²). Lo strumento sanzionatorio, anche in ambito tributario, svolge un'essenziale funzione deterrente e punitiva, ma non può oltrepassare la – talvolta, labile – linea di confine con i diritti fondamentali dell'individuo, quale è il divieto di autoincriminazione.

Appare ragionevole sostenere che tali diritti procedurali, se debbono essere necessariamente garantiti pur in presenza di misure volte a realizzare un interesse essenziale della comunità internazionale nel suo complesso (così pregnante da

⁴⁹ CGUE, grande sezione, 3 settembre 2008, cause riunite C-402/05 P e C-415/05 P *Yassin Abdullah Kadi e Al Barakaat International Foundation contro Consiglio dell'Unione europea e Commissione delle Comunità europee*, in *Racc.*, pp. I-06351.

⁵⁰ Par. 352.

⁵¹ Corte EDU, sez. V, 5 aprile 2012, ricorso n. 11663/04 *Chambaz c. Suisse*, accessibile su <http://echr.coe.int/web/services/content/pdf/001-110240?TID=meclgiyldp>, con nota di A. FABERI, *Il privilegio contro l'auto incriminazione oltre il confine del processo penale*, in *Arch. pen.*, 2013, p. 1 ss.

⁵² Al riguardo, l'art. 186, comma 1, Legge federale svizzera sull'imposta federale diretta (LIFD) del 14 dicembre 1990, così come vigente al 1° gennaio 2013, accessibile su http://www.admin.ch/ch/i/rs/6/642_novembre_it.pdf, prevede che «chiunque, per commettere una sottrazione d'imposta ai sensi degli artt. 175-177, fa uso, a scopo d'inganno, di documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti, quali libri contabili, bilanci, conti economici o certificati di salario e altre attestazioni di terzi, è punito con la detenzione o con la multa sino a 30.000 franchi».

inerire alla sua sopravvivenza), debbono altresì ed a maggior ragione essere osservati anche nell'ambito di procedimenti, come quelli tributari, nei quali sono comunque in gioco i medesimi elementi personali di tipo essenzialmente proprietario.