



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 processo tributario – Giurisprudenza – CEDU e processo tributario
- Titolo:** *Sanzioni tributarie e garanzie processuali*
- Autore:** SIMONE FRANCESCO COCIANI (*)
- Sentenza di riferimento:** Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, Adunanza Plenaria (Pres. Costa), 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandie* (requête n. 73053/01)
- Parametro convenzionale:** Art 6 § 1
- Parole chiave:** processo tributario, udienza pubblica, sanzioni tributarie, sanzioni amministrative e sanzioni penali

Nell'ultimo scorcio del 2006 la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo è tornata, ancora una volta, sul tema dell'applicabilità dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione (diritto ad un processo equo) ai processi che vedono il cittadino contrapposto al fisco.

La controversia si è originata dal recupero di maggiore imposta e maggiorazioni d'imposta (sanzioni) operato da parte dell'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria di Hame nei confronti di un cittadino a motivo di errori nella dichiarazione IVA. Il relativo provvedimento ha dato origine ad un contenzioso avanti la magistratura amministrativa finlandese (Tribunale Amministrativo in primo grado e Tribunale supremo amministrativo in grado di appello) nel corso del quale il ricorrente, nonostante la concessione della facoltà di depositare memorie scritte a confutazione delle deduzioni proposte dall'ufficio, ha esplicitamente domandato che fosse celebrata un'udienza orale pubblica ove potessero essere sentiti sia i funzionari che avevano provveduto ad effettuare le ispezioni sia un proprio consulente tecnico.

Il rigetto, sia in primo grado che in appello, di tale istanza è stato posto come motivazione della devoluzione del caso alla Corte di Strasburgo, avanti alla quale il ricorrente ha lamentato la violazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione.

In primo luogo, la Corte riteneva di dover risolvere la questione dell'applicabilità di tale disposizione al procedimento di irrogazione di sanzioni tributarie in generale ed al caso di specie.

Sul primo profilo la Corte, inizialmente ripercorrendo i propri precedenti, affermava che l'accertamento dell'imposta e l'applicazione della sovrattassa (*rectius*: sanzione amministrativa) non rientrano nella previsione operata dall'art. 6 in punto di giudizi che abbiano ad oggetto diritti ed obblighi di carattere civile. Il Collegio riteneva, però, di proseguire nell'esame della questione valutando se la stessa potesse essere considerata come avente ad oggetto un'accusa penale sulla



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"*

base della medesima disposizione da ultimo richiamata e definendo il significato che il concetto di "penale" assume alla luce della Convenzione. Proponendo un'applicazione dei parametri enucleati in pronunce precedenti e tra loro non conformi, l'Adunanza Plenaria componeva gli orientamenti contrastanti ritenendo che la considerazione della sola misura ridotta della sanzione tributaria non potesse essere ritenuto elemento sufficiente per negare alla medesima le qualità assimilabili alle conseguenze minacciate in caso di reato. Così argomentando, la Corte prescriveva che la necessaria verifica dell'assimilabilità della sanzione tributaria a quella penale dovesse essere effettuata attraverso l'applicazione degli altri due parametri già enucleati nel precedente Engel.

In tal modo, quanto al caso di specie, mentre da una parte veniva riconosciuto come non soddisfatto il requisito dell'appartenenza al sistema penale dell'ordinamento giuridico di provenienza, dall'altra parte veniva giudicato prevalente il criterio secondo il quale le sanzioni irrogate al contribuente sono previste da disposizioni generali ed astratte e sono dotate di quella finalità punitiva e deterrente nei confronti dei trasgressori che è caratteristica preminente delle conseguenze scaturenti da reato.

Senza valutare altro, la Corte riteneva quindi che ciò, solo, potesse determinare la natura penale dell'offesa e la conseguente applicabilità alla fattispecie concreta dell'art. 6 della Convenzione.

Stabilita l'applicabilità dell'art. 6 CEDU al caso sottoposto all'attenzione, l'Adunanza Plenaria procedeva poi alla verifica della conformità al dettato convenzionale del procedimento di irrogazione delle sanzioni adottato nel caso concreto. Nonostante quanto esplicitamente contenuto nella disposizione di riferimento, il Collegio affermava che l'obbligo di tenere un'udienza pubblica non è da intendersi come assoluto. Ciò accadrebbe quando il giudizio non verta sulla credibilità di testimoni o quando non ci siano fatti contestati che necessitino di un'udienza, o ancora quando le Autorità nazionali pongano in maggiore considerazione le esigenze di efficienza ed economia del giudizio in materie come l'ordine pubblico. Onde valutare la doverosità della celebrazione dell'udienza pubblica, la Corte predicava di tenere in considerazione i principi di ragionevolezza e correttezza, immanenti nell'art. 6.

Dunque, (almeno) per quanto riguarda il caso di specie, La Corte non riconosceva che il tema delle maggiorazioni d'imposta (sanzioni tributarie) potesse rientrare nel "nocciolo duro" della materia penale nei confronti del quale le previsioni dell'art. 6 CEDU, invece, debbono trovare un'applicazione rigorosa. Ancora, il Collegio considerava preminente, sia sotto il profilo quantitativo, sia dal punto di vista delle analisi delle intenzioni processuali del ricorrente, l'importanza rivestita dal procedimento di applicazione del tributo e dall'analisi della correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria in punto di validità dell'accertamento tributario che, come tale, fuoriesce dall'applicazione dell'art. 6.

Per tali motivi, per quattordici voti a tre, la Corte concludeva per il rigetto del ricorso.



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"*

Lo stato dell'elaborazione giurisprudenziale da cui questa decisione prende le mosse è quello cristallizzato dalla nota sentenza resa dalla Corte EDU sul caso Ferrazzini, per cui l'art. 6 della Convenzione non veniva ritenuto applicabile alla materia tributaria¹.

A cinque anni da quella pronuncia, la Corte, in adunanza plenaria, ha tuttavia manifestato una nuova sensibilità verso il problema, suscettibile – in futuro – di più dirompenti sviluppi, come peraltro alcune *dissenting opinions* lasciano intravedere.

Infatti, la Corte ha esplicitamente stabilito l'applicabilità dell'art. 6 CEDU ogni volta in cui il giudizio verta sul recupero dell'imposta (verosimilmente evasa), purché in connessione con questioni attinenti all'irrogazione di sanzioni per quella violazione sostanziale ed indipendentemente dalla misura e dalla natura pecuniaria della sanzione irrogata.

Per motivare le conclusioni adottate, la Corte, fermo restando quanto enunciato nel precedente Ferrazzini – nell'ambito del quale era stata esclusa la copertura offerta dall'art. 6 della Convenzione alla più generale materia tributaria in quanto non ritenuta ricompresa nell'alveo dei "diritti ed obblighi di carattere civile" – si sofferma sulla natura punitiva propria anche delle sanzioni amministrative tributarie per assimilare queste alle "accuse in sede penale" quale espressione paradigmatica di una "categoria sanzionatoria *lato sensu* intesa", alla quale – invece – la garanzia in parola pacificamente si estende tenuto conto della innegabile (ed omogenea) funzione afflittiva².

La Corte prende quindi le mosse dal mancato accoglimento dell'insieme delle sanzioni tributarie – e, più genericamente ancora, di quelle amministrative – già enunciato nel precedente Ferrazzini, ma procede poi ad esaminare le conseguenze che sorgono dall'esame della funzione delle sanzioni amministrative tributarie.

La parte dell'elaborazione che costituisce il nocciolo della pronuncia in rassegna investe dunque l'interpretazione assegnata alla nozione di "accuse di natura penale" ai sensi dell'art. 6 CEDU. Tale concetto, nella valenza autonoma³ acquisita nell'"ordinamento convenzionale", non coincide con quello valevole nei diversi ordinamenti nazionali, arrivando a comprendere anche *altri* provvedimenti di natura altrimenti afflittiva. In questa seconda prospettiva, il concetto di "accusa di carattere penale" si presenta ricco di nuove prospettive di applicazione, anche alla materia

¹ Per un breve commento alla sentenza Ferrazzini v. questo stesso sito.

² Variando unicamente variare il tipo di risposta dell'ordinamento, potendo consistere nella privazione della libertà personale ovvero nell'obbligo di pagamento di una somma di denaro.

³ Si ritiene opportuno rinviare ad altra sede l'esame della potestà, ormai consolidata e pacificamente accettata, che la Corte si è attribuita nell'enucleare la portata dei concetti espressi dalla Convenzione, anche in rapporto alla valenza che i medesimi concetti ed istituti possiedono nell'ambito degli ordinamenti nazionali dei Paesi contraenti.



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"*

tributaria, arrivando – forse – a poter sostituire la mancata tutela accordata al contribuente nell'ambito degli "obblighi di carattere civile"; ciò con riferimento sia alle sanzioni pecuniarie di cui al D.Lgs. 471/1997, sia alle altre sanzioni disciplinate dalla normativa speciale tributaria sia, ancora, alle sanzioni c.d. "improprie" in cui la prestazione imposta al contribuente prescinde da un immediato ed intelligibile indice di capacità contributiva innestandosi invece su una condotta irregolare nella determinazione del debito tributario.

"Aggiustando il tiro" rispetto alla ricostruzione proposta in alcuni precedenti⁴, la Corte ha affermato che un'accusa (*rectius* una sanzione) possa essere considerata "penale" ai sensi dell'art. 6 della Convenzione a prescindere dall'entità della medesima, ma avendo riguardo alla finalità punitiva e non risarcitoria della prestazione pecuniaria imposta, escludendo che la natura tributaria della violazione possa evitare il sindacato sulla base della disposizione da ultimo citata, pur in considerazione della specialità della materia in questione per la vita degli Stati. Secondo il Collegio, pertanto, ogni volta che una sanzione abbia una funzione che vada oltre le mere esigenze compensative del ritardato pagamento dell'imposta dovuta, allora è innegabile la sua valenza afflittiva, dalla quale discendono due conseguenze: i) la necessità della verifica che il controllo giurisdizionale sull'irrogazione della medesima sia svolto secondo i modi e le forme più garantistici previsti dalla Convenzione; ii) l'irrilevanza, ai fini ora accennati, di qualsiasi eccezione basata sulla scarsa entità della sanzione stessa.

In definitiva, quello che pare opportuno sottolineare in relazione all'arresto giurisprudenziale ora in rassegna, è che da esso – al di là del (deludente) dispositivo – sembrano poter discendere rilevanti future conseguenze: difatti non sembra più possibile postularsi il diritto ad un processo giusto nel (solo) caso in cui il giudizio abbia ad oggetto sanzioni, agevolazioni e/o rimborsi di imposta e, invece, negare tale garanzia in tutte le altre ipotesi in cui siano coinvolti interessi, sia patrimoniali ma anche non patrimoniali, comunque connessi ad una posizione del contribuente (o più in generale del cittadino) evidentemente caratterizzata da una qualche soggezione rispetto all'esercizio dei poteri da parte dell'amministrazione fiscale.

⁴ Si vedano le pronunce rese nei casi *Engels at al. vs. Netherlands* (*réquete n. 5100/71*), in occasione della quale la Corte ha proposto la verifica della sussistenza: i) della definizione assegnata nell'ordinamento di appartenenza; ii) di un carattere offensivo della condotta; iii) di un determinato livello di severità della sanzione (con gli ultimi due criteri in applicazione alternativa tra loro) e *Bendenoun vs. République Française* (*réquete n. 12547/86*), in cui invece veniva richiesta la verifica dei requisiti di generalità della norma impositiva della sanzione medesima e di assenza di finalità compensativa per le ragioni dell'ente impositore.



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"

Precedenti in tema:

1. Corte EDU, 8 luglio 1987, Case of Baraona Vs. Portugal;
2. Corte EDU, 9 dicembre 1994, Case of Schouten & Meldrum Vs. Netherlands;
3. Corte EDU, 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.;
4. Corte EDU, 23 luglio 2002, Case of Janosevic Vs. Sweden;
5. Corte EDU, 23 luglio 2002, Case of Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic Vs. Sweden;
6. Corte EDU, 23 ottobre 2003, Affaire SA Cabinet Diot et SA Gras Sayoye c. République Française;

Profili di diritto interno:

1. Corte Cass., sez. trib., 17 giugno 2004, n. 11350, con nota di DEL FEDERICO, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed art. 111 della Costituzione*, in *Riv. giur. trib.*, 2005, pp. 151 e ss.;

Riferimenti bibliografici:

1. GALLO, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2003, pp. 13 e ss.;
2. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2004, pp. 14 e ss.;
3. FORTUNA, *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, CEDAM, Padova, 2006;
4. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2006, pp. 22 e ss.;
5. MICELI, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 759 e ss.;
6. CARINCI, *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 2/2005, pp. 545 e ss.;
7. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, n. 3/2007, pp. 675 e ss.;
8. LA SCALA, *Principi del "giusto processo" tra diritto interno comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, pp. 34 e ss.;
9. Blandini: *il giusto processo anche per le liti con il Fisco. L'inaugurazione il Procuratore Generale apre l'anno tributario* in "Il Corriere della Sera", RCS S.p.A., Milano, 1° marzo 2008;
10. ATTARDI, *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario*, IPSOA, Milano, 2008;
11. BODRITO ET AL. *Giusto processo e riti speciali*, Giuffré Editore, Milano, 2009, pp. 319 e ss.

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