

## LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLA CDFUE

ABSTRACT: Nell'attuale contesto di riforma della giurisdizione e del processo tributario appare opportuno riflettere sulla tutela del contribuente accordata dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e, segnatamente, dal suo art. 47. L'art. 6, comma 1 del Trattato sull'Unione europea riconosce alla Carta lo stesso valore giuridico dei trattati e, in ragione delle clausole di equivalenza di cui all'art. 52 par. 3, i diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Cedu possiedono lo stesso significato e la medesima portata di quelli conferiti dalla Convenzione. L'interesse, dunque, verso la Carta è sostenuto anche dal fatto che non è precluso che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa di quella della Cedu, di cui è nota la limitazione in materia tributaria.

L'art. 47 della Carta, che possiede un contenuto sovrapponibile a quello degli artt. 6 e 13 della Cedu, non è stata oggetto nel tempo di particolari approfondimenti dottrinali nel settore tributario e sono molto poche le pronunce giurisdizionali, anche della Corte di giustizia.

La citata disposizione, la cui portata applicativa è per lo più limitata dagli ambiti di competenza dell'Unione, si sta ravvivando ultimamente proprio grazie ad alcune pronunce della Corte di giustizia che possono condurre ad importanti conseguenze che impattano, nella materia tributaria, sia in ambito procedimentale sia in ambito processuale.

Esulando da questo contesto il tema del c.d. contraddittorio endoprocedimentale, risultano di particolare interesse e attualità i profili del diritto a un ricorso effettivo nonché del diritto al silenzio come naturale conseguenza del diritto a non autoincriminarsi.

In relazione al diritto a un ricorso effettivo ci si interroga sulla differente effettività di tutela che può avere tale disposizione dopo la Sentenza *Brazzi c. Italia* della Corte EDU. In essa è stato ritenuto che la legislazione processual-penalistica del nostro Paese è contraria all'art. 13 della Convenzione in quanto non consente un controllo giurisdizionale *ex ante* o *ex post* sugli atti o sulle attività poste in essere in sede di accesso e di indagine penale (nel caso specifico di perquisizione) non evitando, così, il rischio di abuso di potere da parte delle autorità incaricate. Trattandosi di attività in violazione del diritto alla riservatezza e alla vita privata familiare, protetti rispettivamente dall'art. 8 della Cedu e dall'art. 7 della Carta, risulta evidente l'impatto di questa pronuncia - in ragione della clausola di equivalenza sopracitata - non solo per l'estensione anche alle attività amministrativo-tributarie di accesso, ispezione, perquisizione e verifica ma anche per l'applicabilità diretta alla materia tributaria, quantomeno nell'ambito dei tributi armonizzati. Peraltro la Corte EDU ha statuito indipendentemente dalla materia giuridica nella quale tale violazione si è riflessa e, soprattutto, ha ritenuto violato l'art. 13, non l'art. 6. Questione ulteriore è quale sia l'autorità giurisdizionale competente a pronunciarsi, posto che la Corte di Cassazione riconosce solo una tutela differita.

Con riferimento al diritto al silenzio sembra poter assumere una portata dirompente la recente pronuncia della Corte di giustizia, C-481/19, *DB c. Consob* del 2 febbraio 2021 in seguito a rinvio della Corte Costituzionale italiana. Per quanto resa nell'ambito di un procedimento amministrativo in materia di concorrenza, è la prima volta che la Corte di giustizia riconosce, attraverso l'art. 47 della Carta, il diritto al silenzio in tale ambito a una persona fisica. Già la Corte EDU si era occupata di questo e aveva ritenuto che la protezione del diritto al silenzio mira a garantire che, in una causa penale, l'accusa fondi la propria argomentazione senza ricorrere ad elementi di prova ottenuti mediante costrizione o pressioni, in spregio alla volontà dell'imputato e che tale diritto risulta violato,

segnatamente, in una situazione in cui un sospetto, minacciato di sanzioni per il caso di mancata deposizione, o depone o viene punito per essersi rifiutato di deporre.

Sulla base di tale giurisprudenza la Corte di giustizia ha statuito che tale diritto deve essere rispettato anche nell'ambito di procedure di accertamento di illeciti amministrativi suscettibili di sfociare nell'inflizione di sanzioni amministrative presentanti carattere penale. Pertanto, tale diritto si applica non solo in tutti i casi in cui dall'indagine amministrativo-tributaria possa nascere un procedimento penale ma anche nel caso in cui le sanzioni amministrativo-tributarie potenzialmente inflitte abbiano natura penale. E in questo contesto, con la sentenza *Menci* (C-524-15), la Corte di giustizia ha ritenuto che le sanzioni amministrative per omesso versamento Iva possiedano tale natura penale.

I riflessi di questa pronuncia, peraltro, pongono ulteriori problemi di compatibilità sia in merito alle sanzioni che possono essere inflitte per violazione degli obblighi di carattere informativo sia in relazione alle preclusioni probatorie in ambito processuale in cui incorre il contribuente in caso di rifiuto di esibizione di libri, registri, scritture e documenti sfociando in una violazione del diritto di difesa. Posto che il diritto al silenzio non può certo limitarsi al caso concreto della sentenza, cioè alle domande formulate oralmente innanzi a un organo amministrativo, si deve riconoscere l'ampiezza di questo diritto non solo nel rifiuto di rispondere ai questionari ma anche alla produzione documentale dalla quale possa conseguire potenzialmente un'incriminazione o l'irrogazione di sanzioni.

Se così è, allora occorre nuovamente interrogarsi sulla funzione del procedimento amministrativo di accertamento e anche sul ruolo ricoperto dallo Statuto dei diritti del contribuente. Non dimenticando, tuttavia, che i diritti garantiti dalla Carta non sono assoluti e possono soggiacere a restrizioni a tutela di un interesse più generale.

Il complesso coordinamento di tutte queste disposizioni che nel caso in cui conducano, in base al diritto europeo, a una maggiore tutela rispetto a quella fornita dall'ordinamento italiano, evidenziano ancora di più la necessità di risolvere per via legislativa le potenziali situazioni di discriminazioni a rovescio dovute all'irragionevolezza della distinzione tra tributi armonizzati e non.

Alla luce di ciò non si esaurisce di certo con queste tematiche l'ampio catalogo delle questioni concernenti il giusto processo e la tutela del contribuente nella giurisdizione tributaria derivanti dall'applicazione dell'art. 47 della Carta.

Luca Sabbi

*Ricercatore di diritto tributario*

*Università di Bergamo*