

L'evoluzione giurisprudenziale del diritto al silenzio in sede tributaria

di **Daniela Ingenito**

Sommario: **1.** L'applicazione dell'art. 6 CEDU all'istruttoria tributaria: la Giurisprudenza della Corte Edu fa emergere nuove prospettive (caso Ravon). - **2.** "Parità delle parti": la sentenza Chambaz come ulteriore tassello per superare le preclusioni probatorie previste nell'ordinamento tributario interno.

1. L'applicazione dell'art. 6 CEDU all'istruttoria tributaria: la Giurisprudenza della Corte EDU fa emergere nuove prospettive (caso Ravon).

Una incisione rilevante nell'evoluzione della complicata relazione fra diritto tributario e Convenzione dei diritti dell'uomo viene offerta dalla Giurisprudenza della C.EDU, nella quale vi è un recente indirizzo ove viene invocata con fermezza la tutela dell'art. 6 preposta anche nella fase precedente il contenzioso vero e proprio, giacché il contribuente sia assoggettato all'attività "ispettiva e accertativa" degli uffici finanziari. In questo senso la Corte EDU si muove nel riconoscere che il contribuente deve essere tutelato anche al di fuori del processo, <<nella stessa fase di formazione della pretesa fiscale nei suoi confronti>>. Ergo dirige le sue pronunce considerando le nuove esigenze che si fanno strada sul piano internazionale¹.

A questo riguardo proprio con la sentenza Ravon la Corte ha dato prova di sostenere le nuove richieste emergenti sul campo internazionale e particolarmente in tema di perquisizioni domiciliari per verifiche fiscali fornisce una nuova e significativa luce in relazione all'applicazione dell'art. 6 della CEDU; in effetti nella siffatta sentenza si sostiene che le garanzie dell'art. 6 non riguardano soltanto la fase processuale strettamente intesa, ma devono trovare applicazione anche nel corso del procedimento tributario. Nella fattispecie si trattava del diritto del contribuente di trovare "adeguata tutela" nel corso di una verifica fiscale che si era concretizzata in un accesso

¹ Cordeiro Guerra R., La tutela processuale e procedurale del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte Europea dei diritti umani, in Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana, Diritto tributario italiano ed europeo, Giappichelli, Torino, 2014, cit., p. 243.



domiciliare e nel conseguente sequestro di documenti ai fini dell'accertamento del debito d'imposta².

Dunque, secondo la Corte di Strasburgo è un diritto il cui carattere civile è manifesto. Nella pronuncia in questione viene inoltre conclamato che «la natura afflittiva delle sanzioni tributarie, conduce ad un'equiparazione in punto di tutela, tra contribuente ed indagato in un procedimento penale anche nella fase istruttoria che precede il giudizio», nel senso che i poteri istruttori riconosciuti all'Amministrazione finanziaria al fine di raccogliere elementi idonei a ricostruire l'esatta situazione in fatto, devono essere esercitati in modo da non violare i diritti che spettano al contribuente, ma piuttosto all'interno dell'ambito della Convenzione, nel rispetto dei diritti posti dall'art. 6 CEDU. «Pena altrimenti l'emersione di un vizio si potrebbe dire originario, rilevabile anche nel successivo processo»³.

Più specificamente il caso Ravon vede come protagonista l'ordinamento francese, nella quale vengono decisamente superate le cupe luci dei primi barlumi di tutele e sostituite con aperture nei confronti della materia tributaria, che lasciano intravedere nella pronuncia in questione un «deciso mutamento d'approccio», confermato e avvalorato poi da successivi ed ulteriori casi verificatosi in Francia⁴. Come si è menzionato prima nel caso di specie si pone attenzione al tema di accessi e ispezioni domiciliari in sede di verifica fiscale. In questa pronuncia si può osservare come l'ordinamento francese si distingua per un sistema più garantista verso il contribuente rispetto a quanto si prevede nell'ordinamento italiano. Difatti la normativa domestica «non considera l'ipotesi di contraddittorio con l'ufficio che

² Cfr. Corte EDU, Ravon e altri c. Francia, 21 maggio 2008, n. 18497/03, in Riv. Dir. Trib., 2008, cit., p. 181 ss.

³ Cordeiro Guerra R., La tutela processuale e procedurale del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte Europea dei diritti umani, in Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana, Giappicchelli ed., Torino, 2014, cit., p. 244 ss; Ricci C., Diritto al silenzio e giusto processo tributario, in Il processo, n. 2/2021, cit., p. 329 e note 11 e 12.

⁴ Corte EDU, sez. III, 21 febbraio 2008; Per approfondimenti si veda A. Marcheselli A., Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, in GT-Riv. Giur. Trib. 2008, 9, 743; S. Muleo, L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della CEDU nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente, in Riv. dir. trib., 2008, IV, 198; , Corte europea dei diritti dell'Uomo, 18 settembre 2008, n. 18659/05, Kandler; Id., 16 ottobre 2008, n. 10477/03, Maschino; Id., 20 novembre 2008, n. 2058/04, Società IFB, in www.echr.coe.int/echr/.

autorizza l'ispezione>>, oltre al fatto che la tutela erogata al contribuente è <<differita al momento della ricezione dell'avviso di accertamento>>⁵. Comunque, in siffatto caso i principi della CEDU assumono particolare importanza, in quanto si invocano gli artt. 1, 6 allo scopo di motivare le conclusioni a cui sono pervenuti i giudici di Strasburgo. Nella pronuncia in esame si sottolinea la necessità di garantire al contribuente <<uno spazio di tutela>> verso il provvedimento "autorizzativo" rilasciato dal giudice per gli "accessi, ispezioni e verifiche". In tal modo viene assicurata tutela giurisdizionale al ricorrente, <<il quale deve sempre potersi muovere immediatamente per fare valere i propri diritti>>, ponendo a monte una rinnovata sensibilità nei confronti della materia tributaria, ritenendo applicabile la normativa della Convenzione in osservanza delle norme citate⁶. La pronuncia in questione segnatamente attiene al fatto che la Corte Europea ha ritenuto la legislazione fiscale francese in contrasto con l'art. 6 par. 1 della CEDU, sebbene al contribuente fosse riconosciuto "il diritto a ricorrere alla Corte di Cassazione per i profili di pura legittimità", oltre al riconoscimento della facoltà di contestare "a posteriori" l'operato degli uffici fiscali nel corso del successivo contenzioso e di agire in giudizio per ottenere (sempre a posteriori) il risarcimento dei danni subiti. Né ha assunto "rilievo esimente" la previsione di <<un'autorizzazione giurisdizionale preventiva in quanto in tale fase il contribuente non ha conoscenza del procedimento avviato a suo carico e non ha diritto alcuno ad interloquire>> giacché è assente qualsiasi forma di contraddittorio⁷.

In buona sostanza, in base all'orientamento assunto dalla Corte, viene asserito come sia <<necessario che in termini di ispezioni domiciliari le

⁵ Vinciguerra F., Dottore Magistrale in Economia e Legislazione per l'impresa, Università Commerciale Luigi Bocconi, Milano. La tutela del contribuente nella fase esecutiva tributaria: il potenziale ricorso ai principi della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo (CEDU) per superare le lacune dell'ordinamento interno, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n.2/2018, cit., p. 476 ss.

⁶ L'art. 1 del primo protocollo addizionale della CEDU, dopo aver sancito che <<ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni>>, stabilisce al secondo paragrafo che tale riconoscimento non pregiudica il <<diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende>>.; vedi anche Vinciguerra F., *La tutela del contribuente nella fase esecutiva tributaria: il potenziale ricorso ai principi della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo (CEDU) per superare le lacune dell'ordinamento interno*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n.2/2018, cit., p. 477.

⁷ Vedi la citata sentenza ai punti 29, 30, 31 e 33; Del Federico L., *I principi della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, n.2/2010, p. 206 ss.

persone interessate possano ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione e, se del caso, sulle azioni intraprese sul suo fondamento>>⁸.

Per di più <<il (o i) ricorso/i a disposizione deve (devono) consentire, in caso di constatazione di irregolarità, sia di prevenire la continuazione delle operazioni, sia, nei casi in cui l'operazione considerata irregolare abbia già avuto luogo, di fornire all'interessato un opportuno rimedio>>⁹. In questi termini e seguendo tale indirizzo giurisprudenziale, i giudici europei nella pronuncia hanno concluso per "l'insufficienza dell'art. L. 16 B del Livre des procédures fiscales che disciplina le modalità della perquisizione nei locali adibiti ad uso professionale e privati del contribuente sospettato di violazioni fiscali", a provvedere un'appropriata e idonea tutela giurisdizionale a garanzia delle libertà individuali, arrivando dunque a condannare a tal fine lo Stato francese¹⁰.

Nello spiegare specificamente la fattispecie che caratterizza il sistema francese, occorre fare presente che l'art. L. 16 B prevede che gli accessi siano autorizzati dal Presidente del tribunale, il quale può "delegare siffatta funzione al giudice delle libertà e delle detenzioni", proprio con una procedura che a differenza di quella italiana è enormemente regolamentata e particolarmente contrassegnata da profili garantistici¹¹.

Per intenderci e, dunque, cercare di desumere con occhio giuridico le differenze e gli aspetti più diversi fra l'art. 16 del libro francese delle procedure fiscali e l'art. 33 del DPR n. 600/1973 nonché l'art. 52 del DPR n. 633/1972 occorre svolgere una breve comparazione fra i due sistemi che ne possa rimarcare i rilievi più significativi; In sintesi è essenziale considerare che <<l'autorizzazione all'incisione nella sfera del soggetto da ispezionare è concessa dal presidente del tribunale di grande istanza>>, il quale è espressione di un organo giudicante, laddove in Italia tale autorizzazione viene fornita dal Procuratore della Repubblica, che è la "figura apicale in primo grado dell'organo requirente". In aggiunta in Francia il giudice che offre l'autorizzazione è nello stesso tempo anche il giudice che controlla la procedura di ispezione. Difatti, tale magistrato può essere presente allo

⁸ Corte EDU, sez. III, 21 febbraio 2008; cfr. anche Del Federico L., I principi della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria, in Riv. Dir. Fin., n.2/2010, cit., p. 213.

⁹ Del Federico L., I principi della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria, in Riv. Dir. Fin., n.2/2010, cit., p. 213.

¹⁰ In effetti il testo dell'art. 16 B del Livre des procédures fiscales è trascritto nella stessa motivazione, su riportata, della sentenza Ravon in commento.

¹¹ Muleo S., 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., n.7-8/2008, p. 198.

svolgimento di essa avendo dunque proprio i poteri di sospendere o arrestare l'ispezione stessa. Mentre al contrario nel nostro ordinamento il giudice italiano "può e deve essere chiamato ad intervenire soltanto per l'apertura di borse, casseforti..."¹².

Per finire, in Francia l'ordinanza che concede l'ispezione è ricorribile in Cassazione.

Sebbene fosse presente in Francia questa consistente scala di garanzie, la Corte europea ha ritenuto che il controllo giudiziario di cui all'art. L. 16 B non assicurasse tuttavia al contribuente quanto previsto dalla Convenzione europea dei diritti dell'Uomo che, al suo interno, e segnatamente all'art. 6, par. 1, "garantisce a tutti il diritto di accesso ad un Tribunale", ossia ad un organo caratteristico di una sequela di requisiti, (come ad esempio innanzitutto l'indipendenza), e con giurisdizione e contraddittorio pieni. Perché secondo la Corte, <<la previsione della legge francese dell'emissione dell'ordinanza di autorizzazione agli accessi domiciliari senza alcun contraddittorio>> per quanto provenga da un organo giurisdizionale <<è insanabilmente carente>>, dato che provoca <<una vulnerazione del diritto di difesa>>. Oltre a ciò, la Corte ha pure asserito che <<la stessa legge è irraguardosa dei diritti del singolo>> allorché prevede "esclusivamente" la facoltà di ricorso in Cassazione nei confronti del provvedimento giurisdizionale¹³.

Dunque, ciò che emerge in questa pronuncia emessa dalla C.EDU sono alcuni evidenti profili di illegittimità: uno di questi è ad esempio raffigurato dalla "mancanza di adeguata informazione" oltre che della possibilità di difendersi provando verso il contribuente verificato <<in ordine agli addebiti mossi ed alla loro sufficienza a giustificare i requisiti di legge che consentono le ispezioni>>. Le stesse illegittimità si rilevano anche per quanto concerne le "limitazioni poste in ordine al controllo giurisdizionale successivo".

I giudici europei sono giunti a queste conclusioni perché chiaramente si sono resi conto che la possibilità di tutela "cd. Differita" concessa dall'ordinamento francese attraverso l'impugnazione degli atti successivi, al pari di quanto si verifici in modo verosimile nell'ordinamento italiano, fosse davvero inevitabilmente insufficiente per poter garantire una "tutela effettiva", e

¹² Difatti nel testo richiamato così è scritto: ("La visite et la saisie de documents s'effectuent sous l'autorité et le contrôle du juge qui les a autorisées. A cette fin, il donne toutes instructions aux agents qui participent à ces opérations"); e poi che ("Il peut, s'il l'estime utile, se rendre dans les locaux pendant l'intervention. A tout moment, il peut décider la suspension ou l'arrêt de la visite").

¹³ Muleo S., L'applicazione dell'art. 6 CEDU 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., n. 7-8/2008, cit., p. 199.

questo per due fattori di ragioni: principalmente perché <<rimarrebbe priva di controllo giurisdizionale la legittimità di accessi non seguiti da atti impugnabili>>, (i quali possono nondimeno compromettere in modo anche incisivo i diritti dei singoli). E in secondo luogo perché la Corte di cassazione, in qualità di giudice di legittimità, <<non ha il potere di decidere sugli elementi fondanti in fatto le autorizzazioni in discorso>>.

Questa digressione ci porta a comprendere in maniera logica che in ogni caso la sentenza Ravon c. Francia non è sicuramente arrivata dal nulla pervenendo in maniera imprevedibile; ci sono stati piuttosto dei passaggi logici ricavati da precedenti giurisprudenziali che sebbene contrari al contenuto d'essa, racchiudevano già in embrione le ragioni che hanno permesso nella siffatta pronuncia di giungere alla soluzione inconfutabile "dell'applicazione" dell'art. 6 CEDU anche alla materia tributaria. Essi in realtà contenevano i prodromi che ci consentono l'elaborazione dell'impianto attuale.

Particolarmente, ad esempio la Corte EDU, nella sentenza Ferrazzini c. Italia sebbene avesse concluso per la non applicabilità dell'art. 6 della Convenzione stante la sua natura pubblicistica e non privatistica (esaminato in merito all'applicazione del principio di ragionevole durata del processo), in quanto secondo essa "non vertente in tema di diritti civili e obbligazioni"¹⁴.

Malgrado ciò tuttavia la Corte già in quella pronuncia era giunta a dedurre con ragionamenti antecedenti logici necessari che: 1. il concetto di "diritti civili e obbligazioni" riportato nell'art. 6 non può essere interpretato soltanto con riferimento alla legge domestica del corrispondente Stato; 2. la Convenzione è tuttavia uno strumento vivente da interpretarsi alla luce delle condizioni presenti alla data odierna; 3. le relazioni tra gli individui e gli Stati si sono evolute in molte sfere durante i 50 anni intercorsi dall'adozione della Convenzione; 4. tuttavia i diritti e le obbligazioni esistenti per un individuo non sono necessariamente di natura civile; 5. in ambito fiscale, gli sviluppi che possono essere occorsi nelle società democratiche non involgono tuttavia, la fondamentale natura delle obbligazioni degli individui o delle società a pagare le tasse, in quanto la Corte ha considerato che i profili fiscali ancora formavano parte del nucleo duro delle prerogative delle pubbliche autorità, rimanendo predominante la natura pubblica della relazione fra il contribuente e la comunità. Ma soprattutto numero 6. ciò che rileva maggiormente aiutandoci a ricostruire il sistema garanzie CEDU in base a questa precedente pronuncia sono i pensieri esposti dal Giudice Ress, il quale ha riferito che <<a suo avviso, esisteva un elemento nei procedimenti tributari che poteva già condurre a un risultato differente, almeno in alcuni

¹⁴ Vedi sentenza Ferrazzini c. Italia, richiesta n. 44.759/98 del 12 luglio 2001; vedi anche Sutich M. T., Dottoranda di ricerca in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna, Il caso Ferrazzini e l'inclusione del processo tributario nell'art. 6 § 1 CEDU, in Studi Tributari Europei, n.2/2014 (www.seast.it/rivista), pp. 54-61.

casi, poiché la somiglianza con la materia sanzionatoria non avrebbe dovuto escludere a priori l'applicazione dell'art. 6 > >¹⁵.

Tuttavia, occorre precisare in tale sede che secondo quanto previsto dall'articolo 6 § 1 della CEDU, <<i>diritti derivanti dal processo tributario non sono espressamente riconosciuti come parte del patrimonio culturale comune>> giacché l'ambito di applicazione del relativo articolo è circoscritto ai diritti ed obblighi incluse le obbligazioni di natura civile o alle sanzioni penali personali¹⁶. Per tale ragione resta ancora decisamente problematica la piena applicazione dei principi e segnatamente dell'art. 6 della Convenzione all'intera materia tributaria, cosicché la sentenza Ravon si limita comunque a considerare pienamente applicabile le garanzie riportate all'art. 6 nell'ambito dell'istruttoria tributaria relativa alla ricerca "degli elementi di prova nel domicilio dei soggetti interessati o nei locali da essi occupati"¹⁷. Cionondimeno la CEDU resta il nucleo dei diritti riconosciuti ai cittadini Europei, al fine di ottimizzare l'annessione fra gli Stati che hanno una diversa civiltà giuridica¹⁸.

E, in effetti, questo ha fatto fondamentalmente la Corte europea, ritenendo come emerge nella pronuncia in commento, che il domicilio sia un "luogo protetto dalla disciplina civile", perché le regole dell'istruttoria procedimentale di acquisizione degli elementi di prova, ancorché presso il domicilio, "appartengono alla materia tributaria"¹⁹.

Anche se come asserisce determinata dottrina condivisibile, in realtà la Corte avrebbe potuto differentemente legittimare e sancire così l'applicabilità dell'art. 6, par. 1, della Convenzione, allargando la nozione di diritti "civili", al

¹⁵ Muleo S., 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., n. 7-8/2008, cit., p. 200 ss e nota 2.

¹⁶ Sutich M. T., Il caso Ferrazzini e l'inclusione del processo tributario nell'articolo 6 § 1 CEDU, in Studi Tributari Europei, n.2/2014, cit., p. 54 ss, su www.seast.i/rivista.

¹⁷ Muleo S., 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., n. 7-8/2008, cit., p. 201.

¹⁸ Sutich M. T., Il caso Ferrazzini e l'inclusione del processo tributario nell'articolo 6 § 1 CEDU, in Studi Tributari Europei, n.2/2014, cit., p. 54 ss su www.seast.i/rivista.

¹⁹ Per un tentativo di ricostruzione del nucleo minimo di garanzie nell'istruttoria sia consentito il rinvio a S. MULEO, Il consenso nell'attività di indagine amministrativa, in AA.VV. (a cura di S. La Rosa) Autorità e consenso nel diritto tributario, Milano, 2007, 99 ss; Vedi anche Corte europea diritti dell'uomo, 21 febbraio 2008, n. 18497, sez. III.

di là del concetto di domicilio, fino ad arrivare alla conclusione che <<il diritto vivente>> imponga necessariamente e indefettibilmente di interpretare il relativo aggettivo come <<non penale>>, e dunque a giungere ad una "completa tutela dell'uomo" in linea con gli obiettivi perseguiti dalla Convenzione²⁰.

Proprio per tale ragione ne consegue che il caso Ravon può far rilevare in tutta sincerità lo Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000, come uno <<strumento improvvisamente invecchiato, poiché carente di mezzi di tutela>>. A questo punto la nostra riflessione si sposta su un diverso e più agevole assunto, consequenziale alla pronuncia in questione, ovvero siamo spinti a chiederci da giuristi quali siano le conseguenze di sentenze come quella Ravon sul nostro diritto interno?! Si può parlare di disapplicazione delle nostre norme in contrasto con quelle della CEDU o optare per una loro incostituzionalità?! Come abbiamo visto comunque da questa digressione ci sono già i primi spunti in embrione che portano alla ricostruzione di un sistema di tutele; d'altro canto la reputata applicazione dell'art. 6 CEDU, quantunque ad oggi soltanto nell'istruttoria procedimentale in relazione alla ricerca degli elementi di prova, determina davvero una sequela di conseguenze tutt'altro che anonime e irrilevanti.

In nuce e propendendoci per una disamina all'estremo della sintesi, sicuramente la vicenda esaminata dalla Corte nella sentenza Ravon, fa apparire l'impianto normativo vigente in Francia decisamente più consistente e strutturato di quello italiano; basti ad esempio comparare l'art. 16 visto precedentemente con il nostro art. 12 della legge 212/2000²¹. Ciononostante i giudici di Strasburgo si sono resi conto che è proprio nel corso delle verifiche che possono essere perpetrati danni al soggetto attraverso le violazioni delle regole che sono alla base delle tutele offerte a quest'ultimo, racchiuse nelle Costituzioni e nella stessa Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo²². Questo perché la Corte ha ragionato sul fatto che sono presenti notevoli possibilità che "l'attività di investigazione" possa prescindere dalle ipotetiche ed eventuali conseguenze processuali penali, comportare un chiaro vilipendio di diritti personalissimi dell'individuo, come quelli che

²⁰ Cfr. Muleo S., 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., n. 7-8/2008, cit., p. 201-202.

²¹ In effetti il relativo articolo prevede soltanto una tutela "differita" per il soggetto che abbia avuto lesioni nei suoi interessi giuridici nel corso del procedimento di ispezione.

²² Cfr. Muleo S., 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., n. 7-8/2008, cit., p. 202.

involgono la “sfera della privacy” <<con riferimento agli aspetti più delicati e sensibili>>, i quali, paragonati ad un completo di giacca e pantaloni, una volta lesi, una volta stracciati, non si possono ricucire; del tailleur ormai non vi è più traccia, è sparito. Questi ragionamenti posti al vaglio della sentenza Ravon della C.EDU, non ha potuto che con tutta risposta attestare come il plesso normativo francese fosse inadeguato ad assicurare una tutela piena ed effettiva, poiché l’emanazione del provvedimento autorizzatorio <<poteva avvenire senza un previo ed effettivo contraddittorio e perché il ricorso alla Corte di cassazione era esperibile solo per motivi di diritto>>, mentre in realtà le questioni che ci si trova a dover sbrogliare fanno riferimento anche e soprattutto a “questioni di fatto”²³.

Così pur ribadendo che <<i giudizi tributari esulano dal campo di applicazione dei diritti e degli obblighi di natura civile di cui all’art. 6, par. 1 della CEDU, nella pronuncia in questione la Corte europea afferma che il “carattere civile” del diritto all’inviolabilità del domicilio è manifesto in quanto la Convenzione lo consacra nell’art. 8 che è direttamente applicabile nell’ordinamento giuridico francese>>. Ne consegue quindi “l’applicabilità” nella fattispecie della suddetta norma ed il <<rigetto dell’eccezione di irricevibilità>> del governo francese²⁴.

Ebbene, in tal caso occorre chiedersi e riflettere sul se possano esistere delle ripercussioni dirette (o indirette) sul nostro ordinamento nazionale, e se si può dare risposta positiva a questo quesito, domandarsi ulteriormente quali possano essere siffatti effetti; in particolare occorre precisare in primis che le sentenze della Corte di Strasburgo hanno carattere vincolante per gli Stati membri ex art. 46 della Convenzione²⁵. Oltre a ciò occorre desumere di conseguenza che si è arrivati al chiaro epilogo dunque della cd. “diretta applicabilità nel nostro ordinamento dei principi della Convenzione europea dei diritti dell’uomo”, sottolineando d’altronde che la soluzione si evince in

²³ Seppure sia presente (come si è visto nella disamina) nell’ordinamento francese la previsione che il giudice possa assistere alle procedure e controllarla, rispetto a quanto avviene in Italia; Muleo S., 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., n. 7-8/2008, cit., p. 203.

²⁴ Della Valle E., Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della C.EDU, in Rass. Tributaria, n.2/2013, cit., p. 435 ss e nota 28.

²⁵ Cfr. in termini P. BIAVATI, L’efficacia diretta delle sentenze della Corte europea dei diritti dell’uomo, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2007, 651 s., ove ampi riferimenti di dottrina e di giurisprudenza nonché la sottolineatura della riaffermazione da parte di Cass. sez. I pen., n. 32678 del 12 luglio/3 ottobre 2006, dall’Autore commentata, del carattere vincolante non solo della Convenzione, ma anche delle singole pronunzie della Corte di Strasburgo ai sensi dell’art. 46 della stessa Convenzione.

particolar modo per i diritti fondamentali che la stessa garantisce, in quanto sono stati appositamente recepiti nell'ordinamento comunitario dall'art. 6, comma 2, del trattato di Maastricht e di Amsterdam, e di cui adesso fanno parte e si trovano all'interno di essi.

Da ciò discende ergo l'obbligo per il giudice italiano di disapplicare la norma interna in contrasto con il trattato e di seguito in base ad un delimitato orientamento, sia 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 il D.Lgs n. 546/1992, sì da prevedere la possibilità di ricorso ad un giudice terzo ed imparziale anche durante il controllo>> come pure una procedura giudiziale di secondo grado nei confronti dei provvedimenti giudiziali di questo stesso giudice²⁶.

Sembra, dunque, superata sotto questa luce la recente e differente elaborazione svolta dalla Corte costituzionale italiana, che con le sentenze nn. 348 e 349/2007 ha ricusato che la CEDU possa avere legittimazione per un diretto ingresso nell'ordinamento italiano, giungendo alla conclusione che se dovesse in qualche modo esserne violato il contenuto della siffatta Carta potrebbe condurre soltanto ad ipotesi di lesione dell'art. 117 Cost. per inosservanza degli obblighi internazionali²⁷. Per tale ragione di motivi a parere della Corte costituzionale le norme CEDU sarebbero da considerare come si è visto in precedenza delle "norme interposte", e quindi soltanto

²⁶ Per i riferimenti di dottrina e giurisprudenza, A. CIERVO, È possibile disapplicare norme nazionali in contrasto con la Cedu? Brevi riflessioni su un filone giurisprudenziale minoritario, in AA.VV. (a cura di R. Bin, G. Brunelli, A. Pugiotto, P. Veronesi), All'incrocio tra Costituzione e Cedu - Il rango delle norme della Convenzione e l'efficacia interna delle sentenze di Strasburgo, Atti del Seminario di Ferrara, 9 marzo 2007, 72 s. È inoltre singolare osservare come la sensibilità dei giudici penali in merito alla disapplicazione diretta delle norme in contrasto con la Cedu sia più spiccata di quella dimostrata dai giudici civili.; Cfr. anche Muleo S., 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., n. 7-8/2008, cit., p. 204.

²⁷ B. CONFORTI, La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione, nonché da R. CALVANO, La Corte costituzionale e la Cedu nella sentenza n. 348/2007: orgoglio e pregiudizio?, entrambi in Giur. it., 2008, rispettivamente a 569 s. e 573 ss; Muleo S., 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., n. 7-8/2008, cit., p. 204 e nota 14.

sotto questo aspetto dovrebbero entrare a far parte ed inserirsi pertanto nell'ordinamento nazionale²⁸.

Questo ci porta a dire che il caso Ravon portato all'esame della C.EDU in relazione alla tematica delle perquisizioni domiciliari concernenti verifiche fiscali offre realmente una nuova e chiara lettura nei confronti dell'applicazione dell'art. 6 CEDU in ambito tributario facendo emergere nuove aperture giurisprudenziali che dispiegano i propri effetti anche verso l'ordinamento domestico. Tanto che un giurista riflettendo sulla necessità di ripensare i mezzi di tutela giudiziaria offerti dal nostro ordinamento tributario, proprio sulla scorta del caso Ravon, prospetta delle possibili soluzioni che concernono i seguenti profili: "a) diritti dei singoli nel corso delle verifiche tributarie sia al fine di impedire che siano irrimediabilmente lesi diritti personalissimi di privacy sia allo scopo di evitare che informazioni essenziali siano perdute o siano acquisite in modo falsato nel futuro processo (eventualmente ammettendo l'esperibilità dei rimedi ex art. 669 ss c.p.c. anche nel processo tributario); b) tutela cautelare ante causam e doppio grado di giurisdizione della tutela cautelare; c) pienezza dei mezzi istruttori a disposizione delle parti per accertare il thema probandum includendo nel catalogo dei mezzi di prova la testimonianza"²⁹. Ma soprattutto si spera e ci si augura che sentenze come queste, c.d. Cervellotiche e storiche dal punto di vista tributario, possano in conclusione apportare un concreto ed effettivo contributo a tale materia, che possa condurre al definitivo superamento delle indecisioni circa l'applicabilità delle norme CEDU nell'ambito della materia tributaria, ricordando che il contribuente oltre ad essere tale è prima di tutto "uomo e portatore di diritti inalienabili", il che porta a dire che vanno tutelati nello svolgimento dell'azione statale; mi riferisco in particolare al diritto alla difesa e al diritto al giusto processo³⁰. E specialmente che la Convenzione

²⁸ L'avviso tuttavia che "al giudice comune spetta interpretare la norma interna in modo conforme alla disposizione internazionale, entro i limiti nei quali ciò sia permesso dai testi delle norme" e che "qualora ciò non sia possibile, ovvero dubbi della compatibilità della norma interna con la disposizione convenzionale "interposta", egli deve investire" la Corte della relativa questione di legittimità costituzionale rispetto al parametro dell'art. 117, comma 1, offre un'apertura ad un'interpretazione adeguatrice; Cfr. Muleo S., 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., n. 7-8/2008, p. 204 e nota 15.

²⁹ Muleo S., 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., n.7-8/2008 cit., p. 204.

³⁰ Vinciguerra F., La tutela del contribuente nella fase esecutiva tributaria: il potenziale ricorso ai principi della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo (CEDU)

Europea insieme alla giurisprudenza della C.EDU possa contribuire a stimolare il legislatore nazionale nel progettare e delineare quindi una legislazione più armonica che possa realmente riequilibrare le posizioni di Amministrazione finanziaria e contribuente tutelando maggiormente la posizione di quest'ultimo.

2. “Parità delle parti”: la sentenza Chambaz come ulteriore tassello per superare le preclusioni probatorie previste nell'ordinamento tributario interno

Proseguendo nell'esaminare la giurisprudenza internazionale occorre in tale paragrafo soffermarsi sui contributi offerti da un'altra sentenza che è servita a ridefinire meglio i contorni concernenti il NEMO TENETUR SE DETEGERE nel nostro ordinamento tributario: il c.d. Caso Chambaz. Ebbene con questa pronuncia la Corte di Strasburgo si è pronunciata ancora una volta sul diritto al silenzio (quale corollario del giusto processo) e sul principio di parità delle parti³¹. Con riferimento al primo profilo in relazione al diritto del contribuente di tacere durante le attività istruttorie, nella pronuncia in questione si riafferma e si avvalora che il diritto al silenzio ed il principio NEMO TENETUR SE DETEGERE (traducibile nel diritto a non auto-incriminarsi), costituiscono “standard internazionali generalmente riconosciuti” e insieme valori fondanti la base del concetto di “equo processo”³². Nella specie la Corte EDU ha condannato il contegno manifestato dalle autorità fiscali elvetiche che in sede di verifica, avevano irrogato una sanzione di natura amministrativa nei confronti del contribuente perché si era rifiutato di consegnare ai funzionari procedenti una sequela di documenti richiesti proprio durante tale verifica fiscale allo scopo di sfuggire la propria incriminazione penale. Difatti secondo la sentenza in commento è “illegittima l'imposizione di una sanzione a carico del contribuente che, volendosi avvalere del proprio diritto al silenzio, si sottragga dal produrre i documenti richiesti di fronte all'autorità fiscale durante una procedura di accertamento che potrebbe portare alla propria incriminazione”³³.

per superare le lacune dell'ordinamento interno, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n.2/2018, p. 483.

³¹ Vedi Corte eur. 5.4.2012, *Chambaz c. Switzerland*, reperibile nel sito www.echr.coe.int.

³² Cfr. Della Valle E., *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della C.EDU*, Atti del Convegno “Giustizia tributaria e giusto processo” svoltosi venerdì 30 novembre 2012, presso l'Università Milano-Bicocca, Aula Martini, in *Rass. Tributaria*, n. 2/2013, p. 435 ss.

³³ Vedi Dorigo S., *Il “diritto al silenzio” del contribuente nel corso di verifiche e controlli e le conseguenze nel processo penale*, in *Corriere Tributario*, n.5/2018, cit., p. 393 e nota 17.

Segnatamente in linea con la propria anteriore giurisprudenza, la Corte riconosce che l'irrogazione di sanzioni verso il contribuente che ha scelto di non produrre e mostrare quindi i documenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria è una chiara violazione dell'art. 6, par. 1, della Convenzione EDU, (disposizione che stabilisce il principio del giusto processo), e contemporaneamente infrange il diritto al silenzio del contribuente di tacere durante le attività istruttorie, il quale è conseguenza diretta del giusto processo, e quindi può essere pacificamente applicabile anche a processi che vedano la partecipazione dell'autorità amministrativa³⁴.

Per quanto concerne il secondo di profilo, ossia la parità delle parti su cui invece indugia la sentenza Chambaz, si può osservare come i giudici reputino che le garanzie convenzionali siano in effetti invalidate perfino dalla condotta delle autorità fiscali che contestino al contribuente la "possibilità" di "prendere visione" di tutta la documentazione raccolta durante l'attività istruttoria³⁵.

In particolare, ed analizzando il testo della sentenza Chambaz c. Svizzera della CEDU viene enunciato che il sig. Chambaz, un cittadino svizzero, ha presentato distinti reclami di fronte alla Commissione di imposta federale e cantonale avverso la decisione dell'amministrazione finanziaria con cui gli è stata contestata <<l'omessa dichiarazione di parte dei redditi in ragione di una rilevante sproporzione tra quanto dichiarato e la consistenza del patrimonio finanziario>>³⁶. Durante poi le procedure di reclamo il sig. Chambaz si è rifiutato di "ottemperare alla richiesta" delle Commissioni di esibire diversi documenti relativi al suo patrimonio e ai rapporti con le banche in cui era depositato. Nel caso di specie ambedue le Commissioni di imposta hanno sia reciprocamente rigettato il reclamo del contribuente, e allo stesso tempo lo hanno pure condannato al pagamento di una sanzione per essersi

³⁴ Dorigo S., Il "diritto al silenzio" del contribuente nel corso di verifiche e controlli e le conseguenze nel processo penale, in *Corriere Tributario*, n.5/2018, cit., p. 393 e nota 18; Cfr. Corte eur. 25.2.1993, Funke c. Francia; Corte eur. 8.2.1996, Murray c. Regno Unito; Corte eur., 17.12.1996, Saunders c. Regno Unito, tutte reperibili nel sito www.echr.coe.int.

³⁵ Della Valle E., Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della C.EDU, Atti del Convegno "Giustizia tributaria e giusto processo" svoltosi venerdì 30 novembre 2012, presso l'Università Milano-Bicocca, Aula Martini, in *Rass. Tributaria*, n. 2/2013, p. 435 ss.

³⁶ Ai sensi dell'art. 140 ss. della legge federale sull'imposta svizzera, il contribuente può impugnare con ricorso scritto la decisione dell'autorità di tassazione davanti a una commissione di ricorso indipendente dall'autorità fiscale. La decisione della commissione cantonale può essere impugnata mediante ricorso al Tribunale Amministrativo.

rifiutato di produrre i documenti richiesti. Tali decisioni sono state impugnate dal ricorrente dinanzi al Tribunale Amministrativo³⁷.

Nel corso del procedimento l'autorità federale ha disposto verso il sig. Chambaz un'indagine penale per evasione fiscale richiedendo sia l'interrogatorio del contribuente e sia una perquisizione domiciliare, nella quale in seguito è stata sequestrata documentazione riguardante il suo patrimonio finanziario. Mentre i difensori del signore svizzero hanno richiesto all'autorità federale l'autorizzazione per la presa visione del fascicolo della procedura e specificamente dei "documenti oggetto di sequestro". L'amministrazione dal canto suo ha negato siffatta consultazione a causa della mancanza di autorizzazioni degli altri soggetti coinvolti nell'indagine³⁸. Viceversa, nel processo dinanzi al Tribunale Amministrativo cantonale si sono in seguito riversati taluni documenti sequestrati nell'indagine penale, di cui però non è stata offerta/concessa la visione al contribuente. Per di più il funzionario federale incaricato dell'indagine penale ha partecipato al giudizio avanti all'autorità amministrativa. Il Tribunale amministrativo rigettando il reclamo del sig. Chambaz ha confermato le decisioni delle Commissioni di imposta reputando quindi legittima la sanzione. Tale decisione è stata impugnata dal contribuente dinanzi al Tribunale Federale con queste eccezioni: <<1) la sanzione irrogata per il rifiuto di esibire i documenti richiesti viola il diritto a non autoincriminarsi; 2) il divieto di consultare parte del fascicolo giudiziale viola il diritto di parità delle armi tra le parti in giudizio; 3) la mancata sospensione della procedura amministrativa in presenza di un'indagine di carattere penale dell'amministrazione federale viola il principio di presunzione di innocenza>>³⁹.

Dal canto suo il Tribunale Federale ha rigettato il gravame asserendo che la procedura amministrativa non avesse carattere penale, avendo piuttosto per oggetto la determinazione di obligations fiscales, e perciò a questo riguardo non possono ricevere applicazione né il diritto a non auto-incriminarsi cd. Diritto al silenzio e né la presunzione di non colpevolezza. Mentre in relazione al rifiuto di accesso agli atti in possesso dell'autorità federale, il Tribunale ha ritenuto che il soggetto in questione, il sig. Chambaz abbia avuto in ogni caso conoscenza di "tutti i documenti rilevanti" depositati in giudizio.

³⁷ Marullo Di Condojanni S., NEMO TENETUR SE DETEGERE: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza CEDU sul sistema tributario, in Riv. Dir. Trib., n.1/2013, cit., p. 3 ss.

³⁸ Vedi Corte eur. 5.4.2012, Chambaz c. Switzerland, reperibile nel sito www.echr.coe.int.

³⁹ Cfr. Corte eur. 5.4.2012, Chambaz c. Switzerland, reperibile nel sito www.echr.coe.int; Marullo di Condojanni F., NEMO TENETUR SE DETEGERE: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza CEDU sul sistema tributario, in Riv. Dir. Trib., n.1/2013, cit., p. 5.

Dunque arrivata la questione al vertice della piramide, il caso è stato come accennato poc'anzi sottoposto alla C.EDU; le questioni che sono state al vaglio dei giudici europei si possono così riassumere: 1) il cittadino svizzero ha innanzitutto denunciato alla Corte Europea dei diritti dell'uomo, la violazione, nella procedura dinanzi ai giudici svizzeri del diritto ad un equo processo, come tutelato dall'art. 6 par. 1 della CEDU, in quanto ha eccepito che la sanzione irrogatagli per non avere offerto i documenti richiesti dalle Commissioni di imposta forma una ammenda di natura penale, costituendo di conseguenza la base per richiedere l'applicazione delle garanzie convenzionali stabilite dall'art. 6 della CEDU. 2) Come secondo aspetto il ricorrente ha contestato sempre l'inosservanza dell'art. 6 par. 1 della CEDU poiché è stato violato il principio di parità delle armi fra le parti processuali, non avendo potuto consultare tutti i documenti dell'indagine penale depositati nel giudizio dinanzi al Tribunale. 3) E come ultimo profilo ha sostenuto l'inosservanza dell'art. 6 par. 2 della CEDU per quanto concerne la violazione della presunzione di innocenza, giacché la condanna del Tribunale è stata emessa "dopo la conclusione dell'indagine dell'autorità federale per sottrazione di imposta"⁴⁰.

I giudici di Strasburgo si sono pronunciati sulla questione prendendo in esame proprio i tre profili sottoposti dal contribuente all'attenzione della Corte che così si è espressa: in relazione al primo punto ha deciso che <<in presenza di richieste al contribuente da parte dell'autorità fiscale di consegnare materiale probatorio suscettibile di causare un'autoincriminazione penalmente rilevante, il diritto dell'accusato al silenzio oltrepassa i confini del processo penale, diventando una garanzia opponibile anche nei procedimenti amministrativi>>⁴¹. In questo modo con tale argomentazione e lucidità giuridica i giudici europei hanno fondato un'importante tappa e costituito un tassello decisivo in avanti nell'evoluzione giurisprudenziale della Corte stessa sul tema dell'applicabilità delle tutele stabilite dall'art. 6 CEDU in ambito fiscale. Questo perché la procedura logica seguita dalla Corte si è diretta sul principio secondo cui non è applicabile l'art. 6 della CEDU ai processi concernenti la determinazione di obbligazioni

⁴⁰ Cfr. Corte eur. 5.4.2012, Chambaz c. Switzerland, reperibile nel sito www.echr.coe.int; Marullo di Condojanni F., NEMO TENETUR SE DETEGERE: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza CEDU sul sistema tributario, in Riv. Dir. Trib., n.1/2013, cit., p. 5.

⁴¹ Cfr. Corte eur. 5.4.2012, Chambaz c. Switzerland, reperibile nel sito www.echr.coe.int; Piantavigna P., DOTT. Università degli Studi di Pavia, Il diritto del contribuente a non collaborare all'attività accertativa, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, vol. LXXII, Parte II, 2013, p. 81 ss; Marullo di Condojanni F., NEMO TENETUR SE DETEGERE: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza CEDU sul sistema tributario, in Riv. Dir. Trib., n.1/2013, cit., p. 5.

fiscali, giacché tale contenzioso non rientra nell'ambito dei diritti ed obbligazioni di carattere civile, nonostante gli effetti patrimoniali che inevitabilmente si producono verso il contribuente⁴².

Quindi, una volta accertato che la sanzione irrogata dai tribunali svizzeri avesse carattere penale, si è potuta far rientrare in quest'ultima l'applicazione delle garanzie convenzionali stabilite dal sopraindicato art. 6⁴³. Pertanto, nel caso Chambaz l'iter centrato dalla Corte si fonda sull'assunto per cui vi è un concreto e reale legame fra il procedimento fiscale nella quale sono state comminate le sanzioni ivi contestate e il "parallelo procedimento a rilevanza penale" guidato dall'autorità fiscale per evasione fiscale⁴⁴. Tale collegamento si può evincere tranquillamente per due ordini di ragioni: "il deposito del materiale probatorio proveniente dall'indagine federale per evasione fiscale nel fascicolo giudiziale e la partecipazione del funzionario federale all'udienza davanti al Tribunale Amministrativo". Così proprio siffatte condizioni hanno permesso ai giudici europei di stabilire che il procedimento penale rivestiva un'estensione di quello amministrativo⁴⁵. Sostanzialmente per la C.EDU le autorità svizzere hanno diretto solo formalmente i due

⁴² È di interesse rilevare come il consolidato orientamento della Corte europea sull'inapplicabilità dell'art. 6 Cedu al processo tributario sembra essere stato "scalfito", per la prima volta, dalla recente sentenza della Corte di Giustizia Ufficio Iva di Piacenza c. Belvedere (29 marzo 2012 causa C-500/10); L. DEL FEDERICO, I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria, working papers dell'Università G. d'Annunzio, n. 6/2011, <http://www.scigiur.unich.it>; v. anche A. MARCHESELLI, Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo, in *Giur. Trib.*, 2008, p. 746; Corte Cedu, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia, par. 29. Si veda anche Corte Cedu, 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia; Id., 9 dicembre 2004, Schouden e Meldrum c. Olanda.

⁴³ Difatti a conferma nel noto caso Bendenoun c. Francia, 1 24 febbraio 1994 (serie A n. 284), i giudici di Strasburgo hanno precisato che le controversie tributarie rivestono un "carattere penale" se prevedono, o rischiano semplicemente di prevedere, delle sanzioni fiscali o maggiorazioni aventi uno scopo preventivo e repressivo.

⁴⁴ Secondo la giurisprudenza della Corte, il carattere penale di una sanzione deve essere valutata sulla base di tre criteri, noti come "criteri di Engel" (Corte Cedu, 8 giugno 1976, Engel e altri c. Olanda), ossia tenendo conto: (i) del suo carattere afflittivo, (ii) delle sue finalità di deterrenza, nonché (iii) della sua applicabilità alla generalità dei cittadini. Ove ricorrano tali elementi, anche la sanzione qualificata come "amministrativa" dal diritto interno ha "carattere penale" secondo la Cedu; vedi anche Marullo Di Condojanni F., NEMO TENETUR SE DETEGERE., in *riv. Dir. Trib.*, n.1/2013, p. 6 nota 7.

⁴⁵ Nel caso di specie la Corte ha richiamato le sentenza (Jussila c. Finland n. 73053/01) in cui l'art. 6 Cedu era stato ritenuto applicabile non essendo possibile distinguere nel procedimento esaminato le sanzioni amministrative fiscali dalle accuse di carattere penale.

procedimenti "su un doppio binario", giacché nella sostanza invece si è permessa/consentita una "circolazione" della prova documentale così come dei funzionari dell'indagine federale penale; creando quindi una circostanza che ha determinato lo stretto/intimo rapporto fra le due procedure costituendo una forte interdipendenza che ha consentito alla Corte di applicare l'art. 6 CEDU alla fattispecie⁴⁶.

Per di più, nella pronuncia in questione il rifiuto di adempiere la richiesta probatoria dell'autorità dispiega i propri effetti sul campo dell'onere della prova, tanto che sulla base di tale sentenza ad oggi, nel procedimento fiscale si dovrebbe ritenere acquisita la condizione di contestare i casi in cui l'inversione dell'onere della prova originata da adempimenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria in modo coercitivo ai contribuenti, infranga il diritto di difesa tutelato dall'art. 6 CEDU. Difatti a conferma, in base al Libro Verde della Commissione europea il diritto di non autoincriminarsi è <<espressione del più ampio principio di non colpevolezza>>, la cui regola nell'ambito della distribuzione dell'onere della prova, ascrive "l'onus probandi" in capo all'accusa⁴⁷.

Passando invece alla seconda doglianza del ricorrente, che concerne la violazione del principio di parità delle armi tra le parti nel processo, la Corte Europea dei diritti dell'Uomo ha riscontrato proprio una trasgressione delle garanzie previste nell'art. 6 par. 1 CEDU inerente tale aspetto⁴⁸. Nel caso Chambaz l'iter argomentativo dei giudici ha fatto emergere che in armonia con la nozione di equo processo stabilito dall'art. 6 della CEDU è essenziale concedere realmente alla difesa l'accesso "all'intero materiale probatorio a

⁴⁶ Pertanto le chiavi che hanno permesso alla Corte Europea di applicare la garanzia convenzionale al caso di specie è stato proprio "l'effetto espansivo dell'indagine federale su quella fiscale, che ne ha determinato il carattere penale".

⁴⁷ La Commissione Europea nel "Libro Verde sulla presunzione di non colpevolezza" (del 26 aprile 2006, consultabile su <http://eur-lex.europa.eu>) ha affermato che "La presunzione di non colpevolezza comprende il diritto di evitare l'autoincriminazione, diritto fondato sul diritto al silenzio e a non essere obbligato a fornire prove di colpevolezza. Esso protegge l'imputato contro un'indebita coazione delle autorità, riducendo il rischio di errori giudiziari e consacrando il principio della parità delle armi. L'accusa deve provare il suo teorema accusatorio senza ricorrere a prove ottenute mediante l'uso della forza o la coazione psicologica"; vedi MAZZA, I protagonisti del processo, in Dominioni, Corso, Gaito, Spangher, Dean, Garuti, Mazza, Procedura Penale, I, 2012, 116, nella quale viene sancito che tale principio sradica ogni possibilità di costringere l'accusato a rendere un contributo conoscitivo in ordine a circostanze che si devono ritenere da lui non conosciute, in quanto, appunto, presunto innocente.

⁴⁸ Marullo Di Condojanni, NEMO TENETUR SE DETEGERE: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza CEDU sul sistema tributario, in Riv. Dir. Trib., n.1/2013, p. 9.

disposizione dell'accusa"⁴⁹. Questo significa in altre parole che devono essere accessibili all'accusato "tutte" le prove rilevanti e pertinenti "sia a carico che a discarico raccolte e accumulate dall'accusa"⁵⁰.

Tale pronuncia è conforme all'orientamento della Corte in base al quale le limitazioni alla completa diffusione delle prove sono consentite soltanto laddove sia necessario tutelare e garantire "eccezionali valori concorrenti", come ad esempio la <<protezione di vitali interessi nazionali>>, la <<salvaguardia di diritti fondamentali di alcuni testimoni o coimputati suscettibili di potenziali atti intimidatori>> oppure ove occorra <<mantenere segrete alcune ipotesi investigative>>⁵¹. Questo perché la C.EDU ha lo scopo di applicare e salvaguardare i valori della Convenzione, secondo cui è doveroso assicurare una completa parità delle parti nel processo, cedendo alle autorità nazionali la valutazione della conciliabilità della "richiesta di prova con la nozione di equo processo", poiché fa parte dei gravami dello Stato determinare un imparziale e onesto bilanciamento fra gli interessi nazionali e il diritto alla prova dell'accusato⁵².

Proprio per tale serie di ragioni i giudici di Strasburgo hanno disapprovato l'operato dei giudici svizzeri sia di primo che di secondo grado, in quanto hanno ritenuto che l'esercizio effettivo del diritto al silenzio dell'indagato non contempra e non debba subire un limite del suo diritto di prova che non sia giustificato dall'esistenza di "eccezionali circostanze" che ne legittimassero il diniego. Perché ove tale contegno si verificasse esso si tradurrebbe in una chiara violazione della garanzia di parità delle parti nel processo (art. 6 CEDU).

Ciò porta a chiedersi di conseguenza quali siano gli effetti che tale pronuncia generi nel nostro ordinamento interno ossia quali siano le ripercussioni che possa contribuire a dipanare nell'ordinamento tributario e penale tributario italiano?; si può riflettere sul se tale sentenza possa in ambito fiscale portare a "riconsiderare" le preclusioni probatorie previste dalla legge. Ad esempio si

⁴⁹ Il comma 3 lett. d) dell'art. 6 Cedu prevede che ogni accusato ha diritto di esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico. Giurisprudenza della Corte (6 maggio 1985 Bönisch c. Austria) ha esteso la portata della norma ad ogni tipo di prova; vedi anche il caso Van Mechelen e altri c. Paesi Bassi, n. 6684/05, 11 gennaio 2011.

⁵⁰ Marullo Di Condojanni F., NEMO TENETUR SE DETEGERE: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza CEDU sul sistema tributario, in Riv. Dir. Trib., n.1/2013, cit., p. 9.

⁵¹ V. al riguardo i casi Dowsett c. Regno Unito, n. 39482/98, 24 giugno 2004; Van Mehelen c. Paesi Bassi 23 aprile 1997; Fitt c. Regno Unito 16 febbraio 2000; Edwards c. Regno Unito 16 dicembre 1992; Doorson c. Paesi Bassi 26 marzo 1996.

⁵² Marullo Di Condojanni, NEMO TENETUR SE DETEGERE: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza CEDU sul sistema tributario, in Riv. Dir. Trib., n.1/2013, p. 9 e nota 20.

pone la questione di accordare il diritto al silenzio sia con la sanzione amministrativa diretta disposta dall'art. 9 del D.Lgs. n. 471/1997 nei casi di <<rifiuto di esibire documenti contabili obbligatori>> in sede di verifica, sia con la sanzione indiretta prevista dalle normative sulle imposte come l'art. 52 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 ai fini Iva e l'art. 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 ai fini delle imposte dirette, in base alla quale la <<mancata presentazione di documenti richiesti>> vieta che poi tale materiale possa essere considerato a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento <<in sede amministrativa o contenziosa>>⁵³.

Difatti, come asserisce nota e autorevole dottrina, sebbene tale contestazione che in ipotesi potrebbe derivare dalla verifica, non abbia rilievi penali, comunque sia, è assiomatico che essa possa condurre all'irrogazione di "sanzioni amministrative" <<di livello tale da superare le soglie che la giurisprudenza della Corte EDU ritiene espressive del loro carattere afflittivo>> e quindi sostanzialmente penale, al di là del nomen juris scelto dal legislatore⁵⁴. Dello stesso parere sono infatti le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, le quali hanno asserito seguendo tale orientamento che la <<forza espansiva del diritto a non autoincriminarsi>> è tale da far reputare/considerare, che "esso valga anche al di là dei confini segnati dal diritto penale in senso stretto"⁵⁵.

A fatti, sulla base del caso Chambaz potrebbe verificarsi la circostanza nella quale una persona (fisica o giuridica) che sia, assoggettata a verifica fiscale, esposta ad una ipotetica ed eventuale auto-incriminazione, ossia "suscettibile di sfociare in una notitia criminis", possa strategicamente e astutamente volersi rifiutare di produrre documenti richiesti nella prospettiva attuale non più assurda, di poter invocare in seguito in giudizio la tutela del diritto al silenzio e fare appello quindi alle garanzie previste dall'art. 6 CEDU sottraendosi alle sanzioni.

⁵³ Vedi l'art. 52 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 ai fini Iva; l'art. 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 ai fini delle imposte dirette; vedi anche Marullo Di Condojanni, NEMO TENETUR SE DETEGERE: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza CEDU sul sistema tributario, in Riv. Dir. Trib., n.1/2013, p. 10 e nota 34.

⁵⁴ Vedi Dorigo S., Il "diritto al silenzio" del contribuente nel corso di verifiche e controlli e le conseguenze nel processo penale, in Corriere Tributario, n.5/2018, cit., p. 394; su questo quesito vedi anche Dorigo S., "La tutela internazionale dei diritti del contribuente", in Cordeiro Guerra (a cura di), Diritto tributario internazionale, Istituzioni, Milano, 2016, p. 159 ss., p. 172.

⁵⁵ Il punto è illustrato bene Dorigo S., Il "diritto al silenzio" del contribuente nel corso di verifiche e controlli e le conseguenze nel processo penale, in Corriere Tributario, n.5/2018, cit., p. 394; Cfr. anche CASS., SS.UU., sent. 28 febbraio 2011, n. 4773.

Inoltre, l'esercizio del diritto di tacere o a non auto-incriminarsi potrebbe andare ben oltre l'ambito sanzionatorio, fino a spingere il contribuente/indagato a fare appello a tale tutela/privilegio anche sul piano procedimentale, allo scopo di giovare del materiale probatorio non esibito/offerto durante le ispezioni nelle posteriori fasi di accertamento e contenzioso⁵⁶. Ma soprattutto una nuova luce può estendersi anche per quanto concerne il tema dell'inutilizzabilità della prova documentale in sede giudiziaria penale e tributaria nell'ipotesi in cui il materiale sia pervenuto, al di fuori del processo, in possesso dell'autorità giudiziaria in violazione della CEDU e segnatamente del diritto al silenzio⁵⁷.

In conclusione, alla luce della sentenza Chambaz le autorità fiscali non devono ricorrere a elementi di prova ottenuti attraverso minacce di sanzioni o in forza di pressioni e o coercizioni nei confronti dell'accusato perché ciò infrange il diritto al silenzio, diritto che costituisce uno standard internazionale generalmente riconosciuto durante le attività istruttorie, poiché esso è alla base della nozione di equo processo tutelato anche in sede tributaria, giacché la Corte europea dei diritti dell'Uomo è determinata ad espandere ed ampliare dunque sempre più le garanzie del giusto processo al di fuori del procedimento penale, ambiziosa com'è a realizzare appieno le garanzie stabilite dall'art. 6 CEDU anche alla materia tributaria, protagonista di diverse violazioni sotto questo aspetto⁵⁸.

⁵⁶ In effetti tale prospettiva sembra essere in conflitto nel nostro ordinamento interno alla luce della summenzionata normativa in materia di imposte e con il principio di collaborazione e buona fede fra amministrazione e contribuente; vedi 'art. 32 DPR n. 600/1973 o dell'ar. 51 DPR n. 633/1972 e 'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁵⁷ Tanto che in ambito penale appare ormai valido e consolidato che il combinato degli art. 190 e 191 c.p.p., alla luce dei principi del giusto processo sanciti dall'art. 111 Cost., tra cui è ricompreso il privilegio contro l'auto-incriminazione, limiti l'utilizzo di elementi probatori illeciti; vedi per questo ordinanza n. 291/2002 della Corte costituzionale.

⁵⁸ Cfr. Marullo Di Condojanni, NEMO TENETUR SE DETEGERE: possibili ripercussioni della recente giurisprudenza CEDU sul sistema tributario, in Riv. Dir. Trib., vol. II, n.1/2013, p. 14; Buffa F., Le principali questioni in materia tributaria, in La Corte di Strasburgo, p. 524; Ricci C., Diritto al silenzio e giusto processo tributario, in Il Processo, n.2/2021, p. 331; Iaia R., Le dichiarazioni auto-accusatorie del contribuente nell'istruttoria fiscale (nota a Cass., n. 23031/2015), in Riv. Giur. Trib., 2016, p. 608; cfr. la fiche di giurisprudenza Taxation and the European Convention on Human Rights, settembre 2018, www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf.