



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO
DIPARTIMENTO DI STUDI SU POLITICA, DIRITTO E SOCIETÀ "G. Mosca"
Dottorato in Diritti Umani: Evoluzione, Tutela e Limiti

**DISCIPLINA INTERNA E DIMENSIONE
SOVRANAZIONALE DEL "GIUSTO PROCESSO"
IN MATERIA TRIBUTARIA**

Settore scientifico disciplinare: IUS/12

TESI DEL
DOTT. CLAUDIO LA VALVA

TUTOR
PROF. SALVATORE SAMMARTINO

COORDINATORE DEL DOTTORATO
PROF. ALDO SCHIAVELLO

PROF.SSA DARIA COPPA

XXIII CICLO - ANNO ACCADEMICO 2011/2012

DOTTORATO



Indice sommario

CAPITOLO PRIMO

CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE IN TEMA DI “GIUSTO

PROCESSO”	1
1. Origini ed evoluzione del principio del “giusto processo”	1
2. Il “diritto ad un equo processo” nella dimensione internazionale ed europea.6	
2.1 Considerazioni preliminari.	6
2.2 La problematica relativa ai rapporti tra la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e l'ordinamento interno.	20
2.3 L'adesione dell'Unione europea alla Convenzione e le possibili aperture a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.	31
3. Il principio del “giusto processo” nell’ordinamento italiano dopo la riforma costituzionale del 1999. L’art. 111 della Costituzione.	46

CAPITOLO SECONDO

L’APPLICAZIONE DELLE GARANZIE SUL “GIUSTO PROCESSO” NELLE CONTROVERSIE FISCALI ORDINARIE ALLA LUCE DELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EUROPEA DEI DIRITTI

DELL’UOMO	51
1. I diritti fondamentali del contribuente nel sistema della Convenzione europea dei diritti dell'uomo: considerazioni generali.	51
2. L'applicazione dell'art. 6 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo ai cd. pure tax cases.	60
2.1 Considerazioni introduttive.	60
2.2 Il <i>leading case</i> : la sentenza <i>Ferrazzini</i> fra evoluzione e conservazione.67	
2.3 La nozione di “ <i>civil rights and obligations</i> ” secondo la teoria dell’“ <i>autonomous meaning</i> ”.	87
3 Considerazioni sull'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo alle controversie tributarie ordinarie.	107
3.1 Riflessioni introduttive.	107
3.2 Con particolare riguardo ai lavori preparatori della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.	120
3.3 Il confronto con gli altri strumenti internazionali di tutela dei diritti umani.	127
3.4 Le controversie in materia di pubblico impiego e previdenza e la loro rilevanza sul percorso evolutivo della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani.	135

CAPITOLO TERZO

AMBITI APPLICATIVI DELLE GARANZIE PROCESSUALI CONVENZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA E PROSPETTIVE DI

ESTENSIONE DELLA TUTELA143

1. L'applicazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo alle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie: la vexata quaestio dei cd. mixed cases.143
 - 1.1 Considerazioni preliminari.143
 - 1.2 La nozione di “*accusa penale*” nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani.....149
 - 1.3 L'evoluzione giurisprudenziale della Corte europea in tema di applicazione dell'art. 6 della Convenzione alle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie.164
 - 1.4 Brevi riflessioni sull'applicazione delle garanzie convenzionali con riguardo all'assistenza in giudizio nelle controversie sulle sanzioni amministrative.174
- 2 La tutela pre-processuale del contribuente nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani.....180
 - 2.1 Considerazioni preliminari.180
 - 2.2 La tutela “immediata” del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche.188
 - 2.3 Il diritto al silenzio del contribuente e il “privilegio” contro l'auto-incriminazione.207
3. La previsione di modelli di tutela del contribuente nella dimensione della fiscalità internazionale.....225
 - 3.1 La tutela giurisdizionale del contribuente nelle procedure amichevoli per l'eliminazione della doppia imposizione.....225
 - 3.2 L'applicabilità delle garanzie convenzionali sul “giusto processo” alle procedure di cooperazione fiscale internazionale.....231

CAPITOLO QUARTO

LA DISCIPLINA INTERNA DEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEI PRINCIPI DEL “GIUSTO PROCESSO”244

1. Assetto attuale del sistema processuale tributario ed esigenze di adeguamento ai principi del “giusto processo”.244
2. Aspetti problematici relativi al diritto alla prova nel processo tributario alla luce dei principi del “giusto processo”.....252
 - 2.1 Il divieto di prova testimoniale.....252
 - 2.1.1 Considerazioni introduttive.....252
 - 2.1.2 La rilevanza dell'introduzione della testimonianza scritta nella L. 69/2009 di riforma del processo civile.....267
 - 2.2 L'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzi a favore dell'Amministrazione

finanziaria.	274
2.3 I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie.	285
3. L'estensione al processo tributario del diritto all'equa riparazione per l'irragionevole durata del processo.	290
3.1 Il recupero del principio di sussidiarietà non basta a risolvere la questione.	290
3.2 La nozione di “termine ragionevole” secondo l'orientamento della Corte europea dei diritti umani.	299
4. La rimessione in termini a seguito della riforma del processo civile del 2009: un altro tentativo di adeguamento della disciplina del processo tributario ai principi del “giusto processo”.	304

BIBLIOGRAFIA	322
---------------------------	------------

CAPITOLO PRIMO

CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE IN TEMA DI “GIUSTO PROCESSO”

1. Origini ed evoluzione del principio del “giusto processo”.

È opinione assai diffusa che la problematica del giusto processo affondi le sue radici nell'esperienza giudiziaria degli ordinamenti anglosassoni. Esso viene ricondotto alla *Magna Charta Libertatum* con cui, il 15 giugno 1215, il re d'Inghilterra Giovanni Senzaterra riconobbe i diritti dei feudatari, della Chiesa, delle città inglesi e di tutti gli uomini liberi, nei confronti del sovrano d'Inghilterra.

Occorre, preliminarmente, riflettere sul fatto che la *Magna Charta* non rappresenta il primo documento della storia cui fare risalire i prodromi del diritto ad un equo processo. Pare, invece, che quest'ultimo abbia origini che, sotto il triplice profilo semiologico, concettuale e temporale, si ricollegano al concetto, ben più antico, di “*aequum iudicium*”¹. Nato nella tradizione retorica romana delle *quaestiones perpetuae* (ossia dei tribunali permanenti), nel periodo della *res publica*, il concetto di “*aequum iudicium*” costituiva, nel “sistema giudiziario” romano, espressione dell'esigenza di tutelare la *libertas civium*, con la proclamazione, in un primo tempo, del diritto del *civis romanus* di non subire alcuna condanna penale se non a seguito di un regolare procedimento giurisdizionale e, in un secondo momento, con la progressiva enunciazione di una

1 Per una interessante ed approfondita ricostruzione delle origini dell'*aequum iudicium* si veda P. Cerami, “*Aequum iudicium*” e “giusto processo” (*prospettive romane e moderne*), in Scritti in Onore di Antonino Pensavecchio Li Bassi, Giappichelli, Torino, 2004; P. Cerami, *Diritto al processo e diritto ad un “giusto processo”*. *Radici romane di una problematica attuale*, in Annali del Seminario Giuridico, Giappichelli, Torino, 2005.

serie di precise garanzie tecnico-processuali.

L'utilizzo dell'espressione "*aequuum iudicium*", pare rinvenirsi in una vicenda giudiziaria risalente al 66 a.C. della quale abbiamo memoria attraverso l'orazione "*pro Cluentio*" di Cicerone che, in quella occasione, assumeva le difese di un soggetto (*Cluentio*) imputato di un delitto di avvelenamento dinanzi alla *quaestio de veneficiis*, ossia il tribunale competente per i reati di veneficio.

È interessante notare come, già nel periodo della Roma repubblicana, si iniziavano a porre le premesse per la graduale affermazione ed evoluzione di quel nucleo minimo di garanzie "procedurali" che avrebbero contribuito, nel tempo, a realizzare, nell'effettività della dialettica processuale, il necessario equilibrio fra gli opposti interessi delle parti in causa, dinanzi ad un tribunale indipendente ed imparziale.

Infatti, già nell'esperienza delle *quaestiones perpetuae*, iniziano a distinguersi le linee essenziali dell'*aequum iudicium* e, segnatamente, l'imparzialità e l'indipendenza del giudice (tanto che si usava parlare di *aequus iudex*), la parità delle parti (*aequa condicio*), la presunzione di innocenza dell'accusato; addirittura non sono mancate vicende processuali in cui si fosse fatto riferimento anche al principio della ragionevole durata dei tempi processuali.

Dalla lettura della *oratio pro Cluentio* emerge che, nel pensiero di Cicerone, non basta che il giudizio sia svolto dinanzi ad un giudice affinché possa parlarsi di *aequum iudicium*, ma è necessario che sia garantita, in primo luogo, l'*aequa condicio* fra l'accusato e l'accusatore (poi estesa anche all'attore ed al convenuto nei giudizi civili).

Essa postula che il giudicante formuli il proprio verdetto sulla base delle sole prove fornite dall'accusatore e dall'accusato nel corso del dibattimento e non già in base a prove precostituite, vociferazioni, sospetti e condizionamenti della pubblica opinione².

2 Sul punto è illuminante il passo dell'orazione ciceroniana *pro Cluentio* 3,7 in cui l'avvocato

In secondo luogo, l'*aequa condicio* implica che l'accusato e l'accusatore possano godere del medesimo *status* processuale in virtù del quale possano provare ed argomentare “ad armi pari” dinanzi al giudice, il quale, pertanto, è chiamato a pronunciarsi sulla questione sottoposta al suo vaglio in condizione di assoluta terzietà ed indipendenza³.

Fra le garanzie dell'*aequum iudicium* si annovera altresì quella della ragionevole durata del giudizio, che, al tempo delle *orationes* ciceroniane, assumeva la forma del divieto di *tardissime iudicare*. In particolare, nell'esperienza giudiziaria dell'antica Roma si riteneva che “quanto più la condotta è oggetto di scandalo, tanto più gravemente e puntualmente dovrebbe essere punita; e, invece, proprio perchè ne va di mezzo la reputazione, si vuole giudicare con estrema lentezza”⁴.

Come anticipato in premessa, la fonte cui comunemente si fanno ricondurre le origini del diritto ad un equo processo è, sicuramente, la *Magna Charta* che, al capitolo 39, così recitava: “nessun uomo libero sarà arrestato, imprigionato, multato, messo fuori legge, esiliato o molestato in alcun modo, né noi useremo la forza nei suoi confronti o demanderemo di farlo ad altre persone, se non per giudizio legale dei suoi pari e per la legge del regno”⁵.

Con la *Magna Charta*, per la prima volta nella storia del Regno d'Inghilterra, viene riconosciuto il diritto fondamentale di opporre all'assolutismo incontrollato ed incontrastabile del sovrano il principio della supremazia della legge e vantando la prevalenza dello Stato di diritto sulla monarchia assoluta.

Sebbene il citato capitolo 39 della *Magna Charta* apparisse come una mera garanzia processuale, tuttavia, le interpretazioni che di essa furono

afferma che “nulla è tanto terribile per un uomo quanto l'ostile voce pubblica, nulla tanto desiderabile per un innocente vittima di tale ostilità quanto un equo giudizio, perchè solo in questo è possibile reperire un punto fermo che faccia cadere le false diffamazioni”.

3 Infatti, si riteneva che l'*aequa condicio* sarebbe stata del tutto vanificata qualora l'accusatore avesse potuto disporre, assieme ai diritti dell'accusa, anche del potere derivantegli dalla titolarità di una carica magistratuale.

4 Si tratta di un passo di altra orazione di Cicerone: *pro Caecina* 2,7.

5 Si trattava del principio dell'*habeas corpus integrum*: “Nullus liber homo capiatur vel imprisonetur...nisi per legale iudicium parium suorum vel per legem terrae”.

successivamente fatte, portarono ad una sua graduale estensione su un piano di giustizia sostanziale. Tale valorizzazione del principio dell'*habeas corpus* iniziò a prendere vita all'inizio del XVII secolo, per merito dell'interpretazione estensiva che ne offrì Edward Coke, il quale sosteneva con vigore la supremazia della Carta su tutti i poteri dello Stato. Si giunse, per tale via, ad un vero e proprio processo di costituzionalizzazione delle garanzie consacrate nella *Magna Charta* la quale finì col diventare lo strumento fondamentale per opporre l'illegittimità e l'arbitrarietà delle volontà del Sovrano.

Il concetto di giustizia (*fairness*) riferito al procedimento regolato per legge (si ricordino il *lawful judgement* e *law of the land* contenuti nel capitolo 39 della *Magna Charta*), nel tempo si è imposto nelle tradizioni giuridiche e culturali degli ordinamenti di *common law* al punto da essere considerato un valore fondamentale, non soltanto di ordine civico e politico, ma soprattutto morale e religioso, in forza del quale avrebbe dovuto essere amministrata la giustizia.

Una tappa fondamentale nell'evoluzione del principio di “giustizia”, intesa nella sua accezione di “*fairness*”, è rappresentata dalla scrittura della Costituzione federale nordamericana del 1787 che nel V e nel XIV emendamento recepisce i principi del giusto processo, utilizzando l'espressione *due process of law*.

Il V emendamento prevede che “*nessuno sarà tenuto a rispondere di reato, che comporti la pena capitale, o che sia comunque grave, se non per denuncia o accusa fatta da una grande giuria, a meno che il caso riguardi membri delle forze di terra o di mare, o della milizia, in servizio effettivo, in tempo di guerra o di pericolo pubblico; e nessuno potrà essere sottoposto due volte, per un medesimo reato, a un procedimento che comprometta la sua vita o la sua integrità fisica; né potrà essere obbligato, in qualsiasi causa penale, a deporre contro se medesimo, né potrà essere privato della vita, della libertà o dei beni, senza un giusto processo; e nessuna proprietà privata potrà essere destinata a uso pubblico, senza equo indennizzo*”.

Il XIV emendamento dispone che “nessuno Stato priverà alcuna persona della vita, della libertà o delle sue proprietà, senza un processo dovuto per legge (*due process of law*), né rifiuterà ad alcuno, nell'ambito della sua sovranità, l'uguale protezione delle leggi (*equal protection of the laws*)”.

La *due process clause* finisce col diventare, nell'esperienza giudiziaria dei paesi anglosassoni, garanzia fondamentale di controllo della correttezza di qualunque procedimento giurisdizionale, sia esso di natura penale che non, attraverso il quale un soggetto possa lamentare la privazione o la limitazione della libertà personale o del godimento della sua proprietà. La *due process* è concepita come clausola generale ed “aperta” del giusto processo (*fair trial entitlement*) in quanto non ha un contenuto rigido e precostituito, ma presenta delle aperture flessibili che consentono di adattare ad ogni procedimento i diritti e le garanzie che possano soddisfare al meglio le esigenze di giustizia (*fairness*). Sotto tale profilo si ritiene che la *due process clause* rappresenta una formula di sintesi che ricomprende tutta una serie di diritti e garanzie destinati ad essere applicati in ogni contesto processuale. In particolare, essa si sostanzia nel diritto ad essere tempestivamente informati di ogni accusa penale o, comunque, di ogni provvedimento dello Stato limitativo della libertà personale; nel diritto ad essere giudicati da un tribunale indipendente ed imparziale; nel diritto alla discussione pubblica della controversia; nel diritto alla prova⁶.

La creazione e l'evoluzione della *due process clause* nell'esperienza degli ordinamenti anglosassoni hanno rappresentato una tappa decisiva nell'affermazione di quel modello fondamentale di giusto processo sul quale, a partire dalla metà del XX secolo, si sarebbero basati, non solo gli atti internazionali in materia di protezione di diritti umani, ma anche le carte costituzionali degli ordinamenti di *civil law*.

6 Per un'approfondito studio delle origini e dell'evoluzione della *due process of law* si veda V. Vigoriti, *Due process of law*, in Dig. delle disc. priv. - sez. civile, Utet, Milano, 2007.

Lo svolgimento di queste riflessioni di carattere introduttivo sulle origini del diritto ad un equo processo consentirà, nel prosieguo del presente capitolo, di porre l'attenzione sul percorso evolutivo del giusto processo, soffermandosi in particolare sulle fonti internazionali e sovranazionali in tema di tutela dei diritti fondamentali.

2. Il “diritto ad un equo processo” nella dimensione internazionale ed europea.

2.1 Considerazioni preliminari.

La metà del XX Secolo segna il momento più importante nell'evoluzione e nell'affermazione di principi e valori fondamentali, sia di tipo ideologico che pratico, che hanno contribuito alla creazione di quel modello-tipo di “giustizia procedurale” che costituisce l'essenza del giusto processo.

All'indomani del secondo conflitto mondiale prendeva avvio il processo di “internazionalizzazione” dei diritti umani, che avrebbe condotto alla creazione di meccanismi di tutela dei diritti e delle libertà fondamentali diversi ed ulteriori rispetto a quelli tradizionalmente garantiti dagli ordinamenti degli Stati nazionali. Tuttavia, la volontà degli Stati della comunità internazionale era quella di realizzare un sistema multilivello di protezione dei diritti attraverso l'integrazione fra le fonti internazionali e quelle nazionali⁷.

⁷ Cfr. L.P. Comoglio, *Etica e tecnica del “giusto processo”*, Giappichelli, Torino, 2004, p. 157, il quale osserva che “*il sanguinoso epilogo del devastante conflitto aveva spinto le democrazie occidentali, rigenerate e risorte dalle macerie del periodo bellico, a correre ai ripari, opponendo – sul piano istituzionale – ferme, durature e resistenti difese nei confronti delle violazioni dei diritti individuali e degli abusi liberticidi di cui i regimi totalitari ispiratisi alle ideologie nazi-fasciste, si erano resi tristemente responsabili, anche nell'amministrazione della giustizia*”; cfr., altresì, M.E. Gennusa, *La CEDU e l'Unione Europea*, in AA.VV. (a cura di M.

Sebbene il nuovo catalogo dei diritti fondamentali si sia modellato su *standard* di matrice essenzialmente occidentale e liberale, in parte proclamati in dichiarazioni o leggi di singoli stati (come le dichiarazioni adottate da alcuni Stati americani dal 1776 in poi, la Costituzione degli Stati Uniti del 1787 e la Dichiarazione francese dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789), va tuttavia osservato come l'intenzione precisa degli Stati stessi fosse quella di introdurre ed affermare diritti riconoscibili in ogni tempo ed in ogni luogo e che avessero potuto raccogliere un "consenso globale". Questa esigenza era fortemente avvertita dall'intera comunità internazionale, secondo la quale, le fonti internazionali e sovranazionali in materia di protezione dei diritti fondamentali avrebbero rappresentato la via per garantire il mantenimento della pace e la creazione di un nuovo "ordine internazionale" fondato sul rispetto dei diritti dell'uomo, specie in un periodo storico in cui i grandi conflitti mondiali avevano portato ad un'aberrante esasperazione della sovranità degli Stati a detrimento dei diritti e delle libertà fondamentali degli individui.

L'obiettivo precipuo delle fonti internazionali in materia di diritti umani era certamente quello di affermare e diffondere, nella comunità degli Stati, i principi fondamentali di democrazia e giustizia che costituiscono i pilastri sui quali si fonda il modello dello Stato di diritto e ai quali avrebbero dovuto ispirarsi le nascenti carte costituzionali degli Stati nazionali⁸.

La fonte che, in ambito internazionale, riveste maggior rilevanza in tema di protezione dei diritti fondamentali è la Dichiarazione Universale dei diritti umani, approvata dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite a New York il 10 dicembre del 1948.

Essa rappresenta, nel sistema internazionale di protezione dei diritti fondamentali, il più autorevole ed importante testo mai scritto sulla tutela ed il riconoscimento

Cartabia), *I diritti in azione*, Il Mulino, Bologna, 2007.

⁸ Per una ricostruzione in termini generali delle fonti internazionali sui diritti si veda A. Cassese, *I diritti umani oggi*, Laterza, Bari, 2005.

dei diritti umani e sul quale si è da sempre registrato un vero e proprio “*consensus omnium gentium*” in ordine ad un determinato sistema di valori⁹.

Ma il merito che maggiormente si riconosce alla Dichiarazione Universale risiede nell'aver dato una svolta decisiva alla concezione tradizionale dei rapporti Stato-individuo; “essa, infatti, faceva emergere, a livello internazionale, la materia concernente tali rapporti che, per il passato, era considerata irrilevante per il diritto internazionale, essendo libero ogni Stato di trattare come voleva i propri 'sudditi’”¹⁰.

Occorre però precisare che la fonte internazionale di cui si tratta resta pur sempre una dichiarazione di principi con un appello rivolto al singolo individuo e ad ogni organizzazione sociale al fine di promuovere e garantire il rispetto delle libertà e dei diritti in essa contenuti. La Dichiarazione Universale, perciò, non si è mai evoluta allo stadio di trattato e, per tale ragione, non produce effetti giuridici vincolanti per gli Stati che vi hanno aderito; sicchè, ragionando su un piano di teoria generale, la Dichiarazione Universale non costituisce fonte del diritto internazionale, atteso che, peraltro, l'Assemblea Generale delle Nazioni Unite è priva del potere di “legiferare”¹¹. Tuttavia, lungi dal considerare la Dichiarazione

9 Sul punto cfr. U. Villani, *Attuazione e sviluppi della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo*, in *Ragion Pratica*, 1998, p. 29, il quale osserva come “*La Dichiarazione Universale va inquadrata in una visione dinamica dei diritti dell'uomo, nella quale essa rappresenta il punto di partenza ed il fondamento di un processo storico di approfondimento e di sviluppo di tali diritti*”.

Cfr. altresì, C. Zanghì, *La protezione internazionale dei diritti dell'uomo*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 25.

10 In tal senso, ancora U. Villani, cit., pp. 17-19.

11 Particolarmente interessanti, sul punto, sono le riflessioni di F. Viola, *Dalla Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo ai Patti Internazionali. Riflessioni sulla pratica giuridica dei diritti*, in *Ragion Pratica*, 1998, p. 42, il quale osserva come “*il giurista tende a considerare la Dichiarazione Universale come una proclamazione retorica, priva di rilevante peso giuridico, e rivolge tutta la sua attenzione alle tecniche d'attuazione dei diritti sia a livello costituzionale sia a livello internazionale*”.

Cfr. ancora una volta U. Villani, cit., p. 20, il quale ricorda come “*la Dichiarazione era bensì fornita di un eccezionale valore politico-morale; peraltro, sul piano giuridico, essa aveva un'efficacia puramente esortativa nei confronti degli Stati, ma non creava per essi alcun obbligo giuridico...Nella stessa Dichiarazione vi è consapevolezza di tale limite, tanto che nel preambolo si afferma esplicitamente che essa rappresenta un 'ideale comune da raggiungere*

Universale una mera “proclamazione retorica”, si deve riconoscere ai diritti ed alle libertà in essa consacrati un valore giuridico autonomo, dal momento che essi sono ormai considerati dalla gran parte delle nazioni alla stregua di principi inalienabili del diritto internazionale generale. A tal riguardo, va sottolineato come la cd. “prassi delle Dichiarazioni”, che si è andata diffondendo nel diritto internazionale, ha progressivamente rafforzato lo *status* giuridico della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo, al punto che oggi essa viene comunemente ricondotta al diritto consuetudinario ed alle sue norme viene riconosciuta dignità di fonte di rango costituzionale¹².

È stato proprio questo consenso diffuso intorno ai diritti consacrati nel testo della Dichiarazione Universale che porterà, pochi anni dopo, i redattori del testo della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo a richiamarne il contenuto nel preambolo della stessa Convenzione nel quale, oggi, si legge che la “*Dichiarazione mira a garantire il riconoscimento e l'applicazione universale ed effettiva dei diritti che vi sono enunciati*”¹³.

La Dichiarazione Universale dei diritti umani dedica al diritto ad un equo processo gli artt. 8 e 10. Il primo stabilisce che “*ogni individuo ha diritto ad un'effettiva possibilità di ricorso a competenti tribunali nazionali contro atti che violino i diritti fondamentali a lui riconosciuti dalla costituzione o dalla legge*”; l'art. 10, invece, dispone che “*ogni individuo ha diritto, in posizione di piena uguaglianza, ad una equa e pubblica udienza davanti ad un tribunale indipendente e imparziale, al fine della determinazione dei suoi diritti e dei suoi doveri, nonché della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta*”.

Proseguendo lo studio delle fonti internazionali e sovranazionali in materia di

da tutti i popoli e da tutte le Nazioni”.

¹² In questo senso cfr. L. Triolo, *La valenza giuridica delle carte dei diritti*, in *Ragion Pratica*, 1998, p. 110.

¹³ Cfr. M. Greggi, *Bridging a sea: human rights and supranational limits to tax law*, relazione presentata alla Conferenza su “*10th Mediterranean research meeting*”, Firenze-Montecatini Terme, 25-28 marzo 2009, pp. 5 ss..

giusto processo, particolare attenzione merita la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali che, nel corso del presente lavoro, sarà oggetto di approfondita analisi, soprattutto per quanto concerne i profili problematici connessi alla sua concreta applicazione alle controversie di natura tributaria.

La Convenzione europea, firmata a Roma il 4 dicembre del 1950, rappresenta, tra le diverse fonti in materia di protezione dei diritti e delle libertà fondamentali, soprattutto nel contesto geopolitico europeo, lo strumento giuridico più importante ed efficace, tanto che fino alla fine degli anni Sessanta il sistema di protezione dei diritti creato dalla Convenzione ha detenuto un vero e proprio “monopolio” della funzione di tutela dei diritti fondamentali oltre e al disopra degli Stati europei; da altra parte, i giudici di Strasburgo hanno rappresentato gli unici arbitri dei diritti esterni agli Stati contraenti, detenendo un potere di decisione ultima e definitiva sulle eventuali violazioni commesse dagli Stati¹⁴.

Ma ciò che rende tanto rilevanti ed incisive le norme convenzionali, a ben riflettere, non dipende dalla tipologia dei diritti in essa contenuti, atteso che essi sono già largamente diffusi e riconosciuti nel contesto europeo (ed in quanto essi rappresentano *standard* minimi di tutela), trattandosi dei tradizionali diritti civili e politici tipici del modello di società democratica su cui si fondano gli ordinamenti degli Stati europei. La caratteristica fondamentale della Convenzione risiede, invece, nel suo approccio alla tutela dei diritti: essa infatti pone delle garanzie non solo di carattere obiettivo (in quanto invocabili indipendentemente da un interesse specifico del singolo Stato contraente), ma anche rinforzate da appositi meccanismi di controllo giurisdizionale di natura sovranazionale, attualmente, di

14 L'affermazione di questa posizione di grande rilievo della Convenzione nel contesto europeo è stata possibile poiché, nei primi anni di applicazione della Convenzione, il processo di integrazione europea si svolgeva lungo due binari: da un lato, quello della Comunità europea il cui obiettivo era quello di realizzare l'unificazione economica dell'Europa attraverso la creazione del “mercato comune”, dall'altro, quello della Convenzione il cui obiettivo era invece quello di realizzare un sistema fondamentale e generale di protezione dei diritti umani. In tal senso M.E. Gennusa, *cit.*, p.94.

competenza della Corte europea dei diritti umani.

La norma che regola il giusto processo nella Convenzione è l'art. 6 a mente del quale *“1. 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. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia. 2 Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata. 3 In particolare, ogni accusato ha diritto di: a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia; d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico; e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza”*.

Tale norma rappresenta il principale punto di riferimento per l'individuazione di uno *standard* minimo di garanzie della persona in rapporto all'esercizio della

giurisdizione. Nel loro complesso dette garanzie possono ricondursi ad un concetto di “buona amministrazione della giustizia”, nella misura in cui ai diritti dell'individuo nel processo corrispondono simmetricamente precisi doveri in capo ai soggetti legittimati ad amministrare la giustizia. Tuttavia, nel sistema convenzionale di protezione dei diritti processuali dell'individuo l'art. 6 non sembra postulare un modello generale e unitario di “giusto processo” destinato ad essere applicato in ogni contesto processuale. Se da un lato, la norma ha l'indubbio pregio di enucleare, con elevato grado di precisione, le singole garanzie che devono essere rispettate nel processo, dall'altro, essa presenta un grosso limite nella parte in cui subordina l'accesso alla tutela giurisdizionale alla distinzione tra contestazioni su “*diritti e obblighi di natura civile*” e sulla “*fondatezza di ogni accusa penale*”.

Tale aspetto problematico dell'art. 6 della Convenzione rappresenta uno dei temi più delicati che, nel prosieguo del presente lavoro, sarà oggetto di apposita trattazione; in particolare, si vuole fare riferimento alla problematica connessa al riconoscimento delle garanzie sul giusto processo nell'ambito di una precisa categoria di controversie, quali sono quelle di natura tributaria, che, essendo attratte dall'elemento pubblicistico dell'esercizio dei poteri sovrani dello Stato, non sarebbero idonee, alla luce del consolidato orientamento della Corte di Strasburgo, a rientrare nell'ambito di protezione della citata norma convenzionale.

Altro profilo sul quale merita svolgere alcune considerazioni riguarda il cd. diritto di accesso alla tutela giurisdizionale (“*right to access to court*”). Sebbene i redattori della Convenzione abbiano scritto l'art. 6 ispirandosi alla Dichiarazione Universale, tuttavia, la norma convenzionale non prevede espressamente il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale al pari di quanto previsto dal citato art. 8 della Dichiarazione. È evidente che non si può parlare di un “*diritto nel processo*” se esso non viene logicamente preceduto dalla previsione di un “*diritto al*

processo”¹⁵.

Si deve alla Corte europea dei diritti umani il merito di aver introdotto nel sistema fondamentale di protezione dei diritti processuali il cd. “*right to access to court*”, sul presupposto che le garanzie poste dall'art. 6 della Convenzione vanno interpretate in senso estensivo-evolutivo¹⁶. L'esigenza, sempre più avvertita dai giudici di Strasburgo di consentire la creazione e la circolazione, fra gli Stati membri del Consiglio d'Europa, degli *standard* di tutela posti dalla Convenzione, ha portato la stessa Corte a ritenere che a ciascun individuo debba essere riconosciuto il diritto ad un ricorso effettivo dinanzi ad un tribunale che offra garanzie di indipendenza ed imparzialità; diversamente “*non si comprenderebbe*” perchè l'art. 6 “*descriva in dettaglio le garanzie procedurali accordate alle parti*” se esso “*non proteggesse anzitutto ciò che, soltanto, permette in realtà di beneficiarne: l'accesso al giudice*”¹⁷.

Va, tra l'altro, osservato che l'accesso al giudice non solo rappresenta condizione indispensabile ai fini dell'applicazione delle garanzie nel processo, ma esso è funzionale allo scopo ultimo di ottenere una decisione giurisdizionale, passando attraverso il cd. “*right to a fair hearing*”, ossia il diritto della parte ad essere ascoltato, in condizioni di parità, dinanzi ad un giudice terzo ed imparziale. Inoltre, si ritiene che il “diritto di accesso” costituisce logico corollario del diritto di azione, nella misura in cui esso riconosce in capo al soggetto interessato la possibilità concreta, attuale ed effettiva di accedere ai tribunali; in altri termini, il diritto di accesso conferisce al soggetto che voglia fare valere in giudizio un proprio diritto o interesse il potere di proporre la domanda iniziale del processo

15 Cfr. S. Bartole – B. Conforti – G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali*, Cedam, Padova, 2001, p. 156; P. Van Dijk, *Access to Court*, in AA.VV. (a cura di R. St. J. Macdonald – F. Matscher – H. Petzhold), *The European system for the protection of Human Rights*, Martinus Nijhoff, Dordrecht, 1993, pp. 345 ss..

16 Cfr. in particolare la sentenza della Corte europea dei diritti umani, *Golder v. UK* (applicatiopn n° 4451/70, 21 febbraio 1975).

17 Cfr. sentenza *Golder* paragrafo 35.

dinanzi all'organo giurisdizionale ritenuto dotato di giurisdizione e competenza. Proseguendo lo studio delle fonti internazionali sul giusto processo, particolare menzione va fatta al Patto Internazionale sui Diritti Civili e Politici, adottato dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite il 16 dicembre del 1966. Il diritto ad un equo processo è regolato dall'art. 14 il quale, al primo comma, dispone che *“Tutti sono eguali dinanzi ai tribunali e alle corti di giustizia. Ogni individuo ha diritto ad un'equa e pubblica udienza dinanzi a un tribunale competente, indipendente e imparziale, stabilito dalla legge, allorché si tratta di determinare la fondatezza di un'accusa penale che gli venga rivolta, ovvero di accertare i suoi diritti ed obblighi mediante un giudizio civile. Il processo può svolgersi totalmente o parzialmente a porte chiuse, sia per motivi di moralità, di ordine pubblico o di sicurezza nazionale in una società democratica, sia quando lo esiga l'interesse della vita privata delle parti in causa, sia, nella misura ritenuta strettamente necessaria dal tribunale, quando per circostanze particolari la pubblicità nuocerebbe agli interessi della giustizia; tuttavia, qualsiasi sentenza pronunciata in un giudizio penale o civile dovrà essere resa pubblica, salvo che l'interesse di minori esiga il contrario, ovvero che il processo verta su controversie matrimoniali o sulla tutela dei figli”*¹⁸.

La norma riproduce essenzialmente la lettera dell'art. 6 della Convenzione europea anche se permangono alcune importanti differenze; infatti, come si vedrà *funditus* nel prosieguo del presente lavoro, allorchè si tratterà dell'applicazione delle garanzie convenzionali sul giusto processo alle controversie fiscali ordinarie, tra le due norme appena citate si possono cogliere alcune differenze di non poco momento, prima fra tutte quella che riguarda la nozione di *“civil rights and obligations”*. Ai fini dello studio di questo profilo problematico si rinvia al capitolo II, par. 3.3.

¹⁸ I paragrafi nn. 2 e seguenti pongono le garanzie fondamentali proprie del procedimento e del processo penale.

Da ultimo, meritano essere menzionate la Convenzione interamericana di San Josè del 22 novembre 1969 e la Carta Africana dei diritti dell'uomo e dei popoli di Nairobi del 28 giugno del 1981. La prima disciplina le garanzie del giusto processo all'art. 8, il cui paragrafo 1 così dispone: *“ogni persona ha diritto ad essere sentita, con le dovute garanzie e entro un termine ragionevole, da un tribunale competente, indipendente e imparziale, precostituito per legge, per la determinazione di qualunque accusa di natura penale presentata contro di lui o per la determinazione dei suoi diritti o obblighi in materia civile, di lavoro, fiscale o di ogni altra natura”*.

La Carta Africana dedica al diritto ad un equo processo l'art. 7 a mente del quale *“ogni persona ha diritto a che le sue ragioni siano ascoltate. Ciò comprende: a) il diritto di investire le competenti giurisdizioni nazionali di ogni violazione dei diritti fondamentali che gli sono riconosciuti e garantiti dalle convenzioni, dalle leggi, dai regolamenti e dalle consuetudini in vigore; b) il diritto alla presunzione di innocenza fino a che la sua colpevolezza sia stabilita da una competente giurisdizione; c) il diritto alla difesa, compreso quello di farsi assistere da un difensore di propria scelta; d) il diritto di essere giudicato in un tempo ragionevole da una giurisdizione imparziale”*.

In ambito comunitario va posta l'attenzione sulla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, approvata dal Consiglio dell'Unione europea a Nizza il 7 dicembre del 2000.

Il Capo VI della Carta è dedicato alla “Giustizia” e contiene quattro articoli, dei quali il primo, l'art. 47, si riferisce alla tutela giurisdizionale in generale, mentre gli altri tre attengono nello specifico alla materia penale.

L'art. 47, rubricato *“Diritto ad un ricorso effettivo e a un giudice imparziale”*, dispone che *“Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo*

ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia”.

Con riguardo alla Carta di Nizza, va detto sin da subito che, a differenza della Convenzione europea, il Trattato di Lisbona ne ha previsto la “comunitarizzazione”, dal momento che adesso l'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea, al primo paragrafo, prevede che *“l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati”*. Come si vedrà *funditus* nei paragrafi che seguono, allorchè si tratterà della questione riguardante l'efficacia della Convenzione nell'ordinamento interno, la Carta di Nizza e la Convenzione, nella prospettiva di Lisbona, vengono ad assumere un diverso valore giuridico. La carta, nella misura in cui acquisisce *“lo stesso valore giuridico dei trattati”*, diviene, sia formalmente che sostanzialmente, diritto comunitario con il conseguente riconoscimento del primato sulle norme domestiche. Ne consegue, pertanto, che in caso di contrasto con una norma della Carta, il giudice comune sarà legittimato a disapplicare la norma interna incompatibile¹⁹.

La Carta dei diritti dell'Unione europea è altresì destinata ad assolvere la funzione di parametro su cui dovranno misurarsi i provvedimenti dell'Unione europea. In tal modo le istituzioni europee sono adesso chiaramente vincolate al rispetto della Carta, ben potendo chiedersi l'annullamento di un atto dell'Unione europea che sia con essa incompatibile.

19 Per uno studio approfondito del tema relativo al rapporto fra Carta di Nizza e CEDU, all'indomani delle modifiche apportate dal Trattato di Lisbona si veda A. Guazzarotti, *Diritti fondamentali dopo Lisbona e la confusione del sistema delle fonti*, in Riv. Ass. Cost. It., 2011.

Nonostante il Trattato di Lisbona abbia posto fine all'annosa questione delle competenze dell'Unione europea in materia di diritti fondamentali, resta sempre vivo il dibattito sulla natura giuridica delle norme della Convenzione europea nell'ordinamento europeo, nonché sul rango ad esse attribuito nel sistema nazionale delle fonti. Per la Convenzione si dovrà attendere il perfezionamento della procedura di adesione secondo quanto previsto dal protocollo n. 8 annesso al Trattato di Lisbona²⁰.

Nello studio delle fonti europee in materia di garanzie processuali, particolare menzione va fatta al Trattato sull'Unione europea, sottoscritto a Maastricht il 7 febbraio 1992, successivamente modificato dal Trattato di Amsterdam e, da ultimo, dal Trattato di Lisbona. La norma sulla quale occorre soffermare l'attenzione è l'art. 6, il quale, al paragrafo 3, dispone che *“i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli*

20 Per facilità di comprensione si riporta il contenuto dei tre articoli di cui si costituisce il citato protocollo n. 8 annesso al Trattato di Lisbona.

Articolo 1

L'accordo relativo all'adesione dell'Unione alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (in appresso denominata "convenzione europea"), previsto dall'articolo 6, paragrafo 2 del trattato sull'Unione europea deve garantire che siano preservate le caratteristiche specifiche dell'Unione e del diritto dell'Unione, in particolare per quanto riguarda:

- a) le modalità specifiche dell'eventuale partecipazione dell'Unione agli organi di controllo della convenzione europea,*
- b) i meccanismi necessari per garantire che i procedimenti avviati da Stati non membri e le singole domande siano indirizzate correttamente, a seconda dei casi, agli Stati membri e/o all'Unione.*

Articolo 2

L'accordo di cui all'articolo 1 deve garantire che l'adesione non incida né sulle competenze dell'Unione né sulle attribuzioni delle sue istituzioni. Deve inoltre garantire che nessuna disposizione dello stesso incida sulla situazione particolare degli Stati membri nei confronti della convenzione europea e, in particolare, riguardo ai suoi protocolli, alle misure prese dagli Stati membri in deroga alla convenzione europea ai sensi del suo articolo 15 e a riserve formulate dagli Stati membri nei confronti della convenzione europea ai sensi del suo articolo 57.

Articolo 3

Nessuna disposizione dell'accordo di cui all'articolo 1 deve avere effetti sull'articolo 344 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali”.

Il diritto dei trattati non prevede una disciplina volta a regolare espressamente un modello-tipo di processo, di talchè anche i diritti della persona nel processo non sono oggetto di esplicita regolamentazione nell'ordinamento giuridico europeo.

Nonostante la materia processuale, ad oggi, rappresenti ancora un ambito di esclusiva competenza di ciascuno Stato membro, tuttavia, occorre considerare che la progressiva espansione del diritto giudiziario internazionale ed europeo, che si è andato sviluppando su base convenzionale e sovranazionale, ha condotto alla prospettazione di *standard* e principi processuali sui quali ci si attende possa registrarsi un elevato grado di accettazione da parte degli ordinamenti dei paesi europei. Un tentativo di ricostruire un nucleo comune di principi processuali europei viene ricondotto alla Raccomandazione n. R (84) 5, adottata dal Consiglio d'Europa il 28 febbraio 1984 avente ad oggetto l'elaborazione di “*principi di procedura civile finalizzate al miglioramento della giustizia*”.

Ma il maggiore contributo all'affermazione, nell'ordinamento europeo, del principio del giusto processo si deve sicuramente all'attività ermeneutica della Corte di Giustizia la quale ne ha apprezzato il valore di diritto fondamentale dell'Unione Europea. La sua affermazione nelle fonti internazionali, nonché, nella comparazione delle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, ne ha consentito la piena integrazione nel tessuto ordinamentale europeo, sebbene detto diritto sia rimasto e rimanga, tutt'ora, estraneo al Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea²¹. Tuttavia, la necessità di garantire il diritto di difesa, quale primaria espressione dell'equo processo, è stata costantemente affermata dalla Corte di Giustizia, tanto con riferimento ai giudizi che si svolgono dinanzi ad essa, quanto con riferimento ai procedimenti instaurati dinanzi alle giurisdizioni

21 Cfr. fra le tante CGUE, sentenza *Orkem*, 18 ottobre 1989, C-374/87, *Hoechst*, 21 settembre 1989, C-46/87 che saranno oggetto di approfondita disamina nel prosieguo del presente lavoro, segnatamente *sub* capitolo III, par. 2.3 per quanto concerne il diritto al silenzio ed il privilegio contro l'auto-incriminazione; cfr. inoltre CGUE, sentenze *Pecastaing*, 5 marzo 1980, C-98/79, *Santillo*, 22 maggio 1980, C-131/79.

degli Stati membri²².

A ciò va, altresì, aggiunto quell'orientamento della Corte di Giustizia che, nella prospettiva di un'armonizzazione del principio di effettività della tutela cautelare nel contesto europeo, è giunta ad affermare la disapplicazione della norma interna allorché questa impedisca l'adozione di provvedimenti provvisori di natura cautelare a protezione di diritti fondati sulle norme di diritto europeo, laddove ciò si renda necessario ai fini del corretto espletamento delle funzioni giudiziarie, nonché, per garantire l'uniforme applicazione del diritto dell'unione europea nell'ordinamento interno²³.

Come già detto, ai fini del presente lavoro, particolare attenzione verrà riposta sulla Convenzione europea dei diritti dell'uomo. In particolare, nei successivi capitoli si procederà ad un attento studio delle questioni che attengono l'applicabilità, alle controversie tributarie, del modello di tutela processuale quale delineato dall'art. 6 della Convenzione ed inquadrato nell'impostazione giurisprudenziale della Corte europea dei diritti umani.

A tal proposito si ritiene indispensabile proseguire lo studio del percorso evolutivo del giusto processo prendendo le mosse da un aspetto problematico di notevole interesse attuale, ossia quello del rapporto fra la Convenzione e l'ordinamento interno, e delle prospettive di “comunitarizzazione” dei diritti e delle garanzie convenzionali a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

22 Sul punto cfr. L. Azzena, *L'integrazione attraverso i diritti. Dal cittadino italiano al cittadino europeo*, Giappichelli, Torino, 1998, pp. 112 ss..

23 Cfr. Corte di giustizia, sentenza 19 giugno 1990, causa C-213/89, *House of Lords v. Factortame Ltd.*

2.2 La problematica relativa ai rapporti tra la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e l'ordinamento interno.

Nello studio della dimensione sovranazionale del giusto processo, particolare attenzione merita lo studio del tema riguardante l'integrazione fra la Convenzione e le norme interne degli Stati membri del Consiglio d'Europa.

Ai fini del presente lavoro, il campo di indagine sarà limitato al modo con cui tale rapporto ha riguardato l'ordinamento italiano. In una prospettiva di teoria generale delle fonti del diritto, quello dell'interrelazione fra i due sistemi, interno e sovranazionale, di tutela dei diritti rappresenta, ad oggi, uno dei temi più controversi.

Il complesso rapporto fra la Convenzione e l'ordinamento interno si inserisce in un contesto caratterizzato da una molteplicità delle fonti che disciplinano i diritti fondamentali. La questione, dunque, ha motivo di porsi in ragione dell'esistenza di un sistema multilivello di protezione dei diritti fondamentali²⁴. La creazione e la circolazione di modelli di tutela convenzionale all'interno dell'area geopolitica europea, nonché, l'introduzione, all'interno di ogni singolo ordinamento, degli *standard* convenzionali hanno progressivamente condotto ad un processo di “pluralizzazione” ed integrazione dei livelli di protezione dei diritti. A ciò, peraltro, si deve aggiungere la costante tendenza della Corte europea dei diritti

24 Sul punto cfr. AA.VV. (a cura di P.Bilancia – E.De Marco), *La tutela multilivello dei diritti: punti di crisi problemi aperti, momenti di stabilizzazione*, Giuffrè, Milano, 2004; cfr. altresì D. Tega, *La CEDU e l'ordinamento italiano*, in AA.VV. (a cura di M. Cartabia), *I diritti in azione*, Il Mulino, Bologna, 2007, pp. 69-70, la quale fornisce una chiara definizione di “tutela multilivello”: “con l'espressione tutela multilivello dei diritti si vuole indicare un fenomeno giuridico decisamente nuovo e che si estende dunque oltre i confini nazionali. L'espressione allude ad una sorta di sistema integrato di protezione dei diritti fondamentali che in Europa coinvolge: il livello internazionale (rappresentato dalla CEDU); il livello sovranazionale (rappresentato dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia); a questi due livelli, considerati congiuntamente, ci si riferisce anche come livello di protezione europeo; e il livello nazionale, facendo riferimento in primis al dettato costituzionale di ciascun paese”.

umani ad estendere in via interpretativa l'ambito di applicazione delle norme convenzionali al fine di omogeneizzare i parametri di tutela e di elevare, fra i diversi Paesi conferenti nel Consiglio d'Europa, quel *communis consensus* sui diritti che rappresenta la vera forza della Convenzione.

Tuttavia, va osservato che, se, da una parte, ciò ha realizzato un rafforzamento degli strumenti e dei rimedi a presidio dei diritti fondamentali, dall'altra, però, la creazione di un sistema multi-fonte di tutela ha reso più complesso e problematico il ruolo che le norme della Convenzione rivestono nell'ordinamento interno, le relazioni intersistemiche, il coordinamento funzionale e sostanziale nonché l'individuazione di “gerarchie” tra i diversi sistemi normativi.

Siffatta situazione problematica, a ben riflettere, trae origine dalla dissociazione tra l’“involucro formale” con cui la Convenzione è stata recepita nel nostro ordinamento e l'area sostanziale su cui incide, atteso che essa contiene norme riguardanti principi e valori della persona umana, molti dei quali sono considerati anche dalla Costituzione italiana come principi fondamentali dell'ordinamento.

Volgendo l'attenzione all'ordinamento italiano, una tappa che ha segnato una prima svolta nell'evoluzione dei rapporti fra Convenzione e ordinamento è stata l'entrata in vigore della legge costituzionale n. 3/2001 che ha modificato l'art. 117 della Costituzione²⁵. Con tale norma le dimensioni comunitaria ed internazionale vengono esplicitamente configurate, per la prima volta, come limiti al potere legislativo statale e regionale²⁶.

Tuttavia, prima della legge costituzionale n. 3/2001 la Corte costituzionale aveva affermato in più occasioni che la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, al

25 La riforma costituzionale di cui alla legge n. 3/2001 rappresenta un evento fondamentale nell'evoluzione dei rapporti fra Costituzione e Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Con le “sentenze gemelle” nn. 348 349 del 2007 la Corte costituzionale ha affermato che l'art. 117, comma 1, della Costituzione, facendo riferimento all'osservanza degli “obblighi internazionali” *“ha colmato una lacuna prima esistente quanto alle norme che a livello costituzionale garantiscono l'osservanza degli obblighi internazionali pattizi”*.

26 Il primo comma dell'art. 117 della Costituzione, infatti, dispone che *“la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”*.

pari degli altri trattati internazionali, acquista il rango della fonte con cui ha ricevuto esecuzione²⁷. Poiché la Convenzione ha ricevuto esecuzione con legge ordinaria²⁸, questa era ritenuta idonea ad abrogare le leggi anteriori con essa incompatibili ma non a resistere all'abrogazione da parte di leggi successive con essa confliggenti. Si trattava, beninteso, di una impostazione eminentemente protesa verso la minimizzazione del rango della Convenzione nell'ordinamento interno. È appena il caso di osservare, però, che già nel periodo precedente la riforma costituzionale, iniziavano a delinearsi, sia in dottrina che nella giurisprudenza, indirizzi interpretativi contrastanti che traevano origine dalla forte contrapposizione tra la forza formale della Convenzione europea (che era la forza di legge ordinaria propria dell'ordine di esecuzione della Convenzione) e la natura sostanzialmente costituzionale dei diritti in essa garantiti. Questa sostanziale coincidenza e sovrapposizione fra i principi costituzionali fondamentali e i diritti

27 Cfr. fra le altre, Corte cost. Sentenze nn. 188/1980, 17/1981, 15/1982, 388/1999, 73/2001.

In realtà, occorre individuare due fasi distinte nel percorso evolutivo della giurisprudenza costituzionale in materia *de qua*. La prima fase è quella che va dal 1960 al 1993. In questo periodo la Corte costituzionale sosteneva che: a) tra le norme del diritto internazionale generalmente riconosciute cui l'ordinamento italiano si conforma non rientrano i singoli impegni assunti in campo internazionale dallo Stato mediante trattati; b) l'efficacia all'interno dell'ordinamento viene conferita ai trattati internazionali esclusivamente dagli atti di diritto interno che li rendono esecutivi; c) un eventuale contrasto tra altre norme e questi ultimi esula dal giudizio di costituzionalità, risolvendosi in un conflitto fra leggi ordinarie. La prima fase si conclude con la celebre sentenza n. 10 del 1993 segna una svolta nel modo di concepire il rapporto fra la Convenzione e l'assetto costituzionale italiano. La Corte costituzionale fa riferimento alla Convenzione ed al Patto internazionale sui diritti civili e politici ai fini dell'interpretazione dell'art. 143 c.p.p. Che garantisce all'imputato straniero il diritto di conoscere gli atti del processo nella propria lingua. La Corte costituzionale riconosce che la norma codicistica nazionale costituisce un *minus* di tutela rispetto alle norme internazionali. Di talchè, nel ragionamento del Giudice delle leggi, la norma domestica non va abrogata in base al criterio della legge *posterior*, ma si deve garantire l'effettiva applicazione degli *standard* internazionali di tutela ove più garantisti dei diritti dei singoli. In questa circostanza la Corte costituzionale attribuisce, da un lato, una resistenza passiva all'abrogazione derivante da una fonte riconducibile a una competenza atipica e, dall'altro, riconosce nei principi del diritto internazionale pattizio una particolare integrazione del parametro costituzionale.

La seconda fase della giurisprudenza costituzionale si apre con la sentenza n. 388/1999. In questo periodo la Corte costituzionale fornisce una serie di spunti di riflessione in merito all'interpretazione del parametro costituzionale alla luce della Convenzione, mettendo in evidenza da subito la difficoltà di enucleare un atteggiamento univoco nell'utilizzare le fonti internazionali sul piano interpretativo.

28 Si tratta della legge 4 agosto 1955, n. 848.

consacrati nella Convenzione europea aveva portato alcuni commentatori a ritenere che le norme della Convenzione fossero dotate di una forza attiva di deroga alle norme costituzionali in virtù di un processo di costituzionalizzazione che trovava la sua fonte di legittimazione nell'atipicità della fonte interna di recepimento della Convenzione²⁹.

Tale impostazione non ebbe seguito, atteso che la sovrapposizione tra i principi sanciti dalla Convenzione e quelli riconosciuti dalla Costituzione avrebbe comportato l'introduzione surrettizia di un sindacato diffuso di costituzionalità, alterando l'assetto del nostro sistema di giustizia costituzionale che si basa sul controllo accentrato di costituzionalità delle leggi che è affidato, in via esclusiva, alla Corte costituzionale³⁰.

Un altro orientamento, invece, riteneva di risolvere l'antinomia attraverso i normali criteri di composizione nel sistema delle fonti del diritto, affermando che la norma interna successiva che avesse modificato o abrogato la norma prodotta dalla Convenzione, fosse inefficace per la maggior forza passiva della stessa Convenzione e, di conseguenza, andasse disapplicata dal giudice. Secondo tale indirizzo ermeneutico, peraltro sostenuto dalla giurisprudenza della Suprema Corte³¹, il giudice deve fare sempre applicazione delle norme convenzionali, alla

29 Cfr. Corte Cost. sentenza 10 gennaio 1993, n. 10 con cui la Corte Costituzionale ha affermato che, sebbene le norme della Convenzione fossero state introdotte nell'ordinamento italiano con la forza di legge propria degli atti contenenti i relativi ordini di esecuzione, esse non potevano essere abrogate o modificate dal legislatore “*perchè si tratta di norme derivanti da una fonte riconducibile a una competenza atipica e, come tali, insuscettibili di abrogazione*”.

Cfr. sul punto anche C. Pagotto, *La CEDU nel quadro delle fonti: tra segni di forza e crisi di identità*, in AA.VV. (a cura di R. Bin – G. Brunelli – A. Pugiotto – P. Veronesi), *All'incrocio tra Costituzione e CEDU*, Giappichelli, Torino, 2007, p. 182.

30 Cfr. F. Donati, *La CEDU nell'ordinamento italiano*, in AA.VV. (a cura di R. Bin – G. Brunelli – A. Pugiotto – P. Veronesi), *All'incrocio tra Costituzione e CEDU*, cit., p. 110.

31 Cfr. Cass. sentenza 19 luglio 2002, n. 10542, in cui i supremi giudici hanno affermato che “*la violazione delle disposizioni della CEDU in quanto tale, e a prescindere dal principio generale di diritto comunitario che eventualmente contribuiscono a formare, non può essere oggetto di scrutinio da parte delle Corti comunitarie. L'eventuale applicazione diretta dell'art. 1 prot. n. 1 della Convenzione spetta al giudice nazionale, che ove ravvisi un contrasto della disciplina nazionale è tenuto a dare prevalenza alla norma pattizia, che sia dotata di immediata precettività rispetto al caso concreto, anche ove ciò comporti una disapplicazione della norma*”.

luce dell'interpretazione ad esse fornita dalla Corte europea dei diritti umani, disapplicando all'occorrenza, e senza necessità di sollevare l'incidente di costituzionalità dinanzi alla Corte costituzionale, le leggi anteriori o successive con essa contrastanti³².

Già prima della riforma costituzionale del 2001 iniziava a farsi strada la consapevolezza che la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, sebbene rientrasse nel novero delle fonti internazionali in materia di tutela dei diritti e delle libertà fondamentali degli individui, presentasse delle peculiarità che la isolavano dai "comuni" trattati internazionali. Con il passare degli anni, la Convenzione è diventata, nella dimensione internazionale e sovranazionale, il modello fondamentale di protezione dei diritti umani al quale ogni società democratica deve ispirarsi al fine di garantire che l'azione dello Stato nei confronti dei cittadini si svolga nel rispetto dei diritti inviolabili della persona umana. Con particolare riguardo al contesto europeo, l'esigenza di riconoscere protezione ad un numero sempre crescente di diritti ha "modellato" le "tradizioni costituzionali" dei paesi dell'area geopolitica europea orientandole verso una prospettiva che tende a

interna".

32 Cfr. Cass. Sentenze nn. 1338, 1339, 1340 e 1341 del 2004.

In dottrina, si sono prospettate diverse teorie, tutte quante legate dal comune intento di valorizzare il contenuto costituzionale della Convenzione. In particolare vanno menzionate quattro teorie. La prima si basa sul cd. principio internazionalista in virtù del quale il dettato dell'art. 10, comma 1, Cost. nel prevedere che l'ordinamento si conformi alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciuto, influisce sulla collocazione gerarchica delle norme di adattamento al diritto pattizio. Altra teoria fa capo al cd. principio personalista che, invece, fa riferimento all'art. 2 Cost. il quale prevede una "clausola aperta" che appresta tutela costituzionale anche ai diritti inviolabili non esplicitamente previsti dalla Costituzione, ma emergenti dall'evoluzione della coscienza sociale e proclamati in documenti internazionali. Una terza teoria si basa sul cd. principio pacifista il quale sostiene, attraverso il richiamo all'art. 11 della Costituzione, che la Convenzione è da considerarsi al pari dei trattati stipulati al fine di stabilire "un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le nazioni". Infine, un'ultima teoria assume quale norma di riferimento l'art. 117 Cost.. Ad avviso di tale teoria la Convenzione, al pari di tutti i trattati la cui ratifica sia autorizzata con legge o comunque abbiano avuto esecuzione con legge, può essere considerata come norma interposta nei giudizi di costituzionalità delle leggi (come si vedrà meglio appresso, è stata proprio questa l'impostazione che ha ritenuto di adottare la Corte costituzionale a partire dalle celebri "sentenze gemelle" del 2007 fino alla recente sentenza n. 80 del 2011.

concepire i diritti “come un elemento slegato da un'ottica giuridica tradizionale di tipo statico e normativo, a favore di un maggior dinamismo giuridico improntato alla promozione”³³.

A rafforzare la natura della Convenzione quale strumento generale di tutela dei diritti ha, altresì, contribuito il Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992 il quale, con l'art. 6, ha riconosciuto ai diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione dignità di principi generali del diritto dell'Unione Europea³⁴. Da altro versante, però, alla *vis expansiva* della Convenzione faceva da contrappeso l'orientamento della Corte di giustizia che, con il parere 2/94 del 28 marzo 1996³⁵, occupandosi del tema dell'adesione della Comunità europea alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, affermava che il Trattato istitutivo della Comunità europea non prevedeva alcuna norma che attribuisse alle istituzioni comunitarie il potere di dettare norme in materia di diritti umani e che l'adesione della Comunità europea alla Convenzione avrebbe comportato implicazioni di rilevanza costituzionale eccedenti l'ambito delle competenze comunitarie³⁶.

La tappa che segna un'importante svolta nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in materia di rapporti fra la Convenzione e l'ordinamento interno viene segnata dalle celebri “sentenze gemelle” nn. 348 e 349 pronunciate dalla Corte costituzionale il 24 ottobre 2007³⁷.

33 Cfr. N. Bobbio, *Dalla struttura alla funzione*, Edizioni di comunità, Milano, 1977.

34 L'art. F del Trattato di Maastricht, poi divenuto art. 6, nella versione precedente alla modifica introdotta con il Trattato di Lisbona, stabiliva che “*l'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4 novembre 1950, e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario*”.

35 Per un ampio approfondimento del tema relativo al parere 2/94 si veda D. Liakopoulos, *cit.*, pp. 179-192.

36 Cfr. sul punto U. Draetta, *Diritto dell'Unione europea e principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale italiano: un contrasto non più solo teorico*, in AA.VV. (a cura di U. Draetta – A. Santini), *L'Unione europea in cerca di identità. Problemi e prospettive dopo il fallimento della “Costituzione”*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 184.

37 Le questioni sottoposte alla Corte costituzionale avevano ad oggetto la disciplina italiana in materia di “accessione invertita” e di indennità di esproprio, che era stata dichiarata dal giudice di Strasburgo incompatibile con l'art. 6 della Convenzione (in quanto l'applicazione di tale

Come osservato *supra*, con la riforma costituzionale avvenuta ad opera della legge n. 3/2001, la Corte costituzionale, ben conscia delle incertezze che sin dalle sue prime pronunce hanno caratterizzato la questione riguardante la corretta individuazione del rango della Convenzione europea dei diritti dell'uomo nel sistema nazionale delle fonti, è intervenuta ancora una volta sulla materia, delineandone i confini con estrema chiarezza e precisione³⁸.

La Corte costituzionale, abbandonando *de plano* la tesi volta a riconoscere efficacia diretta alle norme convenzionali con conseguente attribuzione del potere di disapplicazione delle norme interne con esse confliggenti ad opera del giudice comune, afferma che la Convenzione europea è una norma di rango “sub-costituzionale”, ossia di rango subordinato alla Costituzione ma sovraordinato alla legge ordinaria. Pertanto, la Corte giunge finalmente a riconoscere alla Convenzione un ancoraggio costituzionale, individuandolo nel riformulato art. 117, comma 1, confermando l'esclusione di ogni ipotesi di operatività delle clausole di apertura poste dagli artt. 10, comma 1, e 11 della Costituzione³⁹. In

disciplina ai procedimenti in corso, che avrebbero dovuto essere definiti sulla base della previgente normativa che prevedeva un indennizzo commisurato al valore venale del bene, ha violato i principi in materia di “giusto processo”) e con l'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale (in quanto tale disciplina prevede un indennizzo non adeguato al sacrificio subito dal proprietario per effetto della perdita del bene).

Tale disciplina, tuttavia, in passato era stata più volte salvata dalla Corte costituzionale che l'aveva ritenuta non lesiva dei principi costituzionali in materia proprietà e di indennizzo sanciti dall'art. 42 della Costituzione. Questa volta però, le ordinanze di rimessione avevano impugnato la disciplina in materia di esproprio e di indennità di occupazione non con riguardo all'art. 42 della Costituzione, ma con riferimento all'art. 117, comma 1, integrato dall'art. 6 della Convenzione e dall'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale.

38 La rimeditazione del proprio precedente orientamento è stata una tappa obbligata per la Corte costituzionale atteso che il nuovo art. 117, comma 1, ha colmato una lacuna innovando la Costituzione nella misura in cui consente che i trattati internazionali, attraverso il rinvio mobile contenuto nella disposizione novellata, possano divenire il parametro mediato o indiretto della legittimità costituzionale delle fonti primarie, ossia “norma interposta”. In questo senso cfr. A. Guazzarotti – A. Cossiri, *La CEDU nell'ordinamento italiano: la Corte costituzionale fissa le regole*, in Forum di Quaderni Costituzionali, 2007, p. 3.

39 Cfr. sul punto D. Tega, *Le sentenze della Corte costituzionale nn. 348 e 349 del 2007: la Cedu da fonte ordinaria a fonte “sub-costituzionale” del diritto*, in Forum di Quaderni Costituzionali, 2007, p. 2, la quale osserva che “l'aver la Corte costituzionale, ancora una volta, sentito il bisogno di negare il collegamento tra la Cedu e gli artt. 10 e 11 della

altri termini, il Giudice delle leggi riconosce alle norme convenzionali una particolare forza di resistenza (passiva) all'abrogazione da parte di leggi ordinarie successive e, allo stesso tempo, attrae le stesse norme della Convenzione nella sfera di competenza della Corte costituzionale, atteso che l'eventuale incompatibilità tra norme interne e convenzionali si presenta come una questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art. 117, comma 1, della Costituzione. Dunque, alla luce dell'orientamento adottato dalla Corte con le “sentenze gemelle” del 2007, all'interno del sistema delle fonti la Convenzione viene collocata in una posizione mediana, tra il piano costituzionale e quello della normazione primaria: esse devono essere sempre compatibili con i principi costituzionali interni ma, con riguardo alle norme ordinarie, esse sono provviste della capacità di resistere a contrarie statuizioni di legge comune.

La Corte costituzionale, con le sentenze citate sofferma l'attenzione, non solo sulla diversa natura e ambito di operatività delle norme della Convenzione e delle norme comunitarie, ma anche sul diverso ruolo che svolgono rispettivamente la Corte di Strasburgo e la Corte costituzionale nella composizione dei conflitti fra le norme interne e quelle convenzionali. Punto di partenza del ragionamento della Corte è la constatazione che, mentre il sistema dei Trattati istitutivi delle Comunità europee ha comportato la nascita di un ordinamento sovranazionale al quale gli Stati membri hanno ceduto parte della loro sovranità nelle materie oggetto dei trattati, il sistema di protezione dei diritti creato dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo non ha dato vita ad un autonomo ordinamento giuridico ma costituisce un trattato internazionale multilaterale; ne consegue che le norme convenzionali non possono ritenersi dotate dell'efficacia diretta

Costituzione, e il non aver neppure preso in considerazione l'art. 2, dimostra chiaramente che non ci si è voluti allontanare dall'impostazione tradizionale della Consulta in materia”.

Nello stesso senso si veda anche A. Ruggeri, *La CEDU alla ricerca di una nuova identità, tra prospettiva formale-astratta e prospettiva assiologico-sostanziale d'inquadramento sistematico (a prima lettura di Corte cost. nn. 348 e 349 del 2007)*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2007, p. 1.

all'interno del singolo Stato contraente e, per tale ragione, non abilitano le corti nazionali a disapplicare le norme domestiche con esse contrastanti⁴⁰.

Nel ragionamento della Corte costituzionale, l'eventuale incompatibilità fra la norma convenzionale e la norma interna si presenta come una questione di legittimità costituzionale, per eventuale violazione dell'art. 117, comma 1, della Costituzione, sulla quale la Corte ha competenza esclusiva.

A tal proposito, il Giudice delle leggi coglie l'occasione per sottolineare che *“questa Corte e la Corte di Strasburgo hanno in definitiva ruoli diversi, sia pure tesi al medesimo obiettivo di tutelare la meglio possibile i diritti fondamentali dell'uomo. L'interpretazione della Convenzione di Roma e dei Protocolli spetta alla Corte di Strasburgo...a questa Corte...spetta, invece, accertare il contrasto e, in caso affermativo, verificare se le stesse norme CEDU, nell'interpretazione datane dalla Corte di Strasburgo garantiscono una tutela dei diritti fondamentali almeno equivalente al livello garantito dalla Costituzione italiana”*.

Fra l'ipotesi di una sostanziale subordinazione della Corte costituzionale a quella di Strasburgo e l'ipotesi di una “auto-emarginazione” della Corte italiana dalla verifica sulla compatibilità della norma nazionale ai diritti consacrati nella Convenzione, il Giudice delle leggi, con le sentenze che si commentano, ha scelto di seguire una “terza via”⁴¹, rivendicando, da una parte, la propria competenza ad interpretare e risolvere ogni questione relativa alla compatibilità della legge interna con la Convenzione ed escludendo, dall'altra parte, che dalla copertura

40 Cfr. F. D'Oro, *La disapplicazione delle norme interne contrastanti con le norme Cedu: note a margine della sentenza T.A.R. Lazio, Sez. II bis, 18 maggio 2010, n. 11984*, in *Giur. It.*, 2011, p. 7.

41 Non è di questo avviso F. Donati, *cit.*, p. 111, il quale invece osserva che *“la CEDU, secondo la giurisprudenza ormai consolidata, deve essere applicata nell'interpretazione offerta dalla Corte EDU. Utilizzare la CEDU come parametro interposto nel giudizio di costituzionalità, pertanto, equivarrebbe a riconoscere che la Corte costituzionale non ha più il potere di interpretazione del parametro costituzionale. L'esito del giudizio di costituzionalità finirebbe dunque per dipendere dagli orientamenti dei giudici europei, sancendo una sostanziale subordinazione della Corte costituzionale alla Corte EDU. Come può ammettersi una interpretazione dell'art. 117 Cost. tale da comportare uno stravolgimento del nostro impianto costituzionale?”*.

costituzionale della Convenzione potesse discendere alcuna *deminutio* con riguardo al proprio ruolo di supremo interprete e garante dell'assetto costituzionale dell'ordinamento giuridico.

Tanto premesso in punto di distinzione dei ruoli delle due Corti, la Corte costituzionale osserva come, nel caso in cui si profili un contrasto tra una norma interna ed una norma della Convenzione, il giudice nazionale deve cercare di pervenire ad una interpretazione della prima conforme a quella convenzionale; soltanto nel caso in cui non sia possibile comporre tale contrasto il giudice comune (al quale non è riconosciuto alcun potere di disapplicazione della norma interna al pari delle norme comunitarie aventi ad effetti diretti) deve sollevare la questione di costituzionalità dell'art. 117, comma 1, della Costituzione. Compito della Corte costituzionale sarà, in primo luogo, quello di verificare che il contrasto sussista e che sia effettivamente insanabile attraverso un'interpretazione plausibile, anche sistematica, della norma interna rispetto alla norma convenzionale, alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte europea dei diritti umani. Nell'effettuare questa preliminare delibazione di incompatibilità, la Corte deve altresì valutare che il livello di tutela garantito dalla norma interna sia inferiore a quello previsto dalla norma convenzionale. Solamente nell'ipotesi in cui si verifica tale condizione, la Corte dovrà dichiarare l'illegittimità costituzionale della disposizione interna per violazione dell'art. 117, comma 1, della Costituzione, in relazione alla norma convenzionale.

L'approccio ermeneutico adottato dalla Corte costituzionale volto ad attribuire alla norma convenzionale il rango di parametro interposto nel giudizio di costituzionalità ha suscitato le critiche e le riserve dei primi commentatori i quali hanno osservato che la sostanziale sovrapposizione dei modelli di tutela previsti sia dalla Convenzione che dalla Costituzione porta con sé il rischio di uno “snaturamento” della complessità del fenomeno dei diritti. Il diverso grado di protezione che ricevono i diritti sul piano sovranazionale e sul piano interno, il

differente ruolo svolto dalle corti nazionali e dalla Corte europea dei diritti umani, rendono ancor più difficile la realizzazione di una completa ed omogenea integrazione dei diritti in un sistema di *multilevel protection*.

Uno degli aspetti problematici più rilevanti attiene all'operazione di “bilanciamento” che la Corte di Strasburgo opera nell'interpretazione delle norme convenzionali. Attenta dottrina, infatti, osserva come la Corte europea interpreta i diritti consacrati nella Convenzione con specifico riguardo al caso ad essa sottoposto, tenendo conto della situazione e delle peculiarità ordinamentali dello Stato nei confronti del quale la violazione è fatta valere⁴². Inoltre, va detto che nella verifica sulla compatibilità della norma interna rispetto alla norma convenzionale, il giudice comune deve effettuare un “ragionevole bilanciamento” in termini di maggiore/minore tutela accordata dalle due norme con riguardo ai diritti ed alle garanzie che, nel caso concreto, vengono in considerazione. Solamente se la norma interna prevede una tutela inferiore rispetto alla norma convenzionale sarà possibile, per il giudice comune, rimettere al Giudice delle leggi la questione di legittimità costituzionale⁴³.

42 Al riguardo si vedano le riflessioni di F. Donati, *cit.*, p. 111.

43 In questo senso F. Donati, *cit.*, p. 111; A. Ruggeri, *cit.*, p. 2, il quale ritiene tuttavia che il meccanismo del “ragionevole equilibrio” fra le norme convenzionali e gli interessi protetti dalla Costituzione “*spiana il terreno per future pronunzie con le quali la rilevata collocazione mediana della CEDU tra Costituzione e legge potrebbe essere in ogni tempo rimessa in discussione*”.

2.3 L'adesione dell'Unione europea alla Convenzione e le possibili aperture a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

L'orientamento della Corte costituzionale volto ad attribuire alle norme della Convenzione europea il rango di parametro interposto (in quanto, da una parte sub-costituzionale e, dall'altra, super-legislativo) e che ha trovato definitivo suggello con le “sentenze gemelle” del 2007, aveva suscitato sin da subito le critiche e le perplessità dei primi commentatori i quali prospettarono la possibilità di aprire la strada alla tesi dell'efficacia diretta delle norme convenzionali e della conseguente disapplicazione della norma interna con esse confliggenti da parte del giudice comune.

Tale circostanza, in effetti, ha trovato concretezza all'indomani dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona che, a prima vista, ha fatto apparire il tradizionale orientamento della Corte costituzionale ormai in crisi e in via di superamento, tant'è che, da più parti, ci si convinse che la prospettiva di adesione dell'Unione europea alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo avrebbe consentito la realizzazione di quel processo di “comunitarizzazione” (per lungo tempo atteso) che avrebbe dovuto, finalmente, equiparare *quoad effectum* le norme convenzionali a quelle comunitarie ad effetto diretto.

Tuttavia, va osservato che già parte della giurisprudenza nazionale, ben prima del varo del Trattato di Lisbona, ha fatto ricorso alla tesi della disapplicazione delle norme interne in contrasto con la Convenzione, nell'interpretazione datane dalla

Corte di Strasburgo⁴⁴. Non sono mancate, infatti, pronunce, sia nella giurisprudenza di merito che di legittimità, in cui si è affermato *apertis verbis* il carattere sovraordinato delle norme della Convenzione rispetto alle norme interne, con la conseguenza che, in caso di contrasto tra le due fonti normative, il giudice comune sarebbe stato legittimato a disapplicare la disciplina domestica ritenuta incompatibile col disposto convenzionale⁴⁵.

Come si vedrà *funditus* appresso, l'adozione, da parte della giurisprudenza italiana, di un orientamento volto ad affermare l'efficacia diretta delle norme della Convenzione in virtù di una sua asserita “comunitarizzazione” va, tuttavia, controbilanciata con l'atteggiamento particolarmente prudente che la Corte di Giustizia ha sempre mantenuto con riguardo al tema della competenza dell'Unione europea in materia di diritti fondamentali. Infatti, come è stato sottolineato nel paragrafo precedente, in passato la Corte di Giustizia aveva reso un parere negativo sull'adesione della Comunità europea alla Convenzione (parere n. 2/94 del 28 marzo 1996). Emblematica, al riguardo è la sentenza del 29 maggio 1997, resa nella causa C-299/95, in cui la Corte di Giustizia ha sostenuto che la Convenzione “*riguarda una situazione che non rientra nel campo di applicazione del diritto comunitario*”.

44 Cfr. in particolare Cass., sez. un., sentenza 23 dicembre 2005, n. 28507, in cui è stato statuito che “*la natura immediatamente precettiva delle norme convenzionali a seguito di ratifica dello strumento di diritto internazionale è stata già del resto riconosciuta esplicitamente dalla giurisprudenza di questa Corte che ha affermato l'avvenuta abrogazione del r.d.l. 31 maggio 1946, n. 511, art. 34, comma 2, nella parte in cui escludeva la pubblicità della discussione della causa nel giudizio disciplinare a carico di magistrati per contrasto con la regola della pubblicità delle udienze sancito dall'art. 6 Convenzione che pone precisi limiti alla discussione della causa a porte chiuse (sez. un. 10 luglio 1991, n. 7662); parimenti ha riconosciuto il carattere di diritto soggettivo fondamentale, insopprimibile anche dal legislatore ordinario, al diritto all'imparzialità del giudice nell'amministrazione della giustizia, con richiamo all'art. 6 della Convenzione (Cass. 26 marzo 2002, n. 4297) e, infine, ha riconosciuto la natura sovraordinata delle norme della Convenzione sancendo l'obbligo per il giudice di disapplicare la norma interna in contrasto con la norma pattizia dotata di immediata precettività nel caso concreto (Cass. 19 luglio 2002, n. 10542)*”.

45 Cfr. sul punto A. Arlotta, *La tutela dei diritti dell'uomo a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona: rapporti tra normativa interna e CEDU*, in *Giur. Merito*, 2011, pp. 533-534.

La questione, risalente nel tempo⁴⁶, sulla necessità dell'adesione della Comunità europea o dell'Unione europea alla Convenzione ha trovato, con il Trattato di Lisbona, un epilogo positivo.

Superando l'atteggiamento di netta chiusura della Corte di Giustizia nei confronti dell'adesione al sistema convenzionale di protezione dei diritti fondamentali, il Trattato di Lisbona ha modificato l'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, in tal modo offrendo una base legale per l'adesione dell'Unione alla Convenzione⁴⁷.

L'adesione dell'Unione europea alla Convenzione avrà, dunque, come effetto quello di risolvere l'attuale complessa questione della mancata integrazione del sistema convenzionale di tutela dei diritti fondamentali all'interno del tessuto ordinamentale dell'Unione europea, sebbene tutti gli Stati membri dell'Unione siano, a loro volta, parti contraenti della Convenzione e, dunque, abbiano l'obbligo di rispettare i diritti e le garanzie consacrati nella Convenzione europea anche nel

46 Si fa riferimento al Memorandum della Commissione sull'accessione delle Comunità europee alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, in Bollettino delle Comunità Europee, supplemento 2/79.

47 Per un attento studio sugli aspetti problematici dell'adesione dell'Unione europea alla Convenzione si veda V. Zagrebelsky, *La prevista adesione dell'Unione europea alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in www.europeanrights.eu, Osservatorio sul rispetto dei diritti fondamentali in Europa, 2008; cfr. altresì S. Mirate, *La CEDU nell'ordinamento nazionale: quale efficacia dopo Lisbona?*, in Riv. it. Dir. Pub.Com., 2010, pp. 1355 ss., la quale illustra con estrema chiarezza la procedura di adesione nei termini seguenti: “*l'apertura dei negoziati per l'adesione dell'Unione europea alla CEDU*” (apertisi ufficialmente il 7 luglio 2010 fra la Commissione europea ed il Consiglio d'Europa) “*vedrà l'impegno della Commissione europea e dello Steering Committee for Human Rights del Consiglio d'Europa per la definizione dell'accordo che...realizzi l'adesione in modo da preservare le caratteristiche specifiche del diritto del sistema dell'UE, definire le modalità per l'eventuale partecipazione dell'Unione agli organidi controllo della CEDU, nonché stabilire i meccanismi necessari per garantire la correttezza nella proposizione dei ricorsi avverso atti dell'Unione europea o dei singoli Stati membri...l'assenso all'accesso verrà accordato dal Comitato dei Ministri e dovrà essere confermato all'unanimità dallo stesso Consiglio d'Europa. Sul versante comunitario, sarà necessario il consenso del Parlamento europeo...l'accordo dovrà essere ratificato dai 47 Stati contraenti della Convenzione...l'adesione alla Convenzione non rende l'Unione membro del Consiglio d'Europa. Tuttavia nell'accordo sull'accesso dovrà essere definita tutta una serie di questioni su quelle forme di partecipazione in seno al Consiglio che siano necessarie al fine di assicurare un'effettiva integrazione dell'UE nel sistema convenzionale*”.

Cfr. altresì, S. Besson, *The Human Rights competence in the EU*, in AA. VV. (a cura di P. Pistone – G. Kofler – M.P. Maduro), *Human rights in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 37 ss.

momento in cui si trovano ad applicare il diritto comunitario⁴⁸.

Nel paragrafo precedente è stato osservato che l'art. 6 del Trattato di Maastricht, come modificato dal Trattato di Amsterdam, già prevedeva l'inclusione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo fra i principi generali su cui si fonda l'Unione europea, sebbene, come si sa, si tratti di un criterio cd. "di ispirazione" al quale è stato da sempre riconosciuto mero valore programmatico. Nella nuova formulazione, successiva alle modifiche apportate dal Trattato di Lisbona, l'art. 6 del Trattato sull'Unione europea stabilisce che: *"1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni. 2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati. 3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali"*.

Volgendo, a questo punto, l'attenzione all'ordinamento italiano, si ritiene indispensabile procedere ad un'analisi ricostruttiva della più recente giurisprudenza, sia di merito che della Corte costituzionale, sul tema dei rapporti

⁴⁸ Per un'attenta ricostruzione della procedura di adesione si vedano J.P. Jacquè, *The accession of the European Union to the European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms*, in *Common Market Law Review*, 2011, pp. 995 ss.; T. Lock, *Walking on a tightrope: the draft ECHR accession agreement and the autonomy of the EU legal order*, in *Common Market Law Review*, 2011, pp. 1025 ss..

Cfr. altresì F. Sorrentino, *I diritti fondamentali in Europa dopo Lisbona (considerazioni preliminari)*, in *Corriere Giuridico*, 2010, pp.145 ss..

fra Convenzione e Costituzione alla luce della riformulazione dell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea ad opera del Trattato di Lisbona.

L'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, come è stato appena osservato, ha rappresentato, soprattutto per la giurisprudenza nazionale, un decisivo passo avanti verso il completamento del - tanto atteso - processo di “comunitarizzazione” della Convenzione; la prospettazione di un'imminente adesione dell'Unione europea al sistema convenzionale di protezione dei diritti fondamentali ha fatto ben sperare ad un definitivo abbandono della tesi, ormai consolidata nella giurisprudenza costituzionale⁴⁹, tesa a riconoscere alle norme convenzionali lo *status* giuridico di “parametro interposto”.

In particolare, si vogliono richiamare due recenti pronunce della giurisprudenza amministrativa che, alla luce delle innovazioni apportate dal Trattato di Lisbona, hanno invocato una soluzione alla questione alternativa rispetto a quella prospettata dalla Corte costituzionale. Si tratta delle sentenze del Consiglio di Stato, sez. IV, n. 1220 del 2 marzo 2010 e del T.A.R. Lazio, sez. II-bis, n. 11984 del 18 maggio 2010⁵⁰.

Nella prima pronuncia il Consiglio di Stato fa riferimento alla diretta applicabilità della Convenzione nell'ordinamento interno “*a seguito della modifica dell'art. 6 del Trattato disposta dal Trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1° dicembre 2009*”. I giudici del massimo consesso di giustizia amministrativa giungono ad una siffatta conclusione sulla base di uno stretto collegamento fra l'art. 24 della

49 Cfr. Corte cosr. sentenze, nn. 239 – 311 – 317 del 2009 e nn. 93 del 2010

50 In senso contrario cfr. però T.A.R. Lombardia, sez. III, 15 settembre 2010, n. 5988.

In particolare con la prima sentenza il Consiglio di Stato, chiamato a decidere su una complessa vicenda originata da un'occupazione *sine titulo*, ha ritenuto di dover interpretare l'art. 389 c.p.c. - che, a seguito di cassazione senza rinvio, rimette “*al giudice che ha pronunciato la sentenza cassata*” la competenza a statuire sulle domande di restituzione e di ogni altra conseguente alla sentenza medesima – nel modo più conforme possibile alla tutela del diritto del ricorrente alla difesa effettiva, fondando questo assunto su un'esigenza di rispetto degli artt. 6 e 13 CEDU.

Il TAR Lazio invece era chiamato a pronunciarsi su una questione di applicazione retroattiva dell'art. 43 del Testo Unico sulle espropriazioni ai fini del risarcimento del danno conseguente ad un'occupazione acquisitiva realizzatasi prima dell'entrata in vigore del medesimo T.U.

Costituzione e gli artt. 6 e 13 della Convenzione europea. A ben guardare, il ragionamento seguito dai giudici sembra inclinare verso una ritenuta efficacia generale del *right to access to court* (ossia il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale) il quale postula l'obbligo degli Stati contraenti della Convenzione di “*prevedere una giustizia effettiva e non illusoria in base al principio 'the domestic remedies must be effective'*”. Peraltro, a rafforzare l'idea dell'efficacia diretta delle norme convenzionali concorre altresì la constatazione che “*il giudice nazionale deve prevenire la violazione della Convenzione del 1950 con la scelta della soluzione che la rispetti*”.

Tuttavia, va osservato come il supremo Collegio, nella motivazione della decisione, si limita a concludere per l'efficacia diretta delle norme convenzionali senza però specificare oltre. Attenta dottrina⁵¹, infatti, ha sollevato alcune riserve – che qui si condividono – sulla tecnica argomentativa adottata dal Consiglio di Stato: in primo luogo, nella sentenza non viene fatta alcuna menzione all'adesione dell'Unione europea, di cui al nuovo art. 6 del Trattato sull'Unione europea; in secondo luogo, i giudici non considerano le possibili conseguenze che potrebbero derivare da un'applicazione diretta della Convenzione nell'ordinamento interno; da ultimo, si riflette sul fatto che il riferimento agli articoli 6 e 13 della Convenzione, come interpretati dalla Corte di Strasburgo al fine di affermare il principio di effettività della tutela giurisdizionale, sembra propendere per un'interpretazione conforme delle norme nazionali in relazione alle garanzie convenzionali ed alla giurisprudenza di Strasburgo, piuttosto che per la disapplicazione delle norme interne in virtù di un'asserita “comunitarizzazione” della Convenzione.

La sentenza del T.A.R. Lazio, se da una parte ripropone e specifica ulteriormente il concetto di “diretta applicabilità” delle norme convenzionali già espresso dal Consiglio di Stato, dall'altra parte, tuttavia, lascia aperti i dubbi e le incertezze lasciate dalla pronuncia del massimo Collegio amministrativo.

51 Cfr. S. Mirate, *cit.*, pp. 1365-1366.

Ad avviso del Tribunale amministrativo, le norme convenzionali, per effetto della modifica “post-Lisbona” dell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, vengono ad operare nell'ordinamento interno *“in forza del diritto comunitario, e quindi...ai sensi dell'art. 11 della Costituzione”* con il conseguente obbligo per il giudice comune *“di interpretare le norme nazionali in conformità al diritto comunitario, ovvero di procedere in via immediata e diretta alla loro disapplicazione in favore del diritto comunitario, previa eventuale pronuncia del giudice comunitario, ma senza dover transitare per il filtro dell'accertamento della loro costituzionalità sul piano interno”*.

Tuttavia, mette conto osservare come quelle del T.A.R. e del Consiglio di Stato rappresentino delle pronunce isolate dal contesto giurisprudenziale prevalente. Infatti, la giurisprudenza costituzionale immediatamente successiva alle citate sentenze si è attestata, ancora una volta, sull'orientamento tradizionale che fa capo alle “sentenze gemelle” del 2007.

Si vuole soffermare l'attenzione, in particolare, sulla sentenza dell'11 marzo 2011, n. 80, con cui la Corte costituzionale, con riguardo al caso sottoposto al suo esame, ha escluso *de plano* che *“il giudice possa ritenersi abilitato a non applicare, omissis, le norme interne ritenute incompatibili con l'art. 6, paragrafo 1, della CEDU”*. Per tale ragione la Corte ha ribadito, ancora una volta, la *regula iuris* sostenuta nelle sentenze nn. 348 e 349 del 2007, in quanto espressione di *“principi reiteratamente ribaditi dalla Corte stessa anche dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona (sentenze n. 1 del 2011; n. 196, n. 187 e n. 138 del 2010)”*.

L'orientamento più recente della giurisprudenza costituzionale rappresenta l'ennesima conferma di quell'atteggiamento di prudenza motivato, evidentemente, dal timore che un'eccessiva apertura verso l'integrazione della Convenzione nel nostro ordinamento potesse comportare uno svilimento degli *standard* di tutela

garantiti dall'ordinamento interno a favore di quelli sovranazionali⁵².

Si tratta, però, di un orientamento che si pone in controtendenza rispetto alle promettenti aperture prospettate dalla stessa Corte costituzionale in altra recente pronuncia, n. 317 del 4 dicembre 2009, in cui il Giudice delle leggi ha affermato che *“il risultato complessivo dell'integrazione delle garanzie dell'ordinamento deve essere di segno positivo, nel senso che dall'incidenza della singola norma CEDU sulla legislazione italiana deve derivare un plus di tutela per tutto il sistema dei diritti fondamentali”*⁵³.

Inoltre, è appena il caso di richiamare quanto sostenuto dalla Corte nella medesima sentenza con riguardo alla teoria del “margine di apprezzamento” dello Stato *“elaborata dalla stessa Corte di Strasburgo, come temperamento alla rigidità dei principi formulati in sede europea”*.

Rinviando a quanto si dirà *funditus* nel prosieguo del presente lavoro, allorché si tratterà dell'applicazione delle garanzie convenzionali alle controversie di natura tributaria, qui si vuole soffermare l'attenzione sul fatto che, ad avviso della Corte costituzionale, il “margine di apprezzamento” costituisce lo strumento fondamentale ai fini del bilanciamento dei diversi livelli di tutela delle norme nazionali e convenzionali; *“in sintesi, il «margine di apprezzamento» nazionale può essere determinato avuto riguardo soprattutto al complesso dei diritti fondamentali, la cui visione ravvicinata e integrata può essere opera del*

52 Questa visione problematica della Corte costituzionale è criticata da A. Randazzo, *Brevi note a margine della sentenza n. 80 del 2011 della Corte costituzionale*, in www.giurcost.org, 2007, p. 7, il quale osserva che *“tuttavia sembra che una maggiore apertura verso l'esterno non lederebbe la forza della Costituzione ed anzi potrebbe al contrario rivitalizzarne taluni valori che in tal modo godrebbero sia di un surplus di tutela che di maggiore attuazione; a beneficiarne sarebbe, in primis, proprio la vocazione internazionalistica che è essa stessa valore fondante della Carta. In tal senso, quindi, sembra che l'occasione di mettere mano in maniera 'evolutiva' alla ri-definizione dei rapporti tra ordinamenti non sia stata (volutamente) colta da parte della Corte”*.

53 Particolarmente interessante è altresì quanto affermato dalla Corte nel punto 7 della sentenza in commento, nella parte in cui si legge che *“il richiamo al 'margine di apprezzamento' nazionale ..deve essere sempre presente nelle valutazioni di questa Corte, cui non sfugge che la tutela dei diritti fondamentali deve essere sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro”*.

legislatore, del giudice delle leggi e del giudice comune, ciascuno nell'ambito delle proprie competenze”.

Da questa sintetica disamina ricostruttiva della giurisprudenza sul tema dei rapporti fra la Convenzione e l'ordinamento interno si possono trarre alcune conclusioni.

Le modifiche che il Trattato di Lisbona ha apportato all'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, l'avvenuta “comunitarizzazione” della Carta dei diritti dell'Unione europea (carta di Nizza), la previsione dell'adesione dell'Unione al sistema convenzionale di protezione dei diritti fondamentali, hanno fornito un importante contributo nella direzione dell'integrazione della fonte convenzionale nel tessuto ordinamentale italiano. Al di là degli effetti che potranno verosimilmente derivare dalla definizione della procedura di adesione, la riformulazione dell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, dà testimonianza di una nuova coscienza dei diritti, nella misura in cui si riconosce un'accresciuta rilevanza dei modelli di tutela dei diritti e delle garanzie fondamentali consacrati nelle fonti internazionali, nella loro comparazione con gli *standard* nazionali. Al cammino evolutivo del processo di integrazione della Convenzione europea nell'ordinamento interno si affianca, altresì, l'attuale tendenza, non solo delle Corti sovranazionali, ma anche degli Stati membri, alla omogeneizzazione dei modelli di tutela nel contesto europeo. Inevitabile conseguenza di ciò sarà, evidentemente, un “abbassamento” della soglia del “margine di apprezzamento” dello Stato a favore di un più ampio ambito di autonomia delle garanzie sovranazionali.

Dunque, il processo di integrazione della Convenzione può essere, di certo, apprezzato su un piano squisitamente sostanziale piuttosto che su una dimensione di tipo formale-astratto dei rapporti tra fonti, poiché le norme della Convenzione, contrariamente a quanto divisato dai giudici amministrativi nelle citate sentenze, non potranno acquisire il carattere di fonti interne al diritto dell'Unione europea, sebbene il nuovo paragrafo 3 dell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea affermi

che i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione e dalle tradizioni costituzionali comuni, “*fanno parte del diritto dell'Unione*”. Pertanto, le norme della Convenzione non potranno acquisire quella particolare forza giuridica che legittimerebbe il giudice comune a disapplicare la norma interna contrastante col disposto convenzionale⁵⁴. Ne consegue che, anche a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, l'eventuale contrasto fra la norma interna e la norma della Convenzione europea andrà risolto attraverso un giudizio di legittimità costituzionale, secondo l'impostazione tradizionale della giurisprudenza costituzionale consolidata.

Ciò val quanto dire che, al di là del richiamo che l'art. 6, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea fa alla Convenzione, questa, anche a seguito del perfezionamento della procedura di adesione, avrebbe il valore, nell'ordinamento europeo, di un accordo internazionale, come tale, assumendo il rango di fonte sottordinata ai trattati istitutivi⁵⁵.

L'ipotesi della “comunitarizzazione” delle norme della Convenzione europea pare, allo stato, una strada non percorribile. Diversi sono gli argomenti che depongono in tal senso. Innanzitutto, l'equiparazione *quoad effectum* delle norme della Convenzione a quelle del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea potrebbe verosimilmente comportare una violazione del riparto di competenze tra lo Stato e l'Unione europea, in quanto materie pacificamente riconducibili ad un

54 Sul punto cfr. A. Terrasi, *cit.*, p. 684 il quale osserva che “*se, però, si considera il contestuale richiamo ai principi generali, è evidente che, nella sostanza, tale disposizione si limiti a ribadire quanto già previsto a Maastricht, e cioè che i diritti fondamentali ricevono tutela in quanto principi generali dell'ordinamento UE e che la ricostruzione degli stessi ha luogo sulla base delle tradizioni costituzionali comuni e della Convenzione*”.

55 In tal senso S. Mirate, *cit.*, p. 1370; altresì, Terrasi, *cit.*, p. 684, il quale osserva, tra l'altro che “*il giudice nazionale se chiamato ad applicare le norme CEDU a fattispecie puramente interne, non potrebbe a rigor di logica richiamarsi all'art. 11 Cost. - disapplicando eventuali norme interne confliggenti con i precetti convenzionali – atteso che l'adesione dell'UE alla CEDU porterebbe, come accennato, all'applicazione della stessa soltanto alle istituzioni UE nell'esercizio delle proprie competenze. In altre parole, la CEDU potrebbe al più trovare applicazione diretta negli ordinamenti interni in quanto sia in discussione una violazione riconducibile all'ambito applicativo del diritto UE*”.

ambito di competenza nazionale, per il solo fatto di venire a contatto con una norma della Convenzione, finirebbero con l'essere attratte nell'orbita del diritto dell'Unione europea, negando così alla Convenzione un qualsiasi autonomo rilievo nei rapporti con gli Stati membri.

Inoltre, la dichiarazione n. 2 relativa all'art. 6, paragrafo 2, del Trattato sull'Unione europea, allegata all'atto finale della Conferenza intergovernativa annesso al Trattato di Lisbona, evidenzia che l'adesione dell'Unione alla Convenzione “*debba realizzarsi con modalità atte a preservare le specificità dell'ordinamento giuridico dell'Unione*”, secondo quanto disposto dal protocollo n. 8 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, introdotto dal Trattato di Lisbona, a mente del quale “*l'accordo relativo all'adesione dell'Unione alla Convenzione ...deve garantire che siano preservate le caratteristiche specifiche dell'Unione e del diritto dell'Unione*”.

Accingendoci alla conclusione dello studio dei profili problematici riguardanti il tema dei rapporti fra la Convenzione europea e l'ordinamento interno, si ritiene opportuno svolgere alcune riflessioni sull'orientamento adottato dalla dottrina tributaristica nella materia *de qua*.

Come sarà puntualmente ed ampiamente osservato nei capitoli II e III, l'applicazione dell'art. 6 della Convenzione alla materia fiscale rappresenta, nell'attuale quadro evolutivo della giurisprudenza della Corte di Strasburgo, un tema particolarmente complesso e di non facile soluzione. Sebbene la giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani abbia “aperto” verso l'estensione operativa dell'art. 6 della Convenzione a specifici settori della materia tributaria, quali quelli riguardanti le sanzioni amministrative tributarie, il diritto al silenzio del contribuente, il diritto di assistenza in giudizio, la tutela del contribuente sottoposto ad ispezioni e verifiche, tuttavia, resta ancora insoluta la problematica relativa all'applicazione delle garanzie convenzionali sul giusto processo alle controversie fiscali cd. “ordinarie” (ossia quelle controversie in cui è

in contestazione ogni aspetto inerente a manifestazioni di capacità contributiva, ossia, la determinazione dell'imponibile e dell'imposta).

Il tema relativo ai rapporti fra la Convenzione e la disciplina fiscale domestica è stato, sovente, utilizzato dalla dottrina italiana quale argomento volto a sostenere l'applicabilità al processo tributario dei diritti e delle garanzie consacrate nel predetto art. 6 della Convenzione.

All'indomani della pronuncia della Corte europea dei diritti umani, resa nel celebre caso *Ferrazzini* (che sarà oggetto di approfondito studio nel capitolo II), tale problematica aveva, invero, ragione di essere posta, dal momento che, come già osservato in precedenza, la fine degli anni Ottanta ha segnato il punto di svolta di una giurisprudenza nazionale fortemente attestata nel senso di riconoscere alle norme della Convenzione europea un valore meramente programmatico. Si ricorda che con la celebre sentenza *Polo Castro*, n. 15 dell'8 maggio 1989, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, per la prima volta hanno definito la Convenzione come parte integrante dell'ordinamento italiano. Il *new deal* inaugurato dalla sentenza *Polo Castro* ha iniziato a trovare sempre più conferme negli anni Novanta, anni in cui si è fatta strada, sia nella giurisprudenza della Suprema Corte che in quella costituzionale, l'idea dell'immediata precettività delle norme convenzionali⁵⁶. Sulla base della ritenuta assimilazione *quoad effectum* della Convenzione europea alle norme di diritto comunitario si è fatta discendere la tesi dell'efficacia diretta della norma convenzionale nell'ordinamento interno, con il conseguente riconoscimento in capo al giudice comune del potere di disapplicare la norma interna allorchè essa avesse previsto un livello di tutela inferiore rispetto allo *standard* convenzionale⁵⁷. Tale orientamento è stato

56 Si richiama ancora una volta la sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 1993, nonché, Cass. pen. 14 luglio 1982, Cass. pen. Sez. Un. 22 novembre 1990, Cass. Sez. Un., 1 gennaio 1991.

57 Cfr. M. Greggi, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. dir. fin. sc. Fin., 2001, I, pp. 416 ss.; cfr. altresì M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo:*

fortemente sostenuto da un'autorevole dottrina che è giunta, addirittura, ad affermare che “i giudici italiani devono tutti considerarsi delle 'sezioni distaccate' in Italia della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo, quanto all'applicazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, firmata a Roma il 4 novembre 1950, nei confronti di chiunque dipendesse dalla giurisdizione dello Stato italiano. Il meccanismo è lo stesso della prevalenza (sulle norme nazionali) delle norme comunitarie direttamente applicabili nell'Unione europea”⁵⁸.

A rafforzare siffatta impostazione ermeneutica ha notevolmente contribuito, in tempi più recenti, una sentenza della Corte europea dei diritti umani, pronunciata nel caso *Lucà c. Italia* (ricorso n° 33354/96, 27 febbraio 2001), con cui i giudici di Strasburgo si sono occupati della questione riguardante la compatibilità, con l'art. 6, paragrafo 3 della Convenzione, dell'art. 513 c.p.p. (recante in rubrica “*lettura delle dichiarazioni rese dall'imputato nel corso delle indagini preliminari o nell'udienza preliminare*”). Si tratta di una pronuncia “storica” in quanto, per la prima volta, la Corte di Strasburgo, impone la propria interpretazione della disposizione convenzionale, disattendendo l'orientamento della Corte costituzionale e della Corte di Cassazione, sulla base della ritenuta migliore efficacia della tutela sovranazionale rispetto alla norma domestica. Infatti, allorchè la protezione accordata dalla Convenzione, con riguardo ad una specifica materia, risulti superiore o pari a quella nazionale, non vi è ragione di escludere la diretta applicabilità della norma convenzionale nell'ordinamento interno; nel caso inverso il problema non avrebbe neppure motivo di essere posto, atteso che le garanzie poste dalla Costituzione troverebbero applicazione *de plano* in ragione della valenza di “controlimiti” che esse verrebbero ad assumere⁵⁹.

L'entrata in vigore della legge *Pinto*, del 24 marzo 2001, n. 89, ha certamente

applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini), in Riv. dir. trib., 2002, I, pp. 537 ss..

58 In tale senso M. De Stefano, *La diretta applicabilità dei diritti umani nell'ordinamento giuridico italiano*, in Il Fisco, 2001, p. 4691.

59 Un'attenta disamina di questo aspetto è offerta da A.E. La Scala, *I principi del “giusto processo” tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, Riv. dir. trib., 2007, IV, pp. 80-81.

favorito il consolidamento del riferito orientamento giurisprudenziale, tanto che nel 2004, con ben quattro sentenze⁶⁰, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno riconosciuto la prevalenza e la diretta applicabilità nell'ordinamento giuridico italiano della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani⁶¹.

Tuttavia, volgendo l'attenzione alla materia fiscale, sebbene la legge Pinto abbia espressamente riconosciuto l'applicazione ai giudizi tributari del diritto ad un'equa riparazione per l'eccessiva durata dei processi, la sentenza *Ferrazzini* della Corte europea dei diritti umani pone un freno alle aspettative di applicazione ai giudizi tributari delle garanzie sul giusto processo consacrate nell'art. 6 della Convenzione. A rendere più difficile l'opera dell'interprete hanno concorso altresì le "sentenze gemelle" della Corte costituzionale del 2007, il cui orientamento è stato confermato dalla successiva giurisprudenza costituzionale.

Nel frattempo, però, le successive aperture da parte della Corte europea nella direzione dell'estensione applicativa dell'art. 6 della Convenzione al settore delle sanzioni amministrative tributarie (con la sentenza *Jussila* nel 2006, *Paykar* nel 2007, *Ruotsalinen* nel 2009, *Impar* nel 2010) e delle indagini fiscali (con le sentenze *Ravon*, *Andrèe*, *Maschino*, *IFB*, *Kandler* nel 2008) in tale contesto non è mancato in dottrina chi ha ribadito la tesi dell'efficacia diretta delle norme della Convenzione nell'ordinamento interno. Così, con riguardo alla seconda delle menzionate fattispecie, si è affermato che una violazione di un diritto fondamentale del contribuente da parte della autorità finanziaria dello Stato, possa legittimare l'interessato ad invocare, in via alternativa⁶² o cumulativa⁶³, due

60 Sentenze nn. 1338, 1339, 1340, 1341, del 26 gennaio 2004.

61 Cfr anche M. De Stefano, *Perfetta simmetria tra Cassazione italiana e Corte di Strasburgo sulla natura del contenzioso fiscale*, in *Il Fisco*, 2004, pp. 10129 ss.; cfr. altresì R. Miceli, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. Dir. trib.*, 2004, p. 766.

62 Cfr. L. Del Federico, *La rilevanza dei principi della CEDU in materia tributaria: ricadute applicative e percorsi interpretativi*, in S. Muleo – L. Del Federico – M. Basilavecchia, *Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in *Dial. Trib.*, 2009, pp. 385,386.

63 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*

distinti rimedi: l'azione risarcitoria e/o la disapplicazione della norma interna lesiva del proprio diritto o interesse.

Il riconoscimento da parte dell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea del valore giuridico di principi generali alle norme della Convenzione europea non osterebbe a che il giudice possa pronunciare la disapplicazione della norma interna, segnatamente degli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972, nonché dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 al fine di consentire al contribuente leso in un suo diritto fondamentale da parte di un atto istruttorio illegittimo dell'amministrazione finanziaria, di adire in via immediata il giudice tributario, in deroga alla disposizione che nega l'accesso alla tutela giurisdizionale nella fase dello svolgimento di attività endoprocedimentale dell'amministrazione.

L'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, come già osservato in precedenza, ha notevolmente rafforzato in dottrina il convincimento che l'avvenuta “comunitarizzazione” della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, nonché, l’“avvio” dell'adesione dell'Unione al sistema della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, rappresentano le “chiavi d'accesso” per poter affermare che anche “le norme procedurali e processuali tributarie devono quindi essere interpretate anche alla luce del canone di adeguatezza europeo, disapplicando le regole che in nome di un ossequio formale si rendano ingiustamente punitive nei confronti di soggetti incolpevoli”⁶⁴.

c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente, in Riv. Dir.trib., 2008, pp. 212 ss., il quale osserva che “dall'obbligo per il giudice italiano di disapplicare la norma interna in contrasto con il Trattato (oltre che con disposizioni regolamentari munite dei requisiti di chiarezza e precisione) discende, secondo un giudizio di responsabilità dello Stato che non ha previsto il modello che la Corte ha contemplato come indefettibile, ma anche il potere-dovere del giudice italiano di disapplicare la norma interna portata dagli artt. 33 del DPR n. 600/1973 e 52 del DPR n. 633/19”.

⁶⁴ In tal senso cfr. S. Muleo, *E' ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, in Corr. Trib., 2010, p. 748.

3. Il principio del “giusto processo” nell’ordinamento italiano dopo la riforma costituzionale del 1999. L’art. 111 della Costituzione.

L'evoluzione del diritto ad un equo processo, nel contesto sia internazionale che europeo, ne ha messo in luce l'importanza quale modello fondamentale di giustizia processuale ed espressione del principio di democrazia sul quale si sono ispirate le Carte costituzionali dei Paesi dell'area geopolitica europea.

Volgendo adesso l'attenzione all'attuazione del giusto processo nell'ordinamento italiano, va sottolineato come la Costituzione del 1948, nel suo testo originario, non prevedeva espressamente il diritto ad un equo processo. Tuttavia, era pacificamente condivisa l'idea che vi fosse un principio fondamentale del giusto processo immanente all'ordinamento costituzionale italiano, desumibile dal combinato disposto dei principi contenuti negli articoli 3, 24, 25, comma 1, 102, 104, 107-108, 111, 112 e 113 della Costituzione. Si riteneva, pertanto, che tali principi costituzionali, considerati nel loro complesso, fossero protesi verso la realizzazione di un obiettivo fondamentale comune, ossia quello di basare il sistema giurisdizionale nazionale su un concetto di sintesi che potesse racchiudere in sè i principi di uguaglianza e contraddittorio delle parti dinanzi al giudice, precostituzione per legge del giudice naturale, soggezione del giudice soltanto alla legge, divieto di istituzione di giudici straordinari o speciali, indipendenza ed imparzialità degli organi giurisdizionali.

Ciononostante, nel tempo, iniziò a farsi strada l'esigenza di formalizzare all'interno del testo costituzionale una disposizione che introducesse espressamente il principio del giusto processo come “clausola generale” a valenza sistemica sulla quale avrebbe dovuto ergersi il sistema nazionale di amministrazione della giustizia⁶⁵. Sebbene la Costituzione, dal punto di vista delle

65 A contribuire in modo significativo all'affermazione di un orientamento proteso verso l'affermazione, a livello costituzionale, di un principio generale di “giusto processo” è stato

garanzie giurisdizionali, fosse “allineata” alle tradizioni costituzionali delle società democratiche europee, tuttavia si riteneva che essa non rispecchiasse l'evoluzione del “*right to a fair trial*” nel panorama delle fonti internazionali⁶⁶.

Tale convinzione, diffusa in dottrina, risultava viepiù rafforzata dalla giurisprudenza della Corte costituzionale che, a partire dagli anni Ottanta e fino alla fine degli anni Novanta, iniziava a richiamare esplicitamente, nelle proprie pronunce, la nozione di “giusto processo” come parametro di legittimità costituzionale della legge processuale, in tal modo gettando le basi per l'affermazione, nell'ordinamento italiano, di un principio regolatore del processo, che avrebbe dovuto rappresentare il modello fondamentale di protezione del diritto della persona *al* processo e *nel* processo.

Il “giusto processo” viene, dunque, identificato come quel concetto “*in cui si compendiano i principi che la Costituzione detta in ordine tanto ai caratteri della giurisdizione, sotto il profilo soggettivo e oggettivo, quanto ai diritti di azione e difesa in giudizio*”, precisando che esso “*comprende l'esigenza di imparzialità del giudice: imparzialità che non è che un aspetto di quel carattere di 'terzietà' che connota nell'essenziale tanto la funzione giurisdizionale quanto la posizione del giudice, distinguendola da quella di tutti gli altri soggetti pubblici, e condizione l'effettività del diritto di azione e di difesa in giudizio*”⁶⁷.

Verso la fine degli anni Novanta si faceva sempre più pressante l'esigenza di proiettare il sistema giurisdizionale italiano nel quadro delle fonti internazionali in materia di diritti fondamentali. L'obiettivo era quello di addivenire ad una riforma del testo costituzionale all'interno del quale potesse riprodursi il “modello internazionale” di giusto processo e che traesse ispirazione dagli artt. 10 e 11 della

sicuramente il nuovo codice di procedura penale del 22 settembre 1988 che ha riformato l'impianto fondamentale del procedimento e del processo penale abbandonando il modello inquisitorio e gettando le basi per l'instaurazione di un sistema di tipo accusatorio fondato sui principi di contraddittorio e parità fra accusa e difesa.

66 Cfr. P. Comoglio, *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*, Cedam ,Padova, 1970; P. Barile, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Il Mulino, Bologna, 1984.

67 Cfr. Corte cost. sentenza, 24 aprile 1996, n. 131.

Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo, dall'art. 6 della Convenzione europea, nonché dall'art. 14 del Patto sui diritti civili e politici. È proprio in questo contesto che prende vita la formulazione dell'art. 130 del progetto di modifica della Costituzione approvato il 4 novembre 1997 dalla Commissione parlamentare per le riforme costituzionali che, dopo qualche anno, avrebbe condotto all'approvazione della legge costituzionale n. 2 del 1999. È interessante notare come, durante lo svolgimento dei lavori sul progetto di riforma, in seno alla Commissione si prospettava un orientamento che inclinava verso la costituzionalizzazione delle garanzie processuali contenute nell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo⁶⁸. In particolare, l'obiettivo era quello di trasfondere nella nuova formulazione della norma costituzionale il contenuto del paragrafo 3 del predetto art. 6 il quale pone le garanzie processuali fondamentali di ogni persona imputata in un processo penale⁶⁹. Tuttavia, il legislatore costituzionale del 1999, alla luce della formulazione delle norme internazionali in materia di giusto processo, ha inteso introdurre dei principi generali che potessero accordare garanzie processuali di ampia portata, ponendo particolare cautela ed attenzione alla disciplina della formazione della prova nel processo penale.

68 Per uno confronto approfondito fra l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e l'art. 111 della Costituzione si veda M. Chiavario, *Giusto processo – II) Processo penale*, (voce) in Enciclopedia Giuridica, Treccani, Roma, p. 3; Cfr. L.P. Comoglio, *cit.*, pp. 47-51.

69 Tuttavia, si richiama A. Andronio, *Art. 111*, (voce) in AA.VV. (a cura di R. Bifulco – A. Celotto – M. Olivetti), *Commentario alla Costituzione*, Utet, Milano, 2006, p. 2106, il quale osserva come fra l'art. 111 della Costituzione e la Convenzione vi siano alcune differenze: “1) nella Convenzione il giusto processo è inteso in ogni sua parte come diritto soggettivo, nell'art. 111, invece, è inteso sotto il profilo oggettivo; 2) la Convenzione prevede la regola della pubblicità delle udienze e delle sentenze, consentendo eccezioni in casi elencati; 3) la Convenzione non prevede una riserva di legge in materia processuale generale, né in materia processuale penale; 4) la Convenzione non menziona espressamente la necessità che il processo si svolga nel contraddittorio fra le parti in condizioni di parità; 5) a differenza dell'art. 111, la Convenzione richiede che l'informazione relativa alla natura e ai motivi dell'accusa, resa alla persona accusata di un reato, debba essere formulata in una lingua a questa comprensibile, nulla prevedendo sulla riservatezza di tale informazione; 6) all'art. 2 del VII prot. addiz., prevede il diritto al secondo grado di giurisdizione per l'imputato dichiarato colpevole in primo grado”.

I lavori della Commissione giungevano a definitivo compimento nel 1999, anno in cui veniva approvata la legge costituzionale n. 2 con la quale è stato riscritto l'art. 111 della Costituzione. Con la riforma vengono definitivamente formalizzati, nell'ordinamento costituzionale italiano, i principi del giusto processo attraverso l'introduzione, nel riformato art. 111, di cinque nuovi commi che vengono premessi ai cinque già esistenti.

Nella sua attuale formulazione, l'art. 111 della Costituzione, al primo comma, dispone che *“la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge”*; al secondo comma, viene stabilito che *“ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”*.

Questi primi due commi dell'art. 111 della Costituzione hanno portata generale, atteso che essi si riferiscono ad ogni tipo di processo giurisdizionale, mentre gli altri tre commi contengono principi e regole che attengono al solo processo penale.

Ai fini del presente lavoro, si intende procedere ad una breve disamina dei diritti e delle garanzie poste dai primi due commi dell'art. 111 della Costituzione che, segnatamente, riguardano il contraddittorio tra le parti in condizioni di parità, la terzietà e l'imparzialità del giudice, la ragionevole durata del processo. A questi vanno, ovviamente, aggiunti il sesto ed il settimo comma i quali pongono, rispettivamente, l'obbligo di motivazione di tutti i provvedimenti giurisdizionali e la possibilità di impugnare le sentenze ed i provvedimenti sulla libertà personale almeno con il ricorso per Cassazione per violazione di legge.

I principi introdotti dal legislatore costituzionale, lungi dall'esaurirne il contenuto, si presentano quali clausole generali che, nel loro complesso, sono volte a delineare uno *standard* minimo di tutela dei diritti processuali dell'individuo. Al riguardo, autorevole dottrina sostiene che la nozione generale di “giusto processo” si presenta come una formula sostanzialmente vuota, o come formula di mera

sintesi dei principi sanciti nei commi successivi, atteso che l'aggettivo “giusto”, sul piano normativo, non aggiunge nulla in più di ciò che è già contenuto nei commi dal secondo al quinto dell'art. 111 della Costituzione⁷⁰.

Siffatto ragionamento avvalorata la tesi che identifica nella nozione di “giusto processo” una formula di sintesi ad effetto sistemico. Con riguardo alla prima caratteristica, si può sostenere che la categoria del “giusto processo” si compone di diverse clausole suscettibili di espansioni ed integrazioni ad opera dell'interprete; con riguardo, invece, alla valenza sistemica della nozione di “giusto processo, essa si identifica nell'idoneità delle garanzie poste dall'art. 111 della Costituzione a tracciare le linee-guida fondamentali cui ogni sistema processuale deve ispirarsi⁷¹.

Con riguardo ai singoli diritti e garanzie contenuti nei primi due commi dell'art. 111 della Costituzione, se ne rinvia la trattazione al capitolo IV. In quella sede si procederà ad un attento studio dei profili problematici che riguardano l'applicazione del giusto processo nella disciplina, attualmente vigente, del processo tributario. Il d.lgs. n. 546 del 1992 pone un'autonoma regolamentazione del processo tributario, conformemente alle peculiarità proprie della materia fiscale. Tuttavia, tale normativa processuale presenta notevoli punti di “disallineamento”, non solo rispetto agli altri sistemi processuali, ma altresì rispetto alle garanzie consacrate nell'art. 111 della Costituzione. In quella sede, pertanto, si soffermerà l'attenzione sulla compatibilità delle norme del d.lgs. n. 546 del 1992 rispetto ai principi di contraddittorio, parità delle armi, imparzialità e terzietà del giudice e ragionevole durata del processo.

70 Cfr. P. Comoglio, *Valori etici e ideologie del “giusto processo” (modelli a confronto)*, in Riv. trim. dir. e proc. Civ., 1998, p. 887.

71 Cfr. M. Cecchetti, *Giusto processo (dir. Cost.)*, (voce) in Enciclopedia del diritto, Giuffrè, Milano, 2001, p. 9.

CAPITOLO SECONDO

L'APPLICAZIONE DELLE GARANZIE SUL "GIUSTO PROCESSO" NELLE CONTROVERSIE FISCALI ORDINARIE ALLA LUCE DELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO

1. I diritti fondamentali del contribuente nel sistema della Convenzione europea dei diritti dell'uomo: considerazioni generali.

Lo studio delle fonti internazionali e sovranazionali in materia di giusto processo costituisce la necessaria premessa per affrontare il tema oggetto principale del presente lavoro, ossia, quello riguardante l'applicazione alla materia tributaria delle garanzie sul giusto processo consacrate nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Il primo dato sul quale occorre soffermare preliminarmente l'attenzione è la circostanza che il testo della Convenzione non prevede alcun riferimento alla materia tributaria, né è possibile desumere alcunché in tal senso nei lavori preparatori della Convenzione stessa.

L'esclusione della materia fiscale dal sistema convenzionale di protezione dei diritti e delle libertà fondamentali, a ben riflettere, trova una giustificazione nel contesto storico e politico all'interno dal quale hanno preso vita le fonti internazionali in tema di protezione dei diritti umani.

Come si è visto nel capitolo precedente, l'obiettivo fondamentale che, all'indomani della conclusione del secondo grande conflitto, il mondo occidentale intendeva perseguire era quello di ricostituire, all'interno della comunità internazionale, un

sistema di valori fondato sul rispetto dei diritti dell'uomo, attraverso la creazione e la diffusione di *standard* di tutela intorno ai quali si sarebbe dovuto raccogliere un “*consensus omnium gentium*”⁷².

La creazione, a livello sia internazionale che regionale, di strumenti di protezione dei diritti e delle libertà fondamentali avrebbe dovuto costituire la necessaria premessa per l'affermazione di un nuovo “ordine internazionale” fondato sul rispetto dei diritti dell'uomo, nonché per l'instaurazione di una politica basata sul mantenimento della pace fra le nazioni.

Contestualmente all'introduzione ed alla diffusione, sul piano internazionale, di modelli universali di tutela dei diritti, in ambito sovranazionale venivano create le Comunità europee le quali si fondavano, tuttavia, su obiettivi di natura puramente economica, nulla prevedendo in materia di protezione dei diritti fondamentali. L'impostazione economica del Trattato di Roma istitutivo della Comunità europea attribuiva un limitato rilievo all'individuo, il quale finiva per essere considerato non in quanto persona, ma solo in quanto protagonista del complesso mondo economico in cui cooperavano gli Stati membri; in tal senso il riconoscimento dei diritti individuali finiva con l'essere subordinato alle esigenze del mercato comune⁷³.

In un siffatto contesto è evidente come la materia fiscale non potesse trovare cittadinanza, atteso che vi era, nella comunità degli stati europei, il timore che il discorso sulla protezione dei diritti fondamentali potesse comportare ingerenze politiche (poco gradite) negli ordinamenti interni, specie in un momento storico in cui erano ancora vive le preoccupazioni ereditate dai conflitti mondiali e, si avvertiva l'esigenza di ogni Paese di mantenere salda la propria sovranità.

Proprio per tale ragione la problematica della tutela dei diritti fondamentali del

72 Cfr. A. Algostino, *L'ambigua universalità dei diritti. Diritti occidentali o diritti della persona umana?*, Jovene, Napoli, 2005, p. 504.

73 Cfr. L. Azzena, *L'integrazione attraverso i diritti. Dal cittadino italiano al cittadino europeo*, Giappichelli, Torino, 1998, p. 50.

contribuente rappresenta un tema nuovo nella fiscalità internazionale ed europea, al punto che si ritiene comunemente che la materia fiscale sia stata presa in considerazione con molto ritardo rispetto ad altri ambiti del diritto parimenti meritevoli di tutela da parte del diritto internazionale⁷⁴.

L'integrazione delle fonti internazionali e sovranazionali nella materia fiscale costituisce, allo stato, un tema particolarmente delicato.

Come si vedrà più approfonditamente nel prosieguo del presente capitolo, secondo l'orientamento invalso nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani, il diritto tributario rappresenta ancora un settore dell'ordinamento del tutto particolare, in quanto esso risulta fortemente caratterizzato dall'esercizio del potere sovrano di imposizione da parte dello Stato. Si può affermare, dunque, che, in siffatto contesto, la problematica della tutela sovranazionale dei diritti del contribuente si dipana attraverso il bilanciamento di due contrapposti interessi: da una parte, l'esigenza di protezione del contribuente, dall'altra, la “*ragion fiscale*” (ossia l'interesse dello Stato all'accertamento ed alla riscossione dei tributi)⁷⁵.

Il passaggio dalla “prima” alla “seconda generazione” dei diritti umani, ossia dei diritti economici, sociali e culturali rappresenta un prodromo significativo nella nascita ed evoluzione del sistema sovranazionale di protezione dei diritti fondamentali in materia tributaria; infatti, nelle originarie intenzioni dei redattori della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, i diritti economici e sociali non

74 Cfr. M. Greggi, *The Masa Investment Group as a 'nec plus ultra' case for the application of the European Convention on Human Rights*, in *Intertax*, 2007, p. 366.

75 Particolarmente meritevoli di attenzione sono le riflessioni di P. Pistone, *The protection of taxpayer's rights in European Tax Law*, in AA.VV. (a cura di W. Nykiel – M. Sek), *Protection of taxpayer's rights. European, International and Domestic Tax Law perspective*, Wolter Kluwer, Waszawa, 2009, p. 37, il quale osserva che la tutela del contribuente nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo rappresenta una delle quattro dimensioni di cui si compone il sistema europeo di protezione dei diritti del contribuente. Infatti, si osserva come nella fiscalità europea esistono diversi contesti all'interno dei quali è possibile individuare diversi livelli di tutela del contribuente. Oltre alla Convenzione, infatti, non può non farsi menzione dei rimedi interni, così come delle procedure amministrative interstatali attivabili dal contribuente nel caso in cui lo Stato abbia esercitato i suoi poteri sovrani in difformità con gli schemi concordati con altri Paesi contraenti nell'ambito di trattati bi- o multilaterali.

erano stati presi in considerazione. Solamente con l'approvazione del Primo Protocollo addizionale, avvenuta due anni dopo la redazione della Convenzione, venne introdotto il diritto alla protezione della proprietà.

Resta fermo che né la Convenzione europea, né i suoi Protocolli Addizionali prevedono espressamente diritti o garanzie a tutela del contribuente. Tuttavia, vi è una disposizione che si occupa di un profilo di natura fiscale: l'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale. Ma la di là di questa previsione, si deve all'attività interpretativa della Corte di Strasburgo la progressiva estensione degli ambiti applicativi delle garanzie convenzionali a settori del diritto, quale quello tributario, di difficile collocazione all'interno del sistema di tutela delineato dalla Convenzione. Alla luce dell'attuale giurisprudenza della Corte, si può affermare che diverse sono le norme della Convenzione applicabili alla materia fiscale, sia per quanto concerne la dimensione sostanziale, sia con riguardo al procedimento ed al processo tributario; basti pensare all'art. 6 in materia di giusto processo, all'art. 7 che riguarda la riserva di legge ed il divieto di retroattività in materia di sanzioni, all'art. 8 che tutela il diritto al rispetto della vita privata e familiare, all'art. 14 in tema di principio di non discriminazione e, infine, all'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale riguardante la difesa della proprietà⁷⁶.

L'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale, recante la rubrica “*protezione della proprietà*”, dispone, al primo paragrafo, che “*Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale*”; al secondo paragrafo prosegue statuendo che “*le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento*

76 Cfr. L. Del Federico, *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in Riv. dir. fin. sc. Fin., 2010, p. 209.

delle imposte o di altri contributi o delle ammende”.

Seguendo l'orientamento della Corte di Strasburgo in materia, la norma in esame pone tre diverse regole⁷⁷: la prima, di portata generale, (che si evince dalla prima disposizione del primo capoverso) pone il diritto fondamentale al pacifico godimento della proprietà; la seconda regola, contenuta nel secondo periodo dello stesso capoverso, enuncia le ipotesi della privazione della proprietà che può verificarsi solo al ricorrere di talune condizioni; la terza, contenuta nel paragrafo 2, è volta ad affermare il potere dello Stato di interferire nel pacifico godimento della proprietà a fini di interesse generale e, soprattutto, a fini fiscali⁷⁸.

Alla luce della norma in esame, la Corte europea dei diritti umani ha elaborato quattro limiti all'imposizione al fine di rispettare gli *standard* di protezione del diritto di proprietà; essi sono: il principio di legalità, la strumentalità al reperimento di risorse adeguate per l'interesse pubblico, il principio di proporzionalità, il divieto di applicazione di misure fiscali di natura confiscatoria. Nella materia inerente il rapporto tra “fiscalità e diritti umani”, la giurisprudenza della Corte di Strasburgo ha offerto e continua ad offrire numerosi ed interessanti spunti di riflessione in ordine all'applicazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo alla dimensione sostanziale del diritto tributario.

Tuttavia, nel presente capitolo e nel successivo l'indagine verrà condotta con riguardo al profilo procedimentale e processuale del predetto rapporto. In particolare, si soffermerà l'attenzione sulla questione, di cui i giudici dei diritti

⁷⁷ Cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenza, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, application n° 7151/75-7152/75, 23 settembre 1982.

⁷⁸ Per un'analisi dell'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale si rinvia a M. Greggi, *The Masa Investment Group ad a 'nec plus ultra' case for the application of the European Convention on Human Rights to tax law?*, in *Intertax*, 2007, p. 369, il quale osserva che ogni imposta o tassa è di per sé idonea a risolversi in una limitazione della proprietà, piuttosto che in una sua privazione: nella gran parte dei Paesi europei il principio di capacità contributiva traccia la linea di confine fra la fiscalità e l'espropriazione. Questo è lo scenario interpretativo nel quale va considerato l'art. 1 in materia fiscale. È evidente come in entrambe le ipotesi delineati dai paragrafi 1 e 2 dell'art. 1, gli stati godano di un elevato grado di libertà nell'introdurre e nel disciplinare le imposte, mentre nessun riferimento espresso viene fatto a determinati principi (come quello di capacità contributiva).

umani si sono a lungo occupati, riguardante l'applicabilità delle garanzie sul giusto processo di cui all'art. 6 della Convenzione alle controversie nascenti da contestazioni sui diritti e gli obblighi del contribuente nel procedimento e nel processo tributario.

Occorre sottolineare, però, che le tre dimensioni, sostanziale-processuale-procedimentale, vanno considerate congiuntamente come componenti fondamentali di un unico complesso sistema di tutela dei diritti fondamentali del contribuente⁷⁹. Infatti, come si vedrà nel prosieguo del presente capitolo, anche le pronunce in tema di tutela della proprietà e divieto di misure fiscali discriminatorie o confiscatorie hanno contribuito, in modo significativo, a dar vita ad un processo di “erosione” della *regula iuris*, ormai da tempo consolidata nella giurisprudenza di Strasburgo, che sostiene l'esclusione delle controversie fiscali ordinarie dall'ambito di protezione della Convenzione.

Soffermando nuovamente l'attenzione sull'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale, si ritiene opportuno svolgere qualche breve considerazione con riguardo al principio di proporzionalità.

Dalla lettura della norma è intuitivo ricavare che l'imposizione fiscale è di per sé idonea a comportare una “fisiologica” interferenza con il “pacifico godimento della proprietà”⁸⁰; ciò con l'ulteriore specificazione che siffatta ingerenza è tanto più legittima, quanto più essa sia diretta al perseguimento di uno scopo legittimo. Essa deve realizzare un giusto bilanciamento (cd. *fair balance*) fra l'interesse generale dello Stato alla percezione dei tributi e l'esigenza di tutelare i diritti del contribuente; il risultato finale di questa operazione di bilanciamento non deve mai portare l'individuo a dover sopportare un carico fiscale eccessivo o

79 Per un'approfondita trattazione del tema cfr. P. Pistone, *Diritti umani: le problematiche della fiscalità sostanziale*, relazione presentata al Convegno su “Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario”, Pescara, 6-7 maggio 2011, p. 4.

80 Cfr. Commissione europea dei diritti umani, sentenza *Traversa e altri c. Italia*, app. n° 15117/89, 16 gennaio 1995; Corte europea dei diritti umani, sentenza *Buffalo c. Italia*, app. n° 38746/97, 3 luglio 2003, par. 32.

sproporzionato tale da incidere, in modo significativo, sul diritto di proprietà del contribuente⁸¹.

In ogni caso, occorre sottolineare che, ad avviso della Corte di Strasburgo, gli Stati contraenti godono di un ampio “margine di apprezzamento” nel regolare tale bilanciamento, ossia, nel determinare i limiti entro i quali un atto dell'amministrazione finanziaria può interferire nel “pacífico godimento della proprietà”.

In definitiva, si può affermare che, affinché possa dirsi rispettato il principio di proporzionalità, è necessario che i mezzi di esecuzione (nel caso che ne occupa riferiti alle misure fiscali) adottati dallo Stato e le conseguenze che da essi derivano siano ragionevolmente compatibili con l'obiettivo di soddisfare l'interesse generale sotteso⁸².

Sebbene il riconoscimento di un “margine di apprezzamento” degli Stati implichi inevitabilmente, per la Corte europea dei diritti umani, un *self-restraint* nell'interpretazione e nell'applicazione delle garanzie convenzionali, tuttavia si dà atto che la Corte ha il dovere di accertare l'eventuale arbitrarietà e, più in generale, la rispondenza al canone di proporzionalità della misura fiscale in concreto adottata.

Sotto tale profilo, si possono citare, a titolo esemplificativo, quelle pronunce con cui i giudici di Strasburgo si sono occupati della questione riguardante il riconoscimento del diritto al risarcimento del danno materiale patito dal contribuente nei casi di mancato rimborso dell'imposta indebitamente pagata. Si fa riferimento, in particolare alle sentenze *Cabinet Diot/Gras Savoye*⁸³, *Dangeville*⁸⁴,

81 Cfr. fra le tante la sentenza della Corte europea dei diritti umani *Hentrich v. France*, application n° 13616/88, 22 settembre 1994.

82 Cfr. R. Ergec, *Taxation and property rights under the European Convention on Human Rights*, in *Intertax*, 2011, p. 6.

83 Corte europea dei diritti umani, sentenza, *Cabinet Diot and SA Gras Savoye v. France* application n° 49217/99, 49218/99, 22 luglio 2003.

84 Corte europea dei diritti umani, sentenza, *Dangeville v. France*, application n° 36677/97, 16 aprile 2002.

*Buffalo*⁸⁵, *Eko-Elda Avee*⁸⁶ e *Masa Investment Group*⁸⁷.

Con riguardo alle prime tre pronunce⁸⁸, la Corte europea, ha sostenuto che il comportamento dello Stato nei confronti del contribuente aveva infranto il *fair balance* tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali degli individui, segnatamente il diritto al rispetto dei beni garantito dall'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale. È interessante notare come nell'interpretazione della Corte, il credito di imposta rappresenta un “bene” per il contribuente, allorchè, beninteso, esso si concretizzi in un valore patrimoniale da far valere nei confronti dello Stato; anche se si tratta di un “bene” attratto alla sfera della materia fiscale (dove le prerogative dello Stato sono ampie), la Corte di Strasburgo è, nondimeno, chiamata a valutare, caso per caso, la ragionevolezza dell'equilibrio tra l'interesse fiscale dello Stato e i diritti del contribuente⁸⁹.

Nel caso *Buffalo* la Corte ha affermato che un ritardo irragionevole, da parte dello Stato, nel rimborso di imposte indebitamente versate comporta *de plano* una violazione del diritto al godimento dei “beni” consacrato nell'art. 1 del Primo

85 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Buffalo s.r.l. in liquidazione v. Italy*, application n° 38746/97, 3 luglio 2003.

86 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Eko-Elda Avee v. Greece*, application n° 10162/02, 9 marzo 2006.

87 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Masa Investment Group v. Ukraine*, application n° 3540/03, 11 ottobre 2005.

88 In particolare nelle sentenze *Cabinet Diot* e *Dangeville* la Corte veniva investita della questione sul risarcimento del danno materiale determinato dal diniego di rimborso dell'IVA indebitamente pagata dal contribuente, in violazione dell'art. 13, punto B, lett. a), della Sesta direttiva IVA (77/388/CEE).

Nella sentenza *Buffalo*, invece, la vicenda riguardava una società italiana che vantava nei confronti dello Stato crediti di imposta non contestati. Si trattava di crediti che derivavano da versamenti in acconto che la stessa società aveva operato sistematicamente in eccedenza rispetto all'ammontare dell'imposta effettivamente dovuta. Il lungo ritardo nel rimborso dei crediti di imposta vantati dalla società aveva costretto la società a ricorrere all'indebitamento stipulando contratti di mutuo e di cessione dei crediti con società di *factoring*. Paradossalmente la società, si è trovata nella situazione di dover pagare, non soltanto gli interessi sulle somme finanziate, ma altresì le “imposte sugli interessi relativi all'ammontare non ancora incassato, che sono considerati come dei redditi imponibili”.

89 Sul punto cfr. M. De Stefano, *Il mancato rimborso delle imposte costituisce violazione dei diritti umani*, in *Il Fisco*, I, 2003, p. 5597.

Protocollo Addizionale, nella misura in cui siffatto ritardo si traduce in una indisponibilità prolungata delle somme tale da determinare un impatto negativo sulla situazione finanziaria del contribuente, ponendolo in una situazione di incertezza.

La Corte europea dei diritti umani è andata oltre, al punto che, nel caso *Eko-Elda Avee*, ha affermato che anche la mancata corresponsione degli interessi di mora sull'ammontare dell'eccedenza di imposta indebitamente pagata dal contribuente comporta una violazione dell'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale⁹⁰. In questa circostanza la Corte, richiamando la sua precedente giurisprudenza sul tema, ha affermato il principio del “*risarcimento integrale*”, atteso che le modalità di ottenimento del rimborso dell'imposta indebitamente versata potrebbero rivelarsi, per il contribuente, eccessivamente onerose. È evidente come la sentenza in commento appaia perfettamente coerente con l'attuale tendenza della Corte europea dei diritti umani di estendere l'ambito applicativo delle garanzie convenzionali alla materia fiscale.

Le considerazioni appena svolte con riguardo all'attuale assetto del sistema convenzionale di protezione dei diritti del contribuente costituiscono la necessaria premessa per introdurre un tema tanto complesso quanto delicato, ossia, quello relativo all'applicazione alla materia tributaria delle garanzie convenzionali sul giusto processo.

90 Per un commento alla sentenza *Eko-Elda Avee* si veda R. Vakhitov, “*Trendsetting*” decision of the European Court of Human Rights, in *European Taxation*, 2006, p. 583.

2. L'applicazione dell'art. 6 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo ai cd. *pure tax cases*.

2.1 Considerazioni introduttive.

All'interno del sistema sovranazionale di tutela dei diritti del contribuente, trattando in particolare del tema riguardante l'applicazione alla materia tributaria delle garanzie convenzionali sul giusto processo, un ruolo di centrale importanza rivestono le controversie fiscali cosiddette "ordinarie" (*pure tax cases*).

Si tratta di quelle controversie in cui è in contestazione ogni determinazione impositiva che si riferisca a manifestazioni di capacità contributiva; in altri termini, si può dire che ci si trova dinanzi ad una controversia fiscale ordinaria allorchè il giudizio abbia ad oggetto una contestazione sulla determinazione dell'imponibile e dell'imposta dovuta dal contribuente.

Per lungo tempo, sia la Commissione che la Corte europea dei diritti umani si sono interrogate circa la possibilità di ricondurre tale categoria di controversie nell'ambito di operatività dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Detta norma dispone 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. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell' "ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità*

possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia”.

Le istituzioni di Strasburgo sono state chiamate, in numerose occasioni, a pronunciarsi sulla questione.

Tuttavia, se, da una parte, l'approccio adottato dai giudici dei diritti umani è stato sempre connotato da un atteggiamento eccessivamente prudente nell'estendere l'applicazione delle garanzie processuali della Convenzione alla materia tributaria, dall'altra parte, però, non può sottacersi il crescente interesse e la sensibilità con cui il mondo giuridico (ed in primo luogo gli operatori del diritto tributario interno, europeo ed internazionale) si sta accostando ad una materia che, ancora oggi, vive al confine fra due dimensioni: la prima, rappresentata dalla giurisprudenza degli organi di Strasburgo volta a limitare le garanzie processuali convenzionali alle controversie di natura fiscale, la seconda, rappresentata dal continuo processo di evoluzione del sistema di protezione dei diritti del contribuente e dall'esigenza di affermare, a livello sovranazionale, un complesso di diritti e garanzie che sia autonomo rispetto alle tutele poste dalle singole discipline nazionali.

Dopo tutto era prevedibile, e per certi versi quasi scontato, che si potesse giungere ad un tale risultato, ove si consideri che, specie negli ultimi anni, la Corte è stata investita di un consistente numero di controversie nascenti da rapporti di natura tributaria. Tale circostanza ha inevitabilmente condotto gli stessi giudici dei diritti umani a dover rivedere più volte la propria giurisprudenza, che, sebbene stenti ad avventurarsi in aperture che potrebbero verosimilmente condurre ad ammettere, una volta per tutte, le controversie fiscali ordinarie alla tutela della Convenzione, sembra tuttavia aver raggiunto un “punto critico”.

Proprio per tale ragione, si ritiene che la questione relativa all'applicazione dell'art. 6 della Convenzione alle controversie tributarie ordinarie rappresenta, allo stato, il punto più controverso, il lato oscuro, dell'intero sistema sovranazionale di

tutela dei diritti del contribuente⁹¹.

La Corte europea dei diritti umani, sin dalle prime pronunce sul tema, ha tenuto un atteggiamento di tendenziale chiusura verso l'estensione applicativa delle garanzie sul giusto processo contenute nell'art. 6 della Convenzione ai *pure tax cases* elaborando un orientamento che ha trovato il suo epilogo (forse quasi spontaneo) nella sentenza resa nel celebre caso *Ferrazzini*.

Il dato che per primo desta, più che l'interesse, forse la curiosità dello studioso della materia risiede nella circostanza che solamente con detta pronuncia la Corte Europea dei diritti umani, per la prima volta, elabora degli argomenti volti a sorreggere una tesi eminentemente dettata da ragioni di politica fiscale e che, ad avviso dell'unanime dottrina, non altro rappresenta se non l'estrema forzatura dell'intero sistema delle garanzie processuali quale delineato dalla Convenzione.

Tale considerazione ha motivo di porsi in ragione del fatto che il lento e graduale processo di "erosione" della regola volta ad escludere le controversie di natura tributaria dal sistema di protezione della Convenzione sta progressivamente contribuendo a costellare il "firmamento" giurisprudenziale della Corte europea dei diritti umani di un numero significativo di eccezioni volte a ricondurre le controversie di natura tributaria, ora al *civil head* ora al *criminal head* dell'art. 6 della Convenzione.

Come si avrà modo di approfondire nel prosieguo della trattazione del tema, la Corte di Strasburgo adotta una tecnica interpretativa in cui appare difficile riuscire a conciliare, da una parte, l'esigenza di risolvere la controversia attraverso un criterio di tipo puramente casistico e, dall'altra, l'esigenza di garantire un'interpretazione evolutiva del dato normativo convenzionale.

91 Nello stesso senso cfr. F. Crisafulli, *CEDU e giusto processo tributario*, relazione presentata al Convegno su "Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario", Pescara, 5-6 maggio 2011, il quale osserva come "la ben nota sentenza *Ferrazzini c. ITA (GC, 2001)* si staglia come una macchia scura scarsamente decifrabile: secondo la maggioranza dei giudici (invero contrastata da una nutrita minoranza), la materia fiscale esula dal campo di applicazione dell'art. 6 nel suo aspetto 'civile'".

La Corte europea opera un bilanciamento fra questi interessi, da un lato, facendo ricorso ad un'interpretazione strettamente legata alla lettera del dato normativo convenzionale, dall'altro, facendo riferimento, sebbene attraverso *obiter dicta*, all'esigenza di adeguare l'interpretazione della Convenzione alla continua evoluzione della realtà sociale e giuridica che, nel corso degli anni, ha interessato i Paesi europei.

Tuttavia, mette conto osservare sin d'ora che, in realtà, l'adozione di un metodo interpretativo di tipo casistico-induttivo ha consentito alla Corte europea di occuparsi di un numero e di una varietà significativi di casi ricadenti nella materia tributaria, con riguardo ai quali ha variamente ritenuto applicabili le garanzie processuali consacrate nell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione.

Il ricorso ad una siffatta tecnica argomentativa, peraltro prevalentemente utilizzata dagli organi di Strasburgo nell'interpretazione e nell'applicazione dei diritti e delle garanzie contenuti Convenzione, se, da un lato, ha notevolmente contribuito all'estensione applicativa dell'art. 6 della Convenzione alla materia tributaria, dall'altro, però non consente di elaborare un chiaro e ben definito orientamento.

Infatti, l'approccio ermeneutico adottato sia dalla Commissione che dalla Corte europea dei diritti umani in materia, è fortemente ispirato dall'esigenza di mantenere un atteggiamento di *self restraint* a cagione del timore delle potenziali conseguenze che potrebbero verosimilmente derivare da una definitiva apertura delle garanzie processuali convenzionali a tutte le controversie di natura fiscale (criterio dell'interpretazione cd. "non irragionevole").

Proprio per tale ragione si ritiene indispensabile procedere ad una preliminare analisi ricostruttiva delle origini della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani (e, ancora prima, della Commissione) sul tema riguardante il rapporto fra la Convenzione ed il processo tributario; ciò al fine, sia di valutare se è possibile ricondurre ad un orientamento unitario ed organico tutte le argomentazioni elaborate dai giudici di Strasburgo, sia di individuare i profili

problematici e contraddittori che tutt'oggi contraddistinguono la giurisprudenza costante della Corte.

A partire dai primi anni Sessanta la Commissione europea dei diritti umani iniziava ad occuparsi del tema relativo all'applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione alle controversie di natura fiscale. Le prime pronunce sul tema vengono comunemente ricondotte ai casi *AX and BX v. Germany*⁹², *X v. Belgium*⁹³ e *X v. The Netherlands*⁹⁴.

Si tratta, a ben guardare, di sentenze in cui i giudici di Strasburgo non si sono occupati direttamente ed esplicitamente della questione relativa all'applicabilità delle garanzie convenzionali sul giusto processo alla materia tributaria, atteso che in dette pronunce il profilo tributario finiva con l'assumere un ruolo secondario, quasi incidentale, nell'economia della controversia. Ciò trova conferma nella circostanza che, sia la Commissione che la Corte europea dei diritti umani, hanno sempre relegato la questione entro i ristretti confini di *obiter dicta*, manifestando una quasi totale assenza di interesse verso una materia, quale quella fiscale, considerata di esclusivo “dominio” degli Stati contraenti, in quanto diretta espressione della sovranità statale. Per tale ragione, si sono dovuti attendere circa quarant'anni prima che la Corte si pronunciasse sull'annosa questione dei *pure tax cases* con la sentenza *Ferrazzini c. Italia*.

Particolare attenzione merita la sentenza *X. v. The Netherlands* in cui la vicenda sottoposta alla Commissione traeva origine da una questione relativa alla sottoposizione a tassazione, da parte dell'ordinamento olandese, delle detrazioni di imposta per i figli a carico nei confronti di un cittadino olandese residente in Belgio (in Belgio tali detrazioni non venivano tassate).

Il contribuente lamentava la violazione dell'art. 6 della Convenzione in quanto, nel giudizio dinanzi alla Suprema Corte, non gli era stato riconosciuto il diritto ad un

92 Commissione europea dei diritti umani, sentenza, application n° 673/59, 28 luglio 1961.

93 Commissione europea dei diritti umani, sentenza, application n° 2145/64, 1 ottobre 1965.

94 Commissione europea dei diritti umani, sentenza, application n° 2248/64, 6 febbraio 1967.

“*fair hearing*”, infatti, non solo il ricorrente non era stato invitato a comparire, impedendogli di poter discutere della sua causa in un'udienza pubblica, ma inoltre la sentenza non era stata pronunciata pubblicamente.

La Commissione europea dei diritti umani, richiamando i pochi ma concordi precedenti in materia, rigettava il ricorso del contribuente olandese osservando come l'art. 6 della Convenzione non si applicasse al processo tributario, in quanto essi non implicano alcuna “determinazione di diritti ed obblighi di natura civile” del ricorrente⁹⁵.

È interessante notare come le prime pronunce della Commissione europea dei diritti umani nella materia *de qua* risultino caratterizzate da un approccio ermeneutico, in realtà, privo di una ben definita struttura argomentativa. Infatti, com'è possibile evincere dalla sentenza in esame, i giudici di Strasburgo si limitano semplicemente a constatare (limitandosi a richiamare i precedenti sul tema) che la controversia sottoposta al loro esame rientra nell'ambito del diritto pubblico (e non del diritto privato)⁹⁶, sebbene allo stesso tempo venga riconosciuta la “naturale” capacità dei provvedimenti impositivi di incidere sui diritti patrimoniali del contribuente.

Dunque, emerge con estrema chiarezza la tecnica interpretativa utilizzata dai giudici dei diritti umani come già illustrata in precedenza. È di assoluta evidenza come l'interpretazione letterale svolga un ruolo fondamentale nella risoluzione

95 *X v. The Netherlands*, “*whereas in previous cases was not applicable to certain proceedings regarding taxation...whereas it follows that these proceedings did not concern the determination of the applicant's civil rights and obligations within the meaning of article 6, paragraph 1, of the Convention and that the complaint as to these proceedings fall outside the competence of the Commission ratione materiae*”.

96 Sul punto cfr. D. Harris – M. O'Boyle (a cura di), *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford University Press, Oxford, 2009, il quale osserva come nella prima giurisprudenza gli organi di Strasburgo avevano stabilito che la frase “diritti e obblighi di natura civile” incorporasse, per via dell'utilizzo del termine “civile”, la distinzione fra diritto privato e diritto pubblico; di talchè “diritti e obbligazioni di natura civile” non altro erano che i diritti e gli obblighi rilevanti per il diritto privato ossia i diritti e gli obblighi che regolavano i rapporti tra individui *inter se*. Da questi dovevano pertanto considerarsi esclusi i rapporti fra gli individui e lo Stato (fra i quali vi rientra l'obbligo di pagare le imposte)

della specifica controversia sottoposta al vaglio della Corte. Infatti, il procedimento di sussunzione della fattispecie concreta nell'ambito di operatività della norma convenzionale sembra svolgersi attraverso due fasi: la prima diretta alla valutazione circa l'idoneità della questione sottesa alla vicenda processuale a configurare una determinazione di “diritti ed obblighi di natura civile” ovvero di “un'accusa penale”, la seconda invece volta a stabilire se la posizione giuridica fatta valere in giudizio dal ricorrente sia connotata o meno da profili pubblicistici ovvero privatistici.

Solamente attraverso un *obiter dictum* la Corte europea, nel tentativo di recuperare un'interpretazione evolutiva della Convenzione, dà atto della consapevolezza circa l'idoneità delle misure fiscali ad incidere sui diritti di proprietà del contribuente quasi a voler, in un certo senso, “edulcorare” il rigido principio di diritto che nega ogni tutela processuale al ricorrente.

Sebbene, già a partire dal 1965 con la citata sentenza *X v. Belgium*, la Commissione europea dei diritti umani facesse riferimento ad una “*jurisprudence constante*”, i giudici di Strasburgo tuttavia hanno sempre ribadito la regola della non applicabilità dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione alle controversie di natura tributaria, tant'è che, ad oggi, la giurisprudenza della Corte non ha mai accennato ad alcun mutamento dell'indirizzo interpretativo originario⁹⁷.

97 Cfr. P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 13.

2.2 Il *leading case*: la sentenza *Ferrazzini* fra evoluzione e conservazione.

La “*jurisprudence constante*”⁹⁸ maturata in seno agli organi di Strasburgo sul tema riguardante l'applicabilità dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione alle controversie di natura fiscale aveva rivelato, sin dalle prime pronunce, un orientamento univocamente proteso verso l'esclusione di ogni garanzia nei confronti del contribuente che avesse lamentato, nel processo tributario, la violazione, da parte dell'autorità statale, di una norma della Convenzione. L'indirizzo interpretativo assunto dalla Corte europea dei diritti umani, che negli anni Novanta trovava ulteriori conferme con i ben noti casi *Schouten & Meldrum*⁹⁹ e *Vidacar SA and Opergroup SL*¹⁰⁰, giunge ad un punto di definitivo assestamento con la sentenza *Ferrazzini*.

La controversia nasceva da un ricorso presentato da un cittadino italiano il quale lamentava l'eccessiva durata di tre processi che lo stesso contribuente aveva introdotto con separati ricorsi dinanzi alle Commissioni Tributarie italiane al fine di ottenere l'annullamento di avvisi di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria in relazione al pagamento dell'INVIM dovuta per un trasferimento di proprietà di terreni, di immobili e di una somma di denaro ad una società a responsabilità limitata che il ricorrente aveva costituito e della quale ne era

98 Vedi in particolare le sentenze della Commissione Europea dei diritti umani *AX and BX v. Germany* (application n° 673/59, 28 luglio 1961), *X v. Germany* (application n° 945/60, 10 marzo 1962), *X v. Belgium* (application n° 2145/64, 1 ottobre 1965), *A B C & D v. The Netherlands* (application n° 1904/63, 23 maggio 1966), *X v. Belgium* (application n° 5421/72, 5 febbraio 1973).

99 Corte Europea dei diritti umani, sentenza, application n° 19005/91, 9 dicembre 1994.

100 Corte Europea dei diritti umani, sentenza, application n° 41601/98 e 41775/98, 20 aprile 1999. Nella sentenza si legge che “*la Corte ribadisce che, secondo la costante giurisprudenza degli organi della Convenzione, l'articolo 6 §1 della Convenzione non si applica alle controversie in materia di diritto pubblico e, in particolare, ai procedimenti aventi natura fiscale in quanto essi non riguardano contestazioni su diritti e obblighi che siano di natura civile. Né è sufficiente dimostrare che una controversia sia di natura “patrimoniale” per ritenere integrata la nozione di “diritti e obblighi di natura civile”.*”

l'amministratore¹⁰¹. Pertanto, il contribuente adiva la Corte europea dei diritti umani al fine di ottenere la condanna dello Stato italiano per la violazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, segnatamente con riguardo al diritto alla ragionevole durata del processo.

Ad esito del procedimento, la Corte europea dei diritti umani dichiarava inapplicabile il citato art. 6, paragrafo 1, della Convenzione al processo tributario con una sentenza che tuttavia non ha trovato unanime accoglimento in seno alla *Grand Chambre*. Infatti, la circostanza per cui sei giudici su diciassette hanno manifestato una posizione di netto dissenso nei confronti della maggioranza, costituisce il primo argomento di riflessione, l'aspetto della sentenza che, sin da subito, ha suscitato negli interpreti i dubbi e le riserve che, dopo dieci anni, accompagnano ancora la sentenza *Ferrazzini*.

Nello scenario giurisprudenziale della Corte europea dei diritti umani la pronuncia in commento si pone quale vera e propria “sentenza di chiusura”, dal momento che i giudici dei diritti umani hanno inteso, a parer loro, porre fine all'annosa questione relativa all'applicabilità al diritto tributario dell'art. 6, primo paragrafo, della Convenzione.

Il perdurante atteggiamento di chiusura della Corte verso l'applicazione delle garanzie sul giusto processo alle controversie tributarie ordinarie non ha, invero, destato alcuno stupore fra i primi commentatori, posto che la sentenza della *Grand Chambre* del 12 luglio 2001, di certo, non è giunta del tutto inaspettata. Essa costituisce, invero, il punto di arrivo di un orientamento che, a ben riflettere, non ha mai avuto una vera e propria evoluzione sul piano argomentativo¹⁰². Come è stato osservato, infatti, la Corte europea dei diritti umani si è sempre limitata a

101 Il primo procedimento si concludeva nel 1998, esattamente dopo dieci anni e due mesi per un grado di giudizio. Gli altri due procedimenti, riguardanti l'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, erano addirittura pendenti alla data del 27 ottobre 2000.

102 In senso conforme cfr. 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. 51.

reiterare lo stesso principio di diritto secondo il quale le controversie nascenti da questioni di natura fiscale non sarebbero meritevoli di ricevere la protezione posta dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione sulla base di due semplici, quanto riduttive, osservazioni: la prima riferita alla natura del rapporto sostanziale sottostante alla controversia portata a conoscenza dei giudici dei diritti umani, la seconda, peraltro, priva di alcuna decisività sebbene nondimeno rilevante, relativa all'idoneità dei provvedimenti dell'autorità statale di incidere su diritti patrimoniali dei singoli.

Proprio per tale ragione, la sentenza *Ferrazzini*, più che un superamento, forse rappresenta al contempo una conferma ed un approfondimento della giurisprudenza formatasi sul tema. Infatti, la pronuncia costituisce, per i giudici di Strasburgo, la prima vera occasione per soffermare maggiormente l'attenzione su alcuni aspetti relativi all'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione al diritto tributario sviluppando alcune riflessioni che saranno appresso oggetto di approfondita disamina.

Mette conto osservare, però, che a questo intento di approfondimento non ha corrisposto in egual misura alcuna evoluzione, sul piano interpretativo, del sistema convenzionale di protezione dei diritti “procedurali/processuali” del contribuente. Invero, siffatto atteggiamento di manifesta ritrosia da parte della Corte europea dei diritti umani verso il riconoscimento delle garanzie sul giusto processo ai *pure tax cases* rivela una contraddizione di fondo nella stessa giurisprudenza di Strasburgo.

Come già accennato in precedenza, i recenti sviluppi della giurisprudenza della Corte europea riguardanti l'estensione applicativa delle garanzie convenzionali alla materia tributaria costituiscono testimonianza dell'esigenza di riconoscere e promuovere, a livello sovranazionale, la tutela dei diritti fondamentali dell'individuo anche in settori del diritto (fra cui quello fiscale) che, per loro natura, si presentano come sistemi “chiusi” - in quanto considerati di competenza

esclusiva dello Stato – che difficilmente tollerano forme di ingerenza da parte di organismi sovranazionali.

La previsione, da parte delle istituzioni di Strasburgo, di forme di tutela dei diritti del contribuente, sia sul piano sostanziale che su quello processuale e procedimentale, sta progressivamente conducendo ad un vero e proprio processo di “erosione” della regola generale secondo cui le controversie fiscali ordinarie non rientrano nell'ambito di operatività dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione (sia sotto il profilo del *civil head* che del *criminal head*)¹⁰³.

Da uno studio della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani, con specifico riguardo alla materia fiscale, si può ricavare l'esistenza quattro distinte “aree di erosione”.

La prima, e forse la più importante, è rappresentata dalle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie. Come si vedrà più approfonditamente nel prosieguo del presente lavoro (segnatamente *sub cap.* III, par. 1), la Corte è giunta a riconoscere la piena applicabilità delle garanzie poste dall'art. 6 della Convenzione, sotto il profilo del *criminal head* (ossia facendo ricorso alla nozione autonoma di “accusa penale”), anche a tale tipologia di controversie attraverso l'elaborazione di specifici criteri ermeneutici che consentono di operare una vera e

103 Sul punto cfr. P. Baker, *Should article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings?*, in Intertax, 2001, pp. 209-210, il quale ipotizza che una delle possibili ragioni per cui gli organi di Strasburgo hanno ritenuto di estendere l'ambito di applicazione e lo scopo dell'art. 6 a materie contigue alle controversie tributarie ordinarie potrebbe risiedere nella circostanza che, probabilmente, detti organi si sentivano a disagio nell'escludere *ex radice* il processo tributario dall'applicazione delle garanzie del giusto processo.

Inoltre, cfr. F. Crisafulli, in *CEDU e giusto processo tributario*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*” 5-6 maggio 2011, il quale osserva che “*l'equità del processo è posta, stando al testo dell'art. 6, in termini di 'unqualified right', di diritto assoluto, inderogabile (o, meglio, inderogato); ma la giurisprudenza ha progressivamente – e sin dall'inizio – eroso questa inderogabilità riconoscendo agli stati margini (più o meno ampi) di discrezionalità nella loro concreta attuazione*”. Esempio paradigmatico, ad avviso dell'Autore, è sicuramente il diritto cd. di “accesso ad un tribunale” “*che è la madre di tutti i singoli diritti garantiti dall'art. 6...siccome presupposto della serie di singoli diritti espressamente riconosciuti (Golder c. UK, 1975)*”.

propria assimilazione delle sanzioni amministrative a quelle penali¹⁰⁴.

La seconda area di erosione riguarda casi che, sebbene originariamente sorti da questioni di natura fiscale, danno luogo a controversie che rientrano nella nozione di “diritti e obblighi di natura civile”. Si tratta di procedimenti in materia di risarcimento dei danni¹⁰⁵, rimborsi di imposta¹⁰⁶ ed annullamento di accertamenti fiscali¹⁰⁷.

La terza area, invece, concerne tutte le controversie in materia di contributi previdenziali¹⁰⁸. La Corte europea dei diritti umani ha affermato che, sebbene in tali fattispecie venga in considerazione il rapporto fra il cittadino e lo Stato, tuttavia, in siffatte controversie l'elemento privatistico risulta essere prevalente rispetto al carattere pubblico del rapporto sostanziale sottostante, di talchè, non v'è alcun dubbio sull'applicazione dell'art. 6 della Convenzione sotto il profilo della “determinazione di diritti e obblighi di natura civile”¹⁰⁹.

104 Si vedano le sentenze della Corte Europea dei diritti umani *Bandenoun v. France* (application n° 12547/86, 24 febbraio 1994), *Janosevic v. Sweden* (application n° 34619/97, 23 luglio 2002), *Vastberga Taxi v. Sweden* (application n° 36985/97, 23 luglio 2002), *Jussila v. Finland* (application n° 73053/01, 23 novembre 2006).

105 Si veda per tutte la sentenza della Corte Europea dei diritti umani *Editions Periscòpe v. France* (application n° 11760/85, 26 marzo 1992).

106 Cfr. Corte Europea dei diritti umani, sentenze *Building Society v. UK* (application n° 21319/93, 23 ottobre 1997), *DC v. Italia* (application n° 13120/87, 15 dicembre 1995), *SA Cabinet Diot & SA Gras Savoye v. France* (application n° 49217/99 e 49218/99, 21 giugno 2006).

107 Cfr. Corte Europea dei diritti umani, sentenza *Filippello v. Italia* (application n° 25564/94, 15 maggio 1996).

108 Cfr. Corte Europea dei diritti umani, sentenza *Schouten & Meldrum v. The Netherlands* (application n° 19005/91, 9 dicembre 1994).

109 Sul punto si richiama ancora una volta P. Baker, *Should article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings*, cit., il quale osserva come, alla luce della esclusione delle controversie di natura fiscale dall'ambito di applicazione dell'art. 6 della Convenzione, la sentenza *Schouten & Meldrum* assuma una notevole rilevanza ai fini dell'estensione applicativa delle garanzie convenzionali alla materia tributaria. L'Autore sofferma l'attenzione sul fatto che in molti Paesi esiste una sottile distinzione fra il pagamento dei contributi previdenziali ed il pagamento delle imposte. Nel Regno Unito, ad esempio, i contributi previdenziali obbligatori (*National Insurance Contributions*) possono essere considerati come una prestazione patrimoniale accessoria rispetto all'obbligo di pagare le imposte sui redditi. Le controversie aventi ad oggetto detti contributi vengono trattate dagli stessi tribunali che sono investiti delle controversie in materia di imposte sui redditi. Pertanto, allorchè una controversia in materia di contributi ed imposte sia portata all'esame delle corti, il Commissario Generale o il

Infine, la quarta “area di erosione” è rappresentata da una possibile evoluzione della prima, atteso che essa attiene pur sempre all'applicazione dell'art. 6, primo paragrafo, della Convenzione alle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie. Si tratta di un novero di controversie che appartengono ad un *tertium genus* (dopo i *pure tax cases* e le controversie in materia di sanzioni amministrative) e che vengono comunemente definite come *mixed cases*, ossia quei casi in cui in una stessa controversia si dibatte contestualmente su questioni attinenti alla determinazione dell'imponibile o dell'imposta e su profili relativi all'irrogazione della sanzione amministrativa¹¹⁰.

Della categoria dei *mixed cases* si tratterà *infra, sub cap. III*, par. 1, allorchè si studierà il tema riguardante l'applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione alle controversie sulle sanzioni amministrative tributarie.

Inoltre, al di fuori delle menzionate “aree di erosione”, meritano essere ricordate le recenti pronunce della Corte europea in tema di assistenza in giudizio nelle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie¹¹¹, nonché la

Commissario Speciale sono tenuti ad avere riguardo all'art. 6, comma 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo con riguardo ai contributi ma non alle imposte.

Siffatto esempio, che invero riproduce un tipico esempio di *mixed case*, costituisce un interessante apertura verso l'applicazione delle garanzie di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione al processo tributario, sol che si ponga mente alla stretta affinità, se non addirittura all'identità, esistente fra il pagamento dei contributi ed il pagamento delle imposte. Si tratta, a ben guardare, di prestazioni patrimoniali imposte che postulano il rapporto fra il cittadino e lo Stato e il cui fondamento si rinviene pur sempre nei doveri di solidarietà ed uguaglianza.

Alla luce di tali riflessioni, si ritiene assolutamente condivisibile l'osservazione di un'attenta dottrina che, con riguardo alle controversie in materia di contributi previdenziali, ha rilevato un elemento di forte contraddizione nella sentenza *Ferrazzini*, argomentando sulla base del parallelismo fra le pronunce in materia previdenziale e la giurisprudenza della Corte europea sui *pure tax cases*. Infatti, si osserva come “a dispetto dell'affermazione – alquanto apodittica ed argomentata brevemente e con un ingenuo raffronto con esempi di assicurazioni (private) obbligatorie per lo svolgimento di determinate attività – della preponderante analogia tra il sistema contributivo pubblico e quello delle assicurazioni private, non può sfuggire, in realtà, una certa rassomiglianza tra l'esazione coattiva di somme a titolo di versamenti obbligatori ad una 'cassa comune' e il prelievo fiscale”. Cfr. sul punto F. Crisafulli, cit..

110 Cfr. Corte Europea dei diritti umani, sentenza *Georgiu v. UK* (application n° 40042/98, 16 maggio 2000).

111 Vedi le sentenze della Corte Europea dei diritti umani *Persson v. Sweden* (application n°

giurisprudenza sul diritto al silenzio ed il privilegio contro l'autoincriminazione¹¹². Gli appena citati casi di “erosione” della regola generale volta ad escludere le controversie tributarie dall'applicazione delle garanzie processuali convenzionali mettono in luce una contraddizione, per così dire, “interna” della giurisprudenza di Strasburgo sui *pure tax cases*; essi infatti non altro rappresentano se non un insieme di deroghe alla Convenzione che le stesse istituzioni di Strasburgo hanno introdotto nella direzione del rafforzamento e del completamento del sistema sovranazionale di protezione dei diritti del contribuente.

A tale forma di contraddizione “interna” se ne accompagna, altresì, una di tipo “esterno” che si riferisce, invece, all'evoluzione della giurisprudenza della Corte europea in ordine alle controversie relative ai rapporti fra il cittadino e lo Stato¹¹³. Sotto tale profilo, si può dunque affermare che il carattere statico dell'orientamento assunto dai giudici di Strasburgo con riguardo alle controversie tributarie ordinarie, sembra porsi in forte tensione con l'evoluzione in senso dinamico dei rapporti fra i cittadini e lo Stato e, per certi aspetti, sembrerebbe addirittura porsi in netta controtendenza rispetto a quelle controversie che,

27098/04, 27 marzo 2008) e *Barsom and Varli v. Sweden* (application n° 40766/06 e 40831/06, 4 gennaio 2008).

112 Vedi le sentenze della Corte Europea dei diritti umani *Funke v. France* (application n° 10828/84, 25 febbraio 1993), *Mialhe v. France* (application n° 12661/87, 25 febbraio 1993), *Cremieux v. France* (application n° 11471/85, 25 febbraio 1993), *Abas v. The Netherlands* (application n° 27943/95, 26 febbraio 1997), *Saunders v. UK* (application n° 19187/91, 17 dicembre 1996), *J.B. v. Switzerland* (application n° 31827/96, 3 maggio 2001), *Bendenoun v. France* (application n° 12547/86, 24 febbraio 1994), *Imbrioscia v. Switzerland* (application n° 13972/88, 24 novembre 1993).

Commissione europea dei diritti umani, sentenza *Hardy – Spirlet* (application n° 9804/82, 7 dicembre 1992).

113 Si pensi a titolo esemplificativo alle controversie in tema di espropriazione e licenze edilizie; autorizzazioni, licenze o altri atti di una pubblica autorità che incidono sulla validità di un contratto tra privati; concessione o revoca di licenze ai fini dello svolgimento di un'attività economica; soppressione o sospensione da parte della pubblica amministrazione del diritto di praticare una professione; risarcimento dei danni dinanzi alle giurisdizioni amministrative; contributi previdenziali.

Rimanevano tuttavia escluse da questo “regime derogatorio” tutte le controversie in materia fiscale, di nazionalità ed immigrazione, di servizio civile e militare, di diritti elettorali e di pubblico impiego.

sebbene connotate dalla natura pubblicistica dei rapporti ad esse sottesi, concorrono al pieno riconoscimento del *fair trial* nel contesto sovranazionale¹¹⁴.

Siffatta forma di contraddizione “esterna” trova immediato riscontro all'interno della sentenza *Ferrazzini*, dove, al paragrafo 27, la Corte riconosce che “*l'intervento crescente dello Stato nella vita di tutti i giorni degli individui, per esempio in materia di protezione sociale, ha indotto la Corte a valutare gli aspetti di diritto pubblico e di diritto privato prima di poter concludere se il diritto invocato poteva essere qualificato 'di natura civile'*” e, dunque, se le garanzie processuali poste dall'art. 6, paragrafo 1, potessero applicarsi ad una controversia avente ad oggetto un rapporto fra lo Stato ed il cittadino.

In realtà, il riconoscimento, da parte della Corte, di un “*intervento crescente dello Stato nella vita di tutti i giorni degli individui*” sembra giungere ad un inevitabile paradosso, poichè l'ingerenza dello Stato nella sfera soggettiva dei cittadini nonchè nei rapporti privati dovrebbe condurre ad una (fisiologica) progressiva limitazione dell'ambito di operatività dell'art. 6 della Convenzione. Al contrario, invece, la Corte (e ancor prima la Commissione), superando la stretta dicotomia fra le controversie in materia civile e quelle in materia penale, ha da tempo avvertito l'esigenza di estendere, attraverso un lavoro ricostruttivo ed interpretativo, la portata applicativa dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione (con specifico riguardo ai concetti di “*diritti e obblighi di natura civile*” e “*accusa penale*”) al fine di ricondurvi aree (fra cui quelle connotate da caratteri

114 In linea con queste considerazioni si pone il pensiero di F. Crisafulli, cit., il quale ritiene che “*è possibile scorgere un aspetto paradossale dell'argomentazione della Corte: nella prima parte del suo ragionamento, essa sembra voler dire che l'area dei diritti 'di carattere civile' coperti dalla tutela processuale dell'art. 6 si estende proporzionalmente all'ampliarsi dell'intervento statale nelle situazioni proprie della sfera privata, in un moto di contrasto di tale ampliamento; ma poi, quando si sposta sul piano dei rapporti tra contribuente e fisco, nei quali, evidentemente, l'ingerenza statale nella sfera patrimoniale (per sua natura tipicamente 'privata') dell'individuo si esplica, sin dall'origine e tradizionalmente, al massimo livello, la Corte sembra subordinare l'evoluzione della propria giurisprudenza nel senso di accrescere l'applicabilità dell'art. 6 al movimento inverso e cioè al progressivo ritirarsi dell'ingerenza statale*”.

pubblicistici) che originariamente, nell'intenzione dei redattori del testo della Convenzione, ne erano escluse.

Nella sentenza che qui si commenta, infatti, la Corte riflette sulla circostanza che *“i rapporti tra gli individui e lo Stato sono ovviamente progrediti in diversi settori nel corso dei cinquanta anni trascorsi dall'adozione della Convenzione”*.

La collocazione di tali considerazioni nella parte iniziale della motivazione della sentenza, pare rivelare l'intento dei giudici di Strasburgo di voler fornire una base di legittimazione al principio di diritto affermato immediatamente dopo. Tuttavia, ci si chiede se, e in quale misura, il riferimento all'interpretazione evolutiva della Convenzione possa risultare complessivamente coerente con le argomentazioni volte a negare al contribuente la possibilità di invocare il diritto alla ragionevole durata del processo tributario. Tale indagine, si rende tanto più opportuna, quanto più si ponga mente alle osservazioni del giudice Ress in quale, nella sua *concurring opinion*, non ha esitato a manifestare alcune perplessità sulla conclusione raggiunta dalla maggioranza del collegio in relazione alla premessa inizialmente posta. Egli ritiene che *“se si prende in considerazione la durata a volte molto lunga dei procedimenti tributari, davanti alle autorità finanziarie e alle giurisdizioni competenti in materia fiscale, il contribuente si trova in una situazione di cui si può difficilmente dire che fa 'parte dei normali doveri civici imposti in una società democratica'”*; motivo per cui diviene indispensabile che la Corte riveda *“alcuni aspetti dell'applicazione dell'articolo 6 in materia fiscale”*.

Nell'interpretazione della Convenzione, la Corte europea dei diritti umani si avvale, fra gli altri, di un metodo ermeneutico di tipo evolutivo e dinamico in virtù del quale i concetti giuridici contenuti nelle norme convenzionali vanno intesi nel significato che essi assumono nel contesto attuale del modello della società democratica europea e non nel senso che ad esso va attribuito secondo il testo o l'intenzione dei compilatori della Convenzione (dunque secondo un criterio di tipo

storico e statico)¹¹⁵. L'interpretazione evolutiva, pertanto, si pone come una vera e propria deroga alla logica dell'interpretazione letterale posta quale criterio ermeneutico generale dall'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati¹¹⁶. Tale deroga, invero, troverebbe riscontro normativo non solo all'interno del Preambolo della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, il quale pone fra gli obiettivi della Convenzione quello volto alla salvaguardia ed allo sviluppo dei diritti umani e delle libertà fondamentali, ma altresì nello Statuto del Consiglio d'Europa il quale richiama l'oggetto e lo scopo della Convenzione.

In questo senso, l'interpretazione evolutiva costituisce per la Corte europea dei diritti umani uno strumento di adeguamento (diretto e immediato) della Convenzione ai mutamenti socio-culturali e giuridici. Ciò avrebbe, peraltro, lo scopo di evitare che l'esigenza di adattare la Convenzione ai “mutamenti esterni” debba comportare l'attivazione della procedura di revisione della Convenzione che richiederebbe tempi lunghi e procedure complesse¹¹⁷.

Come osserva attenta dottrina, il significato originario dei concetti della Convenzione, come desumibile dai “*lavori preparatori*” e dalle “*circostanze in cui il trattato è stato concluso*”, non dovrebbe prevalere sul significato risultante dall'evoluzione delle coscienze e della realtà di fatto. Si tratta, a ben riflettere, di un concetto già espresso più volte dalla Corte europea dei diritti umani sebbene, nel tempo, gli stessi giudici di Strasburgo abbiano introdotto limiti e correttivi al

115 In senso conforme cfr. F. Matscher, *Methods of interpretation of the Convention*, in R. St. J. Macdonald – F. Matscher – H. Petzhold, *The Europea system for the protection of human rights*, Kluwer Academic, London, 1993, p. 69, il quale osserva che “*it is evident that evolutive interpretation is the appropriate method for interpreting a Convention which deals with situations in society that are subject to constant development*”.

116 L'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, al primo comma, stabilisce che “*un trattato deve essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo*”.

117 Proprio per tale motivo la Corte ricorre all'uso di concetti generali quali il “*diritto al rispetto della vita privata e familiare*”, “*morale*”, “*necessario in una società democratica*” e così via. Si tratta di concetti che possono essere oggetto di un'interpretazione evolutiva che tenga in considerazione l'evoluzione delle coscienze sociali.

criterio dell'interpretazione evolutiva¹¹⁸ al fine di scongiurare il rischio che siffatto metodo ermeneutico potesse legittimare un *law making power* (*id est* un potere normativo) in capo alla Corte medesima, con l'effetto deleterio di “assottigliare” il margine di apprezzamento degli Stati contraenti¹¹⁹.

Dunque, si può affermare che l'interpretazione evolutiva rappresenta per la Corte europea dei diritti umani lo strumento indispensabile per superare i limiti e le lacune connaturate nell'interpretazione letterale, un modo per evitare che il “processo di crescita” della Convenzione risulti imprigionato in logiche legate a teorie “originaliste” che costringerebbero l'interprete a ricercare il significato dei

118 Sul punto è illuminante il pensiero di M. Delmas-Marty, *Verso un Europa dei diritti dell'uomo. Ragion di Stato e diritti umani nel sistema della Convenzione europea*, Cedam, Padova, 1994, pp. 307 ss., la quale ribadisce l'importanza significativa di questo metodo di interpretazione. L'Autore ricorda come il criterio dell'interpretazione evolutiva sia stato affermato in via generale nella sentenza *Tyrer v. UK* (application n° 5856/72, 25 aprile 1978) e ripreso come tale in numerose sentenze successive, alcune delle quali furono molto contestate, come la sentenza *Marckx v. Belgium* (application n° 6833/74, 13 giugno 1979), poiché si temeva che l'adozione di un criterio ermeneutico di tipo evolutivo potesse aprire le porte ad una giurisprudenza pretoria ai confini con la politica legislativa. Al tempo stesso fu oggetto di precise puntualizzazioni in alcune opinioni dissenzienti che da ultimo sembrano essere state recepite dalla stessa Corte in sentenze più recenti, fra le quali va fatta menzione delle sentenze *Feldbrugge v. The Netherlands* (application n° 8562/79, 29 maggio 1986) e *Deumeland v. Germany* (application n° 9384/81, 29 maggio 1986) nelle quali la Corte ha affermato che “una interpretazione evolutiva consente di valutare alla luce delle condizioni di vita attuale le nozioni variabili e mutevoli già contenute nella Convenzione; per contro, essa non autorizza ad introdurre nella Convenzione nozioni o materie del tutto nuove, in quanto questo rientra in una funzione legislativa che appartiene agli Stati membri del Consiglio d'Europa”.

In linea con questa giurisprudenza cfr., altresì, la sentenza della Corte europea dei diritti umani *Johnston and others v. Ireland* (application n° 9697/82, 18 dicembre 1986) sul tema riguardante il divieto di divorzio posto dalla legge irlandese.

In senso contrario cfr. però la sentenza della Corte Europea dei diritti umani *Rees v. UK* (application n° 9532/81, 17 ottobre 1986).

119 La Corte europea dei diritti umani, nell'interpretare la Convenzione, oltre a fare ricorso ai criteri formalizzati nell'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, si avvale di metodi interpretativi ulteriori quali: l'interpretazione “agile” e “non formalistica” dei concetti contenuti nel testo della Convenzione, l'interpretazione “per assurdo” e “non irragionevole”, l'interpretazione autonoma.

Il sistema di tecniche interpretative elaborato dalla Corte europea dei diritti umani si caratterizza per una forte tendenza autonomistica (si pensi all'interpretazione evolutiva e alla teoria dell'*autonomous meaning*) che impone alla stessa Corte di mantenere il delicato equilibrio esistente tra la logica centrifuga del “margine di apprezzamento” degli stati e la logica centripeta che sottende l'uniforme applicazione degli standard di tutela dei diritti e delle libertà fondamentali fra gli Stati membri del Consiglio d'Europa (al fine di garantire il rispetto di un “ordine pubblico europeo” di cui fa parte proprio il principio di autonomia).

concetti contenuti nella Convenzione, ora all'interno del contesto linguistico e sociale esistente al momento della stesura del testo convenzionale, ora nell'intenzione dei redattori¹²⁰; tuttavia, va riconosciuto che, se, da una parte, l'interpretazione evolutiva risulti eminentemente protesa verso una logica ermeneutica di tipo autonomistico, in quanto volta a garantire il più alto livello di protezione dei diritti e la circolazione degli *standard* di tutela fra gli Stati membri del Consiglio d'Europa, dall'altra parte, essa consente alla Corte di mantenere quel livello di relatività interpretativa necessario affinché possa ritenersi rispettato il margine di apprezzamento degli Stati contraenti.

Le riflessioni appena svolte costituiscono indispensabile premessa al fine di comprendere il senso del richiamo all'interpretazione evolutiva fatto dai giudici di Strasburgo nella sentenza *Ferrazzini*.

Nella pronuncia in commento la Corte europea ribadisce infatti che “*la Convenzione è uno strumento vivo che deve essere interpretato alla luce delle condizioni di vita attuali*”; per tale ragione, nel caso in esame, “*la Corte è chiamata a verificare, considerati i cambiamenti intervenuti nella società riguardo alla tutela giuridica concessa agli individui nei loro rapporti con lo Stato, se il campo di applicazione dell'art. 6, par. 1, deve o meno essere esteso alle controversie tra i cittadini e le pubbliche autorità relative alla legittimità nel diritto interno delle decisioni dell'Amministrazione finanziaria*”.

Nonostante tale premessa in prospettiva evolutiva sembri proiettarsi verso una conclusione favorevole al contribuente, prefigurando la possibilità di un'integrale applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione ai procedimenti tributari, le successive considerazioni svolte dalla maggioranza del collegio della *Grand Chambre* lasciano disattesa ogni aspettativa dell'interprete: “*la Corte ritiene che la materia fiscale fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà*

120 Per un'analisi più approfondita cfr. G. Letsas, *A theory of interpretation of the European Convention on Human Rights*, Oxford University Press, New York, 2007, p. 60.

pubblica, poiché la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività resta predominante”.

Per tale ragione le controversie fiscali, sebbene postulino un'obbligazione avente ad oggetto prestazioni di natura “patrimoniale” fra il cittadino e lo Stato, non implicano alcuna “determinazione di diritti e obblighi di natura civile” e, come tali, restano escluse dall'ambito di operatività materiale dell'art. 6, primo paragrafo, della Convenzione.

L'apprezzabile tentativo da parte della Corte di inquadrare la questione nell'ambito dell'evoluzione dei rapporti fra il cittadino e lo Stato si rivela nulla di più che una mera petizione di principio, dal momento che gli stessi giudici dei diritti umani hanno ritenuto di dover confermare l'orientamento ormai fermamente invalso nella “*jurisprudence constante*” degli organi della Convenzione.

Tuttavia, se, dal punto di vista della tutela processuale del contribuente, la conclusione cui perviene la Corte nella sentenza *Ferrazzini* risulta palesemente poco appagante, sul piano della tecnica interpretativa essa non può ritenersi priva di logica argomentativa.

Uno dei criteri ermeneutici utilizzati dalla Corte europea dei diritti umani è proprio quello dell'argomentazione “*per assurdo*” o “*non irragionevole*”; il che val quanto dire che, nell'interpretare i concetti contenuti nella convenzione, la Corte è astretta dall'individuare il significato che, fra gli altri, risulti essere improntato a criteri di ragionevolezza. Per tale ragione, i giudici della Corte sono chiamati a valutare, caso per caso, tutte le possibili conseguenze che potrebbero verosimilmente discendere dal ricorso ad un tipo di interpretazione piuttosto che ad un altro.

Evidentemente, la Corte, nella sentenza *Ferrazzini*, ha ritenuto che la decisione di escludere radicalmente i *pure tax cases* dall'ambito applicativo dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, fosse quella più ragionevole, sia sul piano giuridico che su quello politico-fiscale. Tale riflessione trova conferma nelle

dissenting opinion dei giudici di minoranza i quali, invero, non nascondono la difficoltà nell'elaborare, in una prospettiva *de iure condendo*, una soluzione che possa includere nella nozione di “*diritti e obblighi di natura civile*” anche le controversie tributarie ordinarie (e non soltanto quelle aventi ad oggetto sanzioni penali ed amministrative tributarie)¹²¹. Essi infatti riconoscono che, ove, per ipotesi, dovesse estendersi l'ambito di applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, al di là del ristretto novero delle controversie civili “*pure*” includendovi tutte quelle controversie in cui è in contestazione una decisione di un'autorità pubblica determinante la situazione giuridica di un soggetto privato, si giungerebbe inevitabilmente, se non rovinosamente, ad una vera e propria *interpretatio abrogans* dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione. Si tratterebbe di una soluzione dagli effetti dirompenti: da un lato il concetto di “*civil rights and obligations*” finirebbe per diventare una categoria residuale all'interno della quale confluirebbero tutti i giudizi che non hanno ad oggetto la “*determinazione di un'accusa penale*” e, dall'altro, resterebbe priva di alcun senso la *summa divisio* posta dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione tra le controversie aventi ad oggetto “*diritti e obbligazioni di natura civile*” e le accuse penali.

La difficoltà di individuare ipotesi ragionevolmente compatibili con lo scopo e l'oggetto dell'art. 6 della Convenzione pone gli stessi giudici dissenzienti nella situazione imbarazzante di non riuscire a prospettare una soluzione concretamente apprezzabile sul piano pratico, tanto è vero che la vaghezza della conclusione cui

121 Sul punto cfr. altresì M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, pp. 551 e 552, il quale osserva come “*i risultati altalenanti raggiunti dalla Corte e le difficoltà evidenziate nella individuazione di un omogeneo orientamento interpretativo*” costituiscono “*la naturale conseguenza di un'intima contraddizione della Convenzione*”; questa è la ragione per cui la Corte “*vive fra la scelta di adottare un autonomo complesso definitorio e concettuale per le categorie giuridiche introdotte e la necessità di non pervenire tuttavia ad un'interpretatio abrogans della qualifica 'civile' degli obblighi garantiti dal giusto processo. Ancora, fra il necessario riconoscimento di una supremazia assoluta dello Stato...e la volontà comunque di ritagliare (domaine réservée) di quest'ultimo, da intendersi come area in cui lo Stato può intervenire nell'esercizio della più ampia discrezionalità*”.

essi pervengono appare *prima facie* rivelare un timido tentativo di scalfire l'approccio ermeneutico assunto dalla maggioranza dei giudici della *Grand Chambre*. Nelle *dissenting opinion* si legge infatti che “*finchè sarà mantenuta la distinzione tra diritti e obbligazioni 'di carattere civile' e quelli 'di carattere non civile' nei procedimenti tra i privati cittadini e i governi, è importante vigilare affinché i criteri utilizzati per determinare ciò che è 'di carattere civile' siano applicati in modo logico e ragionevole – al riguardo, possono essere necessari di tanto in tanto degli adeguamenti per mettere la giurisprudenza al passo con le recenti evoluzioni*”¹²².

Se l'approccio interpretativo assunto dalla Corte di Strasburgo può ritenersi giustificabile sul piano della ragionevolezza, esso tuttavia non convince sotto il profilo della coerenza.

A ben riflettere, infatti, il principio di diritto volto ad escludere i giudizi tributari

122 Nonostante il carattere vago della soluzione proposta in prima battuta dai giudici dissenzienti, tuttavia, è d'obbligo rilevare come nei successivi paragrafi 6 e 7 della *dissenting opinion* i giudici di minoranza manifestino tutto il loro disappunto circa l'asserita necessità, prospettata dai giudici di maggioranza, di escludere i *pure tax cases* dall'ambito applicativo dell'art. 6, comma 1, della Convenzione (onde fugare il timore di un'*interpretatio abrogans* del concetto di *civil rights and obligations*), soffermano l'attenzione sull'elemento che, a parer loro, potrebbe rappresentare il punto di svolta della questione: si tratta del requisito della “patrimonialità” che caratterizza il rapporto di imposta.

Al riguardo, i giudici dissenzienti osservano come “*almeno quando sono direttamente coinvolti gli interessi patrimoniali di un individuo e l'ingerenza non è basata sull'esercizio del potere discrezionale, sarebbe opportuno prendere come punto di partenza il criterio patrimoniale...Non vi è dubbio che l'obbligo di pagare le imposte ha conseguenze dirette e importanti sugli interessi patrimoniali dei cittadini e che la determinazione dell'imposta e dell'imponibile, l'accertamento e la riscossione delle imposte si basano, in una società democratica, sull'applicazione di disposizioni di legge e non su un potere discrezionale dell'Amministrazione*”.

In linea con il citato rilievo dei giudici dissenzienti si pone l'osservazione, assolutamente condivisibile, di A.A. Ferrario, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2002, II, p. 236, il quale ritiene che “*il carattere patrimoniale del diritto o dell'obbligazione oggetto della controversia, del contribuente vis à vis lo Stato in materia tributaria, costituisce il punto fondante in base al quale dovrebbe essere riconosciuto il carattere di controversia 'civile'. Il pagamento dei tributi imposti in base al principio di legalità costituisce una tipica espressione di diritti e obblighi di carattere patrimoniale nell'accezione della giurisprudenza europea contenuta nella motivazione della maggioranza dei giudici*”.

Per un maggiore approfondimento di tale profilo si rinvia al prosieguo del presente capitolo.

dall'ambito di tutela della Convenzione, finisce con l'imporre al contribuente un notevole sacrificio delle sue garanzie processuali; sacrificio che, tuttavia, si rivela palesemente sproporzionato rispetto all'obiettivo generale di salvaguardare il margine di apprezzamento dello Stato nella gestione dei rapporti con i contribuenti.

Gli stessi giudici dissenzienti, contrariamente alle considerazioni svolte dalla maggioranza della *Grand Chambre*, osservano come l'evoluzione e la diffusione del principio del contraddittorio fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria siano testimonianza di un fenomeno che, già da tempo, ha interessato gran parte degli ordinamenti dei Paesi aderenti al sistema della Convenzione¹²³.

La scelta della Corte europea dei diritti umani di ricondurre la materia fiscale all'interno del “*nucleo duro delle prerogative del potere di imperio*” e, conseguentemente, di racchiudere i rapporti fra il contribuente e l'amministrazione finanziaria all'interno di logiche autoritative, ha suscitato le perplessità e le riserve dell'unanime dottrina che ha osservato come la posizione assunta dalla Corte non altro rappresenti se non un'antistorica, e ormai estinta, concezione autoritativa del rapporto fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria¹²⁴. È fuor di dubbio

123 Meritevoli di particolare attenzione sono le riflessioni di A.A. Ferrario, cit., p. 236, il quale osserva come “*nei sistemi normativi della maggioranza dei paesi membri si manifesterebbe il riconoscimento di un'evoluzione concernente la natura delle obbligazioni dei contribuenti in materia tributaria nei confronti dell'imperium publicum e un'evoluzione della natura del rapporto giuridico in essere che seppure derivato dall'originaria natura pubblicistica e non privatistica del rapporto obbligatorio tributario sarebbe ormai permeato dall'affermato carattere patrimoniale dell'obbligazione tributaria derivante da tale rapporto nonché dal riconoscimento normativo da parte dei paesi membri dell'esistenza di diritti di carattere procedurale - oltre che sostanziale - a favore dei contribuenti che limitano l'esercizio del potere discrezionale riconducendolo ai crismi di parità delle armi giuridiche e di pari dignità tra le parti del rapporto stesso*”.

124 Cfr. L. Del Federico, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 37, ad avviso del quale “*nello stato di diritto l'amministrato ed il contribuente non sono più sudditi, ma cittadini. Deve ritenersi, quindi, conforme alla ratio della CEDU accordare ai giudizi fra cittadini e pubblica amministrazione, ed anche al processo tributario, le garanzie previste per la 'materia civile'*”.

Per un'approfondita ricostruzione della questione cfr. altresì A. Bodrito – A. Marcheselli, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in Riv. Dir. Trib., 2007, I, pp. 741 ss.

che, nel momento attuale, negli ordinamenti degli Stati membri del Consiglio d'Europa (e *a fortiori* nell'ordinamento italiano) il fondamento del concorso alle spese pubbliche non si rinviene più nella situazione di sottomissione del contribuente al potere sovrano, ma nel dovere di concorso alle spese pubbliche in relazione a manifestazioni di capacità contributiva, alla luce dei principi di solidarietà e cooperazione che ispirano il modello dello Stato di diritto (e sul quale si fondano i sistemi giuridici di tutti gli ordinamenti europei).

L'attuale concezione del rapporto di imposta si allontana decisamente da quella impostazione dogmatica che poneva lo Stato in posizione sovraordinata rispetto al cittadino contribuente e che fino ad oggi ha portato, non solo le Corti nazionali, ma anche, sorprendentemente, la Corte europea dei diritti umani a ritenere escluse le controversie di natura tributaria dal nucleo di garanzie processuali consacrate nell'art. 6 della Convenzione, poiché rimane predominante la connotazione in senso pubblicistico del rapporto fra lo Stato ed il cittadino.

Proprio per tale motivo, l'orientamento della Corte mal si colloca nell'attuale momento storico in cui i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria risultano sempre più improntati alla partecipazione ed al controllo dell'attività dello Stato da parte del cittadino¹²⁵.

L'evoluzione legislativa che ha portato progressivamente all'affermazione, sul piano sostanziale, del principio di parità fra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, introducendo istituti volti a valorizzare il loro confronto dialettico, ha sicuramente realizzato una vera e propria "denormativizzazione" del potere dell'Amministrazione finanziaria¹²⁶.

125 Sul punto cfr. R. Miceli, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., II, 2004, p. 767, la quale osserva che "il superamento della concezione autoritativa del rapporto fisco-contribuente consente oggi di affermare che la ragione del concorso alle spese pubbliche sia il dovere di solidarietà espresso nella costituzione e non il potere di imperio dello Stato: la natura vincolata del potere impositivo è infatti una qualità che attiene alle modalità di attuazione dell'ordinamento tributario e non qualifica il rapporto tributario come *iure imperii*".

126 Cfr. F. Gallo, *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. Trib., 2003, p. 15, il quale

Il moderno modo di concepire il rapporto tributario ha inevitabilmente portato a distinguere due differenti aspetti in cui si atteggia la potestà impositiva dello Stato: da una parte l'autoritatività e, dall'altra, la normatività (motivo per il quale oggi si suole distinguere fra potestà impositiva astratta e concreta), di talchè la prima si identifica, non più nell'idoneità a costituire il rapporto di imposta, ma nell'attuazione della legge fiscale.

Secondo autorevole dottrina¹²⁷, al fine di comprendere l'attuale dinamica dei rapporti fra lo Stato ed il contribuente, potrebbe essere d'ausilio ricorrere alla distinzione fra la “*potestà tributaria*” ed il cd. “*diritto al tributo*”¹²⁸. La “*potestà tributaria*” costituisce manifestazione della sovranità dello Stato e, in quanto tale, appartiene allo Stato-ordinamento; essa trova la sua fonte nell'ordinamento primario e costituisce espressione del potere di istituire i tributi. Il “*diritto al tributo*”, invece, esprime un diritto di credito del quale è titolare lo Stato-ente (o lo Stato-comunità); esso ha la fonte esclusivamente nella legge e sorge dopo che la potestà tributaria è stata esercitata in concreto. Da questa fondamentale distinzione del potere impositivo derivano due diverse situazioni giuridiche. Quella che discende dalla “*potestà tributaria*”, si identifica, dal “*lato attivo*”, in una posizione di “*potere*”, in quanto costituisce manifestazione immediata di una prerogativa

osserva come tale processo di “*denormativizzazione*” del potere amministrativo (con specifico riguardo all'ordinamento italiano) abbia “*portato a sottrarre all'Amministrazione finanziaria stessa la disciplina dei conflitti di interessi tra il contribuente e il Fisco*”. Tuttavia, l'Autore precisa che l'evoluzione legislativa che ha portato ad un livellamento delle posizioni giuridiche fra il contribuente e lo Stato nel rapporto d'imposta non equivale a negare “*il carattere autoritativo – e perciò provvedimentoale – di alcuni atti dell'Amministrazione finanziaria, primo fra tutti l'atto di accertamento*”. Infatti, come osserva L. Del Federico, *op. cit.*, p. 34, “*si tratta di capire sino a che punto può spingersi tale tendenza, che incontra, prima o poi, il limite logico, strutturale e funzionale, immanente all'imposizione tributaria, della decurtazione patrimoniale senza indennizzo, per sua natura autoritativa*”.

127 L. Rastello, *Diritto tributario. Principi generali*, Cedam, Padova, 1994, pp. 172 ss.

128 Tale ricostruzione viene altresì proposta da L. Del Federico, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 35, il quale osserva come “*quella che è certamente antistorica e pregiudizievole è la concezione, cui resta ancorata la Corte Europea (ma la dissenting opinion del caso Ferrazzini è sintomatica della maturazione in atto), di un rapporto tra Fisco e contribuente, in cui la posizione del Fisco-Amministrazione finanziaria tenuta ad attuare la legge, viene confusa con quella del Fisco-Stato impositore che mediante la legge (questa sì espressione di sovranità e supremazia) dispone il prelievo*”.

esclusiva dello Stato. Dal lato passivo del rapporto, invece, il “diritto al tributo” non implica alcuna situazione di soggezione, poiché, se il potere di istituire i tributi appartiene all’ordinamento della produzione normativa, esso deve ritenersi avulso da ogni rapporto fra il cittadino e lo Stato e, pertanto, non è idoneo a creare in capo al contribuente alcuna posizione di soggezione.

Per tale ragione, il contribuente non può considerarsi diretto destinatario dagli effetti dell’esercizio del “potere” da parte dello Stato-ordinamento, poiché esso si esprime sul piano della costituzione del rapporto giuridico di imposta.

Il rapporto fra contribuente e l’amministrazione finanziaria va, invece, valutato all’interno della sfera attuativa della legge fiscale. L’atto amministrativo con il quale l’amministrazione attua il rapporto di imposta “esprime sì una potestà pubblica ma questa non dà vita al diritto al tributo, bensì rende soltanto esigibile la correlativa obbligazione già sorta”. Ne consegue che l’atto impositivo può essere annullato o dichiarato illegittimo non già in relazione all’esercizio del “potere” in astratto, ma in relazione all’esecuzione dell’obbligazione tributaria e, quindi, del correlativo diritto soggettivo sorto in capo al contribuente.

In questa prospettiva, l’interesse del contribuente, in quanto oggetto di una diretta tutela della legge fiscale (seppur mediata dall’esercizio di un potere amministrativo che la attua), è un interesse privato, estraneo alla sfera di influenza dell’Amministrazione finanziaria. Ebbene, non si tratta di una posizione soggettiva “degradata” dall’esercizio del potere sovrano dello Stato, di talchè, l’interesse del contribuente sarà univocamente proteso verso la tutela diretta della sua sfera patrimoniale, ma giammai verso il corretto esercizio della potestà impositiva da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Questi brevi spunti di teoria generale del rapporto fra Stato e contribuente consentono di mettere in luce l’importanza che riveste l’elemento della “patrimonialità” connaturato nel rapporto di imposta ai fini dell’interpretazione della nozione di “diritti e obblighi di natura civile”.

Ad avviso dei giudici dissenzienti, allorché un provvedimento dell'amministrazione finanziaria comporti una diretta ingerenza nella posizione soggettiva del contribuente, ritengono che si possa assumere quale punto di partenza il criterio patrimoniale, atteso che ogni provvedimento impositivo è *natura sua* idoneo ad incidere su diritti patrimoniali del contribuente.

Come visto, in molte pronunce i giudici dei diritti umani si sono interrogati sull'effettivo valore da attribuire all'elemento della patrimonialità, sebbene non abbiano ritenuto decisivo tale argomento, sostenendo, al contrario, come il profilo patrimoniale del rapporto tributario non altro sia che l'effetto riflesso dell'esercizio della potestà impositiva.

Sulla scorta delle perplessità manifestate dalle istituzioni di Strasburgo, attenta dottrina osserva come le suesposte considerazioni volte a valorizzare l'elemento della patrimonialità ai fini della soluzione della questione applicativa dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione alle controversie fiscali, potrebbero apparire poco convincenti ove non vengano sorrette da altro argomento nondimeno meritevole di riflessione.

La tesi volta a prospettare l'evoluzione, in chiave consensualistica e paritetica, dei rapporti fra il contribuente e l'amministrazione finanziaria incontra pur sempre un limite nel carattere indefettibilmente autoritativo della potestà impositiva che “in ultima analisi incide con effetti ablatori e decurtatori nella sfera economica del contribuente, trasferendo unilateralmente risorse nella sfera economica pubblica, in attuazione del principio del 'concorso alle spese pubbliche’”.

Tuttavia, si ritiene che il carattere indifferentemente autoritativo o consensuale del provvedimento in concreto adottato dall'amministrazione finanziaria non assume carattere decisivo, dal momento che la funzione impositiva rappresenta un ambito dell'azione amministrativa in cui la discrezionalità riveste un ruolo marginale¹²⁹.

Siffatte riflessioni trovano riscontro nelle *dissenting opinion* dei giudici di

129 Cfr. L. Del Federico, *op. cit.*, p. 35.

iminoranza del collegio della *Grand Chambre* i quali osservano come la determinazione dell'imponibile e dell'imposta, l'accertamento e la riscossione dei tributi si basano, in una società democratica, sul principio di legalità e non su un potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria. Proprio per tale ragione i giudici dissenzienti concludono nel senso che "l'articolo 6 dovrebbe essere applicabile a controversie di questo tipo, salvo il caso di circostanze particolari giustificanti il fatto di ritenere che l'obbligo di pagare le imposte non rivesta un 'carattere particolare' ai sensi dell'art. 6, par. 1 della Convenzione"¹³⁰.

2.3 La nozione di “*civil rights and obligations*” secondo la teoria dell’“*autonomous meaning*”.

La logica argomentativa adottata dalla Corte europea dei diritti umani nella sentenza *Ferrazzini*, ha rivelato la centralità del ruolo che assume la nozione di “diritti e obblighi di natura civile” ai fini dell'applicazione delle garanzie processuali poste dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione alle controversie di natura fiscale.

Allorché una controversia tributaria “ordinaria” sia portata alla cognizione della Corte, la prima operazione che effettuano i giudici è quella di valutare se la fattispecie concreta possa sussumersi nel *civil head* della citata disposizione convenzionale.

130 Sul punto cfr. M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, op. cit., p. 551, il quale osserva come “con un ragionevole grado di approssimazione nella lettura dell'ampia casistica della Corte, potrebbe essere sostenuto che secondo quest'ultima solo l'attività della pubblica amministrazione che manifesti tratti di discrezionalità nel momento applicativo della norma, in specifici aspetti della gestione pubblica, impedirebbe l'applicabilità del principio del giusto processo”.

Come è stato osservato in precedenza, la Corte ha sempre sistematicamente ritenuto che le controversie fiscali ordinarie, in quanto fortemente connotate dall'elemento pubblicistico del rapporto fra lo Stato ed il cittadino, dovessero ritenersi *de plano* escluse dalla nozione di “diritti e obblighi di natura civile”.

Tuttavia, va osservato come, nelle pronunce che si sono occupate del tema che ne occupa, la Corte non svolga alcuna ulteriore riflessione se non quella secondo cui dette controversie rientrano nell'area del diritto pubblico e, come tali, non possono riguardare diritti e obblighi di natura civile. È evidente, pertanto, come vi sia la tendenza da parte dei giudici di Strasburgo a semplificare (a volte quasi al punto tale da svilire il delicato compito ermeneutico che spetta alla Corte) l'operazione volta ad individuare il significato da attribuire ad un determinato concetto contenuto nelle norme della Convenzione.

Se dunque, da una parte, la Corte tende ad interpretare restrittivamente l'art. 6, dall'altro però, non può non constatarsi come nel tempo questa interpretazione del concetto di “diritti e obblighi di natura civile”, limitata al mero dato testuale della norma convenzionale, sia andata incontro ad un graduale processo di “erosione” che ha comportato un notevole ampliamento della portata applicativa del concetto di “diritti e obblighi di natura civile”. Ciò è stato chiaramente dettato da esigenze di adattamento dell'intero sistema di protezione dei diritti umani al mutamento dei contesti sociali e giuridici che ha interessato tutti gli Stati membri del Consiglio d'Europa.

La Convenzione europea dei diritti dell'uomo utilizza un vocabolario di termini riconducibili a diverse aree concettuali. Essa ricorre a tre differenti ordini di linguaggio: ordinario, tecnico-scientifico e giuridico¹³¹.

È assolutamente pacifico come gli organi della Convenzione abbiano da sempre interpretato le espressioni ordinarie (ossia le espressioni invalse nel “linguaggio di

131 Cfr. F. Matscher, *Method of interpretation of the Convention*, in AA.VV. (a cura di Macdonald, Matscher, Petzold), *The European system for the protection of human rights*, Nijhoff, Dordrecht, 1993.

ogni giorno”) in modo libero, attribuendo ai termini il loro “significato ordinario” secondo quanto dispone l'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati¹³².

Anche i termini tecnici e scientifici vengono interpretati liberamente dalle istituzioni di Strasburgo. Nel fare ciò, non è necessario che i giudici svolgano autonome valutazioni tecniche o ricerche scientifiche, ma piuttosto è sufficiente che essi ripongano affidamento su ciò che è generalmente accettato da coloro che hanno una conoscenza specialistica della materia che viene in considerazione nella vicenda processuale concreta. Pertanto, con riguardo ai concetti di natura tecnica e scientifica la Commissione e la Corte europea dei diritti umani fanno ricorso al criterio di ragionevolezza in quanto è possibile ritenere legittimo un provvedimento dello Stato qualora esso sia basato su valutazioni tecniche o scientifiche da parte di soggetti qualificati nella materia sottoposta al vaglio dei giudici sovranazionali¹³³.

Una situazione più complessa si presenta nel caso dell'interpretazione dei termini giuridici. In questo caso ci si deve domandare se l'effettivo significato da attribuire a tali concetti sia da rinvenire nel diritto interno dello Stato interessato, ovvero, nella Convenzione.

In altre parole, al fine di stabilire se la posizione giuridica sottesa alla vicenda processuale portata all'esame della Corte comporti una “determinazione di diritti ed obblighi di natura civile”, i giudici di Strasburgo possono trovarsi dinanzi a due differenti significati del medesimo concetto: quello proveniente dal diritto nazionale e quello proprio della Convenzione.

Pertanto, ci si deve chiedere quale grado di rilevanza rivesta il diritto dello Stato

132 In particolare, si fa riferimento al primo paragrafo dell'art. 31 a mente del quale “*un trattato deve essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto del suo oggetto e del suo scopo*”.

133 Cfr. Corte europea dei diritti umani sentenza *Winterwerp v. The Netherlands*, application n° 6301/73, 24 ottobre 1979, par. 37-38; sentenza Corte europea dei diritti umani, *X v. United Kingdom*, application n° 7215/75, 5 novembre 1981, par. 41.

chiamato in causa ai fini della qualificazione giuridica del concetto posto dalla norma convenzionale e, soprattutto, in che rapporto si pone la normativa nazionale con un'interpretazione autonoma ispirata agli scopi della Convenzione.

Sin dalle prime pronunce, sia la Commissione che la Corte europea dei diritti umani hanno adottato un approccio ermeneutico volto ad attribuire ai termini giuridici un significato autonomo che traesse origine proprio dal sistema di tutela della Convenzione europea dei diritti dell'uomo¹³⁴.

Ciò evidentemente era dettato dal timore che la determinazione di taluni concetti fondamentali ai fini della decisione della controversia sottoposta al vaglio degli organi di Strasburgo potesse rimettersi al diritto interno dello Stato contraente chiamato in causa. In altri termini, si voleva evitare che l'interpretazione di una norma della Convenzione basata sull'apporto normativo del diritto nazionale potesse comportare una surrettizia subordinazione dell'attività interpretativa degli organi di Strasburgo alla sovranità degli Stati contraenti¹³⁵.

Al fine di preservare la funzione fondamentale della Corte quale organo istituzionalmente preposto all'interpretazione e all'applicazione della Convenzione¹³⁶, nonché, per individuare il giusto bilanciamento fra l'interpretazione secondo il diritto nazionale e l'interpretazione secondo la

134 Sul punto cfr. F. Matscher, *Method of the interpretation of the Convention*, cit. il quale rinviene il fondamento giuridico della tecnica dell'*autonomous meaning* nell'art. 5 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati il quale stabilisce che “*la presente Convenzione si applica a qualsiasi trattato che rappresenti l'atto costitutivo di un'organizzazione internazionale e a qualsiasi trattato adottato in seno ad un'organizzazione internazionale, senza che ciò pregiudichi le norme pertinenti dell'organizzazione*”. In questo caso è proprio l'elemento delle “norme pertinenti dell'organizzazione” a costituire regola generale ai fini dell'interpretazione autonoma dei trattati, fra i quali vi è anche la Convenzione europea dei diritti umani. Ad avviso dell'Autore si tratterebbe di un'autonoma interpretazione divergente dal criterio del “senso ordinario da attribuire ai termini del trattato” di cui all'art. 31, paragrafo 1, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

135 Infatti, proprio nella sentenza *Engel v. The Netherlands* (parr. 80-81), la Corte europea dei diritti umani osserva che “*if the Contracting Parties were able at their discretion to classify an offence as disciplinary instead of criminal...the operation of the fundamental clauses of articles 6 and 7 would be subordinated to their sovereign will*”.

136 Cfr. art. 32 della Convenzione a mente del quale “*La competenza della Corte si estende a tutte le questioni concernenti l'interpretazione e l'applicazione della Convenzione e dei suoi protocolli che siano sottoposte ad essa alle condizioni previste dagli articoli 33, 34 e 47*”.

Convenzione, i giudici di Strasburgo hanno introdotto, fra le tecniche di argomentazione, la teoria cosiddetta dell'*autonomous meaning*, ossia dell'interpretazione autonoma dei termini contenuti nelle disposizioni convenzionali¹³⁷.

A questo punto si ritiene indispensabile svolgere alcune brevi considerazioni su cosa sia esattamente la teoria dell'*autonomous meaning* e, soprattutto, su quale ruolo rivesta all'interno del sistema di tecniche interpretative adottato dalla Corte europea.

In primo luogo, va sottolineato come già sin dalle prime pronunce della Commissione europea dei diritti umani, il concetto di *autonomous meaning* rappresentasse un criterio fondamentale di interpretazione delle norme della Convenzione. Infatti, i giudici di Strasburgo osservavano che i termini utilizzati dalla Convenzione, quali quelli di “accusa penale” e “diritti e obblighi di natura civile”, non potevano essere semplicemente interpretati alla luce del diritto interno degli Stati contraenti interessati, ma dovevano essere ricondotti ad un concetto autonomo che traesse origine dalla stessa Convenzione e che potesse essere interpretato indipendentemente dal significato che esso assumeva nell'ordinamento interno; dall'altra parte, tuttavia, si ammetteva la rilevanza dei principi generali dell'ordinamento giuridico che avrebbero dovuto essere necessariamente tenuti in considerazione nell'individuazione del significato da attribuire all'espressione contenuta nella norma convenzionale¹³⁸. L'idea che sta

137 Sul piano della teoria generale dell'interpretazione, particolarmente interessante è la distinzione che fa F. Sudre, *Le recours aux 'notions autonomes*, in “*L'interprétation de la Convention européenne des droits de l'homme*”, Nàmesis–Bruylant, Bruxelles, 1998, tra “autonomia organica” ed “autonomia sostanziale”: l'autonomia in senso organico viene in considerazione tutte le volte in cui la Corte ricorre all'interpretazione uniforme di un concetto, piuttosto che lasciare spazio alle diverse interpretazioni fornite dalle giurisdizioni nazionali, questo è infatti il normale esercizio della funzione giurisdizionale di una corte internazionale. Nella prospettiva dell'autonomia in senso sostanziale, per concetti autonomi si intendono soltanto quelli che hanno un chiaro e distinto significato nella Convenzione rispetto a quello che essi assumono nel diritto interno. L'esempio più evidente è fornito dalle nozioni di “*civil rights and obligations*” e di “*criminal charge*” nell'art. 6, primo comma, della Convenzione.

138 Cfr. Commissione europea dei diritti umani, sentenza *Twenty One Detained Person v.*

alla base del ragionamento delle istituzioni di Strasburgo, a ben guardare, rivela una vera e propria asimmetria fra i due ambiti normativi appena richiamati; infatti, la continua tensione esistente fra le due dimensioni impone alla Corte europea dei diritti umani un notevole sforzo interpretativo-discretivo nel giungere, di volta in volta, ad una soluzione che possa contemperare, nel modo più garantista possibile dei diritti individuali, esigenze contrapposte.

Ciononostante, la Corte, specie con riguardo ai concetti di “diritti e obblighi di natura civile” e di “accusa penale”, inclina palesemente verso un'interpretazione che tende a collocare il diritto nazionale su un piano subordinato (e comunque mai in posizione paritetica) rispetto alla Convenzione¹³⁹. Ad avviso della Corte, infatti, il diritto interno del singolo Stato, benchè rilevante, non è mai decisivo ai fini della qualificazione giuridica del concetto contenuto nella disposizione convenzionale. Da ciò è possibile desumere come l'essenza dell'autonomia nell'interpretazione della Convenzione sia un vero e proprio *status* di “indipendenza semantica” dei concetti contenuti nella Convenzione¹⁴⁰. Seguendo tale impostazione non può che inferirsi come l'ambito “naturale” all'interno del

Germany, par. 4, in cui i giudici sostenevano che “*the Convention terms 'criminal charge' and 'civil rights and obligations' cannot be construed as a mere reference to the domestic law of the High Contracting Party concerned but relate to an autonomous concept which must be interpreted independently, even though the general principles of the High Contracting Parties must necessarily be taken into consideration in any such interpretation*”.

139 Tale meccanismo interpretativo, volto a marginalizzare il diritto nazionale per prediligere l'autonomia della Convenzione, ha suscitato le critiche di un'attenta dottrina, segnatamente F. Crisafulli, *CEDU e giusto processo tributario*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, cit., il quale ravvisa “*la contraddizione esistente tra l'affermazione (condivisibile e necessaria sul piano pratico) dell'autonomia delle nozioni giuridiche in ambito convenzionale rispetto alla loro definizione in diritto interno ed il rifiuto, praticamente sistematico, della Corte di procedere a sua volta ad una definizione astratta (cioè generale) di tali nozioni autonome. Ne deriva una costante indeterminatezza del significato di espressioni tecniche, che vengono sganciate dal loro contesto definitorio nazionale senza essere poi agganciate ad alcun altro sistema definitorio organico, alternativo al primo, con conseguenze non trascurabili sulla 'certezza' del diritto convenzionale (sacrificata manifestamente a favore della massima libertà che la Corte riserva a sé stessa, di decidere caso per caso, senza alcun vincolo preconstituito di natura concettuale)*”.

140 Sul punto cfr. Letsas G., *The truth in autonomous concepts: how to interpret the ECHR*, in *European Journal of International Law*, 2004, p. 1.

quale va ricercato il significato da attribuire ai concetti espressi dalle norme convenzionali sia proprio la Convenzione e non il diritto nazionale il quale assume un valore meramente marginale, nulla di più che un “punto di partenza” ai fini della comprensione dell'oggetto del contendere¹⁴¹.

Come già osservato, la Convenzione europea dei diritti dell'uomo non contiene alcuna norma che ponga regole specifiche con riguardo ai criteri di interpretazione dei concetti utilizzati nel testo convenzionale; proprio per tale motivo, si deve all'attività giurisprudenziale degli organi di Strasburgo l'elaborazione concettuale della teoria dell'*autonomous meaning*.

Un'importante sentenza con cui i giudici dei diritti umani si sono espressi in merito all'applicazione dei metodi di interpretazione della Convenzione, è quella riguardante il noto caso *Öztürk v. Germany*¹⁴² in cui il giudice Matscher, nelle sue *dissenting opinion*, rifletteva sulla circostanza che la tecnica interpretativa fondata sul principio di autonomia costituisce un processo ermeneutico molto più complesso di quello che si potrebbe immaginare e che gli organi di Strasburgo hanno, in un certo senso, sottovalutato l'importanza di questo strumento¹⁴³ che ha da sempre rappresentato un indispensabile elemento di collegamento, se non propriamente un'*actio finium regundorum*, fra autonomia interpretativa e “margine di apprezzamento”¹⁴⁴.

Ripercorrendo la giurisprudenza della Commissione e della Corte europea dei

141 Cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenze *Karakurt v. Austria*, *Chassagnou and others v. France* (par. 100), in cui i giudici hanno affermato che i concetti autonomi sono quelli la cui “definizione nel diritto nazionale assume solamente un valore relativo e costituisce nulla di più che un punto di partenza”, inoltre essi “devono essere interpretati come aventi un autonomo significato nel contesto della Convenzione e non sulla base del loro significato nel diritto domestico”.

142 Sentenza Corte europea dei diritti umani, application n° 22479/93, 28 settembre 1999.

143 Cfr. F. Matscher, *Methods of interpretation of the Convention*, pag. 73, in cui afferma che “nevertheless, autonomous interpretation is a much more complex hermeneutic process that might appear, and I would not deny that in this respect too the Convention institution on occasion carry out their tasks in an oversimplified manner”.

144 In posizione speculare rispetto alla teoria dell'*autonomous meaning* si pone la dottrina del margine di apprezzamento....[continuare] vedi Eva Brems

diritti umani sul tema, ci si rende conto come i giudici di Strasburgo non abbiano mai affrontato la questione con il livello di approfondimento e di attenzione che essa richiede¹⁴⁵; esempio paradigmatico in tal senso sono le pronunce con cui la Corte si è occupata della questione relativa all'applicazione delle garanzie processuali dell'art. 6 della Convenzione alla materia tributaria. Come si è già osservato in precedenza, si tratta di sentenze caratterizzate da un approccio estremamente riduttivo della questione, dal momento che i giudici hanno sempre sostenuto che le controversie fiscali dovessero ritenersi escluse dall'ambito di operatività della citata norma convenzionale, osservando semplicemente come la posizione giuridica sottesa alla vicenda processuale concreta non rientrasse nel concetto di “diritti e obblighi di natura civile” o di “accusa penale” come interpretati secondo il loro *autonomous meaning*, ossia secondo il significato che essi assumono alla luce dell'oggetto e dello scopo della Convenzione.

L'esigenza di creare un sistema di tecniche interpretative basato su un principio di autonomia scaturisce dalla consapevolezza, da parte delle istituzioni di Strasburgo, che l'“ordinamento convenzionale”, al pari di ogni ordinamento sovranazionale, appare come un ordinamento incompleto. La presenza di lacune strutturali all'interno del sistema di protezione dei diritti fondamentali della Convenzione¹⁴⁶ ha posto il problema (comune a tutti gli organi giurisdizionali

145 Peraltro, è curioso notare come, a volte, anche gli stessi giudici dei diritti umani, prendessero atto della mancanza, nelle stesse sentenze, di argomenti convincenti a supporto della determinazione del significato dei concetti utilizzati nella Convenzione secondo l'*autonomous meaning*. Illuminante, a tal proposito è la *dissenting opinion* del giudice Matscher nella sentenza *Öztürk v. Germany*, il quale osservava che “*I also wonder whether the purpose and object of the Convention, on which autonomous interpretation is founded, require that the procedural guarantee enshrined in Article 6 be respected in cases like the present one, this being the only condition on which this case could legitimately be described as “criminal” in terms of “object and purpose of the Convention”. Here again, the judgment fails to provide convincing arguments in support of its conclusion*”.

146 La lacunosità del sistema della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo discende principalmente dall'elevato grado di astrattezza dei concetti utilizzati nel testo convenzionale. Come già si è osservato, se per i termini di senso ordinario e per quelli tecnico-scientifici non sorgono particolari questioni in ordine al significato da attribuire loro (atteso che se per i primi vale il “senso comune” della parola, per i secondi è necessario che il senso ordinario del

internazionali) relativo alla reale funzione da attribuire alla giurisprudenza degli organi di Strasburgo. In particolare, ci si è chiesti se l'elaborazione di una teoria fondata sull'autonomia dei concetti della Convenzione sia mera espressione di una funzione discrezionale connessa all'attività giurisdizionale, oppure sia dimostrazione di un vero e proprio *law making power*, che farebbe della Corte europea dei diritti umani un soggetto capace di esercitare un potere normativo, sebbene ad essa non espressamente attribuito dalla Convenzione.

Dunque, accanto ad un'attività istituzionalmente deputata all'interpretazione della Convenzione si porrebbe un potere normativo sostitutivo, o comunque equivalente a quello degli Stati, che la Corte eserciterebbe nei casi in cui, con le sue pronunce, dovesse integrare il lacunoso sistema della Convenzione¹⁴⁷.

La questione, peraltro, ha motivo di porsi a cagione della peculiare struttura della Convenzione i cui concetti si caratterizzano per essere concepiti in maniera tale da sfuggire ad una definizione troppo precisa del loro contenuto.

Tuttavia, la prospettazione circa l'ipotetica esistenza di un potere normativo in capo alla Corte europea dei diritti umani ha suscitato il timore degli interpreti i quali non hanno esitato a manifestare riserve ed obiezioni nei confronti della teoria dell'*autonomous meaning*. Uno dei critici della teoria che si riferisce è stato

termine corrisponda, in termini di ragionevolezza, a ciò che è comunemente accettato dalla comunità scientifica o, comunque, dagli esperti della materia), il problema tuttavia sorge con particolare riguardo ai concetti giuridici per i quali il criterio del "senso ordinario" del termine non può soccorrere più; e allora sarà per essi necessario operare un bilanciamento fra il significato che essi assumono secondo il diritto interno dello Stato chiamato in causa ed il significato che ad essi va attribuito alla luce dell'oggetto e dello scopo della norma della Convenzione che, nel caso specifico, viene in considerazione.

147 Ragionando in tal senso, la Corte Europea dei diritti umani sembrerebbe quasi assumere la veste del Pretore nell'Antica Roma, dal momento che ad essa si attribuirebbe (secondo la tesi che riconosce alla Corte un potere normativo) un vero e proprio potere di *adiuvandi, vel supplendi vel corrigendi "Conventionis" gratia*. Ma un siffatto modo di concepire l'attività della Corte condurrebbe inevitabilmente ad ammettere l'applicazione di un diritto desunto dal processo. Così come la funzione fondamentale del Pretore era quella di garantire l'*aequitas* attraverso il riconoscimento della parità processuale fra le parti in causa, allo stesso modo la Corte Europea dei diritti dell'uomo garantisce l'*aequitas* nel ricercare il giusto bilanciamento fra l'esigenza di proteggere le diversità giuridiche degli Stati contraenti e l'esigenza di garantire un'applicazione uniforme del diritto convenzionale nel territorio del Consiglio d'Europa.

proprio il giudice della Corte europea dei diritti umani Franz Matscher il quale, nelle citate *dissenting opinion* in seno alla sentenza *Öztürk*, osservava come, sebbene sia necessario ai fini dell'autonoma qualificazione dei concetti contenuti in una convenzione internazionale assumere quale punto di partenza il significato attribuito dal diritto interno degli stati contraenti, questo processo ermeneutico non possa, tuttavia, spingersi al punto tale da comportare il rischio di giungere ad una conclusione che, benché “filosoficamente” (*id est* astrattamente) valida, possa risultare priva di fondamento giuridico (su un piano puramente pratico).

La tesi del giudice Matscher parte dalla premessa che ogni deviazione dalla qualificazione giuridica di determinati concetti secondo il diritto interno dello Stato contraente porta con sé il rischio di “oltrepassare illegittimamente i confini del diritto”¹⁴⁸. La questione, quindi, investe direttamente l'esercizio della discrezionalità giurisdizionale: il compito istituzionale dei giudici è quello di interpretare ed applicare ciò che il diritto è, e non ciò che il diritto deve essere. Si tratta di un principio fondamentale dello stato di diritto quello secondo cui la discrezionalità del giudice non può legittimare un'attività creativa del diritto tale da consentire l'introduzione, per via interpretativa, di nuovi diritti ed obblighi basati su ciò che si pensa il diritto debba essere, discostandosi dalla effettiva e concreta regolamentazione della materia oggetto del giudizio. Diversamente, la ricerca di astratte teorizzazioni dei concetti contenuti nelle norme della Convenzione potrebbe tradursi sostanzialmente in una modifica della Convenzione stessa.

Tuttavia, prevedere un limite all'attività giurisdizionale della Corte europea dei diritti umani non significa negare *ex radice* l'esigenza di un'interpretazione autonoma dei diritti della Convenzione. Il principio di autonomia, se da un lato è

148 Cfr. *Dissenting opinion* del giudice Matscher nella sentenza *Öztürk v. Germany*, ad avviso del quale “*excessively broad interpretation of the concept of 'criminal' and 'civil' for the purpose of extending the guarantee included in article 6 to cases to which they are not intended to apply does not strike me as an appropriate solution*”.

ispirato al fine di garantire che la coerenza dell'intero sistema di protezione dei diritti fondamentali non sia “contaminata” dalle “diversità” giuridiche degli ordinamenti degli Stati contraenti (o, detto in altri termini, da un eccesso di sovranità degli stessi Stati), dall'altro, però, postula necessariamente un'attività di *self-restraint* da parte della Corte volta a scongiurare il rischio che un'interpretazione “eccessivamente autonoma” della Convenzione possa tradursi in creazione normativa, con l'inevitabile conseguenza di un'illegittima, surrettizia, “manipolazione” del testo convenzionale¹⁴⁹.

Proprio sulla base di siffatta riflessione si ritiene condivisibile quella tesi che cerca di fornire una soluzione alla questione prospettata ricollegando la teoria dell'interpretazione autonoma all'esigenza di armonizzazione dei diritti nazionali e di applicazione uniforme del diritto convenzionale¹⁵⁰.

Tale tesi assume quale presupposto fondamentale che l'utilizzo di una tecnica interpretativa fondata sull'autonomia dei concetti sia indispensabile in ogni trattato o convenzione internazionale.

La Corte europea dei diritti umani viene investita di controversie che provengono dalle giurisdizioni nazionali, di talchè assumere quale punto di partenza il significato che viene attribuito a determinati concetti giuridici dal diritto interno di ciascuno Stato contraente diviene premessa indispensabile per consentire ad uno strumento internazionale, qual è la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, di

149 Tale modo di intendere la teoria dell'*autonomous interpretation* si rinviene anche nel pensiero del giudice Matscher, cit., pag. 73, il quale riconosce che l'interpretazione autonoma sia un metodo di interpretazione “appropriato” negli accordi internazionali e che nel caso della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo essa conduce all'armonizzazione nell'applicazione dei diritti fondamentali nei vari Stati contraenti, secondo quanto previsto nel Preambolo della Convenzione stessa. Tuttavia, osserva l'Autore, anche tale metodo va impiegato con estrema cautela, in quanto, diversamente, si correrebbe il rischio di creare concetti autonomi che sfuggono da ogni riferimento normativo della Convenzione. Infine, particolarmente suggestiva appare l'immagine che offre l'Autore con riguardo agli effetti di un eccesso di autonomia interpretativa e, utilizzando un'espressione dai toni catastrofici, afferma che “*autonomous interpretation which is not sufficiently thought out and well-founded can also tilt over into a law-making process, which is not covered by the Convention*”.

150 Cfr. Letsas G., *A theory of interpretation of the European Convention on Human Rights*, Oxford University Press, Oxford, 2009, pp. 49 ss..

coordinare ordinamenti giuridici differenti¹⁵¹.

È agevole notare come gli Stati contraenti condividano pressappoco gli stessi concetti giuridici e di tale circostanza ne è testimonianza il testo della Convenzione sul quale, al momento della sua stesura, si è incontrato il *communis consensus* di tutti gli Stati contraenti¹⁵². Tuttavia, l'aspetto problematico da affrontare risiede non tanto nel riconoscimento o meno, da parte dei singoli Stati, di determinati concetti giuridici, quanto nel diverso significato che essi assumono in ogni ordinamento.

Dunque, se da una parte, la Corte non può prediligere il significato che un determinato concetto assume nel diritto interno di uno Stato piuttosto che in un altro, da altra parte, tuttavia, esistono materie, fra le quali vi rientra sicuramente il diritto tributario, in cui la Corte deve pur sempre riconoscere un “margine di apprezzamento” degli Stati che possa garantire quell'ambito di relatività interpretativa volta a riconoscere e rispettare il pluralismo costituzionale che connota il sistema europeo di tutela multilivello dei diritti fondamentali.

È proprio in questo contesto che si colloca la teoria dell'*autonomous meaning*:

151 Sul punto cfr. M. Delmas-Marty, *Verso un'Europa dei diritti dell'uomo. Ragion di Stato e diritti umani nel sistema della Convenzione europea*, Cedam, Padova, 1994, p. 312, la quale osserva che la questione relativa all'utilizzo di una tecnica interpretativa basata su un principio di autonomia “è che, oltre al fatto che numerose clausole rinviano espressamente al diritto nazionale, gli stessi concetti che costituiscono l'intelaiatura del trattato sono ispirati ai sistemi giuridici interni, così che la Commissione e la Corte non possono esimersi dal prendere in considerazione il significato loro attribuito nei vari contesti nazionali”.

152 A tal proposito, particolarmente suggestiva è la tesi di E. Brems, *Human rights: Universality and Diversity*, Nijhoff, Dordrecht, 2001, p. 393, la quale sostiene che la ricerca di un “*diplomatic consensus*” nella scrittura dei trattati internazionali in materia di diritti umani non sia altro che il risultato del carattere vago e generale delle nozioni contenute in quei trattati; “più vago è il testo e più facile è raggiungere un accordo”. È interessante notare come, secondo la tesi prospettata dall'Autore, cambi la prospettiva dalla quale studiare la questione relativa al rapporto fra i diversi significati attribuiti ai diritti, rispettivamente dagli ordinamenti interni e dalla Convenzione europea. Mentre tradizionalmente il comune consenso degli Stati contraenti nella scrittura del testo della Convenzione costituisce la premessa della questione, secondo l'Autore, invece, esso rappresenta la conclusione. In altri termini, se, nell'impostazione tradizionale il comune consenso degli Stati costituisce lo strumento per rimediare all'elevato grado di generalità ed astrattezza che caratterizza i concetti utilizzati dalla Convenzione, secondo la tesi dell'Autore, invece, il comune consenso altro non è che il risultato di questo “difetto” del testo convenzionale.

solamente una tecnica interpretativa fondata su un principio di autonomia può consentire alla Corte europea di svolgere nel modo più equilibrato possibile il ruolo istituzionale che la Convenzione le ha affidato, che è quello di garantire l'interpretazione e l'applicazione (uniforme) del diritto convenzionale fra gli ordinamenti degli Stati appartenenti al Consiglio d'Europa¹⁵³. A sostegno di tale orientamento si richiama il pensiero di autorevole dottrina che ha osservato che, se è vero che gli *standard* di tutela contenuti nei trattati internazionali in materia di diritti umani difficilmente vengono interpretati in modo da lasciare al singolo Stato contraente la libertà (discrezionalità) di determinare il significato di determinati concetti (atteso che essi vanno intesi in un'accezione autonoma), è anche vero, però, che l'esigenza di armonizzazione degli *standard* di tutela deve essere considerata dall'interprete con particolare cautela, onde scongiurare il rischio che la creazione di concetti autonomi possa sfuggire alla *rule of law* dell'"ordinamento convenzionale"¹⁵⁴. Tali osservazioni trovano, invero, riscontro pratico nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani che, in particolare nelle sentenze *Soering v. United Kingdom*¹⁵⁵ e *Artico v. Italia*¹⁵⁶, ha sostenuto come, nell'interpretare la Convenzione, debba essere posta l'attenzione sulla sua speciale natura di "trattato" posto a tutela dei diritti e delle libertà

153 L'esigenza di un'applicazione uniforme del diritto della Convenzione Europea è sostenuta anche da M. De Salvia, *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2001, p. 32, ad avviso del quale "gli Stati aderenti alla CEDU hanno di fatto conferito al suo organo giurisdizionale il compito di elaborare un diritto dei diritti dell'uomo che possa dirsi loro comune, proprio attraverso l'interpretazione e l'applicazione giurisdizionale del parametro convenzionale".

154 Cfr. R. Bernhardt, *Thoughts on the interpretation of Human-Rights Treaties*, in *Protecting Human Rights*, 1988, pp. 65 ss.. Sul punto si veda F. Matscher, cit., p. 73, il quale sostiene che "autonomous interpretation is the appropriate method of interpretation for law-making multilateral agreements; in the case of the European Convention it leads to a harmonization of the standard of enforcement of fundamental rights in the various member states, which is after all one of the objectives of the Convention itself, according to the Preamble. But even this method must be used by the interpreter with great care, because otherwise he runs the risk of creating so-called autonomous concept which do not have any foundation in the Convention system itself".

155 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application n° 14038/88, 7 luglio 1989.

156 Corte Europea dei diritti umani sentenza, application n° 6694/74, del 13 maggio 1980.

fondamentali per la collettività sovranazionale; per tale motivo diviene necessario, non solo che le disposizioni della Convenzione stessa siano interpretate ed applicate in modo da garantire una protezione dei diritti che sia pratica ed effettiva, ma altresì che i diritti e le libertà fondamentali siano compatibili con “*lo spirito generale della Convenzione quale strumento volto a mantenere e promuovere gli ideali ed i valori della società democratica*”¹⁵⁷.

In questa direzione si pone il pensiero, invero condivisibile, di un'attenta dottrina che ritiene che l'impiego da parte della Corte di una tecnica argomentativa basata su un criterio di autonomia interpretativa sia imposto dall'esigenza di affermare un principio generale diretto alla tutela di un “ordine pubblico europeo” (con specifico riguardo ai diritti e alle libertà individuali); ne consegue che la Convenzione non può ammettere che vi siano tante interpretazioni differenti dei concetti in essa contenuti quanti sono gli Stati contraenti. Diversamente, non sarebbe inverosimile ritenere che la prospettazione di una “atomizzazione” interpretativa dei diritti comporterebbe una minaccia all'integrità degli obiettivi della Convenzione stessa, con l'inevitabile rischio di compromettere la necessaria uguaglianza degli obblighi assunti dagli Stati firmatari.

Tuttavia, va osservato come la tesi dell'uniforme interpretazione ed applicazione del diritto convenzionale, quale corollario del principio dell'autonomia interpretativa, non sia unanimemente condivisa in dottrina. Si è già sottolineato come, ad avviso di alcuni interpreti, l'*autonomous meaning* potrebbe rappresentare una base di legittimazione per la Corte europea volta ad introdurre nell'ordinamento convenzionale nuovi diritti e nuovi obblighi limitando surrettiziamente la sovranità degli Stati contraenti, nonché il “consenso europeo”. Si obietta, infatti, che la Convenzione non nasce per ricevere un'applicazione uniforme negli ordinamenti dei diversi Stati contraenti; in altre parole, la

157 Cfr. Corte Europea dei diritti umani sentenze *Soering v. United Kingdom*, application n. 14038/88, 7 luglio 1989; *Artico v. Italy*, application n. 6694/74, 13 maggio 1980; *Ireland v. United Kingdom*, application n. 5310/1971, 18 gennaio 1978.

Convenzione non impone agli Stati membri una generale ed unanime condivisione interpretativa dei concetti giuridici convenzionali. Se, in alcuni casi, l'esigenza di uniformità nell'interpretazione e nell'applicazione della norma convenzionale si impone al fine di garantire l'effettività nella tutela dei diritti e della libertà individuali, tuttavia, viene osservato come manchi nella Convenzione l'espressa previsione di un principio di uniformità. La Convenzione non tende ad imporre soluzioni uniformi ma "standard di condotta" che possono variare nei diversi contesti sociali degli Stati contraenti e la cui esecuzione è rimessa alla scelta dei mezzi interni per darvi esecuzione¹⁵⁸.

158 Cfr. H. Petzhold, *The Convention and the principle of subsidiarity*, in R. St. J. Macdonald, F. Matscher, H. Petzhold (a cura di), *The european system for protection of human rights*, Dordrecht, 1993, pp. 60-61. In particolare l'Autore fa notare come il compito fondamentale delle istituzioni della Convenzione sia pacificamente quello di garantire il godimento dei diritti e delle libertà fondamentali da parte di ogni individuo anche se occorre pur sempre riflettere sul fatto che si tratta di una responsabilità secondaria. Infatti, la loro missione è essenzialmente quella di guidare ed assistere gli Stati contraenti affinché sia garantita a ciascun individuo la protezione dei diritti fondamentali attraverso le istituzioni e le procedure nazionali. In questo caso, l'Autore ricollega l'esigenza di un'interpretazione uniforme della Convenzione al principio di sussidiarietà. Infatti, a tutela della sovranità degli Stati contraenti, si afferma un ruolo secondario della Corte Europea dei diritti umani, ponendo la priorità della tutela dei diritti e delle libertà fondamentali in capo alle autorità nazionali. Proprio per tale motivo si suole scomporre il principio di sussidiarietà in due componenti fondamentali: quella procedurale e quella sostanziale. Sotto il primo profilo, "sussidiarietà" significa che prima di ricorrere alla Corte Europea, il soggetto che lamenta la violazione di un diritto protetto dalla Convenzione deve "consumare" i rimedi giurisdizionali interni, in quanto solo le Corti domestiche possono garantire un effettivo e adeguato rimedio; da un punto di vista sostanziale, invece, il concetto di sussidiarietà va inteso nel senso che la Corte Europea dei diritti umani, quando applica una disposizione della Convenzione, deve farlo tenendo conto di tutte quelle caratteristiche giuridiche e fattuali che connotano la vita della società dello Stato interessato.

Pertanto, alla luce di queste riflessioni si può pacificamente affermare che l'uniforme interpretazione e applicazione della Convenzione, lungi dal costituire un falso problema, è un'esigenza che si muove parallelamente all'evoluzione giuridica, culturale e sociale degli Stati Contraenti. Letta alla luce del principio di sussidiarietà, la teoria dell'autonoma interpretazione trova un'ulteriore conferma quale strumento volto a rafforzare l'efficienza dell'intero sistema convenzionale di protezione dei diritti e delle libertà fondamentali. Il principio di sussidiarietà, in un certo senso, fissa le regole fondamentali entro cui deve muoversi l'attività interpretativa della Corte Europea dei diritti umani: da un lato, la sovranità degli Stati contraenti viene salvaguardata attraverso la previsione di una competenza "procedurale" volta a garantire, sul piano interno e in prima istanza, la protezione dei diritti fondamentali stabiliti dalla Convenzione, dall'altro lato, la possibilità riconosciuta alla Corte Europea di creare ed applicare un sistema unitario di modelli di tutela generalmente validi e condivisi dalla

Ad avviso dei sostenitori della tesi che qui si riferisce, la teoria dell'uniformità risulterebbe vieppiù indebolita ove si consideri che la generalità e l'astrattezza che caratterizzano la formulazione dei diritti fondamentali non costituiscono "difetti" del sistema convenzionale di protezione dei diritti medesimi ma ne rappresentano naturale connotato; ciò val quanto dire che l'elaborazione di principi e nozioni autonome appartiene alle competenze giurisdizionali proprie della Corte europea e, dunque, non è espressione di alcun potere normativo. Proprio per tale motivo si ritiene che quello del riconoscimento di un *law-making power* in capo alla Corte, in realtà, costituisce un falso problema: il sistema sovranazionale di protezione dei diritti umani, infatti, è strutturato in modo tale che la Convenzione costituisca il punto di partenza, mentre l'interpretazione della norma da parte della Corte europea ne rappresenta il punto di arrivo. Infatti, i diritti e le libertà fondamentali contenuti nella Convenzione sono stati pensati e redatti in modo tale da costituire dei veri e propri parametri di valutazione che consentono alla Corte di stabilire i limiti di oggetto e di scopo della norma convenzionale in concreto invocata.

Come è stato già osservato, sul piano pratico, la teoria dell'*autonomous meaning* non pare implicare questioni di particolare difficoltà applicativa, dal momento che la Corte Europea dei diritti dell'uomo si è sempre avvalsa di siffatta tecnica interpretativa esclusivamente per scopi classificatori: una determinata posizione giuridica o un istituto beneficeranno della protezione della Convenzione solamente ad esito di un giudizio di sussumibilità alla norma convenzionale che la Corte svolge alla luce dell'oggetto e dello scopo della Convenzione medesima.

Sotto il profilo puramente teorico, tuttavia, il principio dell'autonomia interpretativa assume una notevole quanto interessante complessità.

Tuttavia, con specifico riguardo ai concetti di "*civil rights and obligations*", la Corte europea dei diritti umani non sembra essersi posta la questione in termini così complessi; infatti, nessuna sentenza riporta argomentazioni, più o meno

comunità degli Stati aderenti al Consiglio d'Europa.

approfondite, in materia. A riprova di ciò, basti porre mente alle prime pronunce in cui la Corte europea aveva confinato il concetto di “*diritti e obblighi di natura civile*” nel ristretto ambito della distinzione fra diritto privato e diritto pubblico. Di talchè, si riteneva pacificamente che l'espressione “*civil rights and obligations*”, in ragione dell'utilizzo del termine “*civile*”, ricomprendesse un novero di diritti ed obblighi esclusivamente riconducibili all'ambito del diritto privato¹⁵⁹. Inoltre, la questione relativa al rapporto fra il diritto della Convenzione ed il diritto nazionale dello Stato contraente chiamato in causa veniva risolta dai giudici di Strasburgo attribuendo rilevanza al primo, atteso che, al fine di stabilire se il diritto invocato dal ricorrente fosse “di natura civile”, non assumevano particolare rilevanza, o comunque rivestivano un ruolo marginale, sia il carattere della legge nazionale che disciplinava la materia (diritto civile, commerciale, amministrativo, ecc...), sia l'autorità investita della giurisdizione nella medesima materia (tribunale ordinario, autorità amministrativa, ecc...) ¹⁶⁰.

Solamente verso la fine degli anni Settanta, con la sentenza relativa al celebre

159 Ciò è quanto si ricava dalla sentenza della Corte Europea dei diritti umani pronunciata nel caso *Ringeisen v. Austria*, application n° 2614/65, 16 luglio 1971, nella quale, al paragrafo 94, si legge che l'espressione contenuta nella versione francese del testo dell'art. 6 della Convenzione fa riferimento a “*contestations sur (des) droit et obligations de caractère civil*” ricomprende tutti i procedimenti il cui esito è decisivo per i diritti e gli obblighi di natura privata. La versione inglese del testo che si riferisce alla “*determination of...civil rights and obligations*” conferma tale interpretazione.

Siffatto modo di interpretare l'espressione “*civil rights and obligations*” trova altresì conferma nella sentenza della Corte Europea dei diritti umani relativa al caso *König v. Germany*, application n° 6232/73, 28 giugno 1978, in cui, al paragrafo 95, si legge che “*la Corte conclude che l'articolo 6 paragrafo 1 è applicabile, senza che sia necessario che il significato di tale disposizione si estenda oltre quei diritti che hanno natura privata*”.

Sul punto cfr. S. Bartole – B. Conforti – G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Cedam, Padova, 2001, pp. 165-166 i quali pongono l'attenzione sulla corrispondenza biunivoca fra il significato di “civile” e quello di “privato”.

160 Siffatto orientamento trova esemplare conferma nella sentenza della Corte europea dei diritti umani del 24 ottobre 1989, *H. v. France*, in cui i giudici avevano affermato che “*l'art. 6 par. 1 si applica indipendentemente dallo status, pubblico o privato, delle parti, e dalla natura della normativa che disciplina il modo nel quale la controversia deve essere definita; è sufficiente che l'esito del procedimento sia decisivo per i diritti od obblighi di diritto privato*”.

caso *König v. Germany*¹⁶¹, la Corte europea dei diritti umani, per la prima volta, si sofferma con maggiore attenzione sull'interpretazione del concetto di “*civil rights and obligations*”, interrogandosi circa la possibilità di estenderne il significato superando la staticità della tradizionale classificazione dei diritti individuali, ora aventi natura privatistica, ora pubblicistica. I giudici dei diritti umani osservano come il concetto di “*civil rights and obligations*” non possa essere interpretato esclusivamente alla luce del diritto interno dello Stato interessato, ma esso va ricondotto all'oggetto ed allo scopo della Convenzione. Tuttavia, nella sentenza in esame, la Corte, allontanandosi dalla posizione assunta in precedenza con la sentenza *Ringeisen*¹⁶², riconosce l'importanza del diritto nazionale degli Stati contraenti come *tertium comparationis* rispetto al diritto della Convenzione. Sebbene fosse necessario che il concetto di “diritti e obblighi di natura civile” vada inteso secondo il significato proprio della Convenzione, la Corte tuttavia si è sempre astenuta dal fornire un'astratta definizione dei termini che andasse al di là della semplice distinzione fra diritto pubblico e diritto privato. Evidentemente la Corte ha preferito seguire un approccio di tipo induttivo, pronunciandosi su particolari fatti o categorie relativi ai casi di volta in volta sottoposti al suo esame. Nella prospettiva dell'*autonomous meaning*, infatti, occorre guardare innanzitutto al contenuto sostanziale ed agli effetti propri del diritto; infatti, come già è stato osservato, la natura del diritto nell'ordinamento interno nonché l'autorità nazionale che ha statuito su quel diritto assumono importanza marginale, così come diviene irrilevante conoscere se lo Stato ha agito in veste di soggetto privato oppure nell'esercizio di un potere appartenente alla sua sovranità¹⁶³.

Alla luce delle considerazioni sinora svolte, si può osservare come lo studio delle tecniche interpretative impiegate dalla Corte europea dei diritti umani consenta di

161 Corte Europea dei diritti umani sentenza, application n° 6232/73, 28 giugno 1978.

162 Corte Europea dei diritti umani sentenza, application n° 2614/65, 16 luglio 1971.

163 Tale circostanza sarà chiarita nel prosieguo del presente lavoro allorchè si parlerà della nozione (autonoma) di “accusa penale” con riguardo al tema dell'applicazione dell'art. 6 della Convenzione alle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie.

comprendere le ragioni che sottendono l'esclusione dei *pure tax cases* dalla tutela procedurale posta dal primo comma dell'art. 6 della Convenzione. Tuttavia, all'elevato livello di complessità del sistema di argomentazione sul quale si fonda l'attività giurisdizionale della Corte di Strasburgo non ha mai corrisposto un altrettanto grado di chiarezza e, soprattutto, di certezza ermeneutica sul concetto di “diritti e obblighi di natura civile” (nonostante i notevoli sforzi fatti per delineare un generale quadro classificatorio dei diritti e degli obblighi nascenti da rapporti connotati da profili pubblicistici). Pertanto, si ritiene pacificamente condivisibile quell'orientamento che individua, *de iure condendo*, il rimedio a tale profilo problematico nell'elaborazione di una definizione generale di “*civil rights and obligations*”¹⁶⁴. Tuttavia, si tratta di una soluzione non del tutto nuova; infatti, già a partire dalla metà degli anni Ottanta, con la pronuncia riguardante il caso *Bentham v. The Netherlands*¹⁶⁵, la Commissione europea dei diritti umani aveva espressamente invitato la Corte ad elaborare una nozione generale di “diritti e obblighi di natura civile”, in seno al Rapporto dell'8 ottobre 1983, serie A n° 97, sebbene a tale porposta fece seguito un rigetto da parte dei giudici di Strasburgo. Allo stato dell'arte della giurisprudenza di Strasburgo è sicuramente difficile registrare un livello di condivisione delle argomentazioni volte ad escludere *ex radice* le controversie tributarie ordinarie dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione; anche se alcune pronunce della Corte, fra le quali le sentenze

164 In questa prospettiva si pone il pensiero di P. Van Dijk, *Access to Court*, in AA.VV. (cura di R. J. Macdonald – F. Matscher – H. Petzold), *The European system for the protection of human rights*, Martinus Nijhoff, London, 1993, p. 351, il quale osserva che se la Corte continua a sottrarsi dall'elaborare una nozione generale di “diritti e obblighi di natura civile”, essa certamente mancherebbe al suo compito istituzionale di garantire una guida nell'interpretazione dell'articolo 6 della Convenzione. Dopo tutto, prosegue l'Autore, ai fini dell'effettiva applicazione dell'articolo 6, nonché ai fini della richiesta uniformità e certezza giuridica, sarebbe opportuno che la giurisprudenza di Strasburgo tracci le linee-guida e, nel fare ciò, mantenga la “necessaria distanza” dal diritto interno degli Stati contraenti.

Particolarmente suggestiva si rivela, infine, il paragone che l'Autore fa tra l'interpretazione incerta e vaga della Convenzione ed “una donna misteriosa le cui doti attrattive crescono insieme alla sua incomprendibilità”.

165 Corte Europea dei diritti umani sentenza, application n° 8848/80, 23 ottobre 1985.

Ferrazzini v. Italia, Maaouia v. France, Pellegrin v. France, rappresentano per molti, un passo in avanti verso la giusta direzione, tuttavia, la chiarezza e la certezza del concetto di “*diritti e obblighi di natura civile*” restano ancora obiettivi parecchio distanti dalle aspettative di coloro che ritengono, ragionevolmente, che le garanzie procedurali consacrate nella Convenzione vadano applicate ad ogni contesto processuale, in tal modo, superando la sterilità classificatoria delle garanzie convenzionali (*civil head/criminal head*).

Pertanto, una possibilità di “ravvicinamento” sarebbe quella di riconoscere l'applicazione del primo paragrafo dell'art. 6 della Convenzione in tutti i casi in cui una “determinazione” della pubblica autorità sia idonea ad incidere sulle posizioni giuridiche dei soggetti privati, indipendentemente dalla circostanza se i diritti e gli obblighi implicati siano suscettibili di rientrare nell'ambito del diritto privato e indipendentemente dal fatto che la controversia origini da rapporti di natura pubblicistica. Non v'è ragione di dubitare che, tutte le volte in cui una controversia nasca da un rapporto fra l'Autorità dello Stato ed il cittadino, a quest'ultimo dovrà riconoscersi non solo il diritto all'effettività di accesso alla tutela giurisdizionale ma altresì il diritto a che il processo si svolga secondo i canoni del *fair trial*¹⁶⁶.

166 Cfr. Corte Europea dei diritti umani, sentenza *Klass and others v. Germany*, application n. 5029/71, 6 settembre 1978, in cui i giudici di Strasburgo osservano come il principio di legalità implichi che un'interferenza da parte delle “autorità esecutive” nei confronti dei diritti degli individui dovrebbe essere sottoposta ad un controllo effettivo rimesso all'autorità giurisdizionale che è la sola che può offrire garanzie di indipendenza, imparzialità.

3 Considerazioni sull'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo alle controversie tributarie ordinarie.

3.1 Riflessioni introduttive.

Lo studio del percorso evolutivo della giurisprudenza della Commissione e della Corte europea dei diritti umani nella materia tributaria ha messo in luce l'attuale tendenza, avvertita a livello sovranazionale, ad estendere i confini del sistema di protezione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo a settori del diritto che, per lungo tempo, ne sono rimasti esclusi poiché fortemente connotati da quei profili autoritativi (o, comunque, da elementi di matrice pubblicistica) consustanziali ai rapporti fra lo Stato e i cittadini.

Nel presente capitolo è stata soffermata più volte l'attenzione sull'importanza del ruolo che ha giocato l'interpretazione evolutiva nello studio dell'annosa questione relativa all'applicabilità alla materia fiscale delle garanzie processuali consacrate nell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione.

La presa di coscienza dell'evoluzione dei rapporti fra lo Stato e il cittadino ha portato, nel tempo, le istituzioni di Strasburgo a rimeditare la *ratio* e l'effettiva portata delle garanzie convenzionali sul giusto processo. Il punto di partenza dal quale occorre necessariamente prendere le mosse, ai fini di una "lettura" in chiave evolutiva del dato convenzionale, è una concezione in senso dinamico del rapporto fra la Convenzione e i "*cambiamenti intervenuti nella società riguardo alla tutela giuridica concessa agli individui nei loro rapporti con lo Stato*"¹⁶⁷. In questa direzione, giudici dei diritti umani hanno sempre sostenuto che "*la Convenzione è uno strumento vivo che deve essere interpretato alla luce delle condizioni di vita attuali*".

167 Si richiama ancora una volta la sentenza *Ferrazzini* (parr. 26-27).

L'attuale modo di concepire i rapporti fra lo Stato e i cittadini si riflette inevitabilmente sulla materia tributaria, sebbene si tratti di una materia che, secondo il consolidato orientamento della Corte europea dei diritti umani, *“fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica poiché la natura del rapporto tra il contribuente e la collettività resta predominante”*.

La continua trasformazione dei rapporti fra il Fisco ed il contribuente realizzata, da un lato, attraverso il definitivo abbandono di logiche di natura autoritativa e, dall'altro, mediante l'affermazione di modelli consensuali e partecipativi dell'attività amministrativa, ha inevitabilmente “innescato” un lento e graduale processo di “erosione” della regola, ormai consolidata nella giurisprudenza di Strasburgo, secondo cui le controversie tributarie ordinarie si intendono escluse dalla “copertura” convenzionale prevista dal citato art. 6, paragrafo 1¹⁶⁸.

Ciò ha condotto ad interessanti “aperture” della giurisprudenza della Corte europea nella direzione di un'estensione operativa delle garanzie convenzionali alla materia tributaria, sia sul piano sostanziale che su quello processuale e procedimentale. Alcune pronunce della Corte europea dei diritti umani con riguardo alla materia tributaria, quali quelle in tema di tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, di sanzioni amministrative tributarie, di diritto al silenzio/privilegio contro l'auto-incriminazione del contribuente, nonché, in materia di rimborso di imposte indebitamente versate, ovvero, di annullamento di atti impositivi dichiaratamente illegittimi, hanno segnato una vera e propria svolta nel sistema sovranazionale di protezione dei diritti e delle garanzie fondamentali del contribuente.

168 Sul punto cfr. A.A. Ferrario, *La Convenzione europea dei “diritti dell'uomo” ed il diritto tributario*, in Dir. Prat. Trib., II, 2002, p. 237, il quale osserva come la tensione interpretativa evolutiva della giurisprudenza della Corte europea rappresenta *“un procedimento inevitabile a cui istituzionalmente dovrebbe essere tesa la stessa Corte al fine di garantire maggiormente la salvaguardia dei diritti e delle libertà fondamentali degli individui. Per effetto di una tale estensione applicativa, infatti, la Corte permetterebbe di dare dignità di tutela ai contribuenti nei rapporti tributari con le proprie amministrazioni pubbliche statali, non facendo altro che riconoscere peraltro gli sforzi in tal senso già ampiamente compiuti da molti ordinamenti giuridici della maggior parte dei paesi membri del Consiglio d'Europa”*.

In questa prospettiva, la recente giurisprudenza della Corte di Strasburgo rappresenta il segno evidente di un cambiamento del modo di concepire il rapporto fra la Convenzione ed i modelli di tutela previsti dalle discipline fiscali nazionali¹⁶⁹. Come è stato osservato, con riguardo alla materia tributaria, la Corte è astretta dal rispettare un “ampio margine di apprezzamento” a favore degli Stati membri i quali godono di un alto grado di discrezionalità nell'introdurre e disciplinare le forme di tutela dei diritti e delle garanzie fondamentali del contribuente nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria. Su un piano squisitamente pratico, ciò impone alla Corte di mantenere un atteggiamento di *self-restraint* che comporta inevitabilmente una limitazione operativa dei diritti tutelati dalla Convenzione¹⁷⁰.

La previsione di una limitazione della portata operativa delle norme convenzionali nell'ordinamento interno è dettata fondamentalmente dall'esigenza di riservare alla potestà statale, in via esclusiva, la disciplina dei rapporti di natura pubblicistica. Ciò trova sostegno nella considerazione secondo cui la funzione istituzionale della Corte europea, ai sensi dell'art. 32 della Convenzione, è quella di interpretare ed applicare le norme convenzionali al fine di garantire un livello essenziale di tutela dei diritti e delle libertà dell'individuo che, come visto, si realizza attraverso l'elaborazione e la circolazione di *standard*; non essendo dotata di un *law making power*, ossia di un potere creativo del diritto, la Corte non può spingersi al punto tale da sostituire le proprie statuizioni alle decisioni che spettano a ciascuno Stato nel regolare gli aspetti della materia tributaria.

Tuttavia, con riguardo alla questione sottesa all'applicazione delle garanzie processuali convenzionali ai rapporti di natura fiscale, va osservato come la recente evoluzione della giurisprudenza di Strasburgo abbia realizzato un notevole

169 Cfr. le riflessioni di L. Del Federico, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2010, p. 225.

170 Cfr. R. Vakhitov, “*Trendsetting*” *decisions of the European Court of Human Rights?*, in European Taxation, 2006, p. 583.

quanto interessante superamento dell'angusta suddivisione, posta dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, delle controversie fra quelle aventi ad oggetto la determinazione “di diritti e obblighi di natura civile” e quelle inerenti la “fondatezza di un'accusa penale”. Questo è stato possibile grazie al particolare sistema di tecniche interpretative utilizzato dalla Corte europea all'interno del quale un ruolo di fondamentale importanza viene assegnato alla teoria dell'*autonomous meaning*¹⁷¹.

Nel corso del presente capitolo si è posta l'attenzione sulle tecniche argomentative di cui si avvale la Corte europea nell'interpretazione dei concetti giuridici posti dall'art. 6 della Convenzione e, attraverso di esse, si è cercato di studiare e comprendere le ragioni che sottendono ad una giurisprudenza che, a tutt'oggi, risulta attestata su orientamenti contrastanti volti, ora a riconoscere, ora ad escludere, le garanzie convenzionali sul giusto processo alle controversie nascenti da rapporti di natura fiscale.

La scelta di adottare un simile approccio ha come obiettivo quello di discostarsi, e al contempo di superare, quegli orientamenti che cercano di valutare e “criticare” le scelte adottate dalla Corte europea facendo esclusivamente ricorso a logiche di tipo comparatistico, ossia sovrapponendo le tecniche di giudizio utilizzate dalla Corte di Strasburgo a quelle adottate dalle corti nazionali.

Ciò val quanto dire che l'interprete non dovrà ritenere inverosimili, o irragionevoli, o incoerenti, (sebbene *prima facie* possano apparire tali) le argomentazioni elaborate dai giudici dei diritti umani nelle pronunce riguardanti l'applicazione delle garanzie convenzionali al procedimento ed al processo

171 Sul punto merita richiamare ancora una volta il pensiero di M. Greggi, *Giusto processo e diritti tributario: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in Riv. Dir. Trib., 2002, p. 545, il quale osserva che “*unico punto fermo, in tutta la giurisprudenza della Corte, è che il significato di diritto e obbligo di carattere civile va ricercato all'interno del sistema di valori e dei principi propri della Convenzione : senza che quindi la Corte sia obbligata in alcun modo a tener conto dell'ordinamento giuridico sul quale si trova ad operare. I concetti espressi dalla Convenzione, quindi, assumono ai fini del giudizio di fronte alla Corte di Strasburgo un significato autonomo*”.

tributario. Infatti, come si vedrà nel prosieguo del presente tema, lo studio dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte europea ha quale obiettivo precipuo quello di fornire una spiegazione alle opzioni ermeneutiche prospettate dalla Corte assumendo quale punto di riferimento il “meccanismo interno di funzionamento” dell'attività argomentativa della Corte stessa. Siffatto approccio consente di giustificare, in alcuni casi, il ragionamento della Corte, sebbene le conclusioni cui è pervenuta nelle pronunce in tema di controversie fiscali ordinarie potrebbero rivelarsi scarsamente condivisibili su un piano di giustizia sostanziale.

Al di là dell'aspetto tecnico che sottende l'approccio ermeneutico degli organi della Convenzione, l'ormai consolidata regola volta ad escludere le controversie fiscali ordinarie dall'applicazione delle garanzie sul giusto processo poste dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione rappresenta, ad oggi, un grosso limite alla *vis expansiva* della giurisprudenza di Strasburgo; essa, dunque, si pone in aperta controtendenza rispetto all'“andamento” evolutivo della Convenzione sempre più orientato verso il riconoscimento delle garanzie convenzionali ad un numero elevato di controversie riguardanti il settore dei rapporti di diritto pubblico fra le quali un posto di particolare rilievo oggi viene attribuito a quelle di natura tributaria¹⁷². Proprio per tali ragioni è opinione ampiamente diffusa quella secondo cui “l'orientamento della Corte europea è non condivisibile e, per certi versi, antistorico”¹⁷³, sebbene trovi un fondamento logico sul piano della tecnica argomentativa.

Ad avviso di chi scrive, è evidente come l'incomprensibilità dell'atteggiamento di

172 F. Gallo, *Verso un “giusto processo” tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 14 il quale osserva che “il ragionamento della Corte europea non convince perchè non tiene conto che, ormai, dopo una lunga evoluzione giurisprudenziale e dottrinarica l'oggetto del processo del processo è considerato (quasi) unanimemente la tutela – strumentale rispetto al diritto sostanziale – di un diritto soggettivo pieno del privato-contribuente”.

173 *Ex multis* cfr. F. Gallo, *ult. op. cit.*, p. 12; F. Crisafulli, *Relazione su CEDU e giusto processo tributario*, relazione presentata al Convegno su “Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario”, Pescara 5-6 maggio 2011.

netta chiusura adottato dalle istituzioni di Strasburgo nei confronti delle controversie tributarie ordinarie sia da imputare, senza ombra di dubbio, alla preoccupazione dei giudici dei diritti umani di non esporre gli Stati al rischio (peraltro serio e concreto) di incorrere in un numero elevatissimo di pronunce di condanna per la violazione del diritto alla ragionevole durata del processo tributario. Tale approccio, che evidentemente finisce con lo sbilanciare il rapporto Stato-contribuente a favore dell'“interesse fiscale” dello Stato, spiega la ragione per cui la Corte, al fine di fornire una base di legittimazione al suo orientamento restrittivo, abbia fatto sempre ricorso alle categorie del “margine di apprezzamento” e del principio di ragionevolezza.

Le pronunce che hanno contribuito all'estensione delle garanzie sul giusto processo di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione ai giudizi in tema di sanzioni amministrative tributarie hanno messo in crisi l'impianto argomentativo sul quale si erge la giurisprudenza *Ferrazzini*. Questa importante “apertura” della giurisprudenza di Strasburgo ha messo in luce una grave situazione di “instabilità” del sistema convenzionale di protezione dei diritti del contribuente; esempio vivente ne è la *vexata quaestio* relativa ai cd. *mixed cases*, ossia quei casi in cui la contestazione portata al vaglio del giudice tributario nazionale ha ad oggetto, al contempo, le sanzioni amministrative tributarie e la cd. *tax liability*, ovvero, le determinazioni riguardanti la determinazione dell'imponibile e dell'imposta dovuta dal contribuente.

In questa direzione, appare particolarmente meritevole di attenzione il pensiero di un'attenta dottrina che ha sottolineato come l'esistenza di un autonomo sistema di tecniche interpretative eretto dalle istituzioni di Strasburgo sulle fondamenta della Convenzione non altro rappresenta se non il tentativo da parte della Corte europea dei diritti umani di fondare un “ordinamento trasversale, rispetto a quelli nazionali...che si pone come parametro di conformità dei singoli ordinamenti nazionali a quei principi di democraticità cui i membri del Consiglio d'Europa

hanno dichiarato di ispirarsi, sottoscrivendo la Convenzione”¹⁷⁴.

A conclusione di queste considerazioni di carattere generale, si ritiene indispensabile procedere all'analisi degli argomenti volti a sostenere la piena applicabilità dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione alle controversie tributarie ordinarie.

Le sentenze della Commissione e della Corte europea dei diritti umani forniscono degli interessanti spunti di riflessione nella direzione della “erosione” della regola volta ad escludere le controversie fiscali ordinarie dalla copertura convenzionale. Allorchè si è studiata l'evoluzione della giurisprudenza di Strasburgo sul tema dell'applicazione delle garanzie processuali convenzionali alle controversie tributarie cd. “ordinarie”, si è osservato come solamente con la sentenza *Ferrazzini* i giudici dei diritti umani, per la prima volta, hanno svolto articolate considerazioni in ordine alla questione riguardante l'applicabilità dell'art. 6, par. 1, della Convenzione (*sub species* diritto alla ragionevole durata del processo), ai cd. *pure tax cases*.

Tale sentenza offre diversi interessanti argomenti a partire dai quali è possibile mettere in discussione il perdurante atteggiamento di chiusura tenuto dalla Corte. Già in precedenza, segnatamente *sub* par. 2), sono stati esaminati alcuni argomenti volti a sorreggere la tesi della piena applicabilità delle garanzie sul giusto processo alle controversie fiscali ordinarie: basti ricordare la teoria dell'*autonomous meaning*, la tecnica dell'interpretazione evolutiva, il profilo della patrimonialità del rapporto tributario e, infine, l'evoluzione del rapporto fra lo Stato ed il contribuente.

Nei paragrafi che seguono si soffermerà l'attenzione, distintamente, su altri aspetti che, a ben riflettere, depongono nel senso della piena estensione delle garanzie sul giusto processo, consacrate nel testo dell'art. 6 della Convenzione, alla materia fiscale; in particolare, si tratterà dei lavori preparatori dell'art. 6 della

174 M. Greggi, ult. op. cit., p. 545.

Convenzione, del confronto fra la norma convenzionale e gli altri strumenti internazionali di tutela dei diritti e delle garanzie dell'individuo nel processo; infine, ci si soffermerà sull'evoluzione della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di pubblico impiego e previdenza al fine di valutarne l'incidenza sulla materia oggetto del presente lavoro.

Tuttavia, prima di entrare nel merito dei singoli argomenti merita svolgere alcune considerazioni su un ulteriore aspetto che emerge dalla sentenza *Ferrazzini*. A sostegno della regola dell'esclusione delle controversie di natura fiscale dall'ambito di operatività dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, i giudici della Corte hanno richiamato l'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale il quale rappresenta l'unica norma che, nel sistema della Convenzione, prende in considerazione la materia fiscale. Si legge, dunque, nella citata pronuncia che “*poichè la Convenzione e i suoi protocolli devono essere considerati congiuntamente, la Corte osserva altresì che l'articolo 1 del protocollo n. 1, relativo alla protezione della proprietà, non porta pregiudizio al diritto degli stati di porre in essere le leggi da essi ritenute necessarie per assicurare il pagamento delle imposte*”.

L'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale dispone, al paragrafo 1, che “*ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale*”; al secondo paragrafo prosegue statuendo che “*le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende*”¹⁷⁵.

175 Per un approfondimento del tema riguardante l'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale cfr. S. Bartole – B. Conforti – G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Cedam, Padova, 2001, pp. 801 ss.; cfr. altresì, A.

La norma, al primo paragrafo, esprime il principio della salvaguardia dell'integrità patrimoniale degli individui contro misure di carattere espropriativo. Il secondo paragrafo, tuttavia, pare escludere l'operatività del principio allorchè la contrazione del diritto alla tutela del proprio patrimonio sia l'effetto o il prodotto dell'esercizio della potestà impositiva da parte dello Stato.

La norma, dunque, si pone quale strumento di tutela di due contrapposte esigenze: da una parte, quella volta a tutelare il patrimonio, dall'altra, quella di garantire l'esercizio della potestà impositiva dello Stato. Proprio per tale ragione, le disposizioni vanno interpretate ed applicate secondo il loro combinato disposto; di talchè, l'esclusione posta dal secondo paragrafo sarà necessariamente sottoposta al controllo giurisdizionale della Corte europea la quale sarà chiamata a valutare se la misura fiscale concretamente posta in essere dall'Amministrazione finanziaria risulti compatibile con i principi di legalità e proporzionalità¹⁷⁶.

Tuttavia il richiamo all'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale, quale argomento a sostegno dell'esclusione delle garanzie Convenzionali al processo tributario, può risultare fuorviante nella misura in cui la Corte ha ritenuto che fosse ammissibile estendere le deroghe alla tutela dell'integrità patrimoniale anche ai diritti sanciti dall'art. 6 della Convenzione. Come sostenuto da autorevole dottrina, l'art. 1, secondo paragrafo, del Primo Protocollo Addizionale pone una deroga volta semplicemente a salvaguardare ed *“assicurare il pagamento delle imposte o di*

Leszczynska, *The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection*, in AA.VV. (a cura di W. Nykiel – M. Sek), *Protection of taxpayer's rights*, Wolter Kluwer, Varsavia, 2009, pp. 84 ss.

176 Cfr. sul punto P. De Martini, *Tutela in materia fiscale innanzi la Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 1992, p. 397, la quale osserva che, benchè distinte, le disposizioni dell'art. 1 del Primo Protocollo sono complementari, *la seconda e la terza, in qualità di eccezioni al diritto di proprietà, devono essere interpretate alla luce del principio consacrato nella prima*”. Ciò posto, l'Autore riflette sul fatto che *“la Corte, prima di pronunciarsi circa la denunciata violazione del diritto di proprietà, procede alla verifica dell'esistenza di motivi di utilità pubblica che possono legittimare la privazione del diritto, nonché alla verifica dell'esistenza di leggi che, al fine di regolamentare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte e di altre contribuzioni o ammende, hanno un effetto limitativo del godimento dei beni”*.

altri contributi o delle ammende”; essa “non sembra orientata ad estraniare la fiscalità dal campo di applicazione della Convenzione, quanto piuttosto a giustificare le decurtazioni patrimoniali autoritative senza controprestazione e senza indennizzo, che tipicamente si realizzano nell'imposizione tributaria e/o contributiva, ovvero nell'irrogazione delle pene pecuniarie”¹⁷⁷.

In altri termini, i giudici di Strasburgo hanno fatto ricorso ad un ragionamento “a ritroso”, poiché sono partiti dalla situazione sostanziale per disciplinare la posizione processuale del contribuente. Questa sovrapposizione fra le due posizioni, sostanziale e processuale, non fa altro che ribaltare la logica della tutela del contribuente nel processo. Al fine di sostenere la piena applicazione delle garanzie sul giusto processo anche al contenzioso tributario è necessario affrancare il criterio di applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, dalla preliminare individuazione della natura del rapporto sostanziale sotteso alla vicenda processuale che in concreto viene in considerazione.

Ragionando in questi termini, allora, non v'è ragione di escludere le controversie fiscali ordinarie dalla tutela convenzionale in nome della limitazione classificatoria posta dall'art. 6 della Convenzione e predicata dalla Corte di Strasburgo. È d'uopo ricordare come la *ratio* fondamentale sottesa a tale norma risieda nell'esigenza di riservare ad ogni individuo che sia parte in un processo le garanzie del giusto processo, indipendentemente dalla natura e dal tipo dell'organo giurisdizionale chiamato a conoscere della controversia. Ne consegue che la ripartizione delle controversie fra quelle riguardanti “diritti e obblighi di natura civile” e quelle aventi ad oggetto “la fondatezza di ogni accusa penale”, “lungi dall'introdurre alcun tipo di delimitazione ai tipi di giudizio interessati dalla tutela, consente di abbracciare al contrario ogni tipo di controversia la cui risoluzione sia affidata ad un organo giurisdizionale”, che sia costituito per legge e dotato dei

177 Cfr. L. Del Federico, ult. op. cit., p. 214.

caratteri di indipendenza ed imparzialità¹⁷⁸.

Inoltre, ad avviso di chi scrive, l'argomento dell'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale rivela un ulteriore profilo di contraddizione nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani. Infatti, non si comprende come mai i giudici di Strasburgo, nella sentenza *Ferrazzini*, abbiano richiamato detta norma al fine di limitare l'applicazione delle garanzie convenzionali alle controversie fiscali in un momento in cui, parallelamente, si registra un crescente interesse da parte della stessa Corte europea a garantire il contribuente da provvedimenti delle autorità fiscali nazionali che possono nascondere un'attitudine confiscatoria o discriminatoria dei diritti fondamentali del contribuente in violazione dell'art. 1, paragrafo 2, del Primo Protocollo e dell'art. 14 della Convenzione¹⁷⁹.

Continuando a trattare degli argomenti a sostegno della tesi a favore dell'applicazione delle garanzie processuali convenzionali alle controversie fiscali, si richiama un'autorevole dottrina che ha prospettato, *de iure condendo*, la possibilità futura di predisporre un apposito protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti umani che si occupasse espressamente della materia fiscale. Posto che l'estensione operativa dell'art. 6 della Convenzione alla materia tributaria resta pur sempre soggetta alla limitazione classificatoria posta dal primo paragrafo della norma citata e considerato che l'attività ermeneutica

178 In questo senso cfr. 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. 53, il quale osserva, altresì, che “*rimarrebbero fuori dalla garanzia del fair proceeding soltanto quei procedimenti nei quali, pur essendo ravvisabile un soggetto incaricato di risolvere la contestazione, questo non si presenta alla stregua di un vero e proprio giudice, essendo in realtà un organo della stessa amministrazione*”.

Nello stesso senso cfr. altresì, A.E. La Scala, *I principi del “giusto processo” tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, IV, 2007, p. 63.

Per interessanti spunti critici nella direzione dell'applicabilità dell'art. 6 alla materia tributaria, si veda F. Crisafulli, cit.

179 Sul punto interessanti sono gli spunti di riflessione di G. Melis – A. Persiani, *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria: i casi Editions Périscope, Hentrich, Buffalo e Cabinet Diot/Gras Savoye*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011.

della Corte europea dei diritti umani non può spingersi oltre i confini dell'interpretazione del dato normativo convenzionale, solamente l'introduzione di una disciplina autonoma in materia fiscale potrà aprire la strada ad un'applicazione generalizzata delle garanzie fondamentali sul giusto processo anche alle controversie tributarie ordinarie. Inoltre, l'introduzione di un apposito protocollo che si occupi della materia fiscale rappresenterebbe un utile quanto valido strumento per assicurare un adeguato livello di certezza nell'applicazione delle norme della Convenzione: in tal modo le questioni riguardanti le lesioni dei diritti del contribuente tutelati dalla Convenzione potranno essere trattate e decise dalle Corti nazionali senza che sia necessario il ricorso alla Corte europea dei diritti umani, dopo aver previamente esaurito tutti i mezzi di ricorso interni¹⁸⁰.

La previsione, *de iure condendo*, dell'introduzione di un apposito protocollo addizionale alla Convenzione che si occupi espressamente dei diritti e delle garanzie dell'individuo nella materia tributaria, rappresenta una soluzione condivisibile, sebbene si tratti di uno strumento che potrebbe rivelarsi particolarmente “invasivo” nei riguardi della sovranità degli Stati membri del Consiglio d'Europa. Ciononostante, la soluzione appena prospettata, a parere di chi scrive, appare apprezzabile sia sul piano di tecnica normativa, che su quello della certezza del diritto e della stabilità del sistema sovranazionale di protezione dei diritti del contribuente.

L'ipotesi di un autonomo protocollo addizionale risolverebbe il problema collegato alla dicotomia classificatoria posta dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione fra controversie su “diritti e obblighi di carattere civile” e sulla “fondatezza di ogni accusa penale”. Al di là del debole sostegno sul quale si erigono le argomentazioni della Corte europea nella sentenza *Ferrazzini*, l'unico vero limite con il quale sia gli interpreti che i giudici dei diritti umani devono

180 Cfr. P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European Taxation*, 2000, pp. 327-328.

confrontarsi, risiede nella concreta difficoltà di inquadrare le controversie di natura fiscale nel *civil head* dell'art. 6, paragrafo 1. Un “eccesso” di interpretazione estensiva da parte della Corte, come visto, comporterebbe una forzatura della *ratio* sottesa alla summenzionata classificazione, giungendo all'estrema conseguenza di un'*interpretatio abrogans* della stessa disposizione convenzionale.

La formalizzazione, sul piano normativo, di un autonomo *standard* convenzionale di tutela dei diritti del contribuente garantirebbe una maggiore coerenza e ragionevolezza all'interno del sistema convenzionale di tutela dei diritti del contribuente evitando, in tal modo, che la Corte europea, allorché venga investita di una contestazione su diritti e obblighi derivanti da rapporti di natura fiscale, debba richiamare ogni volta il precedente *Ferrazzini* per rinnovare la regola dell'esclusione dei *pure tax cases* dalla copertura convenzionale.

Alla luce dell'attuale tendenza evolutiva della giurisprudenza di Strasburgo gli argomenti strenuamente affermati e difesi sia dalla Commissione che dalla Corte europea dei diritti umani sembrano non trovare più alcun sostegno. È evidente come la regola, ormai consolidata, dell'esclusione delle controversie fiscali ordinarie dall'operatività delle garanzie convenzionali sia dettata da ragioni che sicuramente non trovano corrispondenza nell'esigenza di rafforzare il sistema sovranazionale di tutela dei diritti fondamentali del contribuente, ma, al contrario, sembrerebbero orientate verso ragioni di opportunità di politica fiscale. Una siffatta impostazione, però, finisce col riverberarsi negativamente sull'assetto dei rapporti fra lo Stato ed il contribuente ponendo quest'ultimo in una posizione di debolezza e di sottordinazione rispetto all'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi.

La tendenza più volte manifestata dalla Corte europea di trincerarsi dietro il principio del “margine di apprezzamento” (che garantisce a ciascuno Stato una “sfera di influenza” ed un margine di discrezionalità nel garantire il rispetto dei

diritti umani nell'ordinamento interno), al fine di “mantenere le distanze” dalla materia tributaria, non trova più alcuna corrispondenza nell'attuale modo di concepire il diritto tributario. È evidente come, oggi, la disciplina fiscale nazionale sia permeata dell'esigenza di garantire l'osservanza di un nucleo fondamentale di diritti umani nell'attuazione del rapporto d'imposta¹⁸¹. Proprio per tale motivo (fatta eccezione per le difficoltà legate alle limitazioni applicative dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione) non vi sono ragioni per escludere la materia fiscale dalle garanzie sul giusto processo consacrate nella norma convenzionale.

I temi che verranno trattati nei successivi paragrafi, nonché nel capitolo III, forniranno ulteriori interessanti spunti di riflessione al fine di sostenere la definitiva apertura della Convenzione a tutte le controversie tributarie.

3.2 Con particolare riguardo ai lavori preparatori della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Come già accennato, i lavori preparatori della Convenzione forniscono un importante spunto di riflessione a sostegno della tesi della piena applicabilità dell'art. 6 alle controversie di natura tributaria.

Lo studio delle tappe che hanno portato alla definitiva stesura del testo convenzionale può di certo aiutare a comprendere le ragioni per le quali si è giunti all'attuale formulazione dell'art. 6; ciò al fine di valutare se l'atteggiamento della Corte volto ad escludere le controversie tributarie ordinarie dalla copertura

181 Si pensi, a titolo esemplificativo e con riguardo all'ordinamento italiano, allo Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 12 che rappresenta il catalogo fondamentale dei diritti e delle garanzie del contribuente nei confronti dell'autorità fiscale dello Stato.

convenzionale possa, o meno, trovare un riscontro nelle originarie intenzioni dei redattori della Convenzione.

È appena il caso di osservare che nei lavori preparatori non è dato rinvenire alcuna discussione su aspetti di natura fiscale, né sull'esigenza di ricomprendere all'interno del sistema della Convenzione i giudizi aventi ad oggetto contestazioni inerenti rapporti fra il contribuente e lo Stato. Ciononostante, la storia redazionale dell'art. 6 della Convenzione, che ha segnato l'evoluzione del concetto di “diritti e obblighi di natura civile”, ha portato l'interprete a mettere in dubbio l'approccio ermeneutico seguito dai giudici di Strasburgo nell'escludere dall'ambito di operatività della norma le controversie tributarie ordinarie.

L'intento, dunque, non è quello di riportare la questione indietro nel tempo in cui è stata redatta la Convenzione. Ciò finirebbe con l'imbrigliare inevitabilmente l'interpretazione dell'art. 6 della Convenzione all'interno di logiche originaliste che si pongono in controtendenza rispetto all'esigenza, più volte sostenuta dalla Corte (non a caso anche nella sentenza *Ferrazzini*), di interpretare le norme della Convenzione in senso evolutivo, ossia alla luce dei cambiamenti, sul piano sociale, politico e giuridico, che, dal momento della ratifica della Convenzione, hanno investito le società democratiche europee.

Punto di partenza per lo studio dei lavori preparatori della Convenzione europea dei diritti dell'uomo è, sicuramente la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969.

I lavori preparatori, secondo la classificazione prevista dalla Sezione Terza della Parte Terza della medesima Convenzione, costituiscono mezzi complementari di interpretazione; di talchè, la Corte europea dei diritti umani dovrebbe, a rigore, avvalersi in via sussidiaria di tale strumento ausiliario, allorché si renda necessario al fine di interpretare le norme della Convenzione europea dei diritti umani nel modo più garantista dei diritti e delle libertà fondamentali degli individui.

In particolare, l'art. 31 della appena citata Convenzione, nel delineare i mezzi di

interpretazione delle convenzioni internazionali, fa riferimento, innanzitutto, ad una forma di interpretazione letterale; infatti, al primo paragrafo, esso stabilisce che *“un trattato deve essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo”*. Il successivo art. 32 prevede che l'interprete possa ricorrere all'utilizzo dei lavori preparatori allorché, sebbene il testo convenzionale sia stato interpretato alla luce degli strumenti ordinari posti dall'art. 31, il senso delle parole rimanga ambiguo o oscuro, oppure conduca ad un risultato manifestamente assurdo o irragionevole.

Secondo l'impostazione tradizionale¹⁸², lo studio dei lavori preparatori che hanno portato alla formulazione dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo deve necessariamente prendere le mosse dalla storia redazionale dell'art. 14 del Patto Internazionale sui Diritti Civili e Politici sul quale invero si è modellata la stessa norma convenzionale; quest'ultima norma, nella sua formulazione attuale, prevede che *“ogni individuo ha diritto ad un'equa e pubblica udienza dinanzi a un tribunale competente, indipendente e imparziale, stabilito dalla legge, allorché si tratta di determinare la fondatezza di un'accusa penale che gli venga rivolta, ovvero di accertare i suoi diritti ed obblighi mediante un giudizio civile”*.

All'indomani dell'approvazione, da parte dell'Assemblea Generale delle Nazioni Unite, della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo (10 dicembre 1948), iniziava a svolgersi, in seno alla Commissione delle Nazioni Unite dei diritti umani, la prima fase dell'*iter* redazionale del Patto Internazionale sui Diritti Civili e Politici (definitivamente adottato dall'Assemblea Generale il 16 dicembre 1966);

182 Cfr. P. Van Dijk, *Access to Court*, in R. St. J. Macdonald – F. Matscher – H. Petzold, *The European system for the protection of human rights*, Kluwer Academic Publisher, Boston, 1993, p. 348; S. Dorigo, *Fair tax trial: qualche considerazione storico-sistematica sull'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie fiscali*, relazione presentata al Convegno su *“Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario”*, Pescara, 5-6 maggio 2011, p. 4.

nello stesso tempo, prendevano vita i lavori della Commissione di esperti presso il Consiglio d'Europa per l'elaborazione del testo della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

L'esigenza che si avvertiva in seno al Consiglio d'Europa, evidentemente, era quella di realizzare un coordinamento fra le diverse fonti internazionali, in modo da addivenire ad un testo che potesse riprodurre una formulazione normativa identica, o quantomeno affine, rispetto agli altri strumenti internazionali di tutela dei diritti fondamentali. Ed è proprio in questo il contesto storico che inizia a prendere vita il lungo ed annoso dibattito che porterà, fra i disaccordi dei redattori e le critiche e le riserve dei commentatori, alla definitiva formulazione della nozione di “*civil rights and obligations*”.

In origine, infatti, l'intenzione dei redattori della Convenzione era proprio quella di allinearsi al contenuto dell'art. 10 della Dichiarazione Universale, elaborando un testo in cui le garanzie del giusto processo potessero essere riconosciute in relazione a tutte le controversie aventi ad oggetto una contestazione su “*rights and obligations*”. Appare significativo osservare come l'art. 10 della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo stabilisca che “*ogni individuo ha diritto, in posizione di piena uguaglianza, ad una equa e pubblica udienza davanti ad un tribunale indipendente e imparziale, al fine della determinazione dei suoi diritti e dei suoi doveri, nonché della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta*”. Ci si accorge, dunque, che nella norma manca alcun riferimento alla natura “civile” dei diritti e dei obblighi; ne consegue che le garanzie del giusto processo vanno applicate a qualsiasi controversia avente ad oggetto “*rights and obligations*”. In altri termini, la Dichiarazione Universale pone una tutela giurisdizionale piena ed ampia, idonea a ricomprendere, oltre le controversie di natura penale, tutti i giudizi aventi ad oggetto una contestazione su diritti e doveri individuali, qualunque sia l'ordine dei rapporti da cui essi traggono origine.

Tuttavia, la proposta di modellare il contenuto dell'art. 6 della Convenzione all'art.

10 della Dichiarazione Universale non ebbe seguito poiché, sin dall'inizio dei lavori preparatori, in seno alla Commissione sorgeva un acceso dibattito scaturente dalla prospettazione da parte di alcuni redattori di allineare la formulazione dell'art. 6 della Convenzione al contenuto dell'allora redigendo art. 14 del Patto sui Diritti Civili e Politici il quale, nella sua versione originaria si riferiva espressamente a “*diritti e obblighi di natura civile*” del ricorrente. Il confronto con le altre fonti internazionali di tutela dei diritti fondamentali, aveva dunque complicato ulteriormente i termini del dibattito che si dipanava fra i rappresentanti degli Stati contraenti e che furono illustrati nel *Preparatory Report* del Segretario Generale del Consiglio d'Europa. In particolare, oggetto della discussione era la specificazione, all'interno della norma convenzionale, del carattere “civile” dei diritti e degli obblighi che avrebbero beneficiato della tutela convenzionale. Tutto ciò nasceva dalle profonde differenze di prospettive che, nell'Europa continentale, aveva segnato una vera e propria tensione fra ordinamenti di *civil law* ed ordinamenti di *common law* con riguardo alla “selezione” dei diritti azionabili dinanzi alle Corti nazionali¹⁸³.

Infatti, durante lo svolgimento dei lavori in seno alla Commissione sui diritti umani, i redattori presero in considerazione l'osservazione sollevata dai rappresentanti dei Paesi di *common law* secondo cui, allorché “diritti e obblighi di natura civile” fossero stati riconosciuti da un organo amministrativo, essi non avrebbero potuto essere azionati in sede giurisdizionale dinanzi ai tribunali amministrativi.

Fu proprio tale discussione che portò alla proposta di quello che viene ricordato come il cd. *Roosevelt Amendment*, dal nome della delegata americana della Commissione che lo formulò. La modifica prevedeva la sostituzione dell'espressione “*civil rights and obligations*” con la diversa formula “*rights and*

183 Per una approfondita disamina sul tema cfr. P. Baker, *Should article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings?*, in *Intertax*, 2001, p. 206.

obligations in a suit at law”. Chiaramente l'intento dei Paesi di *common law* era proprio quello di escludere dall'ambito di applicazione dell'art. 6 della Convenzione i procedimenti amministrativi, circoscrivendo le garanzie del giusto processo esclusivamente al contesto processuale, circostanza che emergeva dalla considerazione secondo la quale i diritti e gli obblighi di natura civile connessi a materie quali il servizio militare ed il diritto tributario originavano da decisioni della pubblica amministrazione e non da provvedimenti di natura giurisdizionale. La dichiarazione di *Mrs. Roosevelt* si presenta particolarmente interessante nel dibattito dei lavori preparatori della Convenzione; essa lascia intendere come lo scopo dell'emendamento fosse esclusivamente quello di ricondurre il novero delle categorie dei procedimenti a quelli aventi natura giurisdizionale (escludendo, di conseguenza, i procedimenti puramente amministrativi e non contenziosi), ma non anche quello di limitare i diritti e gli obblighi previsti dalla Convenzione solamente a quelli aventi carattere “privato”¹⁸⁴. Tali considerazioni si rivelavano viepiù rafforzate dall'obiezione mossa dai delegati di alcuni Paesi di *civil law* secondo cui, il richiamo all'espressione “*civil suit*” (ossia “giudizio civile”) utilizzata dall'art. 14 del Patto sui Diritti Civili e Politici lasciava fuori da ogni garanzia giurisdizionale le controversie di natura fiscale, amministrativa e militare; motivo per cui si addivenì alla sostituzione delle parole “*civil suit*” con la diversa formula “*in a suit at law*”¹⁸⁵. L'espressione “*the determination of...his rights and obligations in a suit at law*” rimase nel testo del progetto di

184 Sul punto si condividono le riflessioni di S. Dorigo, *Fair tax trial: qualche considerazione storico-sistemica sull'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie fiscali*, cit., p. 5, il quale, con specifico riguardo alla dichiarazione della delegata americana, osserva come “*si tratta di una posizione rilevante. Da un lato, infatti, essa rende palese il convincimento che la materia fiscale rientri in linea di principio nell'ambito dei diritti e delle obbligazioni di carattere civile; dall'altro, evidenzia che l'unica esigenza perseguita dagli Stati Uniti era quella di evitare che i diritti incorporati nel principio del giusto processo potessero essere invocati nel contesto di procedimenti puramente amministrativi e non contenziosi*”.

185 Per una attenta ed esauriente ricostruzione del dibattito cfr. P. Van Dijk, *Access to court*, in R. St. Macdonald – F. Matscher – H. Petzhold, *The European system of protection of Human Rights*, Kluwer Academic, London, 1993, p. 348 ss.; inoltre, cfr. P. Baker, *Should article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings?*, cit., p. 207.

Convenzione sino alla fine dell'agosto del 1950. Tuttavia, poco tempo prima che il testo della Convenzione fosse reso definitivo e pronto per l'approvazione, proprio l'art. 6 venne modificato riportando il suo contenuto all'originaria formulazione: “*the determination of his civil rights and obligations*” (mentre la versione francese dell'art. 6, che si riferiva a “*droits et obligations de caractère civiles*”, rimaneva invariata).

Dallo studio della storia dei lavori preparatori emerge un dato particolarmente interessante ai fini della soluzione della questione sull'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione alla materia tributaria.

Come è stato osservato, nell'intenzione originaria dei redattori della Convenzione non è dato rinvenire alcuna indicazione che possa verosimilmente condurre ad escludere le controversie tributarie ordinarie dall'ambito di applicazione dell'art. 6. Al contrario¹⁸⁶, invece, le modifiche cui la medesima norma è stata sottoposta (seppur limitatamente alla versione inglese del testo) costituiscono indice rivelatore della volontà di ricondurre la materia fiscale all'interno della nozione di “*civil rights and obligations*”. Eppure, ancora oggi, non si comprendono i motivi per i quali la giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani si sia definitivamente attestata sull'esclusione dei *pure tax cases* dalla copertura convenzionale, così come non si spiega la ragione per cui in nessuno dei casi

186 Approfondite riflessioni sui lavori preparatori si rinvengono nelle *joint dissenting opinion* nella sentenza *Feldbrugge v. The Netherlands* (application n° 8562/79, 29 maggio 1986) in cui i giudici dissenzienti affermarono che “*l'aggettivo 'civile' è stato aggiunto nella versione inglese dell'art. 6 nel novembre del 1950 il giorno prima che la Convenzione fosse resa disponibile per le firme, quando una commissione di esperti esaminò il testo della Convenzione per l'ultima volta e apportò un certo numero di correzioni formali e correzioni nelle traduzioni. Dal momento che nessuna spiegazione fu data in ordine alla modifica dell'ultimo minuto dell'articolo 6, si può ragionevolmente ritenere che essa è stata fatta probabilmente per allineare, nel modo più aderente possibile, il testo inglese al testo francese: prima della modifica, sebbene la versione francese parlasse, come ora, di 'droits et obligations de caractère civil', la versione inglese faceva riferimento a 'rights and obligations in a suit of law'*”.

Tuttavia osserva l'Autore come la modifica del testo dell'art. 6 della Convenzione da “*rights and obligations in a suit at law*” in “*civil rights and obligations*” sembra andare palesemente oltre l'ambito della correzione formale o della correzione nella traduzione.

decisi dalla Corte in materia tributaria non si sia mai fatto riferimento ai lavori preparatori, quale strumento ausiliario di interpretazione, al fine di stabilire se l'art. 6 della Convenzione sia, o meno, applicabile al caso concreto.

3.3 Il confronto con gli altri strumenti internazionali di tutela dei diritti umani.

Lo studio dei lavori preparatori della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ha messo in luce l'importanza del ruolo che hanno svolto le fonti internazionali, segnatamente la Dichiarazione Universale dei diritti umani ed il Patto Internazionale sui Diritti Civili e Politici (*rectius* i lavori preparatori), nel percorso che ha portato alla formulazione dell'art. 6. Detti strumenti internazionali di protezione dei diritti e delle libertà fondamentali hanno avuto il grande pregio di introdurre dei modelli di tutela nuovi ai quali si sono ispirati, non solo l'ordinamento europeo, ma anche le legislazioni interne dei Paesi dell'intera comunità internazionale.

Sebbene si siano modellati su *standard* di matrice essenzialmente occidentale e liberale, in parte proclamati in dichiarazioni o leggi di singoli stati (come le dichiarazioni adottate da alcuni Stati americani dal 1776 in poi, la Costituzione degli Stati Uniti del 1787 e la Dichiarazione francese dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789), va tuttavia osservato come essi abbiano cercato di introdurre ed affermare diritti riconoscibili in ogni tempo ed in ogni luogo e che, per tale ragione, potessero raccogliere un "consenso globale". Questa esigenza, al tempo in cui si svolgevano in seno al Consiglio d'Europa i lavori preparatori della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, era fortemente avvertita dall'intera comunità internazionale, secondo la quale, le fonti internazionali e sovranazionali

in materia di protezione dei diritti fondamentali avrebbero rappresentato la via per garantire il mantenimento della pace e la creazione di un nuovo “ordine internazionale” fondato sul rispetto dei diritti dell'uomo, specie in un periodo storico in cui i grandi conflitti mondiali avevano portato ad un'aberrante esasperazione della sovranità degli Stati a detrimento dei diritti e delle libertà fondamentali degli individui.

In tale contesto, la circostanza per cui i lavori preparatori della Convenzione europea dei diritti dell'uomo si siano dipanati intorno al confronto con la Dichiarazione Universale dei diritti umani e l'allora redigendo Patto Internazionale sui Diritti Civili e Politici, cercando di prenderne a modello il livello di protezione che tali strumenti internazionali garantiscono ai diritti in essi consacrati, rappresenta il sintomo più evidente della volontà della comunità degli Stati afferenti al Consiglio d'Europa di affermare, sul piano sovranazionale, un sistema generale di protezione dei diritti e delle libertà fondamentali che potesse, al pari delle menzionate fonti internazionali, garantire la creazione e la diffusione di modelli di tutela generalmente condivisi e di effettiva e concreta applicazione.

Poste queste preliminari considerazioni, ai fini dello studio degli argomenti a sostegno della piena applicabilità della Convenzione europea dei diritti dell'uomo alle controversie derivanti da rapporti di natura tributaria, può essere utile soffermare l'attenzione sul confronto fra il contenuto della Convenzione e gli altri strumenti internazionali di tutela dei diritti fondamentali.

Volgendo in particolare lo sguardo al dibattito svoltosi intorno alla formazione dell'art. 6 della Convenzione, appare con evidenza come, nell'originaria intenzione dei redattori della Convenzione, l'esigenza fosse proprio quella di prendere le mosse dal confronto con lo scenario internazionale delle fonti di tutela dei diritti umani al fine di elaborare un complesso di garanzie processuali cui avrebbe dovuto riconoscersi piena ed effettiva applicazione in ogni controversia indipendentemente dalla natura giuridica dei diritti o delle posizioni soggettive in

gioco.

Lo strumento internazionale più importante al quale guardarono i redattori della Convenzione durante i lavori preparatori fu proprio la Dichiarazione Universale dei Diritti Umani, approvata dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite a New York il 10 dicembre 1948¹⁸⁷.

Nel corso del presente lavoro, essa è stata oggetto di studio ed approfondimento, segnatamente *sub* capitolo I, par. 2, allorché si è trattato delle fonti internazionali e sovranazionali in materia di giusto processo.

Per quanto qui di interesse, si richiama ancora una volta l'art. 10 della Dichiarazione Universale la quale, sia nella versione inglese che in quella francese, riconosce ad ogni individuo il diritto ad un equo processo in ogni controversia avente ad oggetto una contestazione sui suoi diritti e obblighi; di talchè, appare di tutta evidenza come, stando alla lettera della norma, non vi sia alcun ostacolo nel ricomprendere i giudizi tributari nel novero delle garanzie processuali poste dalla citata norma internazionale.

Per quanto concerne il Patto, si ricorda come nella sua versione inglese, all'art. 14, faccia riferimento alla nozione di “*rights and obligations in a suit at law*”, mentre, nella versione francese, si riferisca alle “*contestations sur ses droits et obligations de caractère civil*”. Tuttavia, va sottolineato che, mentre i redattori del Patto ritennero che le due espressioni (del testo inglese e di quello francese) potessero risultare equivalenti, la stessa cosa non accadde per la Convenzione europea dei diritti dell'uomo i cui redattori tradussero l'espressione francese “*droits et obligations de caractère civil*” nell'attuale versione inglese di “*civil rights and obligations*”. Si tratta di due espressioni che, seppur diverse nella formulazione, potrebbero apparire *prima facie* identiche nel contenuto; di talchè l'interprete dovrà sempre chiedersi se alla frase “*droits et obligations de caractère civil*”

187 Un importante contributo ai fini dello studio della Dichiarazione Universale dei diritti umani del 1948 è offerto da AA.VV. (a cura di P.C. Broi – G. Giliberti – G. Gozzi), *La Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo cinquant'anni dopo*, CLUEB, Bologna, 2000.

corrisponde la nozione ampia di “*civil rights and obligations*” o quella più ristretta di “*rights and obligations in a suit at law*”. È evidente come il confronto fra l'art. 6 della Convenzione e l'art. 14 del Patto sui Diritti Civili e Politici porti inevitabilmente a prospettare diverse interpretazioni sull'effettiva portata applicativa delle garanzie processuali. È certo che le due formulazioni, sebbene presentino un contenuto affine, divergono ampiamente sul piano degli effetti e degli obiettivi¹⁸⁸.

Come già osservato nel paragrafo precedente, il *last day amendment* dell'art. 6 della Convenzione ha complicato notevolmente il lavoro dell'interprete, in quanto ha segnato una netta cesura fra l'evoluzione dei lavori preparatori e la formulazione definitiva della norma convenzionale, lasciando tanti interrogativi sulla effettiva determinazione dell'ambito di operatività delle garanzie contenute nell'art. 6. La situazione di disequilibrio che emerge dal confronto fra l'art. 6 e le altre fonti internazionali in materia di diritti umani potrebbero fornire una spiegazione dell'atteggiamento della Corte europea dei diritti umani di non prendere in considerazione l'argomento dei lavori preparatori nelle pronunce in materia di applicabilità delle garanzie processuali convenzionali ai giudizi che ineriscono rapporti di natura tributaria.

Un'altra fonte internazionale che merita particolare attenzione è la Convenzione Americana dei diritti umani che, all'art. 8 prevede che “*Ogni persona ha diritto ad essere sentita, con le dovute garanzie e entro un termine ragionevole, da un tribunale competente, indipendente e imparziale, preconstituito per legge, per la determinazione di qualunque accusa di natura penale presentata contro di lui o per la determinazione dei suoi diritti o obblighi in materia civile, di lavoro, fiscale o di ogni altra natura*”.

Particolarmente interessante si presenta la specificazione delle materie in cui

188 Sul punto, si condivide pienamente la posizione di P. Baker, *Should article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings?*, in Intertax, 2001, p. 209.

trovano applicazione i principi del giusto processo, ma, ancor di più, che fra le stesse figura (forse quasi sorprendentemente) anche quella tributaria. Infatti, va sottolineato come fra le originarie intenzioni dei redattori della Convenzione Americana, nel 1969, vi fosse quella di ricondurre i diritti e le obbligazioni derivanti da rapporti di natura fiscale nel novero delle garanzie del giusto processo, in linea con il contenuto dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti umani.

Tuttavia, ragionando sul confronto fra quest'ultima norma e l'art. 8 della Convenzione Americana, si impongono alcune riflessioni. Innanzitutto, non può non osservarsi come l'art. 8 della Convenzione Americana, nel ricomprendere espressamente le controversie di natura fiscale nel novero delle garanzie sul giusto processo, sembra aver superato le incertezze che segnarono la storia redazionale dell'art. 6 della Convenzione europea. Un tale approccio porta chiaramente a ritenere come non vi sia alcuna ragione di principio tale da escludere la materia fiscale dalla protezione offerta dall'art. 6 della Convenzione. Inoltre, l'art. 8 della Convenzione Americana, nel sottolineare la natura ampia dei “diritti e degli obblighi”, ricomprendendovi non solo le tradizionali situazioni soggettive di natura “civile” e “penale”, ma anche quelle di diversa natura, ivi compresa quella tributaria, sembra voler affermare uno *standard* universale di tutela dei diritti processuali individuali, riconoscendo al contempo l'irrilevanza della natura dei rapporti sottesi alla controversia concreta. Sotto tale profilo, non può non inferirsi come la Convenzione europea dei diritti umani, laddove condiziona l'applicazione delle garanzie processuali all'angusta dicotomia fra controversie civili e penali, si ponga in manifesta controtendenza rispetto alla “volontà” internazionale di riconoscere universalmente i principi del giusto processo. Va altresì sottolineato come un tale modo di concepire il concetto della “circolazione” dei modelli di tutela dei diritti fondamentali risponda all'esigenza di tenere separate, da una parte, la situazione sostanziale sottesa al rapporto (di matrice pubblicistica) fra il

contribuente e lo Stato, in cui quest'ultimo assume (per certi aspetti) un ruolo di sovraordinazione nell'esercizio di quello che è stato definito il “diritto al tributo” (ossia la potestà impositiva concreta), dall'altra parte, la situazione processuale in cui, l’“interesse fiscale” cede necessariamente il passo alle garanzie che spettano al contribuente, in questo caso, non nella sua veste di soggetto passivo di imposta (convenuto in senso sostanziale), ma come parte del processo (attore in senso processuale).

Il confronto con gli strumenti internazionali in tema di tutela dei diritti umani mette in luce la tendenza della comunità internazionale a realizzare un coordinamento reciproco fra gli *standard* di tutela; tale esigenza è volta a perseguire un obiettivo proiettato verso l'elaborazione di modelli universalmente condivisi, così, addivenendo alla composizione di quel pluralismo costituzionale dal quale trae origine il carattere intrinsecamente frammentario delle norme internazionali¹⁸⁹.

In questa direzione non può che condividersi quell'orientamento che individua il fondamento normativo del collegamento con gli strumenti internazionali di protezione dei diritti fondamentali nell'art. 53 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, il quale stabilisce che *“nessuna delle disposizioni della Convenzione può essere interpretata in modo da limitare o pregiudicare i diritti dell'uomo e le libertà fondamentali che possano essere riconosciuti in base alle leggi di ogni Parte Contraente o in base ad ogni altro accordo al quale essa partecipi”*.

È proprio il richiamo ad “ogni altro accordo” al quale aderisce la Convenzione che consente di realizzare il coordinamento con le fonti internazionali e, di conseguenza, la realizzazione di un sempre maggiore livello di tutela a favore

189 Cfr. P. Pustorino, *Art. 53*, in S. Bartole – B. Conforti – G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, p. 741 ss.

dell'individuo¹⁹⁰.

Sulla base delle riflessioni appena svolte, ci si accorge come sia assolutamente insoddisfacente l'orientamento assunto dalla Corte europea dei diritti umani di limitare l'operatività delle garanzie del giusto processo al punto da escludere dalla copertura convenzionale talune categorie di controversie, fra le quali quelle fiscali.

Come è stato osservato in precedenza, però, la Corte ha adottato un approccio di tipo “alternativo” riguardo al confronto con i differenti strumenti internazionali di tutela dei diritti umani, nel tentativo di riconoscere e garantire un nucleo comune di diritti universalmente protetti. A tale scopo, infatti, la Corte si è impegnata, nel tempo, ad estendere, nella prospettiva di un'interpretazione evolutiva, i confini applicativi della Convenzione, ricomprendendovi diritti che non trovavano espresso riconoscimento normativo¹⁹¹. Se questo è l'approccio seguito dalla Corte di Strasburgo e se esistono fonti internazionali, come la Convenzione Americana, che esplicitamente riconoscono il diritto ad un equo processo ad ogni individuo ed in ogni controversia, ivi comprese quelle di natura tributaria, allora, ci si chiede come mai la Corte europea dei diritti umani permanga ancora sul suo rifiuto ad estendere le garanzie convenzionali alle controversie fiscali ordinarie, laddove esigenze di coordinamento con gli altri strumenti internazionali depongono verso la piena applicazione delle garanzie processuali a tutte le controversie di natura tributaria.

Inoltre, potrebbe apparire manifestamente illogico e privo di coerenza riconoscere le garanzie sul giusto processo ai contribuenti dei Paesi aderenti alla Convenzione Americana ed invece escluderne l'applicazione nei confronti dei contribuenti che

190 Cfr. S. Dorigo, *Fair tax trial: qualche considerazione storico-sistematica sull'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie fiscali*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011, p. 9.

191 Basti porre mente al diritto al silenzio in materia penale (poi esteso alla materia fiscale) che non era espressamente menzionato nel testo della Convenzione e che è stato introdotto dalla giurisprudenza della Corte.

sono cittadini degli Stati membri del Consiglio d'Europa.

Alla luce delle riflessioni svolte, anche con riguardo al confronto con gli strumenti internazionali di tutela dei diritti umani la questione relativa all'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione alle controversie fiscali ordinarie resta senza soluzione. L'approccio interpretativo assunto dagli organi di Strasburgo sembra porsi, così, in controtendenza rispetto all'esigenza, avvertita in ambito internazionale, di imporre un modello “universale” di protezione dei diritti umani che si ponga a superamento del modo tradizionale di concepire il rapporto fra lo Stato ed i cittadini. Allorché si è studiata la giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani con riguardo ai cd. *pure tax cases*, culminata con la sentenza *Ferrazzini*, si è osservato come, sebbene i giudici di Strasburgo abbiano riconosciuto la necessità di proiettare l'interpretazione della Convenzione all'interno di una dimensione evolutiva dei rapporti fra lo Stato ed i cittadini, l'applicazione delle garanzie processuali poste dall'art. 6 della Convenzione si scontri con la prerogativa (esclusiva) dello Stato nel disciplinare la materia fiscale. Le successive aperture della Corte europea dei diritti umani verso l'estensione dell'ambito di operatività dell'art. 6 della Convenzione a controversie scaturenti da rapporti di natura fiscale diverse da quelle “ordinarie” (si pensi alle contestazioni in materia di sanzioni amministrative tributarie, alla previsione di un rimedio nei confronti del contribuente sottoposto ad accessi e ispezioni, al riconoscimento del diritto al silenzio ed al privilegio contro l'auto-incriminazione), ha messo in luce la tendenza della giurisprudenza di Strasburgo di “emancipare” l'interpretazione della Convenzione da quelle peculiarità che fanno della materia tributaria un settore ancora escluso dalla copertura convenzionale.

3.4 Le controversie in materia di pubblico impiego e previdenza e la loro rilevanza sul percorso evolutivo della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani.

Nello studio degli argomenti a sostegno della tesi sull'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione alla materia tributaria, merita soffermare l'attenzione su alcuni recenti sviluppi della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani con riguardo alle controversie in materia di pubblico impiego e di previdenza.

Come è stato già osservato in precedenza trattando del tema relativo all'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione ai *pure tax cases*, l'interesse con cui i giudici dei diritti umani si stanno accostando, per vero con sempre crescente sensibilità, alla materia tributaria, sta progressivamente portando ad un lento processo di “erosione” della *regula iuris* secondo la quale i giudizi tributari devono ritenersi *de plano* esclusi dal sistema convenzionale di tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

I recenti approdi giurisprudenziali con i quali la Corte ha esteso i confini applicativi dell'art. 6 della Convenzione, ampliando il novero delle controversie connotate da profili pubblicistici (ossia tutte le controversie che attengono al rapporto fra il cittadino e lo Stato), costituiscono testimonianza di una tendenza “espansiva” della giurisprudenza di Strasburgo che, come visto, si muove lungo due direttrici: da una parte, l'interpretazione evolutiva, dall'altra, l'esigenza di introdurre *standard* di tutela che siano generalmente condivisi all'interno della comunità degli Stati membri del Consiglio d'Europa.

L'approccio ermeneutico adottato dalla Corte europea dei diritti umani ha sempre risentito della consapevolezza che “*i rapporti tra gli individui e lo Stato sono progrediti in diversi settori nel corso dei cinquanta anni trascorsi dall'adozione della Convenzione*” e, proprio per tale ragione, la Corte ha inteso orientare la propria giurisprudenza verso soluzioni interpretative che prendessero in

considerazione il rapporto osmotico fra la Convenzione e l'“*intervento crescente dello Stato nella vita di tutti i giorni degli individui*”. A siffatta tendenza evolutiva nell'interpretazione della Convenzione, si accompagna un utilizzo sempre più efficace della tecnica dell'*autonomous meaning* che, nel tempo, ha consentito (e tutt'ora consente) alla Corte di superare i limiti e le lacune del testo convenzionale con l'effetto di ampliare notevolmente il novero dei diritti meritevoli di protezione.

Lo studio delle tecniche interpretative adottate dagli organi di Strasburgo ha messo in luce l'esigenza, avvertita dai giudici dei diritti umani, di creare un autonomo sistema di modelli di tutela che possa avere come obiettivo quello di comporre quella tensione esistente fra l'interpretazione “secondo l'oggetto e lo scopo della Convenzione” ed il margine di apprezzamento degli Stati contraenti. È stato altresì osservato come la Corte, in talune occasioni, abbia fatto ricorso alle “tradizioni costituzionali comuni” dei Paesi membri, non solo al fine di rispettare le diversità (soprattutto giuridiche) dei singoli ordinamenti, ma anche per evitare che l'attività ermeneutica potesse tradursi in *law making power*, ossia in un potere normativo che, invero, non trova alcuna fonte di legittimazione nella Convenzione.

Fatta questa premessa, si tratta adesso di comprendere se, e in quale misura, l'evoluzione giurisprudenziale in materia di pubblico impiego e previdenza, possa esercitare un'influenza positiva sull'orientamento, ormai consolidato, della Corte volto ad escludere le controversie tributarie ordinarie dall'applicazione delle garanzie convenzionali in tema di giusto processo.

Con riguardo alla materia del pubblico impiego la Corte si è sempre posta la questione se le controversie riguardanti il reclutamento, lo svolgimento e la fine del rapporto di lavoro potessero rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 6 della Convenzione.

Prima che si pronunciasse sul celebre caso *Pellegrin v. France*¹⁹², i giudici di Strasburgo si sono per lungo tempo attestati nel senso di ritenere che i diritti e gli obblighi derivanti dai rapporti di pubblico impiego dovessero ritenersi esclusi dalle garanzie processuali enucleate dalla Convenzione, ad eccezione dei casi in cui la contestazione non avesse implicato un diritto “puramente” o “essenzialmente” economico, quale ad esempio il diritto al pagamento dello stipendio del dipendente pubblico¹⁹³. Tuttavia, la sempre crescente difficoltà nell'applicazione di un siffatto orientamento restrittivo spinse la Corte a mettere in discussione una giurisprudenza che, dopo tanto tempo, si era mostrata altalenante e farraginosa, peraltro, da più parti criticata e giudicata nel complesso insoddisfacente¹⁹⁴.

Fu così che la Corte, con la sentenza *Pellegrin* del 1999, chiamata ancora una volta a pronunciarsi sull'annoso tema dell'applicazione dell'art. 6 della Convenzione alla materia del pubblico impiego, introdusse un criterio di natura funzionale volto a distinguere le fattispecie non già in base alla natura dell'interesse concreto perseguito, dinanzi ai tribunali nazionali, dal pubblico impiegato, ma dalla posizione di questi in seno alla pubblica amministrazione ed alla natura degli obblighi e delle responsabilità su di esso incombenti. La Corte osserva che l'aspetto problematico fondamentale sotteso alla questione che ne occupa consiste nel fatto che nel settore del pubblico impiego (di ogni Stato contraente) vi sono determinate mansioni che sono espressione di un interesse generale o che implicano la partecipazione all'esercizio di poteri conferiti dal diritto pubblico; di talchè il pubblico impiegato finisce per detenere una, seppur

192 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application n° 28541/95, 8 dicembre 1999.

193 Sul punto cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenza *Massa v. Italy*, application n° 14399/88, 24 agosto 1993.

194 La stessa Corte europea dei diritti umani, nella sentenza *Pellegrin*, riconosce come “*the case-law contains a margin of uncertainty for Contracting State as to the scope of their obligations under article 6 § 1 in disputes raised by employees in the public sector over their condition of service*”; per tale motivo “*la Corte intende porre fine all'incertezza che circonda l'applicazione delle garanzie dell'art. 6 § 1 alle controversie fra gli Stati e i loro dipendenti*”.

limitata, porzione di sovranità dello Stato. Di conseguenza lo Stato, da parte sua, diventa portatore dell'interesse a che il dipendente pubblico svolga le sue mansioni secondo i canoni della fiducia e della lealtà. Per tale ragione la Corte giunge alla conclusione che, se i doveri imposti al dipendente pubblico sono fortemente connotati dalla natura pubblica del rapporto, tale che l'impiegato possa essere considerato come “depositario” di un pubblico potere, allora dovrà concludersi per la inapplicabilità delle garanzie processuali poste dall'art. 6 della Convenzione¹⁹⁵.

In altri termini, la Corte ritiene applicabile l'art. 6 della Convenzione a condizione che le mansioni svolte dal dipendente pubblico non implicino una “partecipazione diretta o indiretta nell'esercizio dei poteri conferiti secondo il diritto pubblico e siano imposti ad esso obblighi diretti a salvaguardare l'interesse generale dello Stato o di altra pubblica autorità”.

Nonostante l'intenzione della Corte, con la sentenza *Pellegrin*, fosse quella di porre fine all'incertezza della giurisprudenza maturata precedentemente nella materia del pubblico impiego, tuttavia, l'introduzione del “criterio funzionale” non pare esser bastata a risolvere la questione relativa all'estensione applicativa dell'art. 6 della Convenzione all'intero novero delle controversie fra lo Stato ed i suoi dipendenti. Infatti, tale approccio, da un lato, lasciava aperti problemi di disparità di trattamento, dall'altro, rendeva particolarmente difficoltoso, per la Corte, stabilire se il caso ad essa sottoposto implicava quella partecipazione all'esercizio di pubblici poteri che escludeva *ex radice* ogni possibilità, per il dipendente pubblico, di accedere alla tutela convenzionale.

Fu così che, dopo circa otto anni, con la sentenza *Vilho Eskelinen and others v.*

195 Ciò è quanto ha sostenuto alla fine la Corte nella sentenza *Pellegrin*. Infatti, essendo il ricorrente un dipendente del Ministero per la Cooperazione e lo Sviluppo, la Corte ritenne che tale mansione implicasse quella partecipazione ai pubblici poteri che è di per sé idonea ad inibire l'applicazione dell'art. 6 della Convenzione.

*Finland*¹⁹⁶, la Corte ha rimesso nuovamente in discussione l'indirizzo interpretativo inaugurato con la sentenza *Pellegrin*¹⁹⁷. L'intento era chiaramente dettato dall'esigenza di temperare (o meglio, riformulare) il criterio funzionale, introducendo un nuovo *two part test*, ossia un criterio basato sulla tecnica della “doppia verifica”.

In primo luogo, mette conto osservare che il “legame speciale di fiducia e lealtà” che connota fortemente il rapporto di pubblico impiego può consentire allo Stato di sottrarre i provvedimenti autoritativi riguardanti il rapporto di lavoro pubblico a qualsiasi sindacato giurisdizionale; in altre parole, la legge dello Stato interessato può escludere il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale con riguardo a determinate mansioni. In secondo luogo, ove lo Stato medesimo abbia spontaneamente rinunciato a tale prerogativa, prevedendo, invece, il ricorso all'autorità giudiziaria, il giudizio dovrà comunque svolgersi nel rispetto delle regole del giusto processo.

L'approccio ermeneutico adottato dai giudici di Strasburgo con la sentenza *Vilho Eskelinen* ha avuto l'indubbio pregio di innovare il quadro giurisprudenziale nella materia del pubblico impiego, atteso che la riformulazione del criterio funzionale ha consentito di superare le originarie incertezze interpretative ereditate dalla sentenza *Pellegrin* che avevano inevitabilmente portato, sul piano pratico, all'insorgenza di situazioni di disparità di trattamento nei confronti di quei pubblici dipendenti che, in ragione delle mansioni svolte, fossero legati da uno speciale vincolo di fiducia e di lealtà con la pubblica autorità¹⁹⁸.

196 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application n° 63235/00, 19 aprile 2007.

197 Nella sentenza *Vilho Eskelinen* al riguardo si legge che “*the present case, however, highlights that the application of the functional criterion may itself lead to anomalous results*”.

198 Nella sentenza *Vilho Eskelinen*, i ricorrenti erano cinque, di cui quattro appartenenti alle forze di polizia ed una era segretaria amministrativa. È evidente come, con riguardo agli agenti di polizia, nella specie si configurasse esattamente quella partecipazione all'esercizio del pubblico potere che, nella logica della sentenza *Pellegrin*, avrebbe dovuto verosimilmente condurre alla totale esclusione delle garanzie sul giusto processo (nella sentenza *Pellegrin* addirittura il caso degli agenti di polizia era citato come esempio paradigmatico di tale ipotesi). Ciononostante, la Corte, facendo ricorso al criterio funzionale riformulato secondo la tecnica

Ma l'aspetto della sentenza sul quale merita soffermare in particolare l'attenzione risiede nel “nuovo” modo con cui la Corte concepisce l'applicazione delle garanzie processuali convenzionali. Infatti, nella logica di Strasburgo, il *right to access to court* finisce col rappresentare la “porta” che, una volta aperta, conduce necessariamente all'applicazione dei principi del giusto processo senza eccezioni o limitazioni. In altri termini, la legge nazionale dello Stato contraente chiamato in causa può escludere l'accesso alla tutela giurisdizionale con riguardo a determinate controversie, sebbene ciò non impedisca l'applicazione dell'art. 6 della Convenzione alle controversie di lavoro ordinarie (come quelle in tema di stipendi, indennità e altri diritti simili). Dall'altra parte, però, ove l'ordinamento interno preveda il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale, non vi sarà alcun dubbio sulla piena e completa applicazione delle garanzie processuali convenzionali alla controversia avente ad oggetto la contestazione sul rapporto di lavoro pubblico¹⁹⁹.

Riflettendo su tale profilo, si osserva come il principio di diritto affermato dai giudici dei diritti umani nella sentenza *Vilho Eskelinen* presenti profili di notevole interesse, allorché esso venga proiettato alla materia tributaria. Infatti, si ricorderà che, proprio nella sentenza *Ferrazzini*, la Corte richiama il precedente *Pellegrin* per rafforzare le proprie argomentazioni in ordine all'esclusione delle controversie connotate dall'elemento pubblicistico del rapporto fra lo Stato ed il cittadino (in questo caso il dipendente pubblico) dall'ambito di operatività dell'art. 6 della Convenzione.

Ebbene, la sentenza *Vilho Eskelinen* non fa altro che indebolire (o forse sarebbe meglio dire “erodere”) ancor di più la regola della esclusione delle controversie tributarie ordinarie dalla tutela convenzionale, aprendo la strada all'introduzione di

del *two part test*, è giunta a ritenere applicabile l'art. 6 della Convenzione anche con riguardo a tale ipotesi.

199 Sul punto cfr. D. Harrys – M. O'Boyle, *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford, 2009, p. 221.

un principio generale volto a riconoscere a ciascun individuo (e, a maggior ragione, anche al contribuente) il diritto ad un processo equo allorché la legge nazionale ammetta la giustiziabilità dei propri diritti ed interessi dinanzi alle corti interne²⁰⁰.

Un altro settore in cui si è registrata un'interessante evoluzione giurisprudenziale in seno alla Corte europea dei diritti umani, e che per certi aspetti può avere ripercussioni anche sulla materia tributaria, è quello riguardante la materia dei contributi previdenziali.

Con riguardo a tale categoria di controversie, appare utile soffermare l'attenzione sulla sentenza resa dalla Corte europea nel noto caso *Schouten & Meldrum v. The Netherlands*, sulla quale si è avuta occasione di soffermarsi in precedenza, *sub par. 2.2*, allorché si è studiata il percorso evolutivo della giurisprudenza di Strasburgo con riguardo alla questione dell'applicazione dell'art. 6 della Convenzione alle controversie fiscali ordinarie. Si tratta, invero della prima pronuncia con cui i giudici di Strasburgo si sono occupati del tema attinente al rapporto fra la Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed i contributi previdenziali.

Dopo aver attentamente soppesato gli elementi di natura pubblicistica e quelli tipici di diritti privato che connotano la materia previdenziale, i giudici della Corte hanno concluso per l'applicazione delle garanzie processuali poste dall'art. 6 della Convenzione, atteso che ogni contestazione avente ad oggetto il pagamento di contributi previdenziali comporta una determinazione su “diritti e obblighi di natura civile” del ricorrente.

200 In senso conforme cfr. F. Crisafulli, *CEDU e giusto processo tributario*, relazione presentata al Convegno “*Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011, p. 9, il quale osserva come “*la logica – ineccepibile – che fa da sfondo a tutto il ragionamento della Corte è perfettamente (e, direi, necessariamente) applicabile oltre i confini della materia specifica: pur una volta ammesso che ci sono casi in cui il giudice non può intervenire, se interviene, ed in ogni caso in cui interviene, perchè così vuole e così consente l'ordinamento giuridico (nazionale), allora il processo dev'essere 'equo', perchè garantire al cittadino un processo, ma garantirglielo 'non equo', è un controsenso*”.

La Corte pone l'attenzione sulla circostanza che, nonostante l'obbligo di pagare i contributi previdenziali trovi la sua fonte nella legge e non in atti di autonomia negoziale (e per ciò stesso si collochi fra le prestazioni coattive), gli elementi di natura privatistica sono da considerarsi prevalenti rispetto a quelli di matrice pubblicistica, vista peraltro la stretta affinità fra il sistema di previdenza sociale e le assicurazioni private.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, si condividono le riflessioni di attenta dottrina²⁰¹ che osserva come l'aspetto sul quale dovrebbe fondarsi il giudizio sull'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione alle controversie in materia di contributi previdenziali non vada ricercato nelle possibili analogie tra il sistema contributivo pubblico e quello delle assicurazioni private (come invece fa la Corte), ma sulla stretta somiglianza esistente fra l'esazione coattiva di somme a titolo di versamenti obbligatori ad una "cassa comune" ed il prelievo fiscale²⁰². Se così è, allora non v'è chi non veda come la Corte europea dei diritti umani non debba seguire un simile approccio anche con riguardo all'applicazione delle garanzie processuali di cui all'art. 6 della Convenzione alle controversie di natura fiscale, dal momento che si tratta pur sempre di prestazioni (il pagamento di una somma di denaro) riconducibili ad obbligazioni che trovano la loro fonte esclusivamente nella legge e che sono giustificate dalla destinazione ad una finalità solidaristica (la perequazione sociale).

201 In senso conforme cfr. F. Crisafulli, *CEDU e giusto processo tributario*, cit., p. 5.

202 Si tratta, peraltro, di considerazioni che ha svolto anche il governo olandese in seno al caso *Schouten & Meldrum*; in particolare il governo sottolineava le "somiglianze fra il pagamento dei contributi previdenziali e l'imposizione fiscale. In particolare, l'obbligazione di pagare i contributi deriva non da un contratto ma dalla legge, e la stessa cosa vale per il loro ammontare; tale obbligazione ricade non solo sul potenziale beneficiario, ma anche su terze parti (il datore di lavoro)..."

CAPITOLO TERZO

AMBITI APPLICATIVI DELLE GARANZIE PROCESSUALI CONVENZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA E PROSPETTIVE DI ESTENSIONE DELLA TUTELA

1. L'applicazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo alle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie: la *vexata quaestio* dei cd. *mixed cases*.

1.1 Considerazioni preliminari.

Il percorso evolutivo della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani in materia di controversie riguardanti rapporti di natura pubblicistica tra lo Stato e i cittadini, sebbene abbia condotto ad una importante estensione dei confini applicativi dell'art. 6, comma 1, della Convenzione con riguardo alla nozione di “*diritti e obblighi di natura civile*”, con riguardo alle controversie tributarie ordinarie, ha trovato con la giurisprudenza *Ferrazzini* una (non sperata) battuta d'arresto.

Come è stato osservato, l'indirizzo interpretativo assunto dalla Corte nella materia tributaria, è andato incontro, negli anni, a molteplici quanto interessanti “fluttuazioni” che hanno condotto all'adozione di un approccio interpretativo che fosse al contempo restrittivo, in quanto volto a circoscrivere entro gli angusti confini del dato letterale l'interpretazione dei concetti giuridici contenuti nel testo

convenzionale, e conservativo, in quanto volto a rispettare il margine di apprezzamento degli Stati membri nell'affidare alla legislazione interna la regolamentazione della materia fiscale²⁰³.

Se ciò è vero con riguardo ad una materia, quale quella tributaria, fortemente connotata dall'elemento pubblicistico dell'esercizio di poteri sovrani da parte dello Stato, è altrettanto vero, però, che i giudici di Strasburgo hanno sempre avvertito l'esigenza di sganciare il tradizionale modo di concepire i diritti fondamentali del contribuente da ogni impostazione che potesse ricondursi a logiche testualiste od originaliste.

Proprio per tale motivo, l'esigenza di introdurre nuovi modelli di tutela, nonché di garantirne la circolazione e l'uniforme applicazione nella comunità degli Stati membri del Consiglio d'Europa, ha reso necessario un approccio di tipo evolutivo che avesse come obiettivo quello di allineare il sistema convenzionale di protezione dei diritti fondamentali alle mutate esigenze sociali, culturali e politiche che, dalla ratifica della Convenzione, hanno cambiato profondamente l'assetto giuridico dei Paesi europei.

In tale prospettiva, l'adozione, da parte della Corte, di una tecnica interpretativa fondata sul metodo casistico volto, peraltro, a privilegiare l'autonomia concettuale delle categorie giuridiche contenute nel testo convenzionale, ha consentito alla Corte di pronunciarsi su un'ampia varietà di controversie derivanti da rapporti di natura tributaria; basti pensare ai procedimenti riguardanti le sanzioni amministrative tributarie, l'assistenza in giudizio, la tutela del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche, il diritto al silenzio ed il privilegio contro l'auto-incriminazione.

Volgendo ora l'attenzione ai procedimenti aventi ad oggetto contestazioni avverso i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie, mette

203 Cfr. M. Greggi, *The protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case*, in *Intertax*, 2007, p. 610.

conto osservare come, a differenza dei *pure tax cases*, la Corte abbia progressivamente adottato un approccio volto ad estendere, a vantaggio del contribuente, le garanzie processuali consacrate nell'art. 6 della Convenzione. Ciò è stato possibile attraverso l'elaborazione di criteri (i cd. criteri *Engel* che di qui a poco saranno oggetto di approfondita analisi) volti a ricondurre nell'ambito della nozione di “*accusa penale*” anche illeciti di natura non-penale, fra i quali le violazioni di norme tributarie che, secondo il diritto interno, comportano l'irrogazione di sanzioni sia di natura criminale che amministrativa²⁰⁴.

Il dato che desta maggior interesse risiede nel fatto che i criteri *Engel* sono stati originariamente teorizzati nell'ambito di controversie aventi ad oggetto l'irrogazione di sanzioni disciplinari; ciononostante la Corte ha ritenuto di avvalersene per estendere la tutela convenzionale anche ai procedimenti riguardanti l'applicazione di sanzioni che, sebbene qualificate come amministrative dalla legge nazionale, presentano nel caso concreto gli stessi caratteri delle sanzioni penali (in quanto dotate della tipica funzione punitiva e deterrente).

Rinviando ai paragrafi successivi lo studio della nozione autonoma di “*accusa penale*” di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, nonché dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani nella materia *de qua*, può ritenersi utile svolgere alcune brevi riflessioni sull'annosa questione relativa ai cosiddetti *mixed cases*, ossia a quei casi in cui, nell'ambito di uno stesso giudizio si dibatte, al contempo, sulla determinazione dell'imponibile e dell'imposta (dunque, su valutazioni che attengono alla determinazione della capacità

204 Cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenza *Jussila v. Finland*, application n° 73053/01, 23 novembre 2006, in cui al punto 43 si afferma che “*l'interpretazione autonoma adottata dalla Convenzione in materia di 'accusa penale' applicando i criteri Engel ha comportato un graduale, progressivo ampliamento della nozione, arrivando a riguardare casi non strettamente appartenenti al diritto penale dei Paesi membri, come per esempio quelli che riguardano le sanzioni amministrative, procedimenti sanzionatori secondo la legge penitenziaria, il diritto doganale, il diritto della concorrenza e le sanzioni applicate da un Tribunale con giurisdizione sugli aspetti finanziari*”.

contributiva) nonché sull'irrogazione della sanzione amministrativa.

Dopo tutto, quello dei *mixed cases* è un aspetto problematico che discende “fisiologicamente” dall'atteggiamento “bifronte” assunto dalla Corte, in quanto volto, ora a limitare, ora ad ampliare la portata applicativa dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione rispetto alle controversie tributarie. Infatti, con riguardo alla parte della controversia avente ad oggetto la *tax liability* (ossia le determinazioni inerenti la capacità contributiva), ragioni di “coerenza giurisprudenziale” dovrebbero escludere *ex radice* l'applicazione delle garanzie processuali di cui all'art. 6 della Convenzione, mentre, ove si sposti l'attenzione sulla parte relativa alle sanzioni, la Corte dovrebbe procedere alla delibazione del carattere penale della violazione, onde vagliare la possibilità di riconoscere al contribuente il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale, alla ragionevole durata del processo, al contraddittorio e alla parità della armi, all'assistenza in giudizio e così via.

È di tutta evidenza come un approccio volto a riconoscere e disconoscere, allo stesso tempo e nell'ambito della stessa controversia, le garanzie processuali convenzionali si pone in netta controtendenza rispetto all'obiettivo, più volte affermato dalla Corte, di garantire un'applicazione uniforme e il (possibilmente) non irragionevole degli *standard* di tutela garantiti dalla Convenzione.

Inoltre, come osserva attenta dottrina, una siffatta impostazione finisce col realizzare inevitabilmente una disparità di trattamento: in primo luogo, nei confronti dello stesso contribuente che sia altresì autore della violazione al quale verrebbe riconosciuta una tutela “ad intermittenza”, ove gli venga riconosciuta la protezione della Convenzione limitatamente alle sanzioni ma non anche con riguardo alle questioni che involgono valutazioni sulla sua capacità contributiva (accertamento e riscossione), in secondo luogo, nei confronti dell'autore della violazione che sia persona diversa dal contribuente; di talchè solamente il primo potrebbe invocare la tutela convenzionale dinanzi alla Corte europea dei diritti umani.

Un esempio paradigmatico di *mixed case* sul quale si è pronunciata in tempi recenti la Corte di Strasburgo è quello riguardante il celebre caso *Jussila* (che nei successivi paragrafi sarà oggetto di studio). In quella occasione i giudici dei diritti umani hanno riconosciuto che “*non è infrequente nel processo tributario la combinazione dei vari elementi e può non essere possibile tenere distinte all'interno di uno stesso procedimento le parti che riguardano la contestazione sulla determinazione dell'imposta da quelle che concernono la contestazione sulle sanzioni*”. Tuttavia, la Corte, nel caso richiamato, al fine di non disattendere il principio di diritto affermato nella sentenza *Ferrazzini*, afferma *apertis verbis* che, sebbene il procedimento involga valutazioni che riguardano sia la determinazione del *criminal charge* che del *tax assessment*, le garanzie dell'art. 6 della Convenzione si applicano solamente alla parte relativa alle sanzioni. In altri termini, il tentativo da parte della Corte di fornire una soluzione alla questione sottesa ai *mixed cases* passa attraverso l'esigenza di stabilire il giusto temperamento fra due opposte esigenze: da una parte, quella di non disattendere l'ormai consolidato indirizzo interpretativo in materia di *pure tax cases*, dall'altra parte, quella di garantire sempre più ampie forme di tutela del contribuente nei rapporti con il Fisco.

Pertanto, alla luce dell'orientamento invalso nella giurisprudenza della Corte, la questione relativa alla possibilità di accordare ai *mixed cases* una copertura totale delle garanzie convenzionali non può che risolversi negativamente. Proprio per tale motivo parte della dottrina ritiene, *rebus sic stantibus*, che la problematica, al contrario, si presterebbe a soluzioni diverse che, però, dipendono dal modo in cui si evolverà nel futuro la successiva giurisprudenza della Corte²⁰⁵.

Altro orientamento dottrinario²⁰⁶, che invero si ritiene di condividere, osserva

205 Cfr. P. Baker, *The 'determination of a criminal charge' and tax matters*, in *European Taxation*, 2007, p. 588.

206 Cfr. A.E. La Scala, *I principi del 'giusto processo' tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, pp. 61-62; F. Crisafulli, *CEDU e giusto processo*

come la Corte, con particolare riguardo ai *mixed cases*, abbia adottato un atteggiamento volto a negare il carattere unitario del rapporto tributario e della tutela giurisdizionale che, in quanto unica, dovrebbe comportare sempre l'applicazione delle garanzie del giusto processo, a prescindere dalla natura del rapporto sottostante alla vicenda processuale concreta.

Per tale ragione, una possibile soluzione alla questione dei *mixed cases* potrebbe verosimilmente essere quella di riconoscere carattere prevalente all'aspetto sanzionatorio il quale finisce così per esercitare una vera e propria *vis attrattiva* tale da estendere le garanzie convenzionali anche alla parte relativa alla valutazione della *tax liability*²⁰⁷. Come suggerisce autorevole dottrina²⁰⁸, tale ipotesi potrebbe quantomeno configurarsi nel caso in cui l'aspetto relativo alla capacità contributiva e quello relativo alla sanzione si inseriscano all'interno di

tributario, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011, p. 13.

207 Interessante sul punto la prospettiva di M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europea: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 247, il quale, perviene ad una possibile soluzione circa l'annosa questione relativa ai *mixed cases* passando attraverso una approfondita ricostruzione storica del sistema sanzionatorio in materia tributaria. Pertanto, dopo aver messo a confronto la disciplina italiana in tema di sanzioni amministrative tributarie e l'approccio evolutivo della Corte in materia, egli giunge alla conclusione che “*la sentenza Jussila costituisce...l'ultima autorevole conferma di un orientamento consolidato della Corte, e dal punto di vista dell'ordinamento italiano le garanzie imposte per il procedimento di irrogazione delle sanzioni finiranno per coinvolgere, per assorbimento, anche il processo sulla determinazione dell'imposta, quasi per assorbimento, nel caso in cui il contenzioso coinvolga le une e le altre*”.

208 Sul punto cfr. P. Baker, *Taxation and European Convention on Human Rights*, in *European Taxation*, 2000, p. 311, il quale osserva come, tutte le volte in cui il contribuente sia sottoposto ad una sanzione amministrativa tributaria, sia logico sostenere che l'art. 6 della Convenzione si debba applicare all'intero procedimento, indipendentemente dalla circostanza che il provvedimento di irrogazione delle sanzioni sia separato o contestuale al provvedimento impositivo.

Inoltre, l'Autore ricorda come vi siano stati casi, nella giurisprudenza degli organi di Strasburgo, in cui si è tentato di separare i procedimenti relativi alle contestazioni fiscali ordinarie (per le quali vige la regola della non applicabilità dell'art. 6 della Convenzione) e quelli relativi all'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie. Così ad esempio nel caso *Rouviere v. France* (application n° 24472/94, 27 novembre 1996) in cui il Governo francese sosteneva che i due aspetti, rispettivamente della *tax liability* e delle *penalties*, dovessero essere trattati in modo separato, di talchè l'art. 6 della Convenzione potesse applicarsi al secondo. Tuttavia, nel caso in esame la Commissione non potè statuire nel merito poiché il ricorrente aveva omissis di esaurire le vie di ricorso interne.

uno stesso provvedimento; detto in altri termini, allorché l'irrogazione della sanzione sia contestuale alla pretesa impositiva in modo che risulti che la sanzione sia diretta conseguenza dell'accertamento svolto nei confronti del contribuente.

1.2 La nozione di “*accusa penale*” nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani.

L'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, al primo paragrafo, pone una *summa divisio* fra le controversie che rientrano nella sfera di protezione delle garanzie sul giusto processo: da una parte le contestazioni su “diritti e obblighi di natura civile”, dall'altra, ogni “determinazione di un'accusa penale”.

In precedenza, *sub cap. II*, par. 2.3, è stato evidenziato come, ai fini della determinazione del significato dei concetti giuridici contenuti nell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, la Corte europea dei diritti umani faccia ricorso alla tecnica interpretativa dell'*autonomous meaning*; essa postula che le nozioni di “accusa penale” e di “diritti e obblighi di natura civile” siano considerate quali categorie autonome che traggono origine dalla stessa Convenzione e che, pertanto, vanno interpretate alla luce del suo oggetto e del suo scopo, indipendentemente dalla qualificazione che dette nozioni assumono nell'ordinamento interno dello Stato chiamato in causa.

È stato, altresì, osservato come la tecnica dell'interpretazione autonoma giochi un ruolo fondamentale nelle “dinamiche relazionali” fra gli Stati membri del Consiglio d'Europa ed il sistema della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Ad avviso dei giudici dei diritti umani l'adozione di una tecnica argomentativa orientata “secondo lo scopo e l'oggetto della Convenzione” riveste un ruolo di primaria importanza rispetto al significato che il medesimo concetto giuridico

assume secondo il diritto domestico (il quale finisce per ricoprire un ruolo marginale e, comunque, mai decisivo ai fini della risoluzione della controversia). Un siffatto approccio, a ben riflettere, consente di realizzare il giusto bilanciamento fra l'esigenza di garantire l'uniforme applicazione e la circolazione dei modelli convenzionali di protezione dei diritti fondamentali e l'esigenza di rispettare il margine di apprezzamento degli Stati membri (semprechè, beninteso, ciò avvenga nel rispetto del principio di sussidiarietà)²⁰⁹.

Proprio per tale motivo sia la Commissione che la Corte europea dei diritti umani si sono da sempre preoccupate di evitare che il riconoscimento di un eccessivo margine di discrezionalità a favore degli Stati potesse comportare una pericolosa “proliferazione” delle interpretazioni dei concetti giuridici utilizzati dalla Convenzione con l'effetto di giungere ad una differente applicazione dell'art. 6 della Convenzione fra gli Stati. Al fine di scongiurare il rischio che un'aberrazione di tale forma “pluralismo interpretativo” potesse condurre ad un'erosione della portata applicativa dell'art. 6 della Convenzione attraverso l'introduzione, a livello nazionale, di nuovi concetti e procedure ricadenti al di fuori della sfera del diritto penale, ponendo così la norma ai limiti dell'*interpretatio abrogans*, si rende assolutamente indispensabile l'adozione di un'interpretazione che si basi sull'autonomia concettuale, indipendentemente dall'ordinamento giuridico dello Stato di volta in volta chiamato in causa. Diversamente opinando, ove si rimetta alla discrezionalità degli Stati contraenti la qualificazione di un comportamento

209 Sul punto si richiamano le riflessioni di M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.*, 2007, pp. 241-242, il quale osserva come “*la Corte interpreta la Convenzione senza aver riguardo all'esperienza maturata nella realtà giuridica dello Stato parte del giudizio. Si tratta ormai di un dato acquisito nella prassi giurisprudenziale della Corte...Il concetto di 'accusa penale' è stato interpretato in due modi distinti nell'evoluzione, per così dire storica, degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Strasburgo. Certamente è stata sempre rifiutata la lettura riduzionistica della norma, tesa, cioè, a permetterne l'applicazione solo nei casi in cui la sanzione comminata riguardasse la restrizione della libertà personale della persona accusata*”. L'Autore riconduce questi due modi a due importanti precedenti della Corte europea dei diritti umani, ossia, al caso *Engel* ed al caso *Bendenoun*.

illecito (sia esso di natura penale che non-penale), si finirebbe col legittimare una prassi che porterebbe gli ordinamenti nazionali ad eludere gli obblighi che essi hanno verso la Convenzione, svuotando di significato le garanzie sul giusto processo²¹⁰.

Così come per la nozione di “diritti e obblighi di natura civile”, anche per quella di “accusa penale”, la Corte europea dei diritti umani ha fatto ricorso ad un approccio di tipo autonomistico, al fine di fornire una qualificazione delle fattispecie di illecito che, svincolandosi dalle classificazioni nazionali, fosse aderente alle logiche della Convenzione²¹¹.

Con riguardo alla nozione di “accusa penale”, la Corte europea dei diritti umani ha più volte sostenuto che *“tale espressione deve essere interpretata secondo il suo significato autonomo nel contesto della Convenzione e non sulla base del suo significato nel diritto nazionale. La legislazione dello Stato interessato è sicuramente rilevante, ma essa fornisce solamente un punto di partenza nell'accertare la sussistenza di un'accusa penale”*; inoltre, soggiunge la Corte, il ruolo preminente che assume il diritto ad un equo processo in una società

210 In questo senso cfr. D. Harrys – M. O'Boyle – E. Bates – C. Buckley, *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford Press, 2009, p. 205, i quali osservano altresì che *“it would also result, in this context, in an unacceptably uneven application of the Convention from one State to another”*.

Particolarmente illuminante sul punto è la riflessione di P. Van Dijk, *Access to Court*, in R. St. J. Macdonald – F. Matscher – H. Petzhold, *The European system for the protection of human rights*, Kluwer Academic, London, 1993, p. 363, il quale osserva come *“the character of a procedure under domestic law cannot be decisive for the question whether article 6 is applicable, since otherwise the national authorities would be able to evade the obligations of that provision by introducing disciplinary proceedings with respect to offences which, in view of their nature or the character of the sanction imposed, also form, or at any rate, should form, part of criminal law”*.

Cfr. altresì M. Delmas – Marty, *Verso un'Europa dei diritti dell'uomo. Ragion di Stato e diritti umani nel sistema della Convenzione europea*, Cedam, Milano, 1994, p. 315.

211 Cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenze, *Adolf v. Austria*, application n° 8269/78, 26 marzo 1982, *König v. Germany*, application n° 6232/73, 28 giugno 1978, *Deweert v. Belgium*, application n° 6903/75, 27 febbraio 1980.

Per una ricostruzione della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani sulla nozione autonoma di “accusa penale” si veda European Court of Human Rights, *Compatibility Ratione Materiae Article 6 (notion of “criminal charge”)*, report, in <http://www.echr.coe.int>

democratica impone una “lettura” della nozione di “accusa penale” in senso sostanziale, piuttosto che in senso formale; ciò impone all'interprete di guardare al di là del mero dato testuale affinché la fattispecie di illecito che nel caso concreto viene in considerazione possa sussumersi all'interno della nozione di “accusa penale” secondo l'oggetto e lo scopo della Convenzione²¹².

Proprio per salvaguardare l'autonomia concettuale dei termini utilizzati nel testo convenzionale, nonché per affermare il suo compito istituzionale di interprete esclusivo della Convenzione, la Corte europea dei diritti umani, con riguardo ai giudizi inerenti la “determinazione di un'accusa penale”, ha elaborato un vero e proprio sistema di criteri volti ad estendere l'applicazione delle garanzie processuali consacrate nell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione anche a quei procedimenti in cui fossero in contestazione comportamenti qualificati come non-penali dall'ordinamento dello Stato chiamato in causa²¹³.

Tali criteri vengono comunemente ricondotti ad un noto precedente, quello relativo al caso *Engel and others v. The Netherlands*²¹⁴, con cui la Corte europea dei diritti umani, chiamata a pronunciarsi su un caso che riguardava l'applicazione

212 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Adolf v. Austria* (application n° 8269/78), 26 marzo 1982; sentenza *Deweert v. Belgium* (application n° 6903/75), 27 febbraio 1980.

213 In tal senso cfr. S. Bartole - B. Conforti - G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Cedam, Milano, 2001, p. 158.

Cfr. altresì M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 239, il quale osserva che “il concetto di “accusa di carattere penale” si presta sicuramente ad un'amplissima gamma d'applicazioni nella materia tributaria, arrivando quasi a poter sostituire la mancata tutela del contribuente alla luce dei diritti e degli obblighi di carattere civile, negata nel caso *Ferrazzini* dalla giurisprudenza attualmente dominante”. Particolarmente interessante si rivela l'intuizione dell'Autore ad avviso del quale, nella prospettiva tratteggiata dalla Corte europea dei diritti umani in tema di sanzioni, le garanzie convenzionali potrebbero riferirsi “non solo alle sanzioni pecuniarie di cui al D.Lgs. n. 471/1997 e dalle altre richiamate dalla normativa speciale tributaria, ma forse anche, eventualmente, dalle sanzioni cosiddette 'improprie' nelle quali, quindi, la prestazione pecuniaria imposta al contribuente prescinde da un indice immediato e chiaramente percepibile di capacità contributiva, ma si innesta sulla base di un comportamento irregolare (per non dire illecito) di quest'ultimo nella determinazione del debito tributario”.

214 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application nn° 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5370/72, 8 giugno 1976.

di sanzioni disciplinari²¹⁵, superando le iniziali chiusure manifestate dalla Commissione²¹⁶, ha colto l'occasione per soffermarsi ampiamente sulla nozione di “accusa penale”, tracciandone con dettaglio le linee definitorie.

Il problema principale su cui i giudici di Strasburgo hanno posto in particolare l'attenzione è se la caratterizzazione in senso “penale” della violazione, secondo il diritto nazionale, possa ritenersi decisiva (o in alcun modo possa influire) ai fini dell'applicazione delle garanzie processuali poste dal citato art. 6, paragrafo 1.

La questione, ovviamente, non avrà motivo di porsi allorché la condotta illecita assuma una connotazione penale nell'ordinamento interno; in tali ipotesi la natura penale del procedimento sarà *in re ipsa*; di conseguenza, nulla osta a che le garanzie poste dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione vengano invocate dal soggetto sottoposto al procedimento penale dinanzi all'autorità giurisdizionale nazionale²¹⁷.

Tuttavia, mette conto osservare che, al di là della funzione dei detti criteri quali semplici strumenti interpretativi, l'aspetto più importante da tenere in considerazione risiede nel fatto che, sganciando l'interpretazione del concetto di “accusa penale” dal formalismo classificatorio del diritto interno, tali criteri finiscono con lo svolgere una funzione di vera e propria *actio finium regundorum* fra la discrezionalità degli Stati nel disciplinare la materia penale e l'esigenza di applicare le garanzie convenzionali secondo il significato autonomo da attribuire ai concetti contenuti nel testo convenzionale.

215 Dopo appena dieci anni dalla sentenza *Engel* la Corte europea dei diritti umani, con la sentenza resa nel già sopra menzionato caso *Öztürk v. Germany* (application n° 8544/79, del 21 febbraio 1984), ha esteso l'applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione anche alle controversie in materia di sanzioni amministrative (nella specie si trattava di sanzioni per violazioni delle norme del codice della strada).

216 Inizialmente la Commissione scelse una via semplice ritenendo che nella nozione di “accusa penale” vi dovessero rientrare solamente “le persone accusate di un reato secondo il diritto penale ordinario”. Cfr. Commissione sentenze *X v. Federal Republic of Germany*, application n° 734/60; *Weber v. Switzerland*, report 16 marzo 1989.

217 Cfr. altresì le sentenze della Corte europea dei diritti umani, *Gradinger v. Austria*, 23 ottobre 1995, *Pullar v. UK*, 10 giugno 1996.

Con riguardo a tale profilo, proprio nella sentenza *Engel* la Corte afferma che “*la Convenzione senza dubbio riconosce agli Stati, nel loro ruolo di guardiani dell'interesse pubblico, di mantenere o stabilire una distinzione fra il diritto penale ed il diritto disciplinare e di tracciare una linea di divisione, allorché sussistano precise condizioni. La Convenzione lascia gli Stati liberi di considerare come offesa penale un'azione o un'omissione che non costituisce normale esercizio di uno dei diritti che essa protegge. Se gli Stati contraenti potessero, a loro discrezione, classificare un'offesa come disciplinare piuttosto che penale...l'operazione delle clausole fondamentali degli articoli 6 e 7 potrebbe risultare subordinata alla loro sovranità*”.

Nel 1994, con la sentenza *Bendenoun*²¹⁸, la Corte, nell'intento di superare le incertezze applicative che aveva suscitato lo schema *Engel*, ha introdotto dei sub-criteri che, lungi dal costituire autonomi criteri, rappresentano una mera specificazione di quelli già esistenti.

Al fine di stabilire se una violazione possa comportare una “determinazione di un'accusa penale” secondo l'autonomo significato della Convenzione è necessario che ricorrano i seguenti criteri:

- 1- la classificazione della violazione secondo il diritto nazionale;
- 2- l'oggetto della norma violata e la finalità della sanzione (*id est* la natura dell'offesa);
- 3- la natura e la gravità della sanzione.

La Corte, dunque, adotta un criterio di carattere formale (in quanto riguarda la classificazione della violazione nell'ordinamento interno dello Stato interessato) e due criteri di natura sostanziale che sono destinati ad essere applicati in via alternativa e non cumulativa, dal momento che è sufficiente che l'offensività della condotta o le conseguenze ad essa associate siano di particolare entità affinché si

218 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Bendenoun v. France*, application n° 12547/86, 24 febbraio 1994.

possa accertare la sussistenza di una “accusa penale” ai sensi dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione.

La prima operazione da effettuare in tutti i casi in cui un procedimento abbia ad oggetto l'accertamento di un fatto lesivo di un determinato bene giuridico, consiste nel valutare se la norma che disciplina la condotta illecita ricada, secondo l'ordinamento interno dello Stato interessato, nel diritto penale o nell'ambito disciplinare o, ancora, amministrativo.

Come già osservato, allorchè una determinata condotta sia considerata come penalmente rilevante nell'ordinamento interno, non vi sarà alcuna questione interpretativa in ordine all'applicazione delle garanzie convenzionali. Ma se ciò è vero con riguardo ai fatti cui la legge nazionale attribuisce disvalore penale, tuttavia, non è vero il reciproco con riguardo alle fattispecie “non-penali”. La Corte, infatti, nella sentenza *Engel*, fa ricorso alla tecnica interpretativa della *one-way autonomy*; in altre parole, sebbene nell'ambito di un ordinamento statale un fatto illecito venga qualificato come “non-penale” (dunque, di natura disciplinare o amministrativa), tale circostanza non potrà considerarsi decisiva ai fini del non riconoscimento delle garanzie convenzionali al soggetto che di quell'illecito sia accusato.

È evidente come questa tecnica interpretativa consenta alla Corte di valutare, attraverso gli altri criteri *Engel*, se un soggetto accusato di una determinata condotta, che non costituisce fatto penalmente rilevante secondo il diritto interno, possa nondimeno beneficiare delle garanzie poste dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione; ne consegue che, interpretando “a senso unico” la fattispecie concreta, la Corte previene il pericolo che la semplice attribuzione, ad opera di un ordinamento nazionale, della qualifica giuridica di un fatto illecito finisca col negare la protezione convenzionale eludendo gli obblighi che lo Stato ha assunto al momento dell'adesione al sistema della Convenzione²¹⁹. Va però, altresì,

219 In questo senso cfr. P. Van Dijk – F. Van Hoof, *Theory and practice of the European*

precisato che, sul piano pratico, la circostanza per cui l'art. 6 della Convenzione sia ritenuto applicabile al caso concreto non implica che il procedimento disciplinare o amministrativo debba trasformarsi automaticamente in procedimento penale; ciò che importa, invece, è che nell'ambito di procedimento disciplinare ed amministrativo vengano garantiti i diritti consacrati nella citata norma convenzionale allorché il soggetto incolpato lamenti la violazione di un diritto garantito dalla Convenzione²²⁰.

In ultimo, mette conto osservare come, ad avviso della Corte, il riferimento alla legge dello Stato chiamato in causa non è condizione da sola sufficiente per poter estendere l'applicazione delle garanzie convenzionali al caso concreto; infatti, la riconduzione della condotta sanzionata ad un particolare ambito dell'ordinamento interno (penale, disciplinare, amministrativo) non altro rappresenta se non un semplice “*punto di partenza*”, un'indicazione destinata ad assumere un “*valore formale e relativo*”; di talchè, l'operazione di sussunzione della condotta illecita nella norma interna dovrà svolgersi “*alla luce del comun denominatore delle legislazioni di tutti gli Stati contraenti*”²²¹. In questo senso, la Corte europea lascia

Convention on Human Rights, Intersentia, Oxford, 2006, p. 544, i quali osservano che “*soltanto se un'offesa non è classificata come penale dall'ordinamento interno o è depenalizzata, può sorgere il rischio di un'elusione delle garanzie dell'articolo 6 che rende necessaria un'ulteriore valutazione dell'applicabilità della medesima disposizione. Ciò potrà richiedere alcune ricerche o interpretazioni, da parte della Corte, del diritto interno che nella specie viene in considerazione, della sua storia giuridica o della giurisprudenza ad esso collegata*”.

220 In sintesi, si ritiene di condividere le riflessioni di F. Crisafulli, *CEDU e giusto processo tributario*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011, il quale osserva che il criterio della classificazione della condotta illecita secondo il diritto nazionale, se da una parte “*è valido 'in positivo' (nel senso che la qualificazione 'penale' comunque attribuita ad una fattispecie, ed alla relativa sanzione, dal diritto interno basta da sola a far ritenere applicabile l'art. 6 nella sua interezza), ma meramente indiziario 'in negativo': l'incontrollata possibilità per gli Stati contraenti di sottrarre intere categorie di illeciti e le relative sanzioni alla materia penale mediante una semplice operazione classificatoria (se non puramente lessicale) presenterebbe infatti un rischio di svuotamento delle garanzie apprestate dalla CEDU e dai suoi protocolli...incompatibile con l'oggetto e lo scopo della Convenzione*”.

221 Sul punto cfr. A. Marcheselli, *Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2007, p. 391, il quale osserva come “*la connotazione interna da sola non basta se non esaminata alla luce della comparazione con*

intendere che la nozione di “accusa penale” rappresenta un concetto di sintesi, all'interno del quale confluiscono, da una parte, i principi fondamentali comuni agli Stati contraenti in materia penale, dall'altra, i criteri generali che guidano l'attività ermeneutica della stessa Corte.

La verifica, in chiave comparatistica, della qualificazione penale dell'offesa rappresenta un'ulteriore cautela che si aggiunge agli altri strumenti interpretativi al fine di una determinazione del significato della nozione di “accusa penale” quanto più aderente all'oggetto e allo scopo della Convenzione. Tale modo di operare si pone in linea con la “politica ermeneutica” adottata dalla Corte di Strasburgo e di cui la tecnica dell'*autonomous meaning*, nonché della *one-way autonomy* quale suo naturale corollario, rappresenta viva testimonianza. Infatti, l'esigenza di verificare la qualificazione della condotta punibile alla stregua del comune denominatore rappresentato dalle legislazioni di tutti gli Stati contraenti, non altro rappresenta se non l'esigenza, da sempre avvertita in seno agli organi di Strasburgo, di elaborare modelli di tutela *standard* e di garantirne l'uniforme applicazione fra i Paesi aderenti al Consiglio d'Europa.

Quanto al secondo criterio, relativo alla natura dell'offesa, la Corte europea dei diritti umani considera congiuntamente due aspetti specifici che riguardano rispettivamente l'oggetto della norma sanzionatoria e lo scopo della sanzione.

Come ha osservato autorevole dottrina²²², non appare chiaro cosa abbia voluto intendere la Corte per “natura dell'offesa”, sebbene, proprio nella sentenza *Engel*, i giudici di Strasburgo ne avessero sottolineato la grande importanza ai fini della riconduzione dell'illecito disciplinare nell'ambito di operatività dell'art. 6 della

gli ordinamenti interni degli altri Paesi...tale specificazione sembra significare che, se l'ordinamento interno qualifica come criminale una violazione in un modo che stride con le previsioni degli ordinamenti degli altri paesi contraenti e con i relativi tratti comuni, tale qualificazione non è sufficiente”.

222 Cfr. F. Crisafulli, cit., p. 10, il quale ravvisa “una certa nebulosità del secondo criterio (che cosa esattamente vuol dire 'natura' dell'infrazione? Quali sono i caratteri distintivi di tale 'natura' che permettono di assegnare l'infrazione ad una categoria piuttosto che ad un'altra?”. Cfr. altresì P. Van Dijk – F. Van Hoof, cit., p. 545, i quali osservano come “this aspect of the second criterion is not an easy one to apply”.

Convenzione.

Ebbene, la Corte, al fine di prevenire una potenziale *impasse* interpretativa, ha cercato di definire la “natura dell'offesa” ricorrendo al “combinato disposto” di due aspetti che, invero, giocano un ruolo fondamentale nella delibazione del carattere penale della condotta illecita: da una parte, si ritiene che la sanzione debba avere una finalità deterrente e punitiva, mai risarcitoria, dall'altra, che la norma violata debba estendersi alla generalità dei consociati sebbene essa si rivolga espressamente a ben determinate categorie di soggetti (come i contribuenti – in *Bendenoun* – o gli utenti della strada – in *Öztürk*).

Volgendo adesso l'attenzione sull'aspetto relativo all'oggetto della norma violata, si osserva che, ad avviso dei giudici dei diritti umani, esso si identifica nella “cerchia dei destinatari”; ciò implica che, dopo aver interpretato la norma “incriminatrice” alla luce della sua qualificazione nell'ordinamento dello Stato interessato, occorre interrogarsi su quali siano i suoi effettivi destinatari ai fini della determinazione della natura della condotta punibile.

Dunque, al fine di stabilire se una violazione di natura non-penale ricada o meno nell'ambito di operatività dell'art. 6 della Convenzione, è necessario valutare l'estensione degli effetti della norma sanzionatoria. Tuttavia, occorre precisare che, secondo la logica argomentativa seguita dalla Corte, non si tratta, in realtà, di una estensione meramente numerica, quanto di un'estensione “qualitativa”.

Richiamando ancora una volta la sentenza *Engel*, si potrebbe sostenere che una violazione ha natura disciplinare quando la norma sanzionatoria si rivolge esclusivamente a soggetti appartenenti a categorie predeterminate, ad un gruppo chiuso di persone accomunate dalla soggezione ad un ordinamento derivato (ossia al “sistema disciplinare”); dall'altra parte invece, la condotta illecita assume carattere penale quando la norma si rivolge indistintamente alla generalità dei consociati. In questi termini, il criterio della “cerchia dei destinatari”, quale punto di partenza della valutazione del carattere criminale della violazione, offre

un'indicazione teoricamente utile ancorché non del tutto decisiva sul piano logico-pratico.

Infatti, allontanandosi dal circoscritto novero degli esempi più intuitivamente evidenti di dicotomia fra ordinamento generale (penale) ed ordinamenti particolari (disciplinare, codice della strada, sanzioni amministrative tributarie) ci si accorge come vi siano fattispecie che, invero, sfuggono alla rigida formalità classificatoria. Si pensi a quelle condotte che costituiscono illecito disciplinare e che potrebbero configurare, allo stesso tempo, una violazione della legge penale, oppure alle ipotesi di reato proprio, o ancora alle ipotesi di concorso materiale o morale da parte di soggetti "estranei" nella violazione commessa da soggetti "intranei"²²³.

Ebbene, da quanto osservato si ricava che, sul piano del criterio dell'estensione degli effetti della norma sanzionatoria, ciò che viene in considerazione ai fini dell'applicazione delle garanzie convenzionali, non è tanto il numero dei destinatari, quanto il loro *status*, ossia la qualità soggettiva che essi rivestono come appartenenti ad un determinato gruppo, unitamente all'interesse protetto dalla norma.

Un altro aspetto che rientra nell'ambito del secondo criterio è quello relativo alla finalità della sanzione; esso ha la funzione fondamentale di distinguere le sanzioni penali da quelle meramente riparatorie o risarcitorie. Affinché una determinata violazione possa configurare un'"accusa penale" ai sensi dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, è necessario che la sanzione comminata abbia una finalità al contempo deterrente e punitiva, ma mai risarcitoria. In altri termini, l'obiettivo principale della norma sanzionatoria deve essere quello di esercitare una pressione sul contribuente affinché questi possa conformarsi agli obblighi che discendono dalla norma a lui rivolte, nonché di punire ogni condotta che contravviene a quegli

223 Cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenze, *Zaicevs v. Latvia*, application n° 65022/01, 31 luglio 2007; *Ravnsborg v. Sweden*, application n° 14120/88, 23 marzo 1994; *Putz v. Austria*, application n° 18892/91, 22 febbraio 1996.

stessi obblighi²²⁴.

Tuttavia, non è escluso che la violazione di una medesima norma possa portare all'applicazione di “misure” che rivestono al contempo una funzione, in parte punitiva ed in parte compensativa del danno cagionato. Così accade, ad esempio, con riguardo alle sanzioni amministrative tributarie; in questo caso il contribuente sarà obbligato a corrispondere al Fisco una somma a titolo di imposta dovuta e non versata (funzione ripristinatoria del rapporto di imposta) ed una somma a titolo di sanzione per la violazione della norma tributaria (funzione punitiva). In ipotesi del genere, la Corte europea dei diritti umani ha sempre ritenuto che la sussistenza di una misura qualificabile come punitiva esercitasse una *vis attrattiva* nei confronti della misura avente funzione risarcitoria, affermando, di conseguenza, l'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione²²⁵.

Dunque, l'estensione applicativa delle garanzie poste dall'art. 6 della Convenzione a procedimenti riguardanti la contestazione di violazioni di natura non-penale, talvolta, peraltro, punite con sanzioni relativamente lievi, e comunque di natura meramente pecuniaria, ha progressivamente indotto la Corte europea dei diritti umani a riconoscere, in certi casi, un'oggettiva caratterizzazione in senso “penale” della violazione, proprio in virtù di un criterio, quale quello della “natura dell'offesa”, la cui elasticità e, a volte, indeterminatezza ha legittimato un'interpretazione volta ad ampliare i confini applicativi della nozione di “accusa penale”.

Per tale ragione la Corte ha ritenuto di dar rilievo ai dati comparativi ricavabili, in ordine al trattamento della medesima fattispecie o di fattispecie analoghe, dall'intero panorama degli ordinamenti degli Stati europei diversi da quello chiamato in causa, oppure, dalla stessa legislazione di quest'ultimo, anteriore alla

224 Cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenza *Janosevic v. Sweden*, application n° 36619/97, 23 luglio 2002, par. 68.

225 Cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenze, *Bendenoun v. France*, application n° 12547/86, 24 febbraio 1994, *J.J. v. The Netherlands*, application n° 21351/93, 14 marzo 1996, *E.L. R.L. And J.O.-L. v. Switzerland*, application n° 20919/92, 29 agosto 1997.

successione normativa che ha portato alla depenalizzazione dell'illecito per il quale si procede dinanzi alle giurisdizioni interne.

Proprio questa è l'ipotesi di cui si è occupata la Corte europea nel più volte citato caso *Öztürk*²²⁶, in cui, dovendosi pronunciare su una controversia in materia di violazioni del codice della strada, ha elaborato per la prima volta il “sub-criterio” della natura dell'offesa. In particolare, nella sentenza, i giudici di Strasburgo hanno ritenuto che le ipotesi di “derubricazione” degli illeciti penali dovute a seguito di un'operazione di avvicendamento normativo, ove mantengano un carattere di illecito all'infrazione “depenalizzata”, non possano impedire che l'illecito stesso conservi un carattere intrinsecamente penale, con la conseguenza che l'interessato debba sempre poter “*adire, contro ogni decisione presa nei suoi confronti, un tribunale che offra le garanzie*” stabilite dallo stesso art. 6 della Convenzione²²⁷.

Per quanto concerne il terzo criterio relativo alla natura e gravità della sanzione va sottolineato come, ad avviso della Corte, debba farsi riferimento esclusivamente alla sanzione astrattamente prevista dalla norma sanzionatoria e non a quella irrogabile in concreto. Si tratta di un criterio relativo, atteso che la soglia quantitativa della “gravità” della sanzione può essere apprezzata solamente con specifico riguardo al caso concreto sottoposto al vaglio della Corte.

Sotto tale profilo è indubbio che, ove la sanzione preveda una privazione o, comunque, una limitazione della libertà personale, nel senso che sia idonea ad intaccare valori fondamentali individuali (come la vita, l'integrità fisica, la libertà

226 Corte europea dei diritti umani, sentenza, 21 febbraio 1984, application n° 8544/79.

227 Nello stesso senso cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenze, *Lauko v. Slovakia*, 2 settembre 1998, application n° 26138/95, *Kadubec v. Slovakia*, 2 settembre 1998, application n° 27061/95; *Campbell and Fell v. UK*, 28 giugno 1984, application nn° 7819/77 e 7878/77; *Weber v. Switzerland*, 22 maggio 1990, application n° 11034/84.

In senso contrario all'applicabilità dell'art. 6 cfr. le sentenze della Corte europea dei diritti umani, *Guzzardi v. Italy*, 6 novembre 1980, application n° 7367/86; *Raimondo v. Italy*, 22 febbraio 1984, application n° 12954/87; *Pierre-Bloch v. France*, 21 ottobre 1997, application n° 24194/94; *Ravnsborg v. Sweden*, 23 marzo 1994, application n° 14120/88; *Putz v. Austria*, 22 febbraio 1996, application n° 18892/91.

individuale, la libertà di manifestazione del pensiero), le garanzie processuali poste dall'art. 6 della Convenzione si applicano *de plano*. Ne consegue che, assumendo la pena detentiva quale “unità di misura” della gravità della sanzione, la riconduzione della condotta illecita nella nozione di “accusa penale” appare sufficientemente chiara per la Corte, sebbene possano residuare pur sempre dei margini di indeterminatezza dovuti alla valutazione della natura, durata e modalità di esecuzione della sanzione (dal momento che, ad avviso della Corte, questi tre elementi devono comportare per il soggetto sanzionato un “grave nocumento”).

Tuttavia, come visto, la Corte ha progressivamente esteso la portata applicativa della nozione di “accusa penale” ricomprendendovi all'interno anche violazioni di natura non-penale punite con sanzioni di modesta gravità. Ed è proprio quest'ultimo aspetto che pone l'approccio ermeneutico della Corte in controtendenza rispetto allo schema *Engel*. Basti porre mente al *leading case Öztürk* in cui la Corte ha ritenuto di attribuire natura “penale” ad una modesta sanzione pecuniaria inflitta per un'infrazione alle norme sulla circolazione stradale (nonostante per l'ordinamento interno si trattasse di un mero illecito amministrativo) sulla base di considerazioni che ruotano tutte nell'orbita del secondo criterio (la natura della violazione) pur coinvolgendo aspetti che meglio si inquadrirebbero nel terzo criterio²²⁸.

Peraltro, la regola della alternatività fra il secondo ed il terzo criterio rende ancor più complessa l'operazione di inquadramento della fattispecie illecita all'interno del *criminal head* dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione. Tale regola postula, infatti, che una violazione assume carattere penale, ai fini dell'applicazione delle garanzie convenzionali, indipendentemente dal tipo di sanzione irrogabile così come, simmetricamente, la violazione punita con una sanzione “grave” configura

228 In senso contrario si è pronunciata la Corte nel caso *Morel v. France* (application n° 54559/00, 3 giugno 2003) in cui i giudici hanno dato rilievo alla gravità della sanzione, escludendo che possa considerarsi penale una sanzione di entità modesta, indipendentemente dall'esito dell'analisi fondata sugli altri criteri.

una “accusa penale” indipendentemente dal tipo di interesse leso.

Tuttavia, mette conto osservare come una siffatta impostazione finisca inevitabilmente con lo snaturare il ruolo autonomo della sanzione, dal momento che la Corte, avendo già ritenuto sufficiente, ai fini della qualificazione “penale” della violazione, il risultato della valutazione del secondo criterio (e dunque la funzione general-preventiva della sanzione), si astiene dall'esaminarne la gravità²²⁹.

Proprio per tale motivo si ritiene che, a fronte della tendenza ad estendere l'ambito concettuale della nozione di “accusa penale” (e di conseguenza l'applicazione delle garanzie poste dall'art. 6 della Convenzione), la Corte dovrebbe specularmente adottare un approccio di tipo cumulativo, così come introdotto con il precedente *Bendenoun*, anziché alternativo, dei criteri *Engel*, ogniqualvolta nessuno di essi, isolatamente considerato, si riveli da solo sufficiente a ricondurre la violazione che in concreto viene in considerazione nell'alveo del *criminal head* dell'art. 6 della Convenzione.

229 In senso conforme cfr. A. Marcheselli, *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2007, p. 354, il quale osserva come, con riguardo all'alternatività fra il secondo ed il terzo criterio *Engel*, “*tali definizioni recano ovviamente alcune difficoltà. La prima è quella del parametro da utilizzare, per valutare la essenzialità dell'interesse leso o la gravità della sanzione. Il parametro è, evidentemente, quello della comparazione e della individuazione degli elementi comuni tra gli ordinamenti degli stati membri. Il secondo è l'individuazione della soglia, quantitativa, della essenzialità o gravità (di interessi lesi o sanzione). Questa non può che essere relativa e valutata caso per caso*”.

1.3 L'evoluzione giurisprudenziale della Corte europea in tema di applicazione dell'art. 6 della Convenzione alle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie.

Esaminata la nozione di “accusa penale” alla luce del suo *autonomous meaning*, si ritiene opportuno, adesso, soffermare l'attenzione sul tema dell'applicazione delle garanzie processuali poste dall'art. 6 della Convenzione ai procedimenti aventi ad oggetto una contestazione sull'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie. A tale scopo, dunque, si intende procedere ad un'analisi ricostruttiva della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani al fine di studiare i diversi approcci con cui i giudici di dei diritti umani si sono accostati a quello che è diffusamente considerato uno degli aspetti più importanti del tema relativo all'applicazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo al processo tributario.

Il *leading case* in materia viene comunemente ricondotto al noto caso *Bendenoun*²³⁰ che, nel percorso evolutivo della giurisprudenza di Strasburgo, ha fornito un notevole contributo nella direzione dell'elaborazione e dell'“affinamento” dei criteri diretti a determinare il carattere penale delle violazioni di natura tributaria. Nella prospettiva della sentenza *Bendenoun* la Corte ha ritenuto che, nei giudizi aventi ad oggetto sanzioni tributarie, i canoni ermeneutici posti dall'art. 6 della Convenzione possono in parte divergere dal paradigma della sentenza *Engel*²³¹. Come già osservato nel paragrafo precedente,

230 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Bendenoun v. France*, application n° 12547/86, 24 febbraio 1994.

231 I criteri *Engel* sono tre e riguardano: a) la determinazione della natura penale della violazione secondo il diritto interno dello Stato contraente; b) la natura dell'offesa; c) la gravità della sanzione.

ad avviso dei giudici di Strasburgo, infatti, ciò che assume rilievo è il fatto che la sanzione sia applicabile per sua natura alla generalità dei contribuenti e che l'irrogazione della stessa abbia una finalità punitiva e deterrente ma non compensativa delle le ragioni erariali. Tuttavia, l'elemento differenziale che sembra emergere con maggiore chiarezza dal raffronto in chiave comparativa dai due orientamenti sembra riguardare la diversa rilevanza della valutazione circa l'afflittività della sanzione comminata.

Su un piano puramente teorico, la sovrapposizione dello schema *Bendenoun* rispetto a quello introdotto con la sentenza *Engel*, potrebbe verosimilmente portare l'interprete a ritenere, *prima facie*, che la Corte europea dei diritti umani abbia introdotto due distinti ed autonomi modelli ai fini della riconduzione delle violazioni di natura tributaria nel *criminal head* dell'art. 6 della Convenzione: il primo riconducibile alla sentenza *Engel*, il secondo alla sentenza *Bendenoun*.

Si è osservato nel paragrafo precedente come, in realtà, la sentenza *Bendenoun* non abbia introdotto nulla di nuovo ai fini della qualificazione in senso penale delle violazioni di natura amministrativa, ma, al contrario, si sia limitata a specificare i criteri già introdotti con la sentenza *Engel* nell'intento di superare tutte quelle incertezze che, quasi inevitabilmente, aveva sollevato il criterio dell'alternatività tra la natura della violazione (secondo criterio) e la gravità della sanzione (terzo criterio)²³². A ben riflettere, in effetti, la distinzione fra i due citati precedenti ha ragion d'essere con riguardo al differente approccio, ora alternativo

I criteri *Bendenoun* invece sono quattro ed ineriscono: a) la potenziale generale applicazione della sanzione a tutti i contribuenti; b) il carattere non risarcitorio o restitutorio ma, c) punitivo e preventivo; d) l'entità apprezzabile della sanzione.

232 In senso conforme cfr. A. Marcheselli, *Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in GT Riv. Giur. Trib., 2007, p. 391; F. Crisafulli, *CEDU e giusto processo tributario*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011, p. 11.

In senso contrario M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in Rass. Trib., 2007, pp. 242-243, il quale ritiene che la sentenza *Bendenoun* abbia introdotto criteri diversi rispetto a quelli visti nel precedente *Engel*.

(*Engel*), ora cumulativo (*Bendenoun*), nell'utilizzo dei criteri. Ciò, infatti, trova conferma nell'atteggiamento della Corte di ricondurre le sue pronunce ora all'uno, ora all'altro dei due schemi, così come è avvenuto con le sentenze *Janosevic*, *Västberga Taxi* e *Jussila* che saranno, nel prosieguo, oggetto di attenta disamina. Nonostante nello scenario giurisprudenziale della Corte europea dei diritti umani, in materia di sanzioni amministrative tributarie, la sentenza *Bendenoun* rappresenti il *leading case*, tuttavia, vanno segnalate alcune pronunce con cui anche la Commissione europea dei diritti umani in precedenza si è occupata della questione relativa alla riconducibilità delle sanzioni amministrative tributarie nella nozione di “accusa penale”.

Così ad esempio, nel caso *Sydow v. Sweden*²³³ la Commissione veniva chiamata a pronunciarsi su una controversia in cui l'Amministrazione finanziaria, ad esito di un accertamento, contestava al contribuente una maggiore imposta ed una contestuale sovrattassa pari al 50% dell'ammontare dell'imposta evasa. Dopo aver consumato le vie di ricorso interne, il contribuente adiva la Corte europea dei diritti umani lamentando la violazione dell'art. 6 della Convenzione in quanto nel procedimento dinanzi alla corte nazionale non gli era stato garantito il diritto a che la sua causa fosse esaminata in pubblica udienza. Tuttavia, nelle more del processo dinanzi alla Commissione, il contribuente ed il Governo svedese addivenivano ad un accordo conciliativo (sull'ammontare del risarcimento del danno patito dal contribuente nonché sulle spese legali), di talchè la Commissione non potè entrare nel merito della questione e stabilire se l'applicazione di una sanzione pari al 50% dell'imposta evasa potesse configurare una “violazione penale” ai sensi dell'art. 6 della Convenzione.

Ad ogni modo, prima della sentenza *Bendenoun*, sebbene la Commissione fosse stata più volte investita di controversie riguardanti contestazioni su provvedimenti

²³³ Commissione europea dei diritti umani, sentenza, application n° 11464/85, 8 ottobre 1987.

di irrogazione di sanzioni amministrative tributarie, tuttavia i giudici non sono stati messi in condizione di poter svolgere alcuna valutazione sull'applicabilità dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ai giudizi in materia di sanzioni amministrative tributarie²³⁴. In altri casi, invece, la Commissione era giunta alla conclusione che la sanzione amministrativa tributaria, quale irrogata nel caso concreto, potesse configurare un'"accusa penale" semplicemente riportandosi alla consolidata giurisprudenza delle corti di ultima istanza dello Stato parte del giudizio²³⁵.

Con la sentenza *Bendenoun*, la Corte europea dei diritti umani si sgancia definitivamente da ogni rinvio al diritto interno degli Stati membri ai fini della qualificazione "penale" delle violazioni di natura tributaria e, sulla scia della (già studiata) tecnica della *one-way autonomy* introdotta con il precedente *Engel*, entra, per la prima volta, nel merito della questione giungendo ad individuare i casi in cui una violazione di natura fiscale possa o meno involgere la "determinazione di un'"accusa penale" ai fini dell'applicazione delle garanzie sul giusto processo consacrate nell'art. 6 della Convenzione.

A questo punto, si ritiene indispensabile svolgere alcune brevi riflessioni sulla sentenza *Bendenoun*.

Nel 1973 mister Bendenoun costituiva una società per azioni, secondo il diritto francese, avente come oggetto il commercio di monete antiche, oggetti d'arte e

234 Si pensi a titolo di esempio alle sentenze *U v. The Netherlands* (application n° 12130/86), *H v. Sweden* (application n° 12670/87), *Källander v. Sweden* (application n° 12693/87), *McLaughlin v. Ireland* (application n° 15697/90), *Ijzergieterij – en Makinefabriek J. Zimmer en Zonen BV v. The Netherlands* (application n° 12347/86). In tutti questi casi, tuttavia, la Commissione era riuscita a statuire su ciascuna controversia senza che fosse necessario stabilire se le sanzioni amministrative tributarie avessero determinato un'"accusa penale", poiché, indipendentemente da tale valutazione, i giudici non avevano ravvisato alcuna violazione dell'art. 6 della Convenzione.

235 Si pensi al caso *Perrin v. France* (application n° 18656/91) in cui la Commissione giunse alla conclusione che una sanzione tributaria di ammontare pari al 30% o al 50% dell'imposta evasa potesse comportare la determinazione di un'accusa penale. Ai fini della decisione i giudici della Commissione seguirono la giurisprudenza del *Conseil d'Etat* francese che si era attestata nel senso di riconoscere natura penale alle sanzioni amministrative tributarie.

pietre preziose. Egli, possedendo la quasi totalità delle azioni, figurava come presidente ed amministratore delegato della predetta società. A seguito di un accertamento in materia doganale e fiscale, le autorità francesi contestavano al contribuente gravi violazioni della legge doganale nonché il mancato pagamento dell'imposta sul reddito delle società e dell'IVA. Ad esito dell'accertamento, l'amministrazione finanziaria sollevava rilievi penali per le violazioni della legge doganale ed irrogava una sanzione amministrativa pari al 50% delle imposte (sul reddito e sul valore aggiunto) evase.

A conclusione dei procedimenti dinanzi alle corti nazionali, il contribuente adiva la Corte europea dei diritti umani lamentando la violazione dell'art. 6 della Convenzione nella parte relativa alla “determinazione di un’“accusa penale” (dunque, con riguardo alla contestazione sulle sanzioni tributarie), osservando come nel giudizio dinanzi al Tribunale Amministrativo francese non gli era stato garantito un equo processo.

I giudici della Corte, esaminati i fatti di causa, le difese e le allegazioni delle parti, nonché il diritto interno rilevante ai fini della controversia, si pongono l'interrogativo se la sanzione (pari al 50% dell'imposta evasa) irrogata dall'autorità fiscale francese possa sussumersi nella nozione di “accusa penale”. In primo luogo essi osservano come l'applicazione o meno delle garanzie convenzionali non dipenda solamente dalla natura che la legge interna dello Stato interessato attribuisce alla violazione (cd. primo criterio). La Corte sottolinea che se l'offesa è considerata dall'ordinamento interno come rientrante nell'ambito del diritto penale, allora essa sarà considerata “accusa penale” secondo l'oggetto e lo scopo della Convenzione; se, diversamente, la legge nazionale non qualifica la condotta illecita come “penale”, ciò non esclude che essa possa essere nondimeno considerata come “accusa penale” per la Convenzione, tenuto conto della natura dell'offesa o della gravità della sanzione, oppure entrambi tali criteri

cumulativamente considerati²³⁶. Un altro aspetto che prende in considerazione la Corte, e di cui si è discusso ampiamente nel paragrafo precedente, riguarda la “cerchia” dei destinatari della norma sanzionatoria. Nel caso *Bendenoun* i giudici dei diritti umani osservano come la norma francese (segnatamente l'art. 1729, paragrafo 1, del Codice Tributario Generale) sia idonea ad essere applicata a tutti i cittadini che rivestono la qualità di contribuenti e non semplicemente ad un gruppo ristretto di soggetti aventi un determinato *status*.

Il secondo criterio si basa sulla funzione della sanzione: essa infatti non deve essere intesa quale strumento volto ad ottenere il risarcimento del danno cagionato dal contribuente, ma deve essere considerata, in una prospettiva penalistica, come avente al contempo una funzione general-preventiva e special-preventiva (terzo criterio).

L'ultimo criterio, invece, postula la gravità della sanzione. Nel caso in esame la Corte riconosce che una sanzione di ammontare pari al 50% dell'imposta evasa sia di particolare gravità, anche in considerazione del fatto che la sanzione amministrativa può trasformarsi in pena detentiva ove il contribuente ometta di pagare la sanzione.

Pertanto, alla luce di siffatta disamina, la Corte osserva come il caso ad essa sottoposto presenti degli aspetti che assumono una prevalente connotazione penale; di talchè “*nessuno di essi è in sé decisivo, ma se considerati insieme e*

236 Con particolare riguardo all'applicazione del primo criterio *Bendenoun*, nella sentenza la Corte evidenzia come la condotta del contribuente debba considerarsi come frode fiscale (“*deception*” nel testo della sentenza, “*monoeuvres frauduleuses*” nella decisione del *Conseil d'Etat* francese) e non come evasione (essendo quest'ultima considerata come violazione penale, “*soustraction frauduleuses*” secondo il *Conseil d'Etat*). Ciò trova conferma nella posizione espressa dal Consiglio di Stato francese il quale aveva qualificato come violazione fiscale la prima e come fattispecie penale la seconda. Inoltre, fa notare la Corte, la sanzione è stata irrogata dall'amministrazione finanziaria ed il giudizio avverso il relativo provvedimento si è svolto dinanzi al un tribunale amministrativo, non dinanzi alla giurisdizione penale. Peraltro, la sanzione è stata calcolata sulla base della maggiore imposta accertata e, dunque, direttamente proporzionale all'imposta evasa. La Corte, tuttavia, osserva come la legislazione francese in materia (segnatamente l'art. 1729, paragrafo 1, del Codice Tributario Generale) sia incompatibile con l'art. 6 della Convenzione.

cumulativamente possono rendere la contestazione in questione 'penale' secondo l'art. 6, paragrafo 1, rendendolo così applicabile”.

Pare essere proprio questo il punto più interessante della sentenza che segna l'allontanamento dello modello *Bendenoun* dai criteri *Engel*, ossia, la scelta di adottare un approccio di tipo cumulativo dei criteri, abbandonando la tecnica dell'alternatività, che aveva portato la Corte a dare maggiore rilevanza alla natura della violazione, ponendo, per converso, in una posizione marginale la gravità della sanzione. Ma, a prescindere dalla diversa rilevanza che ciascun modello intende attribuire ai criteri, si ribadisce ancora una volta come, a ben riflettere, la tecnica interpretativa proposta dalla Corte nella sentenza *Bendenoun* non rappresenti tanto un approccio nuovo alla valutazione del carattere penale delle sanzioni amministrative tributarie, quanto piuttosto una riformulazione nella direzione di una specificazione dei criteri preesistenti.

Ciononostante, mette conto osservare come la Corte, in alcune occasioni, abbia manifestamente ritenuto di aderire al modello *Engel* ai fini dell'attribuzione della natura penale alla sanzione amministrativa tributaria. Ciò è accaduto nei due già citati casi *Janosevic v. Sweden*²³⁷ e *Vastberga Taxi and Vulic v. Sweden*²³⁸. Con particolare riguardo al primo, proprio nella sentenza *Jussila* la Corte osserva come “*nel caso Janosevic la Corte non ha fatto alcun riferimento al precedente Bendenoun, ma si è riportata direttamente ai criteri fissati nel caso Engel*”; infatti, nonostante i giudici di Strasburgo abbiano fatto riferimento alla severità della sanzione, tuttavia, si osserva come la stessa venga considerata come avente una funzione secondaria “*e comunque di supporto per la qualificazione della*

237 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application n° 34619/97, 23 luglio 2002.

238 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application n° 36985/97, 23 luglio 2002.

Nella stessa direzione cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenza *Lauko v. Slovakia*, application n° 26138/95, 2 settembre 1998. Questa sentenza si presenta particolarmente interessante in quanto la Corte, nell'analizzare il criterio della finalità della sanzione, osserva come gli “*elementi punitivi di una sanzione hanno anche lo scopo di far rispettare la legge, in via preventiva per il futuro...la sanzione deve essere punitiva, perchè è intesa come punizione per prevenire la reiterazione dell'offesa*”.

fattispecie come penale dal momento che la conclusione in questo senso era già stata raggiunta alla luce della natura dell'offesa". Ad avviso della Corte, dunque, il carattere generale della disposizione che prevede la sanzione amministrativa tributaria e la funzione della sanzione stessa (che deve essere deterrente e punitiva), bastano per dimostrare che, agli effetti dell'oggetto e dello scopo dell'art. 6 della Convenzione, il contribuente è stato sottoposto ad una "accusa penale"²³⁹; dall'altra parte, conseguentemente, si osserva come "la gravità della sanzione non sia elemento decisivo per qualificare come "penale" una violazione secondo la Convenzione"²⁴⁰.

Nonostante l'orientamento della Corte nella materia delle sanzioni tributarie, sembrasse essere giunto ad un punto di assestamento, gli stessi giudici di Strasburgo, con il successivo caso *Morel v. France*²⁴¹, misero in discussione lo schema *Bendenoun*, creando una situazione di incertezza nell'applicazione dei relativi criteri. Infatti, nel caso citato, la Corte concludeva per l'inapplicabilità dell'art. 6 della Convenzione avendo riguardo esclusivamente al criterio della gravità della sanzione, nonostante la norma sanzionatoria applicata fosse di portata generale e la sanzione fosse diretta a prevenire violazioni future (in una prospettiva di prevenzione generale). La Corte infatti ritenne che una sanzione (quale irrogata al contribuente nel caso concreto) di ammontare pari al 10% dell'imposta evasa fosse di entità eccessivamente esigua per poter essere qualificata in termini penalistici e, dunque, per poter ammettere il contribuente alla tutela convenzionale in sede processuale.

Sul piano della tecnica interpretativa, però, si ritiene di dover condividere l'intuizione di attenta dottrina che osserva come, proprio nel caso *Morel*, esigenze di coerenza ermeneutica e di ragionevolezza avrebbero dovuto ispirare la Corte nell'adottare un approccio quanto più possibile compatibile con la logica sottesa al

239 Cfr. sentenza *Janosevic*, par. 68.

240 Analoghe considerazioni sono contenute nella sentenza *Vastberga Taxi*.

241 Corte europea dei diritti umani, sentenza application n° 34130/96, 3 giugno 2003.

caso *Öztürk* (in cui la Corte riconobbe natura penale ad un'infrazione del codice della strada, dunque ad una violazione "bagatellare"), specie ove si rifletta sulla circostanza che, nel caso di specie, i giudici avevano ravvisato la sussistenza dei primi due criteri²⁴².

Come nel caso *Morel* anche nella sentenza *Jussila* l'autorità finanziaria nazionale aveva irrogato nei confronti del contribuente una sanzione amministrativa tributaria di ammontare pari al 10% del maggior imponibile accertato. In linea teorica la Corte avrebbe dovuto, pertanto, ritenere inapplicabile l'art. 6 della Convenzione dando rilievo al solo criterio dell'entità della sanzione, atteso che, nel caso di specie, quest'ultima era di modesta gravità. Ciononostante, la Corte, ponendosi in controtendenza rispetto al principio di diritto affermato con il precedente *Morel*, ha messo in discussione la sua stessa giurisprudenza riflettendo sulla circostanza che, in realtà, non è possibile rinvenire alcun elemento che possa verosimilmente condurre a ritenere che un ammontare non particolarmente rilevante della sanzione tributaria possa essere decisivo al fine di escludere l'applicazione dell'art. 6 della Convenzione, specie in casi in cui non si può dubitare sulla natura penale della sanzione.

Richiamando ancora una volta la tecnica ermeneutica dell'interpretazione non irragionevole, si ritiene di condividere il pensiero dei giudici di Strasburgo ai fini della giustificazione dell'estensione applicativa delle garanzie convenzionali ad una sanzione tributaria di modesto ammontare; essi infatti, prendono atto dell'importanza che assume la riscossione delle imposte (e dunque, l'acquisizione del gettito fiscale) ai fini del regolare funzionamento dello Stato²⁴³ ma, allo stesso

242 Cfr. P. Van Dijk – F. Van Hoof, *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, Intersentia, Oxford, 2006, p. 548.

243 Cfr. M. Greggi, *Giusto processo e diritti tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.* 2007, p. 244, il quale osserva come "l'affermazione in linea di principio nel caso *Jussila* è dunque di fondamentale importanza laddove esclude che la natura tributaria della violazione commessa sia di per sé sufficiente ad evitare un sindacato sulla base dell'art. 6 della CEDU. In altri termini, l'interesse fiscale...non assume rilevanza assorbente nel caso in questione e in quelli ad esso

tempo, non si spiegano come una possibile limitazione o esclusione applicativa dell'art. 6 della Convenzione, con riguardo alle sanzioni amministrative tributarie, possa ritenersi “*determinante per l'efficacia del sistema tributario*” e quanto, una soluzione in tale direzione, possa considerarsi realmente compatibile con l'oggetto e lo scopo della Convenzione²⁴⁴. Ebbene, ad avviso della Corte, l'art. 6 della Convenzione va applicato.

Rinviando al cap. IV, par. 4, ogni riflessione sulla parte della sentenza *Jussila* che riguarda le questioni sull'ammissibilità di “strumenti di difesa orali” nel processo tributario (e che invero ne costituisce la parte più interessante), si osserva in questa sede come la pronuncia della Corte rappresenti un importante passo avanti nella prospettiva della evoluzione del sistema sovranazionale di protezione dei diritti fondamentali del contribuente, dal momento che essa, realizzando un superamento dell'impostazione tradizionale che, per lungo tempo, ha anteposto l'interesse fiscale dello Stato all'esigenza di tutela del contribuente, ha consentito l'estensione applicativa delle garanzie convenzionali sul giusto processo anche ai giudizi aventi ad oggetto contestazioni su sanzioni amministrative tributarie di modesta entità²⁴⁵.

riconducibili”.

244 Sul punto cfr. A. Marcheselli, *Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2007, p. 391, il quale osserva come “*tale scelta corrisponde evidentemente alla prevalenza di una impostazione 'di principio' (le garanzie dipendono dalla natura e scopo dell'intervento dello Stato) rispetto ad una impostazione 'pragmatica' (le garanzie dipendono dalla gravità del rischio corso dall'individuo). Ne consegue l'affermazione che la soprattassa rientra, indipendentemente dalla sua entità, nell'ambito di applicazione delle norme convenzionali sul giusto processo*”.

245 Nello stesso senso cfr. M. Gregg, *The protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the light of the Jussila case*, in *Intertax* 2007, p. 613.

1.4 Brevi riflessioni sull'applicazione delle garanzie convenzionali con riguardo all'assistenza in giudizio nelle controversie sulle sanzioni amministrative.

Trattando del tema relativo all'applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione alle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie, si ritiene opportuno svolgere alcune sintetiche considerazioni in merito alla questione sull'estensione delle garanzie processuali poste dalla citata norma all'assistenza in giudizio nell'ambito delle controversie aventi ad oggetto provvedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie.

In linea generale, si può affermare che, nella suddivisione delle garanzie sul giusto processo poste dall'art. 6 della Convenzione, il diritto all'assistenza in giudizio rappresenta naturale corollario del diritto di accesso alla tutela giurisdizionale. L'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo postula non soltanto il diritto a che le parti siano destinatarie di garanzie nel processo, ma anche, e soprattutto, il “*diritto al processo*”, altrimenti detto nella terminologia adottata dalla Corte di Strasburgo, “*right to access to court*”. Tale diritto non trova un espresso riscontro normativo nell'art. 6 della Convenzione il quale, al primo comma, riconosce il diritto dell'attore o dell'imputato nel processo penale a che “*la causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge*”.

Proprio per tale ragione, la Corte europea dei diritti umani ha elaborato il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale per via interpretativa. Esso si fa comunemente

risalire alla pronuncia della Corte sul celebre caso *Golder v. UK*²⁴⁶, in cui i giudici di Strasburgo, nel definire il diritto di accesso, hanno fissato due principi fondamentali: in primo luogo, il principio secondo il quale una contestazione di natura civile deve poter essere sottoposta al vaglio di un giudice, in secondo luogo, il principio di diritto internazionale che vieta il diniego di giustizia.

Secondo l'orientamento invalso nella Corte europea dei diritti umani “*il diritto di accesso costituisce un elemento che è inerente al diritto posto dall'art. 6 paragrafo 1. Non si tratta di un'interpretazione estensiva diretta ad imporre nuovi obblighi per gli Stati contraenti: esso si basa esclusivamente sui termini utilizzati nel paragrafo 1 dell'art. 6 letti nel loro contesto e con riguardo all'oggetto e allo scopo della Convenzione ed ai principi generali del diritto. La Corte pertanto giunge alla conclusione che l'articolo 6, paragrafo 1, garantisce ad ognuno il diritto a che la propria causa riguardante i suoi diritti e obblighi di natura civile sia portata dinanzi ad una corte o ad un tribunale*”.

Con specifico riguardo alla questione che ne occupa, i giudici della Corte sostengono che, nell'ipotesi in cui sorga una contestazione in ordine al mancato riconoscimento del diritto di assistenza in giudizio nel corso di una controversia avente ad oggetto l'irrogazione di sanzioni tributarie, quest'ultima eserciterebbe una *vis attrattiva* nei confronti della prima e, di conseguenza, troveranno applicazione le garanzie convenzionali.

In particolare, la disposizione che, nella specie, viene in considerazione è il paragrafo 3, lettera c), dell'art. 6 a mente del quale ogni accusato ha diritto di “*difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia*”.

La Corte europea si è recentemente occupata di questo tema con due pronunce che hanno interessato l'ordinamento svedese; si tratta delle sentenze *Persson v.*

246 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application n° 4451/70, 21 febbraio 1975.

*Sweden*²⁴⁷ e *Barsom and Varli v. Sweden*²⁴⁸. Sebbene le controversie abbiano coinvolto un ben delimitato ambito ordinamentale, tuttavia, l'orientamento della Corte pare destinato a riverberarsi anche negli ordinamenti degli altri Stati membri del Consiglio d'Europa.

Delle due pronunce merita soffermare in particolare l'attenzione su quella relativa al caso *Barsom and Varli v. Sweden*. Sul piano pratico, la controversia si presenta particolarmente interessante in quanto rappresenta una tipica ipotesi di *mixed case* (ossia uno di quei casi in cui è in contestazione sia la determinazione dell'imponibile e dell'imposta dovuta, sia l'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie).

Come già si è osservato in precedenza *sub par.* 1.1) i *mixed cases* rappresentano le ipotesi più complesse e delicate posto che in essi si contrappongono due diverse tipologie di contestazioni sulle quali insistono due differenti orientamenti della Corte in ordine all'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione. Da una parte, infatti, per le controversie tributarie ordinarie vige, in linea generale, la regola della inapplicabilità delle garanzie convenzionali, mentre, dall'altra parte, con riguardo alle sanzioni amministrative tributarie, il contribuente, ove ricorrano le condizioni, avrebbe titolo per invocare la tutela della Convenzione nel giudizio in cui egli sia parte contro lo Stato interessato.

Nel caso in commento, i due contribuenti, signori Barsom e Varli, erano titolari del 75% delle azioni di una società esercente attività di ristorazione. A seguito di una verifica fiscale, l'amministrazione finanziaria riscontrava che la contabilità del ristorante era gravemente carente e che non aveva conservato la documentazione necessaria per dimostrare le spese inerenti allo svolgimento dell'attività (acquisti e vendite). L'amministrazione finanziaria, pertanto, accertava maggiori redditi dei soci, Barsom e Varli, chiedendo ai medesimi la maggior imposta dovuta e non

247 Application n° 27098/04, del 27 marzo 2008.

248 Application n° 40766/06 e 40831/06, del 4 gennaio 2008.

precedentemente versata e, contestualmente, irrogava le sanzioni.

Tuttavia, i contribuenti, sia nei giudizi dinanzi ai tribunali amministrativi nazionali, sia dinanzi alla Corte europea dei diritti umani, lamentavano la violazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione sostenendo che essi avevano diritto all'assistenza legale gratuita precisando; infatti, essendo stati obbligati a pagare le maggiori imposte e le sanzioni, atteso che non era stata concessa alcuna sospensione dell'atto di riscossione, essi non avevano i mezzi finanziari sufficienti per poter retribuire un avvocato.

La Corte, dopo aver richiamato la sua giurisprudenza sull'applicabilità dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione alle controversie riguardanti l'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie (in quanto assimilate a quelle penali), si sofferma sul diritto all'assistenza legale gratuita osservando come il diritto di una persona accusa di un reato ad essere difeso da un avvocato (se del caso, assegnato d'ufficio), sebbene non assoluto, costituisce un aspetto fondamentale del giusto processo²⁴⁹.

Tuttavia, osservano i giudici dei diritti umani, l'art. 6, paragrafo 3, lettera c), ai fini dell'attuazione del diritto all'assistenza in giudizio, pone due condizioni fondamentali: in primo luogo, il richiedente non deve possedere mezzi sufficienti per potersi avvalere dell'assistenza di un avvocato, in secondo luogo, devono sussistere “interessi di giustizia” affinché il patrocinio sia concesso.

Con particolare riguardo a questo secondo profilo, la Corte riflette sul fatto che bisogna “*prendere in considerazione diversi fattori per stabilire se la richiesta di assistenza legale dinanzi ai giudici nazionali soddisfi gli interessi della giustizia. Questo deve essere valutato con riferimento ai fatti di causa visti complessivamente, avendo riguardo alla gravità del reato, alla severità della pena irrogabile, alla complessità della controversia e alla situazione personale*

249 Sul punto la Corte richiama la sentenza *Poitrimol v. France*, del 23 novembre 1993, application n° 277.

dell'imputato".

Relativamente al requisito dell'interesse della giustizia, la Corte ha concluso nel senso che non vi è ragione per ritenere che l'assistenza legale gratuita, nel caso in esame, fosse indispensabile ai fini dell'accesso alla tutela giurisdizionale. Infatti, i giudici di Strasburgo osservano come l'amministrazione finanziaria avesse irrogato una sanzione di modesto ammontare ed inoltre il caso non presentava una particolare complessità giuridica, di talchè i contribuenti avrebbero potuto stare in giudizio senza la necessaria assistenza di un difensore abilitato.

Sebbene nel caso appena esaminato la Corte non avesse ritenuto realizzati i presupposti necessari ai fini del riconoscimento del diritto all'assistenza gratuita in giudizio e nonostante l'esiguità delle argomentazioni offerte dai giudici di Strasburgo, va osservato come le citate sentenze costituiscano un altro importante contributo nella direzione dell'estensione applicativa dell'art. 6 della Convenzione a controversie nascenti da rapporti di natura fiscale.

Ma l'aspetto più significativo sul quale occorre soffermare l'attenzione risiede nel fatto che la questione sottesa alla controversia concreta inerisce non tanto la "determinazione di un'accusa penale" quanto piuttosto l'accertamento fiscale in sé²⁵⁰. Infatti, proprio nella sentenza *Barsom and Varli*, la Corte, in sede di deliberazione della "complessità del caso", ha ritenuto che la controversia "riguardava principalmente l'accertamento fiscale".

Ad avviso di chi scrive, tale riflessione riveste una notevole portata innovativa nella misura in cui rivela l'intenzione della Corte europea dei diritti umani di sganciare la tutela del contribuente dagli angusti vincoli classificatori posti dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione per estenderla ad una varietà sempre più estesa di contestazioni nascenti da rapporti di natura fiscale.

Se da una parte, non può non riconoscersi il nesso di derivazione che avvince la

250 Nello stesso senso cfr. P. Baker, *Legal aid for tax penalty appeals*, in *Some recent decisions of the European Court of Human Rights*, in *European Taxation*, 2008, p. 316.

questione di cui è stata investita in concreto la Corte e l'esistenza di una controversia avente ad oggetto una contestazione su sanzioni amministrative tributarie, dall'altra parte però, deve altresì osservarsi come, ai fini del riconoscimento del diritto all'assistenza in giudizio, l'aspetto "penale" della controversia, ad avviso della Corte, non rivesta un carattere decisivo.

Ciò, infatti, è indubbia testimonianza della volontà dei giudici dei diritti umani di considerare il diritto all'assistenza in giudizio un elemento fondamentale del giusto processo; di talchè, esso, ove sussistano i presupposti dell'art. 6, paragrafo 3, lettera c), della Convenzione e ferma restando la derivazione da una controversia avente ad oggetto la "determinazione di un'accusa penale", dovrà essere riconosciuto sempre al contribuente.

In una prospettiva *de iure condendo*, ciò potrebbe invero rappresentare un significativo passo in avanti verso l'estensione delle garanzie convenzionali dell'art. 6, paragrafo 1, anche a quegli aspetti dei *mixed cases* che ricadono al di fuori dell'ambito di protezione della Convenzione. L'ipotesi non è del tutto inverosimile, sol che si pensi che, ove la Corte avesse ritenuto nella specie sussistente il requisito della "complessità del caso", il contribuente avrebbe beneficiato dell'assistenza legale gratuita indipendentemente dalla circostanza che la controversia implicava una contestazione sia sulla determinazione dell'imponibile che sui profili strettamente sanzionatori.

2 La tutela pre-processuale del contribuente nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani.

2.1 Considerazioni preliminari.

I recenti arresti giurisprudenziali con cui la Corte europea dei diritti umani si è occupata delle controversie derivanti da rapporti di natura tributaria hanno contribuito, e continuano attualmente a fornire un contributo significativo, al completamento del sistema sovranazionale di protezione dei diritti fondamentali del contribuente, sia sul piano sostanziale che su quello processuale e procedimentale.

Fermo restando il margine di apprezzamento degli Stati nell'applicazione delle garanzie e dei diritti che involgono rapporti connotati da aspetti pubblicistici, in quanto riconducibili a manifestazioni immediate di sovranità dello Stato (fra i quali vi rientrano anche quelli di natura fiscale), il sistema sovranazionale di tutela dei diritti del contribuente, che si è andato delineando per opera del sempre crescente interesse dei giudici dei diritti umani alle controversie inerenti i rapporti fra lo Stato e i cittadini, si pone quale livello autonomo di garanzie che, ergendosi al di sopra delle discipline particolari dei singoli ordinamenti, sono destinate a trovare uniforme applicazione all'interno della comunità degli Stati membri del Consiglio d'Europa.

Nei paragrafi precedenti è stato ampiamente osservato come a rafforzare l'idea di una simile impostazione di matrice autonomistica abbia fortemente contribuito il particolare sistema di tecniche interpretative elaborato in seno alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani. Fra queste, ha giocato un ruolo decisivo l'interpretazione evolutiva di cui si è parlato con riguardo alla questione

dell'applicabilità alla materia tributaria del diritto ad un equo processo posto dall'art. 6 della Convenzione. Proprio nella sentenza *Ferrazzini* i giudici di Strasburgo hanno evocato il principio di diritto, più volte ricorrente nella giurisprudenza degli organi di Strasburgo, secondo il quale la Convenzione rappresenta un “*living legal instrument*”, il cui processo evolutivo è direttamente proporzionale alle “*present-day conditions*”²⁵¹; per tale ragione la Corte ha sempre manifestato la tendenza ad interpretare i concetti giuridici contenuti nella Convenzione, non tanto in base ad un approccio (statico) di tipo storico basato sulle originarie intenzioni dei compilatori del testo convenzionale, ma in senso dinamico, ossia tenendo conto delle “condizioni di vita attuali”²⁵².

In altri termini, si può affermare che esiste una corrispondenza biunivoca, un rapporto di continuo scambio, fra l'interpretazione della Convenzione ed i cambiamenti sociali e giuridici che incidono progressivamente sui rapporti fra lo Stato ed i cittadini. L'evoluzione sociale, culturale, economica e giuridica che ha investito, nel corso dei sessant'anni di applicazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, gli Stati membri del Consiglio d'Europa ha portato sia la Commissione che la Corte europea dei diritti umani ad orientare la propria giurisprudenza verso quei principi fondamentali che, nell'assetto costituzionale tipico dello stato di diritto, hanno raggiunto un livello generale e diffuso di condivisione all'interno della comunità degli Stati firmatari della Convenzione.

È stato altresì sottolineato come l'esistenza di diritti e libertà fondamentali condivisi, nel contesto europeo, rafforzata, peraltro, dall'inclusione delle “tradizioni costituzionali comuni” nel novero dei principi generali dell'Unione Europea, ad opera dell'art. 6 del Trattato di Maastricht, ha consentito la creazione

251 Cfr. Jonas Christoffersen, *Fair balance: proportionality, subsidiarity and primarity in the European Convention on Human Rights*, Martinus Nijhoff, Leiden, 2009, pp. 54-55.

252 Per un'ampia e generale descrizione dell'interpretazione evolutiva si richiamano ancora una volta E. Brems, *Human rights: universality and diversity*, Martinus Nijhoff, Hague, 2001, pp. 396-397; M. Delmas-Marty, *Verso un'Europa dei diritti dell'uomo. Ragion di Stato e diritti umani nel sistema della Convenzione europea*, Cedam, Padova, 1994, pp. 307 ss..

e la circolazione di modelli di tutela destinati a trovare uniforme applicazione all'interno del sistema convenzionale di protezione dei diritti e delle libertà fondamentali.

Parallelamente ad un approccio in senso dinamico nell'interpretazione della Convenzione si muove la tendenza della Corte europea ad estendere la "copertura" convenzionale a settori del diritto nuovi che, nella prospettiva del diritto interno, possono talvolta sfuggire a forme di tutela che, in un sistema multilivello (quale quello europeo) di tutela dei diritti individuali, si rendono assolutamente necessarie²⁵³.

È proprio all'interno di questa dimensione che va studiato il tema riguardante l'estensione delle garanzie poste dall'art. 6 della Convenzione anche alle ipotesi di violazione dei diritti fondamentali del contribuente nella fase del procedimento tributario. Tuttavia, va osservato come, sebbene il diritto di difesa, nella

253 In tale contesto, viene, dunque, in considerazione il principio di sussidiarietà che, sebbene non espressamente menzionato nel testo della Convenzione, costituisce un principio generale immanente al sistema sovranazionale di protezione dei diritti fondamentali. Per uno studio approfondito sul tema si richiama H. Petzhold, *The Convention and the principle of subsidiarity*, in AA.VV. (a cura di R.St.J. Macdonald-F. Matscher-H. Petzhold), *The European system for the protection of human rights*, Nijhoff, Dordrecht, 1993, pp. 41 ss.. In questa sede si ritiene opportuno soffermare l'attenzione su quegli aspetti del principio di sussidiarietà che interessano il riparto di competenze fra gli Stati ed il sistema della Convenzione ai fini della tutela dei diritti umani.

L'Autore parte dalla premessa che ciascuno Stato membro del Consiglio d'Europa ha una "competenza primaria" nel garantire, all'interno del proprio ordinamento, una tutela effettiva dei diritti e delle libertà consacrati nella Convenzione. Le istituzioni della Convenzione, invece, godono di una competenza secondaria, atteso che " *la loro missione è essenzialmente quella di guidare ed assistere gli Stati contraenti nel garantire agli individui la protezione necessaria attraverso le istituzioni e le procedure domestiche*". Tale competenza secondaria della Corte europea dei diritti umani discende dalla considerazione che " *la Convenzione non impone soluzioni uniformi ma standard di tutela che possono variare in ogni società*". In altri termini, la Convenzione non impone agli Stati contraenti di agire in un determinato modo al fine di assicurare l'effettiva attuazione delle norme convenzionali nell'ordinamento interno, di talchè ciascuno Stato è libero nello scegliere le misure appropriate al fine di recepire, nella legislazione nazionale, i diritti e le libertà previsti dalla Convenzione. Ciò che importa è che la legge dello Stato garantisca, nella sostanza, quei diritti e quelle libertà ad ogni individuo.

Dunque, sul piano del riparto di competenze fra lo Stato e la Corte europea, va osservato come quest'ultima non si possa sostituire alle competenti autorità nazionali né, tantomeno, correggere le lacune del diritto interno: si suole dire che la Corte non è un tribunale di "quarta istanza".

Sul tema relativo al principio di sussidiarietà cfr. altresì J. Christoffersen, cit., pp. 227 ss..

dimensione procedimentale, assuma una veste ed un ruolo differenti rispetto alla sua attuazione sul piano processuale²⁵⁴, in quanto posto esclusivamente a tutela degli interessi sostanziali coinvolti nel procedimento tributario, la Corte europea dei diritti umani ha avvertito l'esigenza di riconoscere e garantire al contribuente una forma di tutela *lato sensu* "procedurale" che sconfinasse dall'ambito processuale per essere applicata anche a situazioni pre-contenziose.

Diversi sono gli ambiti in cui la Corte europea dei diritti umani ha ritenuto operanti le garanzie convenzionali poste dal citato art. 6 alla fase del procedimento tributario. Si segnalano in particolare le sentenze (*Ravon*²⁵⁵, *Andr e*²⁵⁶, *Maschino*²⁵⁷, *Kandler*²⁵⁸, *IFB*²⁵⁹, che hanno tutte quante interessato l'ordinamento francese) con cui la Corte si   recentemente occupata della questione riguardante la previsione di un rimedio giurisdizionale effettivo (*sub specie* "right to access to court") nei confronti del contribuente sottoposto ad attiv a istruttoria da parte dell'Amministrazione finanziaria; vanno, altres , menzionate le pronunce in materia di diritto del contribuente a rimanere in silenzio ove quest'ultimo, durante l'accertamento fiscale, si trovi costretto a rivelare informazioni che potrebbero risultare fiscalmente "autoincriminanti"; infine, un terzo ambito, si rinviene in quelle tesi volte a prospettare possibili forme di tutela nei confronti del contribuente durante lo svolgimento delle procedure amichevoli per l'eliminazione delle doppie imposizioni, ponendo, in particolare, l'attenzione alle ipotesi in cui la "negoziazione" (o la mancata

254 Sul punto cfr. G. Ragucci, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 585.

255 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Ravon v. France*, application n  18497/03, 21 febbraio 2008.

256 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Andr e v. France*, application n  18603/03, 24 luglio 2008.

257 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Maschino v. France*, application n  10447/03, 16 ottobre 2008.

258 Corte europea dei diritti umani, sentenza *Kandler v. France*, application n  18659/05, 18 novembre 2008.

259 Corte europea dei diritti umani, sentenza *IFB v. France*, application n  2058/04, 20 novembre 2008.

“negoziazione”) fra le autorità fiscali degli stati contraenti abbia condotto ad un risultato sfavorevole per il contribuente, ossia non sia stata idonea a rimuovere la doppia imposizione economica; infine, merita attenzione la problematica inerente la tutela del contribuente nelle procedure di cooperazione fiscale internazionale volte allo scambio di informazioni.

A parere di chi scrive, la giurisprudenza della Corte europea, nella materia che ne occupa, ha realizzato una vera e propria “rivoluzione copernicana”, sol che si ponga mente alla circostanza che essa è pervenuta al riconoscimento, in favore del contribuente, di un pari livello di tutela, sia nella sede naturale di applicazione delle garanzie sul giusto processo, così come in situazioni che, su un piano squisitamente tecnico, sono connotate dall'esercizio di attività amministrativa istituzionalmente finalizzata all'attuazione del tributo. In altri termini, i giudici di Strasburgo, attraverso l'applicazione dei diritti garantiti dall'art. 6 della Convenzione alle situazioni pre-processuali, hanno inteso creare un rapporto osmotico fra la dimensione processuale e quella procedimentale, realizzando un'anticipazione della soglia di tutela posta dalla norma convenzionale.

La tendenza della Corte a proiettare le garanzie processuali in una fase che precede il momento della contestazione sul provvedimento impositivo, potrebbe trovare, invero, una giustificazione all'interno di una logica che mira a concepire il processo tributario come prosecuzione della precedente attività procedimentale, dal momento che gli elementi acquisiti durante lo svolgimento dell'attività amministrativa di controllo ed accertamento nel procedimento tributario sono destinati a refluire nel processo come “materiale probatorio che non necessita di nuove rituali acquisizioni”; del pari, detti risultati potranno essere utilizzati dall'Ufficio finanziario come argomenti utilizzabili a proprio favore in sede contenziosa²⁶⁰.

260 Particolarmente interessanti sono, sul punto, le riflessioni di A. Fedele, *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, in AA. VV. (a cura di A. Di Pietro), *L'accertamento tributario*, Giuffrè, Milano, 1994, p. 30, il quale osserva come “*sembra dunque ovvio che i*

È evidente come, posta in tali termini la questione, l'approccio ermeneutico adottato dalla Corte europea dei diritti umani appaia perfettamente ragionevole e coerente con l'esigenza di ampliare il più possibile la tutela del contribuente garantendogli il diritto di invocare la tutela convenzionale a prescindere dalla natura giuridica degli interessi in gioco (e, di conseguenza, indipendentemente dalla sede in cui tali interessi devono essere fatti valere).

L'adozione di una impostazione eminentemente protesa verso una logica probatoria consente di inquadrare la tutela pre-processuale del contribuente nella cornice del “giusto processo”, con riguardo, segnatamente, al diritto al contraddittorio ed alla parità delle parti.

Sotto tale profilo, infatti, mette conto riflettere sul fatto che la graduale affermazione e valorizzazione di un principio di parità di posizioni giuridiche fra il cittadino e lo Stato nell'attuazione del rapporto d'imposta²⁶¹ ha portato al riconoscimento di un vero e proprio diritto di collaborazione, partecipazione e controllo del contribuente nell'attività impositiva²⁶², finalizzato alla realizzazione di quel confronto dialettico che, nella prospettiva del principio del “giusto procedimento”, costituisce strumento indispensabile, non solo per adattare l'accertamento all'effettiva realtà del caso concreto (“contraddittorio collaborativo”), ma anche e soprattutto per garantire al contribuente idonei strumenti di difesa che gli consentano di manifestare utilmente il suo punto di

fondamentali principi ispiratori della disciplina del processo debbano essere rispettati anche nella fase amministrativa che precede e condiziona il processo medesimo. In particolare, queste considerazioni potrebbero essere riferite alla regola del contraddittorio, la cui necessaria applicazione alla fase amministrativa dell'accertamento potrebbe essere dedotta dalla rilevanza che i risultati dell'accertamento stesso verranno ad assumere nel processo”.

261 Cfr. sul punto P. Piantavigna, *Resistenze nazionali all'ineffettività del contraddittorio endoprocedimentale*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., II, 2010, p. 57, il quale osserva che “l'attività del contribuente non riveste più un ruolo puramente subordinato o strumentale rispetto all'iniziativa del pubblico potere, ma assume nei confronti di quest'ultimo una posizione che si vorrebbe fosse paritaria, almeno quanto a funzione”.

262 Cfr. in particolare il comma 7, dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente il quale prevede che il soggetto sottoposto a verifica ha diritto di contraddire (presentando osservazioni) e che l'emissione dell'avviso di accertamento è sospesa per consentire tale contraddittorio.

vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione finanziaria intende fondare la sua pretesa ("contraddittorio difensivo")²⁶³.

Dunque, volendo inquadrare la questione nei termini posti dall'art. 6 della Convenzione, si potrebbe affermare che l'attuazione del rapporto tributario deve realizzarsi "in condizioni di parità" fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria; a tale scopo, si deve necessariamente postulare un'anticipazione della difesa nella fase pre-contenziosa che possa mettere il contribuente nella condizione di poter fornire il necessario apporto cognitivo, altrimenti reso possibile nell'eventuale giudizio²⁶⁴.

Si tratta del diritto al contraddittorio procedimentale, con riguardo al quale, in

263 Sul punto cfr. M. L. Consolazio, *Principio del contraddittorio e L. n. 241/1990: prospettive di diritto tributario*, in AA.VV. (a cura di C. Preziosi), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milano, 1994, la quale osserva come, nel tempo, si sia affermata la "tendenza a trasferire nel procedimento/partecipazione la possibilità di tutela di interessi sostanziali, escludendo quindi la necessità di una successiva tutela giurisdizionale. Con questa affermazione non si vuole sminuire il valore e l'importanza del momento giurisdizionale, poichè l'intervento degli interessati nella fase istruttoria può essere invece diretto ad un suo potenziale arricchimento, attribuendo maggior rilievo alle posizioni di interesse fatte valere che sono state introdotte nella fase procedimentale".

Cfr., altresì, A. Marcheselli, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2009, p. 213, il quale osserva come l'attuazione del diritto al contraddittorio "costituisce infatti uno strumento: a) di acquisizione da parte dell'ufficio di dati fondamentali per la corretta fotografia della materia imponibile; b) di articolazione delle proprie difese da parte del contribuente".

Per un'ampia disamina del tema relativo al principio del contraddittorio nel procedimento tributario si veda G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Giappichelli, Torino, 2009, pp. 176 ss. Cfr. altresì C. Magnani, *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, (a cura di C. Preziosi), Il Fisco, Roma-Milano, 1994; F. Batistoni Ferrara, *Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, (a cura di C. Preziosi), Il Fisco, Roma-Milano, 1994; M.L. Consolazio, *Principio del contraddittorio e L. n. 241/1990: prospettive di diritto tributario*, tutti in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, (a cura di C. Preziosi), Il Fisco, Roma-Milano, 1994.

264 In tal senso cfr. P. Piantavigna, cit., p. 59, il quale osserva come "superando quella posizione di debolezza che ha caratterizzato, in passato, il rapporto con l'Amministrazione, l'anticipazione della difesa del contribuente nella fase pre-contenziosa consente all'Amministrazione stessa di ottimizzare le risorse impegnate nell'attività istituzionale, giovandosi degli apporti cognitivi del contribuente, resi altrimenti solo nell'eventuale giudizio, e rendendo più trasparente il procedimento di accertamento".

tempi recenti è intervenuta la Corte di Giustizia dell'Unione Europea che, con la sentenza resa nel noto caso *Sopropè*²⁶⁵, ha sottolineato come il diritto in parola costituisca un principio fondamentale del diritto dell'Unione Europea e che, anche nella sua dimensione procedimentale, esso va inteso come diritto del soggetto i cui interessi possano essere pregiudicati dall'azione amministrativa di essere messo in condizione di manifestare utilmente le proprie osservazioni in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende orientare le sue determinazioni provvedimentali²⁶⁶. Il principio della doverosità del contraddittorio nella fase del procedimento tributario viene espressamente colto dalla Corte di Giustizia come funzionale alla realizzazione di due valori convergenti: quello della tutela degli interessi del soggetto inciso dal procedimento, e quello della bontà dell'azione amministrativa, atteso che, attraverso il contraddittorio l'amministrazione acquisisce elementi utili al fine di conoscere al meglio la situazione di fatto e, quindi, di “ben provvedere”²⁶⁷.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia si muove lungo la stessa linea di pensiero della Corte europea dei diritti umani, nella misura in cui riconosce come

265 Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza, C-349/07, 18 dicembre 2008.

Cfr. altresì Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenze, 14 luglio 1972, C-55/69, *Cassella Farbwerke Mainkur/Commissione*; 29 giugno 1994, C-135/92, *Fiskano/Commissione*; 13 settembre 2007, cause riunite C-439/05 e C-454/05, *Land Oberosterreich e Austria/Commissione*.

266 Cfr. sul punto F. Montanari, *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del “contraddittorio difensivo” nel procedimento di accertamento tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., II, 2010, p. 45, il quale osserva come nella sentenza *Sopropè* “i Giudici del Lussemburgo hanno affermato, in maniera inequivocabile ed in linea con la propria precedente giurisprudenza in tema di procedimento amministrativo, che, anche nei procedimenti tributari, “il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualevolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo” e conseguentemente che “in forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione””.

267 Cfr. A. Marcheselli, cit., pp. 210 – 215; G. Ragucci, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, cit., p. 580 ss.; M. Gambardella – D. Rovetta, *Principi generali del diritto comunitario, diritto di difesa e obbligazione doganale: cosa cambia nell'ordinamento nazionale in seguito alla sentenza della Corte di giustizia nel caso C-349/07*, in Dir. Prat. Trib., 2009, pp. 795 ss.

non più sufficiente una tutela dei diritti del contribuente che sia limitata alla sola sede giurisdizionale (secondo il paradigma della “tutela differita”). Emblematico a tal riguardo è il riconoscimento, operato dalla Corte del Lussemburgo (segnatamente al paragrafo 33 della sentenza *Sopropè*), dei diritti fondamentali quale parte integrante dei principi generali su cui si fonda l'Unione Europea e di cui si avvale la stessa Corte quale strumento di ausilio interpretativo, insieme “*alle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito*”.

I giudici del Lussemburgo, al contrario, sostengono l'indefettibilità della partecipazione del contribuente, intesa in termini di “contraddittorio difensivo” e non solo nel senso di “partecipazione-collaborazione”, atteso che “*il rispetto del diritto della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo*”²⁶⁸.

2.2 La tutela “immediata” del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche.

L'evoluzione dei rapporti fra il cittadino e lo Stato che sta interessando l'intero sistema sovranazionale di protezione dei diritti fondamentali nell'ambito dei procedimenti amministrativi (dunque non soltanto la Convenzione europea dei diritti dell'uomo ma anche il diritto europeo in generale) ha messo in luce la centralità e la necessità, non solo del contraddittorio quale momento di

268 Cfr. par. 36 della sentenza *Sopropè*.

Sul punto si veda A. Marcheselli, *Contraddittorio e accertamenti bancari. I principi costituzionali e comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 1214-1215.

partecipazione e confronto fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria “in condizioni di parità”, ma anche della previsione di rimedi giurisdizionali effettivi invocabili dal contribuente anche nella fase dell'accertamento tributario.

Nello studio del tema riguardante la tutela del contribuente nel contesto pre-processuale (dunque, nella fase dell'attuazione del rapporto d'imposta), la Corte europea dei diritti umani viene chiamata, ancora una volta, a pronunciarsi sull'applicazione delle garanzie sul giusto processo consacrate nell'art. 6 della Convenzione alle controversie nascenti da rapporti di natura tributaria. Questa volta, però, lo spettro casistico si arricchisce di quello che è considerato uno degli aspetti più complessi quanto difficili dell'applicazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo al diritto tributario²⁶⁹. Si tratta della questione relativa al riconoscimento della tutela del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il tema della tutela del contribuente nell'ambito del procedimento tributario, sicuramente, non rappresenta una materia nuova per le istituzioni di Strasburgo le quali, già a partire dal celebre caso *Hardy Spirlet*, deciso dalla Commissione europea dei diritti umani nel 1982, si sono occupate della questione relativa al riconoscimento del diritto al silenzio e del privilegio contro l'auto-incriminazione nei confronti del contribuente dinanzi al potere degli uffici finanziari di richiedere al medesimo informazioni e documenti su fatti e circostanze (ritenuti di rilevanza fiscale) che, se disvelati, potrebbero verosimilmente esporlo al rischio di incorrere in sanzioni, sia penali che amministrative.

Come si avrà modo di studiare *funditus* nel prosieguo dello studio del tema, l'evoluzione della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani *in subiecta materia* ha contribuito in modo significativo ad estendere i confini applicativi delle garanzie processuali consacrate nell'art. 6 della Convenzione introducendo

269 Così P. Baker, *Searches of premises by Revenue Officers*, in *Some recent decisions of the European Court of Human Rights*, in *European Taxation*, 2008, p. 315.

nuovi strumenti di tutela azionabili anche in contesti extra-processuali.

In questa prospettiva si inquadra il tema oggetto del presente paragrafo, con riguardo al quale la Corte europea dei diritti umani, nel 2008, si è pronunciata con ben cinque sentenze, rese nei casi *Ravon, Andrèe, Maschino, Kandler e IFB*.

Il merito delle intuizioni dei giudici dei diritti umani è stato quello di avere individuato all'interno del sistema "convenzionale" di tutela dei diritti fondamentali del contribuente una lacuna di non poco momento: la mancanza di un rimedio effettivo (ossia del diritto di accesso alla tutela giurisdizionale) in tutti i casi in cui il contribuente sia sottoposto ad atti di indagine illegittimi da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tale situazione patologica, che invero accomuna gran parte degli ordinamenti dei paesi europei, ivi compreso quello italiano, trova la sua causa nella mancata previsione, all'interno dell'assetto normativo nazionale, di uno strumento di tutela giurisdizionale esperibile dal contribuente *medio tempore*, in via immediata, durante lo svolgimento delle attività investigative e diretto ad inibirne la prosecuzione.

L'attività istruttoria in materia tributaria, come noto, postula l'esercizio, da parte dell'amministrazione finanziaria, di poteri autoritativi di indagine nella sfera del contribuente o di terzi e consistono nell'imposizione di obblighi (*dare, facere*) o nel permettere l'esecuzione di operazioni materiali (*pati*)²⁷⁰ in una prospettiva eminentemente "probatoria"²⁷¹.

Tuttavia, l'esigenza dell'amministrazione finanziaria di ricercare e raccogliere, mediante accessi, ispezioni e verifiche, dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento delle imposte dovute, nonché della individuazione di eventuali

270 Cfr. A. Modolo, *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in Riv. Dir. Trib., II, 2001, p. 265; F. Gallo, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in Rass. Trib., 2009.

271 Si badi però che la fase dell'istruttoria tributaria è volta, non tanto all'acquisizione di prove intese nel loro significato tecnico-giuridico, quanto all'acquisizione di "elementi utili" ai fini della successiva determinazione impositiva.

violazioni di norme tributarie, comporta inevitabilmente un'incidenza su situazioni soggettive del contribuente²⁷². Tale incidenza può realizzarsi in modo più o meno invasivo, o più o meno gravoso, per il contribuente il quale, in ogni caso, si trova a dover sopportare un sacrificio dei propri diritti e interessi²⁷³.

Proprio per tale motivo, l'attività istruttoria in materia tributaria è presidiata da limiti e garanzie, sia formali che sostanziali, che assolvono la funzione di realizzare l'equilibrato contemperamento fra le esigenze dell'amministrazione finanziaria a conseguire il miglior risultato investigativo utile (esigenze che vengono comunemente ricondotte all'interesse fiscale) e l'interesse del contribuente alla riservatezza o ad evitare illegittime ingerenze nell'esercizio della sua attività economica e professionale²⁷⁴.

Tuttavia, nonostante le cautele previste sul piano della legislazione interna²⁷⁵, è

272 Si tratta dei diritti fondamentali che costituiscono diretta manifestazione della personalità dell'individuo; essi sono: il diritto all'invulnerabilità del domicilio, il diritto alla libertà personale, il diritto all'invulnerabilità della corrispondenza, il diritto a non essere sottoposto ad ispezione personale, il diritto al segreto professionale, industriale, bancario, il diritto alla cosiddetta libertà di fatto, la libertà di svolgere un'attività economica.

273 Cfr. P. Baker, *Searches of premises by Revenue officers. Revisited*, in *Some recent decisions of the European Court of Human Rights*, in *European Taxation*, 2009, p. 596, il quale osserva come “*the premise is that a search by Revenue authorities involves a potential infringement of the inviolability of premises. Any challenge to such a search is a dispute concerning civil rights, and art. 6 of the Convention requires access to an independent tribunal to challenge the search*”.

274 Sul punto cfr. M.T. Moscatelli, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 1111, la quale si sofferma ampiamente sul tema della discrezionalità dell'amministrazione finanziaria nell'espletamento dell'attività istruttoria. Si osserva infatti che nonostante tale attività si configuri come un'attività tipicamente discrezionale tuttavia essa incide su posizioni giuridicamente protette, per cui “*sembra difficile negare che queste debbano essere prese in considerazione dall'amministrazione nel definire quantità, tipologia ed intensità delle indagini conoscitive da svolgere*”. Pertanto, “*i comportamenti dell'amministrazione finanziaria dovrebbero essere determinati non solo da valutazioni interne agli uffici...ma anche da valutazioni che tengano conto dell'utilità e necessità delle indagini in relazione agli obblighi di fare e pati imposti al contribuente*”.

275 Con particolare riguardo all'ordinamento italiano, questa esigenza di bilanciamento fra i contrapposti interessi dell'amministrazione finanziaria, da un lato, e del contribuente, dall'altro, trova naturale componimento negli artt. 13, 14 e 15 Cost. i quali, segnatamente, tutelano l'invulnerabilità della libertà personale, del domicilio, della libertà e segretezza della corrispondenza. Tali disposizioni sono accomunate dalla sussistenza di precise condizioni ai fini di una eventuale deroga ai diritti ivi tutelati: pongono la cosiddetta «doppia riserva» di legge e di giurisdizione nella misura in cui subordinano qualsiasi atto limitativo dei diritti e

ben possibile che l'attività ispettiva venga condotta dagli agenti verificatori dell'Amministrazione finanziaria in modo illegittimo (così com'è accaduto nei recenti casi francesi sottoposti al vaglio della Corte europea), ossia in violazione delle condizioni previste dalle norme poste a tutela dei diritti e delle libertà del contribuente «inquisito»²⁷⁶.

Tali diritti e libertà, invero, oltre che essere previsti dagli ordinamenti costituzionali dei Paesi membri del Consiglio d'Europa, trovano altresì esplicito riconoscimento all'interno della Convenzione europea dei diritti dell'uomo che, all'art. 8, garantisce il diritto di ogni persona al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza; la stessa norma, inoltre, al secondo paragrafo, stabilisce che, affinché un'ingerenza di tale diritto da parte di una pubblica autorità possa ritenersi legittima, è necessario che essa sia prevista dalla legge e che trovi la sua giustificazione nell'esigenza di tutela della sicurezza nazionale, della pubblica sicurezza, del benessere economico del paese, della difesa dell'ordine e della prevenzione dei reati, della protezione della salute o della morale, delle protezioni dei diritti e delle libertà altrui²⁷⁷.

È proprio con riguardo al citato disposto convenzionale che la Corte europea dei diritti dell'uomo, nella sentenza *Ravon*, segnatamente nella parte relativa al

delle libertà fondamentali in essi previste ad appositi provvedimenti motivati dell'autorità giudiziaria ed ai soli casi e modi previsti dalla legge.

276 Sul punto cfr. A. Marcheselli, *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3757, il quale osserva come “il potere di supremazia dell'Amministrazione finanziaria si deve esplicitare nel rispetto dei diritti (anche di rango costituzionale) che possono essere coinvolti dalla attività istruttoria. Ove tale rispetto manchi, l'esercizio del potere può ben ritenersi che sia viziato, perchè avvenuto fuori dal solco del consentito”; si veda inoltre E. Manzon – A. Modolo, *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2001, p. 266.

277 Sul punto cfr. S. Muleo, *La Corte europea dei diritti dell'uomo «apre» alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, in *Dialoghi Tributarî*, 2009, p. 382, il quale osserva che “occorre certo conciliare l'esigenza di conoscere i fatti posti a fondamento della “responsabilità fiscale” con la salvaguardia delle vicende e degli accadimenti più intimi della persona. Il tutto nella consapevolezza, tra l'altro, che la sfera della privacy, con riferimento agli aspetti più delicati e sensibili, è come un velo, che, una volta squarciato, non è possibile rammendare”.

giudizio sulla ricevibilità del ricorso, ha concluso che, nel caso sottoposto al suo esame, si è effettivamente realizzata una violazione del diritto all'inviolabilità del domicilio. Infatti, i giudici, nel determinare la natura del diritto che il contribuente assume leso, argomentano nel senso che *“il carattere 'civile' di questo diritto è manifesto, come lo è il suo riconoscimento nel diritto nazionale, che risulta non solo dall'art. 9 del codice civile²⁷⁸, ma anche perché la Convenzione, che lo consacra nel suo articolo 8, è direttamente applicabile nell'ordinamento giuridico francese”*.

Anche nella sentenza relativa al caso *Andrèe* la Corte si sofferma, con particolare attenzione, sull'applicazione dell'art. 8 della Convenzione al tema delle ispezioni domiciliari osservando come tale attività, allorché venga espletata nell'ufficio di un professionista (nel caso di specie si trattava di un avvocato), comporti inevitabilmente una grave interferenza nell'esercizio dei diritti del soggetto verificato. Tali interferenze possono giustificarsi solamente se sono “prescritte dalla legge” e se, allo stesso tempo, rispondono ad un “obiettivo legittimo” (cfr. art. 8, par. 2). Infatti, ad avviso dei giudici dei diritti umani, *“le eccezioni che contempla il paragrafo 2 dell'articolo 8, richiedono un'interpretazione stretta e la loro necessità...deve essere stabilita in maniera convincente”²⁷⁹*.

Da quanto appena detto consegue che, secondo l'orientamento della Corte, il cittadino-contribuente dinanzi all'illegittimo esercizio dei poteri di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, vanta una posizione soggettiva che, senza dubbio, riveste carattere “civile” ai fini dell'oggetto e dello scopo dell'art. 6,

278 L'art. 9 del codice civile francese stabilisce che *«ognuno ha diritto al rispetto della sua vita privata. I giudici possono, senza pregiudizio del risarcimento del danno subito, prescrivere tutte le misure, quali il sequestro e altre, dirette ad impedire o far cessare un attentato all'intimità della vita privata: queste misure possono, se vi è urgenza, essere ordinate mediante procedura per direttissima»*.

279 La Corte europea dei diritti dell'uomo, con particolare riferimento alla vicenda del caso *Andrèe*, concludeva nel senso che *«le perquisizioni ed i sequestri ad un avvocato senza dubbio recano una violazione del segreto professionale...Pertanto, se la legge interna può prevedere la possibilità di perquisizioni o di ispezioni domiciliari nello studio di un avvocato, esse devono essere imperativamente assistite da garanzie particolari»*(punti 41 e 42).

paragrafo 1, della Convenzione.

Ebbene, poste tali premesse, la Corte giunge ad esaminare la questione fondamentale per la quale è stata investita della controversia, ossia quella di stabilire se, nella specifica ipotesi di irregolarità o illegittimità degli atti d'indagine fiscale, il contribuente possa avvalersi di un rimedio giurisdizionale concreto ed effettivo (cd. *right to access to court*²⁸⁰) esperibile in via immediata, ossia, nelle more dello svolgimento dell'attività investigativa, quale rimedio di natura inibitorio-cautelare, o a seguito della chiusura delle indagini stesse.²⁸¹

A tal fine, i giudici di Strasburgo hanno ritenuto opportuno procedere ad una preliminare delibazione di compatibilità degli strumenti di tutela apprestati dalla legge fiscale francese con lo *standard* posto dall'art. 6 della Convenzione²⁸².

280 Per una definizione del concetto di *right to access to court* cfr. P. Van Dijk – F. Van Hoof, *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, Intersentia, Antwerpen – Oxford, p. 560, i quali sostengono che “*come per tutti i diritti previsti dalla Convenzione, il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale non deve essere teorico o illusorio, ma pratico ed effettivo. Ciò significa che la persona interessata non solo ha il diritto di adire un tribunale per la determinazione dei suoi diritti e obbligazioni, ma deve essere altresì abilitato a presentare il suo caso in modo appropriato e soddisfacente...Inoltre, il diritto di accesso include il diritto ad ottenere una 'determinazione' della controversia da parte di un tribunale competente che sia altresì indipendente e imparziale e fornito della giurisdizione nella materia, diversamente non potrà ritenersi garantito il diritto di accesso*”.

281 In questo senso cfr. F. Amatucci, *Giusto processo e parità delle parti: questione in tema di istruttoria nella giustizia tributaria. Attività ispettiva, cooperazione ex art. 10 Statuto e diritto al silenzio*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*, Pescara, 5-6 maggio 2011, il quale riconosce l'importanza fondamentale della sentenza *Ravon* alla quale va attribuito il merito di aver indirettamente collegato alla fase processuale i diritti del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche, garantendogli una tutela immediata.

282 Nel caso *Ravon*, il contribuente e due società da lui stesso controllate lamentavano l'illegittimo svolgimento di un'ispezione fiscale svolta presso il loro domicilio avvalendosi della procedura prevista dall'art. L.16B del Libro sulle procedure fiscali. Nel luglio del 2000 l'autorità fiscale francese otteneva l'autorizzazione da parte del presidente del Tribunale di Marsiglia e di Parigi di ispezionare i locali del signor Ravon e delle sue società. A seguito dell'ispezione gli agenti verificatori sequestravano documenti. Di talchè il signor Ravon e le due società ricorrevano avverso lo svolgimento dell'intera procedura dinanzi ai presidenti dei due citati tribunali che avevano emesso l'autorizzazione alle indagini. I ricorsi, tuttavia, venivano dichiarati irricevibili sulla base del rilievo che le funzioni del presidente del Tribunale di Grande Istanza vengono meno nel momento in cui le ispezioni sono state effettuate ed il processo verbale e l'inventario sono stati compilati. Il signor Ravon e le due società, pertanto, adivano la Corte Europea dei diritti umani per fare valere la violazione dell'art. 6, primo comma, dell'art. 8 e dell'art. 13 della Convenzione.

L'art. L.16B del *Livre des Procèdures Fiscales* (LPF) prevede alcune garanzie e strumenti di tutela del contribuente, ai fini del corretto svolgimento degli atti di indagine fiscale. In primo luogo, la norma stabilisce che presupposto legittimante l'attività ispettiva sia l'autorizzazione rilasciata dal presidente del *Tribunal de Grande Instance* nella forma dell'ordinanza motivata²⁸³. Lo stesso giudice, non solo è preposto al controllo delle stesse (con facoltà di recarsi nei locali durante le operazioni), ma ha altresì il potere di impartire le istruzioni necessarie ai funzionari che effettuano le indagini; a tal fine, egli designa un ufficiale di polizia giudiziaria incaricato di assistere alle operazioni e di tenerlo informato del loro svolgimento. Ma l'aspetto di maggior interesse, che qui viene in considerazione, consiste nel fatto che la norma riconosce al giudice il potere di decidere, in qualsiasi momento, di sospendere o interrompere le operazioni. Inoltre, avverso l'ordinanza con cui vengono autorizzate le indagini è riconosciuta al contribuente la facoltà di proporre ricorso per Cassazione, al fine di farne rilevare eventuali vizi di legittimità²⁸⁴.

Nonostante la disciplina fiscale francese sia di per sé idonea ad offrire un nucleo

283 Il presidente del *Tribunal de Grande Instance* autorizza le ispezioni e l'eventuale sequestro delle prove acquisite solamente nel caso in cui emergano a carico del contribuente accertato gravi prove di evasione fiscale.

284 Per una attenta ed precisa comparazione fra la disciplina francese e quella italiana cfr. S. Muleo-L. Del Federico-M. Basilavecchia, *Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in *Dial. Trib.*, 2009, p. 381, i quali osservano come “per cogliere le differenze più rimarchevoli tra l'art. 16 del libro delle procedure fiscali francese e l'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 o il simmetrico art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 occorre far presente che: a) l'autorizzazione all'incisione nella sfera del verificando è concessa dal presidente del tribunale di grande istanza, che è espressione di un organo giudicante, mentre in Italia essa è somministrata dal Procuratore della Repubblica, che è la figura apicale (in primo grado) dell'organo inquirente; b) il giudice che concede l'autorizzazione in Francia è anche il giudice che controlla la procedura di ispezione; difatti, quel giudice può essere presente ed ha poteri di sospendere o arrestare l'ispezione stessa, mentre il nostro giudice può e deve essere chiamato solo ad intervenire per l'apertura di borse, casseforti, ecc.; c) l'ordinanza che concede l'ispezione in Francia è ricorribile per cassazione”. Inoltre, gli Autori sottolineano come la disciplina francese risulti molto più articolata e complessa rispetto a quella italiana (la quale viene definita addirittura come una “scarna disciplina positiva”), nonostante nel nostro ordinamento vi sia una norma, qual è l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, che espressamente enuclea un catalogo di garanzie e tutele del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche.

essenziale di cautele e garanzie a favore del contribuente, tuttavia la Corte europea dei diritti umani ha concluso per l'inadeguatezza della normativa nazionale a garantire un rimedio giurisdizionale effettivo che possa assolvere al contempo una funzione inibitoria dell'attività dell'autorità fiscale e ripristinatoria del diritto che il contribuente assume essere stato pregiudicato.

Ad avviso dei giudici di Strasburgo, infatti, la semplice previsione circa la possibilità di proporre ricorso per Cassazione avverso l'ordinanza di autorizzazione alle indagini fiscali non rappresenta indice significativo circa l'effettività del rimedio, in ossequio a quanto disposto dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, poiché esso consente al singolo di fare valere esclusivamente vizi di legittimità dell'atto stesso impedendo, inevitabilmente, un esame della base fattuale in merito alle autorizzazioni contestate²⁸⁵.

Inoltre, la natura giurisdizionale dell'organo preposto al controllo sul provvedimento autorizzatorio (nella specie, il presidente del *Tribunal de Grande Instance*), benché posta a presidio del rispetto del principio di legalità, non è sufficiente a rimediare al vuoto di tutela della disciplina interna. Secondo la Corte, infatti, neanche questa garanzia soddisfa le condizioni poste dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ai fini dell'effettivo accesso alla tutela giurisdizionale, in quanto il procedimento che porta all'emissione dell'autorizzazione alle indagini si svolge *inaudita altera parte*, ossia in assenza di un previo contraddittorio con il soggetto "indagato"²⁸⁶. Quest'ultimo, dunque, potrà far valere il suo diritto

285 Al punto 29 della sentenza *Ravon* la Corte, con riguardo alla prospettazione di un ricorso per Cassazione avverso l'ordinanza di autorizzazione, osserva che "*ciò non significa necessariamente che questo ricorso è un rimedio effettivo al fine del controllo della regolarità, in linea di diritto e di fatto, delle ordinanze che autorizzano le ispezioni domiciliari. Pertanto spetta alla Corte di esaminare concretamente se, in questo quadro, il controllo della Corte di Cassazione, che statuisce sul ricorso del richiedente, fornisca sufficienti garanzie per quanto riguarda l'equità del processo, come richiesto dall'art. 6 della Convenzione*".

286 Al punto 30 della sentenza *Ravon* la Corte osserva che "*il fatto che l'autorizzazione ad effettuare ispezioni domiciliari sia rilasciata da un giudice – in modo che, a prima vista, un sindacato giurisdizionale che includa un esame di tale natura si trovi integrato nel processo decisionale stesso – non basta a colmare questa lacuna*". La Corte prosegue rilevando che, se l'art. 8 "*contribuisce a garantire la conservazione del diritto alla privacy e del domicilio, non*

soltanto in un momento successivo, allorché venga posto a conoscenza dell'addebito di “responsabilità fiscale”²⁸⁷ mosso a suo carico, ossia, a conclusione delle indagini.

Pertanto, ad avviso dei giudici dei diritti umani, la previsione di un'autorizzazione di fonte giudiziale, della possibilità di ricorrere in cassazione avverso la stessa, nonché del controllo giudiziale sullo svolgimento delle attività d'indagine, finirebbero col rappresentare garanzie “vuote” ove non venga correlativamente riconosciuto al contribuente il diritto di impugnare il medesimo provvedimento autorizzatorio nel merito e nel contraddittorio delle parti. Proprio per tale motivo, si ritiene corretta l'intuizione di attenta dottrina che ha osservato come la Corte, nel caso che ne occupa, inclini decisamente verso l'adozione di un modello di tutela di tipo “procedimentale”, nel quale l'affidamento della cura degli interessi meritevoli di tutela a un soggetto che dia garanzie di imparzialità e indipendenza costituisce condizione necessaria ma non sufficiente al fine di assicurare una protezione autenticamente aderente ai dettami del giusto processo consacrati nell'art. 6 della Convenzione; pertanto, si rende indispensabile che a detta condizione si accompagni il riconoscimento di garanzie procedimentali, tra le quali la Corte, evidentemente, assegna un posto di fondamentale rilievo al

si ritiene che l'istanza a seguito della quale il giudice esamina la richiesta di autorizzazione sia resa in conformità con l'art. 6 paragrafo 1, allorquando la persona interessata dalla perquisizione in programma – che ignora l'esistenza di un procedimento nei suoi confronti – non possa essere ascoltata”.

287 Cfr. 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*, in Riv. Dir. Trib., 2008, IV, p. 212, il quale utilizza l'espressione “responsabilità fiscale” che, sebbene costituisca ad avviso del medesimo Autore un tecnicismo, tuttavia dà contezza della posizione del contribuente il quale, in tale prospettiva, viene accostato all'indagato di un reato sottoposto alle indagini preliminari.

Volendo proseguire con questo parallelismo, si potrebbe ipotizzare che, come il Pubblico Ministero, ad esito delle indagini, formula l'imputazione, allo stesso modo l'Amministrazione finanziaria, a conclusione dell'attività istruttoria, redige il processo verbale di constatazione e ne consegna copia al contribuente.

contraddittorio²⁸⁸.

Tuttavia, occorre osservare come, ad avviso di chi scrive, non sembra poi così del tutto pacifica l'intenzione della Corte europea dei diritti umani di inquadrare la questione nell'ambito delle controversie di natura fiscale. Infatti, dalla lettura delle citate sentenze nella materia *de qua*, emerge *ictu oculi* la volontà della Corte di allontanarsi il più possibile da ogni considerazione che possa, sia pur incidentalmente, rievocare l'annosa questione relativa all'applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione ai procedimenti riguardanti le controversie tributarie ordinarie.

Tale considerazione, a ben riflettere, trova conferma nella sentenza *Ravon* (così come anche nelle altre quattro sentenze che a quella sentenza fanno rinvio) in cui la Corte, nonostante richiami la sua precedente giurisprudenza sul caso *Ferrazzini*, per confermare, ancora una volta, l'esclusione del contenzioso tributario dal campo di applicazione dei "diritti e degli obblighi di natura civile", tuttavia osserva come la contestazione sottoposta al suo esame non comporti, in realtà, una controversia di natura fiscale, bensì, una controversia sui diritti civili²⁸⁹.

Infatti, la questione sottoposta al vaglio della Corte concerne la "*regolarità delle ispezioni domiciliari e dei sequestri di cui i ricorrenti sono stati oggetto*", di talchè, l'interrogativo che i giudici di Strasburgo si pongono nel caso in esame è se si è realizzato, o meno, il "*disconoscimento...da parte delle autorità del loro (cioè dei contribuenti) diritto al rispetto del domicilio*". Nella logica interpretativa della Corte, la circostanza che il soggetto autore dell'illegittima ingerenza nella sfera soggettiva del privato fosse l'Amministrazione finanziaria non altro rappresenta se non un elemento del tutto accidentale, atteso che "*il diritto fatto valere dal*

288 Sicuramente meritevoli di particolare attenzione e pregio interpretativo sono gli spunti critici sollevati da A. Marcheselli, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in GT Riv. Giur. Trib., 2008, p. 747 ss.

289 In questo senso cfr. sempre A. Marcheselli, *ult. op. cit.*, p. 747, il quale osserva come "*la sentenza non contiene, né espressamente, né implicitamente, alcun revirement rispetto all'orientamento tradizionale. Essa, infatti, non concerne, propriamente, una controversia tributaria, ma una controversia sui diritti civili*".

*contribuente non era intrinseco al rapporto tributario*²⁹⁰. Tanto premesso in punto di ricevibilità del ricorso, la Corte non può che concludere per il pieno riconoscimento del carattere “civile” del diritto in contestazione ritenendo conseguentemente applicabile l'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione per quanto concerne il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale.

Se da una parte, gli appena riferiti “rilievi critici” appaiono suggestivi e meritevoli di particolare attenzione, dall'altra, però, si ritiene opportuno osservare come l'algoritmo logico seguito dalla Corte europea nella sentenza *Ravon* (così come nelle altre pronunce), in realtà, riproduca esattamente lo stesso schema già analizzato *supra* con riguardo alla sentenza *Ferrazzini*. In quella sede, infatti, si è riflettuto sulla tendenza, da parte della Corte, di tenere distinti, sul piano del “metodo”, i due profili dell'interpretazione coerente e dell'interpretazione non irragionevole. E questo, in fin dei conti, pare essere il senso della volontà dei giudici dei diritti umani di aver trattato la controversia considerando separatamente, da una parte, il profilo sostanziale relativo alla violazione del diritto – di natura civile – al rispetto del domicilio posto dall'art. 8 e, dall'altra parte, il profilo procedurale relativo al riconoscimento del diritto ad un rimedio giurisdizionale effettivo tutelato dall'art. 6 della Convenzione. Nelle pronunce oggetto della presente disamina, il ragionamento svolto dalla Corte si appalesa, allo stesso tempo, sia coerente che ragionevole. Proprio per tale motivo non si ritiene potersi muovere alcuna critica o censura alla tecnica argomentativa utilizzata dalla Corte, così come, simmetricamente, non si condivide quell'orientamento, sebbene suggestivo, che, argomentando sulla base della forza vincolante delle sentenze della Corte europea dei diritti umani nei confronti degli

290 In questo senso, si condividono pienamente le riflessioni di A. Marcheselli, *ult. op. cit.*, p. 748. L'Autore rileva altresì che “la Corte riconosce, a quanto pare, che vi sono settori nei quali la supremazia dell'Amministrazione finanziaria rimane confinata al livello del diritto sostanziale (sanzioni, inviolabilità del domicilio) e almeno un altro settore (definizione di debito tributario) in cui la supremazia del soggetto pubblico si estenderebbe anche al campo processuale.

Stati membri del Consiglio d'Europa in virtù di un'asserita applicazione generalizzata dell'art. 46 della Convenzione, prospetta la possibilità di riconoscere al giudice comune il potere di disapplicare le norme interne in contrasto con la Convenzione attribuendo a quest'ultima quel primato di cui godono le norme del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea sulle norme nazionali²⁹¹.

Ferme restando le riflessioni svolte nel capitolo II con riguardo al rapporto fra la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e l'ordinamento costituzionale italiano, e senza d'altra parte sminuire i sopracitati spunti critici nondimeno meritevoli di attenzione, si ritiene in questa sede di adottare una posizione equidistante dai due suestposti orientamenti.

Tuttavia, nonostante le puntualizzazioni (che ormai rappresentano la costante di ogni pronuncia in cui si dibatte di posizioni giuridiche derivanti da rapporti di natura fiscale) volte ad escludere le controversie fiscali dall'applicazione dell'art. 6 della Convenzione sulla scia del precedente *Ferrazzini*, bisogna riconoscere che le sentenze in materia di tutela del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche, assumono un notevole potenziale innovativo nello scenario giurisprudenziale della Corte europea dei diritti umani e, in special modo, in un momento, quale quello attuale, in cui la Corte sembra accostarsi con sempre più interesse alle controversie nascenti da rapporti di natura tributaria, “nell'ambito di

291 Si veda 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*, in Riv. Dir. Trib., 2008, p. 212 ss., il quale pone la questione se “*possano esistere ricadute dirette sull'ordinamento italiano ed, in caso positivo, quali possano essere (non tralasciando, peraltro, che le sentenze della Corte di Strasburgo hanno carattere vincolante per gli Stati membri ex art. 46 della Convenzione). La soluzione – a mio avviso positiva – dipende, ovviamente, dalle conclusioni raggiunte in merito alla diretta applicabilità nel nostro ordinamento dei principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo...Dall'obbligo per il giudice italiano di disapplicare la norma interna in contrasto con il Trattato discende non solo la possibilità di fondare un giudizio di responsabilità dello Stato che non ha previsto il modello che la Corte ha contemplato come indefettibile, ma anche il potere-dovere del giudice italiano di disapplicare la norma interna portata dagli artt. 33 del DPR n. 600/1973 e 52 del DPR n. 633/1972 nonché 19 D. Lgs. n. 546/1992, sì da prevedere la possibilità di ricorso ad un giudice terzo ed imparziale anche durante il controllo (nonché una procedura giudiziale di secondo grado avverso i provvedimenti di questo giudice)*”.

un processo evolutivo ormai inarrestabile”²⁹².

Come già più volte osservato, tale evoluzione è sintomatica di una progressiva maturazione culturale che, inevitabilmente, sta portando a rimeditare il tradizionale approccio alle problematiche connesse al rapporto fra il sistema convenzionale di tutela dei diritti del contribuente e la materia tributaria.

Sulla scia di questa tendenza evolutiva si pone il nuovo *standard* di tutela affermato dalla Corte europea dei diritti umani in materia di istruttoria tributaria che reca con sé l'indubbio pregio di individuare le fondamentali linee guida entro le quali ciascun ordinamento deve garantire, ad ogni cittadino, l'accesso ad un rimedio giurisdizionale effettivo ed “immediato”. In particolare, nelle sopracitate sentenze si afferma che ogni persona che sia sottoposta a verifiche fiscali deve avere la possibilità di ottenere un controllo giurisdizionale, in fatto come in diritto, non solo sulla regolarità del provvedimento autorizzatorio, ma altresì sulla legittimità delle operazioni investigative intraprese nei suoi confronti; in tale direzione, il contribuente è messo nelle condizioni, sia di prevenire lo svolgimento di operazioni che si palesano *ex ante* illegittime, sia di avvalersi, *ex post*, di un opportuno rimedio inibitorio-cautelare nei casi in cui l'operazione che si assume illegittima abbia già avuto luogo²⁹³.

In altre parole, la Corte europea dei diritti umani, con specifico riguardo al tema della tutela procedimentale, ripropone un nuovo modo di concepire il rapporto fra

292 In questo senso vedi altresì L. Del Federico, *La rilevanza dei principi della CEDU in materia tributaria: ricadute applicative e percorsi interpretativi*, in S.Muleo-L.Del Federico-M. Basilavecchia, *Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in Dial. Trib., 2009, pp. 389-390, il quale constata che “i sette anni trascorsi tra la sentenza 'Ferrazzini' ed il caso 'Ravon' sono stati caratterizzati da una maturazione culturale tale da indurre e rimeditare il tradizionale approccio alle problematiche in questione”.

293 Cfr. il punto 29 della sentenza *Ravon*.

In senso conforme cfr. P. Baker, *Searches of premises by Revenue Officers*, in *Some recent decisions of the European Court of Human Rights*, cit., p. 316, ad avviso del quale “the taxpayer who is subjected to a search of his premises (and this would appear to apply both to business premises and homes) must have effective access to an independent tribunal to challenge both whether a search should have taken place at all, and the conduct of that search. Merely having a requirement of judicial authorization for the search is not sufficient”.

il contribuente e l'autorità finanziaria. Il riconoscimento di un modello di tutela immediata, azionabile *ante causam* durante lo svolgimento delle indagini fiscali, costituisce affermazione del principio della parità delle armi²⁹⁴ nella misura in cui esso tende a riequilibrare, da una parte, una disciplina interna eminentemente protesa verso il soddisfacimento di esigenze squisitamente probatorie (secondo il modello della tutela differita) a favore dell'Amministrazione finanziaria, dall'altra parte, la disciplina convenzionale volta a promuovere l'interesse del contribuente a che possa avvalersi di un rimedio giurisdizionale effettivo di fronte ad un potere istruttorio esercitato in modo lesivo dei suoi diritti e interessi²⁹⁵.

Su un piano di “teoria generale”, il modello di tutela endoprocedimentale postula l'immediata incidenza dell'irrituale esercizio dei poteri istruttori sulle prerogative del verificato, di talchè, si pone l'esigenza di riconoscere a quest'ultimo un'opportuna *chance* difensiva direttamente ed in via immediata, senza attendere l'emanazione dell'atto impositivo (spesso a distanza di molto tempo e semprechè esso venga emanato²⁹⁶) o sanzionatorio da parte dell'Ufficio finanziario²⁹⁷. In altri

294 Per una definizione di “parità delle armi” si richiama A. Marcheselli, *Il giusto processo in Italia. Il tramonto dell'“interesse fiscale”*, in Dir. Prat. Trib. 2001, p. 793, il quale afferma che “*tale parità non viene riconosciuta in astratto, bensì tenuto conto della situazione concreta. Ciò comporta non che tutte le parti debbano avere, in tutti i processi e in tutte le condizioni, uguali poteri, ma che, a parità di condizioni, devono essere riconosciute uguali facoltà*”.

295 Cfr. S. Muleo, *Ispesioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in Corr. Trib., 2009, p. 765, il quale osserva come “*la Corte di Strasburgo...non sopporta che vi siano vuoti di tutela, nemmeno allorquando la legislazione interna preveda l'esperimento di rimedi risarcitori per i comportamenti colposi dei funzionari delle imposte o di tutele in sede penale per le eventuali condotte criminose. E non tollera nemmeno tutele imperfette, così come ha reputato essere quella francese, a causa della mancanza di un pieno doppio grado di giurisdizione*”.

296 Sul punto cfr. R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in Riv. Dir. Trib., I, 1994, p. 929, il quale osserva come “*un accesso domiciliare o un'indagine bancaria illegittimi ledono infatti in ogni caso il diritto all'inviolabilità del domicilio od alla riservatezza anche se gli elementi raccolti non siano impiegati per l'accertamento. Per impedire o far cessare tali pregiudizi, occorre agire immediatamente in sede giurisdizionale...*”; tuttavia, volgendo lo sguardo all'ordinamento italiano, l'applicabilità di un rimedio giurisdizionale che anticipi l'impugnazione del provvedimento impositivo finisce con l'essere inevitabilmente legato alla questione relativa alla tassatività degli atti impugnabili (art. 19 del D. Lgs. 546/1992). Gli atti dell'istruttoria amministrativa non sono compresi tra quelli “autonomamente impugnabili” nel processo tributario; per tale ragione, sia in dottrina che in giurisprudenza, si è

termini, si assume che l'attività istruttoria condotta in maniera illegittima da parte degli agenti verificatori dell'Amministrazione finanziaria possa ledere, in via autonoma ed indipendente dalle successive determinazioni accertative, una posizione soggettiva del contribuente “inquisito” che riveste una qualificazione giuridica diversa da quella connessa alla determinazione dell'imponibile e dell'imposta dovuta²⁹⁸.

In direzione opposta rispetto al modello della “tutela immediata” si muove lo schema della “tutela differita” secondo il quale qualsiasi atto istruttorio anteriore alla conclusione del procedimento accertativo non risulta *ex se* direttamente impugnabile in quanto l'azione ispettiva dei verificatori si configura come attività priva di autonomia e finalizzata alla sola acquisizione di elementi utili ai fini dell'esercizio del potere impositivo, di talchè il contribuente dovrà attendere l'emissione da parte dell'Ufficio di un provvedimento impugnabile dinanzi al

tentato di riconoscere forme di “tutela immediata” attraverso la previsione di rimedi giurisdizionali attivabili in giurisdizioni diverse da quella tributaria, segnatamente, quella civile ed amministrativa.

In particolare, tradizionalmente si è sempre cercato di individuare la giurisdizione, ora dell'uno, ora dell'altro “giudice”, ricorrendo alla *summa divisio* fra diritti soggettivi ed interessi legittimi (cfr. fra gli altri A. Fantozzi, *Accertamento tributario*, in Enc. Giur. Treccani, I, Roma, 1998, p. 12; B. Santamaria, *Le ispezioni tributarie*, Giuffrè, Milano, 1993; B. Santamaria, *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in Dir. Prat. Trib., II, 1980, pp. 968 ss.; M. Basilavecchia, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in Boll. Trib., 1990, pp. 805 ss.).

297 Cfr. M. Di Siena, *Illegittimità istruttorie, tutela del contribuente e giurisdizione amministrativa: un primo tentativo di inquadramento sistematico alla luce dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Rass. Trib., 2005, p. 1307.

298 Cfr. C. Buccico, *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in Rass. Trib., 2006, pp. 1525 ss.; F.A. Cimino, *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in Dir. Prat. Trib., I, 2005, pp. 1062 ss.; A. Iorio – S. Sereni, *L'impugnabilità degli atti endoprocedimentali innanzi al giudice tributario*, in Il Fisco, 1, 2009, p. 6965; T. Maglione, *Il procedimento investigativo tributario*, Jovene, Napoli, 2000, pp. 137 ss.

Tuttavia, in dottrina, non sembra così pacifica l'applicazione di un modello di tutela immediata in fase procedimentale. In particolare cfr. S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Ipsoa, Milano, 2002, il quale individua una serie di limiti all'applicabilità dello schema della tutela *ante causam* avverso l'esercizio illegittimo di poteri istruttori fra i quali si può menzionare la questione relativa alle lesioni indirette o meramente potenziali, per le quali risulta difficile individuare un sufficiente interesse processuale ad agire in via immediata, oppure la questione riguardante l'individuazione dell'autorità giudiziaria alla quale rivolgere la domanda di tutela immediata.

giudice tributario al fine di ottenere un controllo di legittimità sull'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'autorità fiscale. Per di più, mette conto sottolineare che, in quella sede, la tutela giurisdizionale del contribuente è possibile solo se le violazioni dell'attività ispettiva hanno determinato un debito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, dato che il processo tributario ha per oggetto precipuo la pretesa del contribuente di corrispondere imposte e sanzioni in misura non superiore a quella dovuta²⁹⁹.

Volendo riportare il discorso sul terreno del giusto processo, si può sostenere come quello della “tutela differita” sia un modello che appare *natura sua* imperfetto (*rectius*, sbilanciato), atteso che a fronte del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria di espletare le indagini fiscali (e di decidere sia l'*an* che il *quando* che il *quomodo* delle stesse) non si riconosce correlativamente al cittadino alcun potere di inibizione della stessa attività allorchè sia svolta in modo illegittimo o “sconveniente” (ossia travalicando ogni criterio di normalità e ragionevolezza, tale da sfociare in tipiche ipotesi di eccesso di potere).

Peraltro, va sottolineato come tale modello di tutela non fa altro che porre il contribuente nella situazione di dover “sopportare” il pregiudizio subito e di confidare in una mera aspettativa di tutela allorchè l'Ufficio, a seguito delle verifiche effettuate, intenda o meno emettere il provvedimento impositivo; se si

299 Particolarmente interessanti sul punto sono le riflessioni di R. Lunelli, *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, in GT Riv. Giur. Trib., 2009, pp. 499 – 500, il quale osserva come, nonostante la disciplina del procedimento tributario sia strutturata in modo tale da spostare in avanti la tutela giurisdizionale del contribuente leso in un suo diritto soggettivo da un illegittimo esercizio dei poteri istruttori, possa accadere che “*gli interessi direttamente pregiudicati durante il procedimento non comportino un debito a carico del contribuente; e succede che la pretesa fiscale non sia fondata esclusivamente su prove illegittimamente acquisite...Si tratta di questioni meritevoli di approfondimento, alle quali non si può pensare di dare soluzione invocando (genericamente) la tutela risarcitoria sussidiaria del giudice ordinario: con il rischio di eludere un problema che va, invece, affrontato in via legislativa, rafforzando i poteri cautelari e inibitori del giudice tributario ed aggiornando (arricchendolo) l'elenco degli atti impugnabili davanti alle Commissioni tributarie; o utilizzando un'espressione 'generale' in grado di comprendere e rappresentare atti che, comunque, meritano una tutela immediata di fronte alla giurisdizione tributaria*”.

riflette, poi, sulla circostanza che le posizioni soggettive del contribuente pregiudicate durante il procedimento tributario non necessariamente debbano sfociare in una determinazione impositiva, allora l'impugnazione dell'atto di accertamento non garantirebbe al contribuente una tutela effettiva dei suoi diritti ed interessi³⁰⁰.

Ne consegue che il contribuente potrà lamentare la lesione del suo diritto solamente in sede di impugnazione del medesimo provvedimento dinanzi all'autorità giurisdizionale competente³⁰¹. Ma anche a voler ritenere che il rinvio della tutela in sede processuale sia compatibile con i principi del giusto processo, il diritto del contribuente (che nella specie consiste in un diritto "personalissimo", quale l'inviolabilità del domicilio, la segretezza della corrispondenza o dell'attività professionale) risulterebbe, ciononostante, irrimediabilmente menomato, atteso che sarebbe difficile ipotizzarne una *restitutio in pristinum* una volta subita la lesione³⁰².

In definitiva, ciò che non si comprende nel modello della tutela differita, è come sia possibile che se, da una parte, si dà rilevanza e si accordano garanzie all'Amministrazione finanziaria per l'esercizio di un potere che solamente in via eventuale e successiva potrà sostanzarsi nel provvedimento impositivo, dall'altra parte, non si riconosce al contribuente il diritto – necessario – di accedere alla

300 Sul punto cfr. E. Manzon – A. Modolo, cit., p. 268, il quale osserva come “*la tutela differita pare altresì insufficiente, anche sotto il profilo tributario, in tutte quelle ipotesi in cui, nonostante siano state commesse violazioni in sede istruttoria, l'accertamento trovi comunque il proprio fondamento su informazioni o prove illegittimamente acquisite*”.

301 Per un'attenta e recente disamina sui modelli di tutela immediata e differita nell'istruttoria tributaria cfr. A. Marchselli, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in Dir. Prat. Trib., I, 2011, pp 4 ss..

302 In questo senso cfr. S. Muleo, *La Corte europea dei diritti dell'uomo 'apre' alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*”, in S.Muleo – L.Del Federico – M. Basilavecchia, “*Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*”, in Dial. Trib., 2009, p. 382, il quale sottolinea come “*occorre certo conciliare l'esigenza di conoscere i fatti posti a fondamento della 'responsabilità fiscale' con la salvaguardia delle vicende e degli accadimenti più intimi della persona. Il tutto nella consapevolezza, tra l'altro, che la sfera della privacy, con riferimento agli aspetti più delicati e sensibili, è come un velo, che, una volta squarciato, non è possibile rammendare*”.

tutela giurisdizionale *medio tempore*, con l'inevitabile conseguenza che il contribuente finisce con l'essere posto nella situazione di dover subire, oltre al pregiudizio dei suoi diritti, una (grave) perdita di “*chance difensiva*”³⁰³.

Il confronto fra i due modelli della “tutela immediata” e della “tutela differita” mette in luce il non indifferente potenziale innovativo della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani. Nonostante la perdurante esclusione delle controversie fiscali ordinarie dall'ambito di protezione della Convenzione, i recenti arresti interpretativi della Corte danno prova della crescente sensibilità verso una materia che è stata da sempre (e che è tutt'ora) considerata elemento prevalente di quello che la stessa Corte definisce il “nucleo duro” delle prerogative dello Stato, in quanto diretta manifestazione della sovranità statale. Ferma restando l'esigenza di rispettare, quale limite minimo, il margine di apprezzamento di ciascuno Stato membro nel riconoscere, nella materia tributaria, i diritti e le garanzie dei contribuenti, va osservato come l'approccio di tipo autonomistico-evolutivo adottato dalla Corte nell'interpretazione dei diritti e delle garanzie fondamentali consacrati nel testo convenzionale abbia progressivamente portato ad una significativa estensione della copertura convenzionale ad un numero sempre crescente di situazioni derivanti da rapporti di natura fiscale al punto da ricomprendervi anche ambiti diversi da quello strettamente processuale. Il merito del *new deal* inaugurato dalla giurisprudenza della Corte europea dei

303 Volgendo l'attenzione all'ordinamento italiano, va osservato come l'individuazione delle possibili tutele giurisdizionali a fronte dell'inosservanza delle norme che regolano le indagini fiscali trova il suo fondamento nella definizione dei rapporti intercorrenti fra l'attività istruttoria *stricto sensu* intesa e l'attività procedimentale.

Si tratta di due fasi distinte che, secondo l'impostazione tradizionale, sono state da sempre considerate funzionalmente collegate fra loro, in un rapporto di reciproca sostanziale derivazione, tale che tutto ciò che proviene dalla fase “conoscitiva” finisce col riverberarsi inevitabilmente nella successiva fase impositiva; tant'è che, sulla scia di siffatto orientamento, si è sostenuta fortemente la teoria dell'invalidità derivata del provvedimento impositivo viziato dall'illegittimità degli atti istruttori (prevedendo un'automatica trasformazione delle irregolarità delle indagini in vizi dell'accertamento tributario).

Tuttavia, al fine di delineare un modello di tutela immediata si è ritenuto necessario postulare l'autonomia delle fasi dell'istruttoria e dell'accertamento: esse devono considerarsi due fasi assolutamente distinte, non solo sul piano temporale, quanto, soprattutto, sul piano concettuale.

diritti umani è stato sicuramente quello di aver introdotto, nella prospettiva del completamento del sistema sovranazionale di tutela dei diritti fondamentali del contribuente, un nuovo *standard* di tutela che sarà destinato ad imporsi nella comunità degli Stati membri del Consiglio d'Europa e, in particolare, in quegli ordinamenti (fra cui quello italiano) in cui la legislazione fiscale interna non prevede un rimedio effettivo contro l'esercizio illegittimo dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria.

2.3 Il diritto al silenzio del contribuente e il “privilegio” contro l'auto-incriminazione.

Un altro ambito in cui la Corte europea dei diritti umani ha esteso le garanzie convenzionali poste dall'art. 6 in materia di giusto processo è quello del diritto al silenzio del contribuente e della possibilità, per esso, di invocare il “privilegio” contro l'auto-incriminazione.

Prima di procedere allo studio del tema, si impongono alcune considerazioni di carattere generale.

Il privilegio contro l'auto-incriminazione, che trova il suo naturale ambito di applicazione nel procedimento e nel processo penale, viene comunemente definito come il diritto di un testimone o di una parte in un processo di avvalersi della facoltà di rimanere in silenzio o di opporsi ad un interrogatorio o all'esibizione di documenti che, verosimilmente, potrebbero portarlo a rendere dichiarazioni o a svelare (attraverso i documenti) fatti autoincriminanti, esponendolo, ad esempio, ad indagine penale³⁰⁴. Tuttavia va osservato che il diritto a non autoincriminarsi

304 Cfr. sul punto B. Andoh, *The search order and the privilege against self-incrimination*, in *Business Law Review*, 2005, p. 9, il quale osserva come “*the privilege is based on the idea that no one should be obliged to give themselves away - 'nemo tenetur procedere se ipsum'*”. A

non esaurisce la sua operatività nel solo ambito del processo penale, ma esso viene comunemente inteso, specie negli ordinamenti di *common law* in cui esso è nato e si è evoluto, come il diritto di rifiutarsi di rendere testimonianze o dichiarazioni, non solo dinanzi ad un tribunale, ma anche dinanzi ad organi amministrativi cui la legge attribuisce poteri latamente “inquisitori”³⁰⁵.

Dunque, il privilegio contro l'auto-incriminazione tende ad assumere una portata applicativa notevolmente ampia, sol che si ponga mente al fatto che esso potrà essere invocato non soltanto nelle ipotesi in cui le risposte fornite ad un'autorità siano oggettivamente idonee a comportare una condanna penale, ma anche qualora emerga con evidenza, sia dalle implicazioni derivanti dalle domande, sia dal modo in cui esse vengono poste, che un'eventuale risposta, o la giustificazione per il silenzio volutamente serbato, possano comportare il serio pericolo di un “disvelamento” processualmente “nocivo”³⁰⁶.

similar maxim is 'nemo debet procedere se ipsum' – 'no one can be required to be his own betrayer'.

305 Particolarmente meritevole di attenzione è la *concurring opinion* del giudice Walsh nella sentenza della Corte europea dei diritti umani relativa al caso *Saunders v. UK* (application n° 19187/91, 17 dicembre 1996) il quale si sofferma lungamente sulla nascita e l'evoluzione storica del privilegio contro l'auto-incriminazione. Egli sostiene come “*i semi di questo privilegio sono stati piantati nel XIII secolo nel common law inglese quando i tribunali ecclesiastici inglesi iniziarono ad amministrare ciò che era chiamato il 'giuramento ex officio' di coloro che erano sospettati di eresia. Questa pratica, che comportava l'interrogatorio del sospettato che aveva giurato di dire la verità, era a suo tempo di portata rivoluzionaria perché sostituiva il metodo di determinazione della responsabilità originariamente basato sull'ordalia o sul giuramento di compurgazione...Purtroppo, nel tempo, il nuovo sistema del giuramento ex officio è andato incontro ad abusi da parte degli stessi tribunali ecclesiastici nella loro zelante 'caccia all'eresia'...Fra il XVI ed il XVII secolo in Inghilterra il 'giuramento ex officio' fu impiegato anche dal Tribunale della Camera Stellata per processare coloro che avevano osato opporsi al volere del Re. L'opposizione al giuramento divenne pratica molto diffusa al punto tale che, nella dottrina di common law, iniziava ad emergere gradualmente il principio che riconosceva al singolo il privilegio di rifiutarsi di testimoniare contro sé stesso, non solamente nel procedimento a cui si è fatto riferimento, ma, con l'evoluzione del common law, anche nei processi penali ordinari. Il principio postulava che 'nessuno avrebbe potuto rappresentare lo strumento della sua condanna'...Il privilegio contro l'auto-incriminazione venne riconosciuto ai testimoni durante lo svolgimento di indagini da parte di una commissione esecutiva o legislativa poiché esso agiva quale freno all'incondizionato potere di investigazione di dette autorità dello Stato*”.

306 Secondo quanto sostiene S. Frommel, *The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?*, in *British Tax Review*, 1994, p.

Volgendo, adesso, l'attenzione alla materia fiscale, nel paragrafo precedente è stato osservato come lo svolgimento dell'attività istruttoria da parte dell'Amministrazione finanziaria comporti, a vario livello, una inevitabile ingerenza nella sfera soggettiva del contribuente. Si tratta, tuttavia, di un'ingerenza che deve realizzare il giusto temperamento fra opposte esigenze: da una parte, l'esigenza degli Uffici finanziari di ricercare e raccogliere dati ed elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, nonché ai fini dell'individuazione delle violazioni delle norme tributarie, dall'altra parte, l'esigenza del contribuente a che l'attività investigativa cui viene sottoposto sia svolta in modo legittimo e nel rispetto dei canoni di proporzionalità dell'azione amministrativa, allorché, beninteso, si prefiguri il rischio che detta attività (travalicando i limiti imposti dalla legge) possa arrecare pregiudizio a situazioni giuridiche soggettive del contribuente "inquisito".

In taluni casi, si può verificare la circostanza in cui l'esercizio di poteri di accertamento e controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, o, più genericamente, l'adempimento da parte del contribuente degli obblighi fiscali formali, fra i quali l'obbligo di dichiarazione (*disclosure obligation*), implicino per lo stesso contribuente l'obbligo di fornire informazioni riguardanti l'esistenza di fatti fiscalmente rilevanti; il "disvelamento" di tali informazioni assolve, com'è ovvio, la funzione di garantire il regolare svolgimento dell'attività di accertamento da parte dell'Ufficio, evitando che il contribuente possa, mediante azioni od omissioni, intralciarne l'esercizio³⁰⁷. Tuttavia, tale forma di collaborazione del

619, nella giurisprudenza delle istituzioni di Strasburgo non è dato rinvenire la *ratio* del diritto al silenzio; "probabilmente questa risiede nel principio generale per cui l'onere della prova (*charge de la preuve*) ricada sull'attore (*onus probandi incumbit actor*), onere che deve essere più gravoso per l'accusa nei casi penali che non per l'attore nei casi civili, in quanto nei primi vale la presunzione di innocenza tutelata dall'articolo 6, paragrafo 2, della Convenzione".

307 Cfr. N. Kleemans, *The relationship between the national system of legal protection of the taxpayer and the European Convention on Human Rights*, in *EC Tax Review*, 2000, p. 47, il quale osserva come "at a certain point during an investigation, a person can invoke his privilege not to incriminate himself and can protect himself by not cooperating with the investigating officials. In exercising these rights, he is not subject to the normal consequences

contribuente, prescindendo da ogni ipotesi di partecipazione difensiva nell'ambito del procedimento (di cui si è parlato nel precedente paragrafo), non può ritenersi illimitata, al punto da porre il contribuente nella situazione di dover rendere dichiarazioni o esibire documenti che possano esporlo al rischio di “autoincriminarsi”.

Posta tale premessa, ci si deve chiedere se ed in che misura può postularsi, all'interno del sistema convenzionale di tutela dei diritti del contribuente, un generale diritto al silenzio invocabile dal medesimo contribuente allorchè la risposta alla richiesta di informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria risulti potenzialmente idonea ad esporlo al rischio di incorrere in sanzioni sia di natura amministrativa che penale.

Sebbene il privilegio contro l'auto-incriminazione sia nato e si sia sviluppato nel campo del processo penale, a partire dagli anni Ottanta, la Commissione (prima), la Corte europea dei diritti umani (dopo), nonché la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si sono a lungo interrogate sulla possibilità di ampliare l'ambito di applicazione del diritto a non autoincriminarsi, prospettando un arretramento della soglia della tutela processuale posta dalla Convenzione (ex art. 6), nonché dal Patto sui Diritti Civili e Politici, a fasi che precedono il momento della formalizzazione dell'accusa penale da parte degli organi inquirenti, ossia, nella fase delle indagini preliminari.

L'estensione operativa delle garanzie sul giusto processo a contesti esterni rispetto al processo ha consentito agli organi di Strasburgo di andare ancora oltre il ristretto ambito del processo penale, divisando, così, la possibilità che il diritto al silenzio possa applicarsi a settori in cui viene in considerazione l'esercizio di meri poteri amministrativi di indagine e controllo nei confronti dei cittadini. In tale direzione, la materia tributaria ha rappresentato, per le Corti sovranazionali, un interessante quanto utile “banco di prova” per ampliare lo spettro casistico del

that would follow if he refused to give this information”.

diritto al silenzio e del privilegio contro l'auto-incriminazione.

La Convenzione europea dei diritti dell'uomo, a differenza del Patto sui Diritti Civili e Politici, non prevede una disciplina espressa in materia di diritto al silenzio nei procedimenti penali. Tuttavia, è ormai orientamento unanimemente invalso nella giurisprudenza di Strasburgo quello volto a riconoscere il diritto al silenzio ed il privilegio contro l'auto-incriminazione come *standard* di tutela internazionali generalmente condivisi, riconducibili al paradigma del giusto processo, come delineato all'art. 6 della Convenzione. Ad avviso dei giudici dei diritti umani il diritto al silenzio presuppone che l'autorità cerchi di avvalorare l'ipotesi "accusatoria" mediante prove ottenute con metodi di coercizione ed oppressione della volontà del soggetto "inquisito"; solamente attraverso il riconoscimento, a favore dell'accusato, di uno strumento di tutela contro "improprie costrizioni" da parte delle autorità è possibile evitare il "fallimento della giustizia" ed assicurare che venga rispettato il principio della presunzione di innocenza posto dal secondo paragrafo dell'art. 6 della Convenzione a mente del quale "*ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata*"³⁰⁸.

Originariamente, però, le prime pronunce della Commissione europea dei diritti umani avevano inquadrato la questione sull'applicazione del diritto al silenzio alla materia fiscale nell'ambito dell'art. 8 della Convenzione³⁰⁹ il quale, nel disciplinare il "diritto al rispetto della vita privata e familiare", al secondo paragrafo, dispone che "*non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese,*

308 Cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenze *Funke v. France*, *John Murray v. UK*, *Saunders v. UK*, *J.B. v. Switzerland*, *Serves v. France*.

309 Si vedano le sentenze: Commissione europea dei diritti umani *Hardy Spirlet v. Belgium*, e Corte europea dei diritti umani, *Funke v. France*, *Mialhe v. France*, *Cremieux v. France* che saranno oggetto di approfondimento *infra*.

alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui”.

Solamente in un momento successivo la Corte europea dei diritti umani, mutando prospettiva, ha ricondotto la questione nell'ambito dell'art. 6 della Convenzione, ritenendo che la posizione del contribuente sottoposto ad accertamento sia sostanzialmente equiparabile a quella del soggetto indagato in un procedimento penale. È evidente come lo spostamento dell'“angolo visuale”, dall'art. 8 all'art. 6 della Convenzione, con cui i giudici dei diritti umani si sono occupati della questione, ha fatto sì che l'oggetto della tutela fosse, non più di carattere sostanziale (diritto alla riservatezza), ma di natura eminentemente processuale (diritto di difesa)³¹⁰.

Il *leading case* nella materia che ne occupa è rappresentato dalla sentenza pronunciata dalla Commissione europea dei diritti umani nel caso *Hardy Spirlet v. Belgium*³¹¹ con la quale, per la prima volta, viene affrontata la questione riguardante l'estensione del potere dell'Amministrazione finanziaria di richiedere al contribuente determinate informazioni relative a fatti fiscalmente rilevanti.

Nel caso in esame, le autorità fiscali belga avevano chiesto al contribuente di fornire informazioni in ordine all'utilizzo di somme di denaro che gli erano provenute dalla vendita di beni immobili di sua proprietà. Il contribuente aveva cercato di giustificare la destinazione di dette somme dichiarando di averle investite in una impresa di cui era titolare e di aver effettuato, con le somme residue, altri investimenti personali. Le autorità fiscali, non ritenendo sufficienti le argomentazioni addotte dal contribuente, chiesero a quest'ultimo di fornire informazioni più dettagliate sugli investimenti privati effettuati con le somme oggetto di accertamento. Ritenute, ancora una volta, non soddisfacenti le

310 Per una attenta analisi ricostruttiva della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia, si veda L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010, pp. 45 – 48.

311 Commissione europea dei diritti umani sentenza, application n° 9804/82, 7 dicembre 1982.

giustificazioni offerte dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria decideva di recuperare a tassazione le somme dovute con riguardo agli investimenti diversi da quello effettuato nell'impresa del contribuente.

Il signor Hardy Spirlet, al quale l'Ufficio aveva richiesto addirittura di fornire una lista, comprendente anche le ricevute, di tutte le spese personali effettuate, aveva adito pertanto la Commissione europea dei diritti umani, lamentando la violazione dell'art. 8 della Convenzione, atteso che la richiesta di informazioni attinenti ad affari personali aveva comportato un'illegittima interferenza nella sua vita privata.

La sentenza della Commissione di Strasburgo assume una portata dirompente, solo che si ponga mente al fatto che essa si colloca in un momento storico in cui l'estensione delle garanzie convenzionali al settore fiscale trovava un limite invalicabile nella ritrosia delle Corti sovranazionali di statuire su una materia, quale quella tributaria, saldamente ancorata all'esercizio della sovranità statale.

Il merito della sentenza *Hardy Spirlet* risiede nell'aver la Commissione europea dei diritti umani aperto la strada al riconoscimento di una forma di tutela del contribuente, per la prima volta, nella fase del procedimento tributario. Ciò emerge con evidenza nella parte della pronuncia in cui la Commissione *“riconosce senza esitazione che la circostanza per cui l'autorità fiscale abbia il potere di richiedere al contribuente di produrre una lista riguardante le sue spese private, con il rischio di sottoporlo ad accertamento fiscale, costituisce un'interferenza con la sua vita privata”*.

Dunque, i giudici di Strasburgo, in via preliminare, ritenevano fondate le argomentazioni del contribuente, osservando come la ricerca di informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria interferisca con il diritto del contribuente di mantenere la riservatezza sui suoi affari finanziari personali; tuttavia, immediatamente dopo, viene affermato come detta interferenza nella sfera privata del singolo possa essere giustificata dall'esigenza dello Stato di riscuotere i tributi,

semprechè, beninteso, ciò avvenga nel rispetto del principio di proporzionalità³¹². In particolare, i giudici dei diritti umani giungevano alla conclusione che la richiesta di informazioni da parte dell'autorità fiscale belga aveva realizzato un'interferenza proporzionata (all'interesse pubblico protetto) ed obiettiva; in primo luogo perchè prevista dalla legge, in secondo luogo perché la richiesta di informazioni è funzionale all'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi (in quanto ritenuto necessario in una società democratica), nonché alla prevenzione di fatti di frode e di evasione fiscale.

È di tutta evidenza come l'originario approccio ermeneutico adottato dagli organi di Strasburgo risentisse significativamente di un'impostazione volta a riconoscere rilevanza all'ammontare delle somme da tassare piuttosto che al grado di ingerenza dell'attività di accertamento nella sfera privata del contribuente; emblematica in tal senso è la parte della sentenza in cui si legge che “*la Commissione non ha motivo di dubitare sul fatto che l'interferenza costituisca una misura necessaria per il benessere economico del Belgio*”³¹³.

La successiva giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani segna una radicale inversione di tendenza, sebbene la prospettiva ermeneutica fosse sempre quella volta a ricondurre il diritto al silenzio nell'ambito di operatività dell'art. 8 della Convenzione.

Il 25 febbraio 1993 la Corte europea dei diritti umani si è pronunciata su tre casi che, sebbene traessero origine da questioni attinenti l'applicazione della legge doganale francese, hanno fornito un notevole contributo nella direzione dell'evoluzione e del completamento del sistema sovranazionale dei diritti e delle garanzie fondamentali del contribuente. Si tratta delle sentenze *Funke v.*

312 Cfr. sul punto P. Baker, *Taxation and human rights*, in Gray's Inn Tax Chambers Review, 2001, p. 10.

313 Cfr. sul punto M. Dasse, *Human Rights, European Law and Tax Law: the implications of the judgements of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Corbiau*, in EC Tax Review, 1994, pp. 86-87.

*France*³¹⁴, *Mialhe v. France*³¹⁵ e *Crémieux v. France*³¹⁶ in cui i contribuenti lamentavano che le perquisizioni e i sequestri effettuati dalle autorità doganali fossero avvenuti in violazione dell'art. 8 della Convenzione. La portata innovativa della giurisprudenza della Corte europea si coglie nella circostanza che, sebbene i menzionati casi si riferissero ad atti istruttori (perquisizioni e sequestri) posti in essere dalle autorità doganali, i principi di diritto affermati nelle sentenze sono, invero, idonei a trovare applicazione, in via generale, anche nell'espletamento di atti di indagine da parte degli uffici finanziari³¹⁷.

La pronuncia sulla quale merita soffermare, in particolare, l'attenzione è quella riguardante il caso *Funke v. France*. Nel 1980, l'autorità doganale francese procedeva a perquisizione presso la casa di abitazione del contribuente “*al fine di ottenere informazioni dettagliate sul suo patrimonio all'estero*”. Il signor Funke (cittadino tedesco residente in Francia) si rifiutò di esibire i documenti relativi ad alcuni conti correnti intrattenuti presso banche tedesche e per, tale omissione, venne sottoposto a procedimento penale. Il tribunale penale lo condannò a corrispondere una pena giornaliera fintantoché non avesse prodotto i documenti richiesti. Conclusosi il procedimento penale, il signor Funke adiva la Commissione europea dei diritti umani lamentando che gli accessi esperiti dall'autorità doganale francese presso la sua casa di abitazione fossero stati svolti illegittimamente, in violazione degli artt. 6 e 8 della Convenzione.

La Corte europea dei diritti umani, ribaltando il precedente orientamento della Commissione maturata in seno al caso *Hardy Spirlet*, ha ritenuto sussistente la violazione dell'art. 8 della Convenzione³¹⁸. I giudici dei diritti umani riconoscono

314 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application n° 10828/84, 25 febbraio 1993.

315 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application n° 12661/87, 25 febbraio 1993.

316 Corte europea dei diritti umani, sentenza, application n° 11471/85, 25 febbraio 1993.

317 Cfr sul punto S. Frommel, *ult. op. cit.*, p. 828.

318 Particolarmente interessanti, sul punto, sono le riflessioni di M. Dessesse, *ult. op. cit.*, p. 88, ad avviso del quale “*occorre osservare come la Corte non sembri prendere in considerazione l'importanza delle somme depositate dal signor Funke nei conti correnti esteri (infatti, la sentenza della Corte non contiene alcuna indicazione in tal senso). Invece, la Corte*

che le difficoltà che uno Stato deve affrontare per evitare “*le fughe di capitali e le evasioni fiscali*” possono rendere necessario il ricorso, da parte delle autorità, a “*misure quali perquisizioni e sequestri volti ad acquisire prove materiali*”.

Proprio per tale ragione, la Corte riconosce in capo a ciascuno Stato contraente un certo margine di apprezzamento nel determinare il modo e l'intensità con cui l'attività ispettiva dell'Amministrazione possa interferire nella sfera soggettiva del contribuente; nelle sentenze pronunciate sui casi francesi si legge infatti che “*le autorità doganali godono di poteri molto ampi; in particolare, esse hanno competenza esclusiva nel determinare l'opportunità, il numero, la lunghezza e l'entità delle ispezioni*”. Tuttavia, siffatto margine di apprezzamento incontra un limite nel principio di autonomia cui si ispira la Corte europea nell'interpretazione della Convenzione, così come nella creazione di modelli di tutela che devono trovare la loro legittimazione nell'oggetto e nello scopo della Convenzione e non nelle discipline nazionali che regolano la relativa materia (semprechè, beninteso, non entrino in gioco principi fondamentali comuni degli Stati membri del Consiglio d'Europa).

Tale considerazione trova, invero, riscontro nella sentenza *Funke* in cui i giudici affermano che “*le eccezioni previste dal paragrafo 2 dell'articolo 8 vanno interpretate in senso restrittivo e il ricorso alle stesse, nel caso concreto, deve essere valutato in modo convincente*”. Ciò val quanto dire che i criteri di legittimità e proporzionalità che devono giustificare l'ingerenza dell'attività istruttoria nella sfera personale del contribuente, vanno intesi secondo il loro *autonomous meaning*, ossia, secondo il significato che essi assumono nel sistema convenzionale di tutela dei diritti e delle libertà fondamentali, tenuto conto, altresì, dei principi costituzionali comuni degli Stati membri del Consiglio d'Europa fra i quali vengono in considerazione quelli che sottendono al “benessere

(esclusivamente) tiene in considerazione il fatto che le autorità doganali francesi, in osservanza della legge francese in vigore, avrebbero potuto svolgere ispezioni presso le abitazioni dei contribuenti senza nessun controllo giurisdizionale”.

economico del paese” ed alla “prevenzione degli illeciti”.

Proprio per tale motivo la Corte ritiene che “*la legislazione e la prassi in materia devono consentire una tutela adeguata ed efficace contro gli abusi*”³¹⁹, al fine di far sì che le modalità di svolgimento dell'attività investigativa dell'Amministrazione finanziaria siano proporzionate, non solo alle esigenze probatorie, ma altresì, alla necessità di garantire al contribuente un rimedio effettivo di natura giurisdizionale volto a vagliare la legittimità e l'opportunità degli atti dell'Amministrazione che realizzano un'ingerenza nella sua sfera personale.

Come già accennato sopra, fino alle sentenze del 1993, la giurisprudenza degli organi di Strasburgo si era caratterizzata per un approccio ermeneutico volto a risolvere la questione relativa all'applicazione del diritto al silenzio alla materia tributaria sulla base del ricorso all'art. 8 della Convenzione.

Tuttavia, è da osservare come, fra i tre casi appena esaminati, solamente la sentenza *Funke* presenta un elemento di assoluta novità: in essa, infatti, la Corte viene chiamata a pronunciarsi sull'illegittimità dell'attività ispettiva posta in essere dalle autorità doganali francesi sotto il duplice profilo della violazione dell'art. 8 e dell'art. 6 della Convenzione. Nel caso in esame, il ricorrente sosteneva che la condanna ad una sanzione penale per essersi rifiutato di esibire i documenti richiesti dalle autorità doganali aveva violato il suo diritto ad un equo processo ex

319 La preoccupazione della Corte di Strasburgo circa la possibilità di “abusi” commessi durante lo svolgimento di perquisizioni e sequestri emerge con nitidezza anche dalle citate sentenze *Miailhe* e *Crémieux*.

Nel caso *Miailhe* le autorità doganali francesi, ad esito di una ispezione effettuata nei locali della sede della società, procedevano al sequestro di circa 15.000 documenti che venivano collocati, in modo disordinato, in otto scatole di cartone che provvedevano a sigillare e portare presso l'ufficio doganale regionale.

Nel caso *Crémieux*, invece, le autorità doganali francesi, eseguirono “83 operazioni investigative” consistenti in interrogatori ed ispezioni presso la sede legale della società “indagata”, presso l'abitazione ed altri luoghi del contribuente, nonché, presso le abitazioni di altre persone che avevano avuto rapporti commerciali con il ricorrente e con la società. Ad esito delle indagini gli agenti verificatori procedevano al sequestro di 518 documenti, alcuni dei quali, secondo il signor Crémieux, non avevano alcuna attinenza con l'oggetto delle indagini.

art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, nonché il principio della presunzione di innocenza posto dal secondo paragrafo del medesimo art. 6. In particolare, il contribuente lamentava che i funzionari doganali avevano violato il suo diritto di astenersi dal produrre prove *contra se*, in quanto essi lo avevano minacciato di irrogare una sanzione nei suoi confronti (*rectius* di sottoporlo a procedimento penale) al fine di costringerlo ad esibire documenti della cui esistenza essi non avevano la certezza, ma solo il sospetto. Non essendo in grado di procurarsi in altro modo quei documenti, gli agenti verificatori avevano tentato di costringere il contribuente a fornire la prova dei reati che questi avrebbe asseritamente commesso. Ad avviso del ricorrente, dunque, il modo di procedere delle autorità doganali risultava vieppiù illegittimo, atteso che esse avrebbero potuto ottenere le informazioni che cercavano mediante il ricorso all'assistenza internazionale ed ottenere, per tale via, le prove necessarie dagli Stati esteri interessati.

Alla luce dei fatti appena esaminati, è di tutta evidenza come i giudici della Corte europea dei diritti umani si siano trovati, per la prima volta, a dover affrontare la questione se il diritto al silenzio ed il privilegio contro l'auto-incriminazione potessero inquadrarsi nella prospettiva del giusto processo.

Sotto questo aspetto la sentenza *Funke* segna un momento fondamentale nell'evoluzione del sistema sovranazionale di garanzie del contribuente. Il mutamento della prospettiva con cui la Corte si è occupata della materia e la riconduzione della questione nell'alveo dei diritti e delle garanzie sul giusto processo consacrati nell'art. 6 della Convenzione ha fatto sì che la sentenza *Funke* potesse ergersi a *leading case* sul quale si è andata modellando la giurisprudenza successiva.

Con riguardo al caso che ne occupa, la Corte sottolinea l'importanza che il diritto degli individui a non incriminare se stessi assume, sia sul piano internazionale che su quello sovranazionale; si richiamano infatti l'art. 14 del Patto Internazionale sui Diritti Civili e Politici il quale, alla lettera g) del terzo paragrafo, stabilisce che

“ogni individuo accusato di un reato ha il diritto, in posizione di piena uguaglianza, a non essere costretto a deporre contro se stesso o a confessarsi colpevole”, nonché la giurisprudenza maturata in seno alle istituzioni della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in tema di giusto processo e le sentenze con cui la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata sulla questione del diritto al silenzio (si fa riferimento ai casi *Orkem* e *Hoechst* che di qui a poco verranno esaminati).

Ciò posto, la Corte di Strasburgo, nel ritenere sussistente la violazione dell'art. 6 della Convenzione, riconosce che “*la particolare natura del diritto doganale non può giustificare la violazione del diritto di qualunque persona 'accusata di un reato' nel senso autonomo di tale espressione nell'articolo 6, a mantenere il silenzio e non contribuire ad autoincriminarsi*”. È ben evidente come il principio di diritto appena espresso si presti ad un'applicazione ampia, idonea a ricomprendere all'interno della tutela convenzionale anche le peculiarità della materia fiscale globalmente intesa. È possibile sostenere tale considerazione per due diversi ordini di ragione.

In primo luogo, va sottolineato come, a differenza dell'approccio adottato dalla giurisprudenza della Commissione in seno al precedente *Hardy Spirlet*, la Corte pone l'attenzione non più sull'entità del “presupposto” da tassare, ma, al contrario, sull'interesse a che la sfera personale del contribuente non venga scalfita da comportamenti abusivi dell'Amministrazione finanziaria che, ponendolo nella situazione di dover rendere dichiarazioni “auto-indizianti”, siano potenzialmente idonei ad esporlo al rischio di incorrere in sanzioni, siano esse di natura penale che amministrativa³²⁰.

320 Tale circostanza emerge con chiarezza nelle *concurring opinion* del giudice Matscher in seno alla sentenza *Funke*; egli sostiene che “*secondo la legge fiscale una persona che non adempie all'obbligo di rispondere alle richieste di informazioni o che non produce documenti che riguardano la sua posizione fiscale entro il termine fissato dalla legge, è soggetto ad una pena pecuniaria nella forma della sanzione “ragionevole”, oppure, viene sottoposto ad accertamento – sempre in modo “ragionevole” - dalle autorità competenti. Ciò non può*

In secondo luogo, si osserva come l'estensione operativa del diritto al silenzio e del privilegio contro l'autoincriminazione alla materia fiscale è resa possibile grazie all'autonomo significato che la Corte attribuisce al concetto di “*charged with a criminal offence*”, ossia di persona “*accusata di un reato*”, posto dal secondo paragrafo dell'art. 6 della Convenzione con riguardo alla presunzione di innocenza³²¹.

Sebbene la norma faccia esclusivo riferimento alla persona “accusata” di un reato, la Corte europea ritiene che il diritto di rimanere in silenzio possa essere invocato anche dal semplice “sospettato” di un reato, ossia, dal soggetto nei cui confronti non è ancora stata formalizzata l'imputazione penale da parte dell'organo dell'accusa³²². Sotto tale profilo, è evidente come l'approccio ermeneutico di tipo estensivo-evolutivo adottato dalla Corte europea dei diritti umani realizzi un'anticipazione della tutela convenzionale ad un momento in cui il procedimento si trova in una fase istruttoria e non risulta chiaro se sussistano prove sufficienti a muovere l'imputazione nei confronti del sospettato (onde fargli assumere lo *status* di soggetto “accusato”). Il diritto al silenzio sarà del pari riconosciuto all'indagato anche nell'ipotesi in cui sussistano elementi indiziari sufficienti a muovere un addebito di colpevolezza a suo carico, ma tuttavia, l'accusa decida per qualunque

ritenersi compatibile, nè con i principi del giusto processo, né con la presunzione di innocenza (nel senso che nessuno può essere obbligato a fornire prove contro se stesso)”.

321 Sulla nozione autonoma di “*charged with a criminal offence*” cfr. P. Van Dijk, *Access to court*, in AA.VV. (a cura di R.St.J. Macdonald – F. Matscher – H. Petzhold), *The European system for the protection of human rights*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 1993, pp. 360-362; P. Van Dijk – F. Van Hoof, *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, Intersentia, Oxford, 2006, pp. 539 ss.

322 Cfr. S. Frommel, *The European Court of Human Rights and the right to the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?*, cit., p. 838, il quale osserva come “*il diritto ad un equo processo, tutelato dall'articolo 6 comprende sia per l'accusato che per il sospettato il diritto di non rispondere e non aiutare coloro che li accusano o che li indagano fornendo prove dei reati che avrebbero commesso. D'altro canto però, né l'accusa, né i responsabili dell'indagine possono costringere un accusato o un sospettato a fornire tali prove poiché né un accusato né un sospettato possono essere costretti ad autoincriminarsi. Per sospettato si intende, essendo ancora nella fase dell'indagine in cui vengono raccolte prove, una persona che non è stata accusata e forse non lo sarà mai*”.

motivo di non procedere all'incriminazione³²³.

Come è stato già osservato, non solo le istituzioni di Strasburgo si sono occupate del tema riguardante il riconoscimento del diritto al silenzio nella materia tributaria, ma anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in diverse occasioni, è stata investita della questione. Prima che la Corte europea dei diritti umani si pronunciasse sui casi francesi nel 1993, la Corte di Giustizia, con le note sentenze *Orkem* e *Hoechst* del 1989, si è occupata della questione riguardante i profili di legittimità dell'esercizio del potere, da parte della Commissione dell'Unione Europea, di chiedere informazioni ed ottenere documenti. Nella specie, si trattava di controversie che traevano origine da decisioni che aveva emesso la Commissione dell'Unione Europea nell'ambito di indagini circa l'esistenza di accordi o di pratiche concordate che si assumevano essere state svolte in contrasto con l'art. 85, n. 1, del Trattato CEE (poi art. 81 con il Trattato di Maastricht, oggi art. 101 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona) il quale pone i principi generali e le regole fondamentali in materia di concorrenza, applicabili alle imprese³²⁴.

323 Emblematica in tal senso la Corte europea dei diritti umani nella sentenza *Imbrioscia v. Switzerland* (application n° 13972/88, 24 novembre 1993) in cui si afferma, al paragrafo 36, che l'obiettivo fondamentale dell'art. 6 della Convenzione, per quanto concerne in particolare la materia penale, è quello di garantire un giusto processo dinanzi ad un "tribunale" competente a pronunciarsi su ogni accusa penale, ma ciò non vuol dire che i medesimi diritti e garanzie non debbano applicarsi anche a situazioni "pre-processuali".

In senso conforme cfr. S. Frommel, *The right of taxpayers to remain silent under the European Convention on Human Rights*, in AA.VV. (a cura di D. Albergse – H. Van Arendong), *Taxpayer protection in the European Union: papers presented at an EFS Conference*, Kluwer Law International, The Hague, 1998, p. 83.

324 L'art. 85, n. 1, del Trattato CEE, così dispone: "Sono incompatibili con il mercato interno e vietati tutti gli accordi tra imprese, tutte le decisioni di associazioni di imprese e tutte le pratiche concordate che possano pregiudicare il commercio tra Stati membri e che abbiano per oggetto o per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato interno ed in particolare quelli consistenti nel:

- a) fissare direttamente o indirettamente i prezzi d'acquisto o di vendita ovvero altre condizioni di transazione;
- b) limitare o controllare la produzione, gli sbocchi, lo sviluppo tecnico o gli investimenti;
- c) ripartire i mercati o le fonti di approvvigionamento;

In particolare, nel caso *Orkem*, la società ricorrente eccepiva l'illegittimità nell'esercizio, da parte della Commissione, del potere di chiedere informazioni, in quanto essa “*ha tentato di raccogliere documenti...chiedendo informazioni che non erano necessarie e trasgredendo il principio di proporzionalità*”. Per tale ragione, la ricorrente lamentava la violazione del diritto di difesa, *sub species* del diritto fondamentale di non testimoniare contro sé stessi, invocando i principi costituzionali comuni agli Stati membri, la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, nonché il Patto sui Diritti Civili e Politici.

Tuttavia, la Corte di Giustizia, nel caso sottoposto al suo esame, non ha ravvisato l'esistenza di un principio comunitario generale (*nemo tenetur edere contra se*) derivante dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, così come, con riguardo all'art. 6 della Convenzione europea, né dal suo dettato, né dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani, possa postularsi il privilegio contro l'auto-incriminazione come corollario del diritto di difesa³²⁵.

Nonostante dai citati punti della sentenza *Orkem* l'indirizzo ermeneutico adottato dalla Corte di Giustizia sembri porsi in controtendenza rispetto alla giurisprudenza che, in quel momento, maturava in seno alla Corte di Strasburgo, i giudici del Lussemburgo hanno riconosciuto l'imprescindibilità di uno strumento di tutela che sia idoneo ad evitare che i diritti di difesa “*vengano irrimediabilmente compromessi nell'ambito di procedure d'indagine...di conseguenza, anche se taluni diritti della difesa riguardano unicamente procedimenti in contraddittorio...altri diritti devono essere rispettati già dalla fase dell'indagine preliminare*”³²⁶.

d) *applicare, nei rapporti commerciali con gli altri contraenti, condizioni dissimili per prestazioni equivalenti, così da determinare per questi ultimi uno svantaggio nella concorrenza;*

e) *subordinare la conclusione di contratti all'accettazione da parte degli altri contraenti di prestazioni supplementari, che, per loro natura o secondo gli usi commerciali, non abbiano alcun nesso con l'oggetto dei contratti stessi”.*

325 Cfr. punti 29 e 30 della sentenza *Orkem*.

326 Cfr. punto 33 della sentenza *Orkem*.

Ebbene, trasponendo siffatto principio di diritto alla materia fiscale, si può affermare che esistono dei diritti del contribuente che possono essere “incisi”, in modo più o meno irreversibile, dall'Amministrazione finanziaria durante lo svolgimento dell'attività di accertamento; proprio per tale ragione si rende necessario riconoscere al contribuente, sin dalla predetta fase amministrativa di “indagine”, la facoltà di opporsi alla richiesta da parte dell'ufficio finanziario di esibire documenti o, più genericamente, di rivelare informazioni su fatti e circostanze aventi natura “incriminante” per il contribuente stesso.

Inoltre, allorché si è richiamata la sentenza *Imbrioscia*, si è osservato come, ad avviso della Corte di Strasburgo, l'ambito di operatività dell'art. 6 della Convenzione possa estendersi anche a situazioni pre-processuali, ossia a quelle ipotesi in cui lo svolgimento di attività di indagine da parte di organi amministrativi possa arrecare nocumento a diritti e garanzie dell'individuo.

In questa direzione, le pronunce con cui la Corte europea dei diritti umani ha operato la “sussunzione” del diritto al silenzio sotto l'art. 6 della Convenzione hanno segnato una tappa fondamentale ai fini del rafforzamento delle garanzie del contribuente nella fase dell'accertamento³²⁷.

Particolarmente interessanti i successivi punti 31 e 32 della sentenza in cui la Corte di Giustizia osserva come “*benchè la Commissione possa obbligare un'impresa a fornirle tutte le informazioni necessarie per quanto attiene ai fatti di cui quest'ultima sia a conoscenza ed a comunicarle, se del caso, i relativi documenti di cui sia in possesso, pur potendo essi servire ad accertare che l'impresa stessa o un'altra impresa hanno tenuto un comportamento anticoncorrenziale, essa non può però pregiudicare, mediante una decisione di chiedere informazioni, i diritti della difesa riconosciuti all'impresa. La Commissione non può pertanto imporre all'impresa l'obbligo di fornire risposte attraverso le quali questa sarebbe indotta ad ammettere l'esistenza della trasgressione, che deve invece essere provata dalla Commissione*”.

327 Particolarmente interessanti, al riguardo, si rivelano le intuizioni di J. Hilliard, cit., p. 471 il quale propende per l'applicazione, ora del modello della “tutela immediata”, ora di quello della “tutela differita”, a seconda che il contribuente sia stato costretto dagli agenti verificatori a fornire determinate informazioni o si sia rifiutato, *ab origine*, di disvelarne il contenuto.

Resta inteso, ovviamente, che ogni informazione acquisita dall'Amministrazione finanziaria mediante coercizione (ossia prospettando al contribuente le conseguenze anche penali di un suo rifiuto di fornire le informazioni richieste) ed utilizzata nell'eventuale processo penale, o nel giudizio tributario in cui vi è in contestazione l'irrogazione della sanzione amministrativa tributaria, finirebbe inevitabilmente con l'incorrere nella sanzione processuale

Al riguardo, emblematica è stata la sentenza *Funke* che ha realizzato una vera e propria “processualizzazione” del diritto al silenzio, atteso che la tutela di tale diritto non viene considerata solamente nella sua dimensione sostanziale, come rispetto del diritto alla riservatezza (ex art. 8 della Convenzione), ma in una prospettiva squisitamente processuale, in termini di diritto di difesa, dunque, nell'alveo delle garanzie sul giusto processo (ex art. 6).

Tuttavia, mette conto osservare come il riconoscimento di un siffatto diritto sia inevitabilmente destinato a collidere con le esigenze di accertamento delle violazioni di norme tributarie da parte dell'Amministrazione finanziaria, specie in quei sistemi in cui l'attività impositiva si basa fundamentalmente sull'utilizzo delle informazioni acquisite dagli uffici nella fase dell'accertamento. Così come, un eccessivo utilizzo del diritto al silenzio potrebbe portare con sé il serio rischio di una sua generalizzazione con inevitabile ostacolo all'attività di accertamento degli illeciti fiscali.

Proprio per tale motivo si rende indispensabile individuare un “giusto bilanciamento” fra gli interessi, pubblici e privati, che nella specie vengono in considerazione.

Al fine di stabilire in quale misura l'Amministrazione finanziaria possa far uso del suo potere di ricercare e raccogliere informazioni del contribuente nell'accertamento, corre in aiuto il principio di proporzionalità, in virtù del quale l'Amministrazione persegue il fine pubblico, sotteso all'attività di accertamento, tenendo conto dell'esigenza del contribuente a che l'acquisizione di quelle informazioni non lo ponga nella situazione di dover fornire dati ed elementi che potrebbero esporlo ad una “responsabilità fiscale”.

dell'inutilizzabilità.

3. La previsione di modelli di tutela del contribuente nella dimensione della fiscalità internazionale.

3.1 La tutela giurisdizionale del contribuente nelle procedure amichevoli per l'eliminazione della doppia imposizione.

Continuando a trattare del tema relativo al riconoscimento di un rimedio giurisdizionale effettivo nei confronti del contribuente nella fase del procedimento tributario, merita svolgere alcune brevi considerazioni sulla questione riguardante l'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione, con riguardo al *right to access to court*, alle procedure amichevoli per l'eliminazione della doppia imposizione (*mutual agreement procedure o MAP*)³²⁸.

Le procedure amichevoli costituiscono un strumento del diritto internazionale tributario diretto a realizzare, per via amministrativa, la composizione “bonaria” delle controversie fiscali internazionali attraverso il negoziato fra gli Stati membri interessati³²⁹.

Le *MAP*, la cui introduzione è stata dettata dall'esigenza di garantire l'uniforme

328 Per un'ampia disamina sulle procedure amichevoli per l'eliminazione della doppia imposizione cfr. fra gli altri G. Groen, *Arbitration in bilateral tax treaties*, in Intertax, 2002, pp. 3 ss.; L. Nobrega - S. Loureiro, *Mutual agreement procedure: preventing the compulsory jurisdiction of the International Court of Justice*, in Intertax, 2009, pp. 529 ss.; M. Bricker, *Arbitration procedures in tax treaties*, in Intertax, 1998, pp. 97 ss.; J. Avery, *The mutual agreement procedure*, in British Tax Review, 2001, pp. 9 ss.; G. Campos, *Treaty provision for the arbitration of transfer pricing disputes*, in Intertax, 1998, pp. 370 ss.; L. Hinnekens, *Different interpretations of the European Tax Arbitration Convention*, in EC Tax Review, 1998, pp. 247 ss.; L. Hinnekens, *European arbitration convention: thoughts on its principles, procedures and first experience*, in EC Tax Review, 2010, pp. 109 ss.; H. Ault, *2008 OECD Model: the new arbitration provision*, in Bulletin for International Taxation, 2009, pp. 208 ss.; J.F. Avery Jones, *The relationship between the mutual agreement procedure and internal law*, in EC Tax Review, 1999, pp. 4 ss.; M. Lang – M. Zuger, *Settlement of disputes in tax treaty law*, Linde Verlag, Wien, 2002; P. Pistone, *Arbitration procedures in tax treaty and community law: a study from an italian perspective*, in Dir. Prat. Trib., 2001, pp. 613 ss.

329 Cfr. C. Attardi, *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario*, Ipsoa, Milano, 2008, pp. 301 ss.

applicazione della Convenzione OCSE negli ordinamenti degli Stati membri interessati, trovano la loro disciplina positiva all'interno dell'art. 25 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni³³⁰ il quale prevede che, allorché il contribuente ritenga³³¹ che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti comportino o possano comportare per lo stesso una tassazione non conforme alla convenzione OCSE, egli può, indipendentemente dai rimedi previsti dal diritto interno degli Stati interessati, sottoporre il caso alla competente autorità dello Stato contraente in cui è residente, o di altro Stato di cui abbia la nazionalità. Il caso deve essere proposto entro tre anni dalla prima notifica della misura che comporta la tassazione non conforme alle disposizioni convenzionali. L'art. 25, al secondo comma, prosegue statuendo che l'autorità competente adita dal contribuente, se il ricorso appare fondato e se non è in grado di pervenire ad una soluzione soddisfacente, si impegna a risolvere il caso addivenendo ad un accordo con la competente autorità fiscale dell'altro Stato contraente, al fine di evitare che sia applicata una tassazione in contrasto con le previsioni della Convenzione.

Il comma 3 del citato art. 25 introduce una procedura amichevole *ex officio*, detta anche “procedura amichevole in senso lato”: le autorità competenti degli Stati contraenti si impegneranno a risolvere le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione della Convenzione per via di amichevole composizione. Inoltre,

330 Il modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni si preoccupa di dettare alcune disposizioni sulla risoluzione delle controversie che possono nascere in merito all'interpretazione ed applicazione dei trattati bilaterali. Inoltre, si ricorda che il Modello OCSE rappresenta solamente uno schema, non vincolante, offerto dagli Stati per facilitare la stesura delle convenzioni contro le doppie imposizioni, ferma restando la libertà dei Paesi interessati di dare diversi contenuti e struttura ai loro accordi bilaterali.

331 Si tratta di una peculiarità delle procedure amichevoli: esse non richiedono la prova che sia realizzata una doppia imposizione, né, tantomeno, una preliminare delibazione da parte delle autorità statuali, ma basta che il contribuente lamenti che la tassazione sia stata operata in difformità delle disposizioni della Convenzione. Tuttavia, si osserva come possano darsi ipotesi di contrasto fra le misure fiscali e la Convenzione che non danno luogo a fenomeni di doppia imposizione, così come misure che portano ad ipotesi di doppia imposizione non implicano necessariamente una violazione della Convenzione. Sul punto cfr. M. Züger, *Conflict resolution in Tax Treaty Law*, in *Intertax*, 2002, p. 343.

esse potranno consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione.

In sintesi, l'attivazione, da parte del contribuente, di una procedura amichevole può portare a tre diversi esiti: a) le competenti autorità degli Stati contraenti raggiungono un accordo che allo stesso tempo risulta soddisfacente dell'interesse del contribuente a non essere sottoposto ad una duplice tassazione su un medesimo presupposto; b) le competenti autorità addivengono al “negoziato”, ma questo non soddisfa il contribuente; c) le competenti autorità non raggiungono l'accordo per l'eliminazione della doppia imposizione e la questione viene sottoposta a procedura arbitrale.

Se nell'ipotesi *sub a)* non è dato rinvenire alcuna violazione dei diritti della Convenzione europea, negli altri due casi, invece, si pone la questione se il raggiungimento di un risultato pregiudizievole dei diritti del contribuente imponga la previsione di un opportuno rimedio.

È appena il caso di osservare, tuttavia, come la formulazione dell'art. 25 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni lasci aperta la questione relativa al riconoscimento, in favore del contribuente, di un opportuno rimedio giurisdizionale azionabile durante lo svolgimento della procedura amichevole. Sul piano pratico, tuttavia, va rilevato che nella maggior parte dei casi in cui il contribuente abbia fatto ricorso a tale strumento internazionale di risoluzione delle controversie fiscali le procedure amichevoli hanno consentito di porre fine a situazioni di doppia imposizione. Il raggiungimento di un risultato soddisfacente, però, non può esimere l'interprete dal mettere in discussione lo svolgimento della procedura, specie se si pone mente alla mancata previsione, da parte dello stesso art. 25 del modello di convenzione OCSE, di un rimedio di natura giurisdizionale che possa garantire al contribuente il “diritto di accesso ad un tribunale” (che offra garanzie di indipendenza, terzietà ed imparzialità, in condizioni di parità fra le parti) in tutti i casi in cui le autorità fiscali degli Stati

contraenti interessati non siano pervenute ad alcun risultato, oppure siano giunte ad una soluzione non del tutto soddisfacente per il contribuente istante.

Come detto, l'art. 25 si limita a disciplinare una procedura ma nulla dispone in merito alla possibilità, per il contribuente, di avvalersi di strumenti di tutela idonei a rimediare ad un'eventuale violazione di un suo diritto fondamentale. L'unico diritto che la norma riconosce al contribuente consiste nella presentazione del caso dinanzi alla competente autorità fiscale dello Stato della residenza, ma non è previsto alcuno strumento, avente effetti vincolanti per gli Stati, volto a garantire che il caso sia effettivamente e concretamente trattato³³². L'unico obbligo che incombe sull'autorità fiscale adita dal contribuente sarà quello di “negoziare” con la competente autorità dell'altro Stato interessato (dal momento che, come già osservato, l'art. 25 del modello OCSE stabilisce espressamente che “*l'autorità competente...si impegna a risolvere il caso addivenendo ad un accordo con la competente autorità dell'altro Stato contraente al fine di evitare una tassazione che si ponga in contrasto con le disposizioni della presente Convenzione*”). Ma a tale obbligo non corrisponde, da altra parte, un simmetrico dovere di eliminare la doppia imposizione. Forse proprio in tale circostanza può rinvenirsi la reale *ratio* della mancata previsione di un rimedio giurisdizionale effettivo nei confronti del contribuente; in realtà, appare difficile ammettere che gli Stati contraenti siano disposti a rinunciare volontariamente alla previsione di un certo gettito assumendo l'impegno di rimuovere la doppia imposizione³³³. A ben riflettere, infatti, la procedura amichevole per l'eliminazione della doppia imposizione coinvolge esclusivamente le amministrazioni finanziarie il cui interesse è eminentemente

332 Cfr. sul punto M. Barassi, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in Riv. Dir. Trib. Int., 1999, p. 149, il quale osserva che nell'istituto della procedura amichevole “*al singolo è attribuita la possibilità di sottoporre all'autorità competente del proprio Stato contraente il caso da cui deriva la imposizione non conforme al trattato senza che però a questo diritto corrisponda un obbligo di risultato da parte dell'amministrazione (che dovrà fare “del proprio meglio”)*”.

333 In tal senso cfr. N. Kleemans, *The relationship between the national system of legal protection of the taxpayer and the European Convention on Human Rights*, in EC Tax Review, 2000, p. 49.

proteso verso il conseguimento di un risultato il più possibile garantista delle esigenze di gettito di ciascuno Stato contraente.

Inoltre, trattandosi di una procedura amministrativa basata sul “negoziato” fra autorità fiscali di Paesi diversi, la *mutual agreement procedure* è chiaramente regolata dal diritto interno con l'inevitabile conseguenza che un conflitto di discipline fra gli Stati contraenti interessati possa condurre ad un risultato inevitabilmente pregiudizievole dei diritti del contribuente³³⁴.

Un altro difetto della disciplina sulle procedure amichevoli consiste nel fatto che, ove per ipotesi la competente autorità dello Stato contraente adita dovesse rigettare la domanda del contribuente, essa non sarà obbligata a fornire alcuna motivazione in ordine alla decisione assunta, atteso che, peraltro, la procedura amichevole non garantisce la partecipazione del contribuente durante il suo svolgimento. Infine, si osserva come la disciplina di cui al citato art. 25 del modello OCSE non preveda un limite temporale ai fini della definizione della procedura.

È ben evidente come la disciplina posta dall'art. 25 del modello di convenzione OCSE in materia di procedure amichevoli per l'eliminazione della doppia imposizione abbia ingenerato, sul piano della tutela dei diritti fondamentali del contribuente (segnatamente del diritto di accesso alla tutela giurisdizionale), una situazione di grande incertezza. È indubbio che, data la natura amministrativa della procedura, non si chiede che essa sia strutturata in modo da soddisfare le garanzie processuali poste dall'art. 6 della Convenzione europea dei diritti umani in materia di giusto processo, ma una soluzione ragionevole potrebbe rinvenirsi nella prospettiva di un ricorso effettivo, esperibile *medio tempore* dal contribuente, dinanzi ad un organo sovranazionale dotato di poteri giurisdizionali, come ad esempio, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea o la Corte europea dei diritti umani. Così come un'altra prospettiva di tutela potrebbe individuarsi nella

334 Cfr. P. Baker, *Double Taxation Conventions*, Sweet & Maxwell, London, 2001, pp. 67 ss.

possibilità di “incorporare” la disciplina esecutiva delle procedure amichevoli all'interno dell'ordinamento dello Stato contraente interessato, vista la natura “domestica” delle procedure medesime. Per questa via, il contribuente non rimarrebbe privo di tutela in quanto, in tal modo, le garanzie processuali previste dalla legge nazionale dello Stato contraente si applicherebbero anche alle procedure in esame³³⁵. Questa soluzione è, peraltro, sostenuta da autorevole dottrina la quale osserva come, non esistendo un obbligo a carico del contribuente di chiedere l'attivazione della procedura amichevole, questi può avvalersi di rimedi alternativi offerti dall'ordinamento interno. Ove il contribuente decidesse di adire le vie interne di tutela e siano ancora pendenti i termini per un'eventuale impugnazione del provvedimento impositivo, egli potrà comunque agire in giudizio avverso il medesimo provvedimento che sia lesivo dei suoi diritti ed interessi³³⁶. Ma questa soluzione, che con tutta evidenza presta il fianco al modello della “tutela differita”, finisce col discostarsi dall'apertura manifestata dalla giurisprudenza *Ravon* con riguardo alla possibilità per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali di adire un opportuno rimedio inibitorio-cautelare volto a contrastare, già nella stessa fase del procedimento, la violazione di un suo diritto soggettivo (quale il diritto alla segretezza della propria attività economica o professionale) da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Sebbene il ricorso ai rimedi giurisdizionali interni (in quanto rimedi alternativi) sembri affievolire la rilevanza pratica della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, tuttavia non bisogna dimenticare come le procedure amichevoli presentino alcuni profili (che in realtà costituiscono veri e propri difetti) che potrebbero verosimilmente abilitare il contribuente ad adire la tutela convenzionale dinanzi alla Corte europea dei diritti umani facendo valere la

335 In tal senso cfr. N. Kleemans, cit., p. 50.

336 In tal senso G. Maisto, *The impact of the European Convention on Human Rights on tax procedures and the sanctions with special reference to tax treaties and the EU Arbitration Convention*, in AA.VV. (a cura di Pistone P. - Kofler G. - Maduro M.P.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 387 ss..

violazione dell'art. 6, paragrafo 1: si pensi alla non ragionevole durata della procedura, alla mancanza di un obbligo espresso in capo alle autorità competenti degli Stati membri di motivare la decisione assunta nei confronti del contribuente, alla mancata previsione di un diritto di “partecipazione” e di contraddittorio durante lo svolgimento della procedura.

3.2 L'applicabilità delle garanzie convenzionali sul “giusto processo” alle procedure di cooperazione fiscale internazionale.

Lo studio della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani con riguardo alla previsione di uno *standard* di tutela pre-processuale del contribuente ha messo in luce l'esigenza di proiettare i diritti e le garanzie individuali fondamentali anche a quelle forme di mutua assistenza amministrativa fra Stati in materia tributaria che sono state adottate, in ambito internazionale e sovranazionale, al fine di istituire modelli collaborativi volti alla creazione ed al rafforzamento delle procedure aventi ad oggetto la prevenzione e la rimozione della doppia imposizione (come le *mutual agreement procedures*), nonché, in tutti quei casi in cui si rende necessario svolgere un'attività coordinata di accertamento e riscossione basata sullo scambio di informazioni fra autorità fiscali di Paesi diversi.

La ricerca di forme di tutela del contribuente durante lo svolgimento di attività amministrative che coinvolgono autorità straniere, com'è stato già osservato nel paragrafo precedente, rappresenta una problematica di notevole interesse attuale che, specie in tempi recenti, ha suscitato la preoccupazione e la sensibilità degli studiosi del diritto tributario internazionale ed europeo.

Infatti, le recenti aperture prospettate dalla Corte di Strasburgo con riguardo alla

possibilità di anticipare la “soglia di tutelabilità” delle garanzie processuali del contribuente a momenti che precedono la fase contenziosa, nonché, l'affermazione, nell'ambito del diritto europeo, del principio della doverosità del contraddittorio procedimentale (con la sentenza *Sopropè*), hanno rivelato tutta l'insufficienza della disciplina in materia di procedure amichevoli e di cooperazione fiscale internazionale a garantire i diritti fondamentali del contribuente (sia nella stessa fase amministrativa che nell'eventuale fase contenziosa). Trattandosi di procedure eminentemente protese verso la realizzazione degli interessi fiscali degli Stati interessati la questione che si deve porre è quella di stabilire se, e in che termini, si può prospettare una riduzione del “margine di apprezzamento” degli Stati nel regolare l'attività di accertamento in materia fiscale per dare spazio al diritto di partecipazione (*sub species* diritto al contraddittorio e diritto di informazione) del contribuente nello svolgimento della procedura, nonché, al diritto di avvalersi di un rimedio giurisdizionale effettivo ricalcato sul paradigma della “tutela immediata” predicato dai giudici dei diritti umani nella recente giurisprudenza *Ravon*.

Il tema della tutela del contribuente nell'ambito delle procedure di scambio di informazioni ha assunto un ruolo di centrale importanza nel dibattito sull'estensione alla materia tributaria delle garanzie convenzionali sul giusto processo, specie ove si ponga mente a quei noti fatti di attualità che hanno portato gli Stati ad adottare e potenziare le politiche di contrasto avverso i fenomeni di evasione e di elusione fiscale internazionale, attualmente in costante crescita.

Si vuole fare riferimento, in particolare, al celebre caso della cd. “*lista Kieber*”, dal nome del dipendente della *LGT Bank* del Principato del Liechtenstein il quale, nel 2008, fornì al governo tedesco, dietro un compenso di cinque milioni di euro, una lista di correntisti stranieri che avevano depositi presso il predetto istituto di credito³³⁷. Tale “operazione” non solo diede vita a quella che, ad oggi, è

337 Più precisamente *Heinrich Kieber* aveva venduto ai servizi di *intelligence* tedeschi sui

considerata la più grande e complessa indagine fiscale mai svolta in Germania, ma, altresì, consentì alle autorità fiscali di gran parte dei Paesi europei (tra cui anche l'Italia) oltre che di USA, Canada e Australia, di svolgere accertamenti a carico dei contribuenti che risultavano iscritti nelle “liste” acquisite dal governo tedesco³³⁸.

È di tutta evidenza come tali accadimenti non altro rappresentino se non l'effetto distorsivo di quei fenomeni che, nel tempo, hanno contribuito all'evoluzione in senso globale dell'economia internazionale di mercato; si vuole fare riferimento, in particolare, alla tendenza da parte degli operatori economici alla localizzazione dei fattori produttivi e degli interessi economici in Paesi dotati di regimi fiscali privilegiati o, comunque, connotati da legislazioni che prevedono forme più garantiste di tutela della riservatezza dei dati economici.

Se si riflette sulla circostanza che questi fenomeni hanno progressivamente portato ad un incremento del flusso di mobilità dei contribuenti verso quei Paesi, nonché, ad un numero sempre crescente delle operazioni transfrontaliere ed alla globalizzazione degli strumenti finanziari, allora risulta agevole comprendere la ragione per cui uno degli obiettivi fondamentali delle attuali politiche fiscali internazionali sia proprio quello di porre rimedio a situazioni di *harmful tax competition* che, inevitabilmente, si sono venute a creare fra i diversi regimi fiscali. La cd. “*concorrenza fiscale dannosa*” rappresenta la principale ragione che ha spinto la comunità internazionale ad addivenire ad accordi aventi ad oggetto la creazione di strumenti di contrasto avverso quelle forme di evasione e di elusione fiscale derivanti dallo “sfruttamento” di regimi fiscali favorevoli³³⁹. Di questa

dati esteri i supporti con la lista di 3.929 conti in nero di fondazioni e di 5.828 di persone fisiche.

338 In tempi più recenti, nel 2009, si ricorda il caso della cd. “*lista Falciani*” che ha riguardato i conti intrattenuti da facoltosi contribuenti presso la sede ginevrina della banca londinese *HSBC*.

339 La “*concorrenza fiscale dannosa*” si può definire come quella politica fiscale volta ad introdurre nell'ordinamento norme fiscali speciali il cui effetto principale è quello di erodere la base imponibile di altri Stati, ritenuto che, beninteso, tale effetto non sia meramente accidentale

esigenza è testimoniata dal rapporto OCSE sulla competizione fiscale dannosa del 20 gennaio 1998 il quale pone l'obiettivo fondamentale di studiare come i c.d. “paradisi fiscali” e i “regimi fiscali preferenziali dannosi”, possano influenzare l’allocazione delle attività finanziarie e dei servizi, erodere le basi imponibili degli altri paesi, distorcere i commerci e i modelli d’investimento e minare l’equità, la neutralità e la generale accettazione sociale dei sistemi fiscali.

Infatti, è appena il caso di osservare come la realizzazione di investimenti finanziari e, in genere, lo spostamento delle attività economiche all'estero abbia raggiunto, attualmente, livelli di diffusione tali che risulta difficile per le autorità fiscali nazionali controllare le attività che si svolgono al di fuori dello Stato della residenza. Proprio per tale motivo si è ritenuto, sia nel contesto europeo che internazionale, di allineare l'attività di accertamento alla diffusione ed alla velocità di circolazione degli interessi economici. Lo strumento che maggiormente si presta ad evitare che la competizione fiscale fra Stati possa consentire agli investimenti transfrontalieri di sfuggire all'attività di accertamento delle autorità finanziarie è sicuramente rappresentato da quella forma di mutua assistenza amministrativa che trova la sua regolamentazione nelle fonti, convenzionali ed europee, in materia di scambio di informazioni. La creazione di forme di mutua assistenza fra Stati in materia fiscale diretta allo scambio di informazioni si rende tanto più necessaria quanto più si pone mente al fatto che essa consente lo svolgimento di un'attività coordinata di accertamento finalizzata all'acquisizione di fatti, elementi e notizie che non si trovano nel territorio dello Stato di residenza del soggetto accertato e che, pertanto, non possono essere raccolti nell'esercizio della propria sovranità³⁴⁰. Sotto tale profilo si coglie un elemento di significativa

ma deliberatamente studiato.

340 Per uno studio in termini generali e ampi del tema dello scambio di informazioni cfr. M. Barassi, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 90, il quale osserva che “la cooperazione amministrativa in materia tributaria è parte, insieme con l’assistenza in materia giudiziaria del più generale concetto di assistenza internazionale. La cooperazione amministrativa, così come quella giudiziaria, sono caratterizzate da due

innovatività della cooperazione fiscale internazionale; essa, infatti, realizza il superamento di quella tradizionale impostazione, di cui si è ampiamente parlato in precedenza, che, per lungo tempo, ha “imprigionato” la materia fiscale all'interno delle prerogative esclusive dello Stato, considerando, peraltro, che l'attività impositiva è stata sempre concepita come diretta espressione della sua sovranità e quindi ricadente all'interno del suo “margine di apprezzamento”. In tale prospettiva, si inseriva la convinzione che tutte le attività consequenziali all'attuazione del rapporto d'imposta, quali l'accertamento e la riscossione, dovessero esaurirsi esclusivamente nel territorio dello Stato della residenza³⁴¹.

La disciplina in materia di scambio di informazioni postula una forma di cooperazione (beninteso su un piano squisitamente amministrativo) di tipo sia bi che multilaterale fra Stati, tale che lo Stato richiedente si avvale, nei limiti della legislazione fiscale interna dello Stato interpellato, dell'attività di accertamento e controllo di quest'ultimo il quale, pertanto, mette a disposizione tutti gli strumenti giuridici per agevolare l'attività svolta dall'autorità fiscale estera.

elementi fondamentali che sono il fine dell'attuazione del diritto e la reciprocità...L'oggetto della cooperazione amministrativa in materia tributaria è stato individuato nell'accertamento dell'obbligazione tributaria e nella riscossione dei tributi”.

In questo senso si veda altresì C. Potito, *Scambio di informazioni: abuso nell'acquisizione di dati contenuti nelle “liste”*, in *Fisc. & Comm. Int.*, 2011, p. 21, il quale osserva come l’*“assetto dei rapporti tra Amministrazioni fiscali di Stati diversi è da collegarsi al principio di sovranità, per cui le pubbliche autorità esercitano i propri poteri nell'ambito del territorio dello Stato. Questa, per così dire, ‘riserva’ implica che analoghe autorità di altri Stati non possano esercitare analoghi poteri nel territorio di tale Stato. L'attuazione di tale principio ha come logica conseguenza che indagini di natura transnazionale possano svolgersi soltanto nell'ambito di accordi tra autorità di Stati diversi, pena la paralisi delle indagini stesse”*.

Cfr., altresì, R. Castiglione, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2009, pp. 1 ss.; F. Saponaro, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, pp. 453 ss.; E. Nijkeuter, *Exchange of information and the free movement of capital between Member States and Third Countries*, in *EC Tax Review*, 2011, pp. 232 ss.; T. Falcao, *Exchanging information with the developing World: a digression on the Global Forum Exchange of Information's interaction with developing economies*, in *Intertax*, 2011, pp. 603 ss..

³⁴¹ In tal senso, particolarmente interessanti sono le riflessioni di S. Dorigo, *La cooperazione fiscale internazionale*, in AA.VV. (a cura di C. Sacchetto), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 206.

Il punto di partenza dal quale, ad avviso di chi scrive, occorre prendere le mosse al fine di individuare le possibili forme di tutela del contribuente nell'ambito dello svolgimento di una procedura di scambio di informazioni può essere rappresentato dall'esame degli interessi coinvolti.

Sotto tale profilo, anche con riguardo allo scambio di informazioni si pone la stessa problematica che si è ravvisata trattando del tema riguardante la tutela del contribuente nelle procedure amichevoli per l'eliminazione della doppia imposizione. Nel paragrafo precedente è stato osservato, infatti, che il fatto stesso che le *MAP* siano “gestite” da autorità amministrative, lascia agevolmente intendere come l'obiettivo fondamentale cui è diretta la procedura sia proprio quello di consentire il raggiungimento di un risultato il più possibile garantista delle esigenze di gettito degli Stati che operano nel *network*.

Come noto, le fonti che recano la disciplina in materia di scambio di informazioni si articolano su tre livelli: internazionale, europeo e domestico. Nel dettaglio, sul piano internazionale si possono citare il modello di convenzione OCSE sulla doppia imposizione e la Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988; in ambito europeo per lungo tempo ha trovato applicazione la direttiva 77/799/CEE (più volte oggetto di modifica) in materia di imposte dirette ed indirette che, recentemente, è stata sostituita dalla direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011³⁴². Tuttavia, a ben guardare, nessuna delle fonti appena citate prevede strumenti di tutela a favore del contribuente³⁴³, atteso che esse si limitano solamente a regolare l'*an*, il *quando* ed il *quomodo* dello scambio di informazioni³⁴⁴. Infatti, il

342 Con specifico riguardo all'ordinamento italiano il recepimento di tale direttiva è prevista per il primo gennaio 2013, di talchè, attualmente continua a trovare applicazione la disciplina contenuta nella direttiva 77/799.

343 L'unica fonte che prevede una forma di tutela, seppur con formule generiche e prive di alcuna specificazione, è l'art. 21, paragrafo 1, della Convenzione di Strasburgo del 1988 il quale stabilisce che “nessuna disposizione della presente Convenzione può limitare i diritti e le garanzie concessi ai soggetti dalla legislazione o dalla prassi amministrativa dello Stato richiesto”.

344 Emblematico in tal senso è l'art. 26 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni il quale, al primo paragrafo, stabilisce che le autorità competenti degli Stati

contribuente non ha diritto ad essere informato dell'avvio di una procedura di scambio di informazioni a suo carico, così come non è prevista, a suo favore, alcuna possibilità di avvalersi di rimedi giurisdizionali che possano prevenire, o comunque arrestare, in via cautelare, lo svolgimento di attività di accertamento lesiva dei suoi diritti. Ciò comporta che, una volta che venga attivata una procedura di scambio di informazioni, le autorità fiscali competenti degli Stati interessati non sono tenute in alcun modo a bilanciare gli interessi in gioco, cercando di individuare una soluzione che possa comportare per il contribuente il minor sacrificio dei suoi diritti e garanzie fondamentali. Le diverse discipline sullo scambio di informazioni sono volte essenzialmente a garantire che l'attività transnazionale di acquisizione di dati fiscalmente rilevanti di determinati contribuenti possa svolgersi nel modo più efficiente ed efficace possibile³⁴⁵. A questo interesse fondamentale devono ritenersi correlati altri interessi fra i quali particolare menzione va fatta a quello alla corretta applicazione delle leggi fiscali, al conseguimento delle entrate tributarie, nonché, alla garanzia dell'integrità dei singoli regimi fiscali volta ad evitare l'insorgenza di forme di "concorrenza nociva".

Tuttavia, le fonti, sia convenzionali che sovranazionali, in materia di scambio di informazioni pongono una serie di limiti che gli Stati contraenti hanno l'obbligo di osservare ai fini del buon esito della procedura. Nonostante la mancanza, in seno alle citate fonti, di una precisa attenzione verso la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, non è mancato chi ha ritenuto come attraverso gli anzidetti limiti

Contraenti procedono allo scambio di informazioni allorché le stesse siano ritenute "prevedibilmente rilevanti" ai fini dell'applicazione delle disposizioni della Convenzione medesima, nonché, della disciplina fiscale nazionale. È evidente come obiettivo precipuo della convenzione sia proprio quello di evitare situazioni di doppia imposizione o, comunque, di illegittima imposizione.

345 A conferma di ciò si richiama l'art. 2, paragrafo 1, della Direttiva 77/799/CEE il quale subordina la procedura di scambio su richiesta all'esigenza di ottenere le informazioni "senza mettere in pericolo i risultati dell'inchiesta".

si possa intravedere una forma, sia pur indiretta, di tutela del contribuente³⁴⁶. Siffatta considerazione troverebbe, invero, sostegno nella previsione, da una parte, del generale obbligo degli Stati di tutelare la riservatezza del contribuente accertato e, dall'altra, del dovere di mantenere la segretezza sulle informazioni raccolte dalle autorità fiscali precedenti, secondo quanto disposto dal citato art. 26 del modello di convenzione OCSE e dagli artt. 7 e 8 della direttiva 77/799/CEE³⁴⁷. Stabilisce, infatti, il paragrafo 2 dell'art. 8 della citata direttiva che “*la trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico*”; dello stesso tenore è la disposizione contenuta nel paragrafo 3, lettera c), dell'art. 26 del modello di convenzione OCSE il quale stabilisce espressamente che in nessun caso può essere fatto obbligo agli Stati contraenti interessati di fornire informazioni che possono realizzare illegittime *disclosure* di segreti professionali, industriali e commerciali, o di un processo commerciale, o di informazioni la cui divulgazione possa apparire contraria all'ordine pubblico.

346 In tal senso si orienta P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in Dir. Prat. Trib., I, 2008, p. 707 e p. 718, il quale osserva che, sebbene la direttiva Cee 77/799 non contiene disposizioni che riguardano la protezione dei contribuenti, “*le disposizioni concernenti la segretezza delle informazioni e la discrezionalità riconosciuta alle autorità competenti in relazione alla trasmissione di informazioni concernenti un segreto commerciale, professionale o industriale, sono ritenute sufficientemente valide per la tutela dei contribuenti*”.

Nella stessa direzione si veda, altresì, M. Barassi, *Lo scambio di informazioni nella UE*, cit., p. 331, il quale osserva che “*l'interesse tutelato dal soggetto coinvolto dallo scambio di informazioni può essere individuato nell'obbligo di segretezza, nella tutela dei segreti commerciali, industriali e professionali e, in generale, nell'interesse a che la procedura di scambio avvenga nel rispetto delle norme esistenti*”.

347 Ovviamente gli obblighi che le fonti internazionali e sovranazionali impongono agli Stati non si esauriscono a quelli in esame ma comprendono, altresì, la condizione di reciprocità (secondo la quale lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie di Stati diversi può avvenire semprechè lo Stato interessato all'utilizzo di quelle informazioni sia in grado di fornire informazioni equipollenti), la necessità da parte dello Stato richiedente di esaurire i gli strumenti di indagine che la legge interna mette a disposizione prima di inoltrare la richiesta allo Stato “collaboratore”, infine, l'obiettivo rilevanza delle informazioni ai fini dello svolgimento dell'attività di accertamento.

Per quanto concerne, invece, l'obbligo di segretezza delle informazioni l'art. 26, paragrafo 2, del modello di convenzione OCSE dispone che ogni Stato contraente deve mantenere il segreto sulle informazioni ricevute con la stessa efficacia prevista dalla legislazione fiscale interna e che le predette informazioni possono essere “trattate” solamente dai soggetti istituzionalmente competenti.

Sebbene l'esistenza di obblighi di segretezza e riservatezza in capo agli Stati interessati nella procedura di scambio delle informazioni possa delineare uno *standard* minimo di tutela procedurale del contribuente, tuttavia, mette conto osservare che detti limiti non possono ritenersi da soli sufficienti a garantire in modo pieno i diritti del contribuente. Essi, infatti, postulano una forma di protezione meramente passiva che resta, in ogni caso, subordinata alle scelte discrezionali delle autorità fiscali degli Stati interessati; ne consegue che il contribuente sottoposto ad una procedura di scambio di informazioni non potrà avvalersi di alcuna facoltà o iniziativa, sia in termini di partecipazione (nella veste del contraddittorio procedimentale), sia in termini di azione (nella veste del “rimedio giurisdizionale effettivo”).

Proprio per tale ragione, ad avviso di chi scrive, non appare del tutto convincente il surriferito orientamento dottrinale che ritiene sufficienti i limiti posti agli Stati ai fini della individuazione di una forma di tutela del contribuente nello scambio di informazioni³⁴⁸.

La disciplina internazionale e sovranazionale in materia di scambio di informazioni delinea una forma di tutela del contribuente meramente indiretta e mediata dal potere discrezionale delle autorità statuali. Infatti, nel momento in cui lo Stato interpellato si trova a dover operare la scelta di fornire, o meno, le informazioni richieste, esso deve realizzare un delicato bilanciamento fra gli interessi economici del privato e le esigenze istruttorie al fine di scongiurare il pericolo che i dati trasmessi allo Stato richiedente possano comportare la

348 Cfr. P. Adonnino, *ult. op. cit.*, p. 718.

divulgazione di segreti commerciali, professionali ed industriali.

Infatti, è appena il caso di sottolineare come la mancanza di un diritto di informazione sull'avvio della cooperazione fiscale non consenta al contribuente di esercitare un controllo sulla legittimità della procedura e, di conseguenza, di fornirsi la prova che le condizioni poste dalla disciplina, convenzionale o europea che sia, siano state rispettate dalle autorità fiscali coinvolte.

Proprio per questa ragione si ritiene assolutamente indispensabile che venga riconosciuto al contribuente un diritto di informazione sull'avvio della procedura e di accesso ai documenti oggetto di “scambio” fra le Amministrazioni finanziarie degli Stati interessati. Ciò val quanto dire che, nel momento in cui si instaura fra due o più Stati una procedura di scambio di informazioni, il contribuente sottoposto ad accertamento deve essere messo nelle condizioni di potersi opporre alla trasmissione delle informazioni stesse o, comunque, di far valere le proprie ragioni in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria precedente.

Pertanto, nulla osta a che il riconoscimento del diritto al contraddittorio procedimentale, come predicato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella più volte citata sentenza *Sopropè*, possa estendersi anche alle procedure di scambio di informazioni. In tale ipotesi, il contraddittorio assolverebbe una doppia funzione, dal momento che, da una parte, esso si pone a garanzia dei diritti del contribuente il quale può fornire un apporto conoscitivo ulteriore, attraverso la comunicazione di dati ed elementi in suo possesso rilevanti ai fini della procedura, dall'altra parte, esso si pone in linea con le esigenze di efficacia ed efficienza procedimentale allorché la partecipazione del contribuente riesca a prevenire il pericolo che l'attività istruttoria si riveli *ex post* illegittima e, dunque, priva di effetti.

La mancanza di rimedi, sia di natura amministrativa che giurisdizionale, esperibili *medio tempore* durante lo svolgimento della procedura di scambio di informazioni mette in luce un grave “punto debole” della disciplina, sia convenzionale che

sovranaazionale, in materia *de qua*. Essa, infatti, appare strutturata secondo il modello della “tutela differita”, posto che il contribuente può fare valere le proprie ragioni soltanto in un momento successivo alla conclusione del procedimento ed alla formalizzazione della pretesa impositiva da parte dell'ufficio accertatore³⁴⁹. Pertanto, secondo siffatta impostazione, al contribuente non resta altro rimedio se non il ricorso avverso il provvedimento impositivo.

Ciò, com'è evidente, si pone in controtendenza rispetto ai recenti arresti giurisprudenziali della Corte europea dei diritti umani che, nel *leading case Ravon*, ha “aperto” alla possibilità di riconoscere al contribuente sottoposto a verifiche un rimedio effettivo, di natura inibitorio-cautelare, volto ad “*ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità della decisione*” i cui effetti si rivelano lesivi dei suoi diritti personali, primo fra tutti il diritto alla riservatezza.

Ebbene, trattandosi di diritti soggettivi riconducibili all'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, a parere di chi scrive, non deve escludersi una trasposizione della *regula iuris* affermata dai giudici dei diritti umani nella menzionata sentenza anche alle procedure di cooperazione fiscale internazionale³⁵⁰.

Non si può, dunque, ritenere che il contribuente, assolutamente ignaro dello svolgimento di una procedura di scambio di informazioni a suo carico, resti

349 Sul punto si veda ancora una volta S. Dorigo, *La cooperazione fiscale internazionale*, cit., p. 217, il quale osserva che “*il primo momento in cui l'individuo può esercitare il proprio diritto di difesa si colloca in una fase molto avanzata, nella quale la pretesa è già stata formulata e, dunque, i margini di tutela sono estremamente ristretti*”.

350 L'ipotesi del ricorso alla Corte europea dei diritti umani quale rimedio a tutela del contribuente nelle procedure di scambio di informazioni è sostenuta anche da L. Del Federico, *Le verifiche transnazionali: scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente*, in *NEΩTEPA*, 2010, p. 39; S. Dorigo, *La cooperazione fiscale internazionale dopo il protocollo di modifica alla Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre*, in *Riv. Dir. Trib.*, V, 2011, p. 175; P. Mastellone, *Brevi note sull'applicabilità delle garanzie della CEDU alle procedure di cooperazione fiscale internazionale*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara 5-6 maggio 2011, p. 5.

indefinitamente sottoposto ad attività di accertamento senza poter interagire, sia pur in forma collaborativa o difensiva, con l'autorità fiscale procedente, così come non è sostenibile quell'impostazione normativa volta a riconoscere quale l'unica *chance* difensiva solamente l'impugnazione del successivo atto di accertamento dinanzi al giudice tributario.

Al contrario, seguendo la logica della “tutela immediata”, al contribuente deve essere riconosciuto, oltre al diritto di informazione e contraddittorio, anche il potere di impugnare direttamente l'atto istruttorio dell'autorità fiscale richiesta di trasmettere le informazioni.

Tale considerazione però necessita di una specificazione, poiché è ben evidente che la prospettazione di una tutela immediata del contribuente coinvolto in una procedura di scambio di informazione può apparire come una soluzione più teorica che pratica ove essa non sia necessariamente sostenuta dalla contestuale previsione del diritto di essere informato circa l'avvio della procedura stessa. È facilmente intuibile che, alla luce dell'assetto attuale della disciplina internazionale e sovranazionale sullo scambio di informazioni, un rimedio giurisdizionale *medio tempore* sarebbe praticamente impossibile, atteso che il contribuente rimane totalmente escluso dal procedimento³⁵¹.

Allo stato dell'arte della disciplina sullo scambio di informazioni e in mancanza di evoluzioni normative nel senso appena prospettato l'unica forma di tutela del

351 Sul punto meritevole di particolare attenzione è il rilievo critico mosso da J. M. Claderon, *Taxpayer protection within the exchange of information procedure between State tax administrations*, in Intertax, 2000, p.468, il quale osserva che una possibile soluzione al problema potrebbe essere quello di estendere al contribuente il diritto di accesso ai documenti contenenti le informazioni presso l'amministrazione richiedente (ove beninteso tale prerogativa sia prevista a favore del contribuente). L'Autore tuttavia mette in guardia sul fatto che la procedura di scambio di informazione costituisce pur sempre uno strumento di contrasto all'evasione internazionale; di talchè, il riconoscimento di *participation rights* a favore del contribuente vanno sì riconosciuti ma nei limiti in cui essi non ostacolino l'acquisizione delle informazioni, né lo svolgimento delle indagini da parte dei Paesi facenti parte del *network*. Ad avviso dell'Autore, infatti, uno dei possibili limiti ai diritti del contribuente sarebbe quello di sospendere il riconoscimento degli stessi allorchè risultino a carico del contribuente lementi di prova di evasione fiscale.

contribuente verosimilmente praticabile è da ricercare unicamente nella legislazione interna di ogni Stato.

CAPITOLO QUARTO

LA DISCIPLINA INTERNA DEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEI PRINCIPI DEL “GIUSTO PROCESSO”

1. Assetto attuale del sistema processuale tributario ed esigenze di adeguamento ai principi del “giusto processo”.

Lo studio dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani con riguardo all'applicazione alla materia tributaria delle garanzie convenzionali sul giusto processo ha messo in luce la complessità e la delicatezza della problematica, nonché la difficoltà di prospettare soluzioni volte a superare, in via definitiva, la *regula iuris* (ormai ampiamente consolidata nella giurisprudenza di Strasburgo) dell'esclusione delle controversie fiscali ordinarie dalla sfera di protezione della Convenzione.

Nel corso del presente lavoro si è più volte sostenuto come ci si trovi dinanzi ad una problematica che trova origine nelle peculiarità di una materia in cui i profili di natura pubblicistica ad essa consustanziali (come l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, o la valenza autoritativa degli atti impositivi, o ancora l'immediata riconducibilità della materia fiscale all'esercizio dei poteri sovrani dello Stato) sono considerati, sia dalle corti sovranazionali che da quelle nazionali, a tal punto predominanti da attrarre a sé anche le norme che disciplinano le

garanzie del contribuente nel processo tributario³⁵². È vero che il processo tributario rappresenta la sede in cui il giudice è chiamato a vagliare e garantire beni ed interessi fra di loro fortemente contrapposti, segnatamente, la proprietà e la ricchezza privata guardate per il tramite della capacità contributiva, da un lato, ed il diritto di credito dello Stato attraverso l'attuazione dell'obbligazione tributaria, dall'altro; però, è altrettanto vero che la disciplina che regola il processo tributario non può risultare sbilanciata a favore dell'interesse fiscale dello Stato a detrimento dei diritti del contribuente *al* processo e *nel* processo³⁵³.

Questo modo di concepire il diritto tributario, a ben riflettere, costituisce il comune denominatore fra l'orientamento maturato in seno alla Corte di Strasburgo e l'approccio adottato dalla Corte Costituzionale italiana nella materia che ne occupa. Infatti, sotto tale profilo, lo studio della questione nella prospettiva dell'esperienza italiana, si pone sicuramente su un piano di continuità rispetto alle considerazioni svolte nei capitoli precedenti con riguardo all'inquadramento del giusto processo tributario nel sistema convenzionale di protezione dei diritti fondamentali³⁵⁴. Tale riflessione, però, non deve trascurare il fatto che, “sulla carta”, l'ordinamento italiano si presenta di gran lunga più garantista dei diritti processuali del contribuente rispetto alla disciplina internazionale.

Se, da una parte, l'attuale tendenza espansiva della giurisprudenza delle due Corti ha consentito un notevole ampliamento delle garanzie processuali anche nelle controversie tributarie, dall'altra, tuttavia, l'atteggiamento particolarmente prudente assunto dai giudici pare sia destinato a giungere ad un punto di arresto definitivo. Infatti, si ricorderà che, proprio con riguardo all'attività ermeneutica della Corte europea dei diritti umani, si è detto che l'interpretazione estensiva dei

352 Si richiama ancora una volta la sentenza *Ferrazzini* della Corte europea dei diritti umani.

353 Particolarmente interessanti al riguardo sono le riflessioni di A. Giovannini, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. Trib.*, 2011, pp. 271 ss..

354 Per una approfondito studio sul tema del rapporto fra garanzie del contribuente e interesse fiscale dello Stato si veda A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'“interesse fiscale”?*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 2001, pp. 793 ss..

diritti e delle garanzie di cui all'art. 6 della Convenzione (al pari degli altri diritti tutelati dalla Convenzione) non può spingersi oltre un determinato limite, che viene individuato in una sorta di implicito divieto di *law making power*, che tuttavia non trova esplicito riconoscimento nella Convenzione. Vero è che la Corte di Strasburgo, in ossequio alla tecnica dell'*autonomous meaning*, è chiamata ad interpretare i diritti e le libertà convenzionali indipendentemente dalla qualificazione che ad essi venga attribuita negli ordinamenti interni dei singoli Stati membri; ma è altrettanto vero, però, che tale interpretazione non può tradursi, nella sostanza, in una surrettizia invasione della discrezionalità (*id est* sovranità) degli Stati stessi (secondo la logica del rispetto del “margine di apprezzamento”). Analogo discorso si può fare con riguardo alla giurisprudenza italiana la quale, se, in linea teorica, potrebbe contribuire ad estendere la portata operativa delle garanzie consacrate nell'art. 111 della Costituzione anche ai giudizi tributari, in pratica, però, un'eventuale adattamento, in via interpretativa, degli istituti del processo tributario al modello costituzionale di giusto processo finirebbe inevitabilmente per scontrarsi con il *self-restraint* posto dalla Corte Costituzionale al fine evitare che venga compromesso l'interesse fiscale dello Stato alla percezione dei tributi³⁵⁵.

Va, altresì, osservato che il modo con cui sia la Corte di Strasburgo che la Corte Costituzionale concepiscono il rapporto fra giusto processo e processo tributario presenta un altro profilo di stretta “vicinanza”. Questa volta, però, non bisogna porre l'attenzione sull'origine del problema, bensì, sulla sua soluzione. Allorché *sub* capitolo II, par. 3.1, sono state prospettate alcune ipotesi volte a sostenere, la piena applicabilità delle garanzie processuali convenzionali a tutte le controversie di natura fiscale, si è ipotizzata, *de iure condendo*, l'introduzione di un apposito

355 Cfr. in tal senso Corte Cost., sentenza 12 marzo 1998, n. 53, secondo la quale la specificità del processo tributario attiene “alla fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l'esercizio delle sue funzioni attraverso l'attività dell'amministrazione finanziaria, la quale ha il potere-dovere di provvedere, con atti autoritativi, all'accertamento ed alla pronta riscossione dei tributi”.

protocollo addizionale diretto a disciplinare, una volta per tutte, i diritti e le garanzie fondamentali individuali con espresso riguardo alla materia fiscale. Analoghe considerazioni possono essere svolte con riguardo all'assetto del processo tributario italiano; infatti, si ritiene che, stante il perdurante atteggiamento di netta chiusura da parte della Corte Costituzionale verso l'ampliamento delle garanzie processuali nel giudizio tributario, solamente un intervento del legislatore ordinario³⁵⁶ potrebbe tracciare la "strada maestra" nella direzione del pieno adeguamento del processo tributario allo *standard* del giusto processo³⁵⁷.

Le considerazioni appena svolte non altro rappresentano se non il sintomo di un'esigenza, invero avvertita sia a livello sovranazionale che domestico, di addivenire ad una soluzione della questione attraverso la prospettazione di "rimedi estremi", ossia di interventi di carattere normativo, sganciandosi, dunque, da ogni approccio che porterebbe a riporre aspettative su improbabili "aperture" per via giurisprudenziale³⁵⁸.

Volgendo l'attenzione all'ordinamento italiano, questa contrapposizione fra il piano normativo e quello interpretativo ha assunto, nel tempo, notevole spessore a causa di un perdurante approccio della Corte Costituzionale eminentemente proteso verso la tutela dell'interesse fiscale a detrimento della garanzia del diritto di difesa del contribuente³⁵⁹. Il richiamo, sovente fatto dal Giudice delle leggi, ai

356 Si pensi alle interessanti novità introdotte con la recente legge 18 giugno 2009, n. 69 di riforma del processo civile, per quanto concerne l'istituto della rimessione in termini, il regime delle spese di lite, il principio di non contestazione, la testimonianza scritta e la *translatio iudicii*.

357 Cfr. in tal senso F. Gallo, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. Trib.*, 2011, pp. 11 ss..

358 Questo è il motivo per cui oggi si cerca di formulare progetti di riforma delle norme sul processo tributario e proposte per la predisposizione di un nuovo codice del processo tributario. Cfr. al riguardo la "*Proposta di revisione delle disposizioni sul contenzioso tributario*", a cura della Commissione di Studio A.N.T.I. e, "*Testo di revisione del contenzioso tributario*", formulato dal C.N.F., in *Atti del Convegno su "Giusto processo tributario"*, Siracusa 8 ottobre 2010, pp. 36-40.

359 Cfr. sul punto A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2010,

principi della cosiddetta “tutela differenziata”, della “specificità della materia” nonché della “modulabilità e diversificabilità” dei procedimenti giurisdizionali³⁶⁰, non ha fatto altro che sbilanciare l'equilibrio fra garanzie processuali del contribuente ed interesse fiscale a favore di quest'ultimo, proiettando, di conseguenza, il processo tributario verso logiche extraprocessuali lontane dai principi costituzionali fondamentali che devono necessariamente assistere anche il processo tributario³⁶¹.

L'orientamento maturato in seno alla Corte costituzionale ha portato gli studiosi della materia ad elaborare due distinti e separati modelli di garanzie processuali, segnatamente il modello “forte” e quello “flessibile”, il cui studio, seppur per grandi linee, può aiutare a comprendere le ragioni per cui, ancora oggi, si ritiene che l'assetto del processo tributario come disciplinato dal D. Lgs. n. 546/1992 appare “disallineato” rispetto ai canoni fondamentali del giusto processo³⁶². Il modello cd. “forte” si identifica nell'insieme di quelle regole superlegislative, generali e indefettibili consacrate nella Costituzione, nonché nelle fonti

p. 126 il quale osserva che “*tuttavia, alcune sentenze della Consulta hanno giustificato gli aggravii difensivi del ricorrente in riferimento ad un presunto interesse fiscale che, in quanto espressione dell'art. 53 Cost., è sembrato alla Corte idoneo a comprimere il principio ora sancito dal secondo comma dell'art. 111 Cost. In particolare, l'elemento che giustifica tale disparità è, sempre secondo i giudici, l'interesse fiscale inteso quale 'interesse dello Stato alla percezione dei tributi' ossia a 'reperire i mezzi per l'esercizio delle sue funzioni attraverso l'attività dell'Amministrazione finanziaria'*”.

360 Cfr. Corte Cost., sentenza 23 luglio 1987, n. 283 in cui si afferma che l'interesse fiscale può legittimare norme che tutelano il Fisco con discipline derogatorie rispetto al diritto comune, atteso che “*la materia tributaria, per la sua particolarità e per il rilievo che ha nella Costituzione l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, giustifica discipline differenziate*”. Si veda inoltre Corte Cost., sentenza 31 maggio 2000, n. 165 in cui si legge che “*questa Corte ha costantemente escluso l'esistenza di un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo, pur ribadendo la necessità di rispettare il generale criterio di ragionevolezza delle scelte legislative*”. Si veda ancora Corte Cost., ordinanza 3 giugno 1998, n. 310, in cui si afferma che “*il diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione è diversamente modulabile dal legislatore, il quale può disciplinarne l'esercizio secondo valutazioni discrezionali con il limite della non irrazionalità delle scelte*”.

361 In tal senso F. Tesoro, *Giusto processo e processo tributario*, in Rass. Trib., 2006, p. 18; F. Gallo, *Verso un “giusto processo” tributario*, in Rass. Trib., 2003, p. 19.

362 Cfr. F. Gallo, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in Atti del Convegno A.N.T.I. Su “*Il giusto processo tributario*”, Siracusa 8 ottobre 2010, p. 10.

sovrnazionali ed internazionali in tema di giusto processo (fra i quali, *in primis*, l'art. 6 della Convenzione europea, l'art. 10 della Dichiarazione Universale, l'art. 14 del Patto sui Diritti Civili e Politici), che concorrono a definire il giusto processo; il modello “flessibile” (cui si ricollega la giurisprudenza costituzionale), invece, si allontana da quel modello assoluto di giustizia processuale tracciato dalle citate norme internazionali e dai rigidi parametri costituzionali del giusto processo per farsi garante delle scelte del legislatore primario che risultano mosse dall'esigenza di conformare il processo alle specifiche esigenze del diritto sostanziale³⁶³.

Tuttavia, deve darsi atto che, a differenza del nostro Giudice delle leggi, la Corte europea dei diritti umani ha mostrato, specialmente negli ultimi anni, maggior interesse e sensibilità nell'accostarsi al tema riguardante il rapporto fra la fiscalità ed i diritti umani, ponendo particolare attenzione alla questione dell'applicabilità delle garanzie processuali. Le recenti pronunce con cui i giudici di Strasburgo si sono occupati della questione riguardante il riconoscimento del diritto al *fair hearing* ed all'ammissione della prova testimoniale nelle controversie aventi ad oggetto contestazioni sulle sanzioni amministrative tributarie³⁶⁴ hanno fornito un notevole contributo nella direzione di una graduale affermazione, sia a livello

363 Sul punto si richiama ancora una volta F. Gallo, *ult. op. cit.*, il quale fa notare come “*la giurisprudenza costituzionale ha dato poco aiuto ad inserire il processo tributario nell'alveo del modello “forte” e, tantomeno, in quella tipologia di modello “forte” rappresentata dal giusto processo. Tutte le volte in cui si è realizzato un qualche avvicinamento ad un modello uniforme di processo, le tappe più importanti, seppur non definitive, sono state infatti segnate dallo stesso legislatore...piuttosto che dal giudice costituzionale...Sono perciò poche le sentenze che hanno inciso nitidamente sull'articolazione normativa del processo tributario per renderlo il più possibile aderente ad un modello uniforme di giusto processo*”.

364 Cfr. le sentenze *Jussila v. Finland*, *Hannu Lehtinen v. Finland*, *Kallio v. Finland*, *Ruotsalainen v. Finland*. I recenti “casi finlandesi” hanno fornito un contributo notevole all'estensione delle garanzie sul giusto processo alle controversie fiscali, sebbene si trattasse, beninteso, di contestazioni aventi ad oggetto l'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie (diversamente la Corte avrebbe rigettato il ricorso del contribuente).

Particolarmente interessante la ricostruzione della giurisprudenza di Strasburgo sul punto fatta da R. Attard, *The classification of tax disputes. Human rights implications*, in AA.VV. (a cura di Pistone P. - Kofler G. - Maduro M.P.), *Human rights in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 405 ss..

sovranaazionale che domestico, di un modello generale di processo cui ogni giurisdizione deve ispirarsi. Con riguardo al nostro ordinamento, ciò trova conferma nel pensiero di un'autorevole dottrina che riflette sul fatto che l'introduzione dei canoni fondamentali del giusto processo all'interno del testo costituzionale, dà testimonianza della "volontà, univoca, di fissare dei principi di diritto costituzionale processuale uniformi, comuni, coesenziali all'esercizio della funzione giurisdizionale in tutte le materie nelle quali essa si esplica"³⁶⁵.

Non dovrebbe neppure dubitarsi sul fatto che "il nuovo art. 111 della Costituzione si applica anche al processo speciale tributario", dal momento che "esso si riferisce, infatti, letteralmente ad ogni processo avente carattere giurisdizionale" e, quindi, anche al processo tributario³⁶⁶.

È evidente come siffatto modo di concepire le garanzie costituzionali in tema di giusto processo riecheggi il sopra menzionato modello costituzionale "forte"; ciò val quanto dire che l'art. 111 della Costituzione, lungi dal rappresentare una mera formula di sintesi di diritti e garanzie già desumibili dalla trama delle norme costituzionali in materia di giurisdizione, ha delineato un modello generale al quale deve uniformarsi qualsiasi processo, qualunque sia il giudice, ordinario o speciale, dinanzi al quale esso si svolge e a prescindere dalle peculiarità della tipologia di controversie che ne costituiscono l'oggetto³⁶⁷.

In un contesto così delineato, la graduale estensione al processo tributario delle garanzie sul giusto processo, sia nella dimensione sovranazionale che in quella interna, pare essere destinata a portare ad un superamento di quell'impostazione,

365 In tal senso E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in Riv. Dir. Trib., I, 2001, p. 1126.

366 In tal senso F. Gallo, *Verso un "giusto processo" tributario*, cit., p. 11.

367 Cfr. P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in Rass. Trib., 2004, p. 12, il quale osserva che "non possono sussistere dubbi sull'applicabilità dell'art. 111 anche al processo tributario, senza che sia possibile in alcun modo, al fine di preservarne le singole norme che lo disciplinano da censure di illegittimità costituzionale con riferimento ad esso, invocare la specificità di tale processo per tenere conto delle peculiarità proprie della materia costituente il substrato oggettivo delle relative controversie".

seguita dalla Corte costituzionale, eminentemente ispirata alla logica del *favor fisci*. Ma la tutela costituzionale dell'interesse fiscale non può interferire con le regole processuali; diversamente, la subordinazione del diritto di difesa del contribuente all'interesse fiscale dello Stato finirebbe col realizzare una grave attenuazione dell'efficacia delle garanzie processuali poste dall'art. 111 della Costituzione³⁶⁸. In altri termini, non si può postulare un'applicazione delle garanzie sul giusto processo *ratione materiae*, ossia ritenendo dirimenti, ai fini della tutela processuale del contribuente, le peculiarità della disciplina sostanziale sottesa alla controversia; ma le anzidette garanzie, invece, devono operare *ratione personae*, dunque, ponendo l'attenzione sui soggetti coinvolti nel processo.

Nel corso del presente capitolo, pertanto, si soffermerà l'attenzione su alcuni aspetti specifici del processo tributario al fine di vagliarne la compatibilità con i principi del giusto processo consacrati nell'art. 111 della Costituzione; inoltre si cercherà di studiare la problematica ponendo sempre attenzione all'orientamento giurisprudenziale della Corte europea dei diritti umani nella prospettiva di un'analisi comparativa fra gli *standard* convenzionali in materia di giusto processo e i modelli domestici di tutela dei diritti processuali del contribuente.

L'obiettivo che si pone, dunque, è quello di valutare in che termini è possibile parlare, oggi, di un “valore conformativo” della giurisprudenza nazionale alla giurisprudenza di Strasburgo (si pensi ad esempio al tema della ragionevole durata del processo che sarà oggetto di attento studio nel prosieguo), ponendo l'ulteriore interrogativo se l'avvicinamento della giurisprudenza nazionale a quella della Corte europea dei diritti umani possa contribuire sempre di più ad orientare la disciplina del processo tributario a quel complesso di diritti e garanzie fondamentali che costituiscono il paradigma del “giusto processo”.

Nel presente capitolo oggetto di studio saranno le questioni riguardanti il sistema della prova nel processo tributario e, segnatamente, il divieto di prova

368 In tal senso F. Tesauro, *ult. op. cit.*, p. 19.

testimoniale, l'utilizzabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria delle dichiarazioni di terzi, i poteri istruttori delle commissioni tributarie; inoltre, verrà svolta un'attenta disamina sulla ragionevole durata del processo tributario, nonché sulle prospettive di estensione del sistema processuale tributario a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 69 del 2009 di riforma del processo civile; in particolare ci si soffermerà sull'applicabilità al processo tributario dell'istituto della rimessione in termini e della testimonianza scritta.

2. Aspetti problematici relativi al diritto alla prova nel processo tributario alla luce dei principi del “giusto processo”.

2.1 Il divieto di prova testimoniale.

2.1.1 Considerazioni introduttive

La disciplina sul processo tributario contenuta nel d.lgs. 546/1992, come osservato nel paragrafo precedente, presenta una serie di “anomalie” che lo rendono, per certi aspetti, un modello processuale “disallineato” rispetto al paradigma costituzionale e sovranazionale di giusto processo.

Un ambito del processo tributario che presenta profili problematici particolarmente interessanti sui quali merita soffermare l'attenzione nel presente lavoro è sicuramente quello riguardante il riconoscimento delle garanzie sul giusto processo nel sistema della prova e, segnatamente, il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546/1992, a mente del quale nel processo tributario “*non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale*”³⁶⁹. In realtà,

369 Inoltre, va sottolineato che l'impostazione generale dell'attuale assetto del processo

l'inammissibilità della prova testimoniale non è una novità introdotta con l'attuale disciplina del processo tributario, ma essa è stata sancita per la prima volta nel 1981 allorché con il D.P.R. n. 739 (3 novembre 1981) fu modificato l'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 il quale conteneva la disciplina in materia di “*istruzione del processo*”³⁷⁰.

Prima di trattare del tema riguardante l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, si ritiene opportuno sgombrare il campo da ogni considerazione riguardante il divieto di giuramento, atteso che esso, in realtà, non ha mai suscitato problemi interpretativi e la sua esclusione dal sistema delle prove nel processo tributario non ha mai avuto particolare rilevanza. Il giuramento, nel processo civile riveste natura di prova legale (art. 233 c.p.c.). L'art. 2739 c.c., in particolare, ne vieta la prestazione allorché la controversia abbia ad oggetto diritti di cui le parti non possano disporre. Proprio per tale motivo si ritiene comunemente che le contestazioni di natura tributaria siano incompatibili con il giuramento, atteso che oggetto della controversia è il rapporto d'imposta che è *natura sua* indisponibile³⁷¹.

Oltre al profilo appena cennato, va ricordato che il divieto di giuramento nel processo tributario è stato variamente giustificato, adducendosi talvolta la natura inquisitoria del processo tributario³⁷²; altre volte si è ritenuto che il divieto *de quo*

tributario di cui al D. Lgs. 546/1992 prevede che lo stesso sia strutturato come un giudizio di tipo squisitamente documentale in cui la trattazione delle controversie si svolge in camera di consiglio, salvo che una delle parti non chieda espressamente che la discussione si svolga in pubblica udienza.

370 Per una ricostruzione storica della questione si veda L. Tosi, *Testimonianza scritta” e “testimonianza orale” nel processo tributario*, in Riv. Dir. Trib. 2010, p. 765. In particolare l'Autore osserva che “*nel regime del contenzioso antecedente la modifica del 1981, infatti, era communis opinio che la testimonianza fosse genericamente ammissibile, anche se l'utilizzo di tale mezzo di prova era raro nella pratica processuale e comunque visto con sfavore dalla dottrina del tempo. Lo stesso art. 35, d'altra parte, nella sua formulazione originaria, non prevedeva tale preclusione e consentiva di escludere che il divieto (successivamente previsto) fosse di per sé connaturato alla materia tributaria*”.

371 Cfr. F. Batistoni Ferrara – B. Bellè, *Diritto tributario processuale*, Cedam, Milano, 2009, p. 78.

372 Sul punto cfr. C. Glendi, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e*

sia strettamente collegato alla disciplina civilistica che ne esclude l'applicazione nei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento di fatti illeciti, di talchè nel processo tributario farebbe ingresso tale disciplina in virtù della considerazione che in esso si controverte circa la commissione di fatti illeciti.

Come è stato sottolineato nel paragrafo precedente, la problematica inerente la piena applicabilità dei principi in materia di giusto processo al processo tributario risente di quella forte contrapposizione fra il modello “forte” ed il modello “flessibile” di garanzie costituzionali, conseguenza di un atteggiamento della Corte costituzionale che palesemente inclina verso la tutela dell'interesse sostanziale sottostante al rapporto processuale (*id est* l'interesse fiscale) rispetto all'esigenza di protezione del diritto di difesa del contribuente³⁷³.

Coerente con tale impostazione ermeneutica, ormai ampiamente consolidata nella giurisprudenza della Corte costituzionale, si pone la celebre sentenza del 20 gennaio 2000, n. 18 con cui il giudice delle leggi ha definitivamente chiarito che nel processo tributario non vi è alcuna possibilità di accesso per la prova testimoniale.

Nel caso che ne occupa, la Corte era stata investita della questione di legittimità costituzionale del divieto posto dal quarto comma dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992

oggetto del processo tributario, in GT Riv. Giur. Trib., 2007, p. 742, il quale osserva che “quanto all'attivazione dei mezzi istruttori il processo tributario era e resta un processo inquisitorio perchè il giudice tributario, come emerge nitidamente dalla semplice lettura dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, per avvalersi di uno dei mezzi istruttori quivi previsti, non è minimamente condizionato da un'apposita iniziativa di una delle parti. Non sono ammessi, infatti, in questo processo, quei mezzi istruttori (come l'interrogatorio formale, la prova testimoniale, il giuramento decisorio) che nel processo civile il giudice può attivare solo se richiesto dalla parte a ciò legittimata”.

373 Infatti, con riguardo a tale profilo, si richiama ancora una volta il pensiero di P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, Rass. Trib., 2000, p. 383, il quale ribadisce che il divieto di prova testimoniale “*affonda le sue radici, in maniera più o meno inconsapevole, in quella stessa concezione autoritativa dei rapporti tra Stato e cittadino che era alla base della rammentata presunzione di legittimità degli atti amministrativi, anche se in passato si è cercato di giustificare razionalmente le limitazioni poste al riguardo con la particolare struttura del processo tributario e con la gravissima difficoltà che incontrerebbe l'amministrazione finanziaria nello svolgimento di un'attività probatoria, tanto positiva quanto negativa, diversa da quella già espletata nella fase processuale per la prova degli elementi di fatto sui quali fondare l'atto di accertamento*”.

sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Chieti con due ordinanze e dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino. In particolare, nella prima ordinanza i giudici della Commissione di Chieti avevano dedotto la violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione assumendo che *“l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario determinerebbe la lesione del principio di uguaglianza e la conseguente violazione del diritto di difesa in danno di quella tra le parti del processo che si venga a trovare nella necessità di avvalersi della prova testimoniale per dimostrare un fatto rilevante ai fini della decisione, non suscettibile di essere diversamente provato”*. Inoltre, il giudice remittente, invocava l'illegittimità della norma censurata sulla base dell'art. 53 della Costituzione *“in quanto l'impossibilità per l'amministrazione finanziaria di avvalersi anche della prova testimoniale nel processo tributario...comporterebbe al tempo stesso una riduzione del gettito fiscale ed una lesione del principio di capacità contributiva”*.

Particolarmente interessante, ai fini dello studio della problematica che ne occupa, appare la seconda ordinanza di rimessione con cui i giudici tributari di Chieti riflettevano sulla circostanza secondo cui *“la norma denunciata, escludendo l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, precluderebbe di conseguenza l'utilizzazione nel processo stesso...delle dichiarazioni di terzi raccolte dalla amministrazione finanziaria nella fase procedimentale, così violando ancora una volta il diritto di difesa della stessa amministrazione nonché, per i riflessi sostanziali, il principio di capacità contributiva”*.

Ad esito del giudizio di legittimità costituzionale il giudice delle leggi ha disatteso tutte le motivazioni delle ordinanze di rimessione, adducendo le considerazioni che seguono.

In primo luogo, la Corte oppone il principio cd. di “differenziazione” il quale postula che non esiste un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole tra i diversi tipi di processo, di talchè i diversi ordinamenti

processuali possono differenziarsi sulla base di una scelta discrezionale del legislatore nazionale derivante dal tipo di configurazione del processo e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio, anche in relazione all'epoca in cui è stata introdotta la disciplina processuale ed alle tradizioni storiche di ciascun processo. Altro principio richiamato dalla Consulta è quello cd. della “specificità della materia”, in virtù del quale il divieto di prova testimoniale trova una non irragionevole giustificazione, da un lato, nella spiccata specificità del processo tributario rispetto a quello civile ed a quello amministrativo, con specifico riguardo alla configurazione dell'organo decidente, nonché, al rapporto sostanziale sotteso alla vicenda processuale, dall'altro lato, nel fatto che il processo tributario è, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale³⁷⁴. Inoltre, la stessa natura della pretesa impositiva fatta valere attraverso il procedimento di accertamento si pone in netto contrasto con la prova testimoniale. L'ultimo argomento utilizzato dalla Corte costituzionale al fine di sostenere la legittimità del divieto posto dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546/1992, risiede nel principio della “modulabilità e diversificabilità” dei procedimenti giurisdizionali, secondo il quale l'esclusione della prova testimoniale non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa, potendo, tale diritto, ai fini della formazione del convincimento del giudice, essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle caratteristiche peculiari dei singoli procedimenti³⁷⁵.

374 Sul punto particolarmente interessanti sono le riflessioni di P. Russo, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 572, il quale sostiene che “*quel che non riusciamo proprio a comprendere è l'affermazione per cui sarebbe la stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento a porsi in termini di inconciliabilità con la prova testimoniale. Invero, siffatta pretesa è null'altro che una pretesa creditoria, ed il fatto che quest'ultima sia avanzata a seguito dell'espletamento di una particolare procedura disciplinata tassativamente e rigorosamente dalla legge a tutela degli interessi sostanziali delle parti del rapporto obbligatorio d'imposta attiene, puramente e semplicemente, alle modalità di attuazione di quest'ultimo*”.

375 In dottrina si è cercato di fornire alcune spiegazioni volte a giustificare, nel pensiero della Corte costituzionale, il divieto di prova testimoniale. Particolarmente interessanti sono le

Gli argomenti elaborati dalla Corte costituzionale al fine di sostenere l'inammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario hanno, sin da subito, suscitato le critiche e le riserve dell'unanime dottrina³⁷⁶.

Anche a parere di chi scrive, le motivazioni della pronuncia della Consulta appaiono incomprensibili, sol che si ponga mente alla circostanza per cui il novellato art. 111 della Costituzione ha introdotto nel sistema giurisdizionale generale un nucleo fondamentale di garanzie che non dovrebbe incontrare alcuna limitazione ai fini della sua applicazione generalizzata, e dunque indipendentemente dalle peculiarità proprie di ogni ordinamento processuale. Come è stato osservato in precedenza, il valore innovativo dell'art. 111 della Costituzione non consiste semplicemente nell'aver dato voce a regole già desumibili in via implicita dalle norme costituzionali in tema di giurisdizione, ma nell'aver delineato un modello al quale deve uniformarsi qualsiasi processo,

riflessioni di F. Tesauro, *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 2002, pp. 5727-5728, il quale osserva come “può sembrare che l'esclusione della prova testimoniale sia giustificata dalla generale esigenza che i fatti economici, aventi rilevanza tributaria, siano documentati. Sono in effetti numerose le norme tributarie che stabiliscono l'esclusività della prova documentale di determinati fatti...Il legislatore tributario, quando ritiene che determinati fatti o circostanze debbano essere provati solo per iscritto, lo stabilisce in modo specifico. Non sempre però si richiede che i fatti con rilevanza tributaria siano documentati per iscritto...E comunque possono avere rilevanza nel processo anche fatti economici, dei quali non è richiesta la prova scritta. Inoltre, possono avere rilievo tributario anche fatti di natura non economica, per i quali non è configurabile una prova scritta”.

376 Fra i tanti si veda E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessi circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. Dir., Trib.*, I, 2001, pp. 1134 ss.; F. Gallo, *Il giusto processo tributario*, cit., pp. 26 ss.; P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, cit., pp. 567 ss.; E. Grassi, *La ricercata, e non ancora raggiunta, parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 1188 ss.; F. Tesauro, *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, cit., pp. 5725 ss.; E. Fortuna, *Il divieto della prova testimoniale e il giusto processo tributario*, in *Il Fisco*, 2007, pp. 2715 ss.; A. Giovannini, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. Trib.*, 2011, pp. 271 ss.; C. Glendi, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2007, pp. 741 ss.; E. Zecca, *Un nuovo profilo di incostituzionalità del divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, pp. 641 ss.; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2000, pp. 383 ss.; S. Muleo, *E' ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 745; A.E. La Scala, *I principi del “giusto processo” tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, IV, 2007, p. 67.

qualunque sia il giudice, ordinario o speciale, dinanzi al quale esso si svolge ed a prescindere dalla peculiarità della tipologia di controversie che ne costituiscono l'oggetto.

Pertanto, alla luce di quanto detto, si ritiene assolutamente corretta e condivisibile quella logica processuale che, traendo fondamento dal modello costituzionale cd. “forte”, tende ad affrancare l'applicazione delle garanzie processuali da surrettizie refluenze dell'interesse fiscale nel processo tributario. Ragionando in tali termini non può che sostenersi che l'orientamento del giudice delle leggi risenta, in modo più o meno consapevole, di quella concezione autoritativa dei rapporti fra lo Stato e i cittadini che da sempre ha rappresentato un ostacolo alla *vis expansiva* delle garanzie sul giusto processo nella materia tributaria. Ma è evidente come siffatta impostazione debba fare i conti con l'evoluzione in senso democratico che hanno subito i rapporti fra lo Stato e i cittadini³⁷⁷, nonché con il profondo mutamento che ha subito, negli ultimi trent'anni, la disciplina del processo tributario al fine di operarne la “revisione” prevista dalla VI disposizione transitoria della Costituzione³⁷⁸.

Nel quadro complessivo dell'impostazione seguita dalla Corte costituzionale, la perdurante esistenza, all'interno del sistema processuale tributario, del divieto di prova testimoniale lascia irrisolta la questione della “disparità” delle armi fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. Si ricorderà, infatti, che il principio della parità delle parti nel processo implica, non solo la possibilità per le parti di

377 Questa concezione in senso autoritativo dei rapporti Stato-cittadini, che in passato ha legittimato, specie in ambito pubblicistico, il principio di presunzione di legittimità dei provvedimenti amministrativi, ormai deve ritenersi ampiamente e definitivamente superata, soprattutto grazie alla legge fondamentale in tema di procedimento amministrativo di cui alla L. n. 241/1990 con la quale il legislatore ha posto su un piano di parità la pubblica amministrazione ed il cittadino, destinatario del provvedimento finale, non solo attraverso la previsione dell'istituto della partecipazione del cittadino al procedimento, ma anche attraverso l'introduzione di accordi procedurali e sostitutivi.

378 La VI disposizione transitoria della Costituzione dispone che “entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari”.

avvalersi di “armi processuali” equipollenti, ossia di mezzi di prova dello stesso tipo, ma altresì che ogni singolo elemento di prova venga assunto (e ogni singolo argomento di prova sia vagliato) nel rispetto del confronto dialettico³⁷⁹.

Ciò non è del tutto pacifico nel processo tributario, posto che, da un lato, viene imposto il divieto di prova testimoniale e, dall'altro, si riconosce efficacia probatoria a dichiarazioni di scienza, quali sono le dichiarazioni dei terzi acquisite dagli uffici finanziari durante lo svolgimento dell'attività di accertamento, che sul piano contenutistico-sostanziale sono assimilabili alla testimonianza, ma sul piano formale sono assunte senza le garanzie di contraddittorio e di assunzione dinanzi al giudice che sono proprie della prova testimoniale tipica³⁸⁰. Ne consegue l'impossibilità, per il contribuente-ricorrente, sia di chiedere in giudizio il controesame dei terzi che hanno reso dichiarazioni a suo carico, sia di avvalersi di testi a proprio favore.

È, pertanto, di assoluta evidenza lo squilibrio che verrebbe a crearsi fra la posizione processuale del contribuente e quella dell'Ufficio qualora quest'ultimo dovesse porre a fondamento del proprio atto impositivo le dichiarazioni di soggetti terzi, le quali rendono oltremodo difficile, se non addirittura impossibile, il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, allorché le medesime dichiarazioni, peraltro assunte fuori del processo, possono essere contrastate dal ricorrente solamente attraverso il ricorso all'assunzione di testimoni a discarico

379 Sul punto cfr. A. Bodrito – A. Marcheselli, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in Riv. Dir. Trib., 2007, p. 741, i quali osservano che “*parità delle armi significa, in buona sostanza, che anche il diritto di difesa deve essere ripartito tra le parti in condizioni di uguaglianza e sono vietate discriminazioni irragionevoli. Si impone una importante avvertenza: così come in generale, anche nel campo del processo, l'uguaglianza non va apprezzata in termini assoluti, ma relativi: la norma costituzionale non riconosce a tutte le parti gli stessi poteri e diritti né impone gli stessi oneri, ma impone oneri e riconosce posizioni favorevoli equivalenti ove siano equivalenti le situazioni considerate*”.

380 Sul punto cfr. A. Garcea, *La giurisdizione delle Commissioni Tributarie ed i principi del “giusto processo”*, in Dir. Prat. Trib., I, 2001, p. 483, secondo il quale “*questa constatazione ha generato il sospetto di una carenza che avvantaggia il fisco e che lascia il contribuente sfornito di tutela, specie nei casi in cui non vi sia spazio o possibilità di fornire prove diverse da quelle testimoniali*”.

degli “addebiti” mossi dall'Ufficio³⁸¹. È appena il caso di osservare che il rapporto fra divieto di prova testimoniale e utilizzabilità delle dichiarazioni di terzi si risolve in uno squilibrio tra le parti, atteso che “l'Amministrazione finanziaria, attraverso le dichiarazioni testimoniali può produrre in giudizio elementi indiziari che, pur non essendo prova, costituiscono comunque strumenti logico-critici per valutare le prove tipiche³⁸²”.

Peraltro, con riguardo a tale profilo si ritiene di condividere pienamente l'osservazione secondo cui non è possibile neppure ipotizzare un riequilibrio delle posizioni processuali fra contribuente e Amministrazione finanziaria attraverso l'esercizio, da parte della Commissione tributaria, dei poteri istruttori *ex art. 7, comma 1, del D.Lgs. 546/1992*, al fine di vagliare la veridicità delle dichiarazioni di terzi allegare dall'Ufficio, oppure di integrare l'attività istruttoria svolta dalla stessa parte pubblica del processo³⁸³.

Rinviando *infra*, al paragrafo 2.2, ogni considerazione in ordine all'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario, si ritiene utile soffermare brevemente l'attenzione su alcuni rilievi critici sollevati dalla dottrina nei confronti della sentenza in esame.

Il primo aspetto sul quale occorre soffermare l'attenzione riguarda il principio cd. di “specificità” del processo tributario. È vero che, ogni ordinamento processuale, pur distinguendosi dagli interessi sostanziali dedotti in giudizio, risulta influenzato dagli stessi ed è modellato in relazione ad essi. Il processo tributario presenta diversi elementi di specialità soprattutto rispetto al processo civile ed a quello

381 Cfr. sul punto P. Russo, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, cit., p. 576, il quale osserva che “*in effetti, già a colpo, il sistema si appalesa illogico e sperequato nel momento in cui, da un lato sacrifica la prova testimoniale e dall'altro riconosce efficacia probatoria a dichiarazioni di scienza*”.

382 In questo senso cfr. F. Gallo, *ult. op. cit.*, p. 29.

383 In questo senso P. Russo, *Il giusto processo tributario*, cit., p. 29, il quale peraltro osserva che “*in tale evenienza l'istruttoria suppletiva è destinata ad allungare la durata del processo più di quel che si verificherebbe se i terzi potessero essere ascoltati in udienza quali veri e propri testimoni, in barba alle esigenze di speditezza e celerità in vista delle quali la Corte assume essere stato sancito il divieto di prova testimoniale*”.

amministrativo, però, è anche vero che tale aspetto peculiare del giudizio tributario non può porsi in controtendenza rispetto alle garanzie sul giusto processo; di talchè, l'interesse di cui l'Amministrazione finanziaria è portatrice non può e non deve mai risolversi in un pregiudizio ai danni del diritto di difesa del contribuente, nonché, del diritto al contraddittorio ed alla parità delle parti.

Proprio sulla base di siffatte considerazioni, si ritiene che l'“accesso”, da parte del contribuente, alle garanzie giurisdizionali nel processo tributario deve essere assicurato indipendentemente dalla sede giurisdizionale cui è affidata la tutela e dalla specificità del rapporto sostanziale sotteso.

Da ultimo si osserva che il richiamo, fatto dalla Corte costituzionale, alle tradizioni storiche del processo tributario, si rivela inconferente; infatti, proprio con riguardo al sistema processuale tributario, va osservato che il divieto di prova testimoniale risale ad epoca abbastanza recente, essendo stato introdotto dal D.P.R. n. 739, del 3 novembre 1981, in sede di modifica dell'art. 35 del D.P.R. n. 636/1972.

Alla luce delle considerazioni svolte sul tema del divieto della prova testimoniale, si ritiene di dover condividere tutte le riflessioni svolte dall'unanime dottrina al fine di contrastare, sia le scelte del legislatore del 1992 che la posizione di ingiustificata ritrosia assunta dal giudice delle leggi nel ritenere pienamente applicabile, anche al processo tributario, la prova testimoniale. L'esigenza di favorire l'introduzione di siffatto mezzo di prova nel giudizio tributario è tanto più avvertita specie in un settore del diritto, quale quello tributario, in cui sono sempre più numerosi i tributi che hanno un presupposto ed una base imponibile per la cui determinazione il ricorso alla semplice prova documentale ed alle massime di esperienza si rivela del tutto insufficiente.

Stante il rigido atteggiamento adottato dalla Corte costituzionale nell'aprire al processo tributario le “porte” delle garanzie in tema di giusto processo e considerata la dottrina unanimemente schierata a favore dell'abolizione del divieto

di prova testimoniale, solamente un intervento del legislatore può porre rimedio a quella che, ad oggi, è considerata, fra le “anomalie” del processo tributario, la più rappresentativa. Proprio per tale ragione non sono mancate, specie in tempi recenti, ipotesi volte ad elaborare un modello di “codice del processo tributario” che possa “allineare” lo stesso ai canoni del giusto processo consacrati nell'art. 111 della Costituzione e, di conseguenza, agli ordinamenti processuali civile ed amministrativo. In particolare, si ritiene che nel codice del processo tributario dovrebbero essere esplicitate ed inserite, con gli adattamenti del caso, le norme del codice di procedura civile che fissano i principi applicabili anche nel processo tributario (come il principio della domanda e del contraddittorio, della corrispondenza fra chiesto e pronunciato), specie alla luce delle recenti modifiche introdotte dalla legge n. 69/2009 (si pensi, alla rimessione in termini, alla *translatio iudicii*, al principio di non contestazione e al contraddittorio su questione rilevata d'ufficio nei giudizi cd. “di terza via”)³⁸⁴, come anche i principi richiamati nei primi sette articoli del codice del processo amministrativo.

Sulla scia delle suggestioni prospettate dalla dottrina, la Commissione di Studio ANTI ed il Consiglio Nazionale Forense hanno elaborato delle proposte di revisione delle disposizioni sul contenzioso tributario. Con specifico riguardo alla prova testimoniale, l'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 si ritiene debba essere così formulato: “*La prova testimoniale è ammessa secondo le norme del codice di procedura civile. Il giuramento non è ammesso*”.

Accingendoci alla conclusione di questa breve disamina dello stato della giurisprudenza, della dottrina e della disciplina positiva in ordine alla problematica inerente l'ammissibilità, nel processo tributario, della prova testimoniale, merita soffermare, da ultimo, l'attenzione sui riflessi della recente giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani sul processo tributario

384 In tal senso F. Tesauo, *Idee per un codice del processo tributario*, in Atti del Convegno su “*Il giusto processo tributario*”, Siracusa 8 ottobre 2010, p. 16.

italiano.

Come già osservato la Corte di Strasburgo si è pronunciata sul tema inerente l'applicazione al processo tributario dei mezzi di difesa orale con la sentenza *Jussila* nel 2006 e, sulla base di essa si è sviluppata la giurisprudenza successiva che è culminata con i ben noti “casi finlandesi” *Hannu Lehtinen* e *Kallio* resi nel 2008.

Per quanto di interesse ai fini del discorso oggetto del presente capitolo, si ritiene di soffermare l'attenzione sulle statuizioni con cui i giudici dei diritti umani si sono occupati della questione riguardante i limiti entro cui le garanzie sul giusto processo poste dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione possano essere invocate dal contribuente al fine di accedere a meccanismi di difesa orali e, in particolare, di controinterrogare testimoni della controparte e di portare in giudizio testi a sé favorevoli.

Nel precedente capitolo è stata studiata la sentenza *Jussila* limitatamente al profilo connesso alla problematica riguardante l'estensione delle garanzie convenzionali alle controversie aventi ad oggetto le sanzioni amministrative tributarie. Adesso occorre soffermare l'attenzione su altre due questioni di cui, nell'ambito della medesima controversia, la Corte europea veniva investita: in primo luogo, quella relativa alla necessità che la controversia fiscale si svolga in un'udienza orale al fine di consentire al contribuente di verificare l'attendibilità dei processi verbali di constatazione attraverso un interrogatorio incrociato del funzionario dell'Ufficio che aveva provveduto alla verifica ed alla loro redazione³⁸⁵; in secondo luogo, quella riguardante l'ammissibilità della prova testimoniale mediante l'audizione del proprio consulente di parte al fine di contrastare i rilievi mossi dall'Ufficio.

La Corte europea, anche con riguardo a tali profili probatori del processo

385 Nel caso concreto la controversia tributaria si era risolta nel Paese di provenienza mediante udienza in camera di consiglio: il contribuente per contro aveva richiesto che fosse fissata la pubblica udienza nella quale controinterrogare i funzionari dell'Amministrazione finanziaria che avevano redatto l'avviso di accertamento.

tributario, ha riconosciuto ancora una volta che l'oralità del processo in generale (e dell'udienza in particolare) costituisce un principio fondamentale nel sistema convenzionale di protezione dei diritti fondamentali.

Tuttavia, sebbene la giurisprudenza di Strasburgo sembri prospettare promettenti “aperture” verso l'estensione nel processo tributario delle garanzie sulla difesa orale, la Corte anche in questo caso ha ritenuto di mantenere un atteggiamento particolarmente prudente. In primo luogo, come si ricorderà, le garanzie convenzionali trovano applicazione solamente a condizione che la contestazione sottoposta al vaglio dei giudici dei diritti umani verta sulle sanzioni amministrative tributarie³⁸⁶. In secondo luogo, ad avviso della Corte, l'oralità del processo non è un elemento necessario ai fini del rispetto del diritto ad un equo processo. La Corte europea ha, infatti, sostenuto che, sebbene l'oralità del processo costituisca un principio fondamentale “*scolpito*” nell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, essa va, tuttavia, assicurata solo quando si renda necessaria ai fini del processo e nei limiti in cui lo sia. Infatti, i giudici dei diritti umani non escludono che possano darsi casi in cui il quadro probatorio possa formarsi con i mezzi di prova a disposizione delle parti, rendendo di conseguenza superfluo l'esperimento della prova testimoniale o della discussione orale della controversia. La necessità di ricorrere a mezzi di prova orali, a parere della Corte europea, sussisterebbe solo ove l'oralità “aggiunga qualcosa” al percorso del processo verso la “soluzione ragionevolmente giusta”³⁸⁷.

Sotto tale profilo, è evidente come la Corte di Strasburgo adotti una logica di tipo pragmatico che tende ad interpretare le garanzie processuali alla luce del principio

386 Infatti, la Corte ancora una volta ha richiamato il precedente *Ferrazzini* per escludere le controversie fiscali ordinarie da ogni considerazione sull'applicazione del principio di oralità e sull'ammissibilità della prova testimoniale.

387 Infatti, sul punto osserva M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, che “dalla natura fondamentale del principio non deriva sempre la sua assolutezza. Sono, in altre parole, ammissibili casi nei quali il processo può essere celebrato venendo meno all'oralità dello stesso (o all'ammissibilità della prova testimoniale) senza che ciò comporti immediatamente una violazione dell'art. 6 della CEDU”.

di ragionevolezza (*id est* proporzionalità): val quanto dire che il processo si identifica come lo strumento attraverso il quale deve realizzarsi il più ragionevole equilibrio tra l'accuratezza dei risultati, in termini di “verità dell'esito del processo, e l'efficienza processuale, in termini di durata e costi del giudizio.

Tuttavia, è appena il caso di evidenziare che, nel caso *Jussila*, la Corte non ha ritenuto sussistenti i requisiti per l'applicazione delle garanzie poste dall'art. 6 della Convenzione. Infatti, l'invito a presentare memorie scritte a tutte le parti del processo ha reso, nel concreto, manifestamente irrilevante il ricorso all'udienza orale e all'escussione dei testimoni. Nella specie, pertanto, il diritto di difesa del contribuente si è realizzato in modo completo e definitivo attraverso la presentazione di documenti scritti e pertanto la Corte non ha rilevato alcuna violazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione.

A conclusioni diverse la Corte di Strasburgo è giunta nel già menzionato caso *Hannu Lehtinen*. I giudici, infatti, hanno ritenuto che, nella specie, l'ammissione di un mezzo di prova orale si era reso necessario in quanto al contribuente non era stato consentito di dimostrare che la società accertata non aveva ommesso di inserire in contabilità i corrispettivi derivanti dalle vendite e che da tale circostanza lo stesso contribuente non aveva beneficiato di alcun vantaggio sotto forma di “dividendi occulti”³⁸⁸. Ciononostante, osservano i giudici di Strasburgo, la Corte Amministrativa ha deciso la controversia senza assumere la prova testimoniale, proprio in un caso in cui essa si rendeva “*assolutamente necessaria*” ai fini dell'acclaramento della verità su un profilo che, lungi dal rappresentare una “*additional information*” (come nel caso *Jussila*), costituiva una “*informazione cruciale e decisiva per l'intera controversia*”. La Corte europea, pertanto, ha

388 Nella specie, l'Ufficio finanziario contestava al contribuente di aver ricevuto dividendi occulti e per tale ragione era stato considerato responsabile dei delitti di frode fiscale e falso in bilancio.

Il contribuente, dinanzi alla Corte Amministrativa, aveva richiesto di assumere, in udienza, la dichiarazione di testi a favore dal momento che l'accertamento dei fatti dinanzi al giudice aveva sollevato una questione sulla credibilità delle dichiarazioni rese dal contribuente.

concluso ravvisando la violazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione³⁸⁹.

Da questo esame della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani emerge che, nella logica argomentativa di Strasburgo, il processo tributario, in linea di principio, non richiede necessariamente l'utilizzo di mezzi di prova orale per l'accertamento della verità dei fatti, ma sono sufficienti mezzi e trattazione scritti (atteso che, peraltro, l'oggetto del processo tributario è la ricchezza del contribuente). Tuttavia, preme ricordare (*supra* cap. II, par. 2.3) che la Corte europea si avvale di una tecnica interpretativa che poggia su un criterio di tipo casistico-induttivo; di talchè, non si esclude che il caso concreto sottoposto al vaglio dei giudici dei diritti umani presenti delle peculiarità tali da rendere necessario il ricorso a mezzi orali. Da qui discende l'esigenza di un approccio che trovi sostegno nel criterio dell'interpretazione “non irragionevole” o, se si preferisce, nel principio di proporzionalità. In altri termini, la Corte è chiamata, di volta in volta, a valutare la necessità di un mezzo di prova orale allorchè sussista un *fair balance* fra l'esigenza del ricorrente a che sia accertata la verità dei fatti e l'esigenza di evitare un irragionevole dispendio di risorse, sproporzionato al risultato sperato³⁹⁰.

389 Alle stesse conclusioni è pervenuta la Corte europea dei diritti umani nel caso *Kallio*.

390 Sul punto, interessanti sono le riflessioni, in una prospettiva *de iure condendo*, di A. Marcheselli, *Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, cit., p. 392; dello stesso Autore, *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Dir. Part. Trib. Int.*, 2007, pp. 357 ss..

2.1.2 La rilevanza dell'introduzione della testimonianza scritta nella L. 69/2009 di riforma del processo civile.

Alla luce delle considerazioni svolte nel paragrafo precedente, l'introduzione della prova per testimoni nel processo tributario pare ancora un obiettivo lontano e difficile da raggiungere, nonostante le "aperture" prospettate dalla recente giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani facciano ben sperare ad un futuro "allineamento" della giurisprudenza costituzionale italiana allo *standard* convenzionale (ove ritenuto maggiormente garantista).

Come è stato osservato, sebbene applicabile al limitato novero delle controversie aventi ad oggetto le sanzioni amministrative tributarie, la testimonianza potrebbe verosimilmente fare ingresso nel processo tributario semprechè, beninteso, essa venga sottoposta, nel caso concreto, ad una delibazione di proporzionalità volta a salvaguardare il giusto equilibrio fra le esigenze di economia ed efficienza processuale e l'esigenza di non sacrificare le garanzie del contribuente.

Sebbene l'orientamento adottato dalla Corte costituzionale, sembri essere ormai solidamente attestato sull'inaammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, la *regula iuris* affermata dalla Corte di Strasburgo nelle summenzionate pronunce potrebbe rappresentare per il legislatore un principio ispiratore in vista della tanto attesa riforma della disciplina del contenzioso tributario.

La recente legge 18 giugno 2009, n. 69, di riforma del codice di procedura civile, ha rappresentato per la dottrina l'occasione per prospettare nuovi scenari evolutivi della normativa sul processo tributario, dal momento che la novella ha apportato significative modifiche soprattutto con riguardo ai principi generali del processo civile che sono, altresì, applicabili al giudizio tributario in virtù della clausola di estensione del sistema posta dall'art. 1, comma 2, del D. Lgs. 546/1992³⁹¹. La

391 Si vedano al riguardo F. Tesauro, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. Trib.*, 2010, pp. 962 ss.; C. Glendi, *Nuove disposizioni*

legge di riforma del 2009, segnatamente con l'art. 46, comma 8, ha introdotto tra i mezzi di prova tipici il nuovo istituto della testimonianza scritta aggiungendo nel codice di procedura civile un nuovo articolo 257-bis³⁹².

All'indomani dell'entrata in vigore della legge n. 69/2009 era quasi scontato che, con particolare riguardo alla materia fiscale, l'introduzione di una "versione scritta" della testimonianza potesse produrre l'effetto di riportare in vita l'annoso dibattito sulle prospettive di superamento del divieto di prova testimoniale nel processo tributario. Posto che il giudizio tributario riproduce un modello processuale basato esclusivamente sull'assunzione di prove documentali (dunque scritte), la legge n. 69/2009 ha portato i primi commentatori ad interrogarsi sulla possibilità di estendere anche alle controversie tributarie lo strumento della

generali del codice di procedura civile e processo tributario, in Corr. Trib., 2010, pp. 2561 ss.; M. Scuffi, *Norme del Codice di procedura Civile applicabili al Processo Tributario alla luce della Legge 69/2009 e prospettive di riforma del contenzioso*, in Giust. Trib., 2010, pp. 1 ss..

392 Per comodità si riporta il testo della norma. Art. 257-bis (Testimonianza scritta):

Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato.

Il giudice, con il provvedimento di cui al primo comma, dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello di testimonianza in conformità agli articoli ammessi e lo faccia notificare al testimone.

Il testimone rende la deposizione compilando il modello di testimonianza in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e precisa quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione.

Il testimone sottoscrive la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza, che spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o consegna alla cancelleria del giudice.

Quando il testimone si avvale della facoltà d'astensione di cui all'articolo 249, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le complete generalità e i motivi di astensione.

Quando il testimone non spedisce o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria di cui all'articolo 255, primo comma.

Quando la testimonianza ha ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, essa può essere resa mediante dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa, senza il ricorso al modello di cui al secondo comma.

Il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato.

testimonianza scritta³⁹³.

Tuttavia, è appena il caso di osservare che la problematica inerente l'estensione applicativa della testimonianza scritta al processo tributario è tutt'altro che pacifica; infatti, in linea generale, ogni ipotesi, *de iure condendo*, di adattamento del nuovo modello di testimonianza al giudizio tributario finirebbe giocoforza con lo scontrarsi con il divieto posto dal quarto comma dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992³⁹⁴.

Proprio per tale ragione si ritiene utile soffermare l'attenzione su alcuni argomenti elaborati dalla più attenta dottrina volti all'individuazione di profili di compatibilità del nuovo istituto processual-civilistico della testimonianza scritta con le peculiarità del sistema processuale tributario.

Il ragionamento più intuitivo che potrebbe portare a ritenere applicabile al processo tributario il nuovo mezzo di prova previsto dall'art. 257-bis c.p.c. trova sostegno nella natura squisitamente documentale del processo tributario; siffatta circostanza sarebbe già di per sé idonea a far cadere il principale ostacolo (ossia l'oralità) che si frappone all'ammissione della prova testimoniale nel processo tributario. Tale argomento risulterebbe vieppiù rafforzato dall'ulteriore considerazione che il divieto posto dall'art. 7, comma 4, del D. Lgs. 546/1992, nelle originarie intenzioni del legislatore, è esclusivamente limitato alla testimonianza orale; di talchè, la testimonianza scritta, comportando l'ingresso in forma documentale delle dichiarazioni di terzi nel giudizio, sembrerebbe *prima facie* porsi in linea con l'attitudine del processo tributario alla celerità ed alla speditezza. Tale conclusione, però, finisce con l'essere immediatamente confutata

393 Cfr. A. Marcheselli, *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, in Giust. Trib., 2010, pp. 1 ss...

394 Sul punto cfr. C. Glendi, *Nuova disciplina del processo civile di cognizione e processo tributario*, in Corr. Trib., 2010, p. 2957, il quale osserva che forse proprio a causa del divieto di prova testimoniale nella circolare n. 17/E del 2010, con cui l'Amministrazione finanziaria ha introdotto i primi chiarimenti a seguito delle modifiche al c.p.c. introdotte dalla L. 69/2009, non si fa alcun cenno all'art. 257-bis c.p.c., né all'art. 103-bis delle disposizioni di attuazione al c.p.c., che fornisce dettagliate indicazioni circa il modello di testimonianza scritta.

sol che si ponga mente al fatto che, se nel processo civile la testimonianza scritta rappresenta una novità nel segno della semplificazione, essa, collocata nell'alveo del processo tributario, rappresenterebbe una innovazione di segno sostanzialmente opposto, atteso che comporterebbe pur sempre un ampliamento delle garanzie processuali del ricorrente³⁹⁵.

Un altro argomento si rinviene nella stessa lettera del primo comma dell'art. 257-bis c.p.c. il quale pone due condizioni fondamentali necessarie ai fini dell'assunzione della testimonianza scritta; essa infatti può essere disposta allorchè sussista l'accordo delle parti e tenuto conto della “natura della causa” e di “ogni altra circostanza”.

Anche con riguardo a tale profilo sarebbe quasi spontaneo affermare che l'accordo delle parti non può trovare applicazione nel processo tributario, atteso che ciò implicherebbe una necessaria collaborazione fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria che difficilmente potrebbe concretizzarsi. Questa difficoltà è tanto più reale quanto più si ponga mente al separato ma connesso profilo della “natura della causa”; infatti se si considera che il processo civile verte per definizione su diritti disponibili, in relazione ai quali la volontà delle parti è in linea di principio inderogabile, *a fortiori* la testimonianza scritta non potrebbe esse applicata al processo tributario in cui la materia del contendere verte esclusivamente sul rapporto d'imposta che è *natura sua* indisponibile. Non è di questo avviso autorevole dottrina che, al contrario, sostiene che l'obiezione per cui difficilmente l'amministrazione finanziaria accorderebbe il prescritto consenso appare palesemente ancorata ad una vecchia concezione dei rapporti tra pubblica amministrazione e cittadino, tutt'altro che condivisibile sotto il profilo giuridico³⁹⁶.

395 In tal senso A. Marcheselli, *Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello*, in Corr. Trib., 2009, p. 2697.

396 In tal senso L. Tosi, *“Testimonianza scritta” e “testimonianza orale” nel processo tributario*, in Rv. Dir. Trib., 2010, p. 782, il quale sostiene che l'introduzione di modelli

A sostegno della esclusione della testimonianza scritta dal processo tributario occorre tenere presente che, mentre nel giudizio civile essa rappresenta un mezzo di prova facoltativo (essendo già prevista quella orale), nel processo tributario, invece, essa rappresenterebbe l'unica forma di testimonianza consentita. Anche se le due forme di testimonianza si eguagliano sul piano del risultato raggiunto (l'acquisizione della deposizione), ciò, però, si pone in contrasto con la natura della testimonianza stessa, dal momento che essa non è finalizzata alla mera acquisizione della dichiarazione di un terzo, ma nell'acquisizione della deposizione in contraddittorio fra le parti, le quali hanno dunque la possibilità di sentire e controinterrogare il teste.

Il comma 8 dell'art. 257-bis prevede che, ove dovesse ritenere insoddisfacenti le risposte e le dichiarazioni contenute nel documento recante la testimonianza, il giudice dispone che la testimonianza sia resa in forma orale. Non essendo ammessa la testimonianza orale nel giudizio tributario, sussistendo un quadro probatorio lacunoso anche a seguito della produzione della testimonianza scritta, al giudice non resterebbe altra scelta se non quella di attivare i propri poteri istruttori d'ufficio.

L'esclusione dell'applicabilità dello strumento della testimonianza scritta nel processo tributario, anche se, da una parte, lascia disattese le aspettative di un'evoluzione del sistema processuale tributario nella direzione del suo adeguamento al modello, sia costituzionale che sovranazionale, di giusto processo, dall'altra parte, però, consente di prospettare con maggiore chiarezza la possibilità che la prova testimoniale possa fare ingresso, una volta per tutte, nel processo tributario.

Sebbene l'intervento riformatore del legislatore del 2009 si presti a rappresentare, sia per il legislatore ordinario che per la giurisprudenza tributaria,

“partecipativi” fra contribuente e Amministrazione finanziaria quali l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale depongono non ostano a che le parti possano accordarsi sull'ammissione della testimonianza scritta nel processo tributario.

un'importantissima fonte di ispirazione in vista di una riforma della disciplina processuale tributaria, di certo non può non riconoscersi che il modello della testimonianza scritta, come visto, difficilmente si presta ad un adattamento al processo tributario, in primo luogo, in forza dei limiti normativi (invero invalicabili) imperativamente posti dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992.

D'altra parte, però, nel precedente paragrafo si è osservato che, nondimeno difficile sembra poter postulare l'ammissibilità della prova testimoniale (ordinaria) nel processo tributario per via interpretativa, ossia, attraverso l'individuazione di deroghe ed eccezioni al summenzionato divieto.

Queste due considerazioni, deporrebbero, invero, a favore della prospettazione di un rimedio che possa mutare in modo radicale l'intera disciplina del sistema delle prove sul quale si impernia la disciplina del processo tributario, ossia, la riscrittura dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992³⁹⁷.

Però, ad avviso di chi scrive, non va trascurata la strada tracciata dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani che, in tempi recenti, ha esteso la tutela convenzionale anche alle controversie in materia di sanzioni amministrative tributarie, riconoscendo, altresì, al contribuente il diritto di assumere il controesame dei soggetti che forniscono dati ed informazioni a suo carico, così come di citare testi a suo favore. Non si esclude infatti che anche i giudici nazionali possano ispirarsi a quel canone di proporzionalità-ragionevolezza, predicato dalla Corte di Strasburgo, in virtù del quale la prova testimoniale può essere pacificamente ammessa allorché lo richiede la necessità di verificare la verità dei fatti di causa, tenuto conto, beninteso, dell'esigenza di garantire la ragionevole durata e le risorse impiegate nel processo.

397 Del medesimo avviso è P. Corso, *Il divieto di prova testimoniale non contrasta con i principi costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2000, p. 566, il quale osserva che “*la via da percorrere è quella di una modifica legislativa perchè, se non si configurano ostacoli costituzionali al divieto di prove testimoniali nel processo tributario, certamente nessuna censura di costituzionalità presenterebbe la rimozione di detto divieto nel quadro di una diversa considerazione della “specificità” della materia tributaria o di una compiuta realizzazione del “giusto processo” tributario*”.

Sembra essere proprio questo il criterio seguito dalla Corte di Cassazione italiana con due recenti pronunce che hanno aperto alla possibilità per il contribuente di chiedere l'ammissione della prova testimoniale nel caso, peraltro ricorrente, della perdita della contabilità per fatto a lui non imputabile³⁹⁸.

Nelle citate pronunce la Suprema Corte ha rilevato che *“ove il contribuente dimostri di essere nell'impossibilità di acquisire presso i fornitori dei beni o dei servizi copia delle fatture, si deve fare riferimento alla regola generale fissata dall'art. 2724 c.c., n. 3”*, a mente del quale *“la prova per testimoni è ammessa in ogni caso quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova”*. Ad avviso dei supremi giudici, l'ipotesi della perdita incolpevole della contabilità *“rileva come situazione che autorizza la prova per testimoni, in deroga ai limiti per essa previsti”*³⁹⁹.

398 Si tratta della sentenza n. 1650 e dell'ordinanza n. 587 entrambe del 27 gennaio 2010.

399 Per un'ampia disamina della questione si veda S. Muleo, *E' ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, in Corr. Trib., 2010, pp. 745 ss., in quale osserva, in particolare che *“la chiave di soluzione del problema è allora offerta dal diritto comunitario e dalla conseguente disapplicazione delle norme interne, che siano in contrasto”*; alla luce delle modifiche che il Trattato di Lisbona ha apportato al Trattato sull'Unione Europea in tema di diritti fondamentali, va rilevato altresì che *“le norme procedurali e processuali tributarie devono quindi essere interpretate anche alla luce del canone di adeguatezza europeo, disapplicando le regole che in nome di un ossequio formale si rendano ingiustamente punitive nei confronti di soggetti incolpevoli”*.

2.2 L'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzi a favore dell'Amministrazione finanziaria.

Lo studio della problematica riguardante il divieto di prova testimoniale nel processo tributario ha messo in luce una grave anomalia del sistema processuale delineato dal D.Lgs. 546/1992. Essendo basato su prove squisitamente documentali, il processo tributario pare mostrare un certo grado di “refrattarietà” nei confronti dell'ammissione di mezzi di prova orale.

Il recente intervento riformatore del legislatore del 2009, prevedendo l'introduzione nel processo civile dello strumento della testimonianza scritta, ha fatto ben sperare ad un cambiamento dell'assetto del sistema probatorio del processo tributario nella direzione di un progressivo, seppur lento, avvicinamento del giudizio tributario al modello fondamentale di giusto processo consacrato nell'art. 111 della Costituzione, nonché, nell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Tuttavia, tale iniziativa legislativa non è stata minimamente sufficiente a scalfire il divieto di prova testimoniale consacrato nel quarto comma dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992; tant'è vero che, dopo più di due anni dall'entrata in vigore della legge n. 69/2009, la questione relativa all'applicabilità della testimonianza scritta al processo tributario, sembra definitivamente sopita.

La sentenza n. 18 del 2000 (che è stata oggetto di approfondita disamina nei paragrafi precedenti) con cui la Corte costituzionale ha difeso strenuamente il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, ha comportato l'insorgenza di un'ulteriore questione sulla quale merita soffermare l'attenzione nel presente paragrafo, ossia quella riguardante l'efficacia probatoria delle dichiarazioni rese da terzi all'Amministrazione finanziaria nella fase del procedimento di accertamento.

Come noto, l'attività di accertamento svolta dagli uffici finanziari consiste nella ricerca e raccolta di dati ed informazioni volte a “ricostruire” in termini, sia qualitativi che quantitativi, la capacità contributiva del soggetto accertato. Tali informazioni, in forza di specifiche disposizioni contenute nelle singole leggi d'imposta, quali ad esempio il D.P.R. n. 600/1973 (con riguardo alle imposte dirette) ed il D.P.R. n. 633/1972 (relativamente all'IVA), possono, invero, assumere la forma di dichiarazioni rese da soggetti terzi all'ufficio procedente e aventi ad oggetto la conoscenza di fatti, economicamente e fiscalmente rilevanti, direttamente riferibili al contribuente. Con specifico riguardo al momento della formalizzazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della pretesa impositiva e/o sanzionatoria, le dichiarazioni di terzi assunte dall'ufficio nella fase dell'accertamento sono certamente destinate ad assumere il valore di prova a sostegno dell'atto impositivo. Ammesso che le dichiarazioni di terzo acquisite dall'ufficio e riportate nei verbali istruttori possono rifluire nel processo tributario, e considerato che al contribuente non è consentito, in sede giudiziale, di controesaminare i soggetti delle cui dichiarazioni si avvale l'ufficio, né tantomeno di citare testi a suo favore, ci si deve chiedere se, ed in che misura, possa attribuirsi valore probatorio a quelle dichiarazioni.

È evidente, pertanto, come la questione della valenza probatoria delle dichiarazioni di terzi acquisite fuori del processo e contenute in documenti che la parte pubblica offre come fonte di prova al giudice risulti consequenziale rispetto alla più ampia e generale problematica riguardante l'applicazione dei principi del giusto processo al processo tributario. La questione ha ragione di porsi sol che si ponga mente alla circostanza che le informazioni rese da terzi nella fase dell'accertamento sono acquisite dall'Amministrazione finanziaria *inaudita altera parte*, ossia senza l'osservanza dei principi di contraddittorio, di oralità nella formazione della prova, di assunzione della prova dinanzi al giudice. Inoltre, se si accede all'idea che le dichiarazioni di terzo, sebbene formalmente diverse, su un

piano sostanziale presentano elementi di stretta somiglianza con la prova testimoniale (motivo per cui si suole parlare di “assunzioni sostanzialmente testimoniali” o di “prove paratestimoniali”), allora può sorgere il timore che l'ingresso, nel processo, del documento che “incorpora” quelle dichiarazioni sia di per sé idoneo a realizzare uno squilibrio probatorio a detrimento del diritto di difesa del contribuente⁴⁰⁰.

In altri termini, in mancanza della possibilità per il contribuente di avvalersi della prova testimoniale, il timore è quello per cui dare ingresso a prove atipiche quali le dichiarazioni fornite da terzi possa portare con sé il rischio che le stesse influiscano irrimediabilmente sul convincimento del giudice con forza equivalente alle prove tipiche⁴⁰¹.

Ebbene, in sintesi, si può dire che oggetto di indagine nella trattazione del tema che ne occupa consiste nello stabilire se l'utilizzabilità, nel processo, delle dichiarazioni di terzo a favore dell'Amministrazione finanziaria possa comportare, o meno, un'elusione del divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992.

A tal proposito si possono prospettare tre distinti scenari: quello dell'inutilizzabilità assoluta, quello dell'utilizzabilità “ridotta” e quello dell'utilizzabilità piena.

Punto di partenza dell'analisi ricostruttiva dei diversi orientamenti prospettati, sia in dottrina che in giurisprudenza, con riguardo all'efficacia probatoria delle

400 Con riguardo al profilo contenutistico si condivide, invero, siffatta impostazione che riconosce quale elemento comune alla testimonianza ed alle dichiarazioni di terzo la medesima natura di “atto di scienza”, “*al punto che è lecito parlare di prova paratestimoniale*”. In questi termini cfr. P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, cit., p. 574.

401 In ogni caso, non deve escludersi che le dichiarazioni di terzo “*al pari delle testimonianze raccolte in altri processi, possano venire ugualmente vagliate dal giudice tributario, connotandole di una valenza, anziché decisoria, orientativo-propulsiva, per la ricerca di fatti rilevanti ai fini della determinazione del presupposto d'imposta*”; in questi termini G. Moschetti, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 1999, p. 18.

dichiarazioni di terzo nel processo tributario, non può che essere la già esaminata sentenza della Corte Costituzionale n. 18 del 2000.

Nel sostenere la legittimità del divieto di prova testimoniale nel processo tributario posto dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992, il Giudice delle leggi ha sostenuto che siffatta limitazione probatoria non implica di per sé l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzo eventualmente raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase procedimentale. La previsione, da una parte, di una limitazione del diritto alla prova, sfavorevole al contribuente, ed il riconoscimento, dall'altra parte, della facoltà da parte dell'Amministrazione finanziaria di avvalersi, nell'eventuale giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, di dichiarazioni rese da terze persone a sostegno della pretesa impositiva, nel pensiero della Consulta non si pone in contrasto né con il principio di uguaglianza, né con il diritto di difesa del contribuente, dal momento che le dichiarazioni di terzo, sebbene rese al di fuori e prima del processo, sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale (*“che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio”*).

Una volta attribuita “copertura costituzionale” all'utilizzo, da parte dell'Amministrazione, delle dichiarazioni di terzo nel processo tributario, la Corte costituzionale si sofferma sulla loro efficacia probatoria, sostenendo che esse assumono la natura di “elementi indiziari” che, sebbene non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione, tuttavia, non si esclude che essi possano concorrere a formare il convincimento del giudice.

Ciò che, ad avviso dei giudici costituzionali, rende l'utilizzabilità, in giudizio, delle dichiarazioni di terzo immune da ogni ipotetica censura di incostituzionalità, per violazione del principio della parità delle armi, è l'ulteriore considerazione secondo cui il contribuente può contestare la veridicità delle dichiarazioni stesse,

fatto salvo, altresì, il potere-dovere del giudice tributario di attivare i propri poteri istruttori riconosciutigli dall'art. 7, comma 1, del D.Lgs. 546/1992, rinnovando ed eventualmente integrando l'attività istruttoria svolta dall'ufficio⁴⁰².

Pertanto, ad avviso della Corte costituzionale, le dichiarazioni di terzo rese all'Amministrazione finanziaria durante la fase dell'accertamento assumono il valore probatorio di elementi indiziari⁴⁰³. Tuttavia, mette conto osservare che anche la dottrina che accede all'impostazione della utilizzabilità ridotta delle predette dichiarazioni, non condivide la qualificazione giuridica alle stesse attribuita dal Giudice delle leggi⁴⁰⁴. Infatti, si osserva che, mentre gli indizi postulano un nesso di inferenza logica fra un fatto noto (che ne costituisce la premessa principale) ed il fatto ignoto che deve essere provato ai fini della decisione della controversia, le dichiarazioni di terzo, assumendo un contenuto di natura sostanzialmente testimoniale, costituirebbero prove rappresentative a tutti gli effetti, dal momento che esse hanno ad oggetto, in modo diretto e specifico, proprio i fatti principali della materia del contendere dinanzi al giudice tributario. L'orientamento in esame tende, piuttosto, a riconoscere alle dichiarazioni di terzo la natura di meri argomenti di prova, ossia di elementi che pur avendo anch'essi un'efficacia probatoria limitata, si riferiscono, tuttavia, allo stesso fatto principale che il giudice deve accertare e non ad un fatto puramente sussidiario rispetto al *thema decidendum*. L'unico aspetto che accomuna l'indizio e l'argomento di prova risiede nella loro inidoneità a costituire, da soli, il fondamento della decisione, di

402 In senso conforme era già attestata la giurisprudenza, sia di legittimità che di merito, precedente. Infatti, la Cassazione, con la sentenza 22 dicembre 1999, n. 14427, ha concluso che non sussisterebbe violazione del principio del contraddittorio in caso di utilizzazione di dichiarazioni rese da terzi contenute nel verbale della Guardia di finanza, se “*tutti gli elementi raccolti dall'amministrazione finanziaria fanno capo all'avviso di accertamento, che il contribuente deve essere posto in grado di contestare*”. Si vedano anche Comm. Trib. II grado di Treviso, sentenza 9 luglio 1987, n. 748; Comm. Trib. II grado di Matera, sentenza 28 marzo 1989, n. 969.

403 Sulla scorta degli insegnamenti della sentenza della Corte Costituzionale n. 18 del 2000, in tempi recenti si è attestata la giurisprudenza della Cassazione di cui si citano, *ex multis*, le sentenze 18 marzo 2009, nn. 6536 e 6548.

404 In questo senso cfr. F. Gallo, *Verso un “giusto processo” tributario*, cit., pp. 28 ss..

talchè la loro funzione si riduce ad un mero “orientamento” per il giudice ai fini della ricerca dei fatti rilevanti oggetto del giudizio.

Tuttavia, la tesi della natura di argomento di prova delle dichiarazioni di terzo non ha trovato il consenso della dottrina la quale, invece, ne ha sottolineato l'incompatibilità sotto il profilo giuridico-strutturale⁴⁰⁵. Infatti, gli argomenti di prova sono espressamente tipizzati, in quanto regolati dall'art. 116 c.p.c., a mente del quale “*il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo*”. Ne consegue che gli argomenti di prova hanno un'origine squisitamente processuale, mentre le dichiarazioni di terzo nascono nel procedimento di accertamento e, dunque, al di fuori del processo tributario. Tanto basterebbe per allontanare le dichiarazioni di terzo dalla qualificazione giuridica di “argomento di prova”⁴⁰⁶.

L'incertezza nell'individuazione dell'effettivo valore probatorio da attribuire alle dichiarazioni di terzo ha inevitabilmente portato la dottrina a divisare una sola alternativa: o negare qualsiasi valore probatorio alle dichiarazioni di terzo, oppure riconoscere alle stesse valore di prova piena, come tali, utilizzabili dal giudice ai fini della decisione.

L'orientamento della Corte costituzionale volto ad attribuire efficacia probatoria depotenziata alle dichiarazioni di terzo è stato avversato dalla più attenta dottrina che ha invece escluso *ex radice* la possibilità per le medesime dichiarazioni di poter rifluire nel processo tributario in virtù della loro natura sostanzialmente

405 In tal senso cfr. P. Russo, *ult. op. cit.*, p. 575; G. Moschetti, *ult. op. cit.*, pp. 19-20.

406 In questi termini si è espresso anche P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., p. 384, il quale osserva che “*il riconoscimento di una limitata valenza probatoria – in termini, per l'appunto, di meri argomenti di prova – non può che discendere da un'espressa previsione normativa, la quale nel nostro caso manca. In secondo luogo, ed adoperando come termine di raffronto la disciplina del processo civile, il suddetto riconoscimento concerne specifici comportamenti processuali delle parti o di determinati soggetti terzi e talvolta anche fonti materiali di prova raccolte nel processo*”.

testimoniale⁴⁰⁷.

Come è stato più volte osservato, sul piano contenutistico, le dichiarazioni di terzo, sebbene raccolte in una fase procedimentale, assumono una funzione che le avvicina notevolmente alla prova testimoniale⁴⁰⁸. Ogni ipotesi volta a prospettare l'accesso al processo tributario, pertanto, incontrerebbe un limite invalicabile nel generale divieto consacrato dal quarto comma dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992.

Sotto tale profilo si ritiene opportuno richiamare ancora una volta l'appena citata giurisprudenza di merito, ad avviso della quale, l'incorporazione delle dichiarazioni di terzo all'interno di un processo verbale di constatazione non muta la loro sostanza, di talchè esse rimangono prove testimoniali escluse dal sistema processuale tributario.

Ragionando in tal senso, sarebbe da considerare inammissibile qualsiasi dichiarazione di terzo, sia che essa consista nella mera riproduzione di una deposizione orale, sia che essa venga incorporata all'interno di un documento (in tal caso assumendo la forma di una testimonianza scritta, *lato sensu* intesa).

Ma al di là di questa considerazione agevolmente intuitiva, è appena il caso di riflettere su due ulteriori profili problematici che investono, rispettivamente, la responsabilità del terzo e la veridicità delle sue dichiarazioni.

Con riguardo al primo profilo mette conto osservare che non è prevista alcuna norma che ponga in capo al terzo che rilascia le dichiarazioni alla Guardia di finanza o agli agenti accertatori dell'Amministrazione finanziaria una

407 Cfr. F. Tesauro, *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, cit., p. 5727; S. Muleo, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. Trib.*, 2002, pp. 1992 ss.; A. Vignoli, *I poteri istruttori delle Commissioni come rimedio agli squilibri processuali derivanti dal divieto di prova testimoniale*, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 1415 ss.; nella giurisprudenza di merito si veda, ad esempio, *Comm. Trib. Prov. Di Reggio Emilia*, sentenza 9 dicembre 1999, n. 89.

408 Sul punto si veda G. Moschetti, *ult. op. cit.*, p. 17, il quale osserva che “*se dette dichiarazioni vengono ammesse in giudizio, abbiamo nella sostanza una prova testimoniale (dunque una prova che dovrebbe essere acquisita oralmente), che viene introdotta nel processo in forma documentale. In questo modo, l'acquisizione immediata di documenti nel processo comporta l'introduzione, in via surrettizia, anche del loro contenuto testimoniale*”.

responsabilità penale in dipendenza dell'eventuale falsità delle informazioni rese. Allo stesso modo, non è previsto un controllo giudiziale sulla credibilità del terzo e sull'attendibilità della sua dichiarazione, dal momento che il terzo non può essere interrogato in giudizio nel contraddittorio delle parti e dinanzi al giudice tributario⁴⁰⁹.

A conclusione delle appena esposte considerazioni volte a contrastare la tesi, ormai ampiamente consolidata in giurisprudenza, dell'utilizzabilità ridotta delle dichiarazioni di terzo nel processo tributario, va, altresì, soggiunta la perplessità, invero condivisibile, che discende dall'affermazione (contenuta nella sentenza della Corte costituzionale n. 18 del 2000) secondo cui, ai fini della valutazione della veridicità delle dichiarazioni rese dal terzo nel procedimento, è fatto salvo il potere-dovere delle Commissioni tributarie di attivare i poteri istruttori previsti dal primo comma dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992. Infatti, tale posizione non convince in quanto appare incongruo che l'Amministrazione finanziaria e le Commissioni tributarie fossero legittimate a spendere i loro poteri istruttori ufficiosi per il reperimento di elementi che di per sé sono privi di rilevanza probatoria, in quanto inidonei a fornire la dimostrazione dei fatti di causa rilevanti ai fini della decisione. Siffatto ragionamento, com'è evidente, si pone in contrasto con la *ratio*

409 In questo senso si veda A. Vignoli, *ult. op. cit.*, p. 1416, la quale osserva che “è, infatti, evidente che la mancata responsabilizzazione del terzo rispetto alla veridicità delle informazioni fornite dovrebbe portare con sé la necessità di instaurare quantomeno un contraddittorio su di esse, con il conseguente beneficio non tanto delle posizioni delle parti autonomamente considerate, quanto piuttosto dell'accertamento della verità. Non si vede perchè il diritto tributario dovrebbe su questo punto discostarsi da altri settori dell'ordinamento in cui l'accertamento della verità diventa il valore supremo e l'effettiva parità delle parti e il pieno contraddittorio sui fatti oggetto del giudizio gli strumenti per perseguirlo”.

Particolarmente interessanti sul punto le riflessioni di L. Rosa, *Sull'efficacia probatoria delle dichiarazioni rilasciate da terzi nel processo verbale di constatazione*, in *Boll. Trib.*, 2000, p. 628, la quale osserva che “la dichiarazione di un terzo e/o di un testimone qualunque contenuta in un processo verbale, non costituendo quest'ultimo atto fidefacente la veridicità del contenuto delle dichiarazioni in esso trascritte, non potrà considerarsi prova sufficiente da porre a base di una qualsivoglia pretesa: infatti, la dichiarazione rilasciata da un terzo, quale attività mnemonica di un fatto da parte del dichiarante, non può assimilarsi al concetto di 'dato o 'notizia”.

stessa della disciplina sui poteri istruttori del giudice tributario; infatti, come si avrà modo di studiare nel paragrafo seguente, le Commissioni tributarie ricorrono ai loro poteri istruttori, beninteso in un'ottica protesa al rispetto del principio dispositivo, al solo fine di valutare la “completezza” probatoria nel quadro complessivo del *thema probandum* già delineato nei suoi elementi essenziali dalle parti, allorché, beninteso, residuino seri dubbi sull'effettivo valore probatorio degli elementi di prova già acquisiti al processo.

Da ultimo, merita essere presa in considerazione la tesi, già prospettata in premessa, volta ad attribuire efficacia di piena prova alle dichiarazioni di terzo. Essa trova fondamento nella logica secondo la quale “sarebbe assurdo che l'amministrazione finanziaria potesse impiegare tali dichiarazioni per avanzare le proprie pretese e non le fosse poi consentito di avvalersene nell'eventuale fase processuale”⁴¹⁰.

Questa tesi parte dal presupposto che se la legge tipizza espressamente l'assunzione di informazioni rese da terzi alla Guardia di finanza o all'Agenzia delle entrate durante lo svolgimento di attività istruttoria, allora non si vede perchè non debba attribuirsi loro il valore di prova tipica anche nel processo tributario, fermo restando che è rimesso solo al discrezionale e prudente apprezzamento del giudice tributario stabilire se le dichiarazioni assunte dall'ufficio possano assurgere ad elementi di prova dei fatti costitutivi della pretesa impositiva e/o sanzionatoria.

Alla luce delle considerazioni svolte, potrebbe concludersi, richiamando il pensiero di autorevole dottrina, che la tesi, fortemente sostenuta dalla giurisprudenza prevalente, dell'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzo nel processo tributario, abbia contribuito a rendere il sistema della prova “del tutto irrazionale, se non addirittura al limite della paranoia”⁴¹¹.

410 Così F. Pistolesi, *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 2363.

411 Così P. Russo, *ult. op. cit.*, p. 385.

Tuttavia, mette conto ricordare che, nella prospettiva di una “riduzione ad equilibrio”, in termini di onere della prova, fra il contribuente e la parte pubblica, si collocano alcune pronunce con cui la Suprema Corte ha riconosciuto che, se, da una parte, l'Amministrazione finanziaria può avvalersi in sede processuale delle dichiarazioni di terzo raccolte nella fase dell'accertamento, dall'altra, *“va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale – beninteso, con il medesimo valore probatorio”*. Siffatto “riallineamento” sul piano probatorio consente di dare *“concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa”*⁴¹².

Volendo trasporre il tema dell'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzo sul piano della problematica generale dell'adeguamento del processo tributario ai principi del giusto processo, allora, potrebbe rappresentarsi il seguente pensiero.

È innegabile che la previsione di un generale ed inderogabile divieto di prova testimoniale accompagnato dal riconoscimento, a favore dell'Amministrazione finanziaria, della possibilità di avvalersi in giudizio delle dichiarazioni di terzo eventualmente assunte nello svolgimento dell'attività istruttoria, comporta un notevole ed evidente sbilanciamento fra gli strumenti di prova di cui possono avvalersi le parti del processo tributario. In siffatto contesto, allora, la tesi dell'inutilizzabilità assoluta sarebbe certamente la più idonea a garantire la parità delle armi nel giudizio tributario. Diversamente opinando, verrebbe a crearsi inevitabilmente un vero e proprio vuoto di tutela del diritto di difesa del contribuente nel processo, atteso che quest'ultimo, a differenza dell'Ufficio, non potrà introdurre in giudizio prove rappresentative di natura paratestimoniale, come le dichiarazioni di terzo.

Tuttavia, l'attuale orientamento maggiormente invalso in seno alla giurisprudenza

412 Cfr. Cassazione sentenza 16 maggio 2007, n. 11221.

è attestato nel senso di ammettere la menzionata refluenza delle dichiarazioni di terzo nella sede processuale. Sebbene alcuni degli argomenti addotti dalla giurisprudenza a sostegno dell'utilizzabilità delle riferite dichiarazioni non siano pienamente convincenti, tuttavia, si ritiene apprezzabile il tentativo, da parte della Suprema Corte di riconoscere pari prerogativa al contribuente, riequilibrando in tal modo il sistema della prova nel processo tributario⁴¹³. L'introduzione di un simile correttivo alla tesi dell'utilizzabilità ridotta avvalora la considerazione secondo cui esistono alcuni ambiti del processo tributario in cui è possibile realizzare un adeguamento della disciplina processuale al paradigma del giusto processo attraverso lo strumento interpretativo, senza che si renda necessario il rimedio estremo rappresentato dall'intervento del legislatore. Tale possibilità è invero prospettabile anche con riguardo alla problematica dell'efficacia probatoria, nel giudizio tributario, di informazioni rese oralmente da soggetti terzi in una fase pre-processuale.

413 Normalmente, la dichiarazione di terzo introdotta su iniziativa del contribuente riveste la forma della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. Tuttavia, tale dichiarazione ha solamente la funzione di attestare la sua provenienza dal soggetto che l'ha resa, ma non ha alcuna efficacia in sede giurisdizionale. Infatti, la Suprema Corte ha puntualizzato al riguardo che la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale (cfr. Cass. sentenza 16348/2008). È orientamento pacificamente invalso nella giurisprudenza di legittimità quello secondo cui alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio non può riconoscersi valore probatorio pieno, ma solamente valore di indizio (cfr. Cassazione, sentenze 703/2007, 5312/2006, 18856/2004, 10981/2001 e, a sezioni unite, 10153/1998). Inoltre, proprio con la già menzionata sentenza n. 16348/2008, la Cassazione ha sottolineato che *“con specifico riguardo al contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art.7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma, anche costituito al di fuori del processo”*.

2.3 I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie.

Un ultimo argomento sul quale merita soffermare, brevemente, l'attenzione con riguardo al sistema probatorio del processo tributario, è quello che riguarda l'esercizio dei poteri istruttori del giudice tributario.

Tale prerogativa è espressa dall'art. 7, comma 1, del D. Lgs. 546/1992 a mente del quale *“le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta”*. Il successivo comma secondo dispone che *“le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica”*.

La norma in esame, al terzo comma, riconosceva al giudice tributario un altro potere istruttorio consistente nella *“facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia”*. Con il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, tale disposizione è stata abrogata.

Rispetto alla precedente disciplina contenuta nell'art. 35 dell'abrogato D.P.R. n. 636/1972⁴¹⁴, il D.Lgs. 546/1992 ha notevolmente innovato la materia prevedendo

414 Sul punto cfr. B. Quatraro, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie – Parte I*, in Boll. Trib., 2009, p. 87, il quale fa osservare che *“prima della riforma del 1972 era previsto che alle Commissioni tributarie spettassero tutte le facoltà di indagine, di accesso, di ispezione, di controllo, di richiesta dati e di informazioni e chiarimenti che le leggi sulle singole imposte conferivano agli uffici. Quindi si trattava di poteri assolutamente paralleli; vi era un'altra concezione del processo tributario: la Commissione poteva fare tutto quello che avevano o non avevano fatto gli uffici, compreso l'esercizio delle facoltà di indagine, ispezione e controllo. Nella riforma del 1972 sono sparite queste facoltà di indagine, ispezione e controllo e sono rimaste quelle di accesso e di richiesta di dati e di informazioni. Con la riforma del 1972 è stata introdotta anche un'altra importante innovazione: questi poteri erano*

che l'esercizio dei poteri istruttori delle commissioni tributarie debba ispirarsi al principio dispositivo che, come noto, trova immediato riscontro normativo nell'art. 115 c.p.c. il quale prevede che, “*salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti*”⁴¹⁵. Il principio dispositivo postula che nel processo (in generale) la formazione della prova (per tale intendendosi tutto il procedimento che comprende l'ammissione del mezzo di prova, l'assunzione della prova e l'acquisizione del singolo elemento probatorio) deve ritenersi nell'esclusiva disponibilità delle parti a cui spetta l'onere di allegare e provare nel loro confronto dialettico, ossia nel rispetto dei principi di parità delle armi e contraddittorio.

In linea con questo principio, infatti, il comma 1 del citato art. 7 prevede che il giudice tributario esercita i suoi poteri “*nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*”; ciò val quanto dire che, nel processo tributario, il *thema probandum* deve essere determinato nei suoi elementi concreti esclusivamente dalle parti e mai dal giudice *ex officio*.

Proprio per tale ragione si ritiene che la problematica riguardante lo studio dei poteri istruttori delle commissioni tributarie nell'ambito del giusto processo abbia motivo di porsi al fine di stabilire entro quali limiti (*an, quando e quomodo*) il giudice tributario può avvalersi di tali prerogative senza che siano violati i principi di terzietà ed imparzialità, il principio della domanda ed il principio dispositivo.

D'altra parte, è agevolmente intuibile che ove la commissione tributaria ponesse a fondamento della decisione un fatto non allegato dall'ufficio né dal contribuente, si configurerebbe una sostituzione del giudice ad un potere che la legge riconosce esclusivamente alle parti. La Commissione, pertanto, non può porsi alla ricerca di fatti, seppur ritenuti rilevanti, che le parti non hanno allegato, né affidare ad uffici

dati al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti”.

415 A favore della lettura in chiave “dispositiva” della disciplina sui poteri istruttori delle commissioni tributarie si veda M. Fanni, *Principio dispositivo e poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in Giust. Trib., 2007, pp. 1 ss..

della pubblica amministrazione o alla Guardia di finanza indagini senza limiti, come poteva accadere nel vigore del citato art. 35 del D.P.R. n. 636/1972 che prevedeva la “*collaborazione*” del Corpo della Guardia di finanza⁴¹⁶.

Affinché possa ritenersi rispettato il principio dispositivo nel processo tributario è necessario che l'iniziativa istruttoria del giudice intervenga solamente qualora il quadro probatorio risulti manifestamente insufficiente al fine di pervenire alla decisione della controversia, ma risulti comunque dagli atti processuali l'esistenza di elementi probatori potenzialmente idonei a vincere l'incertezza. In altri termini, le commissioni tributarie possono far uso dei loro poteri istruttori nei limiti in cui esse sono chiamate a vagliare la validità delle prove già emergenti dagli atti del giudizio (in quanto proposte dalle parti), in un'ottica di interpretazione e controllo della prova stessa.

Con riguardo ai presupposti richiesti ai fini dell'intervento istruttorio del giudice tributario, non sono mancate in passato pronunce con cui la Suprema Corte ha fornito un'interpretazione ancora più rigorosa, sostenendo che “*i poteri istruttori attribuiti alle commissioni tributarie dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale gravante sulle parti, in quanto utilizzati solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove richieste, il che esclude che a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio di parte le prove debbano essere acquisite d'ufficio dai giudici tributari*”⁴¹⁷.

Tuttavia, la circostanza per cui l'attuale disciplina dei poteri istruttori delle commissioni tributarie sia imperniata sul principio dispositivo è tutt'altro che pacifica. Infatti, se, da un lato, è unanimemente riconosciuto il carattere dispositivo del processo tributario rispetto ai fatti allegati dalle parti, dall'altro lato, però, v'è chi ritiene che, con riguardo alla disciplina dei poteri istruttori del

416 Cfr. B. Aiudi, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie. Osservazioni sulla prova testimoniale*, in Boll. Trib., 1993, p. 1358.

417 Cfr. Cass., sentenza 7 febbraio 2001, n. 1701, in Boll. Trib., 2001, p. 1573.

giudice tributario, risulti prevalente il carattere inquisitorio, inteso nel senso della disponibilità *ex officio* di tutti i mezzi istruttori entro i limiti dei fatti dedotti dalle parti⁴¹⁸. Ad avviso dell'indirizzo inquisitorio, una volta definito dalle parti il *thema probandum*, i poteri istruttori attribuiti alle Commissioni tributarie andrebbero ben oltre una mera funzione di verifica, completamento o integrazione dell'istruttoria primaria svolta dall'Ufficio.

La contrapposizione fra il modello “dispositivo” e quello “inquisitorio” dei poteri istruttori del giudice tributario fa sorgere una delicata problematica che può essere ben affrontata alla luce dei principi del giusto processo. Si tratta della considerazione secondo la quale la previsione di poteri istruttori nei termini posti dal primo comma dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, potrebbe verosimilmente portare con sé il rischio di autorizzare il giudice tributario ad ammettere mezzi di prova rispetto ai quali siano già maturate decadenze o preclusioni nella fase amministrativa. Siffatto ragionamento può comportare, com'è evidente, una deroga al principio generale consacrato nell'art. 115 c.p.c. in ragione della “rafforzata esigenza, a motivo dell'indisponibilità oppure del carattere costituzionalmente di rango superiore delle situazioni implicate nella controversia, che il processo sia il più possibile diretto al perseguimento della verità materiale”⁴¹⁹.

Tuttavia, con la recente sentenza del 27 marzo 2007, n. 109, la Corte costituzionale ha confutato l'orientamento appena riferito affermando che “*la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma*

418 In tal senso cfr. S.M. Messina, *Principio dispositivo e poteri istruttori d'ufficio delle Commissioni tributarie*, in Corr. Trib., 2008, p. 1363; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., pp. 381 ss.; S. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in Boll. Trib., 1993, p. 870; C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in Riv. Trim. Dir. Proc. Civ., 1985, I, pp. 906 ss..

419 Così P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2005, pp. 153 ss..

certamente non implica affatto – né consente – che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di longa manus dell'amministrazione: in particolare attribuendo al giudice poteri officiosi che...sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione”.

Inoltre, va soggiunto che la lettura in chiave “inquisitoria” della disciplina sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie non altro rappresenta se non un “residuo storico” di quell'impostazione sulla quale si imperniava la vecchia disciplina contenuta nel R.D. 8 luglio 1937, n. 1515. Il successivo passaggio da questa disciplina a quella di cui al D.P.R. 636/1972 non ha cambiato il modo di concepire i poteri istruttori del giudice tributario, tanto è vero che sulla base di un sistema così strutturato la prassi degli uffici finanziari era quella di svolgere l'attività istruttoria in modo sommario poiché si confidava nell'esercizio da parte delle Commissioni dei poteri officiosi ad esse attribuiti in chiave eminentemente “ricostruttiva” ed “esplorativa” della fattispecie imponibile. Infatti, non mancavano casi in cui i giudici tributari talvolta supplivano alle carenze probatorie dell'atto impositivo ricercando in proprio le fonti conoscitive necessarie alla soluzione della controversia.

Ciò posto, è facilmente intuibile che solamente un'impostazione di tipo dispositivo della disciplina sui poteri istruttori del giudice tributario può contribuire all'avvicinamento del processo tributario ai principi del giusto processo. Il recente intervento riformatore avvenuto con la legge n. 69/2009, sebbene si sia riferito espressamente al giudizio civile, ha rappresentato il primo sintomo di un cambiamento nella direzione di una “standardizzazione” dei modelli di tutela delle garanzie processuali che vanno assicurate in ogni processo. Come è stato osservato nei paragrafi precedenti, la novella del 2009 è intervenuta sui principi generali del processo (si pensi, a titolo di esempio, al principio del contraddittorio

con riguardo ai giudizi di “terza via” o alla generalizzazione della disciplina sulla rimessione in termini) che, in virtù della clausola di rinvio posta dal secondo comma dell'art. 1 del D.Lgs. 546/1992 sono applicabili anche al processo tributario. Ciò comporta, chiaramente un ulteriore avvicinamento del processo tributario al modello processuale civile e, di conseguenza, anche alle sue garanzie. Pertanto, non pare esservi più spazio, nella dimensione attuale del processo, per logiche protese verso il riconoscimento di iniziative istruttorie del giudice tributario volte a sostituirsi alle parti nel procedimento di formazione della prova. L'idea deve essere quella di un processo “istruito” dalle parti, nel quale le stesse offrono al giudice tutto il materiale conoscitivo necessario per la decisione; di conseguenza, le Commissioni tributarie potranno far uso dei loro poteri istruttori solamente in via sussidiaria allorché, dagli atti di causa residuino gravi dubbi (determinati da carenze probatorie) che limitano il potere decisionale del giudice.

3. L'estensione al processo tributario del diritto all'equa riparazione per l'irragionevole durata del processo.

3.1 Il recupero del principio di sussidiarietà non basta a risolvere la questione.

Proseguendo nello studio dei profili di compatibilità del processo tributario con i principi del giusto processo consacrati nell'art. 111 della Costituzione, merita soffermare, altresì, l'attenzione sulla problematica riguardante la ragionevole durata del processo.

La citata norma costituzionale, come noto, nell'enucleare il complesso di garanzie processuali che ispirano l'esercizio dell'attività giurisdizionale nel nostro

ordinamento, contempla espressamente il principio della ragionevole durata del processo, rimettendone alla legislatore ordinario la regolamentazione particolare. L'art. 111 della Costituzione, a ben guardare, riproduce essenzialmente l'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo il quale, a sua volta, dispone che “*ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata...entro un termine ragionevole*”⁴²⁰.

Va preliminarmente osservato che, prima dell'entrata in vigore della legge 24 marzo 2001, n. 89 (cd. *Legge Pinto*), il principio della ragionevole durata del processo non possedeva un esplicito riconoscimento nel nostro ordinamento. Ciò, com'è ovvio, implicava che il parametro di riferimento ai fini del rispetto del principio in parola fosse unicamente la norma convenzionale; di talchè, su tutte le questioni riguardanti la violazione del diritto alla ragionevole durata del processo si è sempre dovuta pronunciare la Corte europea dei diritti umani, al fine di statuire sulla risarcibilità dei soggetti che si ritenevano lesi dalle lungaggini processuali. Tale impostazione normativa, tuttavia, aveva determinato per la stessa Corte di Strasburgo un deleterio sovraccarico di ricorsi presentati nei confronti dell'ordinamento italiano; il riconoscimento, da parte dei giudici dei diritti umani, di innumerevoli violazioni del diritto alla ragionevole durata imputabili allo Stato italiano e le conseguenti condanne alle riparazioni derivanti da siffatte violazioni, ha progressivamente portato la Corte europea ad invitare più volte il nostro Paese ad adottare provvedimenti idonei a contenere i tempi dei processi entro limiti ragionevoli⁴²¹.

Inoltre, è appena il caso di riflettere sul fatto che la mancanza di un rimedio

420 Cfr. in tal senso M. Chiavario, *Giusto processo – II) Processo penale*, (voce) in Enc. Giur. Treccani, Roma, 2001, p. 9.

421 Nella sentenza della Cassazione 27 agosto 2004, n. 17139, si legge infatti che ad avviso della “*Corte di Strasburgo prima della legge n. 89/2001, le dette inadempienze dell'Italia 'riflettono una situazione che perdura, alla quale non si è ancora rimediato e per la quale i soggetti a giudizio non dispongono di alcuna via di ricorso interna. Tale accumulo di inadempienze è pertanto costitutivo di una prassi incompatibile con la Convenzione (quattro sentenze della Corte in data 28 luglio 1999, su ricorsi B., D.M., F., A.P.)*”.

interno volto a fornire ai singoli un'adeguata tutela in caso di violazione, da parte dello Stato, del diritto alla ragionevole durata del processo, rendeva materialmente impossibile ogni possibilità di invocare il principio di sussidiarietà; di talchè al cittadino che avesse lamentato una lesione del diritto in parola non restava altra *chance* difensiva se non quella di adire direttamente i giudici europei⁴²².

Alla luce di un siffatto quadro normativo, il legislatore italiano, due anni dopo la riforma costituzionale operata dalla legge n. 2 del 1999, è intervenuto con la legge n. 89 del 2001 introducendo, per la prima volta, un'espressa regolamentazione dei presupposti e delle modalità per ottenere un'equa riparazione del danno subito a seguito dell'irragionevole durata del processo, specificando che la legittimazione spetta al soggetto che abbia ricevuto un pregiudizio (materiale e/o non patrimoniale) per effetto della violazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione.

L'art. 2, comma 1, della legge n. 89 dispone, infatti, che “*chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione, ha diritto ad una equa riparazione*”.

L'introduzione della legge *Pinto* ha segnato una tappa fondamentale non solo nella direzione dell'adeguamento degli ordinamenti processuali nazionali ai principi del giusto processo ma anche ai fini del rafforzamento della valenza sistemica del giusto processo quale modello fondamentale di tutela del diritto *al* processo e *nel* processo.

Dunque, con la novella del 2001, il legislatore nazionale introduce un rimedio giurisdizionale interno avverso le violazioni del diritto alla ragionevole durata del

422 Sotto il profilo del principio di sussidiarietà interessanti sono le considerazioni di R. Miceli, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., II, 2004, p. 772.

processo, modellandone la disciplina su un rapporto di stretta simmetria con l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. È ben evidente, perciò, come il pregio fondamentale, che *prima facie* va riconosciuto alla legge n. 89/2001, sia sicuramente quello di aver “recuperato” il principio di sussidiarietà che, nel sistema convenzionale di protezione dei diritti umani, rappresenta uno dei cardini fondamentali nella regolamentazione dei rapporti fra la Corte di Strasburgo e le corti nazionali. Esso trova riscontro normativo nel combinato disposto degli articoli 13 e 35 della Convenzione in virtù dei quali i soggetti che intendano richiedere tutela alla Corte europea devono prima esaurire i rimedi giurisdizionali interni, atteso che obbligo precipuo degli Stati membri del Consiglio d'Europa è proprio quello di garantire ai singoli la “disponibilità” e l’“esauribilità” dei rimedi giurisdizionali effettivi⁴²³.

Tuttavia, ci si chiede se siffatto ripristino del principio di sussidiarietà sia bastato a risolvere la questione riguardante l'applicabilità al processo tributario del principio della ragionevole durata del processo. È appena il caso di sottolineare che, in realtà, su un piano squisitamente pratico, la questione non risulta di grande rilevanza, dal momento che ormai il processo tributario, sotto il profilo che qui interessa, si caratterizza per essere di gran lunga il processo più veloce rispetto a tutti quelli contemplati dall'ordinamento giuridico italiano⁴²⁴. Tuttavia, si ritiene che la questione abbia motivo di porsi allorché si sposti l'attenzione sul separato ma connesso profilo dei valori; in altri termini, sebbene il processo tributario sia strutturato in modo da garantire la speditezza processuale, tuttavia, ci si deve chiedere se il sistema delineato dalla legge *Pinto*, come interpretato ed applicato

423 Sin dalle sentenze nn. 1338 e 1340 del 2004 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione affermavano che l'approvazione della legge n. 89/2001 è stata “*determinata dalla necessità di prevedere un rimedio giurisdizionale interno contro le violazioni relative alla durata dei processi in modo da realizzare quel principio di sussidiarietà dell'intervento della Corte di Strasburgo sul quale si fonda il sistema europeo di protezione dei diritti dell'uomo*”.

424 Sul punto interessanti sono le riflessioni di L. Del Federico, *Il giusto processo tributario, tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed art. 111 Cost.*, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2005, p. 159.

dalla giurisprudenza nazionale, sia idoneo a conferire al processo tributario quell'impostazione garantista sulla quale l'unanime dottrina, sin dall'indomani della riforma dell'art. 111 della Costituzione, ha riposto aspettative.

Il recupero del principio di sussidiarietà nella materia che ne occupa ha contribuito alla realizzazione di una "perfetta simmetria" di contenuto della norma nazionale rispetto alla disposizione convenzionale; ciò val quanto dire che il meccanismo riparatorio introdotto dal legislatore del 2001 mira ad assicurare al ricorrente una tutela analoga a quella che egli riceverebbe sul piano internazionale.

Ma, sotto tale profilo, la legge *Pinto*, apparentemente, sembra essere andata oltre la semplice identità di tutela fra il piano interno e quello convenzionale; tant'è che, al terzo comma dell'art. 3, essa lascia intendere la possibilità di ricomprendere nell'ambito di applicazione del diritto alla ragionevole durata del processo anche le controversie di natura tributaria, nella misura in cui individua tra i soggetti contro cui può essere proposto il ricorso per ottenere la "riparazione" anche il Ministro delle finanze "*quando si tratta di procedimenti del giudice tributario*".

Tuttavia, l'interpretazione che ha fatto della norma la giurisprudenza di legittimità ha portato a ritenere che la prospettata simmetria tra il piano interno e quello internazionale non possa ritenersi di per sé sufficiente a prospettare alcuna significativa apertura nella direzione del pieno riconoscimento al contribuente-ricorrente del diritto alla riparazione per l'eccessiva durata del processo tributario⁴²⁵.

Infatti, è appena il caso di rilevare che il richiamo all'art. 6, paragrafo 1, della

425 La problematica oggetto del presente paragrafo è sorta, per lo più, con riguardo all'orientamento assunto dalla giurisprudenza di legittimità. Infatti, la giurisprudenza di merito, sul punto, si è divisa sulla questione. Per la tesi favorevole all'applicabilità della legge *Pinto* alla materia tributaria cfr. Corte d'Appello di Perugia, decreto 30 ottobre 2001, n. 331, in *Corr. Trib.*, 2002, p. 1431 con nota di E. De Mita, *La "ragionevole durata" del processo tributario tra norme interne e convenzionali*, pp. 1442 ss.; Corte d'Appello di Venezia decreto 6 giugno 2002. *Contra* Corte d'Appello di Brescia, decreto 16 febbraio 2002, n. 1958; Corte d'Appello di Palermo decreto 12 marzo 2004, n. 182.

Convenzione, porta con sé i limiti di applicabilità della medesima disposizione sul piano interno. La disciplina nazionale sull'equo indennizzo pone un meccanismo di tutela del diritto alla ragionevole durata del processo eminentemente attestato sul cd. “valore conformativo” della giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani. Infatti, come è stato ampiamente e puntualmente osservato *supra*, segnatamente nel capitolo II, la Corte di Strasburgo ha mantenuto, e tutt'oggi mantiene, un atteggiamento di netta chiusura nei riguardi dell'applicazione delle garanzie processuali convenzionali alle controversie fiscali⁴²⁶.

Ebbene, alla luce di quanto appena detto, chi scrive ritiene che il predetto rapporto di simmetria fra la tutela interna e quella convenzionale pare stia andando incontro ad una sfasatura, sol che si ponga mente a quel processo di graduale “erosione” (più volte menzionato) della regola volta ad escludere le controversie fiscali dalla sfera di protezione della Convenzione⁴²⁷. La tesi dell'inapplicabilità della legge *Pinto* al processo tributario non prenderebbe in considerazione le recenti aperture della Corte europea dei diritti umani specie con riguardo al tema delle sanzioni amministrative tributarie, oppure della tutela immediata del contribuente sottoposto ad ispezioni e verifiche, o ancora al tema del diritto al silenzio e così via.

Paradossalmente, il riferimento che la legge *Pinto* fa al Ministro delle finanze come soggetto nei cui confronti rivolgere la domanda di indennizzo per violazione della ragionevole durata del processo non altro rappresenta se non una falsa illusione, in quanto la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto di applicare i livelli

426 Sul punto si veda S. Cianfrocca – C. Rotunno, *Nuove aperture dalla Corte di Cassazione in tema di applicazione della “legge Pinto” al processo tributario*, in Trib. Loc. e Reg., 2006, p. 30, le quali osservano che “secondo la Corte, ciò che vincola l'interprete non è quello che il legislatore avrebbe in astratto potuto disporre ma ciò che effettivamente ha disposto, e ciò porta a far coincidere esclusivamente l'area di operatività dell'equa riparazione con quella delle garanzie assicurate dalla Convenzione. La Corte ha, quindi, scelto la via dell'ossequioso riconoscimento della supremazia della Corte europea in termini di inquadramento delle fattispecie tutelabili sotto il profilo dell'eccessiva lunghezza del processo, attestandosi su una prudenziale applicazione dei livelli minimi di garanzia offerti dall'art. 6 della Convenzione”.

427 In questo senso si veda anche L. Del Federico, *ult. op. cit.*, p. 154.

minimi di garanzia offerti dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, quando invece avrebbe potuto estendere l'ambito applicativo del diritto all'equo indennizzo in virtù del combinato disposto degli articoli 2 della legge n. 89/2001 e dell'art. 111 della Costituzione dal quale si ricava uno *standard* di tutela pienamente garantista dei diritti del contribuente. Infatti è agevole osservare come la legge n. 89/2001 abbia inteso superare ogni perplessità derivante dall'interpretazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, optando per una maggiore estensione della tutela del diritto alla ragionevole durata del giudizio e ricomprendendo quindi anche il processo tributario.

Alla luce delle considerazioni appena svolte, la Suprema Corte ha cercato di giustificare l'esclusione delle controversie fiscali dall'ambito di operatività dell'art. 2 della legge n. 89/2001, osservando che il richiamo alla responsabilità del Ministro delle finanze posto dall'art. 3 ha natura meramente processuale e non sostanziale, riguardando essenzialmente quelle controversie che siano di competenza del giudice tributario, ma che attengano a profili extra-fiscali, come ad esempio il giudizio di ottemperanza e le controversie in tema di crediti d'imposta non contestati⁴²⁸.

Si tratta a ben riflettere di categorie di controversie che, seppur incardinate dinanzi alle Commissioni tributarie, hanno ad oggetto una contestazione che non attiene prettamente alla *tax liability*, ossia alla determinazione dell'*an* e del *quantum* della pretesa impositiva; infatti, nel caso del giudizio di ottemperanza, oggetto della controversia è il mero ottenimento dell'imposta il cui versamento è stato riconosciuto indebito⁴²⁹. A queste categorie di controversie, per le considerazioni svolte *sub* capitolo II e III dovrebbero, a rigore, aggiungersi anche quelle in materia di sanzioni amministrative tributarie e di contributi previdenziali.

L'atteggiamento particolarmente prudente adottato dalla giurisprudenza di

428 Cfr. Cass., sentenza n. 11350/2004.

429 Cfr. al riguardo A. Bodrito – A. Marcheselli, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in Riv. Dir. Trib., I, 2007, p. 771.

legittimità nel limitare l'applicabilità del diritto alla ragionevole durata del processo alle controversie fiscali suscita forti dubbi e perplessità, nella misura in cui pare porsi in controtendenza rispetto alla volontà del legislatore. Infatti, poco dopo l'entrata in vigore della legge n. 89/2001, segnatamente con il D.L. 11 settembre 2001, n. 201, veniva proposta una modifica al comma 3 dell'art. 3 prevedendo che *“il ricorso è proposto nei confronti...del Ministro dell'economia e delle finanze quando si tratta di procedimenti tributari rilevanti penalmente...; sono esclusi dal ricorso di cui alla presente legge i procedimenti di competenza del giudice tributario”*. Tacciata di evidente contrasto con l'art. 111 della Costituzione, tale modifica venne stralciata in sede di conversione e questa sorte non fece altro che avvalorare l'orientamento a sostegno della piena applicazione del diritto alla ragionevole durata del processo tributario anche alle controversie di natura fiscale.

A conclusione delle riflessioni sin qui svolte, ad avviso di chi scrive, non può che darsi risposta negativa all'interrogativo inizialmente posto (*“il recupero del principio di sussidiarietà ha risolto la questione applicativa del diritto alla ragionevole durata del processo nel giudizio tributario?”*). Com'è stato osservato il merito principale che si deve attribuire alla legge *Pinto* è stato certamente quello di aver recuperato il principio di sussidiarietà, istituendo, in via principale, una tutela interna del diritto del singolo alla ragionevole durata del processo. Tuttavia, con specifico riguardo alle controversie di natura tributaria, il principio di sussidiarietà avrebbe dovuto implicare l'applicazione di un modello di tutela più ampio rispetto a quello convenzionale e tale risultato si sarebbe potuto realizzare agevolmente attraverso l'art. 111 della Costituzione.

L'atteggiamento contrario della giurisprudenza di legittimità ha invece prodotto l'effetto inverso, realizzando un livellamento verso il basso della tutela del diritto alla ragionevole durata del processo al punto che non è mancato chi ha sottolineato il carattere antigarantista dell'approccio della Suprema Corte alla

questione.

La giurisprudenza di legittimità è ormai attestata nel senso di ritenere che resta “*di esclusiva competenza del legislatore ordinario la possibile correzione della norma in direzione di una integrale o più completa realizzazione del valore costituzionale*”⁴³⁰. Tale conclusione, però, non merita essere condivisa in quanto la legge n. 89/2001 è già di per sé strutturata in modo da estendere anche ai giudizi tributari l'equa riparazione per violazione del diritto alla ragionevole durata del processo. Il principio di sussidiarietà postula necessariamente una comparazione dei livelli di tutela dei diritti individuali. Essendo pacifico che nell'ordinamento italiano il modello fondamentale di tutela delle garanzie processuali è consacrato in una norma costituzionale qual è l'art. 111 Cost., non sarebbe inverosimile sostenere che, con riguardo alla questione che ne occupa, la disciplina interna sia maggiormente garantista rispetto a quella convenzionale⁴³¹.

Per tale ragione potrebbe essere appena sufficiente, a risolvere la questione, il ricorso allo strumento dell'interpretazione estensiva dell'art. 2 della legge n. 89/2001 senza che si renda necessario l'utilizzo di strumenti di *extrema ratio* quale può essere l'intervento del legislatore.

430 In tal senso Cass., sentenza 24 gennaio 2007, n. 1540.

431 In tal senso cfr. L. Perrone, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in Rass. Trib., 2007, p. 692.

In linea con le considerazioni appena svolte si pongono le Interessanti conclusioni di S. Micali, *Il diritto alla ragionevole durata del processo (Art. 111 Cost.) ed il diritto all'equa riparazione del danno che deriva dall'inosservanza del termine ragionevole nel processo tributario*, in Boll. Trib., 2006, pp. 653-654. L'Autrice osserva che “*il giudice competente (Corte d'Appello) chiamato ad applicare la legge Pinto, nel rispetto di consolidati canoni ermeneutici ha, dunque, il compito di continuare ad interpretarla in modo conforme alla Costituzione ed alla C.E.D.U. ...nel processo tributario, affinché la capacità di rendere una giustizia “giusta” sia effettiva, si richiedono adeguati interventi legislativi e soluzioni interpretative che non pongano limiti al diritto inviolabile alla difesa e ne consentano l'attuazione in modo efficiente e celere, cioè in linea con il giusto processo la cui realizzazione è stata riconosciuta come un valore garantito dalla Corte Costituzionale*”.

3.2 La nozione di “termine ragionevole” secondo l'orientamento della Corte europea dei diritti umani

Lo studio della questione riguardante l'applicabilità del diritto alla ragionevole durata del processo alle controversie fiscali ha messo in luce un altro elemento di “disallineamento” del processo tributario rispetto ai canoni del giusto processo. Si tratta di una problematica che, ai fini del presente lavoro, si rivela particolarmente interessante sol che si ponga mente al fatto che essa porta all'attenzione dello studioso tutte le questioni che attengono all'applicazione delle garanzie processuali convenzionali alla materia tributaria, ai rapporti fra i modelli di tutela convenzionali e la disciplina interna del processo tributario, ai rapporti fra l'interpretazione autonoma della Corte europea dei diritti umani e l'orientamento della Corte di Cassazione italiana, infine, ai diversi livelli di protezione dei diritti del contribuente nella dimensione sovranazionale e sul piano interno.

Le considerazioni svolte nel paragrafo precedente fanno riflettere, altresì, sull'insufficienza del recupero del principio di sussidiarietà da parte della legge *Pinto*, nonché sull'evidente “lontananza” della giurisprudenza italiana dall'integrale riconoscimento del diritto alla ragionevole durata del processo ai giudizi tributari. È stato anche sottolineato che, a differenza del divieto di prova testimoniale, la regola dell'inapplicabilità del diritto in parola al processo tributario, lungi dal richiedere un intervento del legislatore ordinario, si presterebbe ad un'agevole soluzione, essendo possibile realizzare un superamento del limite attraverso il ricorso ad un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma domestica. Infatti, è incomprensibile l'atteggiamento della Suprema Corte italiana che, fra la possibilità di estendere il più possibile l'ambito di operatività delle garanzie domestiche e l'allinearsi agli *standard* minimi convenzionali di tutela, ha optato per la seconda soluzione (certamente dettata da

ragioni politiche ed economiche) mostrando un certa ritrosia nello scegliere soluzioni che avrebbero potuto verosimilmente portare le Corti d'Appello nazionali ad emettere numerose pronunce di condanna ai danni dello Stato per violazione del diritto alla ragionevole durata del processo tributario.

Nel paragrafo precedente si è evidenziato come la formulazione dell'art. 111, comma 2, della Costituzione, nella parte in cui dispone che la legge assicura la ragionevole durata del processo, riproduca essenzialmente l'inciso contenuto nel primo paragrafo dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Così come nel sistema convenzionale di protezione dei diritti processuali, anche nell'ambito dell'art. 111 della Costituzione il diritto alla ragionevole durata del processo costituisce un autonomo valore che concorre, insieme agli altri, a formare la nozione di “giusto processo”.

Tuttavia, su un piano meramente pratico, mette conto osservare che la previsione a livello costituzionale di un diritto alla ragionevole durata del processo non sia sufficiente di per sé ad incidere significativamente sui “tempi” della giustizia, atteso che questi dipendono dal rapporto fra la disciplina processuale particolare e le risorse destinate al processo. Chiaramente si tratta di due “grandezze” direttamente proporzionali, in quanto maggiori sono le garanzie che il processo accorda alle parti e maggiori dovranno essere le risorse ad esso destinate, con inevitabile allungamento dei tempi processuali⁴³².

L'art. 2 della legge n. 89/2001 richiama, ai fini della determinazione del “termine ragionevole”, l'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea dei diritti umani; proprio per tale ragione si ritiene utile completare la trattazione del tema che ne occupa soffermando brevemente l'attenzione sulla nozione di “termine ragionevole” alla luce della giurisprudenza di Strasburgo.

Considerato l'elevato numero di pronunce con cui la Corte di Strasburgo si è

432 Cfr. A. Andronio, *Art. 111*, in AA.VV. (a cura di R. Bifulco – A. Celotto – M. Olivetti), *Commentario alla Costituzione*, Utet, Milano, 2007, pp. 2115-2116.

occupata del tema riguardante la ragionevole durata del processo, si può dire che tale diritto rappresenta attualmente, nel catalogo delle garanzie convenzionali sul giusto processo di cui all'art. 6 della Convenzione, quello maggiormente rappresentativo.

Anche per quanto concerne il requisito della “ragionevolezza” dei tempi processuali è bene ricordare che la Corte fa ricorso alla tecnica dell'*autonomous meaning* e dell'approccio casistico. Ciò val quanto dire che, al fine di stabilire se una determinata vicenda processuale si sia protratta oltre limiti temporali ragionevoli, la Corte ricorre ad una nozione che trova il suo riferimento primario nella Convenzione, avuto riguardo al caso concreto sottoposto al suo vaglio.

Nella maggior parte dei casi, i giudici dei diritti umani stabiliscono se lo Stato chiamato in causa ha violato il diritto alla ragionevole durata del processo attraverso una valutazione complessiva della vicenda processuale svoltasi dinanzi alle autorità giurisdizionali nazionali. Tuttavia, mette conto riflettere sulla circostanza che, l'adozione di un approccio casistico-induttivo ai fini del riconoscimento o meno di un diritto non può sfociare nell'arbitrio, ma la stessa Corte europea ha da sempre avvertito la necessità di soppesare l'interesse dell'individuo ad una decisione più celere possibile con l'interesse generale al corretto e regolare svolgimento dei processi nonché ad un esame accurato delle domande, eccezioni e difese delle parti nel processo ad opera dell'organo giudicante.

Questa impostazione ha portato alla creazione di un sistema valutativo improntato a criteri di “relativizzazione”⁴³³, ossia a criteri che rispondono fondamentalmente ad una logica di “pesi e contrappesi”; essi consistono nella complessità del caso, nella condotta dell'interessato e nel comportamento delle autorità competenti, da ultimo, nell'importanza degli interessi in gioco per il soggetto interessato.

433 Cfr. S. Bartole – B. Conforti – G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Cedam, Padova, 2001, p. 211.

Il primo criterio della complessità del caso rappresenta, nel pensiero della Corte europea, forse il più difficile da valutare poiché impone agli stessi giudici di tenere in considerazione i diversi fattori che hanno caratterizzato lo svolgimento del processo, quali, ad esempio, il numero delle parti del giudizio, la natura dei fatti da accertare, gli interessi sottesi al giudizio, l'esigenza di riunire i giudizi, l'intervento di terze persone nel processo; con specifico riguardo ai processi penali, concorrono alla valutazione di complessità anche il numero degli imputati, i testimoni o l'esigenza di spostare la sede processuale in altro luogo a causa di "condizionamenti ambientali".

Nella logica dei "pesi e contrappesi" si collocano i due criteri del comportamento delle parti del giudizio e dell'autorità procedente. Infatti, la valutazione della condotta processuale della parte interessata, ai fini della determinazione complessiva della ragionevolezza dei tempi processuali, finisce con il compensarsi con gli eventuali comportamenti ostruzionistici dell'autorità procedente o delle controparti⁴³⁴. In altri termini, la Corte pare rifarsi ad un criterio di auto-responsabilità nella misura in cui ritiene che il comportamento processualmente dilatorio del soggetto interessato possa essere valutato "negativamente" (cioè con valore di segno contrario) in quanto esso è idoneo a contribuire ad un deleterio "allungamento" dei termini processuali oltre la soglia di ragionevolezza individuata in base agli altri criteri.

Così, la Corte europea dei diritti umani ha ritenuto, con specifico riguardo, ad esempio, al processo penale, che l'uso puramente dilatorio dei mezzi che la legge pone a disposizione dell'imputato non deve essere trascurato ai fini di una valutazione complessiva della ragionevole durata del procedimento; in termini generali, la condotta dell'imputato che sia rivelatrice della "volontà di ritardare l'istruttoria" potrebbe verosimilmente condurre ad un rigetto, da parte dei giudici

434 Cfr. Corte europea dei diritti umani, sentenza *Vendittelli c. Italia*, application n° 14804/89, 18 luglio 1994.

nazionali così come della Corte di Strasburgo, della domanda di equa riparazione. Anche nel processo civile vale lo stesso principio che impone alla parte che voglia successivamente lamentarsi della lunghezza del processo un particolare obbligo di diligenza nell'evitare iniziative dilatorie, specie se si ponga mente al fatto che il giudizio civile si basa sul principio dispositivo che conferisce alle parti del processo ampie facoltà nella formazione della prova.

Altro criterio da studiare è quello che riguarda la valutazione della condotta delle pubbliche autorità, atteso che, ad avviso della Corte europea, lo Stato ha il preciso obbligo di garantire l'efficienza *“dell'insieme dei suoi servizi e non soltanto degli organi giudiziari”*.

Ma una giustizia, affinché sia efficiente, deve essere amministrata tenendo sempre presente il giusto bilanciamento fra economicità e garantismo. Si tratta di due valori tra di loro contrapposti ma, il prediligere l'uno rispetto all'altro porterebbe ad effetti distorsivi nell'intero sistema giurisdizionale. Infatti, una giustizia troppo rapida potrebbe risultare palesemente sommaria ed arbitraria, così come, dall'altra parte, una giustizia eccessivamente protesa verso la protezione dei diritti dei soggetti interessati potrebbe rallentare enormemente l'*iter* processuale. Al riguardo, infatti, la Corte europea ha affermato la necessità che la giustizia sia amministrata in modo *“tempestivo”*, in quanto è interesse comune della collettività e del singolo che invochi la tutela giurisdizionale.

4. La rimessione in termini a seguito della riforma del processo civile del 2009: un altro tentativo di adeguamento della disciplina del processo tributario ai principi del “giusto processo”.

Un ultimo argomento sul quale merita soffermare particolarmente l'attenzione, nella prospettiva dell'evoluzione del processo tributario verso il suo adeguamento ai principi del giusto processo, è quello che riguarda la recente modifica alla disciplina dell'istituto della rimessione in termini operata dalla già citata legge n. 69/2009 di riforma del processo civile.

Il legislatore, con l'art. 46, comma 3, ha disposto l'abrogazione dell'art. 184-bis c.p.c.⁴³⁵ e con l'art. 45, comma 19, ne ha traslato il suo contenuto normativo all'interno di un secondo comma aggiunto all'art. 153 c.p.c..

Va preliminarmente osservato che, nonostante la modifica si sia limitata apparentemente ad uno spostamento di una disposizione da una norma ad un'altra, non può non riconoscersi alla stessa una notevole portata innovatrice. Infatti, la disposizione che regola il meccanismo restitutorio, in precedenza contenuta nell'art. 184-bis, collocata nel libro II del codice di rito, dunque in materia di processo di cognizione, adesso viene ad essere inclusa fra le norme del libro I del codice, ossia, fra le regole generali del processo civile.

La riforma del 2009 non è intervenuta tanto sul piano contenutistico⁴³⁶, quanto, piuttosto, sull'ambito di applicazione della disciplina della rimessione in termini e, dunque, sul piano della collocazione sistematica.

435 L'art. 184-bis c.p.c. prevedeva che *“la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice istruttore di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'art. 294, secondo e terzo comma”*.

436 Infatti la fattispecie restitutoria rimane invariata nei suoi elementi costitutivi nonché nella procedura di esperibilità.

Proprio per tale motivo si osserva come la recente modifica normativa sia inevitabilmente destinata a produrre effetti sistemici di notevole portata, in quanto idonea ad incidere in modo significativo sull'intero assetto del sistema dei termini processuali come disegnato dal codice di procedura civile ed applicato, per riflesso, anche al processo tributario in virtù della clausola di apertura del sistema contenuta nel secondo comma dell'art. 1 del d.lgs. 546/1992.

Ciò premesso oggetto dell'indagine è lo studio del mutamento che ha apportato la riforma nella nuova prospettiva applicativa dell'istituto stesso, ponendo particolare attenzione alle possibili refluenze che tale modifica comporterà nel processo tributario.

Il d.lgs. 546/1992, diversamente dal codice di procedura civile, non prevede una normativa generale e compiuta in materia di termini e, di conseguenza, manca una previsione *ad hoc* che consenta la ricostituzione, in capo alla parte legittimata, del potere processuale incolpevolmente perduto a causa dell'infruttuoso decorso del termine prescritto dalla legge per il compimento dell'atto propulsivo del processo⁴³⁷. Per tale ragione, in virtù del rinvio contenuto nel citato art. 1 comma 2 del d.lgs. 546/1992, al contenzioso tributario si applicano le norme del codice di procedura civile in materia, nei limiti di quanto non disposto e per quanto con esso compatibile.

Il processo tributario si caratterizza per un fitto sistema di preclusioni (sia interne che esterne alla trattazione della controversia) costituito dalla presenza di specifici termini perentori alla cui inosservanza la legge fa discendere le sanzioni della decadenza e dell'inammissibilità. Anche la domanda introduttiva del giudizio, di cui all'art. 21 del d.lgs. 546/1992, è espressione di un potere processuale

⁴³⁷ Sul punto cfr. Glendi C., *Termine (diritto tributario)*, (voce) in Enciclopedia del diritto, Giuffrè, Milano, 2002, il quale osserva come “*non esiste nel nostro ordinamento un rimedio generalizzato di restituzione dei termini decadenziali per i casi d'inosservanza incolpevole dei termini medesimi da parte dei soggetti onerati...L'argomento interessa naturalmente il diritto tributario, proprio in ragione del riscontrato proliferare di termini a pena di decadenza e di situazioni in cui lo stesso ufficio finanziario, ma soprattutto il contribuente, possono risultare coinvolti*”.

sottoposto a decadenza⁴³⁸; ciò a differenza del processo civile in cui le situazioni patologiche riferibili alla domanda introduttiva del processo possono riguardare o la prescrizione del diritto soggettivo, o la decadenza dal potere sostanziale dedotto in giudizio.

Proprio per tale ragione, correttamente si osserva come la problematica inerente l'applicazione del rimedio restitutorio alle decadenze extraprocessuali trovi il suo ambito naturale di operatività nel processo tributario, atteso che la rimessione in termini si pone in uno stretto rapporto di funzionalità rispetto alla struttura del sistema processuale cui inerisce⁴³⁹.

Tale considerazione trova, invero, riscontro non solo nel principio di tipicità delle ipotesi decadenziali extraprocessuali (che sono espressamente previste dagli artt. 650 e 668 c.p.c. nonché dall'art. 15 della Convenzione dell'Aja del 15 novembre 1995) ma altresì nella convinzione che alcune delle fattispecie comunemente ricondotte al rimedio restitutorio, fra le quali l'opposizione tardiva a decreto ingiuntivo ex art. 650 c.p.c. e l'opposizione tardiva alla convalida di sfratto di cui all'art. 668 c.p.c., vanno invece considerate quali semplici mezzi di impugnazione⁴⁴⁰.

438 L'art. 21, comma 1, del d.lgs. 546/92 stabilisce che *“Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato...”*

439 Ad avviso di attenta dottrina, infatti, mentre la domanda introduttiva del processo tributario ha natura processuale, la domanda introduttiva del giudizio civile, invece, ha natura sostanziale. Proprio per questo motivo l'istituto della rimessione in termini, con riguardo a questa precisa situazione extraprocessuale, può applicarsi solamente al contenzioso tributario e non anche al processo civile. Sul punto cfr. F. Randazzo, *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2691; F. Randazzo, *Ricorso tardivo e rimessione in termini, dopo la riforma dell'art. 153 del Codice di procedura civile*, in *Giust. Trib.*, 2010, p. 4.

Si fa notare sul punto che l'accesso alla tutela giurisdizionale in materia tributaria non si fonda su un interesse di tipo sostanziale alla giusta imposizione, ma sull'interesse legittimo all'eliminazione dell'atto.

Atteso che nel processo civile non esiste un'ipotesi di decadenza dall'azione ma, al limite, la prescrizione del diritto sostanziale, non può che affermarsi come l'art. 184-bis c.p.c. debba *“naturalmente riferirsi ad un processo già instaurato, in quanto manca proprio la condizione (cioè la decadenza dall'azione) che consentirebbe di ipotizzare una interpretazione differente”*.

440 Sul punto cfr. N. Picardi, *Dei termini*, in (a cura di E. Allorio) *Commentario al codice di*

La particolare struttura che connota il processo tributario pone inevitabilmente la *vexata quaestio* relativa alla possibilità di restituire in termini il contribuente-ricorrente che fosse decaduto, per fatto a lui non imputabile, dal potere di proporre il ricorso introduttivo⁴⁴¹.

A tal fine, si ritiene indispensabile procedere ad una analisi ricostruttiva dei diversi approcci interpretativi assunti dalla giurisprudenza, sia di legittimità che di merito, in materia volgendo in particolare l'attenzione all'ammissibilità, nel processo tributario, di una forma di tutela di tipo ripristinatorio *ante causam*.

Preliminarmente va osservato come i diversi orientamenti formati in giurisprudenza si collocano all'interno di un contesto normativo, quale quello precedente alla riforma del 2009, in cui l'istituto della rimessione in termini costituiva un rimedio eccezionale la cui applicazione era limitata alle sole ipotesi normativamente previste (artt. 184-bis, 249, 650, 668 c.p.c., art. 16 Convenzione dell'Aja del 15 novembre 1995), nonché alle fattispecie in cui la Corte Costituzionale avesse censurato, sulla base dell'art. 24 della Costituzione, l'illegittimità di quelle norme che, nel sottoporre l'esercizio di attività processuale a termine di decadenza, non prevedevano alcuna possibilità di restituire nel termine il soggetto decaduto per fatto a lui non imputabile. Dall'altra parte, a connotare in senso eminentemente rigoristico il sistema dei termini si poneva l'art. 153 c.p.c. il quale statuiva un principio assoluto di improrogabilità e di immodificabilità giudiziale dei termini perentori e dal quale discendeva, quale logico corollario, l'irrimediabilità dell'effetto di decadenza⁴⁴².

procedura civile, Torino, 1973, I, p. 1561.

441 Ma la questione riguarda anche la costituzione in giudizio del ricorrente, l'integrazione dei motivi di ricorso, la proposizione dell'appello e la costituzione in giudizio dell'appellante.

442 La norma, in precedenza costituita da un'unica disposizione, stabilisce che “*i termini perentori non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parti*”.

In linea di principio, dunque, il sistema risultava improntato al criterio della cosiddetta “autoresponsabilità oggettiva” nella misura in cui poneva la sanzione processuale della decadenza per il solo fatto dell'infruttuoso decorso del termine perentorio, senza che potessero in alcun modo rilevare quelle circostanze, oggettive e soggettive, che avevano impedito alla parte di esercitare nei termini lo specifico potere processuale.

La prevalente giurisprudenza, soprattutto di legittimità, sin dall'entrata a regime del nuovo processo tributario, ha manifestato un atteggiamento di tendenziale chiusura nei confronti della possibilità di estendere l'applicazione del rimedio restitutorio a situazioni esterne allo svolgimento del giudizio, sostenendo, al contrario, che la disciplina codicistica in materia di rimessione in termini riguardasse le sole ipotesi in cui le parti costituite fossero decadute dal potere di compiere determinate attività difensive nell'ambito della causa in trattazione. Infatti, le pronunce della Suprema Corte, in materia, si sono contraddistinte per un approccio ermeneutico basato esclusivamente sulla collocazione sistematica dell'art. 184-bis c.p.c. e, in alcuni casi, sulla sua formulazione letterale⁴⁴³.

Da ultimo, con l'ordinanza dell'11 dicembre 2009, n. 26065, la Suprema Corte, richiamando il prevalente orientamento in materia, ha osservato che *“l'art. 184-bis c.p.c. per la sua collocazione nel libro secondo, titolo primo, capo secondo, sezione seconda, sotto la rubrica della trattazione della causa, riguarda le sole ipotesi in cui le parti costituite siano decadute dal potere di compiere determinate attività difensive nel corso della trattazione della causa e in questo solo ambito rende operante la rimessione in termini e la sua disciplina la quale, pertanto non è invocabile per le situazioni esterne allo svolgimento del giudizio quali certamente sono le attività relative alla costituzione della parte. Per le stesse ragioni, e non per l'incompatibilità con il processo tributario, si è ritenuta l'inapplicabilità dell'art. 184-bis c.p.c., al termine di cui al d.lgs. n. 546 del 1992,*

443 Nonostante la giurisprudenza di legittimità abbia ritenuto pacificamente applicabile l'art. 184-bis c.p.c., seppur entro i limiti di operatività, anche al processo tributario, tuttavia, non sono mancate, pronunce, comunque rimaste isolate, in cui la stessa Cassazione, ricorrendo all'argomento interpretativo del dato testuale della norma, ha posto in discussione la stessa compatibilità della disciplina della rimessione in termini con il processo tributario rilevando come l'applicazione dell'art. 184-bis fosse subordinata alla specifica qualifica dell'organo giurisdizionale competente a pronunciarsi sulla richiesta di rimessione in termini, ossia, il giudice istruttore; di talchè, mancando, nel processo tributario tale figura di organo giudicante, la Suprema Corte, aveva escluso *ex radice* la possibilità per il contribuente-ricorrente di invocare il rimedio restitutorio. (Cassazione., sez. Trib., sentenza n. 7814/2003; Cassazione, sez. Trib., sentenza n. 5778/2000)

art. 21”.

Tale rigida impostazione trae invero sostegno dall’orientamento della Corte Costituzionale che ha costantemente giustificato il particolare rigore del principio di improrogabilità dei termini perentori. La Corte, infatti, investita più volte della questione di legittimità costituzionale dell’art. 153 c.p.c., rispetto all’art. 24 della Costituzione, ha affermato che *“la garanzia costituzionale del diritto di difesa non implica l’illegittimità dell’imposizione di un termine perentorio al fine di accelerare il corso del processo e quindi la risposta alla domanda di giustizia...Inerisce alla stessa natura dei termini processuali la loro improrogabilità, con la connessa impossibilità di concedere provvedimenti di sanatoria in caso di loro inutile decorso, per motivi di certezza e di uniformità”*⁴⁴⁴.

Con specifico riguardo al processo tributario, in tempi più recenti, la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell’art. 21, comma 1, del d.lgs. 546/1992, ha ribadito con fermezza l’orientamento consolidato nella giurisprudenza costituzionale e di legittimità in un caso in cui il contribuente-ricorrente, decaduto dal potere di proporre ricorso entro i termini poiché in stato di detenzione all’estero, aveva invocato la tutela restitutoria⁴⁴⁵.

Tuttavia, la soluzione ermeneutica maturata nella giurisprudenza di Cassazione e della Corte Costituzionale deve essere posta a confronto con quell’indirizzo interpretativo che ha prospettato interessanti aperture nella direzione dell’estensione applicativa dell’istituto della rimessione in termini nel sistema del d.lgs. 546/1992.

Si tratta di pronunce che hanno contribuito a formare un orientamento sul quale si è registrata una graduale condivisione da parte della giurisprudenza di legittimità⁴⁴⁶.

444 Cfr. Corte Costituzionale, ordinanza 12 giugno 1991, n. 270.

445 Cfr. Corte Costituzionale, ordinanza 9 aprile 2004, n. 89.

446 A seguito dell’intervento riformatore del 2009, la Corte di Cassazione, in tempi recenti

Sin dall'entrata a regime del nuovo processo tributario la giurisprudenza aveva posto l'attenzione sul tema dell'errore scusabile determinato dalla mancata o inesatta indicazione, nell'atto impositivo, dei termini per impugnare e della Commissione Tributaria competente. La problematica aveva inizialmente interessato le "corti" di merito le quali, lungi dall'asserire espressamente l'operatività dell'art. 184-bis c.p.c. nel processo tributario, tendevano a riconoscere la possibilità di rimettere in termini il contribuente-ricorrente sulla base della tutela del principio dell'affidamento e della necessità garantire l'attuazione dell'obbligo di puntuale indicazione dei termini e del giudice competente⁴⁴⁷, secondo quanto stabilito dall'art. 19 comma 2 d.lgs. 546/1992 nonchè dall'art. 7 comma 2 dello Statuto dei diritti del contribuente⁴⁴⁸.

sta adottando un approccio interpretativo volto ad attribuire all'istituto della rimessione in termini il valore di principio processuale di portata generale, non più collegato al dato sistematico ma alla stretta "vicinanza" alle garanzie fondamentali del giusto processo» come cristallizzate nell'art. 111 della Costituzione. Infatti con la recente pronuncia n. 14627 del 17 giugno 2010 (che sarà oggetto di maggior approfondimento *infra*), la Suprema Corte, con riguardo al tema dell'errore scusabile determinato da *overruling* giurisprudenziale, ha affermato che non può ritenersi più condivisibile "l'orientamento secondo cui l'art. 184-bis cod.proc.civ., non sarebbe invocabile per le "situazioni esterne" allo svolgimento del giudizio, quali sono le attività necessarie all'introduzione di quello di cassazione ed alla sua prosecuzione".

447 Cfr. Commissione Tributaria Centrale, decisione n. 1818/2003: "*benchè presentato fuori termine, il ricorso di primo grado deve ritenersi ammissibile, avendo il contribuente fatto affidamento sulle indicazioni invero singolari, dell'ufficio...Se si vuole dare un senso a quest'obbligo imposto all'amministrazione si deve dedurre che, qualora tali indicazioni siano errate il contribuente non ne debba, comunque, patire alcun pregiudizio*".

448 Si trattava, invero, di soluzioni giurisprudenziali tendenzialmente ispirate ad esigenze equitative piuttosto che a stringenti argomenti giuridici, posto che se non si può escludere in assoluto l'idoneità dell'incertezza normativa ad assurgere a causa di un'incolpevole decadenza, è certo che ciò si può verificare solo in casi limite e allorchè essa assume particolari caratteri di obiettività.

Inoltre, si osserva come la giurisprudenza, in definitiva, sia giunta a riconoscere l'applicabilità del rimedio restitutorio in casi (come quello della mancata indicazione nell'atto impositivo dei termini e dell'autorità cui ricorrere) in cui la causa impediante fosse imputabile al comportamento dell'Amministrazione finanziaria, mantenendo un atteggiamento di maggior intransigenza allorchè la decadenza si fosse verificata per caso fortuito e forza maggiore (si pensi ad esempio alle sentenze della Cassazione, sez. Trib., n. 11062/2006 e n. 23897/2007 in cui i giudici di legittimità hanno escluso l'operatività nel processo tributario della rimessione in termini in un caso in cui il dipendente addetto alla ricezione delle notifiche degli atti tributari aveva occultato l'avviso di accertamento consegnatogli ai fini della notificazione al datore di lavoro).

Dall'altra parte, la giurisprudenza di legittimità, se in un primo momento aveva ritenuto di dare una soluzione alla questione riportandosi al consolidato orientamento in materia⁴⁴⁹, di recente, con la sentenza del 13 dicembre 2007, n. 26116, ha ribaltato il proprio indirizzo ermeneutico sostenendo che la mancata indicazione nel provvedimento amministrativo del termine e dell'autorità cui è possibile ricorrere, ancorchè non incida sulla validità dell'atto impositivo, tuttavia, può configurare un'ipotesi di errore scusabile e di conseguenza legittimare la rimessione in termini del contribuente⁴⁵⁰. Il ricorrere di una siffatta irregolarità nell'atto impositivo, non determina automaticamente la rimessione in termini del ricorrente, ma impone al giudice di valutare che l'infruttuoso decorso del termine non sia ricollegabile ad un comportamento negligente dello stesso ricorrente⁴⁵¹. Nell'analisi casistica dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità, da ultimo, merita soffermare l'attenzione su una recente sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione, dell'8 febbraio 2008 n. 3006, che, trattando una controversia in materia di notifica dell'atto introduttivo a mezzo del servizio postale, hanno affermato l'applicabilità al processo tributario del rimedio della restituzione in termini allorchè il mancato perfezionamento del procedimento notificatorio non sia riconducibile ad un fatto indotto dal notificante (o dal suo difensore) e a lui imputabile.

Ma il pregio di tale sentenza è stato sicuramente quello di aver elaborato un principio di diritto di ampia portata destinato a trovare applicazione in un numero più esteso di fattispecie decadenziali incolpevoli. Affermano le Sezioni Unite,

449 Cfr. Cassazione, sez. Trib., sentenza n. 14482/2003

450 In senso conforme si segnala la sentenza Cass., sez. Trib., sentenza n. 20634/2008.

451 Nel caso deciso la società ricorrente aveva fatto decorrere 16 mesi prima di adire la competente Commissione Tributaria. Tale principio è stato affermato anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Aosta, sez. IV, con ordinanza n. 12/2003, secondo la quale *“una volta contestata l'irregolarità, non necessariamente scatta la concessione della rimessione in termini (per errore scusabile), se non quando sia apprezzabile, per le particolari condizioni del caso una qualche giustificata incertezza sui modi e sui tempi dell'impugnazione. Altrimenti tale inadempimento formale si risolverebbe in una assoluzione indiscriminata dall'onere di ottemperanza alle prescrizioni vincolanti delle leggi dello Stato”*.

infatti, che non può non tenersi conto “*della garanzia costituzionale dell'effettività del contraddittorio posta nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., comma 2, sicchè la regola dell'improrogabilità dei termini perentori posta dall'art. 153 cod.proc.civ., non può costituire ostacolo al ripristino del contraddittorio quante volte la parte si vedrebbe dichiarare decaduta dall'impugnazione, pur avendo ritualmente e tempestivamente esercitato il relativo potere per un fatto incolpevole che si collochi del tutto al di fuori della sua sfera di controllo e che avrebbe, altrimenti, un effetto lesivo del suo diritto di difesa in violazione dell'art. 24 Cost.*”.

Come è stato già sottolineato, l'esigenza di introdurre nel tessuto processuale uno strumento di tutela di tipo “ripristinatorio”, quale rimedio giurisdizionale di portata generale, si rende tanto più opportuna in un sistema processuale, quale quello tributario, in cui la brevità del termine per la proposizione del ricorso introduttivo non consentirebbe al contribuente di rimediare ad eventuali impedimenti in cui potrebbe verosimilmente trovarsi. Allorchè il contribuente non riesca a porre rimedio ad una siffatta situazione ostativa e sia decorso infruttuosamente il termine per impugnare, si verrebbe a creare una situazione di irreversibilità, con la conseguente impossibilità per il contribuente di poter rimettere in discussione la pretesa avanzata dall'Ufficio, nel frattempo, divenuta definitiva⁴⁵².

Proprio per tale ragione viene da più parti divisata l'esigenza di una “*doverosità costituzionale*” della rimessione in termini nel processo tributario, atteso che la mancanza, all'interno del d.lgs. 546/1992, della previsione di un rimedio restitutorio *ante causam*, comporta una grave lacuna del processo tributario rispetto ai principi dettati dall'art. 111 della Costituzione in materia di giusto processo, con riguardo, segnatamente, al principio di effettività della tutela

452 Sul punto cfr. Russo P., *Il giusto processo tributario*, cit., p. 20, il quale riflette sul fatto che “*non v'è chi non veda la gravità di siffatte conseguenze; e, dunque, si comprende bene il motivo per cui si è posto il problema di addivenire alla remissione in termini del contribuente tutte le volte che egli si sia trovato nell'impossibilità di osservarlo per caso fortuito o per forza maggiore e, comunque, per fatto a lui non imputabile*”.

giurisdizionale e del diritto al contraddittorio⁴⁵³.

La recente modifica del codice di procedura civile e la nuova collocazione della norma sulla rimessione in termini fra i principi generali dell'ordinamento

453 Cfr. Poddighe A., *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 21; Batistoni Ferrara F. – Bellè B., *Diritto tributario processuale*, Cedam, Padova, 2009, p. 208; Russo P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, pp. 20 ss.; Caponi R., *Rimessione in termini nel processo civile*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.*, p. 5.

Suggestive, sul tema, sono le riflessioni di Attardi C., *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario*, Ipsoa, Milano, 2008, p. 188 ss., il quale se da una parte non disconosce il collegamento fra l'istituto della rimessione in termini e i principi del giusto processo, dall'altra però prende atto della circostanza che “*nel diritto europeo e, in particolare, nella giurisprudenza della Corte di giustizia, non vi sono elementi che portano a concludere che le norme processuali interne sono in distonia con l'ordinamento comunitario, quando non ammettono la rimessione in termini per caso fortuito, forza maggiore o causa non imputabile...D'altra parte e al contrario, la giurisprudenza comunitaria ha più volte affermato che non sono in contrasto con il diritto comunitario termini di decadenza per l'esercizio dell'azione*”. L'Autore osserva altresì che, secondo la giurisprudenza comunitaria, “*quando esiste un congruo termine per proporre il ricorso giurisdizionale, il diritto d'accesso alla giurisdizione non è in quanto tale pregiudicato dalla mancata previsione della restituzione del termine*”. Viene dunque richiamata la sentenza CGCE, 27 febbraio 2003, C-327/00, relativa al caso *Santex*, in cui la Corte di giustizia, con riguardo all'ipotesi di decadenza da un termine perentorio posto dalla legge nazionale ai fini dell'esperimento del ricorso avverso le decisioni di un'autorità aggiudicatrice in materia di appalti, si sofferma sul bilanciamento fra due principi fondamentali in materia processuale: il principio di effettività ed il principio di certezza del diritto. Vero è che, alla luce dell'orientamento del Giudice comunitario, la previsione di una norma processuale nazionale che ponga un termine di decadenza di 60 giorni ai fini dell'impugnazione “*risulta ragionevole sotto il profilo del principio della certezza del diritto*”, ma è altrettanto vero che essa debba essere conforme al principio di effettività, nel senso che non deve essere idonea “*a rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti eventualmente riconosciuti all'interessato*”. Inoltre, sottolinea la Corte, “*ciascun caso in cui si pone la questione...dev'essere esaminato tenendo conto, in particolare, del ruolo di detta norma nell'insieme del procedimento, nonché dello svolgimento e delle peculiarità di quest'ultimo*” (nel caso di specie “*l'autorità aggiudicatrice, con il suo comportamento, ha creato uno stato di incertezza in ordine all'interpretazione da dare alla clausola (contenuta nel bando della gara d'appalto) e che questa incertezza è stata dissipata solo con l'adozione della decisione di esclusione*”). È proprio con riguardo all'esigenza di tutela dell'effettività della tutela giurisdizionale (ossia del diritto di accesso alla giustizia) che viene in considerazione il giusto processo. La recente riforma del processo civile, se da una parte intende promuovere le esigenze di certezza e funzionalità del processo, dall'altra però non trascurava l'importanza di quelle garanzie processuali che rispondono all'esigenza di modellare il sistema processuale secondo il paradigma dell'effettività della tutela giurisdizionale. Con il passaggio da un sistema dei termini basato sul modello della “*autoresponsabilità oggettiva*” ad uno basato sulla “*autoresponsabilità per colpa*”, il punto di vista non è più il termine in sé ma è la parte processuale. Tanto è vero che il giudice non può essere chiamato solamente ad accertare l'avvenuta decadenza dal termine per impugnare, ma a valutare altresì tutte quelle circostanze, sia oggettive che soggettive, che hanno di fatto impedito alla parte legittimata di esercitare il relativo potere processuale.

processuale ha comportato la costituzione di un vero e proprio “sistema derogatorio” al quale lo stesso legislatore della riforma ha riconosciuto il ruolo di “naturale contrappeso” al rigore del principio di improrogabilità dei termini perentori. Ciò ha comportato, com’è evidente, il passaggio da un sistema imperniato sul modello della cosiddetta “autoresponsabilità oggettiva” ad uno fondato sul paradigma della “autoresponsabilità per colpa”, quale criterio soggettivo di imputazione della decadenza. Ciò val quanto dire che il contribuente-ricorrente che sia decaduto dal termine per proporre il ricorso introduttivo viene posto nelle condizioni di poter neutralizzare l’effetto di decadenza provando con ogni mezzo che la causa impeditiva non è imputabile ad un suo comportamento negligente.

In questa direzione, particolarmente interessante appare la tendenza, recentemente manifestata dalla giurisprudenza, ad inquadrare l’istituto della rimessione in termini nella cornice del giusto processo.

Con una recente ordinanza del 17 giugno 2010, n. 14627, la Suprema Corte si è occupata della questione relativa all’applicazione della rimessione in termini nell’ipotesi di mutamento del consolidato orientamento giurisprudenziale sull’interpretazione di norme processuali.

Si tratta della fattispecie del cd. “*overruling*” giurisprudenziale il quale, secondo la definizione datane dai giudici di legittimità, viene in considerazione tutte le volte in cui un “*revirement*” del consolidato orientamento giurisprudenziale “*si risolve in un cambiamento delle regole del gioco a partita già iniziata e in una somministrazione all’arbitrio del potere-dovere di giudicare dell’atto introduttivo in base a forme e termini il cui rispetto non era richiesto al momento della proposizione dell’atto di impugnazione*”⁴⁵⁴.

Allorchè una parte del processo abbia riposto legittimo affidamento sul

454 Sul punto si segnalano altresì: Tribunale di Velletri, sentenza del 15 ottobre 2010; Tribunale di Milano, sez. VI civ., ordinanza del 7 ottobre 2010; Tribunale di Torino, sez. I civ., sentenza del 11 ottobre 2010; Tribunale di Varese, sez. I civ., ordinanza dell’8 ottobre 2010.

consolidato indirizzo ermeneutico della giurisprudenza, un successivo mutamento dell'orientamento interpretativo produce inevitabilmente l'effetto di ingenerare nella stessa parte un errore (ovviamente scusabile) che legittima l'applicazione del rimedio restitutorio.

Tuttavia, l'aspetto innovativo della pronuncia in rassegna si coglie con riguardo alla parte in cui si afferma che la norma sulla rimessione in termini viene in considerazione *“non già come regola di dettaglio”* volta a rimediare alle inattività derivanti dagli impedimenti tipici, di natura materiale ed oggettiva, ma come *“espressione di un principio generale di superiore giustizia, coesistente alla garanzia costituzionale dell'effettività della tutela processuale”*.

Ad avviso dei supremi giudici, pertanto, la rimessione in termini, intesa come diretta espressione del principio di effettività della tutela giurisdizionale, deve essere considerata quale logico corollario del *“principio costituzionale “giusto processo”, la cui portata non si esaurisce in una mera sommatoria delle garanzie strutturali formalmente enumerate nell'art. 111 Cost., comma 2 (contraddittorio, parità delle parti, giudice terzo ed imparziale, durata ragionevole di ogni processo), ma rappresenta una sintesi qualitativa di esse (nel loro coordinamento reciproco e nel collegamento con le garanzie del diritto di azione e di difesa)”*.

Particolarmente meritevole di pregio ermeneutico si ritiene una tale interpretazione in senso “dinamico” delle garanzie sul giusto processo elaborata dalla Suprema Corte: intanto può inscrivere l'istituto della rimessione in termini nell'alveo delle garanzie sul giusto processo in quanto i principi di cui esso si costituisce vengono interpretati (in senso funzionale) nel loro reciproco coordinamento e collegamento, secondo un criterio di “sintesi qualitativa”, e non (in senso monistico) quali autonome categorie astratte e separate le une dalle altre, né quale “mera sommatoria” delle stesse (contraddittorio/ parità delle armi/ imparzialità e terzietà del giudice/ ragionevole durata del processo).

L'innovatività di tale approccio interpretativo trova un'ulteriore significativa

conferma nella parte in cui i supremi giudici sottolineano l'importanza dell'“*effetto espansivo*” dell'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e della corrispondente giurisprudenza della Corte di Strasburgo”.

Tale ulteriore riflessione rappresenta un'importante testimonianza della crescente sensibilità verso il riconoscimento, nell'ordinamento processuale nazionale, del paradigma del “diritto ad un equo processo” consacrato nell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Nonostante il controverso rapporto esistente fra il sistema convenzionale di protezione dei diritti e delle garanzie fondamentali e l'ordinamento Costituzionale italiano, sebbene si rimanga in attesa di ciò che potrà verificarsi a seguito dell'adesione dell'Unione Europea alla Convenzione, va ritenuto pienamente condivisibile l'attuale orientamento della Corte di Cassazione che ravvisa uno stretto legame fra il sistema delle garanzie processuali previste dalla Costituzione e l'art. 6 della Convenzione. Il richiamo all'“*effetto espansivo*” della Convenzione assume un ruolo fondamentale nell'evoluzione del sistema interno delle garanzie processuali; in questa direzione, l'art. 6 della Convenzione viene a costituire un importante parametro di riferimento di cui può avvalersi il giudice comune nell'interpretazione e nell'applicazione di quelle norme che siano astrattamente idonee a limitare, o ad escludere del tutto, le garanzie processuali.

Siffatta esigenza di riconoscere alla Convenzione un effetto espansivo si pone peraltro in linea con l'obiettivo sotteso all'intero sistema di tecniche interpretative elaborato dalla Corte europea dei diritti umani che è quello di garantire l'uniforme applicazione e la circolazione fra gli Stati membri del Consiglio d'Europa di *standard* di tutela che traggono la loro legittimazione fondamentale nella fonte convenzionale.

È proprio con riguardo alla prospettiva sovranazionale della tutela delle garanzie processuali che va studiato l'istituto della rimessione in termini nel processo

tributario. In tale ipotesi viene in considerazione il cosiddetto “diritto di accesso alla giustizia”⁴⁵⁵, indispensabile corollario del giusto processo, in virtù del quale la tutela restitutoria si pone come un “rimedio effettivo” volto a garantire la reintegrazione del contraddittorio quante volte si sia verificata una decadenza esterna non riconducibile ad un comportamento “colpevole” (né soggettivamente né oggettivamente imputabile) del contribuente-ricorrente.

Il meccanismo restitutorio, essendo volto a garantire l’integrità del contraddittorio, si muove in direzione opposta rispetto alle esigenze di certezza e funzionalità che sottendono l’applicazione dei termini perentori; per tale motivo si ritiene che l’avvenuta generalizzazione dell’istituto della rimessione in termini potrebbe verosimilmente porsi come un freno rispetto alle esigenze di semplificazione ed accelerazione processuale che hanno ispirato la riforma del 2009⁴⁵⁶.

455 Si fa riferimento al cd. “*right to access to court*”; si tratta del diritto a che una “pretesa legale” sia sottoposta all’esame di un tribunale avente piena giurisdizione in materia e che sia indipendente e imparziale. Il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale, sebbene non espressamente menzionato nell’art. 6 della Convenzione Europea dei diritti dell’uomo, è stato elaborato in via interpretativa dalla Corte europea dei diritti umani, per la prima volta, con la celebre sentenza *Golder* (application n. 4451/70 del 21 febbraio 1975). Secondo la Corte di Strasburgo, l’art. 6, paragrafo 1, della Convenzione non solo contiene garanzie procedurali in relazione a giudizi già instaurati, ma garantisce altresì il diritto all’instaurazione del giudizio. In questo senso l’art. 6, par. 1, della Convenzione assolve alla stessa funzione dell’art. 13 che riconosce un “rimedio effettivo” ad ogni persona i cui diritti e libertà tutelate dalla Convenzione siano stati violati. Sul punto cfr. P. Van Dijk, *Access to Court*, in AA. VV. (a cura di P. Van Dijk – G.J.H. Van Hoof), *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, Kluwer Law, Deventer, 2006, p. 345.

456 Sul punto cfr. M. Taruffo, *Preclusioni (diritto processuale civile)*, (voce) in Enc. Dir., Giuffrè, Milano, 2002, 809, il quale osserva come “*in linea di principio la generalizzazione della rimessione in termini rappresenta uno sviluppo positivo del sistema processuale, in particolare se rapportata alla maggiore estensione ed intensità delle preclusioni. Sarebbe irrazionale, infatti, far carico alle parti di conseguenze negative, spesso assai gravi e talvolta tali da comprimere o ridurre in modo sostanziale le loro capacità difensive, derivanti da inattività non dipese dalla loro libera scelta ma dalla impossibilità di comportarsi diversamente. D’altra parte occorre tener conto del fatto che più si estende l’applicazione della rimessione in termini, più si riducono il rigore e l’effettività delle preclusioni, con effetti potenzialmente negativi sulla funzionalità e rapidità del processo. È dunque opportuna la generalizzazione della rimessione in termini, ma bisogna che essa sia concessa con parsimonia e solo quando risulti accertata l’assoluta non imputabilità alla parte della preclusione che questa chiede di eliminare*”.

Sul punto si condivide la tesi di un'attenta dottrina che ritiene che il legislatore avrebbe dovuto introdurre dei correttivi volti a contenere l'applicazione del rimedio restitutorio entro ben determinati limiti temporali⁴⁵⁷.

In primo luogo, un termine perentorio dovrebbe porsi per la proposizione della richiesta di rimessione in termini a decorrere dal momento in cui viene meno la causa impeditiva. In tale ipotesi si ritiene applicabile, in via analogica, la disciplina in materia di decorrenza dei termini per proporre la revocazione. La norma di riferimento, nella specie, è l'art. 51, comma 2, del d.lgs. 546/1992 il quale pone un termine di sessanta giorni dal momento della scoperta del vizio che legittima la revocazione.⁴⁵⁸

Secondo altro orientamento interpretativo non è necessario ricercare elementi di collegamento con altri rimedi processuali, ma, al contrario, sarebbe sufficiente riconoscere alla parte incolpevolmente incorsa in decadenza un termine pari a quello originariamente previsto per il compimento dell'atto con decorrenza dalla data di cessazione della causa impeditiva.

Si ritiene di condividere la tesi in quanto, una volta venuta meno la causa ostativa, la parte incorsa incolpevolmente in decadenza si trova nella condizione di poter integrare il contraddittorio nel più breve tempo possibile. In tale evenienza, infatti, l'unico interesse che permane è quello di garantire la certezza delle posizioni processuali.

In secondo luogo, dovrebbe individuarsi un termine finale di sbarramento oltre il quale non sarebbe più possibile, per la parte, essere restituita in termini,

⁴⁵⁷ Sul punto cfr. Proto Pisani A., *La riforma del processo civile: ancora una legge a costo zero (note a prima lettura)*, in *Il foro italiano*, 2009, p. 225; Glendi C., *Nuove disposizioni generali del codice di procedura civile e processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 2573, il quale osserva come “molte incertezze sussistono comunque sui tempi e sui modi in cui la rimessione in termini può essere chiesta...Non è ben chiaro quale sia il termine per questa richiesta, che non può certo ritenersi proponibile sine die”.

⁴⁵⁸ Sul punto cfr. altresì Glendi C., *ult. op. cit.*, p. 2573, ad avviso del quale il termine entro il quale la parte interessata deve presentare la richiesta di rimessione in termini coinciderebbe con il termine originariamente previsto per il compimento dell'atto con decorrenza dalla data di cessazione dell'impedimento incolpevole.

indipendentemente dalla cessazione della causa che ha impedito il tempestivo esercizio del potere processuale⁴⁵⁹. In questo caso, invece, in virtù di un'interpretazione analogica dell'art. 327 c.p.c., si applicherebbe il termine “lungo” di impugnazione, decorrente dalla scadenza del termine originario inosservato⁴⁶⁰.

Tuttavia, tale ultima tesi si espone ad un rilievo critico, in quanto la previsione di un limite temporale operante a prescindere dal venire meno della causa impediente, sembrerebbe riecheggiare la teoria della cosiddetta “autoresponsabilità oggettiva” poiché, in tal modo, la decadenza finirebbe con l'essere posta a carico della parte per il solo fatto dell'infruttuoso decorso del termine, ancorchè determinato da un fatto esterno alla sua sfera di controllo.

Ciò si realizzerebbe in contrasto con la volontà del legislatore del 2009 che ha, invece, improntato il sistema dei termini perentori ad un criterio di responsabilità orientato soggettivamente (autoresponsabilità soggettiva o “per colpa”); dunque, un criterio che consente alla parte incorsa in decadenza di dimostrare semplicemente di aver agito diligentemente o che è intervenuto un impedimento non evitabile con un comportamento diligente.

Tuttavia, si osserva che, in questa specifica ipotesi, l'esigenza di tutelare la parte incorsa incolpevolmente in decadenza si scontra inevitabilmente con l'opposta esigenza di garantire l'interesse generale alla certezza degli effetti del giudicato (nonché, di conseguenza, alla definitività degli atti dell'Amministrazione

459 Sul punto cfr. Randazzo F., *Ricorso tributario tardivo e rimessione in termini, dopo la riforma dell'art. 153 del Codice di procedura civile*, in *Giustizia Tributaria*, 2010, p. 5, il quale osserva che “*ad esempio, l'ordinamento tedesco prevede che la rimessione in termini non possa essere più richiesta trascorso un anno dalla decadenza del termine originario. Analoga disposizione manca nel codice di rito italiano*”. L'Autore correttamente osserva come la mancata previsione normativa di un termine finale di sbarramento comporti un significativo *vulnus* “*all'interesse generale alla celerità ed alla certezza del giudizio e del giudicato, essendo essi destinati a poter essere toccati, eventualmente, in un termine successivo indeterminato, a discrezione dell'interpretazione giurisprudenziale, anche distante di molto tempo dallo scadere del termine originario*”.

460 Sul punto cfr. Caponi R., *Rimessione in termini nel processo civile*, in *Dig. Disc. Priv.*, 2009, p. 8.

finanziaria). Per ovviare al problema potrebbe individuarsi un limite massimo nel termine breve per impugnare (applicando in via analogica l'art. 51, comma 1, del d.lgs. 546/1992), posto che il giudice, una volta verificata l'avvenuta cessazione della causa impediante, può presumere la conoscenza qualificata della sentenza o dell'atto impositivo e perciò la decorrenza del termine breve.

Una terza ipotesi è stata prospettata da un'attenta dottrina la quale osserva come, limitatamente ai casi di decadenza dal termine per l'impugnazione avverso il provvedimento impositivo tributario, un "*sicuro limite di sbarramento*" può essere rappresentato dal termine posto dall'art. 19, comma 3, del D. Lgs. 546/92 nella parte in cui stabilisce che "*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*".

In siffatta ipotesi, il contribuente incolpevolmente decaduto dal potere di proporre ricorso avverso l'atto impositivo, potrebbe essere rimesso in termini ove il giudice tributario gli consenta di impugnare il medesimo provvedimento unitamente all'atto che lo segue nella sequenza procedimentale che caratterizza l'attività di prelievo⁴⁶¹.

Con specifico riguardo alla forma di proposizione della richiesta di rimessione in termini, la prospettazione di un termine finale legato all'impugnazione dell'"atto presupponente" soddisfa, certamente, esigenze di concentrazione ed economicità dell'attività processuale, atteso che il contribuente chiederà di essere restituito nel termine per impugnare contestualmente al ricorso introduttivo, rappresentando, beninteso, tutte quelle circostanze, oggettive o soggettive, che hanno impedito al medesimo ricorrente di agire secondo diligenza.

Non può revocarsi in dubbio, pertanto, come la soluzione prospettata dalla tesi che si riferisce, benché limitata alla sola fase della proposizione del ricorso

461 Cfr. Randazzo F., *Ricorso tributario tardivo e rimessione in termini, dopo la riforma dell'art. 153 del Codice di procedura civile*, in *Giustizia Tributaria*, 2010, p. 6.

introduttivo avverso l'atto impositivo, si presenti di notevole di pregio interpretativo, in quanto ravvisa il fondamento normativo del termine finale di sbarramento nell'ambito dello stesso decreto che regola il processo tributario. Dall'altra parte, però, mette conto rilevare che si tratta pur sempre di un termine indefinito ed eventuale, in quanto è rimesso *all'an* e al *quando* dell'attività degli organi della riscossione; infatti, il contribuente dovrà attendere la notifica dell'atto successivo a quello prodromico non impugnato per poter recuperare il potere di impugnare incolpevolmente perduto.

BIBLIOGRAFIA

ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 2008, 707 ss..

AIUDI B., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie. Osservazioni sulla prova testimoniale*, in *Boll. Trib.*, 1993, 1358 ss..

ALBERGTSE D. – VAN ARENDONG H. (a cura di), *Taxpayer protection in the European Union: papers presented at an EFS Conference*, Kluwer Law International, The Hague, 1998.

ALGOSTINO A., *L'ambigua universalità dei diritti. Diritti occidentali o diritti della persona umana?*, Jovene, Napoli, 2005.

AMATUCCI A., *La rimessione in termini nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 2004, 10694 ss.

AMATUCCI F., *Giusto processo e parità delle parti: questione in tema di istruttoria nella giustizia tributaria. Attività ispettiva, cooperazione ex art. 10 Statuto e diritto al silenzio*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011, 1 ss..

ANDOH B., *The search order and the privilege against self-incrimination*, in *Business Law Review*, 2005, 9 ss..

ANDRONIO A., *Art. 111 Costituzione*, (voce) in BIFULCO R. – CELOTTO A. – OLIVETTI M. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, UTET, Milano, 2007.

ARLOTTA A., *La tutela dei diritti dell'uomo a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona: rapporti tra normativa interna e CEDU*, in *Giur. Merito*, 2011, 533 ss.

ATTARDI C., *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario*, IPSOA, Milano, 2008.

EVERY J., *The mutual agreement procedure*, in *British Tax Review*, 2001, 9 ss..

Azzena L., *L'integrazione attraverso i diritti. Dal cittadino italiano al cittadino europeo*, Giappichelli, Torino, 1998.

BAKER P., *Double Taxation Conventions*, Sweet & Maxwell, London, 2001, 67 ss..

BAKER P., *Legal aid for tax penalty appeals*, in *European Taxation*, 2008, 316 ss..

BAKER P., *Searches of premises by Revenue Officers (in "Some recent decisions of the European Court of human rights")*, in *European Taxation*, 2009, 596 ss..

BAKER P., *Should article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings?*, in *Intertax* 2001, 205 ss..

BAKER P., *Taxation and the European Convention on human rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, in *European Taxation*, 2001, 459 ss.

BAKER P., *Taxation and the European Convention on human rights*, in *European Taxation*, 2000, 298 ss.

BAKER P., *The "determination of a criminal charge" and tax matters*, in *European Taxation*, 2007, 587 ss.

BAKER P., *The decision in Ferrazzini: time to reconsider the application of the European Convention on human rights to tax matters*, in *Intertax*, 2001, 360 ss.

BARASSI M., *Lo scambio di informazioni nella UE*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2001, 327 ss..

BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 1999, 90 ss..

BARILE P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Il Mulino, Bologna, 1984.

BARTOLE S. – CONFORTI B. – RAIMONDI G., *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali*, Cedam, Padova, 2001.

BASILAVECCHIA M., *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in *Boll. Trib.*, 1990, 805 ss..

- BATISTONI FERRARA F. – BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, Cedam, Milano, 2009.
- BATISTONI FERRARA F., *La prova nel processo tributario: riflessioni alla luce delle più recenti manifestazioni giurisprudenziali*, in GT, 2009, 750 ss.
- BECCALI C., *Processo tributario e norme processuali. Corretta applicazione dell'istituto della rimessione in termini*, in Il Fisco, 2010, 381 ss.
- BERNHARDT R., *Thoughts on the interpretation of Human-Rights Treaties*, in Protecting Human Rights, 1988, 65 ss..
- BIAVATI P., *L'efficacia diretta delle sentenze della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in Riv. Trim. Dir. Proc. Civ. 2007, 651 ss.
- BILANCIA P. – DE MARCO E. (a cura di), *La tutela multilivello dei diritti: punti di crisi problemi aperti, momenti di stabilizzazione*, Giuffrè, Milano, 2004.
- BIN R. – BRUNELLI G. – PUGIOTTO A. – VERONESI P. (a cura di), *All'incrocio tra Costituzione e CEDU. Il rango delle norme della Convenzione e l'efficacia interna delle sentenze della Corte di Strasburgo*, Giappichelli, Torino, 2007.
- BOBBIO N., *Dalla struttura alla funzione*, Edizioni di comunità, Milano, 1977.
- BODRITO A. – MARCHESELLI A. (a cura di), *Giusto processo e riti speciali*, Giuffrè, Milano, 2009.
- BODRITO A. – MARCHESELLI A., *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in Riv. Dir. Trib., 2007, 723 ss.
- BREMS E., *Human rights: Universality and Diversity*, Nijhoff, Dordrecht, 2001.
- BRICKER M., *Arbitration procedures in tax treaties*, in Intertax, 1998, 97 ss..
- BROI P.C. – GILIBERTI G. – GOZZI G. (a cura di), *La Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo cinquant'anni dopo*, CLUEB, Bologna, 2000.
- BUCCICO C., *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in Rass. Trib., 2006, 1485 ss.
- CLADERÒN J.M., *Taxpayer protection within the exchange of information*

- procedure between State tax administrations*, in Intertax, 2000, 462 ss..
- CALDERONE C.R., *L'attuale assetto del processo tributario è compatibile con i principi del giusto processo*, in Il Fisco, I, 2002, 14628 ss.
- CAPOLUPO M., *Potere di accesso e tutela del domicilio del contribuente*, in Rass. Trib., 2003, 2104 ss.
- CAPONI R., *Rimessione in termini nel processo civile*, in Digesto delle discipline privatistiche – Sezione Civile, Utet, Milano, 2009, 5 ss..
- CARBONE V., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in Corr. Trib., 2002, 1671 ss.
- CASSESE A., *I diritti umani oggi*, Laterza, Bari, 2005.
- CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in Giust. Trib., 2009, 1 ss..
- CAVATORTA S. M., *Al deposito tardivo del ricorso non si applica l'istituto della rimesissione in termini*, in GT, 2001, 1383 ss..
- CECCHETTI M., *Giusto processo*, (voce) Enc. Dir., Giuffrè, Milano, 2001.
- CELOTTO A., *Il Trattato di Lisbona ha reso la CEDU direttamente applicabile nell'ordinamento italiano?*, in Giust. Amm., 2010, 1 ss.
- CERAMI P., *Diritto al processo e diritto ad un giusto processo. Radici romane di una problematica attuale*, in Annali del seminario giuridico, Vol. L, Giappichelli, Torino, 2005, 23 ss..
- CHIAVARIO M., *Giusto processo (processo penale)*, (voce) Enc. Giur., Treccani, Roma, 2001.
- CIANFROCCA S. – ROTUNNO C., *Nuove aperture dalla Corte di Cassazione in tema di applicazione della "legge Pinto" al processo tributario*, in Trib. Loc. e Reg., 2006, 30 ss..
- CIARCIA A.R., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in Dir. Prat. Trib., I, 2007, 1 ss..
- CIMINO F.A., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela*

delle garanzie del cittadino e interesse fiscale, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 2007, 1029 ss..

COMELLI A., *Autorizzazione agli accessi domiciliari, inviolabilità del domicilio e vizi degli atti istruttori*, in *GT – Riv. Giur. Trib.* 2005, 375 ss.

COMOGLIO L.P., *Etica e tecnica del “giusto processo”*, Giappichelli, Torino 2004.

COMOGLIO L.P., *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*, Cedam ,Padova, 1970.

COMOGLIO L.P., *Valori etici e ideologie del “giusto processo” (modelli a confronto)*, in *Riv. trim. dir. e proc. Civ.*, 1998, 887 ss..

CORSO P., *Il divieto di prova testimoniale non contrasta con i principi costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2000, 566 ss..

CRISAFULLI F., *CEDU e giusto processo tributario*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011, 1 ss..

D'ORO F., *La disapplicazione delle norme interne contrastanti con le norme Cedu: note a margine della sentenza T.A.R. Lazio, Sez. II bis, 18 maggio 2010, n. 11984*, in *Giur. It.*, 2011, 1 ss..

DASSESE M., *Human Rights, European Law and Tax Law: the implications of the judgements of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Corbiau*, in *EC Tax Review*, 1994, 86 ss..

DE MARTINI P., *Tutela in materia fiscale innanzi la Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 1992, 397 ss..

DE MITA E., *La «durata ragionevole del processo tributario tra norme interne e convenzionali*, in *Corr. Trib.*, 2002, 1431 ss..

DE SALVIA M., *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2001.

DE STEFANO M., *Il mancato rimborso delle imposte costituisce violazione dei diritti umani*, in *Il Fisco*, I, 2003, 5597 ss..

DE STEFANO M., *La diretta applicabilità dei diritti umani nell'ordinamento*

- giuridico italiano*, in *Il Fisco*, 2001, 4689 ss..
- DE STEFANO M., *Perfetta simmetria tra Cassazione italiana e Corte di Strasburgo sulla natura del contenzioso fiscale*, in *Il Fisco*, 2004, 10129 ss..
- DEL FEDERICO L., *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2010, 1 ss..
- DEL FEDERICO L., *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed art. 111 Cost.*, in *GT – Riv. Giur. Trib.* 2005, 154 ss..
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010.
- DELMAS-MARTY M., *Verso un Europa dei diritti dell'uomo. Ragion di Stato e diritti umani nel sistema della Convenzione europea*, Cedam, Padova, 1994.
- DI PIETRO A. (a cura di), *L'accertamento tributario*, Giuffrè, Milano, 1994.
- DI PIETRO A. (a cura di), *Per una costituzione fiscale europea*, Cedam, Milano, 2008.
- DI SIENA M., *Illegittimità istruttorie, tutela del contribuente e giurisdizione amministrativa: un primo tentativo di inquadramento sistematico alla luce dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1307 ss..
- DONATI F., *La CEDU nel sistema italiano delle fonti del diritto alla luce delle sentenze della Corte Costituzionale del 24 ottobre 2007*, in *Diritti Umani*, 2007, 14 ss.
- DORIGO S., *Fair tax trial: qualche considerazione storico-sistematica sull'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie fiscali*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011, 1 ss..
- DORIGO S., *Il diritto alla ragionevole durata del processo tributario nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, 2003, 42 ss.

- DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale dopo il protocollo di modifica alla Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre*, in Riv. Dir. Trib., V, 2011, 175 ss..
- DROUSAS D. – SIENKO I., *The increasing importance of the European Convention on human rights in the tax area*, in Intertax, 1996, 332 ss.
- FALCAO T., *Exchanging information with the developing World: a digression on the Global Forum Exchange of Information's interaction with developing economies*, in Intertax, 2011, 603 ss..
- FALZEA A. (a cura di), *Giusto processo*, in Atti dei Convegni Lincei, Accademia Nazionale dei Lincei, Roma, 2002.
- FALZEA P. – SPADARO A. – VENTURA L. (a cura di), *La Corte Costituzionale e le Corti d'Europa*, Giappichelli, Torino, 2002.
- FANNI M., *Principio dispositivo e poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in Giust. Trib., 2007, 1 ss..
- FANTOZZI A., *Accertamento tributario*, (voce) in Enc. Giur. Treccani, I, Roma, 1999.
- FERRARA G., *La rimessione in termini nel processo tributario*, in Dir. Prat. Trib., 2002, pt. I, 588 ss.
- FERRARIO A.A., *La Convenzione Europea dei «diritti dell'uomo» ed il diritto tributario*, in Dir. Prat. Trib., 2002, II, 211 ss.
- FERRI F., *Note in tema di «giusto processo» tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2006, 132 ss.
- FORTUNA E., *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, Cedam, Padova, 2006
- FORTUNA E., *Il divieto della prova testimoniale e il giusto processo tributario*, in Il Fisco, 2007, 2715 ss..
- FROMMEL S., *The European Court of human rights and the right of the accused to remain silent: can be invoked by taxpayers?*, in Intertax, 1993, 521 ss..

- GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 25 ss.
- GALLO F., *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. Trib.*, 2011, 11 ss..
- GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 11 ss.
- GAMBARDELLA M. – ROVETTA D., *Principi generali del diritto comunitario, diritto di difesa e obbligazione doganale: cosa cambia nell'ordinamento nazionale in seguito alla sentenza della Corte di giustizia nel caso C-349/07*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, 795 ss..
- GARCEA A., *La giurisdizione delle Commissioni Tributarie ed i principi del «giusto processo»*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 2001, 474 ss.
- GENNUSA M.E., *La CEDU e l'Unione Europea*, in AA.VV. (a cura di M. Cartabia), *I diritti in azione*, Il Mulino, Bologna, 2007.
- GIANFROCCA S. – ROTUNNO C., *Nuove aperture della Corte di Cassazione in tema di applicazione della "legge Pinto" al processo tributario*, in *Tributi Locali e Regionali*, 2006, 20 ss.
- GIANSANTI A. – *Riflessioni in ordine all'efficacia delle sentenze della Corte europea dei diritti umani e agli obblighi di riparazione a carico dello stato soccombente con particolare riguardo al caso Sejdovic c. Italia*, in
- GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2011, 271 ss..
- GLENDI C., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, I, 1985, 906 ss..
- GLENDI C., *Nuove disposizioni generali del codice di procedura civile e processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2561 ss..
- GLENDI C., *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in *GT*, 2009, 741 ss..
- GLENDI C., *Termine (diritto tributario)*, (voce) in *Enciclopedia del diritto*, Giuffrè, Milano, 2002.

- GRASSETTI A., *L'accesso domiciliare illegittimo rende invalido l'accertamento*, in GT, 142 ss..
- GRASSI E., *La ricercata, e non ancora raggiunta, parità delle parti nel processo tributario*, in Rass. Trib., 2003, 1176 ss..
- GREGGI M., *Bridging a sea: human rights and supranational limits to tax law*, relazione presentata alla Conferenza su "10th Mediterranean research meeting", Firenze-Montecatini Terme, 25-28 marzo 2009, 5 ss..
- GREGGI M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., LX, 3, I, 2001, 412 ss.
- GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in Rass. Trib., 2007, 217 ss.
- GREGGI M., *The Masa Investment Group as a 'nec plus ultra' case for the application of the European Convention on Human Rights*, in Intertax, 2007, 366 ss..
- GREGGI M., *The protection of human rights and the right to a fair tax trial in the light of the Jussila case*, in Intertax, 2007, 610 ss.
- GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in Riv. Dir. Trib., I, 2002, 529 ss.
- GROEN G., *Arbitration in bilateral tax treaties*, in Intertax, 2002, 3 ss..
- GUAZZAROTTI A. – COSSIRI A., *La CEDU nell'ordinamento italiano: la Corte Costituzionale fissa le regole*, in Diritti umani e diritto internazionale, 2008, p. 1 ss..
- GUAZZAROTTI A., *Diritti fondamentali dopo Lisbona e la confusione del sistema delle fonti*, in Riv. Ass. Cost. It., 2011, 1 ss..
- HARRIS D. – O'BOYLE M. (a cura di), *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford University Press, Oxford, 2009.
- HILLIARD J., *Article 6 and scope of the right not to incriminate oneself in the tax*

field, in *British Tax Review*, 2002, 470 ss.

IORIO A. – SERENI S., *L'impugnabilità degli atti endoprocedimentali innanzi al giudice tributario*, in *Il Fisco*, I, 2009, 6955 ss..

JACQUÈ J.P., *The accession of the European Union to the European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms*, in *Common Market Law Review*, 2011, 995 ss.

KLEEMANS N., *The relationship between the national system of legal protection of the taxpayer and the European Convention on Human Rights*, in *EC Tax Review*, 2000, 47 ss..

LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.* 2004, 763 ss.

LA ROSA S., *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 1993, 870 ss..

LA SCALA A.E., *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, IV, 2007, 54 ss.

LANFRANCHI L., *Giusto processo (processo civile)*, Enc. *Giur.*, Treccani, 2001, 1 ss.

LETSAS G., *A theory of interpretation of the European Convention on Human Rights*, Oxford University Press, Oxford, 2007.

LETSAS G., *The truth in autonomous concepts: how to interpret the ECHR*, in *European Journal of Interlation Law*, 2004, 1 ss..

LIAKOPOULOS D., *Equo processo nella Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e nel diritto comunitario*, Cedam, Padova, 2007.

LOCK T., *Walking on a tightrope: the draft ECHR accession agreement and the autonomy of the EU legal order*, in *Common Market Law Review*, 2011, 1025 ss..

LUNELLI R., *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, in *GT*, 2009, 496 ss..

MACDONALD R. ST. J. – MATSCHER F. – PETZHOLD H. (a cura di), *The European system for the protection of Human Rights*, Martinus Nijhoff, Dordrecht, 1993.

MAGLIONE T., *Il procedimento investigativo tributario*, Casa Ed. Dott. Eugenio Jovene, Napoli, 2000, 137 ss.

MANZON E. – MODOLO A., *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in Riv. Dir. Trib., II, 2001, 266 ss..

MANZON E., *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in Riv. Dir. Trib., I, 2001, 1095 ss.

MARCHESELLI A. – BODRITO A., *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in Riv. Dir. Trib., II, 2007, 723 ss.

MARCHESELLI A., *Accessi e verifiche fiscali: un'altra tappa verso il giusto processo tributario in una decisione della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in Giur. It., 2009, 758 ss.

MARCHESELLI A., *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in GT Riv. Giur. Trib., 2008, 746 ss.

MARCHESELLI A., *Contraddittorio e accertamenti bancari. I principi costituzionali e comunitari*, in Rass. Trib., 2009, 1214 ss..

MARCHESELLI A., *Contraddittorio e parità delle armi per un "giusto processo tributario"*, in Dir. Prat. Trib., I, 2006, 695 ss.

MARCHESELLI A., *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in Dir. Prat. Trib. Int., 2007, 354 ss..

MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2009, 213 ss..

MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'«interesse fiscale»?», in Dir. Prat. Trib., I, 2001, 793 ss.*

MARCHESELLI A., *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverta sulle sanzioni, in GT Riv. Giur. Trib., 2007, 389 ss.*

MARCHESELLI A., *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi, in Corr. Trib., 2009, 3757 ss..*

MARCHESELLI A., *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria, in Dir. Prat. Trib., I, 2011, 4 ss..*

MARCHESELLI A., *Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove, in GT Riv. Giur. Trib., 2007, 391 ss..*

MARCHESELLI A., *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario, in Giust. Trib., 2010, 1 ss...*

MARCHESELLI A., *Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello, in Corr. Trib., 2009, 2695 ss.*

MASTELLONE P., *Brevi note sull'applicabilità delle garanzie della CEDU alle procedure di cooperazione fiscale internazionale, relazione presentata al Convegno su “Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario”, Pescara 5-6 maggio 2011, 1 ss..*

MELIS G. – PERSIANI A., *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria: i casi Editions Périscope, Hentrich, Buffalo e Cabinet Diot/Gras Savoye, relazione presentata al Convegno su “Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario”, Pescara, 5-6 maggio 2011, 1 ss..*

MESSINA S.M., *Principio dispositivo e poteri istruttori d'ufficio delle Commissioni tributarie, in Corr. Trib., 2008, 1363 ss..*

MICALI S., *Il diritto alla ragionevole durata del processo (Art. 111 Cost.) ed il diritto all'equa riparazione del danno che deriva dall'inosservanza del termine*

ragionevole nel processo tributario, in Boll. Trib., 2006, 645 ss..

MICELI R., *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., II, 2004, 759 ss..

MIRATE S., *La CEDU nell'ordinamento nazionale: quale efficacia dopo Lisbona?*, in Riv. it. Dir. Pub.Com., 2010, 1355 ss..

MODOLO A., *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in Riv. Dir. Trib., II, 2001, 265 ss..

MONTANARI F., *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del "contraddittorio difensivo" nel procedimento di accertamento tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., II, 2010, 45 ss..

MOSCATELLI M.T., *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in Rass. trib., 1997, 1107 ss.

MUCCARI P., *Solo apparente il mutamento di indirizzo della Suprema Corte sulla irragionevole durata del processo tributario*, in GT, 2005, 1088 ss.

MULEO S. - DEL FEDERICO L. - BASILAVECCHIA M., *Corte Europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in Dialoghi Tributari, 2009, 381 ss.

MULEO S., *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in Rass. Trib., 2002, 1989 ss.

MULEO S., *E' ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, in Corr. Trib., 2010, 745 ss.

MULEO S., *Il giusto procedimento tributario, anche alla luce della giurisprudenza comunitaria nella prospettiva «anti-crisi»*, in Corr. Trib., 2009, 1080 ss..

MULEO S., *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in Corr. Trib., 2009, 762 ss.

MULEO S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a*

seguito della sentenza 21 febbraio 2008 della Corte europea dei diritti dell'uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente, in Riv. Dir. Trib., IV, 2008, 198 ss..

MULEO S., *La Corte europea dei diritti dell'uomo «apre» alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari, in Dial. Trib., 2009, 382 ss..*

MURCIANO L., *Prova testimoniale: processo tributario o procedimento giustiziale amministrativo?, Riv. Dir. Trib., I, 2000, 327 ss.*

NIJKEUTER E., *Exchange of information and the free movement of capital between Member States and Third Countries, in EC Tax Review, 2011, 232 ss..*

NOBREGA L. - LOUREIRO S., *Mutual agreement procedure: preventing the compulsory jurisdiction of the International Court of Justice, in Intertax, 2009, 529 ss..*

NYKIEL W. – SEK M. (a cura di), *Protection of taxpayer's rights. European, International and Domestic Tax Law perspective, Wolter Kluwer, Waszawa, 2009.*

PACE F., *Il valore della prova testimoniale e della prova indiziaria, in Corr. Trib., 2003, 3312 ss.*

PARTOUCHE L., *The right to a fair trial: the French civil Supreme Court reduces its scope of application to tax matters, in Intertax, 2005, 80 ss.*

PEDUCCI U., *La prova testimoniale «indiretta» nel processo tributario, in Boll. Trib., 2004, 1215 ss.*

PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo, in Rass. Trib., 2007, 675 ss.*

PIANTAVIGNA P., *Resistenze nazionali all'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin, II, 2010, 57 ss..*

PICARDI N., *Dei termini, in (a cura di ALLORIO E.) Commentario al codice di procedura civile, Torino, 1973, I, 1561 ss..*

PINELLI C., *Sul trattamento giurisdizionale della CEDU e delle leggi con essa*

- configgenti*, in Riv. Giur. Cost., 2007, 3518 ss.
- PISTOLESI F., *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in Corr. Trib., 2007, 2362 ss.
- PISTONE P. - KOFLER G. - MADURO M.P. (a cura di), *Human rights in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011.
- PISTONE P. (a cura di), *Legal remedies in European tax law*, IBFD, Amsterdam, 2009.
- PISTONE P., *Arbitration procedures in tax treaty and community law: a study from an italian perspective*, in Dir. Prat. Trib., 2001, 613 ss..
- PISTONE P., *Diritti umani: le problematiche della fiscalità sostanziale*, relazione presentata al Convegno su “*Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 maggio 2011, 1 ss..
- PITRUZZELLA G. - TERESI F. - VERDE G. (a cura di), *Scritti in onore di Antonino Pensovecchi Li Bassi*, Giappichelli, Torino, 2004.
- PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2010
- POTITO C., *Scambio di informazioni: abuso nell'acquisizione di dati contenuti nelle “liste”*, in Fisc. & Comm. Int., 2011, 21 ss..
- PREZIOSI C. (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milano, 1994.
- PROTO PISANI A., *La riforma del processo civile: ancora una legge a costo zero (note a prima lettura)*, in Il foro italiano, 2009, 225 ss..
- QUARTARARO B., *I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie – Parte I*, in Boll. Trib., 2009, 87 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in Rass. Trib., 2009, 585 ss..
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Giappichelli, Torino, 2009.
- RANDAZZO F., *Ricorso tardivo e rimessione in termini, dopo la riforma dell'art.*

- 153 del Codice di procedura civile*, in Giust. Trib., 2010, 1 ss..
- RANDAZZO F., *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, in Corr. Trib., 2009, 2690 ss..
- RASTELLO L., *Diritto tributario. Principi generali*, Cedam, Padova, 1987.
- ROSA L., *Sull'efficacia probatoria delle dichiarazioni rilasciate da terzi nel processo verbale di constatazione*, in Boll. Trib., 2000, 628 ss..
- RUGGERI A., *Conferme e novità di fine anno in tema di rapporti tra diritto interno e CEDU (a prima lettura di Corte Cost. nn. 311 e 317 del 2009)*, in Giur. Cost., 2009, 1 ss.
- RUGGERI A., *La CEDU alla ricerca di una nuova identità, tra prospettiva formale-astratta e prospettiva assiologico-sostanziale d'inquadramento sistematico (a prima lettura di Corte cost. nn. 348 e 349 del 2007)*, in Giur. Cost., 2007, 1 ss..
- RUSSO C. – QUAINI P.M., *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e la giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, Giuffrè, Milano, 2000, 141 ss..
- RUSSO P., *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in Rass. Trib., 2000, 567 ss.
- RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in Rass. Trib., 2004, 11 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2005.
- RUSSO P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in Rass. Trib., 2000, 375 ss.
- SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2011.
- SANTAMARIA B., *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in Dir. Prat. Trib., II, 1980, 968 ss..
- SANTAMARIA B., *Le ispezioni tributarie*, Giuffrè, Milano, 2000.
- SANTOLI S., *La disapplicazione di leggi ordinarie in contrasto con la CEDU in*

- Italia e in Francia*, in Riv. Giur. Cost., 2002, 2227 ss..
- SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in Rass. Trib., 2005, 453 ss..
- SCALA A., *La parità delle parti nel processo tributario*, in Rass. Trib., 2010, 58 ss.
- SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in Riv. Dir. Trib., I, 1994, 929 ss..
- SCUFFI M., *Norme del Codice di procedura Civile applicabili al Processo Tributario alla luce della Legge 69/2009 e prospettive di riforma del contenzioso*, in Giust. Trib., 2010, 1 ss..
- SORRENTINO F., *I diritti fondamentali in Europa dopo Lisbona (considerazioni preliminari)*, in Corr. Giur., 2010, 145 ss..
- STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Ipsoa, Milano, 2002.
- SUDRE F., *Le recours aux 'notions autonomes*, in “*L'interprétation de la Convention européenne des droits de l'homme*”, Nàmesis–Bruylant, Bruxelles, 1998.
- TARUFFO M., *Preclusioni (diritto processuale civile)*, (voce) in Enc. Dir., Giuffrè, Milano, 2002.
- TEGA D., *Le sentenze della Corte costituzionale nn. 348 e 349 del 2007: la Cedu da fonte ordinaria a fonte “sub-costituzionale” del diritto*, in Giur. Cost., 2007, p. 1 ss..
- TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in Rass. Trib., 2006, 11 ss.
- TESAURO F., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in Rass. Trib., 2010, 962 ss..
- TESAURO F., *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in Il Fisco, 2002, 5725 ss.
- TOSI L., “*Testimonianza orale*” e “*testimonianza scritta*” nel processo tributario, in Riv. Dir. Trib., 2010, 761 ss.

- TRIOLO L., *La valenza giuridica delle carte dei diritti*, in *Ragion Pratica*, 1998, p. 110 ss..
- TURCHI A., *Brevi note in tema di rimessione in termini nel processo tributario*, in *Giur. It.*, 2006, 1322 ss..
- VAKHITOV R., “*Trendsetting*” *decisions of the European Court of human rights?*, in *European Taxation*, 2006, 583 ss..
- VAN DIJK P. – VAN HOOF F., *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, Intersentia, Oxford, 2006.
- VIGNOLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni come rimedio agli squilibri processuali derivanti dal divieto di prova testimoniale*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1411 ss..
- VIGORITI V., *Due process of law*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. civ.*, Torino, 1998.
- VILLANI U., *Attuazione e sviluppi della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo*, in *Ragion Pratica*, 1998, 29.
- VIOLA F., *Dalla Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo ai Patti Internazionali. Riflessioni sulla pratica giuridica dei diritti*, in *Ragion Pratica*, 1998, 42 ss..
- VOGLINO A., *La rimessione in termini per errore scusabile nel contenzioso tributario*, in *Boll. Trib.*, 1996, 861 ss.
- ZAGREBELSKY V., *La prevista adesione dell'Unione europea alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in www.europeanrights.eu, Osservatorio sul rispetto dei diritti fondamentali in Europa, 2008, 1 ss..
- ZANGHÌ C., *La Corte costituzionale risolve un primo contrasto con la Corte europea dei diritti dell'uomo ed interpreta l'art. 117 della Costituzione: le sentenze n. 348 e 349 del 2007*, in *Giur. Cost.*, 2007, 1 ss.
- ZANGHÌ C., *La protezione internazionale dei diritti dell'uomo*, Giappichelli, Torino, 2002.
- ZANON N. (a cura di), *Le corti dell'integrazione europea e la Corte costituzionale*

italiana, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006.

ZECCA E., *Un nuovo profilo di incostituzionalità del divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in Riv. Dir. Trib., I, 2009, 641 ss..

ZÜGER M., *Conflict resolution in Tax Treaty Law*, in Intertax, 2002, 343 ss..