



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

Sezione: Fisco e diritti – Giusto processo tributario

Titolo: *L'effettività delle garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 della CEDU nel processo tributario.*

Autore: CESARE BORGIA

Sentenza di riferimento: Corte eur.dir.uomo, 14 dicembre 2021, causa 11200/19 *Melgarejo Martínez Abellanosa v. Spagna*

Parametro convenzionale: Art. 6 CEDU

Parole chiave: diritti fondamentali; motivazione della sentenza; principio di proporzionalità; *ne bis in idem*; giusto processo tributario; Art. 6 CEDU.

Abstract The author points out that the judgment of the EDU Court in comment is in line with previous decisions aimed at the affirmation of due process in tax matters. In a case that presents tax profiles and sanctions inseparably linked, Article 6 of the ECHR - fundamental safeguard of the fair trial - finds full recognition, raising the level of protection of the rights of the taxpayer. In particular, the obligations to state reasons for the judgment, as well as the results achieved to avert the risks of infringement of the *ne bis in idem* principle, represent fundamental guarantees to be extended to the tax process as well.

Abstract L'Autore evidenzia come la sentenza della Corte EDU in commento si pone in linea di continuità con le precedenti decisioni volte all'affermazione del giusto processo in materia tributaria. In una fattispecie che presenta profili tributari e sanzionatori inscindibilmente connessi, l'articolo 6 CEDU – fondamentale presidio del giusto processo – trova pieno riconoscimento, innalzando il livello di tutela dei diritti del contribuente. In particolare, gli obblighi di motivazione della sentenza, così come i risultati raggiunti per scongiurare i rischi di violazione del principio del *ne bis in idem*, rappresentano garanzie fondamentali da estendere anche al processo tributario.

SOMMARIO: 1. I fatti principali. – 2. La mancanza della motivazione viola il principio del giusto processo di cui all'articolo 6 CEDU. – 3. L'effettività delle garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 CEDU nel processo tributario. – 4. L'obbligo di motivazione (della sentenza) in materia tributaria. – 5. Natura delle sanzioni; primazia del principio di proporzionalità; *ne bis in idem*. – 6. Riflessioni conclusive.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

“Per costruire bisogna collegare. Le norme sono come i mattoni, che debbono essere legati con la calce per farne un edificio. I principi saltano fuori scrutando quello che c’è tra norma e norma. Vuol dire che i principi sono le leggi delle leggi”.

(F. Carnelutti, *Diritto e processo*, in *Trattato del processo civile italiano*, Napoli, 1958, p. IX)

1. I fatti principali

Successivamente al controllo nei confronti del ricorrente erano stati emessi dall’Amministrazione finanziaria due distinti avvisi: il primo riguardante il debito d’imposta e l’altro concernente le sanzioni per ritardato pagamento ed interessi di mora.

Il ricorrente aveva esperito i diversi rimedi previsti dal sistema interno, con esiti affatto differenti.

Dopo diverse pronunce degli organismi spagnoli di duplice grado appartenenti al *Ministero de Hacienda* per la risoluzione dei ricorsi tributari, con sede, in prima istanza (*TEAR*) presso ciascuna delle *Comunidades Autónomas* e, successivamente, in sede centrale (*TEAC*), il ricorrente aveva proposto ricorso innanzi all’*Audiencia Nacional*, tribunale unico spagnolo.

Posto che il *TEAC* aveva annullato il solo debito principale, il ricorrente aveva richiesto il conseguente annullamento dell’avviso relativo alle sanzioni per ritardato pagamento e interessi accessori.

La *Audiencia Nacional* aveva respinto il ricorso, senza affrontare espressamente la pretesa del contribuente circa la nullità dell’avviso relativo alle sanzioni per ritardato pagamento ed interessi di mora. Tuttavia, in data di poco successiva, la medesima *Audiencia Nacional*, in analogo composizione ma con diverso giudice relatore, si era pronunciata sullo speculare ricorso dei fratelli del ricorrente, nei cui confronti parimenti erano stati emessi distinti accertamenti in merito al debito d’imposta e alle sanzioni per ritardato pagamento ed interessi. Nel loro caso, aveva, però, dichiarato la nullità dell’avviso relativo alle sanzioni per ritardato pagamento ed interessi, posta la natura accessoria rispetto al debito principale, cancellato dal *TEAC*, del quale doveva seguirne la sorte.

I diversi ricorsi giurisprudenziali interni esperiti dal primo fratello non avevano trovato accoglimento. In primo luogo, era stato respinto il ricorso per cassazione per difetto relativo a vizi di impugnazione; analogamente, era stato respinto il successivo ricorso incidentale dalla stessa *Audiencia Nacional* per presunta violazione del diritto all’uguaglianza, in ragione della pronuncia nei confronti dei fratelli e per violazione del diritto al giusto processo per mancata motivazione.

Il contribuente aveva, altresì, successivamente presentato *Recurso de Amparo* per violazione dell’articolo 24 della Costituzione spagnola in merito al diritto al giusto processo, dichiarato, però, inammissibile dalla Corte Costituzionale con pronuncia n. 2913 del 2018 per difetto di rilevanza costituzionale.

Di qui il ricorso alla Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

2. La mancanza della motivazione viola il principio del giusto processo di cui all’articolo 6 CEDU

La Corte EDU si è soffermata principalmente¹ sull’aspetto che l’*Audiencia Nacional*, a fronte della domanda del ricorrente in merito alla natura accessoria delle sanzioni per ritardato pagamento ed interessi di mora, non abbia risposto espressamente a tale specifica censura.

La Corte ha ricordato che l’obbligo di motivazione non richiede una risposta dettagliata a ciascuna delle argomentazioni presentate dall’attore; ciò nonostante è necessario argomentare con una risposta concreta ed esplicita circa le motivazioni decisive per la risoluzione di un procedimento.

Nel caso concreto, la tesi dell’attore circa la natura accessoria delle pretese evidenziate nel secondo accertamento era potenzialmente determinante per l’esito della controversia, come, peraltro, dimostrato dalle pronunce di poco successive nei confronti dei fratelli del ricorrente, la cui istanza di annullamento è stata accolta proprio in ragione di siffatta argomentazione.

Pur avendo la Corte EDU rimarcato la propria consolidata giurisprudenza secondo la quale non rientra nelle sue competenze determinare se le domande del ricorrente avrebbero dovuto essere accolte o meno in sede interna o se le sue affermazioni fossero fondate, la stessa non ha potuto non rilevare che la domanda del ricorrente relativa alla natura accessoria delle sanzioni per ritardato pagamento e degli interessi fosse decisiva per l’esito della causa.

La mancata motivazione ha, per l’effetto, determinato una violazione del principio del giusto processo di cui all’articolo 6 della Convenzione EDU.

Più nello specifico, il difetto di motivazione del giudice spagnolo si era sostanziato nel non aver esplicitato le ragioni del mancato annullamento dell’accertamento accessorio dopo aver dichiarato tale quello relativo al debito d’imposta. L’omessa motivazione sul punto ha, allora, indotto la Corte EDU, in linea di continuità con la sua giurisprudenza, a rilevare la violazione dell’articolo 6.

Basti qui rilevare che, in una precedente pronuncia², la Corte aveva rilevato che, la mancanza di una specifica motivazione – da parte della Corte Suprema Federale Svizzera – circa la censura sollevata relativamente alla violazione del principio del contraddittorio, contrasta con l’articolo 6 della CEDU.

Come è stato evidenziato da attenta dottrina³, l’analisi delle diverse pronunce della Corte EDU in tema di motivazione contrastante con l’articolo 6 CEDU mette in luce la consueta pragmaticità nella definizione dei requisiti propri della motivazione della sentenza.

¹ Per approfondire, anche in merito alla pluralità di aspetti affrontati dalla Corte EDU, si veda R. ALFANO, *Un ulteriore passo in avanti nel (difficile) cammino della Corte europea dei Diritti dell’Uomo per l’applicazione negli ordinamenti tributari nazionali dei principi della Convenzione EDU (nota a Corte EDU, 14 dicembre 2021, causa 11200/19 Melgarejo Martínez Abellanosa v. Spagna*, in www.giustizainsieme.it, 8 febbraio 2022.

² Si fa riferimento a Corte EDU, 17 aprile 2018, *Uche c. Svizzera*.

³ R. ALFANO, *Un ulteriore passo in avanti nel (difficile) cammino della Corte europea dei Diritti dell’Uomo per l’applicazione negli ordinamenti tributari nazionali dei principi della Convenzione EDU (nota a Corte EDU, 14 dicembre 2021, causa 11200/19 Melgarejo Martínez Abellanosa v. Spagna*, cit.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Concretamente, la Corte evidenzia come le decisioni giudiziarie debbano riportare “sufficientemente” i motivi che ne sono a fondamento – invero necessari per le parti ai fini della dimostrazione che i motivi addotti siano stati attentamente analizzati – e con “sufficiente” chiarezza⁴.

Qualora non sia garantito un esame effettivo delle principali argomentazioni del ricorrente e non sia fornita una risposta che permetta di comprendere la ragione di tale rigetto, si realizza, come nel caso concreto in esame, una violazione del giusto processo di cui all’articolo 6 CEDU.

Ancora, l’obbligo di motivazione si qualifica – per la Corte EDU – in ragione di una certa mobilità dei requisiti, strettamente correlati alla natura stessa della decisione. Si rivela necessaria un’analisi che tenga conto delle specifiche circostanze riferite al caso concreto, che evidenzi l’effettivo esame di “tutte” le diverse questioni fondamentali sollevate dal ricorrente, a ciascuna delle quali deve essere stata fornita specifica ed esplicita risposta⁵.

3. L’effettività delle garanzie fondamentali di cui all’articolo 6 CEDU nel processo tributario

La sentenza in commento si pone, invero, in linea di continuità con le precedenti pronunce volte all’affermazione del giusto processo in materia tributaria, ovvero a garanzia di quei principi che – a parere di autorevole dottrina – costituiscono standard minimi di garanzia che devono essere assicurati da una giurisdizione in uno Stato di diritto⁶.

Il caso di specie si sofferma sul difetto di motivazione in merito alla natura accessoria di un accertamento riferito a sanzioni per ritardato pagamento ed interessi di mora, per il quale non era stato deciso l’annullamento, come invece avvenuto per la presunta pretesa tributaria.

Inoltre, seppure incidentalmente, la Corte torna ad esprimersi sulla sempre dibattuta questione della natura delle sanzioni formalmente amministrative, ma sostanzialmente penali, rimarcando, in chiave evolutiva e nel rispetto delle sue più recenti pronunce, la propria posizione.

Tanto detto sulla fattispecie concreta e sull’impianto argomentativo della Corte EDU, occorre a questo punto focalizzare l’attenzione sul nucleo di garanzie fondamentali di cui all’articolo 6 CEDU e sull’effettività delle stesse nel processo tributario.

Nella dimensione europea peculiare rilevanza è attribuita al principio del contraddittorio tra le parti declinato in chiave processuale, secondo quanto è in particolare dimostrato dall’articolo 6 CEDU e dall’interpretazione che di esso fornisce la Corte europea dei diritti dell’uomo⁷.

Il testo dell’articolo in questione è, invero, simile a quello dell’articolo 47 della Carta di Nizza, dedicato

⁴ Si vedano le seguenti decisioni: Corte EDU, 11 luglio 2017, *Moreira Ferreira c. Portogallo*; Corte EDU, 25 luglio 2002, *Papon c. Francia*; Corte EDU, 16 dicembre 1992, *Hadjianastassiou c. Grecia*.

⁵ Si vedano le seguenti decisioni: Corte EDU, 9 dicembre 1994, *Ruiz Torija c. Spagna*; Corte EDU, 27 febbraio 2020, *Lobzhanidze e Peradze c. Georgia*; Corte EDU, 29 ottobre 2013, *S.C. IMH Suceava S.R.L. c. Romania*.

⁶ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

⁷ Per approfondire, si veda M.P. CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2011, 444.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

al diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale, dal quale traspare quanto importante sia anche il principio di effettività della tutela giurisdizionale nella dimensione sovranazionale⁸.

Sostanzialmente è previsto che la funzione giurisdizionale si svolga secondo le regole dell’equo processo, che – come ribadito dagli stessi giudici di Strasburgo⁹ – occupa in una società democratica un posto preminente e che della disposizione costituisce il cuore pulsante, dal momento che le altre garanzie ivi contenute ne costituiscono una specificazione: tra di esse spiccano il principio della parità delle armi tra le parti e quello del contraddittorio tra le stesse¹⁰.

Occorre, peraltro, evidenziare che l’articolo 6 CEDU è, nel tempo, divenuto rilevante anche per il diritto amministrativo, e non soltanto di carattere processuale, dato che è stato progressivamente esteso al procedimento amministrativo, grazie all’interpretazione fornita dalla Corte di Strasburgo alla nozione di *Tribunale* ivi contenuta. Di quest’ultima è stata accolta un’eccezione di tipo “sostanziale”, che privilegia i profili funzionali rispetto a quelli di tipo organizzatorio, dovendosi guardare ai poteri che l’organo in questione esercita in concreto ed in particolare alla possibilità che questo abbia di pronunciare una decisione in grado di produrre una modificazione della realtà a lui esterna con effetti potenzialmente lesivi della sfera giuridica di soggetti terzi¹¹.

Infatti, nella visione della Corte EDU l’effetto di modificazione della realtà giuridica prodotto da un provvedimento amministrativo non è diverso da quello di una sentenza.

Applicare in materia amministrativa l’articolo in questione significa aspirare ad una parità processuale tra le parti che necessariamente ha riflessi anche sul piano sostanziale, attraverso l’eliminazione dei privilegi dell’amministrazione e la costruzione di un sistema di tutela effettiva del privato nei suoi confronti.

Ne deriva che, se tradizionalmente l’articolo 6 CEDU è stato inquadrato come riferibile unicamente al giusto processo, riconoscendogli un ambito di applicazione simile a quello dei principi costituzionali in tema di diritto d’azione ed incapace di sanzionare eventuali carenze del contraddittorio procedimentale, una sua rilettura in chiave moderna e soprattutto in linea con l’interpretazione fornita dalle alte Corti internazionali porta a mettere in dubbio che il diritto di difesa, come tutelato in sede CEDU, riguardi la sola funzione giurisdizionale, ben potendo piuttosto estendersi fino al raggiungimento del procedimento amministrativo.

Come è stato affermato in dottrina, i giudici europei portano ad evoluzione il concetto di equità lungo un percorso segnato in particolare dall’importanza attribuita al volto visibile della giustizia¹².

Se l’autorità amministrativa deve rispettare le garanzie processuali di cui all’articolo 6 CEDU, risulta

⁸ Sul punto, si veda A. ZITO, *Il “diritto ad una buona amministrazione” nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea e nell’ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2002, 442.

⁹ Sul punto, si veda G. SPADEA, *Il giusto processo amministrativo secondo l’art. 6 della CEDU e con cenni al caso italiano*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2000, 368.

¹⁰ Per approfondire, si veda M. ALLENA, *Art. 6 CEDU. Procedimento e processo amministrativo*, Napoli, 2012, 16 ss.

¹¹ M. ALLENA, *Art. 6 CEDU. Procedimento e processo amministrativo*, cit., 38 ss.

¹² Sul punto, si veda M. CHIAVARIO, *Art. 6. Diritto ad un processo equo*, in AA. VV., *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di S. Bartole-B. Conforti-G. Raimondi, Padova, 2001, 190.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

evidente che i principi della parità delle armi tra le parti e del contraddittorio tra le stesse – componenti essenziali dell’equo processo – subiranno una trasposizione dal piano processuale a quello procedimentale, ponendosi anche in questa sede come espressione di due esigenze che si compenetrano a vicenda.

L’esigenza della parità delle parti processuali si iscrive nel più ampio concetto di tutela del contraddittorio e non riguarda soltanto il rapporto tra le parti del processo ma ogni relazione intrattenuta dalle medesime con tutti i soggetti di ogni fase procedurale.

Come diretta conseguenza discende la necessità che i modi di esercizio dei poteri attribuiti agli organi amministrativi e giurisdizionali siano ugualmente configurati, alla luce della “processualizzazione” della fase procedimentale amministrativa¹³, che delinea un rapporto tra procedimento e processo del tutto compatibile con la logica di una loro integrazione¹⁴.

L’approccio della Corte europea all’equo processo nel procedimento amministrativo può, infatti, definirsi integrato nella misura in cui il farsi dell’atto e la sua contestazione costituiscono fasi complementari della stessa esigenza, per l’appunto quella di costruire un giusto processo.

Come è stato sottolineato in dottrina, le decisioni della Corte manifestano una concezione del diritto di difesa delle parti particolarmente estesa, intendendolo quale anticipazione in sede procedimentale del contraddittorio processuale, che secondo il diritto europeo ne costituisce il fondamento originario¹⁵.

Queste conclusioni assumono particolare rilevanza anche per l’ordinamento italiano. La stessa Corte Costituzionale ha di recente evidenziato la natura della CEDU quale strumento preposto, pur nel rispetto della discrezionalità legislativa degli Stati, a superare i profili d’inquadramento formale delle fattispecie, per salvaguardare piuttosto l’effettività dei diritti umani che vi sono coinvolti¹⁶.

¹³ Già F. BENVENUTI, *L’impatto del procedimento nell’organizzazione e nell’ordinamento*, in AA. VV., *Studi in onore di L. Mengoni*, Milano, 1995, aveva parlato di “processualizzazione dell’ordinamento amministrativo” come principale effetto provocato dall’entrata in vigore in Italia della legge generale sul procedimento amministrativo del 1990.

Sulla giurisdizionalizzazione del procedimento amministrativo indotta dall’articolo 6, si veda F. GOISIS, *Garanzie procedurali e Convenzione europea per la tutela dei diritti dell’uomo*, in *Dir. proc. amm.*, 2009.

¹⁴ Per approfondire ed in particolare sulla compatibilità della garanzia procedurale contenuta nell’articolo 6 con il modello d’integrazione tra realtà processuale e procedimentale, si veda A. CARBONE, *Il contraddittorio procedimentale. Ordinamento nazionale e diritto europeo convenzionale*, Torino, 2016, 152.

Per i possibili risvolti in materia tributaria, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 3/2021, 1065 ss. ove si dà conto delle principali elaborazioni teoriche che si sono fatte carico di approfondire i rapporti tra giusto processo e giusto procedimento, giungendo a prospettare una rilevanza costituzionale del secondo principio. Inoltre, nel lavoro si dà conto anche di una diversa ricostruzione che – muovendosi all’interno del quadro costituzionale della funzione amministrativa – tenta di agganciare la “giustizia” nel procedimento amministrativo ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento. Questo tentativo di modificare dall’interno la funzione amministrativa, in modo tale che la stessa possa assumere proprio il giusto procedimento a canone obiettivo di esercizio, ha anche il pregio di “attualizzare” il rapporto tra autorità e libertà, tra governanti e governati, perché è in grado di far emergere moduli procedurali partecipati funzionali non soltanto al diritto di difesa dei privati ma alle stesse esigenze dell’azione amministrativa (basti pensare alla partecipazione in quanto funzionale alla completezza della fase istruttoria).

¹⁵ Si veda M. COCCONI, *Il giusto procedimento come banco di prova di un’integrazione delle garanzie procedurali a livello europeo*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2010, 1127 ss.

¹⁶ Si veda Corte Cost., 23 luglio 2015, n. 184.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Pur avendo l’effettività della tutela giurisdizionale un sicuro aggancio nell’articolo 24 della Costituzione, è a seguito della novella del 1999 che il principio del giusto processo risulta espressamente contemplato in Costituzione¹⁷.

L’articolo 111 della Costituzione richiede che il giusto processo, regolato dalla legge anche ai fini di una sua ragionevole durata, si svolga nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale, mediante provvedimenti motivati; in virtù di queste caratteristiche, in dottrina è stato sostenuto che l’articolo sia in realtà applicabile ad ogni forma di attuazione della funzione giurisdizionale¹⁸.

L’articolo 6 della CEDU, nell’interpretazione del dato letterale inizialmente formulata, si è ritenuto applicabile alla materia penale e a quella civile e delle obbligazioni, non mostrandosi particolare attenzione per l’ambito pubblicistico e, precisamente, per quello fiscale. La posizione appariva giustificata dall’impossibilità di ricondurre questo particolare contenzioso a una delle due giurisdizioni sopra individuate.

In realtà, questa impostazione è stata criticata da autorevole dottrina in ordine al non voler garantire non solo al processo ma anche al procedimento tributario, canoni immanenti, a causa di una caratterizzazione autoritativa del rapporto obbligatorio che non consente la riconduzione della fiscalità in materia civile¹⁹.

La Convenzione EDU ha trovato soltanto in un secondo momento applicazione al diritto tributario attraverso la giurisprudenza della Corte EDU, che ha dilatato in modo significativo il campo di applicazione dell’articolo 4, prot. 7 della Convenzione; ciò, in particolare, con riferimento alla dibattuta questione della reale afflittività delle sanzioni amministrative e al rispetto del principio del *ne bis in idem* in ragione di sanzioni penali e sanzioni qualificate come amministrative dal diritto nazionale, ma sostanzialmente penali, irrogate allo stesso soggetto per i medesimi comportamenti²⁰.

In dottrina è stato osservato che a tale conclusione si è giunti in quanto si è ritenuto che il procedimento tributario – nella fase delle indagini – possa essere accostato al processo penale²¹. E così, infatti, è stato possibile ricondurlo all’interno di uno degli insiemi della bipartizione elaborata.

Di fatto, la Corte ha primariamente riconosciuto l’applicabilità delle garanzie contenute nell’articolo 6 e, quindi, anche il diritto al contraddittorio, al procedimento tributario di indagine, prima che al processo. E,

¹⁷ Per approfondire, si veda M. LUCIANI, *Garanzie ed efficienza nella tutela giurisdizionale*, in www.rivistaaic.it.

¹⁸ Si veda S. TARULLO, *Il giusto processo amministrativo. Studio sull’effettività della tutela giurisdizionale nella prospettiva europea*, Milano, 2004, 62 ss.

¹⁹ L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell’uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2010, I, 206 ss., il quale osserva come la visione autoritativa dell’Amministrazione finanziaria e del potere impositivo che sono la causa principale di questa “chiusura” sono, oggi, certamente superate.

²⁰ Su questi temi, si vedano: AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria*, a cura di Bilancia, Califano, del Federico, Puoti, Torino, 2014; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell’uomo*, in *Rass. trib.*, 2007; A.E. LA SCALA, *I principi del “giusto processo” tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004; F. GALLO, *Verso un “giusto processo tributario”*, in *Rass. trib.*, 2003.

²¹ R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2016, I, 345 ss.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

preliminarmente, lo stesso *iter* aveva caratterizzato il procedimento amministrativo²², con riguardo al quale una prima apertura verso l’applicazione del principio aveva interessato profili di diritto sostanziale in ambito di procedimenti amministrativi in materia di: espropriazione, protezione dell’ambiente ecc.

Nella sostanza, si riconosceva l’applicabilità dell’articolo 6 ai procedimenti amministrativi relativi a interessi di carattere patrimoniale ma, progressivamente, venivano ricomprese tutte le fattispecie in cui si delineava una posizione soggettiva sostanziale vantata dal cittadino nei confronti della Pubblica Amministrazione, non dissimile dai diritti e obbligazioni di carattere civile, in quanto incidente su rapporti di diritto privato²³.

4. L’obbligo di motivazione (della sentenza) in materia tributaria

La motivazione funge da *condicio sine qua non* per la comprensione delle modalità di convincimento del giudice. Nell’esplicitare le ragioni della decisione, la motivazione permette di comprendere il ragionamento di carattere fattuale e giuridico del giudice per determinare la regola concreta della vicenda scrutinata partendo dalla norma astratta²⁴.

In ogni caso, la motivazione deve essere idonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione²⁵. La motivazione non deve, dunque, essere meramente apparente, contraddittoria, perplessa o incomprensibile²⁶.

In caso contrario, la sentenza è nulla per mancanza di un requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale, nella sua espressione di requisito minimo costituzionale imposto al giudice dall’articolo 111, comma 6, della Costituzione, di quanto stabilito dall’articolo 132, comma 2, n. 4, del c.p.c. e dall’articolo 118 delle disp. att. c.p.c. e, per quanto concerne il processo tributario, al richiamo esplicito all’articolo 36, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Per quanto riguarda, poi, il processo amministrativo, secondo l’articolo 3, comma 1, del c.p.a. “*Ogni provvedimento decisorio del giudice è motivato*”; secondo l’articolo 88, comma 2, lett. d), del c.p.a. la sentenza deve contenere “*la concisa esposizione dei motivi in fatto e in diritto della decisione, anche con rinvio a precedenti cui intende conformarsi*”; secondo l’articolo 74 del c.p.a. per le sentenze in forma semplificata e per quel che attiene alla motivazione, appunto “*La motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, ad un precedente conforme*”.

²² Per approfondire, si veda S. CASSESE, *Le basi costituzionali*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Parte generale, Milano, 2003, 173 ss.

²³ Sul punto, si veda M. ALLENA, *L’art. 6 Cedu come parametro di effettività della tutela procedimentale e giudiziale all’interno degli stati membri dell’Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2012, 267 ss.

²⁴ In questo senso, Cons. Stato, sez. IV, 9 novembre 2020 n. 6896 e, più di recente, Cons. Stato, sez. VI, 25 febbraio 2021 n. 1636.

²⁵ In questo senso, Cass., sez. VI, 25 settembre 2018, n. 22598.

²⁶ In questo senso, Cass., sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Anche nel processo tributario – diretto non alla mera eliminazione giuridica dell’atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell’accertamento dell’ufficio – il rispetto dell’obbligo di motivazione può considerarsi soddisfatto anche in mancanza di un’analitica individuazione del contenuto dell’atto impugnato, purché il giudice sia in grado di delineare chiaramente il rapporto sostanziale controverso.

La natura di impugnazione merito del processo tributario costituisce un principio di diritto vivente, spesso desunto dal combinato disposto degli articoli 1, 2, 7, 35 e 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e degli articoli 112 e 115 c.p.c.

Il contenuto della sentenza tributaria è individuato dall’articolo 36, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 che – in linea con quanto stabilito dall’articolo 132, comma 2, c.p.c. – deve contenere: 1) l’indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono; 2) la concisa esposizione dello svolgimento del processo; 3) le richieste delle parti; 4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto; 5) il dispositivo. La sentenza deve inoltre essere corredata dalla data di deliberazione ed è sottoscritta dal Presidente e dall’estensore²⁷.

Il giudice deve indicare le domande di accoglimento e rigetto del ricorso (o dell’appello) proposte dalle parti e le motivazioni per le quali accoglie o respinge tali domande.

Come è stato confermato anche dalla giurisprudenza di legittimità, la sentenza è considerata nulla se l’estrema concisione della motivazione in diritto rende impossibile individuare il *thema decidendum* e le ragioni che stanno a fondamento del dispositivo. Tanto accade nel caso della sentenza d’appello che richiami *per relationem* quella di primo grado e ne condivida le argomentazioni senza dar conto di aver valutato criticamente il provvedimento impugnato e le censure proposte²⁸.

E la nullità è ancor più evidente se non si tratta di adesione *per relationem* alla sentenza di primo grado ma della sua riforma, il che impone l’indicazione delle censure proposte contro la sentenza di primo grado e delle argomentazioni sviluppate dal giudice di appello per ritenerle fondate e ritenere nel contempo erronea la decisione del primo giudice, nonché delle norme di legge e dei principi giuridici posti a fondamento della decisione di riforma e del percorso logico giuridico seguito per pervenire alle suddette conclusioni, che deve essere esplicitato in maniera espressa, così da consentire al giudice di legittimità di poterne verificare la conformità a legge²⁹.

In questa sede occorre evidenziare che l’effettività del contenuto della motivazione risponde al principio costituzionale del giusto processo di cui all’articolo 111 della Costituzione, ove lo si apprezzi nella prospettiva della tutela giurisdizionale dei propri diritti di cui all’articolo 24 della Costituzione.

Difatti, come pure è stato evidenziato in dottrina, la motivazione è essenziale nella prospettiva della eventuale successiva impugnazione della sentenza, in quanto – con affinità rispetto alla motivazione dell’avviso di accertamento – intesa a consentire alla parte (soccumbente) di percepire il procedimento

²⁷ G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021, 290 ss.

²⁸ Sul punto, si vedano: Cass., 11 giugno 2014, n. 13148; Cass., 26 giugno 2017, n. 15884; Cass., 5 ottobre 2018, n. 24452.

²⁹ Sul punto, si veda Cass., 26 luglio 2019, n. 20360.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

logico giuridico attraverso il quale il giudice è giunto ad un determinato esito³⁰.

Per le affinità rispetto alla motivazione dell’atto di accertamento, occorre porre in risalto come all’evoluzione in senso democratico e partecipativo dei rapporti tra amministrazione e cittadini avvenuta nel corso degli anni ’80 non sia rimasta estranea neanche la motivazione³¹.

La finalità garantista di cui è espressione anche l’articolo 3 della l. n. 241/1990 (che ne codifica l’obbligatorietà per tutti gli atti amministrativi a contenuto provvedimento) impone che la motivazione assolva non più soltanto alla funzione “processuale” di consentire l’esercizio del diritto di difesa, ma anche a quella “sostanziale” di garantire la verifica della correttezza dell’agire amministrativo permettendo al destinatario del provvedimento il controllo sullo svolgimento dell’istruttoria e sulle modalità di formazione del convincimento dell’ufficio.

In questo quadro si inserisce, poi, la previsione dell’obbligo di motivazione degli atti tributari contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente (articolo 7 della l. n. 212/2000).

Con la disciplina statutaria, la motivazione viene definitivamente confermata quale elemento essenziale dell’atto la cui mancanza determina la nullità dell’avviso di accertamento³².

Come è stato evidenziato in dottrina, l’elemento di novità più rilevante attiene all’inserimento della disposizione in materia di motivazione degli atti nell’ambito di un testo di legge finalizzato alla trasparenza dell’attività dell’Amministrazione finanziaria: questo segna l’acquisizione – anche in materia tributaria – della “polifunzionalità” della motivazione, già manifestatasi in materia amministrativa.

Se un tempo la motivazione veniva valorizzata soprattutto da un punto di vista formale, esclusivamente quale mezzo di difesa del contribuente, “*la motivazione diviene oggi anche per gli atti tributari lo strumento finalizzato ad assicurare la trasparenza dell’attività amministrativa, in una visione democratica dei rapporti fra il Fisco ed i contribuenti*”³³. Questo passaggio di fatto segna una svolta, ancor più decisiva laddove si rileva che la motivazione è attualmente l’unico strumento in grado di garantire il contribuente durante il procedimento istruttorio, in quanto manca – in materia tributaria – una previsione generale relativa alla partecipazione difensiva del contribuente all’accertamento tributario³⁴.

In un ambito, poi, come quello tributario, ove la formazione delle prove ha la sua fase prevalente nell’istruttoria procedimentale piuttosto che nel processo³⁵.

³⁰ V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, 1045.

³¹ Sul tema, anche per tutti i riferimenti nelle note, si veda R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari. Commento all’articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI-A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

³² P. ROSSI, *L’atto di accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, 735.

³³ R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari. Commento all’articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 314.

³⁴ Sul tema, anche per tutti i riferimenti bibliografici indicati nelle note, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *La lotta per il diritto al contraddittorio in materia tributaria: una via interpretativa per giungere al riconoscimento del principio del giusto procedimento*, in *Dir. e prat. trib.*, 3/2020, 845 ss.

³⁵ Tanto più intenso è il carattere autoritativo della pretesa, nonché incisiva la riqualificazione della rappresentazione dell’obbligazione tributaria originariamente offerta dal contribuente, e tanto più deve essere assicurato al destinatario dell’atto della finanza prospettare, anzitutto, all’interno del procedimento, le sue ragioni. Per approfondire, si veda S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedra della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 114.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

5. Natura delle sanzioni; primazia del principio di proporzionalità; *ne bis in idem*

Nella sentenza in commento, seppure incidentalmente, la Corte EDU si occupa dell’applicabilità dell’articolo 6 della Convenzione anche sotto il versante più penalistico, tornando sul tema annoso della natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative.

Nel caso concreto, la Corte rileva come la sanzione per ritardato pagamento, pur non essendo qualificata dall’ordinamento interno come penale, ma amministrativa, non si sostanzia in realtà in un mero risarcimento pecuniario per il danno. *De facto* trattasi di una punizione per scoraggiare la recidiva, dalla natura deterrente e punitiva, confermata dalla gravità della sanzione, pari al venti per cento dell’imposta dovuta.

Premesso che non è questa la sede per poter trattare *funditus* l’evoluzione del *ne bis in idem*³⁶, è opportuno rammentare come il punto di partenza di tale processo evolutivo è stato il riconoscimento – da parte della Corte di Strasburgo – della natura sostanzialmente “penale”, ai sensi degli articoli 6 e 7 della Convenzione EDU, di molte sanzioni tradizionalmente qualificate come amministrative³⁷.

Come è stato messo ben in luce da attenta dottrina, il distinguo sostanziale fra le due tipologie di sanzioni ha trovato nella giurisprudenza della Corte EDU la sua principale declinazione in riferimento all’applicabilità del principio del *ne bis in idem*, “principio di civiltà giuridica”, teso a regolamentare il cumulo sanzionatorio, che trova, in campo tributario, sua privilegiata collocazione, “*tassello imprescindibile nel mosaico della tutela dei diritti fondamentali dell’uomo, riconosciuti a livello sovranazionale e dai diversi ordinamenti interni*”³⁸.

Bisogna, inoltre, rimarcare che l’evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU, come anche e soprattutto della Corte di Giustizia, pur avendo registrato nel tempo un mutato approccio interpretativo, che ha reso regola, con la nota sentenza *A e B*, della complementarietà, in luogo dell’alternatività, fra sanzioni, sul *ne bis in idem* “*non ha comportato nella sostanza una effettiva diminutio delle garanzie e dei principi a fondamento della risposta sanzionatoria, in ragione della sempre viva primazia della regola della proporzionalità*”³⁹.

³⁶ Sul tema, si vedano: S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 405 ss. e, dello stesso Autore, il più recente *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e tributarie nella prospettiva della riforma dell’ordinamento tributario italiano*, in Malena Errico, Maria Inés Blankenhorst de Tarelli, Jorge Feijoo, *Diálogos de la cultura jurídica italo-argentina*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2022, 379 ss.; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, 217 ss.

Sulla debolezza del sistema sanzionatorio in materia tributaria, si veda A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2022, 122 ss.

³⁷ Per approfondire, si veda M. ALLENA, *La sanzione amministrativa tra garanzie costituzionali e principi CEDU: il problema della tassatività-determinatezza e la prevedibilità*, in *federalismi.it*, 2017, 4.

³⁸ R. ALFANO, *Un ulteriore passo in avanti nel (difficile) cammino della Corte europea dei Diritti dell’Uomo per l’applicazione negli ordinamenti tributari nazionali dei principi della Convenzione EDU (nota a Corte EDU, 14 dicembre 2021, causa 11200/19 Melgarejo Martínez Abellanosa v. Spagna, cit., 12.*

³⁹ R. ALFANO, *Un ulteriore passo in avanti nel (difficile) cammino della Corte europea dei Diritti dell’Uomo per l’applicazione negli ordinamenti tributari nazionali dei principi della Convenzione EDU (nota a Corte EDU, 14 dicembre*



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Le recenti puntualizzazioni delle Corti europee confermano quanto già ben evidenziato in dottrina⁴⁰ in merito alla mancanza di una volontà di abiura delle proprie precedenti interpretazioni in tema di *ne bis in idem*.

6. Riflessioni conclusive

La sentenza in commento rappresenta l’ennesimo, importante, tassello a favore di una garanzia davvero “effettiva” dei diritti del contribuente. Peraltro, in una materia – quella tributaria - espressione emblematica della sovranità statale, ove – più che in altri rami dell’ordinamento giuridico – si registrano puntualmente difficoltà in merito all’accettazione dei principi di promozione delle libertà civili negli ordinamenti interni che promanano dalle Corti europee.

Eppure, nonostante le difficoltà e gli affanni generati dal sistema, i principi elaborati dalla Corte EDU in tema di giusto processo hanno trovato la strada per poter esprimere le proprie dirette ricadute anche sul nostro ordinamento.

Con riferimento al giusto processo, l’adeguamento interpretativo del contenuto sostanziale dell’articolo 111 della Costituzione a quanto indicato dalla Corte EDU, ai sensi dell’articolo 6 della Convenzione, non può che tradursi in un rafforzamento sempre più incisivo delle garanzie del contribuente.

Difatti, autorevole dottrina ha evidenziato che i diritti e le garanzie del contribuente – sotto il profilo dei principi di colpevolezza e di proporzionalità, di eguaglianza e di ragionevolezza, di difesa e al giusto processo – sono affermati non soltanto nella Costituzione italiana ma, anche, nel diritto comunitario e nella Convenzione EDU ove, tra l’altro, per effetto della definizione autonoma e allargata di “pena”, si determina l’effetto di uniformare le garanzie fondamentali⁴¹.

Fra queste garanzie spicca il diritto al silenzio; da ultimo riconosciuto in Italia dalla Corte Costituzionale nell’ambito dei procedimenti amministrativi sostanzialmente “punitivi” – come già avevano fatto sia la Corte EDU che la Corte di Giustizia – sembra ora potersi riferire anche ai procedimenti tributari, purché prevedano l’applicazione di sanzioni, anche solo di tipo sostanzialmente penale⁴².

2021, *causa 11200/19 Melgarejo Martínez Abellanos v. Spagna*, cit., 13 anche perché l’Autrice, a conforto di tale affermazione, cita alcune pronunce molto recenti della Corte EDU e, con riferimento alla Corte di Giustizia, alcune recentissime conclusioni dell’Avvocato generale M. Bobek. Queste, difatti, evidenziano la rinnovata lettura del principio in senso garantista.

⁴⁰ G. MELIS-M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell’ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 597; J. KOKOTT-P. PISTONE-R. MILLER, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, 454; R. ALFANO-E. TRAVERSA, *L’impatto del diritto europeo sull’applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 18.

⁴¹ Per approfondire, si veda C. SACCHETTO, *Sanzioni tributarie e CEDU*, in *Rass. trib.*, 2/2015, 483 ss.

⁴² Per approfondire, si vedano: A. GIOVANNINI, *Note sul diritto al silenzio in diritto tributario*, in www.giustiziainsieme.it, 2 marzo 2022; F. GIUNCHEDI, *Ius tacendi e procedimenti para-penali. La Consulta garantisce il maximum standard nei procedimenti avanti a Consob e Banca d’Italia*, in *Penale. Diritto e Procedura*, 3 giugno 2021; V. MANES, *Profili e confini dell’illecito para penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2017, 988 ss.; A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Anche se il diritto al silenzio risulta previsto in materia penale e non formalmente codificato nel diritto amministrativo né nel diritto tributario, la Corte Costituzionale sembra aver condiviso quella impostazione secondo cui lo *ius tacendi* può considerarsi alla stregua di una norma internazionale generalmente riconosciuta che, peraltro, si pone al cuore della nozione di equo processo.

Basti in questa sede aggiungere che, anche se i rapporti tra fisco e contribuente devono essere improntati ai principi di buona fede e collaborazione, essi vanno sempre temperati con il diritto di difesa e con i diritti fondamentali – che godono di una “tutela multilivello”⁴³ – e, tra i quali, è possibile annoverare il diritto a non auto-incriminarsi⁴⁴.

Grazie alla tutela integrata dei diritti nello spazio giuridico e giudiziario europeo, è possibile oggi affermare che i diritti fondamentali vanno riconosciuti in ogni settore dell’esperienza giuridica⁴⁵, dunque anche in materia tributaria.

Trattasi di alcuni dei punti nevralgici del rapporto processuale tributario, tradizionalmente sbilanciato nel sistema interno verso la tutela dell’interesse fiscale⁴⁶.

Quanto detto può, inoltre, trovare applicazione per l’altra peculiare questione che emerge dalla pronuncia, in riferimento alla diversità di garanzie interne fra sanzioni (invero, solo formalmente) amministrative e sanzioni penali; in particolare, rileva rispetto a quanto previsto dall’articolo 4, par. 7, della Convenzione EDU in merito alla duplice sottoposizione al procedimento di accertamento tributario e di indagine penale.

Entrambe le questioni che la pronuncia – in via diretta o incidentale – pone in evidenza, esprimono la coerenza di una visione – a favore di un nuovo e diverso equilibrio tra fisco e contribuente – più garantistica e volta al riconoscimento dei diritti fondamentali del privato.

Tuttavia, l’evoluzione della giurisprudenza sovranazionale in materia tributaria – di cui il *ne bis in idem* e il principio di proporzionalità sono espressione – necessita evidentemente di un recepimento da parte del legislatore italiano. Nel sistema interno, in assenza di un chiaro e risolutivo intervento normativo, la mancanza di meccanismi di efficace coordinamento fra sanzione amministrativa e penale lascia presagire ad ogni mossa il rischio concreto di violare la proporzionalità della reazione sanzionatoria.

Gli obblighi di motivazione della sentenza, come i risultati raggiunti per scongiurare i rischi di violazione

Sul tema si vedano assolutamente anche: V. GREVI, *Nemo tenetur se detegere. Interrogatorio dell'imputato e diritto al silenzio nel processo penale italiano*, Milano, 1972; L. PALADIN, *Autoincriminazioni e diritto di difesa*, in *Giur. Cost.*, 1965.

⁴³ Sul punto, sia consentito rinviare a C. BORGIA-L. MARIANTONI, *Doveri inderogabili e diritti inviolabili. Libera autodeterminazione e partecipazione difensiva all'accertamento tributario*, in *federalismi.it*, n. 11/2022.

⁴⁴ Per approfondire, si vedano: F. VIGANÒ, *La tutela dei diritti fondamentali della persona tra corti europee e giudici nazionali*, in *Quad. cost.*, 2019, 2; S.F. COCIANI, *L'impatto della Convenzione europea dei diritti dell'uomo sull'effettività della tutela dei diritti del contribuente*, in L. CASSETTI (a cura di), *Diritti, principi e garanzie sotto la lente dei giudici di Strasburgo*, Napoli, 2012; L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, cit.; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009; F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003.

⁴⁵ A. DI STASI, *Introduzione alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Milano, 2018.

⁴⁶ R. ALFANO, *Un ulteriore passo in avanti nel (difficile) cammino della Corte europea dei Diritti dell'Uomo per l'applicazione negli ordinamenti tributari nazionali dei principi della Convenzione EDU (nota a Corte EDU, 14 dicembre 2021, causa 11200/19 Melgarejo Martínez Abellanosa v. Spagna, cit., 16.*



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

del principio del *ne bis in idem*, rappresentano principi europei fondamentali estensibili anche al processo tributario.

(19 maggio 2022)