

Cons. Nicola Durante

(Magistrato amministrativo e tributario)

COMPATIBILITÀ DELL'ASSETTO ORDINAMENTALE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA CON L'ART. 6 DELLA CEDU

Relazione resa all'incontro di studio su "*Rapporti contribuente-Fisco, tra giurisprudenza tributaria e Corte europea di Strasburgo – Novità fiscali – Rientro dei capitali – Autoriciclaggio*", organizzato a Catanzaro il 3 dicembre 2014, dalla Sezione Calabria dell'A.N.T.I. - Associazione nazionale tributaristi italiani.

Parlare di compatibilità tra l'assetto ordinamentale della giustizia tributaria italiana e l'equo processo definito dall'art. 6 §1 della CEDU, significa principalmente sciogliere tre nodi di non poco momento:

- 1) se ed in che misura la norma sia applicabile al settore dei tributi ed al processo tributario;
- 2) quali sono gli aspetti dell'assetto del giudice tributario eventualmente incompatibili;
- 3) quali rimedi l'ordinamento nazionale e quello sovranazionale apprestano per sopperire a tali incompatibilità.

(1)

L'art. 6 §1 della CEDU attribuisce ad ogni persona «il diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta».

Dal richiamo esplicito ai «diritti e doveri carattere civile» ed all'«accusa penale», la Corte europea dei diritti dell'uomo ha tratto la conclusione dell'inapplicabilità della norma alle liti tributarie, vertendo esse su obbligazioni che, seppure di contenuto patrimoniale, attengono a

doveri civici imposti in una società democratica (cfr. Schouten e Meldroun c. Paesi Bassi del 9 dicembre 1994¹).

Il concetto si trova ribadito in due successive importanti decisioni della stessa Corte, entrambe relative al sistema tributario italiano.

Infatti, con sentenza del 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia, si è affermato che la tutela per l'eccessiva durata del processo non opera in campo tributario, perché «la materia fiscale fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica» e «le evoluzioni verificatesi nelle società democratiche non riguardano la natura essenziale dell'obbligazione per gli individui di pagare le tasse»². Il medesimo argomento viene utilizzato nella sentenza 31 marzo 2009, Faccio c. Italia, per dichiarare irricevibile il ricorso di un contribuente contro l'apposizione coattiva dei sigilli all'apparecchio televisivo per mancato pagamento del canone, fondato sulla violazione degli artt. 8 e 10 della CEDU³.

Non possiamo quindi stupirci se nel 2004 la Corte di cassazione ha negato l'operatività al processo tributario della legge 24 marzo 2001 n. 89 (c.d. "legge Pinto", sulla violazione del termine massimo di durata del processo)⁴.

Nel tempo, tuttavia, una così rigida applicazione della norma ha subito un'importante deroga. Ed invero, con sentenza 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia, la Corte di Strasburgo ha ritenuto che, quando un processo tributario ha ad oggetto la legittimità di una sanzione che, pur non qualificata come penale, in concreto non assolve ad una funzione compensativa del

¹ In <http://www.echr.coe.int>. In generale, sulla tematica, cfr. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in <http://www.scigiur.unich.it/wrkpapers/delfederico7.pdf>.

² In *Il fisco*, 2002, 2670 ss., con commento di BELLINI. In dottrina, cfr. GRASSI, *La motivazione dell'accertamento tributario come momento genetico del contraddittorio processuale in sinergia di apporto alla difesa in giudizio*, in *Il fisco*, 2006, 3977 ss.; GALLO, *Verso un "giusto processo tributario"*, in *Rass. trib.*, 2003, 11 ss.; RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11 ss.

³ In <http://www.echr.coe.int>. In dottrina, cfr. COCIANI, *Il canone RAI, tra misure di contrasto all'evasione e principio di proporzionalità*, in [diritti-cedu-unipg.it](http://www.diritti-cedu-unipg.it).

⁴ Cass. civ., Sez. I, 17 giugno 2004 n. 11350, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

danno prodotto, ma assume una valenza punitiva, oltre che deterrente, esso deve rispettare i precetti dell'art. 6 della CEDU e, nella fattispecie, l'obbligo della pubblica udienza⁵.

Successivamente, con sentenza 21 febbraio 2008, Ravon c. Francia, la stessa Corte ha dichiarato il contrasto tra l'art. 6 ed una disposizione interna che abilita l'amministrazione fiscale ad eseguire atti di ispezione domiciliare, in assenza di un controllo giurisdizionale effettivo⁶.

Queste due decisioni non rappresentano un ribaltamento dell'impostazione di fondo, dato che non pongono in discussione il fatto che l'art. 6 valga solo in ambito civile e penale.

Non di meno, esse appaiono rilevanti, perché offrono all'interprete la possibilità di equiparare il processo tributario a quello penale, agli effetti della tutela *ex art. 6*, ogni qual volta si contesti l'irrogazione di una sanzione che, per natura e gravità, appartiene in generale al campo penale; e ciò quale che sia la qualificazione della sanzione ad opera del diritto interno⁷.

In altre parole, l'art. 6 della CEDU, che la Corte di Strasburgo aveva estromesso dalla materia fiscale attraverso la "porta" dei «diritti e doveri carattere civile», è rientrato dalla "finestra" dell'«accusa penale».

Sul primo punto, può dunque concludersi nel senso che l'art. 6 della CEDU costituisce un parametro di legalità che il legislatore ed giudice tributario devono rispettare, tutte le volte in cui sia in discussione una sanzione particolarmente afflittiva comminata dall'amministrazione fiscale.

(2)

La salvaguardia offerta dall'art. 6 della CEDU è duplice:

⁵ In *Riv. dir. trib.* 2007, 34, con nota di LA SCALA.

⁶ In *Riv. dir. trib.* 2008, 181, con nota di MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 della CEDU all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte europea dei diritti dell'uomo nel caso Ravon ed altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente.*

⁷ Più in generale, in dottrina, cfr. CARACCIOLI, *La progressiva assimilazione tra sanzioni penali e amministrative e l'inevitabile approdo al principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2014, 2374 ss.

- sul versante oggettivo (cioè, del processo), essa si sostanzia nel diritto ad un'udienza equa e pubblica, da celebrarsi entro un termine ragionevole;
- sul versante soggettivo (cioè, del giudice), essa richiede l'indipendenza, l'imparzialità e la precostituzione per legge del soggetto giudicante.

Procediamo per prima cosa con le questioni che non dovrebbero più porre problemi.

Una di queste riguarda l'estensione, anche al processo tributario, della disciplina sull'equa riparazione di cui alla legge n. 89/2001, che – dopo il diniego opposto nel 2004 – è stata oggetto di ripensamento da parte della Corte di cassazione, che l'ha affermata, seppur attraverso il richiamo al testo novellato dell'art. 111 Cost., inteso come disposizione che si rivolge sì al giudice ed alle parti del processo, ma anche e soprattutto al legislatore ordinario, il quale è obbligato a porre in essere tutte le misure necessarie per assicurare che il processo si svolga in tempi ragionevoli⁸.

Né pare collidere con la regola della pubblicità dell'udienza la possibilità di definire il processo in camera di consiglio, trattandosi di deroga demandata alla libera volontà delle parti⁹.

Qualche complicazione sorge sul pieno rispetto del canone di equità, che è un corollario del principio di pienezza ed effettività della tutela giurisdizionale, più volte affermato dalla giurisprudenza della Corte dei diritti dell'uomo. Tale principio, infatti, è esposto a lesione, ogniqualvolta nel processo non sia riscontrabile una reale parità delle parti; diversamente da quanto avviene nella precedente fase dell'accertamento, dove la disparità tra le parti è fisiologica, come in campo penale.

In proposito, due sono, a mio giudizio, le possibili criticità del sistema.

⁸ Cass. Civ., Sez. V, 24 gennaio 2007 n. 1540, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

⁹ Art. 33 del D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 545.

La prima è rappresentata dal divieto di assunzione della testimonianza e delle dichiarazioni del terzo di cui all'art. 7, comma 4, del D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 545, che si giustifica con la natura scritta non orale del rito tributario.

La questione appare tuttavia risolta dalla prudente valutazione della Corte costituzionale, la quale ha respinto la questione d'incostituzionalità, per violazione del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. e del diritto alla parità tra le armi processuali di cui all'art. 111 Cost¹⁰.

Nel fare questo, la Corte è partita dal postulato secondo cui, alle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale, non è attribuibile efficacia di prova testimoniale: queste assumono infatti il valore «proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione».

Per simmetria, quindi, nulla osta a riconoscere in capo al contribuente «lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale... Chiaramente, anche per il contribuente, tali dichiarazioni non potranno avere valore di prova, ma dovranno avere il valore di elementi indiziari, che necessitano di essere valutati assieme ad altri elementi, non potendo da soli costituire il fondamento della decisione»¹¹.

Il punto di mediazione – che contempera esigenze di tutela e struttura del processo – è stato recepito dalla Corte di cassazione, la quale ha ritenuto che, nel processuale tributario, il divieto di prova per testi non equivale ad inammissibilità della prova per presunzioni semplici *ex art. 2729 c.c.*, tali essendo le dichiarazioni portate in giudizio tanto dall'amministrazione, quanto dal contribuente, dalle quali possono trarsi meri elementi

¹⁰ Per una rassegna sistematica delle decisioni della Corte costituzionale sul novellato art. 111 Cost., cfr. CECCHETTI, *Giusto processo (dir. cost.)*, in *Enc. dir.*, V° aggiornamento, Milano, 2001, 595 ss.

¹¹ C. cost. 21 gennaio 2000 n. 18, in <http://www.cortecostituzionale.it>. In dottrina, CHIARIELLO, *La prova testimoniale nel diritto tributario: dal caso Jussila alla sentenza 16229/10*, in <http://www.altalex.com>.

indiziari, da soli inidonei a costituire prova dei fatti rappresentati e tuttavia in grado, con altri elementi, di concorrere a fondare il convincimento del giudice¹².

La seconda questione problematica attiene alle ricadute sul principio dell'onere della prova, tutte le volte in cui l'amministrazione fonda l'accertamento su mezzi presuntivi *ope legis*, quali il redditometro, gli *standards*, gli studi di settore o l'abuso del diritto.

Dette forme di accertamento sono, in realtà, il frutto di un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé considerati – meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività –, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento.

In genere, all'esercizio di un tale potere accertativo non è di ostacolo la stessa regolarità della contabilità tenuta dal contribuente, che non costituisce neppure una valida prova contraria, a fronte degli elementi presuntivi utilizzati¹³.

In sede di contraddittorio, il contribuente ha dunque l'onere di provare, senza limitazione di mezzi e contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli *standards* o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma va integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello *standard* prescelto e con le ragioni per le quali le contestazioni sollevate sono state disattese.

Non di meno, secondo la Suprema Corte, la prova non fornita in sede procedimentale può ben essere offerta dalla parte privata in sede processuale¹⁴.

¹² Cass. civ., Sez. V, 20 aprile 2007 n. 9402, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

¹³ Cass. civ., Sez. V, 20 marzo 2013 n. 6929, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

¹⁴ Cass. civ., Sez. V, 28 maggio 2009 n. 12630, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

Tuttavia, nel caso in cui il contraddittorio non si formi per inattività della parte privata, questa ne assume tutte le conseguenze, in quanto l'ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli *standards*¹⁵.

Così, nella pratica, al rifiuto a collaborare si è associato il valore di una vera e propria sanzione processuale, idonea ad esimere il Fisco – su cui, non dimentichiamoci, grava l'onere della prova dell'inadempimento tributario – dal fornire ogni dimostrazione del fatto a sé favorevole.

Tale situazione, senz'altro valida a scoraggiare atteggiamenti ostruzionistici, finisce dunque per sanzionare la mera inattività od il rifiuto del contribuente a collaborare allo svolgimento delle attività di verifica.

Senonché, con sentenza 29 novembre 1996, Saunders c. Regno Unito, la Corte dei diritti dell'uomo ha affermato che la condanna penale fondata sulle dichiarazioni rese dall'incolpato nel corso di un'ispezione amministrativa viola l'art. 6 § 1 della CEDU, perché l'utilizzo in giudizio di dichiarazioni auto-accusatorie, anche se raccolte prima del processo ed addirittura prima dell'incriminazione, contrasta col diritto al silenzio, che è parte del giusto processo¹⁶.

Ed in forza delle decisioni Jussila e Ravon, il suddetto principio è suscettibile di trasmodare nel processo tributario, quanto meno laddove si faccia questione di sanzioni aventi valenza punitiva, oltre che deterrente.

Probabilmente, anche qui andrà trovato un punto di compromesso, che, per mia opinione, risiede nel prudente utilizzo del potere di istruzione ufficiosa, affidato al giudice dall'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992; tanto, anche e soprattutto, nell'ottica di una rinnovata visione del processo tributario, diretto non più alla mera eliminazione giuridica dell'atto

¹⁵ Cass. civ., Sez. V, 15 maggio 2013 n. 11633, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

¹⁶ In <http://www.echr.coe.int>. In dottrina, cfr. MAINA, *Riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo sul diritto al silenzio*, in *Leg. pen.*, 1997, p. 198 ss.

impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio¹⁷.

Le commissioni tributarie sono infatti titolari di un potere di indagine che possono esercitare, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, qualora non ritengano sufficienti gli elementi di giudizio risultanti dagli atti o già acquisiti¹⁸. Ed anche in grado di appello, il giudice tributario dispone del potere di ordinare mezzi di prova, ivi compresa la consulenza tecnica d'ufficio, senza in ciò dover rispettare l'ordine indicato nel comma secondo del citato art. 7, che è meramente esemplificativo ed ordinatorio e che non impone alcun vincolo gerarchico nella scelta del mezzo, in alternativa alle altre opzioni¹⁹.

Le medesime considerazioni fin qui svolte devono valere anche per la figura sintomatica dell'abuso del diritto, occorrendo valorizzare al massimo gli orientamenti giurisprudenziali secondo i quali incombe sull'amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo, che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale. Questo in quanto la condotta abusiva è rinvenibile soltanto in un'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, ma non può operare qualora essa possa spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta²⁰.

Il secondo versante dell'equo processo attiene, come detto, agli aspetti di indipendenza ed imparzialità propri del giudice tributario, nonché alla sua precostituzione per legge.

Indipendenza ed imparzialità sono concetti interconnessi e costituiscono un'endiadi dal contenuto non dissociabile, che impinge la persona del giudice e l'assetto ordinamentale

¹⁷ Cass. civ., Sez. V, 19 settembre 2014 n. 19750, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

¹⁸ Cass. civ., Sez. V, 21 febbraio 2014, n. 4161, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

¹⁹ Cass. civ., Sez. V, ord. 11 dicembre 2012, n. 22535, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

²⁰ Cass. civ., Sez. V, 26 febbraio 2014, n. 4603, in <http://www.italgiure.giustizia.it>.

dove esso opera. La compatibilità col sistema va perciò testata, verificando: a) le modalità di selezione; b) la durata del mandato; c) l'esistenza di protezioni contro le pressioni esterne, anche sotto i profili dell'indipendenza dal potere esecutivo, dell'inamovibilità e dell'adeguatezza della retribuzione percepita ad assicurare un tenore di vita decoroso; d) l'apparenza di indipendenza²¹.

Per quanto riguarda i primi due aspetti, il problema è secondo me legato non tanto al fatto che il giudice tributario non è un giudice professionale (in Germania, ad esempio, quasi tutte le giurisdizioni di merito sono formate da giudici professionali e non professionali assieme), quanto invece alle situazioni di potenziale incompatibilità tra l'esercizio della funzione giurisdizionale e quella della professione principale del giudice, rispetto alle quali è recentemente intervenuta un'opportuna modificazione dell'art. 8 del D.lgs. n. 545 del 1992.

Per gli ultimi due, merita segnalare una recente ordinanza del giudice di merito, che ha rimesso alla Corte costituzionale, per sospetto difetto di apparenza di indipendenza del giudice (e quindi per violazione indiretta dell'art. 6 della CEDU), la questione di legittimità riguardante il fatto che i giudici tributari italiani sono assistiti da personale amministrativo inquadrato nel Ministero dell'economia e delle finanze e da esso gerarchicamente dipendente, nonché vengono retribuiti dallo stesso Ministero²².

Per altro, un elemento da non sottovalutare, quantomeno ai fini dell'apparenza di indipendenza, concerne la qualità e la quantità di formazione continua assicurata al giudice dall'ordinamento cui appartiene, la quale conferisce autorevolezza, prestigio e capacità professionale alla figura del magistrato, ma che, nel campo tributario, rispetto alle categorie dei giudici professionali, lascia obiettivamente a desiderare.

²¹ In dottrina, cfr. MARCHESELLI, *Giustizia tributaria italiana e statuto europeo del giudice: un assetto ordinamentale da rivedere al più presto*, in <http://www.giustizia-tributaria.it>.

²² CTP Reggio Emilia, Sez. III, 23 settembre 2014 n. 280, in <http://www.fiscoediritto.it>.

Circa, infine, il rispetto del giudice naturale precostituito per legge, esso appare assicurato dall'esistenza di criteri obiettivi di assegnazione delle cause, rinvenibili nella direttive in materia assunte dall'organo di autogoverno.

(3)

L'argomento su cui soffermarsi alla fine del discorso concerne i rimedi da utilizzare per far fronte alle possibili ipotesi di incompatibilità tra aspetti ordinamentali interni ed art. 6 della CEDU.

Si tratta, invero, della questione di più immediata soluzione, in quanto la giurisprudenza della Corte costituzionale si è ripetutamente pronunciata, evidenziando come, in caso di contrasto fra una norma CEDU ed una norma interna, quest'ultima non può essere disapplicata da parte del giudice nazionale, il quale deve invece sollevare questione di costituzionalità per eventuale violazione dell'art. 117, comma 1, Cost²³.

Questo perché le norme della CEDU non costituiscono “norme interposte”, come tali integranti il parametro di costituzionalità espresso dal predetto art. 117, nella parte in cui esso stabilisce l'obbligo, per la legislazione interna, di rispettare i vincoli derivanti dagli obblighi internazionali²⁴.

La conclusione è tuttora valida, perché ribadita dalla Consulta anche dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, ratificato e reso esecutivo in Italia con L. 2 agosto 2008 n. 130 che, nel modificare l'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, sembrava aver fatto sì che le disposizioni della CEDU fossero divenute parte integrante del diritto dell'Unione, con la conseguente facoltà, per i giudici comuni, di non applicare le norme interne ritenute incompatibili, senza dover attivare il sindacato di costituzionalità²⁵.

²³ In dottrina, per una rassegna sulla tematica, cfr. MARONE, *La CEDU, da parametro di legittimità costituzionale della legge a fonte concorrente con la Costituzione?*, in <http://www.giurcost.org/studi>.

²⁴ C. cost. 4 dicembre 2009 n. 317; *idem*, 26 novembre 2009 n. 311; *idem*, 27 febbraio 2008 n. 39; *idem*, 24 ottobre 2007 n. 348 e n. 349, cc.dd. “sentenze gemelle”, in <http://www.cortecostituzionale.it>.

²⁵ C. cost. 11 marzo 2011 n. 80, in <http://www.cortecostituzionale.it>.

Pertanto, la questione sollevata o rilevata d'ufficio in corso di causa, se rilevante e non manifestamente infondata, dev'essere oggetto di rimessione alla Corte costituzionale da parte del giudice della lite.

Viceversa, una volta infruttuosamente esaurite le forme di ricorso interno, la persona che ritenga di avere subito la violazione può fare ricorso alla Corte europea dei diritti dell'uomo, entro e non oltre sei mesi dal giorno della decisione definitiva assunta dall'autorità nazionale, ai sensi degli artt. 34 e 35 della CEDU²⁶.

Sul punto, è importante porre in luce come una delle prerogative di cui gode la Corte è rappresentata dalla possibilità di stabilire un risarcimento dei danni materiali e morali, in forza dell'art. 41, secondo cui: «se la Corte dichiara che vi è stata violazione della Convenzione o dei suoi protocolli e se il diritto interno dell'Alta Parte contraente non permette che in modo incompleto di riparare le conseguenze di tale violazione, la Corte accorda, quando è il caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa».

²⁶ In dottrina, cfr. RANDAZZO, *Il giudizio dinanzi alla Corte europea dei diritti: un nuovo processo costituzionale*, in *Alle frontiere del diritto costituzionale, Scritti in onore di Valerio ONIDA*, Milano 2011.