



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Venezia**

Il diritto al contraddittorio e gerarchia delle fonti tra normativa comunitaria e normativa nazionale

Dario Stevanato

*Università di Trieste, ODCEC di Venezia,
Avvocato in Venezia*

Venezia, 6 dicembre 2018

La «Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea»

- **Art. 41** – *Diritto ad una buona amministrazione*: diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio
- **Art. 47** – *Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale*: Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge.
- **Art. 48** – *Presunzione di innocenza e diritti della difesa*: Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato.

Il diritto al contraddittorio nella giurisprudenza della ECJ

Il rispetto del diritto alla difesa (contraddittorio) richiede che ogni destinatario di una decisione che influisce in modo significativo sui suoi interessi deve avere il diritto di essere ascoltato

Egli dovrebbe essere in grado di rendere noto il suo punto di vista, il che significa che deve essere fornito un periodo ragionevole per la presentazione delle sue osservazioni difensive

(C-55/69; C-135/92; C-454/05)

Quali sono le basi di tale affermazione?

Il diritto al contraddittorio è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto del diritto della difesa nonché il diritto ad un processo equo in *qualsiasi* procedimento giurisdizionale, ed anche nell'**articolo 41** di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione.

Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo

(ECJ, C-129/13 e 130/13 – Kamino)

Il diritto al contraddittorio ed il pubblico interesse ad un giusto procedimento

- In tale ottica, il diritto al contraddittorio è garantito non solo quale diritto fondamentale di ciascun individuo, ma altresì quale mezzo per conseguire una giusta e corretta decisione, alla luce dell'interesse pubblico insito in ciascun procedimento
- Il principio sancito dalla Corte di Giustizia sembra quindi coerente con la Costituzione Italiana ed in particolare l'art. 97 Cost., ai sensi del quale il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione devono ispirare l'attività amministrativa

Il rispetto del diritto al contraddittorio deve essere garantito anche in *carezza* di specifiche disposizioni

Respect for the rights of defence, as the Court has frequently held, is in all proceedings initiated against a person which are liable to culminate in a measure adversely affecting that person and, in particular, in proceedings which may lead to the imposition of penalties, a fundamental principle of Community law which must be guaranteed **even in the absence of any rules governing the proceedings in question.**

That principle requires that the addressees of decisions which significantly affect their interests should be placed in a position in which they may effectively make known their views

(ECJ, C-395/00, Fratelli Cipriani)

“Obbligo” al contraddittorio

- Obbligo gravante sulle autorità di ciascuno Stato Membro “*quando adottano decisioni nell’ambito del diritto UE*”, anche se la legislazione applicabile non lo prevede espressamente (Sopropè; Kamino)
- La legislazione nazionale che non prevede siffatto obbligo si pone in contrasto al diritto al contraddittorio (Prequ’)

Enforcement

Non soltanto le amministrazioni nazionali sono tenute a rispettare il diritto al contraddittorio quando le stesse prendono decisioni che rientrano nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, ma anche gli interessati devono poter invocare direttamente il rispetto di tali diritti dinanzi ai giudici nazionali.

(ECJ, C- 129/13 e 130/13, Kamino)

Efficacia

- L'irregolarità deve essere contestata in tempo utile per consentire l'esibizione di prove

«l'applicazione del termine di quattro mesi a partire dalla data di spedizione dei prodotti non soddisfa il principio del rispetto del diritto al contraddittorio, poiché l'operatore che ha garantito il pagamento dei diritti di accisa non può essere stato informato in tempo utile del fatto che non era avvenuto l'appuramento del regime sospensivo. Pertanto, contrariamente a quanto richiesto dal detto principio, egli *non potrebbe formulare utilmente le proprie osservazioni* né, in particolare, fornire la prova della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata effettivamente commessa» [\(Fratelli Cipriani\)](#)

- Analoga pronuncia anche in [Sopropé](#)

Come stabilire se il periodo di tempo concesso sia sufficiente?

Qualora il periodo di tempo non sia prefissato da disposizioni comunitarie, vengono in rilievo le disposizioni nazionali a condizione che:

- a) **principio di non discriminazione**: a contribuenti in situazioni comparabili deve essere garantito lo stesso arco temporale per presentare le proprie difese
- b) deve essere garantito l'esercizio del diritto di difesa, nel senso che non deve essere impossibile nella pratica o eccessivamente difficile esercitare tale diritto (**Sopropè**)

Parametri di giudizio 1/2

- La complessità della procedura e della disposizioni da applicare, il numero e lo status delle persone coinvolte, ogni altro interesse pubblico o privato in gioco (tra cui, l'interesse dell'UE al pronto recupero delle risorse proprie)
- Sono le Corti nazionali a dove stabilire, sulla base di un'analisi da effettuarsi caso per caso, se ai soggetti è stato concesso un periodo di tempo sufficiente per esercitare il diritto di difesa, avendo avuto riguardo alle specifiche circostanze del caso concreto

Parametri di giudizio 2/2

- La rilevanza del contraddittorio amministrativo
- Nella causa [Sopropè](#), la circostanza che l'attività di verifica fosse durata diversi mesi ha fatto presupporre che l'impresa fosse a conoscenza dei motivi per i quali era stata eseguita la procedura di controllo e della natura dei fatti contestati

Public purpose

- Il soggetto destinatario di un provvedimento a lui pregiudizievole deve essere messo in condizione di poter presentare le proprie deduzioni difensive prima dell'adozione di un provvedimento definitivo
- La *ratio* risiede nel permettere all'autorità pubblica competente di tenere in considerazione tutte le informazioni a tal fine rilevanti
- Tale regola risponde inoltre all'esigenza di permettere al contribuente la correzione di eventuali errori ovvero di presentare informazioni e documenti che orientino il contenuto dell'atto impositivo (Sopropé, Kamino)
- Naturalmente, quanto detto fa sì che l'autorità pubblica sia obbligata all'esame delle osservazioni difensive presentate dal contribuente

L'efficacia del diritto al contraddittorio

Ciascuna Corte nazionale deve:

- a) verificare, avendo riguardo alle specifiche circostanze del caso, se il periodo riconosciuto al contribuente sia sufficiente all'esibizione di deduzioni difensive
 - b) verificare se l'autorità pubblica abbia avuto sufficiente tempo per esaminare le predette deduzioni del contribuente
- Quindi, mentre la regola generale riguardante il periodo standard di tempo concesso al contribuente potrebbe essere conforme in astratto, essa potrebbe non essere sufficiente nel singolo caso

Le limitazioni al diritto al contraddittorio

- Tuttavia, secondo una costante giurisprudenza UE , il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa **non si configura come una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni**, a condizione che queste rispondano effettivamente a **obiettivi di interesse generale** perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti ([Kamino](#); [Prequ' Italia Srl](#))
- *Ad esempio*, il governo dei Paesi Bassi ha sostenuto che, dato il gran numero di richieste di pagamento da soddisfare quanto prima, nell'interesse della semplificazione amministrativa, un'audizione preventiva delle parti interessate non sarebbe stata efficace, anche considerando che l'udienza potrebbe aver luogo nella procedura successiva

Il diritto alla sospensione della decisione *inaudita altera parte*

- Il rispetto del diritto al contraddittorio viene meno quando il contribuente viene messo in condizione di esprimere le proprie deduzioni in una fase amministrativa successiva, se la legislazione nazionale non consente la sospensione della decisione a lui pregiudizievole
- In tale ottica, è ammissibile che la sospensione sia condizionata al fatto che vi siano buone ragioni per ritenere che la decisione contestata sia incoerente con la legislazione pertinente o che si debba temere un danno irreparabile per la persona interessata ([Kamino](#))

L'effettività della sospensione

In assenza di una sospensione incondizionata degli effetti della decisione presa *inaudita altera parte*, su richiesta delle parti non ascoltate prima



inosservanza del diritto al contraddittorio solo se ci sono limitazioni nel concedere la sospensione

Violazioni del diritto al contraddittorio 1/3

Se le condizioni da garantire per il rispetto del diritto al contraddittorio e le conseguenze per eventuali violazioni non sono stabilite dal diritto dell'UE, esse sono disciplinate dalle norme nazionali a condizione che tali norme siano comparabili con quelle che regolano le situazioni interne (**principio di equivalenza**) e non rendano impossibile o troppo difficile l'esercizio del diritto della difesa (**principio di efficacia**)

Violazioni del diritto al contraddittorio 2/3

- L'obbligo di garantire che il diritto dell'Unione sia pienamente efficace non significa che una decisione contestata, adottata in violazione dei diritti della difesa (diritto al contraddittorio), debba essere annullata in tutti i casi
- L'annullamento avverrà "solo se, se non fosse stato per tale irregolarità, l'esito della procedura potrebbe essere stato diverso" (Kamino)

Violazioni del diritto al contraddittorio 3/3

- Una violazione del diritto dell'interessato di essere ascoltato rende illegittima la decisione, la quale può quindi essere impugnata mediante un'azione diretta dinanzi a un'autorità giudiziaria indipendente
- Spetta al giudice nazionale stabilire, tenuto conto delle circostanze particolari della causa dinanzi ad esso e alla luce dei principi di equivalenza ed efficacia, se la decisione adottata in violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa deve essere annullata per questo motivo ([Global Trans C-29/13 C-30/13](#))
- (Ciò dipende anche dai sistemi giudiziari degli Stati membri)

La normativa italiana

- **Art. 24, L. 4/1929:** Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale.
- **Artt. 1, 7 and 10, L. 241/1990:** I principi espressi dal diritto europeo devono essere applicati in ciascun procedimento nazionale
- **Art. 12, co 7, L. 212/2000**
- **Art. 24, 97 e 111 Cost.**

La giurisprudenza italiana – 1° fase

- Assenza di una norma generale in tema di diritto al contraddittorio
- In un primo momento, la giurisprudenza italiana si è dimostrata aperta all'applicazione dei principi europei
- La Corte di Cassazione ha affermato che il diritto del contribuente ad essere sentito durante la fase amministrativa costituisce un **principio immanente** nel sistema legislativo nazionale ed europeo ([Cass. SS.UU. nn. 19667-19668/2014](#))

La giurisprudenza italiana – 2° fase

- Successivamente, tuttavia, la Corte di Cassazione ha ritenuto di esprimersi diversamente
- Con la nota pronuncia a Sezioni Unite del 2015, si afferma una asserita distinzione tra “tributi armonizzati” e “tributi non armonizzati” a valere sull’efficacia del diritto al contraddittorio ([Cass., SS.UU., n. 24823/2015](#))
- Il diritto del contribuente ad essere sentito vale esclusivamente per i tributi armonizzati
- Il diritto al contraddittorio è “retrocesso” da principio immanente?

La giurisprudenza italiana – 3° fase

- Secondo l'opinione della Corte di Cassazione, i principi europei, quale il diritto al contraddittorio, non concernono tributi nazionali
- 3 ricorsi per illegittimità costituzionale → rigettati
- Attualmente, la maggior parte delle Corti di primo e secondo grado seguono la scia della sentenza del 2015
- Ciononostante, ci sono alcune recenti pronunce che mettono in discussione la valenza del diritto al contraddittorio per i soli tributi armonizzati

La giurisprudenza italiana – qualcosa sta cambiando?

Si segnala, tra la giurisprudenza di merito:

- **CTP Reggio Emilia, 19.1.2016, n. 5**: incompatibilità tra SSUU 24823/2015 con principi comunitari e nazionali → «*si tratta di una decisione che riporta l'orologio all'indietro di almeno 30 anni, a prima della legge sul procedimento amministrativo, della L. 212/2000, della Carta dei diritti fondamentali UE*». Afferma l'obbligo di contraddittorio anche per i tributi non armonizzati
- **CTP Enna, 13.11.2017, n. 1366** la quale, pur aderendo alle SSUU 2015 annulla l'atto impugnato in considerazione dell'evidente consequenziale e reciproca connessione tra IIDD e Iva («effetto assorbente»)
- **CTR Piemonte, 23.02.2018, n. 413**: principio di eguaglianza = rilascio del pvc anche a seguito di verifiche a tavolino
- **CTP Venezia, 19.4.2018, n. 373**: a.a. come «*unicuum*» → violazione contraddittorio determina nullità intero atto impositivo

La giurisprudenza italiana – qualcosa sta cambiando?

Si segnala, tra la giurisprudenza di legittimità:

- **Cass., 6.5.2016, n. 9278** → Rinvio ECJ, C- 276/16, che rileva importanza sospensione
- **Cass, 14.9.2016, ord.n. 18110**: «la garanzia ex art. 12, co. 7, L. 212/2000 si applica a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione»
- **Cass., 8.2.2018, ord. 3060**
- **Cass. 8617/2018** (in tema di ipoteca)

Osservazioni conclusive

- Ingiustificato diseguale trattamento tra verifiche concernenti tributi armonizzati e non armonizzati
- L'art. 41 della Carta Fondamentale dei Diritti dell'Unione Europea non sembra tollerare discriminazioni di tale sorta (cfr. [Cass. 406/2015](#))
- **Paradosso**: in caso di violazione del diritto al contraddittorio, un atto concernente sia imposte armonizzate che non armonizzate può essere ritenuto metà valido e metà invalido?
- «discriminazione a rovescio» ([CTP Reggio Emilia, 7.2.2017, n. 55](#))

Osservazioni conclusive – contrasti legislativi

- **Art. 9 L. 11.3.2014, n. 23:** pone l'obiettivo di rafforzare il diritto di difesa del contribuente nel corso della fase amministrativa. Chiede inoltre di subordinare la notifica di atti impositivi ai contribuenti all'esperimento di un preventivo contraddittorio
- **Art. 1, L. 241/1990:** L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, **nonchè dai principi dell'ordinamento comunitario.**

Osservazioni conclusive – contrasti con la prassi

Lo scambio di informazioni tra contribuente e amministrazioni finanziaria è valorizzato da quest'ultima

- **AdE, circ. 16/2016**: il contribuente deve essere sentito prima dell'emissione dell'avviso di accertamento
- **AdE, circ. 32/2006** e **Ag. Dogane, circ. 8/2016**: per l'amministrazione finanziaria, il contraddittorio rappresenta un metodo effettivo per la quantificazione della pretesa fiscale e la riduzione di eventuale future conflitti giudiziari
- **Ag. Dogane, nota 146542/2017**: applicazione contraddittorio preliminare riferibile sia ad accise armonizzate che non armonizzate
- **GdF, circ. 1/2018**: In base al diritto comunitario, il diritto al contraddittorio è un principio immanente che vale anche nel sistema legislativo nazionale



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Venezia**

Grazie per l'attenzione

Dario Stevanato

*Università di Trieste, ODCEC di Venezia, Avvocato
in Venezia*