

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 ché 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.