



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

Sezione: Fisco e diritti – Giusto procedimento tributario

Titolo: *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia. Il caso Sopropé.*

Autore: CESARE BORGIA

Sentenza di riferimento: Corte di Giustizia UE, sentenza 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé

Parole chiave: principio del contraddittorio, diritto di essere ascoltati, giusto procedimento tributario, *cooperative compliance*

Abstract: In this important case the Court has declared that the taxpayer's right to a proper hearing, as part of the rights of the defense, is a general principle of EC law which applies where the tax authorities are minded to adopt a measure which will adversely affect an individual. In our system, lacking a general written clause, its effective application raises important questions. It could be questioned whether the mentioned principle applies to all tax proceedings, regardless a regulatory and compulsory rule of law.

Sommario: 1. I fatti principali. – 2. Il diritto di essere ascoltati. – 3. Le ricadute della sentenza Sopropé sull'ordinamento tributario italiano. – 4. Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza tributaria interna: tra riconoscimento ed esitazioni. – 5. Conclusioni.

1. I fatti principali.

La sentenza è stata pronunciata nell'ambito di una controversia che vedeva contrapposta la società *Sopropé – Organizações de Calçado Lda* e l'Erario portoghese (*Fazenda Pública*), sorta a seguito di una richiesta di recupero a posteriori di un debito doganale in relazione a cinquantadue operazioni d'importazione di calzature dichiarate provenire dalla Cambogia, che avevano beneficiato, in virtù della loro presunta origine, di un trattamento doganale preferenziale, in forza del Sistema delle preferenze generalizzate, nell'arco di due anni e mezzo, dal 2000 alla metà del 2002. Nel corso del 2003 sono iniziate le verifiche da parte dell'autorità doganale presso la *Sopropé* e, sulla base di tali verifiche, le autorità portoghesi hanno ritenuto



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

che le cinquantadue operazioni d’importazione sopra menzionate fossero state realizzate presentando certificati d’origine e documenti di trasporto falsificati.

I servizi doganali ne hanno dedotto che le merci importate non avessero origine preferenziale e non potessero pertanto beneficiare del Sistema delle preferenze generalizzate, e che, di conseguenza, occorresse applicare alle stesse l’aliquota dei dazi doganali applicabile alle merci provenienti da paesi terzi.

Il 3 luglio 2003 è stato comunicato alla *Sopropé* che, in applicazione dell’art. 60 della LGT, essa avrebbe potuto esercitare il diritto all’audizione preventiva in merito al progetto di conclusioni della relazione d’ispezione e relativi allegati entro un termine di otto giorni.

Ritenendo che la *Sopropé* non avesse apportato alcun nuovo elemento atto a modificare il progetto di relazione d’ispezione, l’amministrazione doganale, ha richiesto il pagamento di € 249.462,00 a titolo di dazi doganali in data 16 luglio 2003: tra la data della notifica ai fini dell’esercizio del diritto all’audizione e la data della notifica relativa al pagamento sono trascorsi tredici giorni.

La *Sopropé* ha rifiutato di pagare il debito doganale proponendo, peraltro, ricorso dinanzi al *Tribunal Administrativo Fiscal* di Lisbona, lamentando in particolare la violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa, imputabile all’insufficienza del termine accordatole per far valere le proprie osservazioni.

Il giudice ha, però, ritenuto che la decisione di recupero fosse giustificata, basandosi sul fatto che non era stato prodotto alcun elemento di prova idoneo a metterla in discussione.

Esso ha, inoltre, affermato che i diritti della difesa fossero stati rispettati, posto che l’obbligo di audizione preventiva, come definito dalla LGT, era stato soddisfatto e che il Regolamento del procedimento d’ispezione fiscale era stato osservato.

Allora la *Sopropé* ha interposto appello dinanzi al *Supremo Tribunal Administrativo* (Corte suprema amministrativa) avverso tale pronuncia, adducendo in particolare il fatto che il giudice di primo grado non aveva correttamente applicato il principio del diritto di difesa così come garantito dal diritto comunitario.

Nell’ambito del suddetto ricorso il *Supremo Tribunal Administrativo* ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1) Se il termine da 8 a 15 giorni stabilito all’art. 60, n. 6, della legge generale tributaria e all’art. 60, n. 2, del Regolamento complementare del procedimento di ispezione tributaria, approvato con decreto legge 31 dicembre 1998, n. 413, ai fini dell’esercizio orale o scritto del diritto del contribuente di essere ascoltato, sia conforme al principio del diritto di difesa;



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

2) Se un termine di 13 giorni, calcolato a decorrere dalla data in cui l'autorità doganale ha notificato a un importatore comunitario (nella fattispecie una piccola ditta portoghese di commercio di calzature) che aveva 8 giorni per esercitare il suo diritto di audizione fino alla data della notifica dell'obbligo di pagare entro 10 giorni i dazi doganali riguardanti 52 operazioni di importazione di calzature dall'Estremo oriente effettuate ai sensi del Sistema delle preferenze generalizzate nell'arco di due anni e mezzo (tra il 2000 e la metà del 2002), possa essere ritenuto un termine ragionevole per l'importatore per l'esercizio del suo diritto di difesa.

2. Il diritto di essere ascoltati.

La Corte, in via preliminare, afferma che i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi giuridici generali dei quali garantisce l'osservanza. A tal fine, quest'ultima si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito. D'altro canto, la stessa Corte afferma che, come risultante da costante giurisprudenza della Corte stessa, quando una normativa nazionale rientra nella sfera di applicazione del diritto comunitario, la Corte, adita in via pregiudiziale, deve fornire tutti gli elementi di interpretazione necessari alla valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità di detta normativa ai diritti fondamentali di cui la Corte medesima garantisce il rispetto. In virtù di ciò anche una misura nazionale può, dunque, essere sindacata dal Giudice comunitario, quando l'esigenza di tutela di un diritto fondamentale sia strettamente correlata con la tutela di una delle libertà riconosciute dal Trattato. Cosicché, di fronte a diverse interpretazioni possibili della stessa disposizione, essa è tenuta a segnalare al giudice nazionale, che sarà tenuto ad applicarla, quella che ne assicuri la conformità ai diritti garantiti.

Fatta questa premessa, la Corte afferma il principio per il quale i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi nelle condizioni di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione, e devono perciò potere beneficiare di un termine sufficiente.

I Giudici comunitari proseguono affermando che, in relazione a una disciplina nazionale che non preveda un contraddittorio, la tutela dei diritti della difesa opera anche se la normativa comunitaria applicabile al caso concreto non detti in modo espresso alcun precetto a riguardo. Precisando che, in tal caso, i termini per esercitare i diritti della difesa vanno individuati all'interno dell'ordinamento nazionale, a condizione che, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i



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

singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall’altro, che non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti di difesa conferiti dall’ordinamento giuridico comunitario.

La Corte ha utilizzato come chiave di lettura il criterio dell’effetto utile, che la conduce a subordinare l’interpretazione della disciplina nazionale dei termini di esercizio dei diritti di difesa, se esistente, o in caso di lacuna la sua integrazione per via analogica, al raggiungimento delle finalità perseguite¹.

A questo proposito essa afferma che, quanto al recupero dei dazi doganali, un termine compreso tra 8 e 15 giorni non rende astrattamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti della difesa conferiti dall’ordinamento giuridico comunitario, precisando, però, che l’adeguatezza dei termini va verificata caso per caso, tenendo conto della complessità delle operazioni delle quali si tratta, della distanza e della qualità dei rapporti intrattenuti con le autorità competenti, delle dimensioni dell’impresa e di quant’altro possa concretamente incidere sul contenuto e la natura delle difese utili all’interessato.

Dal criterio dell’effetto utile deriva anche che, la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata, ha lo scopo di mettere l’autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso.

La suddetta regola, al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell’impresa coinvolta, ha l’obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro.

Peraltro, la verifica dell’idoneità dei termini applicati a consentire all’interessato una difesa effettiva delle proprie ragioni comporta dunque anche il controllo della concreta possibilità per l’amministrazione di tenerne conto nel provvedimento finale. Emerge così il dovere per l’amministrazione precedente di motivare il proprio atto anche alla luce delle osservazioni presentate dall’interessato.

Ne deriva che, grazie all’esercizio dei diritti della difesa, e in virtù dell’adempimento da parte dell’amministrazione del dovere della motivazione conseguente, il contribuente è messo nelle condizioni di concorrere alla determinazione del contenuto dell’atto.

¹ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 590 ss.



3. Le ricadute della sentenza Sopropé sull'ordinamento tributario italiano.

Di regola, la sentenza interpretativa della Corte pronunciata su rinvio pregiudiziale vincola il giudice remittente, il quale è tenuto a dare applicazione del principio o della norma comunitaria secondo l'interpretazione della Corte.

Ogni altro giudice è, poi, tenuto a farne applicazione per evitare di incorrere, nel caso di accoglimento di diversa interpretazione, in una violazione del diritto comunitario.

Nella sentenza si ricorda che tale attività rientra appunto nell'ambito della collaborazione giudiziaria instaurata dall'*ex art.* 234 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, cosicché la stessa finisce per determinare i diritti di cui gli amministrati possono godere.

Al medesimo vincolo soggiacciono le amministrazioni nazionali, in virtù del principio di legalità al quale le stesse sono soggette. Nel nostro sistema di diritto esso è enunciato nell'articolo 1 della legge sul procedimento amministrativo (L. 7 agosto 1990, n. 241), che per effetto dell'integrazione apportata dalla novella del 2005 (L. 11 febbraio 2005 n. 15), subordina infatti l'attività amministrativa ai criteri di economicità, efficacia, pubblicità e trasparenza secondo le modalità previste dalla legge e dai principi dell'ordinamento comunitario².

Come rilevato in dottrina, pare non sussista alcun dubbio che il principio che garantisce i diritti della difesa, inteso come il diritto dell'interessato a esporre le proprie ragioni all'amministrazione procedente, prima che questa assuma nei suoi confronti un provvedimento, e il conseguenziale dovere per l'amministrazione di motivare, rientri tra i principi che assicurano la trasparenza dell'azione amministrativa, e che, come tale, al livello del diritto interno esso ripeta la propria autorità dal vincolo di legalità posto dall'articolo 1 della L. n. 241/1990³.

Ora, le regole dettate dalla Corte in tema di diritti della difesa sono destinate a produrre effetti in primo luogo nell'area occupata dalle procedure volte al recupero dei diritti doganali che si rivelino dovuti per effetto dell'acquisizione di notizia della falsità o irregolarità dei certificati di provenienza, quando l'accertamento sia già definitivo. L'amministrazione italiana ritiene impraticabili, in tale eventualità, le procedure previste per le controversie doganali (artt. 65 e ss. del D.P.R. n. 43/1973), e la revisione dell'accertamento (art. 11 del D. Lgs. n. 374/1990), lasciando intendere che il recupero debba invece avvenire nei modi ordinari, e cioè per mezzo della

² L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 232 ss.

³ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, cit., 592.

notifica di un apposito avviso di accertamento suppletivo e di rettifica, contenente l'avvertenza che, nel caso di mancato pagamento nel termine assegnato con lo stesso



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

atto, si procederà alla riscossione coattiva mediante iscrizione a ruolo.

Se ne deduce che l'amministrazione delle dogane non accerta un presupposto non dichiarato, ma liquida l'imposta.

Una censura mossa da parte della dottrina a questa disciplina, è che essa non consente all'operatore chiamato a rispondere dell'obbligazione tributaria di esporre le proprie ragioni prima che l'amministrazione gli abbia notificato l'avviso che costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo⁴.

Peraltro, la fonte comunitaria presupposta si limita a stabilire che spetta all'autorità pubblica competente del paese di esportazione prendere le disposizioni necessarie per verificare l'origine dei prodotti e controllare le altre dichiarazioni contenute nel certificato (art. 84 del Reg. CEE n. 2454/93), mentre nel diritto nazionale la disciplina del recupero dei diritti doganali è frutto di un coordinamento tra norme conseguente all'abrogazione delle norme che prevedevano l'utilizzo, a questo scopo, della ingiunzione fiscale.

Si registra quindi una lacuna che necessita di una integrazione, che secondo la Corte va compiuta applicando una disciplina presente in altro settore dell'ordinamento nazionale che sia dello stesso genere di quella di cui i singoli o le imprese godono in situazioni di diritto comparabili, e che non renda impossibile o eccessivamente difficoltoso l'esercizio dei diritti della difesa⁵.

Peraltro, la portata delle regole dettate dalla Corte di Giustizia va al di là dell'ambito riservato alle modalità di recupero dei diritti doganali.

La garanzia dei diritti della difesa, che assurge a principio generale del diritto comunitario, è ravvisabile nella Costituzione italiana, ed invero nei principi di legalità (art. 23) e imparzialità amministrativa (art. 97), come anche nella legislazione tributaria con riguardo alle varie forme di contraddittorio previste⁶.

Ora, la legge n. 241/1990 ha avuto, come affermato in dottrina, un'incidenza parziale, e per lo più indiretta sulla materia tributaria, dal momento che il nucleo qualificante, di derivazione europea, dedicato al principio del contraddittorio (contenuto nel Capo III – “Partecipazione al procedimento amministrativo”) è stato dichiarato espressamente inapplicabile ai procedimenti tributari⁷.

⁴ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, cit., 594.

⁵ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, cit., 594.

⁶ Si veda G. MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, 474.

⁷ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 99.



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

Questa scelta ha allontanato la disciplina del procedimento amministrativo dal procedimento tributario di indagine, ove è stata predisposta una normativa specifica in materia tributaria improntata ad una certa rigidità e chiusura.

Appare, poi, innegabile che, mentre il procedimento amministrativo è talvolta caratterizzato dall’agire discrezionale dell’Amministrazione, il procedimento tributario presenta, invece, delle peculiari caratteristiche, << riconducibili al carattere normalmente vincolato dell’attività dell’Amministrazione finanziaria >>⁸.

Quanto all’individuazione di istituti partecipativi anche in materia tributaria, lo Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000 n. 212) sembra segnare, almeno inizialmente, una svolta nel campo del riconoscimento dei diritti, poiché stabilisce che l’Amministrazione finanziaria non solo deve assicurare al contribuente l’effettiva conoscenza degli atti a lui destinati ma deve anche informarlo di fatti o circostanze dai quali possa derivare, in un momento successivo, il mancato riconoscimento di un credito ovvero l’irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito⁹. Ne deriva che gli Uffici finanziari devono, quindi, avvicinarsi alla posizione del contribuente, fornendogli dati ed elementi che, per essere oggetto di una comunicazione obbligatoria, devono avere un contenuto sfavorevole per il contribuente, perché solo da questi elementi potrebbe conseguire l’adozione di un provvedimento lesivo.

Tuttavia, pur affermando lo Statuto importanti principi generali in materia di attività amministrativa tributaria, si pensi ai principi di “cooperazione”, “collaborazione”, “trasparenza”, nulla, però, ha disposto a riguardo della partecipazione difensiva, prevedendo soltanto una fattispecie specifica nel corso delle indagini. Trattasi dell’articolo 12, co. 7, dello Statuto, che, relativamente alle verifiche presso il luogo in cui si svolge l’attività economica del contribuente, ha stabilito che dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo il contribuente possa comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste, che saranno valutate dagli uffici impositori.

A livello sistematico questa disposizione introduce indubbiamente un’ipotesi di partecipazione difensiva.

In una fase successiva, al di fuori dello Statuto, sono state introdotte ulteriori fattispecie di partecipazione difensiva al procedimento istruttorio, nell’ambito dei procedimenti di accertamento effettuati con metodo sintetico o sulla base degli studi

⁸ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015, 252.

⁹ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 199.



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

di settore¹⁰, con la finalità di adeguare gli stessi al mutato contesto socio-economico, rendendoli più efficienti e dotandoli di garanzie per il contribuente, anche per mezzo del contraddittorio.

Però, l'esigenza sempre più sentita della previsione generale di una fase di partecipazione difensiva, soprattutto alla luce delle istanze europee¹¹ e in virtù della inclusione del principio del contraddittorio tra i principi generali del procedimento amministrativo in ambito comunitario, si imbatte in un quadro normativo che è in ogni caso quello di previsioni episodiche¹² e apparentemente non estensibili in via interpretativa. Come affermato in dottrina, il rammarico è che nello Statuto il legislatore si sia affidato ancora una volta a formulazioni casistiche, << rinunciando a dettare regole generali, capaci di fornire un più solido supporto all'azione riformatrice intrapresa >>¹³.

In ambito tributario nazionale emerge chiaramente che, dopo averne confermata l'obbligatorietà solo nei casi espressamente previsti, il diritto al contraddittorio è stato riconosciuto quale elemento essenziale e imprescindibile solo nei procedimenti di controllo fondati su elementi presuntivi, ma non negli accertamenti bancari, né in quelli caratterizzati da un'istruttoria c.d. "a tavolino", nonché in quelli aventi ad oggetto la contestazione dell'abuso del diritto di creazione giurisprudenziale¹⁴.

4. Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza tributaria interna: tra riconoscimento ed esitazioni.

Nonostante la frammentarietà del quadro descritto, le Sezioni Unite della Cassazione¹⁵ nel 2014 giunsero a qualificare il contraddittorio principio immanente nell'ordinamento, diritto fondamentale del contribuente << il cui esercizio deve essere garantito dall'Amministrazione finanziaria in ogni procedimento tributario, anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa >>¹⁶.

¹⁰ P. BORIA, *Diritto Tributario*, Torino, 2016, 397.

¹¹ A. MARCHESELLI, *L'indefettibilità del contraddittorio tra i principi interni e comunitari*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1776.

¹² A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137.

¹³ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 60.

¹⁴ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, cit., 230 s.

¹⁵ Cass., Sezioni Unite, 18 settembre 2014, n. 19667.

¹⁶ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, cit., 231.



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

A detta delle Sezioni Unite, la violazione dell’obbligo di attivazione del previo contraddittorio è causa di nullità del provvedimento dell’Amministrazione finanziaria, indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto da una disposizione specifica.

Queste affermazioni sembrava avessero segnato un passo decisivo a favore del riconoscimento a livello generale del principio del contraddittorio, tenendo conto del richiamo espresso all’efficace esercizio della potestà impositiva (art. 97 Cost.), nonché ai principi statuari di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente (art. 10, comma 1, dello Statuto)¹⁷.

La stessa Cassazione a Sezioni Unite, a distanza di pochi mesi, ha, però, modificato il proprio orientamento¹⁸.

La Corte ha affermato che il contraddittorio deve essere attivato sempre solo con riferimento ai tributi armonizzati, in applicazione diretta del diritto dell’Unione europea, con la conseguenza che il provvedimento adottato dall’Amministrazione finanziaria, senza rispettare il contraddittorio, deve essere considerato invalido solo nel caso in cui il contribuente riesca a dimostrare che la sua partecipazione al procedimento avrebbe potuto condurre ad un esito diverso.

In relazione ai tributi non armonizzati, quindi alle imposte dirette, la Corte ha ritenuto che la partecipazione del contribuente al procedimento deve essere garantita solo nei casi espressamente previsti e sanzionati con l’invalidità dell’atto dalla normativa nazionale¹⁹.

A queste conclusioni è giunta dopo avere affermato che l’obbligo di attivare il contraddittorio esiste ai sensi dell’art. 12 co. 7 dello Statuto solo al termine di un’istruttoria che si qualifica per accessi, ispezioni e verifiche in esito alle quali viene consegnato un processo verbale di constatazione, atto che consente di far conoscere al contribuente gli addebiti che gli potrebbero essere mossi con un eventuale futuro atto impositivo; tale obbligo non grava, però, sugli Uffici quando l’istruttoria si risolva in una mera acquisizione documentale.

Eppure, come sostenuto in dottrina, la L. n. 23/2014 all’art. 9 co. 1 lett. b) dispone un rafforzamento del contraddittorio nella fase di indagine che deve precedere sempre l’emissione degli atti di accertamento o di liquidazione dei tributi. La disposizione,

¹⁷ A. E. LA SCALA, *L’effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, I, 419.

¹⁸ Cass., Sezioni Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823.

¹⁹ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, cit., 232.



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

proprio in quanto contenuta in una legge delega, << *enuncia un principio generale applicabile in tutto l’ordinamento tributario* >>²⁰.

È poi appena il caso segnalare che, con la sentenza n. 132/2015²¹, la Corte Costituzionale ha attribuito al principio del contraddittorio endoprocedimentale carattere fondamentale nel nostro ordinamento²², osservando, infatti, che la sanzione della nullità dell’avviso di accertamento emesso prima della scadenza rappresenta una reazione del sistema tributario in linea con l’effettiva osservanza del principio del contraddittorio procedimentale, quindi del diritto di difesa (art. 24 Cost.) e dei principi costituzionalmente riconosciuti della capacità contributiva (art. 53 co. 1 Cost.) e di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.).

In questi termini, la Consulta chiarisce che la sanzione della nullità dell’accertamento in violazione del contraddittorio procedimentale, prevista dalla norma censurata, non è posta a garanzia di un mero requisito formale del procedimento, ma, anzi, costituisce uno strumento efficace ed adeguato a presidio dell’effettività del contraddittorio stesso.

Fermo il richiamo alle fonti sovranazionali, in ambito domestico bisogna evidenziare, peraltro, la portata dell’art. 21-*bis* della L. n. 241/1990, riguardante l’azione amministrativa, che prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari²³.

²⁰ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, cit., 232 s.

²¹ Con la sentenza n. 132/2015 la Consulta ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità, sollevata dalla Corte di Cassazione, dell’art. 37-bis, co. 4, D.P.R. n. 600/1973 (imposte sui redditi), nella parte in cui sanziona con la nullità l’avviso di accertamento che sia stato emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni dal ricevimento da parte del contribuente della richiesta di chiarimenti.

²² A. E. LA SCALA, *L’effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, cit., 395.

²³ Si segnala L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, Rass. trib., 3/2011, 568, il quale rileva, invece, che esisterebbero non poche difficoltà ad una diretta applicazione della L. n. 241/1990 ai procedimenti tributari, dando conto delle particolari caratteristiche strutturali dei procedimenti regolati dalle norme fiscali, si pensi alla natura vincolata della funzione impositiva rispetto al procedimento amministrativo tendenzialmente discrezionale che la L. n. 241/1990 andava a regolare.



5. Conclusioni.

Secondo parte della dottrina il riconoscimento del principio del contraddittorio potrebbe dirsi episodico e la negazione di una eguale garanzia anche in favore dei contribuenti ad altro titolo sarebbe giustificabile se la regola del contraddittorio non trovasse fondamento nella Costituzione ma così non sembra, << poiché invece il contraddittorio rappresenta un'applicazione diretta dei principi della legalità e dell'imparzialità amministrativa, che concorrono anzi a conferirgli una portata generale >>²⁴.

Come affermato, se il principio non fosse accolto anche per i tributi non comunitari, e in primo luogo per le imposte sui redditi, si verrebbe a determinare un'ingiustificata differenza di trattamento, contraria ai principi costituzionali di legalità e imparzialità, << dei quali le forme di contraddittorio già presenti nell'ordinamento italiano sono la naturale attuazione >>²⁵.

Altra parte della dottrina, pur ritenendo innegabile l'esistenza di un principio generale che sancisce il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, afferma, però, che nessuna delle disposizioni specifiche presenti nel sistema domestico sarebbe idonea, attraverso un processo interpretativo, ad assurgere al ruolo di norma generale sul tema, dal momento che trattasi di disposizioni che regolano il diritto in esame all'interno di fattispecie ben individuate²⁶.

Peraltro, tale principio deriverebbe, come chiarito, dall'articolo 97 Cost., con il quale si affermano, con riferimento all'attività amministrativa, i principi di imparzialità e di buon andamento e che si rivolgerebbe anche all'attività della Amministrazione finanziaria, come dimostra l'espresso rinvio a tale disposizione contenuto nell'articolo 1, co. 1, dello Statuto dei diritti del contribuente²⁷.

Una volta sostenuto, poi, che l'immanenza di un principio generale del contraddittorio dovrebbe ricondursi anche all'operatività dei principi internazionali ed europei, detta dottrina sostiene che i principi in materia di giusto processo e giusto

²⁴ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, cit., 596.

²⁵ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, cit., 598.

²⁶ R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, Riv. dir. trib., 2016, I, 367.

²⁷ R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, cit., 364.



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

procedimento non sarebbero direttamente applicabili, poiché necessiterebbero di un intervento del legislatore e, quindi, di adeguata disciplina di attuazione²⁸.

Il contraddittorio endoprocedimentale rientrerebbe tra le norme espressione del giusto procedimento, non direttamente applicabili in assenza di una disciplina *ad hoc*.

Ora, i recenti sviluppi normativi possono essere interpretati alla luce della prospettiva di una fiscalità “dialogata”. Si pensi alla Legge 11 marzo 2014, n. 23 “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”, che prevedeva uno sviluppo degli istituti improntati alla collaborazione, in modo da rendere più consapevole, nonché partecipato, il momento della stesura dei futuri decreti applicativi.

Ancora, al “progetto pilota”²⁹ avviato dall’Agenzia delle Entrate sul regime di adempimento collaborativo, nato dall’intento, rientrante nell’ottica della c.d. “*cooperative compliance*”, di dar vita ad un nuovo rapporto caratterizzato, da un lato, dall’impegno del contribuente ad essere trasparente e a collaborare, volontariamente o su richiesta, fornendo le informazioni necessarie, e dall’altro, dall’impegno dell’Agenzia di attivarsi per la risoluzione tempestiva delle problematiche fiscali.

Progetto i cui principi ispiratori si ricollegano a quelli individuati nella legge delega per la riforma del sistema fiscale suddetta.

Lo stesso regime di adempimento collaborativo, introdotto dal D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, nell’ambito di un nuovo approccio nei rapporti tra Fisco e contribuente, ha alla base come finalità proprio quella di favorire il corretto adempimento fiscale da parte del contribuente senza che sorgano particolari conflittualità con l’Amministrazione finanziaria, tenendo conto che già nel 2008 il “*Forum on Tax Administration*” (FTA) dell’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) sollecitava l’instaurazione di “*enhanced relationships*” tra Amministrazione finanziaria e contribuente basate sulla reciproca fiducia e cooperazione.

Guardando, poi, alle esperienze estere e ai sistemi di dialogo tra contribuente ed amministrazione, basati su *Tax Control Framework* (TCF) e controllo del rischio fiscale, è ancora più chiaro come tutto si stia concependo nell’ottica della *cooperative compliance*.

Alla luce di ciò, si può senz’altro prendere atto, come sostenuto in dottrina, dell’ineludibile rilevanza delle situazioni giuridiche soggettive che, nel caso di una attività istruttoria non conforme ai parametri legali di riferimento, possono essere

²⁸ R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, cit., 365 ss.

²⁹ Circolare N. 25/E Agenzia delle Entrate, Roma, 31 luglio 2013.



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

compromesse, potendosi financo ravvisare violazioni della sfera più intima del soggetto sottoposto all’attività istruttoria³⁰. Ne deriverebbe, quindi, l’esigenza di adeguare la complessa disciplina dell’attività conoscitiva all’evoluzione del sistema tributario verso moduli sempre più rispettosi della partecipazione, ma ciò << *non tanto al fine di (riduttivamente) estendere al procedimento tributario le norme sulla partecipazione degli interessati al procedimento amministrativo in generale (dunque nell’interesse, particolare, del soggetto passivo dell’attività amministrativa), ma con l’intento di garantire che l’azione amministrativa si svolga secondo quei canoni di imparzialità, buon andamento ed economicità che, proprio attraverso il contraddittorio, sembra più facile ed immediato assicurare (dunque nell’interesse, generale, dell’ordinamento)* >>³¹.

Sarebbe auspicabile, quindi, anche il superamento dei momenti meramente coercitivi, poiché decolpevolizzare il contribuente sottoposto a controllo e consentirgli di prendere parte ad un’attività segnerebbe il fondamentale passaggio da un procedimento tributario preordinato al solo scopo dell’accertamento ad un procedimento tributario finalmente espressione dell’esigenza di pervenire alla giusta attuazione amministrativa della norma tributaria, << *avendo appunto abbandonato la presunzione che il soggetto controllato – in quanto tale – sia per ciò stesso un evasore* >>³².

(07.03.2017)

³⁰ Cfr. S.F. COCIANI, *L’applicabilità della CEDU agli atti istruttori d’indagine in materia tributaria*, in L. CASSETTI (a cura di), *Archivio di diritti-cedu.unipg.it (2010-2015)*, Quaderni della ricerca *diritti-cedu.unipg.it*, 2015, 700.

³¹ S.F. COCIANI, *L’applicabilità della CEDU agli atti istruttori d’indagine in materia tributaria*, cit., 700.

³² S.F. COCIANI, *L’applicabilità della CEDU agli atti istruttori d’indagine in materia tributaria*, cit., 700.