

Il caso Ferrazzini e l'inclusione del processo tributario nell'articolo 6 § 1 CEDU¹

Maria Teresa Sutich²

1. Introduzione

La CEDU rappresenta il nucleo dei diritti riconosciuti ai cittadini Europei, con la finalità di migliorare l'integrazione tra Paesi che hanno una differente cultura giuridica.

L'ampia interpretazione dei principi generali fornita dalla Corte dei Diritti Umani (in prosieguo la Corte), può influenzare le decisioni dei giudici nazionali, ai quali viene richiesto di pronunciarsi in materia di diritti umani in ambito nazionale. I giudici hanno la responsabilità dell'applicazione e dell'interpretazione dei principi generali, definendo i loro limiti e la loro portata. La complessa interazione tra i principi di matrice internazionale e di fonte nazionale richiede l'intervento dei giudici per fornire una interpretazione che permetta l'effettività delle norme, anche in considerazione del contesto sociale in cui devono essere applicate.

Con riferimento al diritto ad un equo processo, che abbia una durata ragionevole, secondo quanto previsto dall'articolo 6 § 1 della CEDU³, occorre precisare che i diritti derivanti dal processo tributario non sono espressamente riconosciuti come parte del patrimonio culturale comune

¹ Come citare questo articolo: M. T. Sutich, Il caso Ferrazzini e l'inclusione del processo tributario nell'articolo 6 § 1 CEDU, in *Studi Tributari Europei*, n. 2/2014 (www.seast.it/rivista), pagg. 54-61.

² Maria Teresa Sutich, Dottoranda di ricerca in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna.

³ Articolo 6 § 1 CEDU "Diritto a un equo processo - 1. *Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia.*"

perché l'ambito di applicazione dell'articolo è limitato ai diritti ed obblighi (incluse le obbligazioni) di natura civile o alle sanzioni penali personali.

Ciononostante, in più di un caso, la Corte era stata adita per risolvere controversie relative a questioni giuridiche riguardanti sia il diritto civile che il diritto tributario, come conseguenza della violazione del diritto di un cittadino nel corso di un processo. La risposta offerta in diversi casi rivela che non esiste un'interpretazione consolidata che escluda i diritti di natura tributaria dall'applicazione dell'articolo 6 § 1 della CEDU⁴. L'incertezza interpretativa è un segno dell'evoluzione dell'approccio comune al tema della prossimità dei diritti umani con i diritti derivanti dal diritto tributario nazionale.

Il caso Ferrazzini⁵, costituisce un precedente in questa materia poiché pone la questione se i diritti di tributari, oggetto di una controversia, meritano la medesima tutela degli altri diritti fondamentali, sebbene la loro natura sia differente (i.e. amministrativa⁶), concordemente con le categorie individuate dalla Convenzione.

Il Sig. Ferrazzini era coinvolto in un processo tributario in Italia, durato più di dieci anni, in relazione al versamento dell'imposta di registro per l'acquisto di un terreno. La qualificazione dell'operazione, al fine di ottenere i benefici fiscali che la legge riservava in casi specifici, era stata disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria, determinando l'instaurazione di un contenzioso. Per di più, l'Amministrazione competente, oltre alla ripresa a tassazione dell'operazione, aveva comminato una sanzione pecuniaria.

Il contribuente, da parte sua, aveva richiesto l'intervento della Corte sostenendo che il processo pendente aveva violato il proprio diritto ad un processo equo di durata ragionevole. Il Governo italiano aveva contestato il

⁴ BAKER P., *The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters*, Intertax, Volume 29, Issue 11.

⁵ European Court of Human rights, Judgment Ferrazzini vs Italy- n. 44759/98 of 12 July 2001.

⁶ Il diritto civile continentale Europeo, a differenza del *common law*, mantiene una netta separazione tra le regole di diritto amministrativo e le regole di diritto civile a causa della loro fonte che risiede rispettivamente nel diritto pubblico e nel diritto private. I rapporti tra cittadini e Stato sono tradizionalmente attribuiti al diritto pubblico sebbene determinino effetti giuridici nella sfera personale alla stregua del diritto privato.

diritto in questione in quanto, a causa della sua natura, non rientrava nell'ambito di applicazione della CEDU.

La Corte, in tale ambito, ha fornito un'interpretazione restrittiva della nozione di diritto e obbligo civile, sancendo che la CEDU non si applicava al caso in esame.

2. Le ragioni dell'esclusione del processo tributario dalla tutela accordata dall'articolo 6 § 1 della CEDU

La Corte ha accolto la tesi secondo cui non sussisteva alcuna violazione dei diritti fondamentali garantiti dalla CEDU. I diritti invocati dal contribuente durante il processo tributario non soddisfacevano i requisiti previsti per l'applicazione dell'articolo 6 § 1. In tale circostanza, anche le sanzioni erogate non avevano alcuna rilevanza rispetto ai diritti civili del contribuente. I due principali argomenti a supporto di tale posizione erano che il processo italiano non era collegato a una "sanzione penale" e la qualificazione delle questioni tributarie, che sono considerate attinenti al diritto pubblico⁷.

Sebbene la CEDU fornisca un concetto autonomo di "diritti e obblighi civili", caratterizzati dall'interesse pecuniario, tale ultimo elemento non costituisce un aspetto sufficiente ad attrarre anche i diritti di natura tributaria nel novero dei diritti garantiti dalla Convenzione, considerando anche l'evoluzione della società e della tutela accordata ai privati. Una simile affermazione significa che i diritti fondati sui rapporti tra contribuenti e pubblica amministrazione, come i processi tributari, non possono essere considerati diritti umani fondamentali a causa della loro connessione con il diritto nazionale ed il potere discrezionale esercitato dalla pubblica amministrazione, con la conseguenza che le garanzie procedurali per questa categoria di diritti possono essere offerte solo dalla giurisdizione nazionale⁸.

⁷ Punto 21 della sentenza in commento: *"The existence of an individual's tax obligation vis-à-vis the State belonged, in their submission, exclusively to the realm of public law. That obligation was part of the civic duties imposed in a democratic society and the purpose of the specific provisions of public law was to support national economic policy."*

⁸ RUSEN ERGEC, *Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights*, Intertax, Volume 39, Issue I.

Ripercorrendo la motivazione della Corte, l'origine della limitazione è riferibile nella natura pubblica di questi diritti, nonostante i loro effetti sui privati, che sono del tutto assimilabili a quelli derivanti dai diritti civili.

3. L'opinione dissenziente del giudice Lorenzen contraria alla interpretazione restrittiva dell'ambito di applicazione della Convenzione

La Corte non ha raggiunto l'unanimità in tale decisione, probabilmente a causa della mancanza di una giurisprudenza consolidata sull'interpretazione restrittiva della portata della CEDU. In altri casi che riguardavano processi tributari la Corte ha ammesso l'applicabilità dell'articolo 6 § 1⁹, considerando come penali le sanzioni o le pene pecuniarie erogate in una controversia tributaria¹⁰.

Ammettendo che la CEDU non fornisca alcuna definizione di diritti e obblighi civili, il principio intrinseco alla disposizione deve essere rinvenuto nei Lavori Preparatori relativi all'articolo.

3.1 La fragile giustificazione dell'esclusione del settore tributario fondata sui lavori preparatori

Seguendo le argomentazioni sostenute dal giudice Lorenzen si può notare che la motivazione dell'esclusione, non è espressamente menzionata, potrebbe essere attribuita solo ad una ragione di natura storica. I confini tra i poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione ed i poteri giudiziari, nel 1950, non erano sufficientemente chiari e differenti in ogni Paese. Attualmente, questa distinzione è divenuta più chiara, grazie all'integrazione dei principi in Europa, nonché all'intensificazione dell'attività del legislatore¹¹. Per questo motivo il nuovo contesto mostra che i rapporti tra i

⁹ GREGGI M., *The protection of Human rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case*, Intertax, Volume 35, Issue 11.

¹⁰ PARTOUCHE L., *The "Right to a fair trial": the French Civil Supreme Court Reduces its Scope of Application to Tax matters*, Intertax, Volume 33, Issue 2.

¹¹ Taxation matters, especially as a consequence of a tax assessment, are not based on a discretionary power of the public administration but on the application of the law, which is the legal source of taxes.

privati ed i rispettivi governi non sono connotati da una dimensione solo pubblica, qualora essi riguardano l'esercizio della giustizia.

L'incertezza determinata dalla norma non potrebbe essere superata adottando un criterio economico, come l'interesse pecuniario, ma riconoscendo che nella società democratica l'imposizione trova fonte nell'applicazione di regole stabilite dalla legge.

Deve inoltre essere riconosciuta una "erosione dell'esclusione dei processi tributari"¹² se si considera che in molti casi il contenzioso tributario costituisce la causa di questioni giuridiche che possono essere tutelate in sede civile (per esempio il risarcimento del danno).

Tenendo in considerazione la realtà europea, l'assunto della Corte non è accettabile come giustificazione dell'esclusione, rammentando che tutti i diritti esercitati in ogni processo sono essi stessi l'espressione di diritti civili, intesi come diritti tipici di una società civile. In tale contesto la distinzione tra diritto civile e pubblico è una fragile giustificazione per non includere i diritti derivanti dal contenzioso tributario, che meritano la stessa tutela delle altre categorie giuridiche nell'apparato dei diritti umani.

3.2 La necessità di stabilire una teoria generale diretta ad identificare un diritto umano, al di là delle categorie tradizionali

Partendo dall'assunto che i diritti e gli obblighi civili invocati in un giudizio costituiscano diritti umani, la domanda che sorge immediatamente dall'opinione dissenziente è la seguente: che cos'è un diritto fondamentale? Com'è possibile riconoscerlo? Le categorie giuridiche tradizionali dei diritti pubblici, civili e politici hanno tutte una base comune nella teoria generale del diritto¹³. Questo tipo di analisi è preliminare all'individuazione delle altre categorie giuridiche, anche se non è accettabile che le stesse costituiscano un limite alla tutela fornita dalla CEDU. Generalmente i diritti umani sono ritenuti diritti strettamente legati alla sfera privata in una concezione

¹² BAKER P., *Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?*, Intertax, Volume 29, Issue 6-7.

¹³ PERRONE A., *Art. 6 della CEDU, diritti fondamentali e processo tributario: una riflessione teorica*, Rivista di Diritto Tributario, fasc. 10, 2013, pag. 919.

universale¹⁴, ed essi non sono stabiliti da norme perché rappresentano essi stessi la norma. La connessione tra diritto fondamentale e la comunità risiede nell'impossibilità di trasferire il diritto, o meglio nell'indisponibilità del diritto, perché ogni membro della comunità ne è provvisto indipendentemente. La possibilità di trasferire il diritto indisponibile è infatti incompatibile con la natura del diritto fondamentale, rappresentando il limite e la particolarità dei diritti umani che esprimono principi di legge.

Alla luce dei criteri di qualificazione individuati, ogni tradizionale categoria giuridica può ricomprendere i diritti che presentano queste caratteristiche. Per questa ragione, i diritti rivendicati in un processo tributario non possono essere trattati in maniera discriminatoria rispetto ai diritti invocati nelle altre tipologie di processo.

4. Conclusioni *de iure condendo* proponendo una terza via interpretativa

La difesa del patrimonio culturale comune dei Paesi europei è stato riconosciuto attraverso la CEDU, tuttavia, la struttura della Convenzione richiede di tenere in considerazione la continua evoluzione europea.

Il *révirement* della posizione della Corte è imprescindibile per rendere concreta l'applicazione dei principi statuiti nella CEDU. Il concetto di diritto civile non è concepibile solo come diritto dalla natura civilistica, ma anche come diritto comune alle società civili.

Nell'opinione dell'autore la questione dell'applicazione dell'articolo 6 § 1 non dipende dalla qualificazione della natura del diritto invocato in un processo (amministrativa, civile o penale), perché è il processo stesso che suppone un diritto fondamentale, ossia il diritto alla difesa di un individuo che esercita il proprio diritto al cospetto di un Tribunale o di una Corte¹⁵. Il diritto di difesa è un principio generale che è stabilito e protetto da leggi processuali indipendentemente dalla natura del processo (per esempio il

¹⁴ La concezione universale allude alla doppia direzione degli effetti dei diritti. Gli effetti sono diretti agli individui stessi in quanto esseri umani, e agli altri individui che hanno qualsiasi interazione con i primi.

¹⁵ In tal senso la Corte Europea dei diritti umani nella sentenza *Bendenoun*, del 2 febbraio 1994.

diritto al contraddittorio è riconosciuto nel processo civile, penale e amministrativo). In Italia, ad esempio, i diritti processuali tutelati nel processo tributario sono gli stessi del processo civile, in alcuni casi facendo anche espresso riferimento a queste ultime norme¹⁶. Lo scopo delle norme richiamate è quello di stabilire un sistema comune di comunicazione e notifica delle informazioni rilevanti, attività che è preliminare all'esercizio di qualsiasi diritto in un processo. Infatti, l'adempimento di tali norme è obbligatorio ed il processo non può essere regolarmente celebrato senza il loro rispetto poiché la loro violazione costituirebbe una limitazione alla difesa delle parti. Se il diritto nazionale assicura un'uguale tutela ai privati coinvolti in un processo, dovrebbe desumersi che i diritti esercitati hanno la medesima dignità.

I diritti di origine processuale, hanno la loro *ratio* nel diritto di difesa, il quale è un diritto fondamentale (indisponibile, intransferibile ed esplica i suoi effetti universalmente). Questa tendenza può essere osservata nelle esperienze di diversi ordinamenti. Così, in Spagna le norme sull'acquisizione delle prove nel processo tributario (articolo 106 della *Ley General Tributaria*, n. 58 del 17 dicembre 2003), rinviano alle norme del processo civile (il *Código Civil* e la *Ley de enjuiciamiento civil* n.1 del 7 gennaio 2000)¹⁷ con la finalità di assicurare le stesse possibilità di fornire la prova contraria in entrambi i tipi di processo. Ciò in base al presupposto secondo cui non c'è una differenza sostanziale tra la posizione di un soggetto parte in un processo civile ed un soggetto parte in un processo tributario, nel momento in cui esercitano il diritto di difesa attraverso l'allegazione delle prove o delle prove contrarie a seguito dell'inversione dell'onere della prova.

L'esperienza francese, rappresenta un altro interessante esempio di come i principi fondamentali possono evolversi attraverso il processo di integrazione tra la legge nazionale, come interpretata dalle Corti supreme nazionali, e le fonti di diritto internazionale¹⁸. Sebbene le norme del

¹⁶ Si veda l'articolo 16 del Decreto Legge n. 546 del 31 dicembre 1992, in materia di comunicazioni e notifiche nel processo tributario che rinvia all'articolo 137 del Codice di Procedura Civile sullo stesso tema.

¹⁷ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN M., *La Prueba en Derecho Tributario*, Thomson, Aranzadi, 2007.

¹⁸ Per ulteriori approfondimenti sull'esperienza francese si consideri l'articolo di T. Masson, *La protection du contribuable a travers la Convention Européenne des droits de l'homme: une*

processo tributario e del processo civile siano nettamente separate, senza utilizzare il sistema del rinvio espresso adottato in Italia o in Spagna, la giurisprudenza delle Corti nazionali (il *Conseil d'État*¹⁹ e la *Cour de Cassation*²⁰) considera il diritto di difesa il fondamento comune, inteso come "accesso alla giustizia", per giustificare la compatibilità dell'articolo 6 § 1 della CEDU con i processi tributari²¹. In tal caso, l'interpretazione giurisprudenziale costituisce il *trait d'union* tra i diritti fondamentali di matrice nazionale ed i diritti riconosciuti dalla CEDU, nonché dal diritto dell'Unione Europea. In altri termini, l'integrazione dei principi fondamentali inizia dal diritto nazionale che riconosce compatibili i principi domestici con le fonti di diritto internazionale²².

Tutti i processi hanno come presupposto detto diritto fondamentale, considerandolo come un principio generale, e l'equa durata del processo costituisce una specificità della tutela di tale situazione giuridica. I diritti processuali sono riconosciuti sia dal diritto nazionale che dal diritto internazionale a causa della radice comune, mentre la tutela dei diritti fondamentali ha natura autonoma perciò non dovrebbe essere confinata in categorie giuridiche anche in considerazione degli effetti sui privati.

In conclusione, il caso Ferrazzini propone una situazione giuridica assolutamente comparabile a quella degli altri procedimenti, in considerazione degli effetti sul soggetto. Tuttavia, solo a causa della qualificazione del rapporto, il Sig. Ferrazzini non ha ottenuto alcuna tutela per il propri diritti umani, provocando così una discriminazione dovuta all'applicazione della CEDU.

nouvelle consideration des droits de la defense?, in *Fiscalité Européenne et Droit international des affaires*, Fontaneau, n. 131, 2002.

¹⁹ Conseil d'État, sentenza *Magjera*, del 28 giugno 2002.

²⁰ Cour de cassation, sentenza *Kloener*, n. 1118, del 14 giugno 1996.

²¹ LAMARQUE J., *Sources du droit fiscal . Sources internationales- Application du principe de superiorité des normes internationales - Protection des droits de l'Homme*, JurisClasseur Procédures fiscales, 15 June 2010.

²² F. Martinet and A. Angotti, *Conseil d'État et Cour de cassation, juge de l'impôt: étude comparative (introduction générale et premier volet). - La fiscalité européenne et constitutionnelle, ou << la théorie des lasagnes >>*, *Revue de Droit fiscal* n° 42, 18 October 2012, 480