

## **Sul contraddittorio anticipato Italia più lontana dall'Europa ?**

Il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato appare ancora lungi dal trovare generale affermazione nel nostro ordinamento. Mentre la Corte di giustizia UE considera il contraddittorio anticipato come principio generale e diritto fondamentale, diverso orientamento, come noto, è stato recentemente manifestato dalle Sezioni unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015. Pur prendendo atto della divergenza tra normativa UE e normativa interna, le Sezioni Unite assumono che, per i tributi non armonizzati, non sussista un obbligo generalizzato della Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale pena l'invalidità dell'atto, ma ciò sia prescritto solo nei casi espressamente previsti dalla legge. Non troverebbe così applicazione il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato in relazione ai tributi non armonizzati.

Nella motivazione la Suprema Corte richiama, tra l'altro, la sentenza della Corte di giustizia resa nella causa C-349/07 (Sopropé), rilevando che i principi dell'ordinamento giuridico dell'UE si applicano nelle situazioni disciplinate da tale diritto e non al di fuori di esse. La Cassazione prende atto della duplicità di regime giuridico che così si manifesta tra i tributi armonizzati - per i quali il contraddittorio endoprocedimentale costituirebbe principio generale - e quelli non armonizzati, per i quali così non sarebbe, rilevando come il superamento di tale dicotomia debba attendersi dal legislatore.

In proposito la Commissione dell'AIDC sezione di Milano per l'esame della compatibilità UE delle leggi tributarie italiane ha formulato le seguenti riflessioni.

Un principio generale che trovi applicazione soltanto per alcune ipotesi, appare in certa misura in contraddizione. Vi è, infatti, da chiedersi se tale visione riduttiva del contraddittorio anticipato sia corretta, tenendo conto del fatto che già negli anni '60 la Corte di giustizia aveva ritenuto che il contraddittorio anticipato, inteso come preventivo confronto tra pubblica amministrazione e destinatario del provvedimento amministrativo a lui sfavorevole prima della sua emanazione, costituisse espressione di un principio generale comune agli Stati membri dell'allora CEE, tra cui l'Italia (cfr. sentenza 4 luglio 1963, causa 32/62).

E ancora: questo diritto al contraddittorio anticipato trova specifica affermazione nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (art. 41) - che dal 2009 con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona ha lo stesso effetto giuridico vincolante dei Trattati - accanto ad altri principi e diritti derivanti dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri, tra cui l'Italia, come sancito nel Preambolo. È, dunque, possibile sostenere che il contraddittorio anticipato sia un diritto "minore" e che, negandolo, non si violino gli obblighi assunti mediante i Trattati? Se così fosse, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione rischierebbe di rimanere solo un esercizio di buona volontà.

La difficoltà di condividere questa visione ci pare si prospetti anche su un piano logico, se, come riteniamo, è corretto affermare che il diritto del destinatario di essere sentito prima dell'emanazione di un provvedimento sfavorevole realizzi tanto il diritto di difesa quanto il dovere di buon andamento della pubblica amministrazione. Entrambi tali principi sono infatti presenti sia nell'ordinamento dell'Unione europea - per effetto dell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di giustizia ed in virtù di quanto previsto dalla Carta dei diritti fondamentali - sia nell'ordinamento nazionale, per effetto degli artt. 24 e 97 della Costituzione.

Appare allora lecito domandarsi perché, a parità di premesse, ossia la compresenza tanto nell'ordinamento UE che in quello nazionale di detti principi, ne consegua un effetto diverso, ovvero il riconoscimento a livello generale del contraddittorio anticipato nella UE ed il suo riconoscimento solo parziale nell'ordinamento nazionale.

A nostro parere, i tributi armonizzati come le imposte indirette e quelli non armonizzati come le imposte dirette danno luogo a "situazioni comparabili" sotto il profilo del procedimento di accertamento, per cui negare il diritto al contraddittorio endoprocedimentale per le imposte dirette equivarrebbe a una palese discriminazione. Confidiamo che la Corte Costituzionale, che a breve dovrà esprimersi sull'ordinanza n. 736/1/15 della CTR di Firenze, sez. I, possa rimettere le cose a posto.

Ci pare infine doveroso osservare che l'impegno assunto dal nostro Paese, in quanto parte nei Trattati, di vincolarsi alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione porti con sé inevitabilmente il riconoscimento del contraddittorio anticipato come diritto derivato dalla nostra tradizione costituzionale, sicché negarne l'applicazione per alcune fattispecie risulta difficilmente compatibile con i Trattati stessi.

Milano, 11 aprile 2016

**Alessandro Savorana e Fabrizio Vismara**

(\*) AIDC Commissione per la compatibilità delle norme italiane con il diritto dell'Unione europea