

Image



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



LE FONDAMENTA COSTITUZIONALI E COMUNITARIE DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il principio del contraddittorio costituisce un presidio di garanzia per il cittadino nell'ambito dei procedimenti amministrativi. La corte europea ha sancito la necessità della partecipazione anche nei procedimenti tributari. L'ordinamento italiano, tuttavia, appare intrinsecamente restio ad accogliere tali principi.

di **Enzo Costagliola**

IUS/12 - DIRITTO TRIBUTARIO
Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile
Alessio Giaquinto

Publicato, Venerdì 29 Novembre 2024



Abstract ENG

The principle of adversarial proceedings is a fundamental safeguards for citizen in the administrative procedures. European judges stablished the necessity of the participation also in the tributarial procedure. However Italian legal system seems intrinsically reluctant to fully embrace this principle.

Sommario 1. Il contraddittorio quale corollario dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione, e del giusto processo. - 2. Principi generali del diritto comunitario europeo: la sentenza Sopropè della Corte di Giustizia. - 3. Conclusioni.

1. Il contraddittorio quale corollario dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione, e del giusto processo.

Il riconoscimento del contraddittorio procedimentale, alla stregua di strumento di garanzia del contribuente, rimanda ai principi generali del diritto di difesa del singolo e a quello della partecipazione all'attività amministrativa. Il diritto di difesa nel procedimento riflette le garanzie che la procedura giudiziaria riconosce al singolo, compreso il contraddittorio.

La partecipazione procedimentale si realizza, in parte, con la conoscenza del contenuto del provvedimento e con la rilevazione degli interessi del soggetto passivo. Laddove è riconosciuto il contraddittorio endo-procedimentale, a tutela del contribuente, la partecipazione è intesa non come mera conoscenza del procedimento, ma conoscenza attiva dell'interesse del privato all'esercizio del diritto di difesa, prima della determinazione del provvedimento finale. Il diritto del contribuente alla "buona amministrazione" è non solo funzionale all'interesse generale, ma anche fondamento del diritto dell'interessato alla corretta applicazione dei principi e delle regole generali dell'ordinamento (1). Anche prima dell'emanazione dello Statuto del contribuente, pur senza espresse disposizioni, era possibile individuare la previsione di una partecipazione generalizzata del contribuente, che vincolava l'Amministrazione a prendere in esame le ragioni esposte, attraverso innanzitutto il richiamo al principio costituzionale del giusto procedimento. Quindi un contraddittorio anticipato era in parte ravvisabile, come sostenuto da diversi autori, quale elemento strutturale della disciplina dell'accertamento (2).

Nell'evoluzione del sistema tributario nazionale si evince una forte valorizzazione del

contraddittorio, non solo come strumento di attuazione del giusto procedimento e tutela degli interessi del contribuente, ma anche come garanzia di certezza dei fatti a sostegno dell'esercizio del potere impositivo, nella fase di acquisizione delle prove. Il confronto tra le parti è necessario laddove l'accertamento si fonda su dati non certi. Il contraddittorio procedimentale tra Amministrazione finanziaria e contribuente consente una maggiore valutazione degli elementi dell'obbligazione tributaria, è infatti essenziale, per una corretta acquisizione dei dati nella determinazione delle maggiori basi imponibili, laddove il contribuente sarà in grado di conoscere tutti gli elementi che influiscono ed inoltre sono in grado di incidere nella sua sfera giuridica (3). Il contraddittorio preventivo rappresenta una chiara espressione del "principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente", come si legge anche nell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto, si colloca nel quadro generale del principio di difesa, inteso non solo quale garanzia di parità delle parti processuali, ma anche come possibilità per il privato di far conoscere le proprie ragioni nella fase procedimentale, di formazione del provvedimento impositivo. Il termine contraddittorio, rimanda ad un principio di diritto processuale, sancito dalla Costituzione all'art. 24, in base al quale il diritto di difesa è inviolabile in ogni stato e grado del procedimento ed il dialogo tra le parti garantisce la possibilità per entrambe di partecipare al procedimento ai fini della decisione finale. La partecipazione del privato al procedimento ha lo scopo di far emergere gli interessi del soggetto, sottesi all'azione amministrativa, affinché si giunga ad una più completa e consapevole ponderazione degli interessi, in armonia con i principi costituzionali di "buon andamento ed imparzialità" dell'azione amministrativa, di cui all'art. 97 Cost.

Si assiste nel sistema comunitario all'affermarsi, attraverso la giurisprudenza, dell'applicazione obbligatoria del principio del contraddittorio nei procedimenti impositivi. Mancando all'interno del sistema nazionale un uguale forza espansiva, il contraddittorio procedimentale fa invece leva sui principi costituzionali che governano l'attività amministrativa, anche ricorrendo all'art. 1 della legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo, che vincola l'agire dell'Amministrazione al rispetto dei principi dell'ordinamento comunitario (4). L'iter procedimentale seguito dall'Amministrazione finanziaria, nel rispetto delle regole del giusto procedimento, in un contesto di contraddittorio effettivo, secondo i canoni costituzionali e comunitari, è garanzia di certezza e obiettività della norma tributaria.

La previsione di un contraddittorio endo-procedimentale, in via generale, risulta essere non solo strumento di tutela del privato ma anche garanzia di completezza dell'istruttoria, ed una efficace funzione deflattiva del contenzioso tributario. L'autonomia propria di questa fase rispetto a quella processuale, non preclude inoltre al contribuente, che non ha preso parte alla fase procedimentale, di far valere le proprie ragioni in sede giurisdizionale.

La garanzia del contraddittorio è riconosciuta nei procedimenti tributari di diversi Paesi europei, all'interno dei quali è compreso un momento di confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, che precede la formazione dell'atto di accertamento ed in alcuni di detti procedimenti l'esercizio dei poteri di controllo è considerato autonomamente rispetto al successivo procedimento di accertamento. Tale strumento realizza un'effettiva tutela del contribuente, qualora sia possibile, a seguito dei controlli, rilevare violazioni e irregolarità, che sono emerse prima dell'emissione dell'avviso di accertamento (5). La giurisprudenza comunitaria ha avuto un ruolo chiave nell'affermazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo-tributario, e il leading case è stata la sentenza "Sopropè", del 18 dicembre 2008, come si chiarirà in seguito, in essa la Corte di Giustizia Ue ha giustificato la partecipazione del contribuente alla fase di formazione del provvedimento finale sulla base del diritto di difesa, indipendentemente dal possibile ricorso giurisdizionale.

L'assenza nel procedimento del confronto tra le parti, ossia la non partecipazione attiva del privato al procedimento amministrativo, è causa di violazione del principio di "buona amministrazione", ma ha dei riflessi significativi nella tutela del soggetto passivo. Il contribuente necessita di esercitare il diritto di difesa, anche in fase precontenziosa, qualora il provvedimento amministrativo sia lesivo nei suoi confronti.

Preme sottolineare che la diretta e immediata impugnabilità degli atti istruttori del procedimento tributario dipende dalla lesione di situazioni soggettive, di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo, diverse da quelle della sfera patrimoniale, incisa dal provvedimento impositivo.

La tutela riconosciuta esclusivamente attraverso il ricorso avverso l'atto di accertamento o di irrogazione delle sanzioni non assicura un'adeguata difesa delle situazioni soggettive compromesse nel corso delle indagini, contraria quindi alle garanzie degli art. 24 e 113 della Costituzione. Peraltro in questo ragionamento trova spazio il principio immanente nel nostro ordinamento della cosiddetta parità delle parti, all'art.111 della Cost.

Il privato deve essere in grado di difendersi nel corso della fase istruttoria, ma l'autonoma impugnabilità di un atto istruttorio, accolta dalla dottrina, incontra ancora difficoltà in giurisprudenza (6). Quindi, il confronto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, assicurando la partecipazione nel procedimento tributario, consentirà al soggetto passivo il diritto di replica e di difesa, in una fase precontenziosa ed una valutazione dell'agire amministrativo, in un più ampio significato di buona amministrazione. Il percorso logico-argomentativo di ancorare il giusto procedimento alla Costituzione, privilegia le istanze difensivogarantiste dell'art. 24, comma 2, Cost., diritto di difesa, e art. 113 Cost., comma 1, tutela giurisdizionale. Il giusto procedimento, inteso

come partecipazione e contraddittorio, è apparso il mezzo per far emergere nell'azione amministrativa tutti gli interessi coinvolti infatti la funzione amministrativa, nel perseguimento delle sue funzioni incontra gli interessi dei privati e può invadere la sfera giuridica degli individui. Il diritto di difesa dell'art. 24 Cost. oltrepassa i confini della mera funzione giurisdizionale per imporsi anche in quella amministrativa. Merita di essere analizzato il nesso tra "giusto processo" e "giusto procedimento", se l'art.111 Cost. può andare oltre la funzione giurisdizionale, considerare il "giusto processo" nella funzione amministrativa. In realtà solo una trama processuale comune alla giurisdizione ed all'amministrazione consente una lettura amministrativa dell'art. 111 Cost.

E' utile considerare il giusto processo un modello mediante il quale strutturare il procedimento amministrativo, in cui la realizzazione della giustizia attraverso il contraddittorio assume particolare significato.

2. Principi generale del diritto comunitario europeo: la sentenza Sopropè della Corte di Giustizia.

Non sarebbe completa l'analisi riguardo ai principi di garanzia del contribuente senza rilevare l'influenza della giurisdizione e legislazione comunitaria. Il contraddittorio infatti è un principio generale del diritto della comunità europea.

Può essere inquadrato nell'ambito della tutela dei diritti e dei principi fondamentali, all'interno del quale la giurisprudenza della corte di giustizia riveste un ruolo importante per il controllo sia sugli atti comunitari, sia su atti e comportamenti degli ordinamenti nazionali di attuazione del diritto comunitario.

Una misura nazionale può subire il sindacato della Corte di Giustizia quando il riconoscimento di un diritto fondamentale è strettamente legato alla tutela di una delle libertà riconosciute dal Trattato. L'obbligatorietà del contraddittorio difensivo è sancita espressamente dalla Corte di Giustizia UE. Nella disciplina dei procedimenti amministrativi, tra i diritti fondamentali è presente il diritto di difesa, autonomo e distinto però dalla tutela giurisdizionale. La partecipazione in contraddittorio al procedimento tributario è intesa quale "anticipazione della difesa". Per la prima volta questi diritti sono stati riconosciuti dalla Corte UE nella sentenza resa nel caso "Alvis" (7), che riguardava un procedimento in materia di rapporti di lavoro dipendente, successivamente gli stessi hanno ottenuto un'applicazione giurisprudenziale più ampia, come si evince dalle numerose sentenze, in cui la Corte ha ritenuto di ricorrere al diritto di difesa tutte le volte in cui una procedura si conclude con una decisione che incida sensibilmente sugli interessi di un soggetto (8), fino ad arrivare alla pronuncia "Ismeri Europa S.r.l"(9), nella quale la Corte ha esteso il principio anche ai procedimenti che non incidono direttamente

sui diritti degli interessati (10).

Nonostante i numerosi interventi della Corte in tema di contraddittorio, il momento più significativo è stata la pronuncia del 18 dicembre 2008, in materia doganale, che ha avuto ad oggetto la controversia riguardante la società portoghese "Sopropè", in cui è stato sancito che il diritto di difesa, principio generale del diritto comunitario, viene applicato tutte le volte in cui è adottato dall'Amministrazione un provvedimento lesivo degli interessi di un soggetto, che deve poter manifestare il suo punto di vista, e far valere le proprie osservazioni prima dell'adozione della decisione finale, al fine di consentire all'autorità di conoscere tutti gli elementi utili alla decisione ed assicurare, in questa maniera, una tutela effettiva del soggetto coinvolto (11). Nella nota sentenza citata, "Sopropè", 18 dicembre 2008, causa C-349/07 (12), l'obbligatorietà del contraddittorio anche nei procedimenti tributari, è affermata dalla Corte a chiare lettere. Questa pronuncia ha effetti significativi sulla disciplina dei procedimenti tributari che riguardano l'applicazione di armonizzati e non (13). In essa la Corte segue la stessa linea tracciata nelle sentenze precedenti (procedimento C-395/00 del 12/12/2002 cd. "Cipriani", procedimento C-32/954 dell'ottobre 1996 cd "Lisretal" e procedimento C-462/1998 del 21 settembre 2000 cd "Mediocurso"), riconoscendo il diritto dei destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi di poter manifestare il loro punto di vista, beneficiando, inoltre, di un termine sufficiente. Mentre nella sentenza "Cipriani", il riferimento era all'invalidità di una regola contenuta in una direttiva comunitaria, che non prevedeva il contraddittorio, questa sentenza ha invece ad oggetto l'assenza di contraddittorio in una norma nazionale e così la Corte sancisce che i termini per esercitare il diritto di difesa vanno ricercati all'interno della normativa nazionale (14). La controversia in argomento vedeva contrapposte la società "Sopropè-Organizacoes de cacado Lda" (Sopropè impresa portoghese di commercio di calzature) e "Fazenda Pública" (l'Erario portoghese).

Nel corso del 2003 hanno avuto inizio le verifiche da parte dell'autorità portoghese delle dogane, in ordine ad un certo quantitativo di merci importate dall'Asia. I relativi controlli hanno evidenziato che alcune operazioni d'importazione fossero state realizzate presentando certificati d'origine e documenti di trasporto falsificati, e conseguentemente non potendo godere delle agevolazioni di cui hanno beneficiato, erano soggette al dazio in base all'aliquota ordinaria.

L'Amministrazione portoghese ha così provveduto ad invitare la società ad esercitare il suo diritto di audizione preventiva, prima quindi del provvedimento finale in base all'ispezione e ai relativi allegati, entro il termine di otto giorni. Dopo tredici giorni, l'Amministrazione ingiunge alla società "Sopropè" il pagamento dei maggiori tributi dovuti, ritenendo che le osservazioni presentate non fossero sufficienti a modificare le conclusioni raggiunte nel progetto di relazione dell'ispezione. Il ricorso fatto in seguito

dalla società al giudice nazionale, in cui lamentava l'insufficienza del termine accordatele, non raggiunse un esito positivo ed in appello dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo (Corte suprema amministrativa), avverso detta pronuncia, sancì in particolare la non applicazione del principio che garantisce il diritto di difesa contenuto nel diritto comunitario.

Nell'ambito di detto ricorso il giudice decide di sospendere il processo e di sottoporre alla Corte l'interpretazione delle questioni pregiudiziali, di conformità ad esercitare il diritto di difesa (15). La Corte ebbe modo di affermare che, in relazione al recupero dei dazi doganali, un termine compreso tra 8 e 15 giorni, stabiliti dalla normativa portoghese, ai fini dell'esercizio orale o scritto del diritto del contribuente di essere ascoltato, non rende impossibile o eccessivamente difficile il diritto di difesa, riconosciuto dall'ordinamento comunitario, e di confermare comunque che l'adeguatezza dei termini deve essere verificata caso per caso, tenendo conto della complessità delle operazioni, della distanza, dei rapporti intrattenuti con le autorità competenti, delle dimensioni dell'impresa e di tutto ciò che incide sul contenuto e sulla natura delle difese utili all'interessato.

I giudici, mediante un'interpretazione della normativa interna che contiene il diritto di difesa, in considerazione del raggiungimento delle finalità perseguite, hanno rilevato, tra l'altro, il dovere per l'Amministrazione procedente di motivare il proprio atto anche alla luce delle osservazioni mosse dall'interessato.

Così facendo l'esercizio del diritto di difesa e l'adempimento da parte dell'Amministrazione del dovere di motivazione consentono, non solo al contribuente di concorrere alla determinazione dell'atto, ma anche di garantire un controllo giudiziale della legittimità dell'agire amministrativo più efficace (16).

I giudici di Lussemburgo hanno ritenuto che non è più sufficiente garantire l'esercizio del diritto di difesa esclusivamente in sede giurisdizionale, ma è necessario garantire in modo generalizzato un coinvolgimento attivo nel procedimento (17). Il principio che sancisce il diritto di difesa, inteso quale diritto dell'interessato ad esporre le proprie ragioni all'Amministrazione, prima della formazione del provvedimento finale ed inoltre l'obbligo di motivazione concernono la trasparenza necessaria nell'azione amministrativa. È evidente che gli effetti di detta pronuncia della Corte UE debbano andare oltre i tributi "comunitari", tra l'altro la dottrina fa spesso riferimento alla forza espansiva del principio del contraddittorio difensivo, non solo al fine di risolvere controversie questioni giurisprudenziali.

Alla luce dell'importante pronuncia giurisprudenziale, in ambito europeo, della sentenza Sopropè, che ha sancito il valore di principio generale del contraddittorio, nel nostro

ordinamento quest'ultimo è in grado di trovare applicazione, per effetto della previsione legislativa dell'art. 1 della legge n. 241 del 1990, il cui testo recita che “ L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri economicità, di efficacia, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle disposizioni che disciplinano i singoli procedimenti nonché dai principi dell'ordinamento comunitario”.

La disposizione dell'articolo appena citato (18) corrisponde ad un passaggio legislativo fondamentale per l'ingresso nel nostro ordinamento di tutti i principi comunitari (19).

Essa riconosce il principio del giusto processo anche in questa materia, a fronte del sistema comunitario, che pur fissando detto principio all'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) ne esclude l'estensione al procedimento tributario, la norma infatti non menziona il processo tributario, riferendosi solo alle controversie “sui diritti e doveri di carattere civile”, da un lato, e “sulla fondatezza di ogni accusa penale”, dall'altro. Al riguardo anche l'orientamento giurisprudenziale della Corte Europea dei Diritti dell'uomo è stato restrittivo. Pur confermando nelle sue pronunce la tutela limitata del giusto processo ai soli procedimenti penali ed alle controversie che hanno ad oggetto i diritti e gli obblighi di natura civile, è ammessa l'estensione ai procedimenti regolati dal diritto pubblico. Per il processo amministrativo, esclusivamente nelle controversie di natura privata, e per il processo tributario, se ha ad oggetto l'applicazione di sanzioni penali.

3. Conclusioni

Alla luce di quanto esposto, va stigmatizzato il potenziale conflitto tra strumenti intrusivi di controllo, la cui esigenza sia riferita alla piena realizzazione del concorso equo e generalizzato alle spese pubbliche, e la sfera delle libertà personali.

La disciplina del procedimento tributario non enuncia un principio di tipicità dei mezzi istruttori, per cui si suole definire come un sistema probatorio. Purtroppo, il principio di legalità e di inviolabilità dei diritti fondamentali della persona, assistiti da riserve di legge e di giurisdizione, nonché i principi impressi negli artt. 97 e 101 Cost., costituiscono un limite all'esercizio dell'attività istruttoria.

In dottrina si è affermato il principio di derivazione amministrativa, per indicare l'effetto che l'illegittimità degli atti endoprocedimentali si riverbera sul provvedimento impositivo finale. La prospettiva del rapporto garanzie contro potere fiscale non poteva esimersi dalla considerazione che si rileva sempre più pregnante nel nostro ordinamento, del principio di proporzionalità. Questo criterio ha assunto nel tempo, non solo la valenza di carattere che

viene ad integrare in materia tributaria i diritti costituzionali posti a garanzia del contribuente (20), ma diviene strumento utilizzato per conciliare i principi in conflitto (21). Un contributo di ricerca essenziale per una trattazione che voglia comprendere la materia dei diritti. Partendo dalle influenze comunitarie si è arrivati all' applicazione positiva del principio. Con la previsione di cui all'art. 1, primo comma, della Legge n. 241/1990, che si richiama espressamente all'ordinamento comunitario, il principio in esame cessa di essere un principio meramente dottrinale o giurisprudenziale e si qualifica come principio normativo (22), divenendo, inoltre, uno strumento fondamentale per l'individuazione dei limiti quantitativi e qualitativi dei poteri di scelta riservati dall'ordinamento tributario all'Amministrazione finanziaria nell'attività di verifica fiscale. La proporzionalità impone, pertanto, all'Amministrazione finanziaria l'utilizzo di quegli strumenti che, in considerazione del caso concreto nonché della tipologia di contribuente oggetto del controllo, siano non solo necessari ma anche idonei ed adeguati a conseguire l'interesse pubblico e a garantire i diritti del contribuente.

Note e riferimenti bibliografici

- (1) In tema di regolare esercizio del potere amministrativo, e dell'interesse del contribuente, S. F. COCIANI, Il riesame della pretesa tributaria su atti impositivi già oggetto di giudicato. Spunti ricostruttivi in tema di tutela giurisdizionale del contribuente, in Riv. dir. trib., 2011.
- (2) In tal senso, A. FEDELE, L'accertamento tributario ed i principi costituzionali, in AA. VV., Accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni, Giornata di studi per Antonio Berliri, a cura di A. DI PIETRO, Milano, 1994, sostiene un utile supporto nei principi generali del processo, che possono estendere i loro effetti alla fase dell'accertamento, per le connessioni tra la fase del controllo e dell'accertamento e la successiva fase contenziosa. S. LA ROSA, Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario, in Dir. prat.
- (3) La partecipazione del contribuente al procedimento tributario, consente la conoscenza, lungo tutta la sequenza, degli elementi che lo riguardano, ed un controllo condotto in sua assenza inficia la legittimità dell'atto di accertamento che recepisce le istanze di tale controllo. Così Corte di Cassazione, 6 agosto 2008, sentenza n. 21153, nel caso in esame, ha annullato l'atto scaturito da un processo verbale privo della sottoscrizione del contribuente indagato, ed ha sancito la nullità di un avviso di accertamento che si fonda su un processo verbale di constatazione redatto malgrado l'assenza durante i controlli del destinatario del provvedimento, che risultava del tutto estraneo alla compilazione dello stesso.
- (4) In tema S. MULEO, Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti- crisi, in Corr. trib., 2009, sostiene che " il riconoscimento di un modello di giusto procedimento tributario e la sua definitiva e pacifica adozione da parte del legislatore italiano si pone, da un lato, come espressione di civiltà giuridica nonché di una corretta e proficua maniera di interpretare il rapporto tra Fisco e contribuente e, dall'altro, come istituto necessitato dalle regole europee"; P. PIANTAVIGNA, Resistenze nazionali all'infedeltà del contraddittorio endoprocedimentale, in Riv. dir. sc. fin., 2010.
- (5) Per un esame più approfondito delle diverse esperienze europee in ordine all'introduzione dello strumento del contraddittorio procedimentale, vedere C. PICCOLO, Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate, in Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, a cura di T. TASSANI, Roma, 2009.
- (6) Vedere la pronuncia della Corte di Cassazione del 25 novembre 2011, n. 24923, in tema di acquisizione di elementi rilevanti ai fini della verifica, in cui si afferma che avendo natura meramente amministrativa, l'attività di accertamento non prevede l'applicazione generalizzata del contraddittorio, tale che l'irrituale acquisizione di prove mediante accesso fiscale da parte della Guardia di finanza, non le rende inutilizzabili ai fini dell'accertamento, salvo i casi di violazioni di diritti garantiti a livello costituzionale. In tema, L. STRIANESE, L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato, in Rivista on line, Innovazione e diritto.
- (7) Sentenza della Corte di Giustizia UE, 4 luglio 1963, causa 32/62, Maurice Alvis contro Consiglio della Comunità economica europea.
- (8) Sentenza Transocean Marine Paint, 23 ottobre 1974, causa C- 17/74; sentenza Hoffmann- La Roche, 13 febbraio 1979, causa C- 85- 76; sentenza Lisretal, 24 ottobre 1996, causa C- 32/95; sentenza Mediocurso, Sentenza Transocean Marine Paint, 23 ottobre 1974, causa C- 17/74; sentenza Hoffmann- La Roche, 13 febbraio 1979, causa C- 85- 76; sentenza Lisretal, 24 ottobre 1996, causa C- 32/95; sentenza Mediocurso, 21 settembre 2000, causa C- 426/98.
- (9) Sentenza della Corte di giustizia UE, 10 luglio 2001, causa C- 315/99, Iseri Europa S.r.l. contro Corte dei Conti della Comunità Europea.
- (10) Inoltre, si riconosce il principio di difesa anche nei procedimenti avanti ad autorità nazionali, chiamate ad applicare disposizioni attuative di direttive, come nella sentenza Cipriani, 12 dicembre 2002, causa C-395/00, Distillerie Fratelli Cipriani Spa contro Ministero delle Finanze.
- (11) Si legge nella sentenza Sopropè, che "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" (punto 36 e 37); inoltre " la regola secondo cui il destinatario di una decisione a 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. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o di 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".

(12) In merito alla sentenza Sopropè, CGCE 18 dicembre 2008, C- 349/07, con nota G. RAGUCCI, Il contraddittorio nel diritto comunitario, in *Rass. trib.*, 2009; P. PIANNAVIGNA, Resistenze nazionali all'ineffettività del contraddittorio endoprocedimentale, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 2010; A.MARCHESELLI, Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario, in *Riv. giur. trib.*, 2009; F. MONTANARI, Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del " contraddittorio amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario, in *Riv. giur. trib.*, 2009; F. MONTANARI, Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del " contraddittorio difensivo " nel procedimento di accertamento tributario, in *Riv. dir. fin sc. fin.*, 2010.

(13) Vedere, G. RAGUCCI, Il contraddittorio nel diritto comunitario, in *Rass. Trib.*, 2009, 581 e ss.

(14) La Corte precisa che i termini di difesa " da un lato, siano dello stesso genere di quelli che beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti di difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario" .

(15) Le due questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte di Giustizia: 1) " Se il termine da 8 a 15 giorni stabilito all'art. 60, n. 6, della legge generale tributaria e dall'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". 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".

(16) In G. RAGUCCI, Il contraddittorio nel diritto comunitario, in *Rass. Trib.*, 2009, 591 " la Corte ha svolto tali indicazioni utilizzando 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 perseguite.

(17) La Suprema Corte italiana, adeguandosi alla giurisprudenza comunitaria, ha ritenuto illegittima l'ingiunzione emessa senza l'audizione preventiva dell'importatore, nella sentenza 11 giugno 2011, n. 14105. Tali interventi hanno indotto anche l'Agenzia delle dogane a rivedere la propria interpretazione, estendendo la garanzia della partecipazione nella fase istruttoria anche ai casi di revisione dell'accertamento su base documentale, secondo la nota 8 aprile 2011, n. 34631, laddove in precedenza si applicava lo strumento partecipativo solo nei procedimenti che, tramite attività esterne di accesso, ispezione o verifiche, incidevano direttamente nella sfera del privato destinatario (nota n. 29694, del 2010). l'affermazione dei principi di imparzialità amministrativa, presenti nelle costituzioni dei diversi ordinamenti, che si realizzano attraverso lo strumento del contraddittorio.

(18) In proposito, L. DEL FEDERICO, La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi, in *Riv. dir. trib.*, 2010. I singoli Stati, gli organi giurisdizionali degli stessi, dovranno uniformarsi al principio comunitario del contraddittorio, e dovranno interpretare le norme procedurali nazionali secondo detto principio, per non incorrere in violazione del diritto comunitario. Inoltre, F. MONTANARI, Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del " contraddittorio difensivo" nel procedimento di accertamento tributario, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.* 2010, 47, afferma che " Si potrebbe, peraltro, forse giungere a risultati equivalenti anche in assenza dell'esplicito richiamo all'art. 1 della L. n. 241 /1990, valorizzando la cosiddetta " integrazione per principi " ovvero, il fenomeno della " circolarità dei modelli giuridici", che, specialmente negli ultimi anni, ha trovato una " solida" base teorica, sia nella dottrina nazionale, sia in quella comunitaria, sostenuta da un altrettanto " copiosa" ed innovativa giurisprudenza dei Giudici del Lussemburgo fondata, in larga misura, sul cosiddetto principio di effettività." R. MICELI, Indebito comunitario e

sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività, Milano, 2009; F. MONTANARI, Evoluzione del principio di effettività e rimborso dei tributi incompatibili con il diritto comunitario, in Riv. it. Dir. pubbl. comunitario.

(19) Dopo la sentenza Ferrazzini c. Italia del 12 luglio 2001, si mostra maggiore apertura del giusto processo europeo alla controversie tributarie. L'art. 6 rubricato "Diritto ad un equo processo" considera il giusto processo un diritto fondamentale dell'uomo, individua le caratteristiche dell'attività giurisdizionale, e pur non facendo riferimento preciso al contraddittorio, esprime la necessità che la causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole.

(20) In tal senso, v. F. AMATUCCI, Il rafforzamento dei principi comunitari europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2013.

(21) Cfr. A. PITTEN VILLOSO, Eguaglianza tributaria e proporzionalità, in Riv. Dir. Trib., 2006.

(22) Si veda in argomento il recente lavoro monografico di V. FANTI, la quale ricostruisce così le varie dimensioni della proporzionalità: proporzionalità come principio normativo che applicandosi all'attività vincolata si configura patologicamente come vizio di violazione di legge; proporzionalità come canone giuridico dell'agire discrezionale che si configura come vizio di eccesso di potere; proporzionalità come principio meta giuridico che incide sul merito amministrativo; proporzionalità come criterio che permettendo addirittura la recessione del fine pubblico imposto dalla norma attributiva del potere rispetto agli ulteriori interessi rilevanti in concreto si configura come applicazione del principio di legalità.

* Il simbolo {https/URL} sostituisce i link visualizzabili sulla pagina:
<https://rivista.camminodiritto.it/articolo.asp?id=10595>