

Il mancato contraddittorio comporta la violazione dei principi costituzionali e comunitari

di Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

SOMMARIO

	Pag.
Il contraddittorio diritto fondamentale del contribuente	17
L'efficacia interna della giurisprudenza comunitaria	18
La sentenza "sopropé", causa C-349/07	19
Conclusioni	20

Il contraddittorio, coerentemente con i principi del giusto processo, è un elemento essenziale del procedimento tributario, esso è necessario per contestualizzare la pretesa dell'amministrazione finanziaria alla realtà fattuale del contribuente ed è indispensabile per evitare dispersioni di risorse dell'amministrazione finanziaria. Questo istituto che trova le radici nella previsione di cui all'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui i rapporti tra Fisco e contribuente sono improntati al principio di collaborazione e alla buona fede, consente al contribuente di esercitare anticipatamente il diritto di difesa a lui spettante in forza dei precetti costituzionali ed alla amministrazione finanziaria, di tutelare il buon andamento degli uffici pubblici. Invero, come nell'*incipit* indicato, esso è anche diretto a dare attuazione dell'articolo 111 della

Costituzione, così come novellato, che prevede un'effettiva parità processuale tra le parti in qualunque tipo di giudizio ed il «... *contraddittorio tra le parti, in condizione di parità ...*». L'ordinamento giuridico comunitario assegna al contraddittorio la qualifica di diritto fondamentale del contribuente, qualifica che invece non gli viene riconosciuta dall'ordinamento interno e ciò per via della carenza di norme specifiche che ne regolino termini e modalità di svolgimento e per via del fatto che la legge sulla trasparenza amministrativa, n. 241/90, esclude una diretta partecipazione del contribuente alla formazione dell'atto amministrativo prima che, lo stesso contribuente, venga inciso dall'azione della finanza. Tale preventiva partecipazione del contribuente in chiave difensiva e diretta alla formazione dell'atto, è stata anche negata dalla Corte Costituzio-

nale (1), che l'ha espressamente esclusa, poiché rimessa alla discrezionalità del legislatore nei limiti della ragionevolezza e del rispetto degli altri principi costituzionali, fra i quali, secondo la Consulta, non è da ricomprendere quello del giusto procedimento amministrativo. Il nostro ordinamento insomma, prevede fattispecie che in taluni casi prevedono la facoltà del contraddittorio e in tal'altri casi ne sanciscono l'obbligo, basti pensare alle norme contenute negli artt. 36-bis, 36-ter, 37-bis, 38 o all'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, oppure allo stesso l'art. 6, dello statuto dei diritti dei contribuente e tale disomogeneità contribuisce alla confusione sul livello spettante a questo istituto. In questo quadro giuridico normativo non può inoltre non rilevarsi l'indeciso e contrastante orientamento della giurisprudenza (2), che fatica a far assurgere il contraddittorio al rango fondamentale, rango, come detto, che invece gli è pacificamente riconosciuto nell'ambito del diritto comunitario (3). Se è però vero che la carenza e la disomogeneità di specifiche disposizioni normative e procedurali interne ne ha ostacolato la sua giusta elevazioni al rango di diritto fondamentale e se è vero che le nostre disposizioni non prevedono una partecipazione preventiva del contribuente alla formazione dell'atto, è altrettanto vero che l'art. 1 della L. 241/90, stabilisce espressamente, che l'attività amministrativa venga subordinata anche alle modalità previste dai principi dell'ordinamento comu-

nitario ed è proprio da qui che partiremo per effettuare una corretta disamina dell'istituto del contraddittorio, onde per tale via, definire la sua necessaria e piena applicabilità nell'ambito dell'ordinamento interno.

Il contraddittorio diritto fondamentale del contribuente

Come detto, il nostro ordinamento interno è carente di una normativa generale che preveda il diritto del soggetto a partecipare in via preventiva ed in chiave difensiva al procedimento di accertamento, prima che, lo stesso soggetto, sia inciso dall'azione della finanza. Allo stesso modo abbiamo affermato che le diverse pronunce della Corte Costituzionale che si sono succedute nel tempo, hanno escluso il diritto del contribuente a partecipare all'attiva amministrativa, in fase preventiva. Ciononostante, riteniamo che il diritto al contraddittorio procedimentale, al pari di quello processuale, rientra nel più generale diritto di azione e di difesa riconosciuto al contribuente e ciò sulla base di una interpretazione adeguatrice del diritto comunitario, cui deve necessariamente tendere anche l'interpretazione costituzionale. Tale interpretazione, a nostro parere, deve essere fondata ed ispirata dai precetti costituzionali di ragionevolezza, di legalità e di imparzialità dell'azione amministrativa, onde per cui, a ben vedere, risulta irragionevole subordinare l'applicazione del principio del contraddittorio preven-

Nota (1) — Corte Cost., sent. 31/05/1995, n. 210; Corte Cost., 10/12/1987, n. 503; 19/03/1993, n. 103.

Nota (2) — Recentemente la Cassazione ha bocciato l'obbligatorietà del contraddittorio tra fisco e contribuente nella fase amministrativa, stabilendo che l'Ufficio delle Entrate non è sempre tenuto a interpellare il cittadino neppure nel caso di incertezza intrinseca della dichiarazione dei redditi. Infatti con la sentenza n. 26316 del 29 dicembre 2010 (in *"Finanza & Fisco"* n. 47/2010, pag. 4045), ha respinto il ricorso di un contribuente che lamentava di non essere stato invitato al contraddittorio. La Corte non ritiene possibile, sulla scorta dello stato attuale della legislazione, ritenere esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale. La sezione tributaria ha poi elencato i casi in cui il contraddittorio previsto dallo Statuto del contribuente risulta essere obbligatorio, distinguendoli da quelli in cui invece non lo è. Sul punto si legge che il contraddittorio è obbligatorio sul fronte studi di settore ed in particolare, per l'ingiunzione di pagamento emessa, ai sensi dell'art. 82 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, all'esito del procedimento di revisione dell'accertamento previsto dall'art. 11 del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374. Per questi casi la Corte ritiene che il diritto al contraddittorio e di difesa anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente riconosciuto, si evince dalle espresse previsioni normative e costituisce "un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo". E ancora, "in tema di accertamento standardizzato con applicazione di parametri e studi di settore, le Sezioni unite ... hanno ritenuto che la formazione della prova debba nascere dal contraddittorio che l'Ufficio deve attivare col contribuente". Al contrario la Cassazione con la sentenza 27060/2007 ha invece ritenuto che "il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 6, non prevede infatti che le operazioni di verifica contabile siano fatte in contraddittorio, ma soltanto che tali operazioni siano compiute alla presenza di un responsabile della sede o dell'ufficio, mentre il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 6, in materia di Iva (tributo nella specie non in contestazione), stabilisce che il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente, il quale ha diritto di averne copia; ove non sottoscritto, dovrà essere indicata la causa della mancata sottoscrizione".

Nota (3) — F. DOMINICI, *Il mancato contraddittorio e la non adeguata valutazione delle deduzioni difensive ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 possono comportare la nullità dell'atto*, (in *"Finanza & Fisco"* n. 47/2009, pag. 4217).

tivo, all'esercizio di una mera facoltà dell'ufficio e ciò non solo per palese violazione dei principi comunitari, ma anche perché ciò significa privare il diritto al contraddittorio del suo contenuto essenziale. Invero questa visione dell'istituto del contraddittorio, quale diritto fondamentale del contribuente, è rinvenibile anche nella recente giurisprudenza di legittimità, laddove i Supremi Giudici con riferimento agli studi di settore (4), hanno affermato che il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile dei diritti del contribuente anche in assenza di una espressa previsione normativa (5), oppure laddove hanno ribadito che "è il contraddittorio ... l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio di settore" (6). Si aggiunga poi che anche l'Agenzia delle Entrate, uniformandosi ai principi di diritto sopra richiamati, ha riconosciuto la necessità degli uffici di invitare il contribuente al contraddittorio "nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, a fornire, in contraddittorio, i propri chiarimenti" (7).

L'efficacia interna della giurisprudenza comunitaria

La presente disamina non può quindi prescindere dagli effetti della giurisprudenza comunitaria sul diritto degli stati membri, onde per cui è necessario rammentare che le sentenze interpretative della Corte di Giustizia Europea, derivanti da rinvio pregiudiziale, hanno valenza per il giudice remittente, il quale è vin-

colato a darne applicazione, ai fini del giudizio, del principio o della norma comunitaria, secondo l'interpretazione data dalla Corte stessa. Tali sentenze, hanno pure rilevanza extraprocessuale, considerato che ogni altro giudice è tenuto a farne applicazione per evitare di incorrere in una violazione del diritto comunitario (8) e vincolano le amministrazioni degli stati membri che devono necessariamente uniformarsi ai principi contenuti in dette pronunce giurisprudenziali. Da quanto detto non può che discendere che la giurisprudenza comunitaria della Corte di Giustizia, oltre a vincolare i giudici nazionali e le amministrazioni di questi, costituisce una sorta di precedente vincolante che esplica i suoi effetti *erga omnes*. Invero questi principi sovranazionali sono anche ritraibili dalla giurisprudenza interna. La Corte costituzionale ha infatti precisato che "la normativa comunitaria ... entra e permane in vigore nel nostro territorio senza che i suoi effetti siano intaccati dalla legge ordinaria dello Stato ..." (9), e così la Corte di Cassazione ha a sua volta stabilito, che le sentenze emesse dalla Corte di Giustizia hanno efficacia nei confronti di tutti, applicandosi non solo alla controversia pendente innanzi al giudice nazionale che ha richiesto, in via di rinvio pregiudiziale, l'intervento del giudice comunitario, ma anche a tutte quelle controversie aventi ad oggetto la stessa questione di diritto risolta dal giudice comunitario. Tali sentenze, sono vincolanti per il giudice che effettua il rinvio pregiudiziale (10), ed hanno, in linea di principio, valore retroattivo (11), poiché chiariscono il significato e la portata della norma, sin dal momento della sua entrata in vigore.

Nota (4) — A. BULLO e F. DOMINICI, *La rilevanza del contraddittorio come strumento di difesa dagli studi di settore*, (in "*Finanza & Fisco*" n. 6/2009, pag. 525).

Nota (5) — Cass., Sez. V, Sentenza 7 febbraio 2008, n. 2816 (in "*Finanza & Fisco*" n. 27/2008, pag. 2309).

Nota (6) — Cass., SS.UU., Sentenza 18 dicembre 2009, n. 26638 (in "*Finanza & Fisco*" n. 44/2009, pag. 3929).

Nota (7) — Circ. n. 19/E del 14 aprile 2010 (in "*Finanza & Fisco*" n. 12/2010, pag. 1083).

Nota (8) — TESAURO, *Dir. comunitario*, Cedam, 2008, pag. 340, con rinvio a Corte Cost. 13 luglio 2007, n. 284, 18 aprile 1991, n. 168, 23 aprile 1985, n. 113;

Nota (9) — Sentenza 23 aprile 1985, n. 113; Sentenza 18 aprile 1991, n. 168;

Nota (10) — Corte Giust. Sentenze, 3 febbraio 1977, in causa C-52/76 e 5 marzo 1986, in causa 69/85.

Nota (11) — Il valore retroattivo delle sentenze della Corte rese a titolo pregiudiziale va tuttavia conciliato con il principio generale della certezza del diritto (ved. sent. 13 gennaio 2004, C-453/00). Inoltre la Corte si riserva il potere di limitare nel tempo la portata delle proprie

La sentenza “sopropé”, causa C-349/07

Nella causa C-349/07, meglio nota come causa Sopropé, la domanda di pronuncia pregiudiziale avanzata alla Corte di Giustizia Europea dal giudice remittente, si fondava sull'interpretazione del principio del rispetto dei diritti della difesa nella sede preventiva amministrativa. Si trattava cioè di stabilire se il termine di otto giorni, assegnato dal paese membro al contribuente, dovesse essere ritenuto congruo per esercitare in via preventiva il giusto diritto amministrativo. Il ricorrente nella propria difesa richiamava i precedenti della Corte, nell'ambito dei quali veniva reiteratamente affermato che il rispetto del diritto di difesa impone che ogni soggetto, nei confronti del quale si intenda assumere una decisione ad esso lesiva, deve essere messo in condizione di esprimere utilmente il proprio punto di vista (12). Replicava quindi il governo italiano facendo rilevare che il codice doganale non prevede alcun diritto al contraddittorio e che tale previsione sarebbe materia riservata a scelte discrezionali dei paesi membri. Com'era facilmente prevedibile, i giudici europei, nella decisione assunta ed oggetto della presente disamina, hanno riconfermato che:

- i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi generali dei quali la Corte di Giustizia garantisce l'osservanza, ispirandosi alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alle indicazioni fornite dai trattati internazionali sulla tutela dei diritti dell'uomo, cui i Paesi membri hanno cooperato o aderito;

- il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniquale volta 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 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;

- la regola ha lo scopo di consentire all'autorità competente di considerare gli elementi del caso per assicurare una effettiva tutela del soggetto coinvolto, al fine di consentirgli di correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale e far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro.

Insomma, la Commissione della Comunità Europea, ribadiva che il rispetto dei diritti della difesa, impone che il destinatario di una decisione lesiva, abbia il diritto di manifestare il proprio punto di vista in un ragionevole periodo di tempo (13). Conseguentemente a detta sentenza la migliore dottrina (14) ha fatto rilevare che la sentenza assume un rilievo pratico di assoluto valore, per via del fatto che la Corte di Giustizia Europea ha rimarcato che il contraddittorio corrisponde ad uno strumento di attuazione dei principi di buona amministrazione. Inoltre vi è un interesse pratico e applicativo conseguente al momento di esecuzione del contraddittorio che può portare a considerare, il possibile successivo vizio di omessa considerazione, nella parte motiva dell'atto impositivo, degli elementi offerti dal contribuente in sede di contraddittorio. L'atto potrebbe infatti essere considerato affetto da vizio motivazionale ancor prima, e indipendentemente, dalla verifica della fondatezza nel merito della pretesa. Si pensi infatti all'obbligo di motivare il provvedimento finale considerando le osservazioni formulate dal contribuente nelle ipotesi di liquidazione e di controllo formale della dichiara-

sentenze pregiudiziali tanto interpretative quanto di validità per esigenze di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento (sentenze 6 luglio 1995, in causa C-62/93, 6 marzo 2007, in causa C-292/04, 8 aprile 1976, in causa C-43/75). La Corte tuttavia fa generalmente salva la possibilità di invocare la sentenza pregiudiziale da parte di coloro che abbiano proposto un'azione giudiziaria o un reclamo equivalente prima della sentenza stessa (sentenza 22 maggio 1985 in causa 33/84).

Nota (12) — Corte di Giustizia Europea, sentt. 24 ottobre 1996, causa C-32/95, 21 settembre 2000, causa C-462/98, 12 dicembre 2002, causa C-395/00.

Nota (13) — Corte di Giustizia Europea, sentt. 14/07/1972, causa 55/69, 29/06/1994, causa C-135/92, 13/09/2007, cause riunite C-439/05 P. e C-454/05 P.

Nota (14) — A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in “GT-Rivista di giurisprudenza tributaria” n. 3/2009.

zione dei redditi tesse, non a verificare la correttezza delle operazioni di liquidazione compiute dal dichiarante, ma alla verifica della corrispondenza alla realtà di quanto dichiarato o all'ipotesi dell'invio al contribuente del c.d. avviso bonario previsto dall'art. 6 della L. 27 luglio 2000, n. 212. In tali casi, poiché il contraddittorio è un diritto fondamentale riconosciuto al contribuente e non una facoltà dell'ente impositore, l'Amministrazione finanziaria non potrebbe giustificare l'omissione dello stesso in relazione alla mancanza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Nel medesimo novero vanno poi valutati gli accertamenti applicativi della clausola antielusiva, gli accertamenti sintetici, quelli fondati su presunzioni desunte da conti correnti bancari e nei casi di recupero a tassazione di costi derivanti da operazioni intercorse con imprese estere partecipate, che hanno sede nei c.d. paradisi fiscali.

Conclusioni

Alla luce delle considerazioni sopra espresse, non può non ammettersi una riconosciuta doverosità del contraddittorio nella fase amministrativa tributaria, che forte del diritto comunitario, dovrebbe trovare adeguata cittadinanza anche nel nostro ordinamento interno. Le sentenze emesse dalla Corte di Giustizia Europea nei confronti dei Paesi membri hanno infatti rilevanza pro-

cessuale ed extraprocessuale, vincolano le amministrazioni degli stati membri che devono quindi uniformarsi a detti principi. Inoltre, alla luce di una interpretazione adeguatrice al diritto della Comunità europea, cui deve tendere anche l'interpretazione costituzionale, il giusto procedimento amministrativo, che trova legittimazione nei precetti costituzionali di legalità e di imparzialità amministrativa, risulterebbe essere lesa dalla mancata adozione dei provvedimenti necessari ad instaurare un preventivo contraddittorio tra le parti, non potendosi più considerare sufficiente quella tutela giurisdizionale, a cui si è riferita la Consulta ed assicurata *ex post* dall'art. 24 e dall'art. 113 della Costituzione. Non è più quindi sufficiente considerare il contraddittorio preventivo quale mera facoltà dell'Amministrazione finanziaria, per la ragione che la previsione in termini di facoltà dell'esercizio, oltre che svilirne il contenuto, non troverebbe fondamento giuridico nella rilettura del principio di legalità previsto dall'art. 23 della Costituzione e del principio di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione finanziaria di cui all'art. 97 della Costituzione, interpretati in forma adeguatrice ai principi comunitari. È, altresì, poi utile evidenziare che per la dottrina (15) i principi di legalità e imparzialità amministrativa, per la loro portata generale, in ambito domestico consentono l'estensione del principio comunitario anche alle imposte non armonizzate.

Nota (15) — G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, Rassegna Tributaria n. 2/2009.