



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

"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 contraddittorio preventivo nel caso Kamino: da principio generale atto a tutelare il diritto di difesa, a criterio subordinato alla dimostrazione che il risultato sarebbe stato diverso. Le ricadute nel diritto interno e le ragioni a favore di un generale riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale.*

Autore: **CESARE BORGIA**

Sentenza di riferimento: Corte di Giustizia U.E., sentenza 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*

Parole chiave: Principio del contraddittorio, diritto di essere ascoltati, giusto procedimento tributario, diritto al contraddittorio preventivo, diritto ad una buona amministrazione, prova di resistenza

Abstract: The article analyzes the issue of the value of the adversarial procedural principle, understood as the general principle of the tax system. The author attempts to outline the content of the "test of resistance", concerning a supposed utility of the aforementioned contradictory procedural principle, affirmed in the *Kamino* judgment, to then analyze the recent developments in terms of preventive contradictions in the Italian tax system.

SOMMARIO: 1. I fatti principali. – 2. Il diritto di ogni individuo ad una buona amministrazione (Art. 41 CartaDFUE) quale fondamento normativo del diritto di difesa, di cui il diritto al contraddittorio in ogni procedimento costituisce parte integrante, e i limiti entro i quali poter far valere tale principio. – 3. La c.d. "prova di resistenza": dal caso *Kamino* ai recenti sviluppi in tema di contraddittorio preventivo nell'ordinamento tributario italiano. – 4. Conclusioni.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

1. I fatti principali.

La controversia sottoposta all'attenzione della Corte di giustizia dell'Unione Europea, che vede contrapposti due spedizionari doganali all'Amministrazione fiscale olandese, ha ad oggetto la portata del diritto al contraddittorio, così come previsto dal diritto comunitario nell'ambito dei procedimenti amministrativi, e le conseguenze della sua violazione.

In sintesi, dalla descrizione dei fatti di causa risulta che tutto ha origine da due intimazioni di pagamento emesse nell'aprile 2005 dall'Amministrazione finanziaria olandese nei confronti di due spedizionieri doganali, i quali avevano proceduto ad un'errata classificazione delle merci che gli stessi intendevano immettere in libera pratica.

Gli spedizionieri dichiaravano tali merci alla voce della nomenclatura combinata "ombrelloni da giardino e simili" e pagavano i dazi doganali previsti per siffatta voce nella misura del 4,7%.

A seguito di un controllo, le autorità doganali olandesi consideravano tale classificazione inesatta ritenendo che tali merci dovessero essere classificate alla voce "tende e oggetti per campeggio" assoggettata ad un'aliquota più elevata pari al 12,2%. In conseguenza della riclassificazione operata, l'autorità olandese procedeva a notificare direttamente, senza dar modo agli spedizionieri di esporre il loro punto di vista, intimazione di pagamento per il recupero dei maggiori dazi.

Gli spedizionieri interessati avevano da prima proposto un reclamo amministrativo, respinto dall'ispettorato delle imposte, e successivamente presentato ricorso all'autorità giudiziaria olandese competente lamentando la violazione del diritto di difesa *ex* articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, per non essere stati messi nelle condizioni di esporre le proprie argomentazioni prima dell'emissione dell'intimazione di pagamento.

Il ricorso giudiziale, anch'esso respinto in primo e secondo grado, giungeva così all'alta Corte olandese che riteneva di sospendere il processo rinviando pregiudizialmente alla Corte di Giustizia l'interpretazione dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Queste in sintesi le domande poste alla Corte di Giustizia:

- preliminarmente la Corte olandese, facendo notare come, né il codice doganale comunitario né il



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

diritto olandese, contengano disposizioni procedurali che impongono all’autorità doganale di concedere all’obbligato al pagamento dei dazi la possibilità di manifestare la propria posizione prima della notifica dell’intimazione al pagamento, chiede se il principio del diritto alla difesa, di cui alla Carta dei diritti fondamentali, possa essere applicato direttamente dal giudice nazionale anche in assenza di una previsione normativa specifica;

- il giudice remittente domanda, inoltre, se il diritto di difesa debba considerarsi violato anche nel caso in cui il destinatario dell’ingiunzione, pur non essendo stato sentito prima dell’adozione dell’atto lesivo, sia comunque messo in condizione di essere sentito in una successiva fase amministrativa di reclamo-opposizione, come nella fattispecie sottoposta alla Corte olandese, comunque precedente al ricorso giurisdizionale;

- infine, la Corte olandese chiede di conoscere quali siano le conseguenze riconducibili alla violazione del diritto di difesa, se spetti, quindi, allo stesso diritto nazionale determinare gli effetti giuridici della violazione del principio del contraddittorio e quali siano le circostanze eventualmente rilevanti in giudizio, in particolare se possa rilevare la c.d. resistenza dell’atto, ossia il fatto che, senza violazione, l’esito dell’attività amministrativa non sarebbe stato diverso.

In merito alla prima questione pregiudiziale la Corte, richiamando il principio di diritto già espresso nella sentenza *Sopropé*, ricorda che “*il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio è ormai espressamente compreso, in virtù dell’art. 41, paragrafo 2 della Carta nel diritto ad una buona amministrazione*” e ben può e deve trovare applicazione indipendentemente dal fatto che sia o meno previsto dalla normativa procedurale nazionale o comunitaria.

In merito alla seconda questione pregiudiziale, la Corte chiarisce altresì che il principio del previo contraddittorio amministrativo si estrinseca proprio nella precisa anteposizione della “difesa” del contribuente all’emissione del provvedimento amministrativo “lesivo”. Pertanto, la Corte ritiene che il diritto di un soggetto ad essere sentito risulta violato anche nell’ipotesi in cui il contribuente abbia comunque fatto valere la propria posizione nel corso di una successiva fase amministrativa. Tuttavia, tale violazione non sussiste allorché la normativa nazionale consente di sospendere temporaneamente



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

l’esecuzione dell’atto lesivo.

Infine, con riferimento alle conseguenze ricollegabili alla violazione del diritto al contraddittorio, la Corte sottolinea come siffatta violazione può sì determinare l’annullamento del provvedimento adottato, a condizione, però, che in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. In applicazione di tale principio, la Corte rileva come nei procedimenti principali gli interessati stessi, non contestando la riclassificazione doganale operata dall’amministrazione fiscale, riconoscono che il procedimento non avrebbe avuto un esito diverso anche se fossero stati sentiti prima della decisione adottata.

Quest’ultimo punto pare di particolare importanza in quanto, secondo il pensiero della Corte di Giustizia, il contribuente ha diritto di essere ascoltato solo se ha qualcosa da dire e il diritto al contraddittorio non può essere invocato come eccezione formalistica senza allegare alcuna difesa nel merito. La Corte, sul punto, precisa che il giudice nazionale può tenere conto di una norma nazionale in forza della quale l’annullamento del provvedimento è valutato previo esperimento di un “test di resistenza” sull’atto. Il riferimento è ad una norma di diritto olandese, richiamata dal giudice del rinvio, secondo cui una violazione procedimentale, nel caso di specie, del diritto al contraddittorio, determina l’annullamento del provvedimento finale solo se questo avrebbe potuto essere diverso in mancanza della suddetta violazione. Allorché la violazione si dimostra ininfluenza ai fini del provvedimento finale, pertanto, il diritto dell’Unione non impone l’annullamento dell’atto amministrativo, in quanto l’autonomia procedurale degli Stati membri, espressa in questi termini, non lede i principi di piena applicazione del diritto dell’Unione (effettività) e di tutela equivalente rispetto a comparabili situazioni di diritto nazionale (equivalenza).



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

2. Il diritto di ogni individuo ad una buona amministrazione (Art. 41 CED) quale fondamento normativo del diritto di difesa, di cui il diritto al contraddittorio in ogni procedimento costituisce parte integrante, e i limiti entro i quali poter far valere tale principio.

Come ormai noto, dalla giurisprudenza europea emerge chiaramente che il principio del contraddittorio assurge a principio generale dell'ordinamento europeo, il quale si deve estendere ai tributi armonizzati. Il riferimento è chiaramente alla sentenza *Sopropé*¹, con la quale la Corte di Giustizia ha affermato che il rispetto del diritto di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente.

In tale pronuncia emergono in modo chiaro i tratti della partecipazione difensiva ovvero: la necessità che il contribuente sia messo al corrente delle contestazioni che l'Amministrazione finanziaria intende muovere nei suoi confronti, in modo tale da poter manifestare utilmente il proprio punto di vista; la necessità che l'Amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta, riservandosi un congruo lasso di tempo per provvedere e, si potrebbe aggiungere, dimostrando che vi sia stata considerazione per gli argomenti difensivi.

¹ Corte di Giustizia U.E., 18 dicembre 2008, *causa C-349/07, Sopropé*, con nota di: G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 569 ss.; A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 203 ss.; C. BORGIA, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia. Il caso Sopropé*, in <http://diritti-cedu.unipg.it>.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

Ne deriva che la violazione di tali obblighi si tradurrebbe nell’illegittimità della pretesa impositiva per violazione del diritto europeo, con un vizio rilevabile in ogni stato e grado del processo.

Ora, venendo al caso in esame, la Corte di Giustizia Eu, il 3 luglio 2014, ha deciso il caso *Kamino International Logistics BV*, C-129/13, il quale, seppur in tema di dazi doganali, settore armonizzato a livello europeo, è di grande importanza sia teorica che pratica².

La sentenza anzitutto ribadisce che il diritto alla difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell’Unione Europea di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante. La Corte di Giustizia rinviene, ed è bene sottolinearlo, il fondamento normativo di tale principio non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, ma anche nell’art. 41, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il diritto ad una buona amministrazione comporta che ogni individuo deve essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

La Corte afferma, peraltro, che tale obbligo di contraddittorio incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualevolta esse adottino decisioni che rientrano nella sfera d’applicazione del diritto dell’Unione, quand’anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. In definitiva, vi sarebbe, per i tributi armonizzati, un generale obbligo in capo all’Amministrazione precedente di rispettare il principio del contraddittorio anche in assenza di una norma che espressamente lo preveda.

La Corte di Giustizia, tuttavia, non si limita a questa affermazione di principio e segna dei limiti entro i quali poter far valere tale principio dinanzi al giudice nazionale³. Il diritto di essere ascoltati, come chiarito dalla Corte, garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il

² Si rinvia, per un commento, a A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2536.

³ P. STIZZA, *L’invalidità degli atti impositivi per difetto di contraddittorio*, in www.giustizia-tributaria.it



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

proprio punto di vista durante il procedimento amministrativo e prima dell’adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi. Tale regola ha l’obiettivo di assicurare una tutela effettiva della persona (o impresa) coinvolta, consentendo a quest’ultima di correggere un errore o far emergere elementi relativi alla propria situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro. Quest’ultima considerazione ha una rilevanza decisiva nelle limitazioni poste dalla Corte in termini di invalidità degli atti amministrativi non preceduti dal contraddittorio.

Il giudice nazionale, al quale è demandato il compito di dare piena efficacia al diritto dell’Unione Europea e garantire il pieno rispetto del principio del contraddittorio, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto di essere ascoltati, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l’annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (paragrafo 82, sentenza *Kamino*).

Ciò non vuol dire che il provvedimento è da annullare solo se il privato o l’impresa dimostra che il provvedimento, per effetto del vizio del contraddittorio, è errato nel merito⁴. Tale interpretazione, infatti, depotenzierebbe enormemente l’efficacia vincolante di tale principio, il quale potrebbe trovare applicazione solo nel caso in cui nel merito la pretesa sia infondata, finendo così per non dare alcuna rilevanza autonoma a tale vizio.

Il provvedimento amministrativo dovrà essere annullato se si dimostra che il privato avrebbe potuto correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro (paragrafo 38 sentenza *Kamino*).

In altri termini, la mancata attivazione del contraddittorio, in ipotesi in cui questa non sia espressamente

⁴ P. STIZZA, *L’invalidità degli atti impositivi per difetto di contraddittorio*, cit.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

disciplinata dal legislatore europeo, potrà tradursi in un vizio dell’atto, e quindi in un annullamento del provvedimento amministrativo ove si dimostri che il contenuto dello stesso provvedimento “avrebbe potuto comportare un risultato diverso”. Non dovrebbe, quindi, residuare spazio per valutazioni discrezionali da parte del giudice in termini di rilevanza dello scostamento “del risultato diverso” rispetto a quanto impresso nel provvedimento amministrativo. Ci sarebbe solo l’onere di allegare le circostanze in base alle quali si possa dimostrare che se fosse stato attivato il contraddittorio il quadro istruttorio sarebbe mutato e avrebbe portato il procedimento amministrativo ad un risultato diverso.

Quanto all’ambito di applicazione, i principi statuiti dalla Corte di Giustizia sono certamente applicabili ai tributi armonizzati. In tale ambito rientrerebbero, dunque, non solo la materia doganale e le accise, ma anche l’IVA. E, per quanto concerne il nostro ordinamento, quanto all’imposta sul valore aggiunto, rileverebbero tutti i casi in cui l’accertamento non sia stato preceduto da un processo verbale di constatazione e non risulti già applicabile l’art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, in merito alla facoltà del contribuente di presentare deduzioni difensive prima dell’emissione dell’atto impositivo. Tale principio generale potrebbe essere certamente esteso anche alle imposte dirette nel caso in cui l’amministrazione fiscale di uno Stato membro intenda escludere la possibilità di godere di determinati vantaggi fiscali che possano incidere nell’esercizio di una delle libertà fondamentali garantite dal diritto europeo⁵. Al di fuori di questi casi limitati, il principio del contraddittorio di matrice europea non potrà essere applicato alle imposte dirette in quanto di competenza esclusiva degli Stati membri.

La sentenza *Kamino*, dunque, se da un lato riguarda i rapporti tra l’applicazione del codice doganale comunitario ed il principio della difesa e del previo contraddittorio, inserendosi nella scia della nota giurisprudenza *Sopropé* e confermando che il principio del contraddittorio antecedente i provvedimenti amministrativi “lesivi” del cittadino ha portata generale nell’ambito del diritto dell’Unione (incluse le

⁵ P. STIZZA, *L’invalidità degli atti impositivi per difetto di contraddittorio*, cit.



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

misure statali attuative ovvero ostative), non limitandosi all’applicazione del codice doganale, dall’altro si spinge oltre le esigenze di meccanica applicazione di principi ormai consolidati nella giurisprudenza, tracciando la strada futura che l’interpretazione giuridica dovrà percorrere nel riconoscimento – ora normativo, per mezzo della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione – del principio del contraddittorio amministrativo e del diritto di difesa del contribuente⁶.

I giudici della Corte si pronunciano sulla prima questione affermando che il principio del rispetto da parte dell’Amministrazione dei diritti della difesa e, più in particolare, il diritto del contribuente ad essere ascoltato prima dell’emanazione di un provvedimento che possa incidere sui propri interessi, può essere fatto valere immediatamente dinanzi ai giudici nazionali, premettendo che in materia si è costituito un consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria riassumibile nella seguente massima: “*il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento a carico di una persona e che possa concludersi con un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale di diritto comunitario e dev’essere garantito anche se non vi è una normativa specifica*”.

La Corte, tuttavia, non si limita a richiamare i principi fondamentali dell’ordinamento comunitario. Sempre con riferimento al diritto doganale comunitario, la citata sentenza *Sopropé* inquadrava il diritto di difesa nei “diritti fondamentali”, che sono parte integrante dei principi generali del diritto comunitario, tuttavia, in quella occasione la Corte non sviluppava questa connessione⁷. La pronuncia *Kamino* ritorna su questo inquadramento, attraverso un esplicito richiamo delle norme contenute nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea (c.d. Carta di Nizza del 2000).

Gli articoli 47 e 48 della Carta, infatti, garantiscono il diritto ad un processo equo e il diritto della difesa, mentre l’articolo 41 il cui par. 2 prevede il diritto dell’individuo ad una buona amministrazione.

⁶ D. CONTI – M. FOTI, *Sentenza Kamino della Corte di Giustizia: provvedimenti amministrativi e previo contraddittorio*, in *Pwc Tax and Legal Services TLS Newsletter n°9*, 2014, 15 ss.

⁷ D. CONTI – M. FOTI, *Sentenza Kamino della Corte di Giustizia: provvedimenti amministrativi e previo contraddittorio*, cit., 17.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

Pertanto, il principio fondamentale insito nel diritto alla difesa e al contraddittorio resta ancorato alle vicende giurisprudenziali sopra ricostruite, ma è pronto ad affrancarsi da questo approccio per trovare finalmente residenza nell'interpretazione di esplicite norme di rango primario nel diritto dell'Unione (articoli 41, 47 e 48 della Carta di Nizza). Infatti, la Carta di Nizza, oltre ad essere attualmente dotata di capacità vincolante, è pariordinata agli stessi Trattati istitutivi (articolo 6, paragrafo 1, del Trattato dell'Unione europea).

3. La c.d. "prova di resistenza": dal caso Kamino ai recenti sviluppi in tema di contraddittorio preventivo nell'ordinamento tributario italiano.

La c.d. "prova di resistenza" consiste nell'assolvimento in giudizio, da parte del contribuente, dell'onere di enunciare le ragioni che avrebbe potuto far valere nel procedimento, ammesso, però, che le stesse non siano meramente pretestuose. Tanto afferma la Corte di Giustizia nella sentenza che si annota, al punto 79, ove si legge che *"una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso"*.

Di conseguenza la Corte di Giustizia afferma che la violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato diverso.

Come è stato sostenuto in dottrina, per capire come vada intesa l'anzidetta "prova di resistenza", bisogna ritenere che l'unico limite al contraddittorio procedimentale, nel caso di sua violazione, è che un ricorso al giudice non può fondarsi "esclusivamente" sull'anzidetta violazione, ma deve fondarsi anche su motivi di merito, altrimenti significherebbe che il contribuente non aveva osservazioni da fare nella fase preprocessuale a sua difesa, che avrebbero potuto condurre l'Amministrazione a non emanare



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

l’atto o ad emanarne uno di contenuto diverso⁸. Accogliendo, quindi, una soluzione in grado di contemperare gli interessi del contribuente con quelli dell’Amministrazione si può ritenere che l’atto impositivo emanato in violazione del principio del contraddittorio procedimentale non sia annullabile per tale motivo qualora il ricorso del contribuente si fondi esclusivamente su tale motivo, senza che siano fatti valere anche motivi di merito. In tal caso, infatti, il contribuente dimostra che non aveva osservazioni da presentare all’Amministrazione che avrebbero potuto indurre la stessa a non emanare l’avviso di accertamento o ad emanarne uno di diverso contenuto.

Viceversa, nel caso di ricorso fondato sia sul mancato rispetto del contraddittorio che su motivi di merito, l’atto andrà annullato, dovendosi il giudice limitare alla constatazione che è stato sacrificato in modo del tutto illegittimo il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato.

Il giudice, come affermato, dovrà fermarsi al primo motivo di ricorso, senza scendere all’analisi dei motivi di merito. Un diverso ragionamento porterebbe ad uno svuotamento di significato della norma sul contraddittorio anticipato, qualora si sostenesse la non annullabilità dell’atto nel caso di ricorso fondato solo sulla violazione del contraddittorio anticipato e l’annullabilità dello stesso solo dopo la valutazione della fondatezza dei motivi di merito del ricorso da parte del giudice, circostanza che evidentemente porrebbe nel nulla la rilevanza dell’anzidetta violazione⁹.

Come si è giustamente osservato in dottrina, la soluzione consistente nel ritenere che il provvedimento emesso senza contraddittorio cada solo se errato nel merito annullerebbe il diritto e l’obbligo del contraddittorio. Se, in un caso di omesso contraddittorio, per ottenere ragione, fosse necessario dimostrare di avere ragione nel merito, il contraddittorio non rileverebbe mai¹⁰.

⁸ A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l’“idea” di una sua “utilità” ai fini dell’invalidità dell’atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, II, 36 ss.

⁹ A. COLLI VIGNARELLI, *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell’atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 682 ss.

¹⁰ A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit., 2541.



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

La stessa Cassazione, nella sentenza n. 24823/2015, con riferimento alla formula utilizzata dalla Corte di Giustizia nel caso *Kamino*¹¹, ha affermato che, in astratto, si potrebbe essere indotti a ritenere che la limitazione della rilevanza della violazione dell’obbligo del contraddittorio, all’ipotesi in cui la sua osservanza “avrebbe potuto comportare un risultato diverso” del procedimento impositivo, implichi l’effetto della nullità, parziale o totale, dell’accertamento soltanto se il contribuente fornisca in giudizio prova del fatto che l’omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere circostanze e ragionamenti idonei ad attestare altri eventuali profili d’illegittimità o l’infondatezza, totale o parziale, della pretesa fiscale. La soluzione, tuttavia, non appare convincente dal momento che, secondo l’indicata impostazione, la violazione del contraddittorio, quale vizio del procedimento amministrativo, risulterebbe, nella sostanza, deprivato di ogni rilevanza, venendo, in realtà, tutto rimesso alla capacità del contribuente di comprovare, in sede di confronto giudiziale, l’illegittimità per altri profili della pretesa fiscale o la sua infondatezza. In tal modo, l’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale risulterebbe, di per sé, in assoluto derubricato a precetto senza sanzione, in contrasto con la stessa configurazione offertane dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Ne deriva, dunque, che la formula citata va intesa, così come interpretata dalla Suprema Corte, nel senso che la nullità dell’accertamento si determina “*allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d’essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali*”.

Dunque, come affermato in dottrina, l’eccezione di difetto di contraddittorio, come l’esercizio di qualsiasi diritto, non deve essere abusiva, pretestuosa, dilatoria, temeraria. Chi eccepisce il difetto di

¹¹ “una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l’annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso”.



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

contraddittorio ha l’onere di allegare che, se il contraddittorio vi fosse stato, egli avrebbe detto qualcosa, introducendo dei temi che avrebbero potenzialmente e ragionevolmente allargato il quadro istruttorio da tener presente per la decisione. Tuttavia, questo non significa dimostrare che le allegazioni nel contraddittorio avrebbero portato alla vittoria nel merito, ma soltanto che erano allegazioni ragionevoli e meritevoli di considerazione¹².

In una recente sentenza¹³ si è affermato che ciò che distingue il caso di utilità o meno del contraddittorio preventivo non è la fondatezza, agli occhi dell’Ufficio, e potrebbe aggiungersi del giudice¹⁴, delle argomentazioni del contribuente, ma la loro serietà.

Optando per una soluzione “sostanzialistica” e non “formalistica” la c.d. “prova di resistenza”, consistente nell’assolvimento in giudizio, da parte del contribuente, dell’onere di enunciare le ragioni che avrebbe potuto far valere nel procedimento, sempreché le stesse non siano meramente pretestuose, potrebbe ritenersi necessaria nei casi in cui: il contraddittorio sia previsto ma senza comminatoria espressa di nullità. E questa è dunque il risultato dell’attività interpretativa: si pensi all’art. 12, comma 7, dello Statuto, che si limita a stabilire che dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori e che l’avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza; ovvero si pensi al caso in cui il contraddittorio non sia previsto espressamente ma la sua necessità sia ricavata in via interpretativa: si pensi cioè agli accertamenti c.d. “a tavolino”, qualora si ritenga che ad essi non sia applicabile direttamente l’art. 12, comma 7 citato, considerando la sua portata limitata a

¹² A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato*, cit., 2541 ss.

¹³ *Comm. trib. reg. dell’Abruzzo*, n. 861/2016.

¹⁴ A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l’“idea” di una sua “utilità” ai fini dell’invalidità dell’atto impositivo*, cit., 40.



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

quelli *in loco*, come sostenuto dalle Sezioni Unite, ma si ritenga ugualmente necessario il contraddittorio preventivo, in applicazione di un principio generale dell’ordinamento, anche comunitario¹⁵.

La riflessione sulla c.d. “prova di resistenza” si inserisce in un quadro nazionale dove la sentenza della Cassazione, a Sezioni Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823 ha rappresentato una battuta d’arresto rispetto al processo espansivo del principio del contraddittorio endoprocedimentale, che, come affermato in dottrina, aveva visto due tappe fondamentali nella giurisprudenza di legittimità, sempre a Sezioni Unite, con le sentenze 29 luglio 2013, n. 18184, e 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668, oltreché della Corte Costituzionale, con la sentenza 7 luglio 2015, n. 132¹⁶.

La statuizione principale contenuta nella sentenza n. 24823/2015 è certamente quella che distingue tra: tributi “non armonizzati”, per i quali il diritto nazionale non pone in capo all’Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l’invalidità dell’atto, comportante il fatto che, per questa tipologia di tributi, l’obbligo dell’Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l’invalidità dell’atto, sussiste solo ed esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti sancito specificamente e tributi “armonizzati” (IVA e diritti doganali), per i quali viceversa, operando direttamente il diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta in ogni caso l’invalidità dell’atto.

¹⁵ In giurisprudenza, sulla scia della sentenza n. 24823/2015 (che ha affermato detta regola con riguardo ai tributi “armonizzati”), v. *Cass.*, 30 dicembre 2015 n. 26117; *Cass.*, 17 marzo 2016 n. 5362; *Cass.*, 8 aprile 2016 n. 6966; *Cass.*, 26 maggio 2016 n. 10903; *Cass.*, 19 settembre 2016 n. 18350; e per la giurisprudenza di merito, *Comm. trib. reg. dell’Abruzzo*, n. 861/2016, citata.

¹⁶ A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l’“idea” di una sua “utilità” ai fini dell’invalidità dell’atto impositivo*, cit., 22 ss.



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

Tutto ciò nell’ipotesi, come detto lungo la trattazione, in cui in giudizio il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e sempre che *“l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”*.

La distinzione operata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione ha determinato una “perdita di valore” del principio del contraddittorio nella fase procedimentale, cosicché la sentenza in questione è stata oggetto di critiche ad opera della dottrina¹⁷ e della stessa giurisprudenza¹⁸.

La prima considerazione ha riguardato la distinzione tra tributi “armonizzati” e “non armonizzati”, dal momento che si è affermato che la valenza del contraddittorio endoprocedimentale, a differenza di quanto sostenuto dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 24823/2015, va considerato una regola non valevole soltanto quando espressamente previsto, bensì un principio generale dell’ordinamento tributario, operante a prescindere dal tipo di tributo.

Si è utilizzato, peraltro, come argomento l’articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione

¹⁷ A. CARINCI – D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *Il fisco* n. 3, 2016, 207 ss.

¹⁸ Per la giurisprudenza di merito si veda Comm. trib. reg. della Lombardia, 3 gennaio 2017, n. 2 (in *Il fisco* n. 7, 2017, p. 690 ss., con nota di A. BORGOGGIO, *Giudici tributari contro Cassazione sull’obbligo del contraddittorio negli accertamenti “a tavolino”*), che prendono espressamente “le distanze” dalla sentenza n. 24823/2015, come anche Comm. trib. reg. della Toscana, 18 gennaio 2016, n. 736 (in *Riv. giur. trib.* n. 3, 2016, 249 ss., con nota di M. BRUZZONE, *Torna al vaglio della Consulta il contraddittorio preaccertativo nelle indagini “a tavolino”. L’art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 è davvero incostituzionale?*), che ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell’articolo 12, comma 7, dello Statuto, laddove prevede un contraddittorio anticipato con il contribuente soltanto nel caso di accertamenti *in loco*.



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

Europea, rubricato “*Diritto ad una buona amministrazione*”, il quale al secondo comma prevede “*il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio*”.

Alla garanzia del contraddittorio confluita nell’articolo citato è riconosciuta la qualità di principio generale del diritto, capace di travalicare i limiti applicativi che il contraddittorio incontra nel diritto nazionale. A conferma di ciò è bene evidenziare come l’articolo 41 richiami, quanto a contenuto, il disposto dell’articolo 97 della Costituzione: entrambe le norme, infatti, fanno riferimento al buon andamento e all’imparzialità dell’amministrazione¹⁹. E per questo motivo, la dottrina si è interrogata sul perché esprimendo l’articolo 97 i medesimi valori e cogliendo le medesime esigenze dell’articolo 41, non debba parimenti comprendere il diritto al contraddittorio preventivo²⁰.

Sempre sul piano costituzionale, si è affermato come occorra richiamare l’articolo 117, comma 1, Cost., il quale stabilisce la supremazia dell’ordinamento comunitario. Tale principio, a detta della dottrina, sarebbe l’ulteriore conferma dell’applicabilità generalizzata del principio del contraddittorio, di matrice comunitaria.

Infine, a livello di normativa ordinaria, bisognerebbe ricordare come l’articolo 1, comma 1, legge 7 agosto 1990, n. 241, preveda che l’attività amministrativa debba svolgersi, tra l’altro, “*secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell’ordinamento comunitario*”²¹.

Su quest’ultimo punto, in dottrina si è affermato che la prescrizione dell’articolo 1 della L. n. 241/1990 vale per tutti i procedimenti amministrativi indistintamente. Questo per dire che, alla stregua della

¹⁹ A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l’“idea” di una sua “utilità” ai fini dell’invalidità dell’atto impositivo*, cit., 26 ss.

²⁰ A. CARINCI – D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio*, cit., 407 ss.

²¹ A. COLLI VIGNARELLI, *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell’atto impositivo*, cit., 681.



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

disciplina generale sui procedimenti amministrativi, i principi comunitari, tra i quali quello del contraddittorio preventivo, debbono potersi applicare a tutti i procedimenti tributari, indipendentemente dall’oggetto (tipo del tributo)²².

Ne deriva che riconoscere il diritto europeo al contraddittorio endoprocedimentale, secondo il vincolante orientamento del Giudice comunitario, in relazione a qualsiasi tipologia di tributo, sarebbe l’unica soluzione rispettosa dell’articolo 1, comma 1, l. n. 241 del 1990, e, anzitutto, dell’articolo 3, comma 1, della Costituzione.

La soluzione accolta dalle Sezioni Unite con la sentenza citata non appare, a detta della dottrina, accoglibile, determinando la stessa una irragionevole discriminazione, non solo tra tipologie di tributo ma anche tra tipo di accertamento in concreto seguito dall’Ufficio, qualora si tratti di tributi “non armonizzati”. Secondo la sentenza, infatti, le garanzie in tema di contraddittorio anticipato di cui all’articolo 12, comma 7, dello Statuto, riguarderebbero solo gli accertamenti effettuati *in loco*, ad esclusione dunque di quelli c.d. “a tavolino”²³.

Nella sentenza n. 24823/2015 si legge che la ragionevolezza della limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, alle sole verifiche *in loco* è riscontrabile nella peculiarità stessa di tali verifiche, in quanto caratterizzate dall’autoritativa intromissione dell’Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli, peculiarità che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell’interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali.

In dottrina si è, tuttavia, affermato che dovrebbe valere il contrario. Infatti, mentre nelle verifiche *in loco*, proprio in considerazione della loro stessa natura, il contribuente ha in ogni caso possibilità di

²² A. CARINCI – D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio*, cit., 407 ss.

²³ A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l’“idea” di una sua “utilità” ai fini dell’invalidità dell’atto impositivo*, cit., 29.



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

interloquire con i funzionari dell’Ufficio, questa possibilità può invece del tutto mancare nelle verifiche “a tavolino”, nelle quali l’esigenza di un diritto al contraddittorio preventivo risulta evidentemente maggiore e non di certo minore²⁴.

Pur nella consapevolezza delle difficoltà intrinseche alla mancanza di una espressa disciplina normativa²⁵, in dottrina si è auspicato che i giudici di merito e la stessa Corte di Cassazione, che pure si era espressa a favore dell’essenzialità del contraddittorio procedimentale, proseguano sulla strada della valorizzazione, percorsa dalle fondamentali e preferibili sentenze 29 luglio 2013, n. 18184, e 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668²⁶.

Infatti, nonostante la frammentarietà del quadro descritto, le Sezioni Unite della Cassazione²⁷ 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 >>²⁸.

4. Conclusioni.

Già nel *leading case Sopropé* la Corte di Giustizia UE affermava che in materia doganale, ma non solo, il rispetto dei diritti della difesa trova applicazione tutte le volte che l’Amministrazione fiscale si

²⁴ A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l’“idea” di una sua “utilità” ai fini dell’invalidità dell’atto impositivo*, cit., 30.

²⁵ Per una più ampia disamina del quadro normativo v., tra gli altri, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 60; A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137.

²⁶ A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l’“idea” di una sua “utilità” ai fini dell’invalidità dell’atto impositivo*, cit., 41 ss.

²⁷ Cass., *Sezioni Unite*, 18 settembre 2014, n. 19667.

²⁸ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 231.



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

propone di adottare atti lesivi nei confronti di un soggetto. Nello specifico, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere posti in condizione di manifestare utilmente, entro un termine sufficiente, il loro punto di vista in ordine agli elementi sui quali l’Amministrazione fiscale intende fondare la propria decisione.

Dal 1° maggio 2016, peraltro, con il Codice doganale dell’Unione (*Reg. Ue n. 952/2013 – CDU*) si è realizzata in materia doganale la codificazione del contraddittorio anticipato. Il contraddittorio endoprocedimentale è, in particolare, divenuto in linea generale obbligatorio prima della adozione di ogni provvedimento concernente l’applicazione della normativa doganale che può avere conseguenze sfavorevoli per il destinatario.

Anche nella sentenza *Kamino*, qui annotata, il principio del contraddittorio antecedente i provvedimenti amministrativi “lesivi” del cittadino ha portata generale nell’ambito del diritto dell’Unione (incluse le misure statali attuative ovvero ostate), non limitandosi all’applicazione del codice doganale, ancorché con la precisazione che esso “*comporta l’annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente*”.

Quest’ultima precisazione non può, però, condurre ad assorbire il contraddittorio anticipato nel merito della controversia, di talché essa deve essere letta non già nel senso che la decisione di merito deve comunque essere negativa per il contribuente, bensì nel senso che: I) il merito della pretesa tributaria deve, comunque, essere contestato nel ricorso (nel caso *Kamino*, la classificazione doganale operata dall’Amministrazione finanziaria non aveva formato oggetto di censura) e/o, II) gli elementi che l’interessato avrebbe potuto presentare prima dell’emanazione del provvedimento non devono essere già in possesso dell’Amministrazione finanziaria e/o III) le allegazioni che sarebbero state proposte nel contraddittorio devono essere ragionevoli e meritevoli di considerazione, dunque non meramente pretestuose²⁹.

²⁹ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015, 254.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

Come affermato in dottrina le difficoltà e le divergenze interpretative cui si è accennato demanderebbero all’intervento del legislatore la soluzione definitiva della questione, nel senso che dovrebbe provvedere alla previsione generalizzata e alla definizione della disciplina del contraddittorio endoprocedimentale. Tanto premesso, è bene precisare che, se anche il legislatore intervenisse con una regola in grado di garantire la massima garanzia per il contribuente, disponendo l’annullamento dell’atto impositivo solo perché è mancato il contraddittorio procedimentale, si ritiene che nessuna questione si porrebbe a livello di ordinamento comunitario, nel cui ambito la regola derivante dall’articolo 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea è stata interpretata, come osservato nel caso *Kamino*, secondo l’approccio “sostanzialistico” dell’utilità del contraddittorio³⁰.

In un’ottica sistematica e funzionale al perseguimento di una buona amministrazione, che si ispira al citato articolo 41 della Carta, non può non ritenersi che le garanzie sovranazionali, come quella in materia di contraddittorio procedimentale, costituiscono solo il livello minimo di tutela che gli Stati membri sono obbligati ad apprestare, senza limitazioni rispetto a previsioni *in melius*³¹. Risulta evidente che la statuizione della nullità dell’atto impositivo per semplice violazione del contraddittorio procedimentale, rappresenta una di queste previsioni *in melius*, che devono considerarsi ammissibili a livello di legislazione interna, in quanto volte a garantire maggiormente e più efficacemente i diritti dei contribuenti, nell’osservanza del principio della buona amministrazione ricavabile dall’articolo 97 Cost. e allo stesso articolo 41 di cui si è detto.

Nel caso *Kamino* è stato affermato il principio secondo il quale il difetto di contraddittorio non può condurre all’annullamento dell’atto, se il contribuente non dimostra che il suo espletamento avrebbe determinato in concreto un risultato diverso ma, come affermato in dottrina, “*non si ritiene che tali*

³⁰ A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l’“idea” di una sua “utilità” ai fini dell’invalidità dell’atto impositivo*, cit.

³¹ S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 253.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

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

enunciazioni possano costituire dei limiti alle previsioni nazionali in materia di contraddittorio endoprocedimentale ovvero delle condizioni che gli Stati membri devono rispettare nelle normative domestiche”³².

(07.12.2017)

³² R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2016, 360.