

L'applicabilità della CEDU alla procedura amministrativa



Matteo Gamboni

Esperto fiscale diplomato

Manager area fiscale MDR Advisory Group SA, Lugano

Il 5 aprile 2012 la Corte europea dei diritti dell'uomo ha sconfessato il Tribunale federale dichiarando applicabili le garanzie previste dall'articolo 6 CEDU alle procedure amministrative

1.

Introduzione

Il 5 aprile 2012, la Corte europea dei diritti dell'uomo (di seguito Corte europea) ha infranto un tabù, dichiarando applicabili le garanzie processuali dell'articolo 6 della Convenzione europea sui diritti dell'uomo (di seguito CEDU) alle procedure amministrative[1], sconfessando di riflesso il Tribunale federale che nella stessa causa le aveva dichiarate non applicabili[2].

Sebbene la decisione della Corte europea non è stata presa all'unanimità dai setti giudici (due hanno espresso parere dissenziente), è importante trarre i dovuti insegnamenti, soprattutto alla luce delle prossime modifiche legislative in campo penale fiscale.

2.

La prassi attuale

La sottrazione d'imposta racchiude in sé due procedure: (i) una procedura penale di sottrazione ed (ii) una procedura amministrativa di recupero d'imposta.

La procedura di recupero si caratterizza per il fatto che non è altro che una tassazione a posteriori, essenzialmente a carattere oggettivo, di elementi sfuggiti in precedenza al fisco. Si tratta quindi di una pura procedura amministrativa che ha lo scopo di tassare il contribuente secondo la propria capacità contributiva. Nella procedura di recupero il contribuente gode degli stessi diritti ed obblighi valevoli durante la procedura di tassazione.

Al contrario della procedura di recupero, la procedura di sottrazione ha lo scopo di stabilire l'importo della multa da infliggere al contribuente per il suo comportamento colpevole. In particolare vi è sottrazione consumata d'imposta quando il contribuente, intenzionalmente o per negligenza, fa in modo che una tassazione sia indebitamente omessa o che una tassazione cresciuta in giudizio sia incompleta. La multa equivale, di regola, all'importo dell'imposta sottratta.

Nel passato, in due casi concernenti la Svizzera, la Corte europea ha riconosciuto che i procedimenti di contravvenzione per sottrazione d'imposta sono da considerare procedure a carattere penale ai sensi dell'articolo 6 CEDU[3].

Grazie all'applicazione, nella procedura di sottrazione, delle garanzie processuali previste dall'articolo 6 CEDU, il contribuente è protetto dalla coercizione abusiva delle autorità. Infatti, ancorata nell'articolo 6 CEDU troviamo la nozione di processo equo, dalla quale si deduce il diritto di non contribuire alla propria incriminazione (principio "*nemo tenetur se ipsum accusare*"), che impone alle autorità fiscali di cercare di fondare le loro argomentazioni senza ricorrere a elementi di prova ottenuti mediante costrizione o pressioni, contro la volontà dell'accusato. Tale garanzia mira quindi ad evitare errori giudiziari ed a perseguire il risultato voluto dall'articolo 6 CEDU. Pertanto, l'articolo 6 CEDU tutela il contribuente contro l'utilizzazione nella procedura penale di informazioni ottenute nel quadro della procedura ordinaria di tassazione e di recupero d'imposta, nella quale egli ha l'obbligo di collaborare alla definizione dei suoi elementi imponibili[4].

3.

La sentenza Chambaz

3.1.

I fatti

Il 10 gennaio 1990, Yves Chambaz inoltrò all'autorità fiscale vodese la propria dichiarazione dei redditi per il periodo fiscale 1989-1990. In sede di tassazione, l'autorità fiscale riscontrò un'evoluzione della sostanza non in linea con gli elementi di reddito dichiarati, motivo per il quale fu emessa una tassazione d'ufficio che stabilì il reddito imponibile in 750'000 franchi contro gli 81'000 dichiarati. Il 25 giugno 1991, il contribuente interpose tempestivamente reclamo contro la notifica di tassazione 1989-1990. Durante la procedura di reclamo, l'autorità fiscale chiese al contribuente – inutilmente – di produrre della documentazione bancaria. Nell'agosto 1994, di fronte alla mancata collaborazione, l'autorità fiscale respinse il reclamo e spiccò due multe all'indirizzo del contribuente (una di 2'000 franchi per l'imposta federale diretta e l'altra di 3'000 franchi per l'imposta cantonale e comunale) per essersi rifiutato di dar

seguito ad un ordine dell'autorità, ossia di non aver prodotto la documentazione bancaria richiesta. Contro le predette decisioni, il contribuente interpose tempestivamente ricorso al Tribunale amministrativo vodese.

Nel frattempo che la procedura di ricorso era pendente, il 25 febbraio 1999 il Capo del Dipartimento federale delle finanze ordinò l'apertura di un'inchiesta fiscale speciale ai sensi degli articoli 190 e seguenti della Legge federale sull'imposta federale diretta (di seguito LIFD) contro Yves Chambaz, sospettato di aver commesso gravi infrazioni fiscali. I mandati di perquisizione firmati il 3 marzo 1999 dal Direttore dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, autorizzavano gli ispettori inquirenti della Divisione inchieste fiscali speciali (oggi Divisione affari penali ed inchieste; di seguito DAPI) a sequestrare tutti i documenti utili all'inchiesta per il periodo dal 1989 al 1998, come pure documenti anteriori al 1989 o posteriori al 1998 sempreché pertinenti.

Il 15 marzo 1999, in seguito all'apertura dell'inchiesta condotta dalla DAPI, l'Amministrazione cantonale vodese comunicò al contribuente di aver aperto nei suoi confronti una procedura di sottrazione d'imposta per i periodi fiscali 1995-1996 e seguenti.

Grazie alle perquisizioni svolte dagli inquirenti della DAPI, l'Amministrazione cantonale vodese entrò in possesso della documentazione bancaria necessaria, così da stabilire con maggiore precisione il reddito imponibile per il periodo 1989-1990. Infatti, il 7 febbraio 2002, l'Amministrazione cantonale vodese scrisse al Tribunale amministrativo comunicando che il reddito imponibile per l'imposta federale diretta per il periodo in esame era di 1'570'200 franchi.



Onde statuire sul ricorso, fu indetta un'udienza dinnanzi ai Giudici del Tribunale amministrativo vodese alla quale presero parte i difensori di Yves Chambaz ed alcuni funzionari (tra cui un funzionario della DAPI), i quali misero agli atti ulteriori elementi di prova a carico del contribuente.

Nella sua decisione del 21 ottobre 2002, il Tribunale amministrativo vodese fissò il reddito imponibile per l'imposta federale diretta in 1'537'300 franchi. Furono pure confermate le due multe pronunciate nell'agosto 1994 di 2'000, rispettivamente

di 3'000 franchi all'indirizzo di Yves Chambaz. Nei suoi consideranti, il Tribunale amministrativo affermò inoltre che il ricupero d'imposta, ossia la tassazione d'ufficio, poteva aver luogo indipendentemente dalla procedura di sottrazione, nonostante gli elementi su cui si fondava derivassero dalla procedura penale istruita dagli inquirenti federali.

Ricorrendo al Tribunale federale, Yves Chambaz lamenta una violazione dei suoi diritti fondamentali, quali la violazione della nozione di processo equo (articoli 29 capoverso 1 della Costituzione federale [di seguito Cost.] e 6 capoverso 1 CEDU), del principio di presunzione d'innocenza (articoli 32 capoverso 1 Cost. e 6 capoverso 2 CEDU) e del diritto di essere sentiti (articoli 29 capoverso 2 Cost. e 6 capoverso 1 CEDU).

3.2.

La decisione del Tribunale federale

Il Tribunale federale ha innanzitutto constatato che gli elementi raccolti dalla DAPI durante le perquisizioni e trasmessi all'autorità cantonale in virtù dell'assistenza amministrativa tra autorità (articolo 111 LIFD), non trasformano la procedura di tassazione d'ufficio per il periodo fiscale 1989-1990 in procedura penale^[5]. La procedura di sottrazione si riferisce infatti ai periodi fiscali 1995-1996 e seguenti.

Essendo la procedura di tassazione d'ufficio una pura procedura amministrativa, le lamentele dell'insorgente circa la violazione delle garanzie previste dall'articolo 6 CEDU (processo equo, presunzione d'innocenza e diritto di essere sentiti) sono state giudicate non pertinenti. Secondo l'Alta Corte federale il contribuente era tenuto a collaborare e non poteva prevalersi del suo diritto al silenzio. Infatti, l'articolo 6 CEDU protegge il contribuente contro l'utilizzo di informazioni ottenute nel quadro della normale procedura di tassazione, dove ha l'obbligo di collaborare, per poi approfittarne nella procedura penale, e non il contrario. Nel caso in esame, si tratterebbe di informazioni raccolte nell'ambito della procedura penale, che sono poi state trasmesse all'autorità amministrativa. Nessun elemento comunicato dal contribuente è stato utilizzato per definire il suo debito d'imposta.

Il Tribunale federale conferma inoltre la multa di 2'000 franchi (e di 3'000 franchi) inflitta al contribuente poiché pronunciata durante la procedura di tassazione e non durante la procedura di sottrazione, come fu invece il caso della causa giudicata dalla Corte europea il 3 maggio 2001^[6].

Più in generale, il Tribunale federale conclude affermando che l'articolo 6 CEDU non è applicabile nel caso in questione in quanto procedura di carattere meramente amministrativo.

3.3.

La decisione della Corte europea

La Corte europea ribadisce innanzitutto che l'applicazione dell'articolo 6 CEDU non si limita ai casi in cui una multa per sottrazione d'imposta è stata effettivamente pronunciata. Se la procedura è tesa a determinare dei montanti dovuti a titolo d'imposta, senza escludere categoricamente la pronuncia di una sanzione, l'articolo 6 CEDU è comunque applicabile anche se, in fin dei conti, le autorità rinunciano ad infliggere una

sanzione[7]. La Convenzione deve essere infatti interpretata in modo tale da garantire il carattere concreto dei diritti che protegge[8].

In particolare la Corte europea non esclude a priori l'applicabilità dell'articolo 6 CEDU allorché più procedure sono condotte parallelamente, così che i rimproveri mossi al contribuente lo spingano inevitabilmente a determinarsi su degli atti o dei frammenti di procedura ai quali l'articolo 6 CEDU non sarebbe applicabile, ma che se combinati in una stessa procedura diventa impossibile distinguere le fasi penali dalle altre[9].

L'applicabilità dell'articolo 6 CEDU può quindi essere ammessa quando un insieme di procedure sono sufficientemente legate tra di loro, sia per quanto attiene i fatti, sia per il modo con cui le procedure sono state istruite dall'autorità fiscale.

Ritornando al caso concreto, la Corte europea ha identificato il nesso di causalità tra la procedura amministrativa e quella penale, nell'obbligo di assistenza tra autorità fiscali (articoli 111 e 195 capoverso 1 LIFD); la procedura penale istruita dalla DAPI ha fornito assistenza, ergo informazioni e documenti, alla procedura amministrativa condotta dalle autorità cantonali. In particolare, l'inchiesta della DAPI non aveva raccolto informazioni attinenti ai soli periodi fiscali per i quali fu aperta una procedura di sottrazione (1995-1996 e seguenti), ma la cernita dei documenti mirava anche a documenti risalenti al periodo 1989-1990. Sulla base di questi elementi, la Corte europea è giunta alla conclusione che l'inchiesta istruita dalla DAPI non era altro che il prolungamento della procedura condotta dinanzi al Tribunale amministrativo vodese, tant'è che le due procedure erano talmente legate che il carattere manifestamente penale dell'inchiesta si era esteso alla procedura amministrativa, soggiogandola[10].

Ne discende che le multe di 2'000 e 3'000 franchi pronunciate dall'autorità cantonale vodese all'indirizzo di Yves Chambaz e confermate dalle istanze giudiziarie svizzere, violerebbero le garanzie processuali di cui all'articolo 6 CEDU.

3.3.1.

La violazione del diritto di non contribuire alla propria incriminazione

Dinnanzi alla Corte europea, Yves Chambaz ha lamentato anche la violazione del diritto di non contribuire alla propria incriminazione allorché, in sede di reclamo, l'autorità fiscale chiese al contribuente di produrre documenti bancari che avrebbero potuto spalancare le porte ad una procedura di sottrazione.

La Corte europea ha dapprima constatato che il diritto di non contribuire alla propria incriminazione, presuppone che le autorità cerchino di fondare le loro argomentazioni senza ricorrere ad elementi di prova ottenuti mediante pressioni o contro la volontà dell'accusato. Infliggendo due multe, l'autorità fiscale ha esercitato pressioni sul contribuente mettendolo nella posizione di non poter escludere che tutte le informazioni che avesse trasmesso, non l'avrebbero esposto ad una procedura penale per sottrazione d'imposta[11].

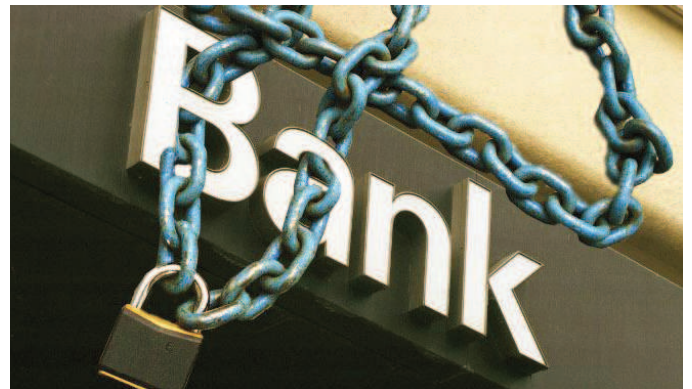
Confermando le multe e, di riflesso, l'obbligo di fornire i documenti bancari richiesti, è stato violato il diritto di non rispondere e di non contribuire alla propria incriminazione (articolo 6 capoverso 1 CEDU).

3.3.2.

La violazione del principio della parità delle armi

Yves Chambaz lamenta inoltre di non aver avuto pieno accesso ai dossier d'inchiesta poiché, nonostante esplicite richieste, sia il Tribunale amministrativo vodese che il Tribunale federale hanno confermato che l'attitudine particolarmente ostruzionistica adottata in corso d'istruttoria, nella quale ha ommesso di "fornire le più elementari spiegazioni che potrebbero far dubitare quanto alla versione dei fatti adottata nella decisione attaccata", sia da censurare.

La Corte europea osserva che non essendoci interessi vitali nazionali o diritti fondamentali di altre persone da proteggere, l'atteggiamento adottato dalle autorità svizzere ha violato il principio della parità alle armi, come garantito dall'articolo 6 capoverso 1 CEDU.



4.

Commento

La sentenza in esame contrappone due interessi fondamentali. Da un lato, il diritto dello Stato ad imporre il contribuente in funzione della propria capacità economica, dall'altro i diritti fondamentali dell'individuo ad un processo equo, così come definiti all'articolo 6 CEDU.

Ovviamente si tratta di situazioni difficili da conciliare, soprattutto in ambito fiscale dove la procedura di tassazione impone che Stato e contribuente collaborino fattivamente affinché quest'ultimo sia tassato in funzione della propria capacità economica (cosiddetta "procedura mista"). Ma cosa succede se il contribuente omette di dichiarare fattori di reddito e non collabora all'accertamento? È possibile che la CEDU difenda gli evasori fiscali anche durante le normali procedure di tassazione?

Nel caso in esame, l'oggetto della richiesta alla Corte europea non furono le procedure di sottrazione d'imposta, bensì le due multe per violazione degli obblighi procedurali con le quali Yves Chambaz veniva punito per non aver dato seguito alle richieste dell'autorità fiscale di presentare della documentazione bancaria. Le multe si riferivano al periodo fiscale 1989-1990, periodo per il quale non fu mai aperta una procedura di

sottrazione d'imposta, ma che fu oggetto d'inchiesta, come lo dimostrano i mandati di perquisizione grazie ai quali la DAPI ha sequestrato documentazione rilevante.

La violazione dell'articolo 6 CEDU affiora in particolare quando l'inchiesta penale istruita dalla DAPI si è estesa su periodi fiscali per i quali non fu aperta una procedura di sottrazione, ma parallelamente si chiedeva al contribuente, proprio in virtù dell'assenza di una procedura penale di tentativo di sottrazione d'imposta, di produrre della documentazione bancaria sotto comminatoria di pena. In questo caso, i giudici della Corte europea hanno ritenuto applicabili le garanzie dell'articolo 6 CEDU, poiché in seguito al sovrapporsi delle multe per violazione degli obblighi procedurali con la procedura d'inchiesta della DAPI, non si poteva categoricamente escludere che una multa per sottrazione d'imposta non venisse pronunciata^[12]. Infatti, in virtù degli obblighi di collaborazione e mutua assistenza tra autorità fiscali (articoli 111 e 195 capoverso 1 LIFD), sussisteva il rischio che le informazioni rilevanti che la DAPI avesse raccolto durante l'inchiesta, avrebbero permesso all'autorità fiscale cantonale di aprire un procedimento per tentativo di sottrazione d'imposta. Non si poteva nemmeno escludere il contrario, ossia che le informazioni richieste dall'autorità cantonale a Yves Chambaz non contribuissero ad aggravare la sua posizione nei periodi fiscali successivi, oggetto tra l'altro d'inchiesta e procedura penale per sottrazione e/o tentativo di sottrazione d'imposta.



La conseguenza di questa stretta interconnessione tra la procedura penale e la procedura amministrativa e l'eventualità che le informazioni così fornite contribuissero ad aggravare la situazione del contribuente, ha spinto i Giudici della Corte europea a ritenere che, nel caso concreto, le autorità cantionali si erano basate su di un'inchiesta penale per definire il debito d'imposta di Yves Chambaz, tant'è che il carattere manifestamente penale dell'inchiesta della DAPI, si è esteso alla procedura ordinaria di tassazione^[13].

Se, per ipotesi, l'inchiesta della DAPI non fosse stata avviata, non ci sarebbe stata una violazione dell'articolo 6 CEDU se il rifiuto di collaborazione, una volta sanzionato mediante una multa d'ordine e una tassazione d'ufficio, non fosse sfociato in una multa per tentativo di sottrazione d'imposta basata su elementi carpitati con la "forza". D'altronde, se l'autorità fiscale, durante la procedura di tassazione, venisse a conoscenza dell'esistenza di fattori imponibili non dichiarati, dovrebbe

notificare senza indugio al contribuente l'avvio di un procedimento penale per tentativo di sottrazione, informandolo dei suoi diritti^[14]; una notificazione tardiva, voluta per carpire informazioni facendo leva sull'obbligo di collaborazione, violerebbe il principio della buona fede.

La sentenza pone in risalto un altro annoso problema legato alle procedure di sottrazione e tentativo di sottrazione d'imposta. Sebbene il legislatore abbia recentemente stabilito che i mezzi di prova raccolti durante una procedura di recupero d'imposta (o di tassazione) possono essere impiegati nell'ambito di un procedimento penale per sottrazione d'imposta (o tentativo di sottrazione) soltanto se non sono stati ottenuti sotto comminatoria di una tassazione d'ufficio con inversione dell'onere della prova, né sotto comminatoria di una multa per violazione degli obblighi procedurali (articolo 183 capoverso 1^{bis} LIFD), non è facile per il contribuente distinguere le fasi amministrative e penali della procedura ed appellarsi alle garanzie di cui all'articolo 6 CEDU, soprattutto quando le due procedure sono condotte parallelamente.

Dalla sentenza traspare che l'impossibilità di distinguere le fasi procedurali e quindi il rischio di una possibile violazione dell'articolo 6 CEDU, prevale sul principio dell'imposizione secondo la capacità economica, corollario del principio della parità di trattamento, qualora le procedure penali, da un lato, e fiscali, dall'altro, sono condotte parallelamente e legate in modo tale da rendere impossibile un'identificazione chiara ed univoca dell'una o dell'altra^[15].

Allo scopo di scongiurare ogni e qualsiasi violazione dell'articolo 6 CEDU, l'autorità fiscale dovrebbe, qualora avesse il dubbio di trovarsi confrontata con un reato fiscale, comunicare subito l'apertura di una procedura di sottrazione o tentativo di sottrazione ed informare il contribuente del suo diritto di non rispondere e di non collaborare al procedimento (articolo 183 capoverso 1 LIFD).

La procedura amministrativa di tassazione o recupero d'imposta dovrebbe quindi venir sospesa, in attesa che si definiscano i contorni della procedura penale, nella quale il contribuente può avvalersi di tutti i suoi diritti, obbligando l'autorità fiscale a fondare le proprie accuse senza far leva sull'obbligo di collaborazione del contribuente.

Una volta che l'autorità fiscale ha terminato l'istruttoria ed ha emesso la propria decisione (articolo 182 LIFD), che può essere di colpevolezza o di non luogo a procedere, l'aspetto penale del procedimento dovrebbe considerarsi cristallizzato, sebbene risulterebbe ancora necessario attendere la crescita in giudicato della decisione penale che, se impugnata, potrebbe provocare una notevole dilatazione dei tempi.

A questo punto, una volta definito l'aspetto penale, l'autorità fiscale potrebbe tornare sulla procedura amministrativa ed obbligare il contribuente a collaborare, anche raccogliendo elementi di prova sotto comminatoria di una tassazione d'ufficio con inversione dell'onere della prova, oppure di una multa per violazione degli obblighi procedurali.

In questo caso, sia che il contribuente collaborasse, fornendo gli elementi richiesti, sia che rifiutasse ancora la sua collaborazione, non potrà più essere oggetto di una procedura penale di sottrazione o tentativo di sottrazione d'imposta, ma dovrà sopportare le conseguenze del suo agire solo nella procedura amministrativa. Infatti, secondo il principio *ne bis in idem*, nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione di uno Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge.

Questo *modus operandi* di affrontare le procedure penali fiscali, sostenuto anche dalla dottrina di riferimento^[16], risponderebbe alle critiche mosse dalla Corte europea. L'unico aspetto negativo riguarda il rischio di prescrizione del debito d'imposta, poiché se i tempi della procedura penale si dilatassero oltre modo, il contribuente potrebbe speculare su questo fattore per sottrarsi ai propri impegni verso la collettività. Sarebbe comunque sufficiente una lieve modifica per introdurre nella legge una sospensione dei termini di prescrizione (articolo 120 LIFD) in caso di apertura di una procedura di sottrazione o di tentativo di sottrazione d'imposta.

La recente decisione del Consiglio federale di rivedere il diritto penale fiscale svizzero deve essere finalmente l'occasione per mettere un po' di ordine nel ginepraio delle procedure penali fiscali, in modo da garantire un'effettiva e percepibile tutela del contribuente.

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.generazionezeroitalia.org/wp-content/uploads/esteri.jpg>
[22.03.2013]

http://media5.news.ch/news/680/255615-DA027.02611_40.jpg
[22.03.2013]

http://media9.news.ch/news/680/272919-KE20100320_002.jpg
[22.03.2013]

[1] Sentenza Chambaz contro Svizzera, n. 11663/04, del 5 aprile 2012, disponibile al seguente link: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/pages/search.aspx?i=001-110240#{"itemid":\["001-110240"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/pages/search.aspx?i=001-110240#{) [22.03.2013].

[2] Decisione TF n. 2P.278/2002 e 2A.572/2002, del 2 ottobre 2003, consid. 4.

[3] Sentenze A.P., M.P. e T.P. contro Svizzera, n. 19958/92 e n. 20919/92, del 29 agosto 1997 e sentenza J.B. contro Svizzera, n. 31827/96, del 3 maggio 2001.

[4] Decisione TF n. 2A.67/2004, del 17 febbraio 2005, consid. 4.2.

[5] Decisione TF n. 2P.278/2002 e 2A.572/2002, del 2 ottobre 2003, consid. 4.1.

[6] Sentenza J.B. contro Svizzera, n. 31827/96.

[7] Sentenza Chambaz contro Svizzera, n. 11663/04, del 5 aprile 2012, § 40 e riferimenti citati.

[8] *Ibidem*, § 41 e riferimenti citati.

[9] *Ibidem*, § 42 e riferimenti citati.

[10] *Ibidem*, § 45-49.

[11] *Ibidem*, § 53-55.

[12] *Ibidem*, § 40 e riferimenti citati.

[13] *Ibidem*, § 48.

[14] RtiD I-2012 n. 13t.

[15] Sentenza Chambaz contro Svizzera, n. 11663/04, del 5 aprile 2012, § 42 e 43.

[16] Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2009, N 16 ad art. 183 LIFD.