



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

Sezione: **Fisco e diritti** – Giusto procedimento tributario – Giurisprudenza – CEDU e procedimento tributario

Titolo: ***L'applicabilità della CEDU agli atti istruttori d'indagine in materia tributaria***

Autore: SIMONE FRANCESCO COCIANI (*)

Sentenza di riferimento: Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. III, 21 febbraio 2008, *Ravon et al. c. France* (requête n. C-18497/03)

Parametro convenzionale: art. 6 § 1, art. 13

Parole chiave: Atti istruttori (accesso e ispezione), effettività della tutela, contraddittorio.

Il 10 giugno 2003, il cittadino francese *Maurice Ravon*, unitamente a due Società dallo stesso controllate, presentava ricorso alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

La controversia si originava a seguito delle indagini condotte dall'amministrazione fiscale francese nei confronti dei ricorrenti a motivo di una sospetta evasione nel pagamento della tassa sulle imprese e sul valore aggiunto. Gli atti istruttori relativi a tale attività d'indagine, nel corso del luglio 2000, si realizzavano anche attraverso perquisizioni nella casa di abitazione del *Ravon*, nonché nelle sedi delle due società, con successivo sequestro di documenti sulla base di ordinanze emesse ai sensi dell'art. L. 16 B del libro delle procedure fiscali francese.

Ritenendo che nel corso delle indagini fossero state commesse delle irregolarità, i ricorrenti avviavano procedimenti presso il *Tribunal de Grande Instance* di Parigi e di Marsiglia, per l'annullamento delle relative operazioni. I rispettivi giudizi si concludevano con il rigetto delle domande proposte per irricevibilità, in quanto i collegi ritenevano che, ad operazioni istruttorie ormai concluse, l'unico organo competente a giudicare fosse la Corte di Cassazione. Anche quest'ultima, investita della questione, negava ragione ai ricorrenti sostenendo che la propria competenza fosse limitata ad un sindacato sulla sola legittimità delle ordinanze autorizzatorie delle ispezioni e che eventuali irregolarità negli atti compiuti nel corso di queste potevano essere censurate solo: a) in pendenza delle operazioni medesime, ricorrendo al giudice che le aveva autorizzate, ciò nonostante il fatto che i funzionari esecutori degli atti di indagine non fossero tenuti ad informare i soggetti passivi dell'esistenza degli accennati rimedi; b) ad operazioni concluse e sfociate in procedimenti di accertamento, avanti all'Autorità tenuta a conoscere delle doglianze sull'eventuale azione intrapresa sulla base dei risultati dell'accertamento medesimo.

A seguito di tali pronunce, i ricorrenti adivano la Corte Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali (Corte CEDU) lamentando la mancanza della possibilità di ricorrere al fine di



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

ottenere una tutela giurisdizionale effettiva e denunciando la pretesa violazione dell'art. 6 par. 1 e dell'art. 13, in combinato disposto con l'art. 8 della relativa Convenzione.

Il Governo Francese replicava sostenendo in via principale che, da un lato, l'art. 6 CEDU non poteva trovare applicazione alla fattispecie in esame in quanto la materia trattata era caratterizzata da quella particolare natura che, secondo quanto esposto dalla medesima Corte CEDU con la sentenza "Ferrazzini", la escludeva dall'ambito delle questioni di "carattere civile" e che, dall'altro lato, i ricorrenti non avevano utilizzato tutte le possibilità di tutela giurisdizionale accordate dalla normativa interna (requisito indispensabile per adire la Corte CEDU a mente dell'art. 35 della Convenzione), utili per ottenere un risarcimento a causa del danno asseritamente provocato dall'ispezione domiciliare contestata, quali quelle a tutela della vita privata e del domicilio ed altre nei confronti del funzionario del Tesoro, onde essere così risarciti sulla base della responsabilità oggettiva dello Stato. In via subordinata, nel merito, il Governo chiedeva che il ricorso fosse dichiarato manifestamente infondato, in quanto i ricorrenti dovevano ritenersi sufficientemente garantiti dal procedimento di valutazione dell'istanza di autorizzazione delle ispezioni che – dal canto suo – prevedeva la continua attività e il controllo da parte di un magistrato, ed inoltre in quanto gli stessi avevano avuto a disposizione un "ricorso effettivo" a posteriori ai sensi dell'art. 13 CEDU, individuato nella possibilità di adire la Corte di Cassazione in caso di ritenuti vizi di legittimità dell'ordinanza autorizzatoria delle ispezioni, rimedio già ritenuto conforme al dettato convenzionale da parte della stessa Corte CEDU.

I ricorrenti replicavano: 1) che la giurisprudenza sul caso Ferrazzini non risultava pertinente al *thema decidendum*, in quanto la prima riguardava l'applicabilità dell'art. 6 CEDU al "contenzioso fiscale sulla determinazione della base imponibile", mentre il caso in esame doveva assimilarsi ad un' "accusa penale", in quanto le ispezioni erano volte a ricercare elementi di prova di un supposto reato di frode fiscale. Pertanto, il citato art. 6 CEDU doveva essere ritenuto applicabile nella sua parte riferibile a questioni di natura penale; 2) che non avevano avuto a disposizione un rimedio giurisdizionale ai sensi dell'art. 35 CEDU, in quanto un'azione di risarcimento del danno non avrebbe permesso una decisione in merito alla regolarità delle ispezioni fiscali; 3) nel merito, che la partecipazione di un magistrato al procedimento di autorizzazione delle ispezioni e, successivamente, al controllo di queste, di per sé non risultava sufficiente; ciò in quanto la procedura comunque non ammetteva il contraddittorio da parte dei soggetti passivi degli atti d'indagine in sede di verifica dell'ammissibilità dei relativi atti istruttori, ovvero rendeva tale prerogativa di difficoltoso utilizzo durante lo svolgimento degli stessi atti istruttori. Il tutto con l'aggravante che, ad ispezioni concluse e qualora alle stesse non avesse fatto seguito un procedimento penale o tributario, i soggetti passivi non avevano più la possibilità di ricevere tutela nel merito.

Chiamata a pronunciarsi, la Corte CEDU stabiliva in via preliminare che la natura "penale" del caso in esame era evidentemente da escludersi, ma che l'art. 6 della Convenzione era comunque ritenuto applicabile alla controversia in quanto, sebbene la materia del "contenzioso fiscale" fosse stata dichiarata non rientrante nell'ambito dei diritti ed obblighi di natura civile, l'effettivo oggetto della questione era il diritto dei ricorrenti al rispetto del domicilio, fattispecie il cui carattere "civile" è manifesto nel diritto nazionale. Il ricorso veniva perciò dichiarato ammissibile. Nel merito, il Collegio affermava che l'art. 6 CEDU si pone in raffronto al successivo art. 13 secondo un rapporto di specialità, con esigenze più rigorose rispetto a quelle



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

poste dalla disposizione da ultimo citata. In tale ottica, affinché una procedura possa assumere la qualifica di "processo" ai sensi dell'art. 6, è necessario che ricorrano determinate caratteristiche tra le quali, non ultima, va annoverata quella del contraddittorio. Tale indefettibile garanzia veniva ritenuta completamente elusa nell'ambito della procedura di autorizzazione delle ispezioni e oltremodo affievolita durante lo svolgimento delle stesse, in quanto la normativa nazionale non prescrive la necessità che il soggetto passivo venga informato della possibilità di ricorrere al giudice che ha autorizzato gli atti di indagine. Quanto poi all'effettività della tutela garantita dal ricorso per Cassazione sulla legittimità delle ispezioni, la Corte argomentava che la stessa andava ritenuta mancante in quanto una tale tipologia di procedimento giurisdizionale pregiudica qualsiasi esame della realtà fattuale.

La Corte concludeva, quindi, nel senso che i ricorrenti non avessero avuto accesso ad un "tribunale" per ottenere una decisione sulla loro "contestazione", con la conseguente violazione dell'art. 6 CEDU.

Si ritiene ora opportuno brevemente accennare agli effetti che dalla decisione in commento possono determinarsi nell'ambiente domestico italiano. Infatti, pur constatando come certe garanzie risultano finalmente accordate – da parte della Corte CEDU – mediante elaborazioni concettuali in un certo senso "opportunistiche", ovvero in quanto fondate su giustificazioni di volta in volta diverse fra loro e ciò – con tutta probabilità – anche in relazione alle caratteristiche della singola fattispecie scrutinata (nel caso Jussila, ad esempio, la Corte CEDU – nell'affermare l'esigenza di tutela – aveva fatto leva sull'assimilazione della materia sanzionatoria tributaria a quella tipica dell'accusa penale) e, come tali, non sempre perfettamente ancorate all'effettivo dato normativo di riferimento (sia nazionale che convenzionale), è comunque innegabile che – dopo un primo periodo di chiusura – si assiste ora ad un sempre più completo recepimento dell'esigenza di "copertura" convenzionale reclamata dalla materia tributaria, sia che si tratti di processo, sia che si tratti di procedimento, con inevitabili riflessi – sotto molteplici aspetti – riguardo le questioni regolate dalle norme interne¹.

In primo luogo, in considerazione del fatto che il problema posto all'attenzione della Corte CEDU è relativo agli *standards* minimali delle garanzie accordati al cittadino, è utile sottolineare come le "ricadute" sopra evocate vadano inserite in un contesto in cui, fino ad ora, non risultano previsti momenti di effettivo contraddittorio tra l'amministrazione controllante ed il privato sottoposto a talune attività istruttorie – spesso alquanto invasive – da parte del fisco.

Infatti – con particolare riferimento al tema degli accessi e delle ispezioni domiciliari ovvero, in generale, della violazione della sfera più intima dell'individuo –, balza subito all'occhio come la procedura attualmente codificata preveda l'autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica che – anche per essere parte della magistratura c.d. "requirente" – porta con sé intuibili incertezze in merito al doveroso rispetto dei parametri di terzietà ed imparzialità; incertezze che, quantunque potrebbero risultare (almeno

¹ In relazione alle quali la stessa giurisprudenza interna italiana appare ancora alquanto lontana dall'assicurare quelle coperture invece riconosciute dalla Corte Cedu nel caso qui annotato (cfr., di recente, Cons. Stato, sez. IV, 5 dicembre 2008, n. 6045, in *Fiscalitax*, 2009, 625 ss.).



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

in buona parte) fugate attribuendo natura sostanzialmente amministrativa all'autorizzazione *de qua*², vengono in ogni caso ad accompagnarsi ad evidenti riserve sull'impraticabilità di ogni tutela (diretta ed immediata) di fronte agli atti d'indagine illegittimi. Peraltro, analoghe riserve sembrano potersi manifestare anche nei casi in cui l'autorizzazione all'accesso sia richiesta con riferimento a locali diversi da quelli adibiti a privata abitazione, dovendo in questi casi l'autorizzazione essere rilasciata da parte del capo del medesimo ufficio dell'amministrazione finanziaria procedente.

Ancora, anche nelle ipotesi in cui è previsto l'intervento dell'autorità giudiziaria, pur se il controllo si estende dal merito alla legittimità della richiesta di autorizzazione, il più pregnante strumento di garanzia del contribuente, così come pure del terzo eventualmente sottoposto alle indagini, è rappresentato unicamente dall'obbligo di motivazione del provvedimento adottato (che fra l'altro – il più delle volte – è stereotipo e di mero stile), restando del tutto esclusa qualsiasi concreta forma di partecipazione endoprocedimentale in contraddittorio da parte del soggetto sottoposto all'atto istruttorio per il quale l'autorizzazione è richiesta.

Per quanto concerne, poi, l'aspetto dei rimedi – ammessi quindi solo *a posteriori* – nei confronti di un provvedimento autorizzatorio illegittimo che – ad esempio – consenta l'esercizio dei poteri di accesso e ispezione domiciliare, è a dire che le norme relative non prevedano alcun tipo di specifica tutela *ad hoc*, nei confronti cioè del solo atto istruttorio illegittimo, risultando altresì inapplicabile anche il ricorso ai sensi dell'art. 111 Cost. e lasciandosi spazio unicamente alla censura avanzata in sede di "reazione" nei confronti degli atti di accertamento, eventualmente e successivamente emanati dall'amministrazione finanziaria, cui semmai consegue l'inutilizzabilità in giudizio degli atti istruttori compiuti dopo il rilascio di un provvedimento autorizzatorio illegittimo (esito questo, fra l'altro, non sempre del tutto scontato sulla base di quella giurisprudenza tributaria di legittimità risultata alquanto tollerante nei confronti dei vizi ora richiamati).

Tale impostazione, dunque, risulta evidentemente carente di sensibilità per i profili, invece, giustamente considerati dalla sentenza *Ravon* e, a onor del vero, da tempo segnalati dalla nostra dottrina. Difatti, l'attuale disciplina interna degli atti istruttori (in particolare) di accesso e ispezione, sembra non tener conto della posizione – che diversamente riteniamo senz'altro degna di tutela – anche di un eventuale soggetto passivo dei richiamati atti di indagine che risulti terzo rispetto alle parti del rapporto d'imposta, e – nel caso in cui il soggetto passivo degli atti istruttori sia anche il contribuente – pure nell'ipotesi in cui agli atti istruttori posti (illegittimamente) in essere non faccia seguito alcuna ulteriore attività di rettifica da parte dell'amministrazione, di tal guisa privandosi il contribuente – così come, nel primo caso, il terzo – dell'oggetto (atto di accertamento) da impugnare per far valere, seppur indirettamente, i vizi dell'atto istruttorio illegittimo.

La questione pare potersi risolvere – stando almeno a quanto evidenziato in dottrina (da ultimo, P. Russo) – ammettendo l'impugnazione (immediata e diretta) degli atti istruttori *de quibus* viziati e, quanto al giudice

² Che, in quanto tale, dovrebbe appunto rispettare il canone di cui all'art. 97 Cost.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

chiamato a conoscere della controversia, facendo leva sulla distinzione tra diritti soggettivi ed interessi legittimi, nonché sull'art. 7 comma IV dello Statuto dei diritti del contribuente, l'azione non potrà che svolgersi, rispettivamente, avanti al giudice ordinario o al giudice amministrativo, e non anche avanti al giudice tributario che – per parte sua – è invece chiamato a decidere sull'obbligazione d'imposta e non su eventuali violazioni della sfera personale (anche di soggetti diversi dal contribuente) che all'attività di controllo si possano accompagnare.

Quanto appena osservato sembra tanto più degno di particolare attenzione quanto più si prende atto dell'autonomia della fase di controllo (e delle attività che nell'ambito di questa funzionalmente s'inseriscono), nel quadro del più ampio procedimento di accertamento (*lato sensu* inteso³) che – dal canto suo –, pure in quanto espressione di una funzione "vincolata" e non discrezionale, risulta dunque eventuale e non anche necessitato per il solo fatto che si sia svolta una qualche attività d'indagine (in tal senso, recentemente, F. Gallo).

Infatti, come evidenziato nella ricostruzione del caso in commento, va preso atto dell'ineludibile rilevanza delle situazioni giuridiche soggettive che, pure, possono essere compromesse da un'attività istruttoria *lato sensu* non conforme ai parametri legali di riferimento (basti pensare, in generale, alla violazione della sfera più intima del soggetto sottoposto all'attività istruttoria). Sembra poi certamente utile adeguare anche la complessa disciplina dell'attività "conoscitiva" all'evoluzione del sistema tributario verso moduli sempre più partecipativi, ma ciò – si badi – non tanto al fine di (riduttivamente) estendere al procedimento tributario le norme sulla partecipazione degli interessati al procedimento amministrativo in generale (dunque nell'interesse, particolare, del soggetto passivo dell'attività amministrativa), ma con l'intento di garantire che l'azione amministrativa si svolga secondo quei canoni di imparzialità, buon andamento ed economicità che, proprio attraverso il contraddittorio, sembra più facile ed immediato assicurare (dunque nell'interesse, generale, dell'ordinamento); con l'effetto ulteriore di pervenire al progressivo superamento dei momenti meramente coercitivi, di tal guisa "decolpevolizzando" il contribuente sottoposto a controllo al quale, appunto, dovrebbe essere consentito prendere parte ad un'attività, non più preordinata al solo scopo dell'accertamento ma, semplicemente, espressione dell'esigenza di pervenire alla giusta attuazione amministrativa della norma tributaria, avendo appunto abbandonato la presunzione che il soggetto controllato – in quanto tale – sia per ciò stesso un evasore.

Affermare l'autonomia delle due fasi (di controllo e di accertamento), pur nel doveroso riconoscimento del collegamento funzionale della prima alla seconda, rende dunque il procedimento di controllo la sede deputata al reperimento di precise risultanze istruttorie e, consentendo altresì di valorizzare la partecipazione del contribuente, nel contempo, permette di annettere per ciò stesso un maggior valore – ed un maggior grado di attendibilità – all'attività, tendenzialmente vincolata e comunque imparziale,

³ Sull'accezione descrittiva ed atecnica che si accompagna all'impiego del termine "procedimento" nel diritto tributario si veda, da ultimo, S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. Dir. trib.*, 2009, I, pp. 530 e ss.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

dell'amministrazione controllante, con i conseguenti riflessi sulla qualità dell'accertamento e, in ultimo, aumentando la "credibilità" dell'intera dimensione dell'attuazione amministrativa della norma tributaria⁴.

In conclusione, sembra utile annotare come già ora la sentenza *Ravon* faccia apparire lo Statuto dei diritti del contribuente (nella parte di esso che appresta determinate garanzie al soggetto sottoposto a controllo), come uno strumento in parte inadatto a garantire la piena tutela del cittadino di fronte all'agire dell'Amministrazione, specie ove tale *corpus* normativo venga posto a confronto con la disciplina, molto più consistente ed articolata, vigente in Francia e – ciononostante – sotto alcuni aspetti censurata dalla Corte di Strasburgo in quanto non recante garanzie sufficienti a salvaguardare la riservatezza degli ambiti più delicati di espressione della personalità umana.

Dunque, accogliendo le posizioni già espresse da coloro che, in dottrina, ammettono l'influenza della sentenza in esame anche sul nostro ordinamento interno (cfr. S. Muleo, L. Del Federico, M. Basilavecchia), pare certamente non più differibile un intervento di attenta revisione delle norme domestiche che regolano l'attività istruttoria di controllo, magari prima che intervenga una successiva pronuncia della Corte CEDU avente ad oggetto una questione di carattere interno che, come tale, esporrebbe il nostro Paese ad una sicura responsabilità.

Precedenti in tema:

1. Corte CEDU, 28 settembre 1999, *Civet vs. République Française*;
2. Corte CEDU, 12 luglio 2001, *Case of Ferrazzini vs. Italian Republic*, con nota di FERRARIO, *La Convenzione europea dei "diritti dell'uomo" ed il diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, pp. 227 e ss.;
3. Corte CEDU, 08 gennaio 2002, *Keslassy vs. République Française*;
4. Corte CEDU, 16 aprile 2002, *Colas Est et al. vs. République Française*;

Profili di diritto interno:

1. Corte Cost. Ie, nn. 347 e 348/2007;

Riferimenti bibliografici:

1. 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, pp. 198 e ss.;
2. MULEO, DEL FEDERICO, BASILAVECCHIA, *Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e indagini fiscali*, in *Dialoghi Tributari*, n. 4/2009, pp. 381 e ss.;
3. BODRITO ET AL. *Giusto processo e riti speciali*, Giuffré Editore, Milano, 2009, pp. 319 e ss.;

⁴ Secondo La Rosa, *op. ult. cit.*, 542, infatti – se si è ben compreso il pensiero dell'Autore –, un adeguato sistema di tutele deve costituire espressione non tanto di garanzia "dall'accertamento", ma come garanzia "nel" procedimento di accertamento.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO

*"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"*

4. Russo, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pp. 17 e ss.;
5. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, pp. 25 e ss.;
6. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 523 ss.

(*) L'autore intende ringraziare il Dott. Pietro Frascarelli per la collaborazione prestata nell'organizzazione dei materiali e nella ricerca bibliografica e giurisprudenziale.