

## Il riconoscimento del diritto al contraddittorio preventivo in ambito tributario, ovvero il superamento della tutela differenziata

12 Settembre 2018

Fernando Prattichizzo, Maria Rosa Toscani

Sul Sole 24 Ore del 23 giugno scorso Franco Gallo, presidente emerito della Corte Costituzionale, con riferimento all'articolo 111 della Costituzione, rivendicava anche in ambito tributario il giusto processo attraverso le tre regole del contraddittorio, della parità delle armi e della terzietà del giudice. A commento dell'articolo Antonio Damascelli scriveva il 29 giugno che la tutela differenziata del contribuente costituisce sul piano culturale il ritorno all'*ancien regime*, cioè ad una concezione del tributo riconducibile al potere del sovrano-persona.

Del resto, anche il sistema tributario prima di Cristo, nel periodo della tarda età repubblicana, prevedeva che i *publicani* gestissero la riscossione con un aggio fino al 45% e che le giurie, composte da *equites*, amministrassero e denegassero giustizia verso coloro che denunciavano ai tribunali romani le malversazioni perpetrate in provincia, come testimonia Cicerone nelle sue orazioni contro Verre.

Tornando ai nostri tempi, il riconoscimento del diritto al contraddittorio preventivo in ambito tributario - un esempio paradigmatico della tutela differenziata cui il contribuente è attualmente sottoposto - è inserito nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea al titolo V (Cittadinanza), articolo 41, comma 2, lettera a), che contempla il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio. Al successivo titolo VII (Disposizioni generali), l'articolo 52 (Portata e interpretazione dei diritti e dei principi) prevede che eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti riconosciuti dalla Carta devono essere non solo previste dalla legge, ma devono anche rispettare il contenuto essenziale di detti diritti.

Il mancato adeguamento delle legislazioni statali alle norme e alla giurisprudenza comunitaria ha generato un vasto contenzioso ed una straordinaria disparità di pronunce giudiziarie. Il Consiglio di Stato in Adunanza Plenaria ha emesso il 25 giugno scorso la sentenza n. 9, statuendo il principio di diritto che **il giudice amministrativo provvede in ogni caso a non dare applicazione ad un atto normativo nazionale in contrasto con il diritto dell'Unione europea**. Si sottolinea che la legge n. 241/1990, articolo 1, comma 1, attribuisce fondamentale rilievo ai principi dell'ordinamento comunitario e che tale norma è sicuramente applicabile alla materia tributaria.

Con l'entrata in vigore il 1° dicembre 2009 del Trattato di Lisbona, il contraddittorio preventivo è entrato a far parte dei principi di diritto comunitario, trovando formale riconoscimento nella fonte comunitaria primaria. Purtroppo, la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 24823/2015 è pervenuta ad una tutela endoprocedimentale differenziata, a fronte di un medesimo procedimento accertativo promosso in relazione a tributi diversi, diversificando il regime fra tributi armonizzati e non armonizzati, oltre che fra tributi accertati "a tavolino" e tributi accertati mediante verifica nei locali del contribuente, riconoscendo la tutela

della nullità dell'avviso di accertamento per il mancato rispetto del contraddittorio preventivo soltanto per i tributi armonizzati o per quelli accertati previa verifica, oltre ai casi specificamente previsti dal legislatore nazionale. Al punto 6 sub 3.1 di questa sentenza della Cassazione il principio di "equivalenza", enunciato al punto 82 della sentenza Corte di Giustizia Europea 3 luglio 2014 in causa C-129/13 e C-130/13, viene relegato a specifiche ipotesi sancite dal diritto nazionale per i tributi armonizzati.

Invece, il **principio di equivalenza** è di carattere generale e stabilisce che per la violazione di un principio di diritto dell'Unione è il diritto nazionale a stabilirne le conseguenze, purchè i provvedimenti adottati siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili.

Per l'ambito tributario il giudice comunitario ha ribadito il concetto nella sentenza 9 novembre 2017, causa C-298/16, al punto 29, dove ha precisato che – in mancanza di una disciplina dell'Unione sull'organizzazione amministrativa degli Stati membri – spetta all'ordinamento giuridico interno di ogni Stato, in virtù del principio di autonomia processuale degli stessi, stabilire le modalità procedurali dei ricorsi intesi a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai contribuenti in forza delle norme di diritto dell'Unione, **a condizione, tuttavia, che dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna. In sostanza, il principio di "equivalenza" è espressione dell'analogia legis e garantisce assoluta uniformità di conseguenze nell'ambito del diritto nazionale, per la violazione di un principio nell'ambito del diritto comunitario. Non vi è dubbio, infatti, che l'analogia possa operare per le norme tributarie procedurali, che regolano l'accertamento e la riscossione.**

Sulla base di tale principio, in assenza di specifica disciplina comunitaria, la tutela dei diritti riconosciuti al singolo dal diritto comunitario non può essere meno favorevole di quella garantita a diritti analoghi riconosciuti dal diritto interno. Insomma, tale principio **evita il rischio che situazioni giuridico-soggettive di fonte comunitaria siano tutelate in maniera più restrittiva rispetto ad analoghe situazioni di diritto interno.** La Cassazione a Sezioni Unite è giunta alla conclusione che nell'ordinamento nazionale non esiste un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo, come invece esiste nell'ordinamento comunitario, chiedendo l'intervento del legislatore.

Invece, sulla base di quanto premesso, in riferimento quindi ad entrambe le sentenze dei massimi organismi della giustizia amministrativa ed ordinaria, **va disapplicata anche in ambito tributario ogni norma del diritto nazionale in contrasto con i principi del diritto europeo, garantendo uniformità di ricadute procedurali e sanzionatorie per la violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale.** Il nostro ordinamento contempla una pluralità di nomofilachie, affidate ai tre organismi supremi della magistratura ordinaria, amministrativa e contabile. I confini tra giurisdizione ordinaria e amministrativa sono diventati negli ultimi tempi sempre più labili, spesso assottigliandosi, fino a diventare impercettibili. **È auspicabile, quindi, che ai sensi dell'art. 374 del codice di procedura civile le Sezioni semplici rimettano alle Sezioni Unite della Cassazione il problema del riconoscimento del diritto al contraddittorio preventivo in ambito tributario, per mancata condivisione di tale principio di diritto, in merito stabilito dalle seconde.**

**TAG:** *processo tributario, principio di equivalenza, costituzionale, Diritto dell'Unione Europea*

---

### **Avvertenza**

*La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di*

*commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.*