

## ACCERTAMENTO

---

### ***Rapporti tra diritto al contraddittorio ed accertamento accelerato***

di **Luigi Ferrajoli**

Il diritto al **contraddittorio preventivo** in fase di accertamento e prima dell'emissione dell'atto impositivo rappresenta senza dubbio un tema al quale dottrina e giurisprudenza guardano con costante **attenzione**.

Le **pronunce** di merito e di legittimità in tale materia si sono prevalentemente occupate della legittimità o nullità dell'atto emanato in **violazione del termine** concesso al contribuente per presentare **osservazioni** a seguito di accessi, ispezioni e verifiche presso i locali dove viene esercitata l'attività d'impresa in violazione dell'**articolo 12, comma 7, della L. 212/2000** (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

La rilevanza del diritto al contraddittorio preventivo, espressione del **diritto di difesa** nel procedimento amministrativo ed in particolare in **materia tributaria**, è argomento che travalica i confini nazionali per essere oggetto di pronunce da parte della **Corte di Giustizia dell'Unione Europea** in materia di tributi armonizzati cui l'ordinamento nazionale ha l'obbligo di uniformarsi.

Recentemente il diritto di essere **ascoltati** nell'ambito di un procedimento amministrativo è oggetto delle interessanti **conclusioni** presentate in data 25 febbraio 2014 dall'Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia nelle [\*\*cause riunite C-129/13 e C-130/13\*\*](#), nelle quali si discuteva di dazi doganali.

Preliminarmente si rileva che l'art. **41 della Carta** dei diritti fondamentali dell'Unione europea riconosce come espressione del diritto ad una **buona amministrazione** il diritto di ogni persona a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole. Tale diritto comprende in particolare il **diritto di essere ascoltati prima** che venga adottato un provvedimento individuale potenzialmente pregiudizievole.

Partendo da tale assunto la prima conclusione cui giunge l'Avvocato Generale richiama la sentenza resa dalla medesima Corte nella causa C-349/07 (**Sentenza Sopropé**) nella quale il Giudice precisava che *"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"*. Pertanto non solo le **amministrazioni nazionali** sono tenute a **rispettare** i diritti di difesa nell'attuazione del diritto dell'Unione, ma anche gli **interessati** possono **invocare** il rispetto di tali diritti dinanzi ai giudici

nazionali.

In secondo luogo viene chiaramente **distinto** il diritto ad essere ascoltato dall'amministrazione **prima** che l'atto venga emanato dal diritto di impugnare l'atto **successivamente**. Riconoscere solo la possibilità di impugnazione successiva è ritenuto lesivo del diritto sancito dall'art. 41 della Carta, così come formulato, tanto più se il successivo ricorso **non** produce l'effetto immediato di **sospendere automaticamente** l'efficacia del provvedimento impugnato.

**Restrizioni** al diritto di difesa sono ammissibili purché rispondano effettivamente ad obiettivi di **interesse generale** e non costituiscano un intervento sproporzionato ed inaccettabile.

Tale interesse generale **non** è riscontrabile nella **scadenza dei termini** legati al procedimento, talché una normativa nazionale che consenta di **sacrificare** il diritto alla previa audizione dell'interessato per motivi legati ai termini del procedimento è senz'altro **lesiva** del diritto di difesa.

Questo passaggio rappresenta indubbia rilevanza in tema di **accertamenti interni**, posto che l'amministrazione, in violazione dall'art. 12, comma 7 dello Statuto dei Diritti del contribuente, invoca spesso l'imminente scadenza del termine per l'esercizio dell'azione accertatrice come **"specifica ragione di urgenza"** che consente l'emanazione dell'atto *ante tempus*. Tale prassi è quindi **sanzionabile** alla luce dei principi e diritti riconosciuti dall'ordinamento comunitario, almeno in tema di tributi armonizzati.

L'**Avvocato** Generale argomenta ulteriormente ritenendo che, nel silenzio della normativa europea, è il **legislatore nazionale** a dover approntare strumenti di **tutela effettiva** del diritto di difesa, garantendo l'**equivalenza** tra diritto dell'Unione e diritto interno. L'**annullamento** dell'atto può essere valutato dal giudice come conseguenza laddove, in mancanza della violazione, il procedimento avrebbe potuto comportare un **risultato diverso**. Tale valutazione dovrà essere effettuata con **estrema** attenzione dal giudice considerata la rilevanza del diritto in "gioco".

Le considerazioni che precedono inducono a ritenere che il diritto al contraddittorio preventivo **dovrebbe** essere riconosciuto come principio generale applicabile a **tutti** gli accertamenti e a tutte le imposte e quindi non solo alle ipotesi espressamente indicate dalla normativa interna o ai tributi di derivazione comunitaria, per non condurre ad un trattamento discriminato dell'esercizio del diritto di difesa.