

IL DOVERE DI MOTIVAZIONE NELLA LOGICA DI INTEGRAZIONE FRA “PROCEDIMENTO” E “PROCESSO”. RIFLESSIONI A PARTIRE DA UNA RECENTE SENTENZA DELLA CORTE EDU.

di Cesare Borgia*

SOMMARIO: 1. Premessa e delimitazione dell'indagine. – 2. La mancanza di una specifica motivazione contrasta con l'articolo 6 CEDU: la linea garantista della Corte EDU. – 3. L'obbligo di motivazione (della sentenza) nel sistema tributario italiano. – 4. L'effettività delle garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 CEDU nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”. – 5. Conclusioni.

Abstract: 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 giuridica, dunque anche in materia tributaria.

Una lettura sempre più garantistica dell'articolo 6 della CEDU, offerta dalla Corte EDU in diverse recenti pronunce, invita a riflettere sulla tutela dei diritti fondamentali nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”.

Questa traiettoria interpretativa sembra in linea anche con il riconoscimento di tutele alla motivazione, fuori e dentro il processo.

L'obbligo di motivazione deve essere necessariamente ancorato ad un criterio di effettività giuridica.

Abstract: Thanks to the integrated protection of rights in the european legal and judicial space, it is now possible to affirm that fundamental rights must be recognized in every area of legal experience, thus also in tax matters.

An increasingly guaranteeing reading of article 6 of the ECHR, offered by the EDU Court in several recent pronouncements, invites reflection on the protection of fundamental rights in the logic of integration between “procedure” and “trial”.

This interpretive trajectory also seems to be in line with the recognition of protections to motivation, outside and inside the process.

The obligation to state reasons must necessarily be anchored in a criterion of legal effectiveness.

* Dottore di Ricerca in Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

1. Premessa e delimitazione dell'indagine

Il presente lavoro prende le mosse dalla recente sentenza della Corte EDU, 14 dicembre 2021, causa 11200/19 *Melgarejo Martínez Abellanos v. Spagna*, che si pone in linea di continuità con le precedenti decisioni volte all'affermazione del principio del giusto processo nel diritto tributario, per porre in evidenza come l'obbligo di motivazione della sentenza – in virtù dell'effettività delle garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 della CEDU – rappresenti un diritto fondamentale del contribuente¹.

Al tempo stesso, per le chiare corrispondenze con la motivazione della sentenza, si focalizza l'attenzione anche sulla motivazione degli atti tributari².

Oggi, la finalità garantistica espressa dall'articolo 3 della l. n. 241/1990 (che ne codifica l'obbligatorietà per tutti gli atti amministrativi a contenuto provvedimentale) e dall'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (che ne prevede espressamente l'obbligatorietà anche per gli atti tributari) 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.

L'obbligo di motivazione deve, quindi, essere necessariamente ancorato ad un criterio di effettività giuridica.

Una lettura sempre più garantistica dell'articolo 6 della CEDU, offerta dalla Corte EDU in diverse recenti pronunce, invita, inoltre, a riflettere anche sulla tutela dei diritti fondamentali nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”. Questa traiettoria interpretativa sembra, peraltro, in linea anche con il riconoscimento di tutele alla motivazione, fuori e dentro il processo.

Non sarà, invece, oggetto di trattazione l'annosa tematica della natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative³, affrontata, anche se

¹ Sulla questione dell'applicabilità della CEDU in materia tributaria, si veda, anche per i riferimenti riportati in nota, L. DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, F. BILANCIA, C. CALIFANO, L. DEL FEDERICO, P. PUOTI (a cura di), Torino, 2014, p. 72 ss. In merito alle tutele effettive ed adeguate secondo gli *standard* della CEDU da assicurare al contribuente, si vedano i contributi contenuti in *Human rights and taxation in Europe and the world*, G. KOFLER, M.P. MADURO, P. PISTONE (a cura di), IBFD, Amsterdam, 2011.

² Per una ricostruzione, anche storica, della tematica, si veda ampiamente P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 350 ss.

³ Sulla tematica, senza pretesa di esaustività, si rinvia a L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 54 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, p. 172 ss.; A. MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo*

solo incidentalmente, nella sentenza in questione quando la Corte si è occupata dell'applicabilità dell'articolo 6 della Convenzione anche sotto il versante più penalistico.

2. La mancanza di una specifica motivazione contrasta con l'articolo 6 CEDU: la linea garantista della Corte EDU

Nel caso concreto di cui alla sentenza della Corte EDU, *Melgarejo*, in seguito 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.

Dato 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

al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 389; S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, p. 405 ss.; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, 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.*, n. 1/2022, p. 122 ss.

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.

La Corte EDU si è focalizzata principalmente⁴ 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.

Ha così 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 di specie, 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 evidenziato 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 motivazione mancante ha, per l'effetto, determinato una violazione del principio del giusto processo di cui all'articolo 6 della Convenzione EDU.

Più specificamente, il difetto di motivazione del giudice spagnolo si era sostanziato nel non aver esplicitato le ragioni del mancato annullamento

⁴ 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 Abellanos v. Spagna*, in *Giustizia Insieme*, 8 febbraio 2022.

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.

In una precedente pronuncia⁵, 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 sottolineato da attenta dottrina⁶, 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.

In concreto, la Corte sottolinea 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 adottati siano stati attentamente analizzati – e con “sufficiente” chiarezza⁷.

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 analizzato, una violazione del giusto processo di cui all'articolo 6 CEDU.

Inoltre, il dovere 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 evidenzii l'effettivo esame di “tutte” le diverse questioni fondamentali sollevate dal ricorrente, a ciascuna delle quali deve essere stata fornita specifica ed esplicita risposta⁸.

3. L'obbligo di motivazione (della sentenza) nel sistema tributario italiano

Tanto detto sulla fattispecie concreta e sull'impianto argomentativo della Corte EDU, si può focalizzare l'attenzione sull'obbligo di motivazione della

⁵ Si fa riferimento a Corte EDU, 17 aprile 2018, Uche c. Svizzera.

⁶ ALFANO, *op. cit.*

⁷ 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.

⁸ 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.

sentenza nel nostro sistema, con particolare riferimento alla 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 astratta⁹.

In ogni caso, deve essere idonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione¹⁰. La motivazione non deve, quindi, essere meramente apparente, contraddittoria, perplessa o incomprensibile¹¹.

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 Cost., 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 concerne, 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*”.

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

⁹ 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.

¹⁰ In questo senso, Cass., sez. VI, 25 settembre 2018, n. 22598.

¹¹ In questo senso, Cass., sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940.

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'estensore¹².

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 proposte¹³.

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 legge¹⁴.

Tanto detto, 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 è stato sottolineato 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 (soccombente) di percepire il procedimento logico giuridico attraverso il quale il giudice è giunto ad un determinato esito¹⁵.

Ora, proprio per le affinità rispetto alla motivazione dell'atto di accertamento, sembra opportuno porre in risalto come all'evoluzione in senso demo-

¹² G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021, p. 290 ss.

¹³ Sul punto, si vedano: Cass., 11 giugno 2014, n. 13148; Cass., 26 giugno 2017, n. 15884; Cass., 5 ottobre 2018, n. 24452.

¹⁴ Sul punto, si veda Cass., 26 luglio 2019, n. 20360.

¹⁵ V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, p. 1045.

cratico e partecipativo dei rapporti tra amministrazione e cittadini avvenuta nel corso degli anni '80 non sia rimasta estranea neanche la motivazione¹⁶.

La finalità garantistica 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 provvedimentale) 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 accertamento¹⁷.

Come è stato evidenziato magistralmente 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 *de facto* 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*"¹⁸.

Questo passaggio 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 nel diritto tributario una previsione "generale" relativa alla partecipazione difensiva del contribuente all'accertamento tributario¹⁹.

In un ambito, poi, come quello tributario, ove la formazione delle prove ha la sua fase prevalente nell'istruttoria procedimentale piuttosto che nel processo²⁰.

¹⁶ 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.

¹⁷ P. ROSSI, *L'atto di accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, p. 735.

¹⁸ MICELI, *op. cit.*, p. 314.

¹⁹ 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, p. 845 ss.

²⁰ Tanto più intenso è il carattere autoritativo della pretesa, nonché incisiva la riqualificazione

Attenta dottrina ha di recente sostenuto che l’obbligo di motivazione debba essere ancorato ad un criterio di effettività giuridica²¹, evidenziando che è stato l’ordinamento europeo a ridare centralità a questo valore, ponendolo a fondamento dell’integrazione giuridica tra gli Stati. A fronte di tale esperienza, il valore in esame ha assunto il ruolo di parametro di coerenza ed efficacia di ogni disciplina giuridica formale e sostanziale²².

Come è stato segnalato²³, il nucleo essenziale del principio di effettività impone di interpretare e implementare l’enunciato astratto della legge di modo che esso venga concretamente applicato nella realtà quotidiana, rifuggendo da approcci di “mera forma”, che rendono, di fatto, impossibile o estremamente difficile il riconoscimento e la tutela dei diritti.

L’evoluzione del rapporto tributario verso i canoni universali della trasparenza e collaborazione imporrebbe la ricerca costante di soluzioni giuridiche ispirate al principio di effettività. Tale necessità “*si deve tradurre nella valutazione dell’adattabilità delle norme alle fattispecie concrete, ponendosi sempre in una prospettiva secondo la quale i contribuenti dovrebbero essere in grado di comprendere le ragioni sottese alle pretese fiscali*”²⁴.

4. L’effettività delle garanzie fondamentali di cui all’articolo 6 CEDU nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”

A questo punto dell’indagine, sembra utile mettere in risalto il nucleo di garanzie fondamentali di cui all’articolo 6 CEDU, al fine di vagliare l’effettività delle stesse nel diritto tributario.

Nella dimensione europea peculiare rilevanza è attribuita al principio del

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 Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, p. 114.

²¹ R. MICELI, *La motivazione della cartella di pagamento sugli interessi e il valore dell’effettività giuridica*, in *Giustizia Insieme*, 28 febbraio, 2022.

²² Cfr. R. MICELI, *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell’integrazione giuridica europea*, in AA. VV., *Scritti in onore del prof. Vincenzo Atripaldi*, Napoli, 2010. Della stessa Autrice si veda anche *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d’imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009.

²³ R. MICELI, *Riflessioni sulla sentenza a Sezioni Unite della Suprema Corte n. 22281/2022 in tema di motivazione degli interessi nella cartella di pagamento: un arretramento sul piano dell’effettività giuridica*, in *Giustizia Insieme*, 5 agosto 2022.

²⁴ MICELI, *op. cit.*, la quale evidenzia che, in tale assetto, la motivazione degli atti costituisce un istituto fondamentale nelle dinamiche del rapporto tributario, avendo acquisito, nel corso degli anni, sempre di più una valenza sostanziale, definendo un punto di equilibrio tra i contribuenti, l’Amministrazione finanziaria e il giudice.

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'uomo²⁵.

Invero, il testo dell'articolo è simile a quello dell'articolo 47 della Carta di Nizza, dedicato 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 sovranazionale²⁶.

In concreto, è previsto che la funzione giurisdizionale si svolga secondo le regole dell'equo processo, che – come ribadito dagli stessi giudici di Strasburgo²⁷ – 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 stesse²⁸.

Sembra opportuno notare che l'articolo 6 CEDU è, nel tempo, divenuto rilevante anche per il diritto amministrativo²⁹, e non soltanto di carattere processuale³⁰, dato che è stato progressivamente esteso al procedimento amministrativo, grazie all'interpretazione fornita dalla Corte di Strasburgo³¹ alla nozione di *Tribunale* ivi contenuta. Di quest'ultima è stata accolta un'accezione di tipo “sostanziale”, che privilegia i profili funzionali rispetto a quelli di tipo organizzativo, 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 terzi³².

²⁵ Per approfondire, si veda M.P. CHITTI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2011, p. 444.

²⁶ 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, p. 442.

²⁷ 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, p. 368.

²⁸ Per approfondire, si veda M. ALLENA, *Art. 6 CEDU. Procedimento e processo amministrativo*, Napoli, 2012, p. 16 ss.

²⁹ È stato ricordato il passato convincimento della dottrina e della giurisprudenza italiane che la Convenzione EDU riguardasse ambiti di materie estranei al diritto amministrativo. Sul punto, si vedano G. GRECO, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il diritto amministrativo in Italia*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2000, 25 ss.; S. MIRATE, *Giustizia amministrativa e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Napoli, 2007, in particolare p. 420 ss. e p. 491 ss.

Sull'applicabilità dell'articolo 6 CEDU anche oltre le controversie penali, con particolare riguardo ad un concetto elastico ed ampliativo di giurisdizione, si veda C. FOCARELLI, *Equo processo e convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2001, p. 249 ss.

³⁰ Sull'applicabilità dell'articolo 6 CEDU al processo amministrativo, si veda ampiamente S. SPUNTARELLI, *La parità delle parti nel giusto processo amministrativo*, Roma, 2012, in particolare p. 67.

³¹ Sulla tematica, per approfondire, si veda anche E. FOLLIERI, *Sulla possibile influenza della giurisprudenza della Corte europea di Strasburgo sulla giustizia amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 2014.

³² Cfr. F. GOISIS, *Un'analisi critica delle tutele procedurali e giurisdizionali avverso la potestà sanzionato-*

Difatti, 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 “riletture” in chiave moderna e, soprattutto, in linea con l'interpretazione fornita dalle alte Corti internazionali porta a dubitare 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 giustizia³³.

Se l'autorità amministrativa deve rispettare le garanzie processuali di cui all'articolo 6 CEDU, risulta 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 amministrativa³⁴, che delinea un rapporto tra procedi-

ria della pubblica amministrazione, alla luce dei principi dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Il caso delle sanzioni per pratiche commerciali scorrette, in *Dir. proc. amm.*, 2013, p. 687; ALLENA, *op. cit.*, p. 38 ss.

³³ Sul punto, si veda M. CHIAVARIO, *Art. 6. Diritto ad un processo equo*, in S. BARTOLE, B. CONFORTI, G. RAIMONDI (a cura di), *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, p. 190.

³⁴ 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

mento e processo del tutto compatibile con la logica di una loro integrazione³⁵.

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"³⁶.

Come è stato sottolineato in dottrina, le decisioni della Corte manifestano, quindi, 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 originario³⁷.

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 coinvolti³⁸.

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.

³⁵ 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 ampiamente A. CARBONE, *Il contraddittorio procedimentale. Ordinamento nazionale e diritto europeo convenzionale*, Torino, 2016, p. 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 procedimentali 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).

³⁶ Cfr. L. PRUDENZANO, *Giusto procedimento amministrativo, discrezionalità tecnica ed effettività della tutela giurisdizionale nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *osservatorioaic.it*, Maggio 2014.

³⁷ 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, p. 1127 ss.

³⁸ Si veda Corte Cost., 23 luglio 2015, n. 184.

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 Costituzione³⁹.

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 giurisdizionale⁴⁰.

Nell'articolo in esame, il giusto processo assurge a canone oggettivo di esercizio della funzione giurisdizionale, ossia di unico “metodo” ammissibile per l'attuazione della giurisdizione, ponendosi quale formula riassuntiva in grado di abbracciare una pluralità di principi costituzionali⁴¹. Riferendosi tanto alle parti del giudizio quanto al giudice, a quest'ultimo fornisce vere e proprie direttive comportamentali, evidenziando la necessità che la sua decisione sia “giusta” solo in quanto propriamente attuativa della giurisdizione, anziché meramente idonea a risolvere una controversia secondo le concezioni della *procedural justice*⁴².

Un giusto processo, quindi, che – nella formulazione dell'articolo 111 della Costituzione – esprime valori primari di giustizia e condizioni di efficienza della stessa, in quanto garanzia oggettiva del suo buon funzionamento⁴³.

Invece, per quanto concerne 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.

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 civile⁴⁴.

³⁹ Per approfondire, si veda ampiamente M. LUCIANI, *Garanzie ed efficienza nella tutela giurisdizionale*, in www.rivistaiaic.it.

⁴⁰ Si veda S. TARULLO, *Il giusto processo amministrativo. Studio sull'effettività della tutela giurisdizionale nella prospettiva europea*, Milano, 2004, p. 62 ss.

⁴¹ Cfr. M. LUCIANI, *Il “giusto” processo amministrativo e la sentenza amministrativa “giusta”*, in www.giustizia-amministrativa.it

⁴² Cfr. M. RAMAJOLI, *Giusto processo e giudizio amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2013, p. 104 ss.

⁴³ Sul punto, anche per approfondire, si veda P. FERRUA, *Il giusto processo*, Bologna, 2007, in particolare p. 45 e p. 55 ss.

⁴⁴ L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in

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 comportamenti⁴⁵.

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 penale⁴⁶. 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, preliminarmente, lo stesso *iter* aveva caratterizzato il procedimento amministrativo⁴⁷, 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 privato⁴⁸.

Riv. dir. fin. e sc. fin., 2010, I, p. 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.

⁴⁵ Su questi temi, si vedano: AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, cit.; 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.

⁴⁶ R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2016, I, p. 345 ss.

⁴⁷ Per approfondire, si veda S. CASSESE, *Le basi costituzionali*, in ID. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo, Parte generale*, Milano, 2003, p. 173 ss.

⁴⁸ 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, p. 267 ss.

5. Conclusioni

La sentenza della Corte EDU dalla quale si è partiti si pone in linea di continuità con le precedenti pronunce dirette all’affermazione del giusto processo nel diritto tributario, ovvero a garanzia di quei principi che, come sostenuto autorevolmente in dottrina, costituiscono *standard* minimi di garanzia che devono essere assicurati da una giurisdizione in uno Stato di diritto⁴⁹. Oltretutto, in una materia, come quella tributaria, espressione emblematica della sovranità statale, dove – più che in altri rami dell’ordinamento giuridico – si registrano difficoltà in merito all’accettazione dei principi di promozione delle libertà civili negli ordinamenti interni che promanano dalle Corti europee.

Eppure, nonostante le difficoltà generate dal sistema, i principi elaborati dalla Corte EDU in tema di giusto processo sembra abbiano trovato il modo per poter esprimere le proprie dirette ricadute anche nel nostro ordinamento.

Con riferimento all’effettivo riconoscimento del “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 fondamentali del contribuente.

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 giuridica, dunque anche in materia tributaria⁵⁰.

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

⁴⁹ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

⁵⁰ Per approfondire, 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.