

Contraddittorio endoprocedimentale: le Sezioni Unite fanno un passo indietro sul “giusto procedimento tributario”

di Ennio Attilio Sepe

SOMMARIO: 1. Premessa 2. Contraddittorio e art. 97 Cost. 3. Estensione del contraddittorio al procedimento tributario 4. Contraddittorio e diritto comunitario 5. Modalità del contraddittorio ed effetti dell'omissione

La sentenza delle Sezioni Unite n. 24823/2015 ha segnato un arretramento rispetto al processo di democratizzazione del procedimento tributario cui erano pervenute le Sezioni Unite, con la sentenza n. 19667/2014, che ha riconosciuto il contraddittorio quale principio immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa previsione normativa. L'arresto ha ignorato l'evoluzione del principio del giusto procedimento - di cui il contraddittorio costituisce il nucleo essenziale - ed il suo rapporto con il principio d'imparzialità sancito dalla Costituzione che, per essere tale, postula indefettibilmente la partecipazione al procedimento dei soggetti coinvolti. Non appare nemmeno condivisibile l'esclusione del principio per i tributi “non armonizzati” in base al diritto comunitario, avendo in passato la Suprema Corte riconosciuto l'esistenza di principi e libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE aventi una portata di generale applicazione.

1. Premessa

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione 9 dicembre 2015, n. 24823 ha suscitato un coro di critiche⁽¹⁾, perché, negando che l'attivazione del contraddittorio nel procedimento tributario costituisca un principio immanente dell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di un'espressa e specifica previsione normativa, ha rimesso in discussione un processo di democratizzazione del procedimento tributario che sembrava finalmente pervenuto al suo approdo con la precedente sentenza delle stesse Sezioni Unite n. 19667/2014.

Le critiche hanno riguardato soprattutto la manifesta disparità fra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, ai quali ultimi non si applicherebbe la garanzia del contraddittorio, con evidenti difficoltà operative in caso di accertamenti a tavolino che comportino riprese in materia di imposte sul reddito e di IVA, nonché la mancata valutazione di ragioni logico-sistematiche a favore di una interpretazione letterale, rivolta a privilegiare una soluzione “politica”.

2. Contraddittorio e art. 97 Cost.

La sentenza n. 24823/2015 ha escluso l'esistenza di un principio generale dell'ordinamento, che impone l'osservanza del **contraddittorio endoprocedimentale** in rapporto a qualsiasi atto dell'Amministrazione fiscale lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, fondato sugli [artt. 24 e 97 Cost.](#), in quanto le garanzie dell'art. 24 riguarderebbero soltanto l'ambito giudiziale, mentre l'art. 97 non conterrebbe “il benché minimo indice rivelatore dell'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale”.

Se più discutibile appare la valenza dell'art. 24 in relazione al procedimento amministrativo sostenuta con l'argomentazione che il contraddittorio endoprocedimentale, consentendo di **anticipare le ragioni difensive del contribuente** ad un momento anteriore all'emanazione dell'atto impositivo, garantisca

maggiore effettività anche alla **tutela giudiziaria** cui il contribuente intende ricorrere dopo la sua emanazione, ben altra consistenza deve riconoscersi al rapporto con l'art. 97.

La sentenza non si è fatta carico di approfondire la progressiva affermazione del **principio del giusto procedimento** - di cui il contraddittorio costituisce il nucleo essenziale - nell'ordinamento ed il suo legame con i principi di imparzialità e buona amministrazione sanciti dall'art. 97 Cost., alla stregua della evoluzione interpretativa che ha caratterizzato in particolare il primo dei due principi.

Il giusto procedimento, così come il giusto processo, hanno come riferimento storico-giuridico il *due process of law di derivazione anglosassone*, che non ha soltanto una valenza processual-penalistica ma si estende a **tutte le modalità di decisione dei pubblici poteri** che comporti una riduzione della sfera giuridica soggettiva dei cittadini.

Nell'ordinamento italiano la prima esplicitazione del principio del giusto procedimento si rinviene nell'art. 3 della Legge abolitrice del contenzioso 20 marzo 1865, n. 2248 (All. E), che, con una disposizione considerata di portata generale, attribuisce gli affari non devoluti al giudice ordinario alle autorità amministrative, le quali, "ammesse le deduzioni e le osservazioni in iscritto delle parti interessate, provvederanno con decreti motivati". Tale norma, prevista per i **ricorsi amministrativi**, disegna una fattispecie procedimentale strutturata in modo che gli organi amministrativi possano imporre limitazioni ai destinatari dell'azione amministrativa solo dopo aver consentito agli stessi di esporre le proprie ragioni, a tutela dei propri diritti.

Il progressivo accentramento dei compiti in capo allo Stato, culminato nello Stato fascista, non favorisce l'affermazione di detto principio come criterio generale dell'azione della pubblica Amministrazione. Né l'entrata in vigore della Costituzione, pur con il ricco catalogo di diritti in essa contemplati, segna per il giusto procedimento una linea di discontinuità rispetto al passato, negandosi dalla giurisprudenza anche del Giudice delle leggi il riconoscimento di una valenza costituzionale del principio.

A partire dalla metà degli anni sessanta del '900 autorevole dottrina ravvisa un fondamento costituzionale al principio del contraddittorio, collegandolo al più generale **principio dell'imparzialità amministrativa** (art. 97 Cost.). In una concezione della funzione amministrativa imperniata sul canone dell'unilateralità, per cui l'interesse pubblico era affidato alla cura dell'Amministrazione che lo perseguiva unilateralmente senza alcuna partecipazione degli interessati, la imparzialità viene intesa soltanto, sotto un profilo soggettivo, come obbligo di neutralità e divieto di disparità di trattamento del funzionario nell'attività amministrativa discrezionale. Ma proprio da tale profilo soggettivo emerge la spinta per un suo superamento a favore di una più penetrante interpretazione oggettivistica del principio, nel senso che l'imparzialità, nel momento della composizione discrezionale degli interessi coinvolti - nel che consiste il contenuto decisorio del provvedimento amministrativo -, per essere effettivamente tale deve previamente consentire ai titolari di quegli interessi di rappresentarli all'interno del procedimento. In tale prospettiva appare allora inevitabile affermare che l'imparzialità sancita dall'art. 97 Cost. postula inevitabilmente la **partecipazione al procedimento dei soggetti coinvolti**.

Con l'entrata in vigore della Legge n. 241/1990, che ha imposto in via generale di conformare l'azione pubblica ad alcuni canoni procedimentali, rendendo normativamente obbligatorio il contraddittorio, si assiste ad una "**procedimentalizzazione**" della funzione amministrativa, costituente il primo nucleo operativo del giusto procedimento. Ulteriore fattore trainante è derivato dalla positivizzazione del giusto processo ad opera della riforma costituzionale del '99.

A seguito di tali eventi la giurisprudenza amministrativa, dimostratasi per il passato del tutto indifferente verso il dato costituzionale (ritenendo senza efficacia precettiva norme come l'art. 97 o non pertinenti altre norme come l'art. 24, richiamate ai fini dell'affermazione dell'esistenza di un principio generale di contraddittorio nell'ordinamento) diviene univoca nello statuire che la **partecipazione del cittadino al procedimento amministrativo**, prevista dalla Legge n. 241/1990, è finalizzata alla effettiva e concreta realizzazione dei principi costituzionali di **buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa**, predicati dall'art. 97 Cost. e quindi, in ultima analisi, alla corretta e giusta formazione della volontà di provvedere da parte della pubblica Amministrazione.

3. Estensione del contraddittorio al procedimento tributario

Data la natura amministrativa del procedimento tributario era naturale richiamare anche per esso il principio generale dell'azione amministrativa del **giusto procedimento**, recante quale nucleo fondamentale il contraddittorio. Trattandosi di un principio generale dell'ordinamento che trae la sua efficacia precettiva dal principio di imparzialità e buona amministrazione di cui all'**art. 97 Cost.**, trova attuazione **anche in difetto di una espressa e specifica previsione** normativa, giustificata da una interpretazione costituzionalmente orientata. Ciò avviene inizialmente con riferimento ai c.d. **accertamenti standardizzati** (in base ai "parametri" o agli "studi di settore"), per i quali l'intervento del contribuente è considerato necessario, anche se non espressamente previsto, "nel rispetto del principio generale del giusto procedimento"⁽²⁾, che deve trovare applicazione appunto in via generale e, quindi, anche a tale tipo di accertamento, mentre le Sezioni Unite n. 24823/2015 sviscerano l'importanza del richiamo e giustificano l'intervento del contribuente con la specificità della fattispecie, anziché in virtù della esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale. L'applicazione di tale clausola operata dalla Suprema Corte, anche negli altri casi in cui manca una previsione normativa, è posta in relazione alle caratteristiche ontologiche della singola fattispecie e non piuttosto ad un principio immanente nell'ordinamento.

L'affermazione dell'esistenza del principio non può nemmeno ritenersi contraddetta dai casi che espressamente prevedono l'instaurazione di un contraddittorio, da considerarsi attuazione di una regola generale che proprio da essi riceve conferma.

È utile ricordare che siffatta opzione interpretativa trova un precedente in quanto ritenuto a proposito del **principio anti-elusione**, anch'esso riconosciuto come principio generale dell'ordinamento fondato, per i tributi non armonizzati, sui principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione di cui all'**art. 57 Cost.** Anche allora l'esistenza nell'ordinamento di un principio generale anti-elusione non si ritenne contrastato dall'intervenuta sopravvenienza di specifiche norme anti-elusive, che anzi parvero confermare la presenza della clausola⁽³⁾.

4. Contraddittorio e diritto comunitario

Non condivisibile è anche l'argomentazione che esclude l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale come principio generale dell'ordinamento in base all'ordinamento comunitario, in quanto questo lo prevede soltanto per i **tributi "armonizzati"** da esso disciplinati, per cui tale principio di derivazione europea non sarebbe applicabile per i **tributi "non armonizzati"**, regolati dal diritto nazionale.

La prima osservazione mossa ha posto in evidenza che, con tale interpretazione, si viene ad operare una inaccettabile distinzione fra tributi di serie A e tributi di serie B, i primi costituiti dai tributi "armonizzati" ai quali si applica, in sede di accertamento, l'obbligo del contraddittorio ed i secondi costituiti dai tributi "non armonizzati" per i quali tale obbligo vige soltanto nelle ipotesi in cui è previsto esplicitamente. Situazione di **disparità di trattamento** che, oltre a presentare profili di illegittimità costituzionale nell'ambito dell'ordinamento nazionale, crea - come si è già rilevato - problemi sul piano pratico laddove si è di fronte ad **accertamenti concernenti imposte dirette ed IVA** (tributo "armonizzato").

Anche, al riguardo, non è superfluo richiamare alla memoria che quando fu introdotta nell'ordinamento nazionale la **clausola generale anti-abuso** dalla Suprema Corte, con la sentenza *Chiappella*⁽⁴⁾, nella scia della sentenza della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in C-255/02, *Halifax*, che per la prima volta l'aveva elaborata per un caso in materia di IVA, il giudice nazionale estese la clausola, ritenendola **applicabile anche all'imposizione fiscale diretta**, prima che il suo fondamento, per tali tributi, fosse rinvenuto nell'**art. 57 Cost.** Tale estensione venne giustificata dalla Suprema Corte con la considerazione che il principio anti-abuso rientrava nell'ambito "dei principi e delle libertà fondamentali

contenuti nel Trattato CE”, di generale applicazione. Con ciò il diritto vivente affermava che ad alcuni **principi fondamentali del diritto europeo** deve riconoscersi una capacità espansiva che va al di là dell’ambito da cui sono tratti. L’affermazione, fatta per contrastare nell’**intero campo dei tributi** l’abuso del diritto *pro fisco*, non è stata più ripresa a sostegno dell’applicazione generale del principio del contraddittorio *contra fiscum*.

È difficile sostenere che il principio generale del contraddittorio disciplinato dalla normativa comunitaria non rientri tra i principi fondamentali dell’Unione Europea, essendo da riconoscere ad ogni persona prima che nei suoi confronti venga emanato un provvedimento individuale lesivo, come affermato, in particolare, dalla sentenza della Corte di Giustizia 18 dicembre 2008 in C-349/07, *Sopropé*.

Non sembra possa negarsi tale inclusione, tenuto altresì conto che l’art. 41 della **Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea** (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee datata 18 dicembre 2000) garantisce il **diritto ad una buona amministrazione**, in consonanza con l’analogo principio sancito dall’**art. 97 Cost.**, stabilendo appunto, al § 2, “il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio”.

5. Modalità del contraddittorio ed effetti dell’omissione

Da ultimo è stato rilevato che, con l’introduzione in via ermeneutica di tale principio, l’interprete non potrebbe sottrarsi al compito di ricostruire, per le ipotesi non specificamente regolate, le concrete modalità di esplicazione del contraddittorio e degli effetti della eventuale inosservanza di dette modalità. Non pare che si tratti di un compito di difficile assolvimento, tenuto conto che, se l’adozione del principio comportante una ipotesi di invalidità introdotta per via ermeneutica impone all’interprete il compito di delinearne i summenzionati aspetti, è pur vero che egli ha come modello di riferimento lo Statuto dei diritti del contribuente, recante **principi generali dell’ordinamento tributario**, che, all’art. 12, comma 7, disciplina le concrete modalità con le quali va attuato il contraddittorio, la cui omissione determina la **invalidità dell’atto conclusivo**, come statuito da Sezioni Unite n. 2013/18184.

È presente il problema della **diversa valutazione**, in tema di tributi “armonizzati”, delle conseguenze della omissione istruttoria nel **diritto europeo**, che, in una **visione più sostanzialistica** degli effetti, ritiene che possa procedersi all’annullamento del provvedimento soltanto se l’osservanza dell’obbligo del contraddittorio “avrebbe potuto comportare un risultato diverso”(5). Ma le stesse Sezioni Unite n. 24823/2015 hanno ritenuto tale criterio insoddisfacente per la sua labilità ed incertezza, reputando sufficiente che le ragioni che il contribuente avrebbe potuto far valere non si rivelino puramente “pretestuose”, così allontanandosi dal dettato della norma comunitaria, e senza porsi il problema se il regime delle nullità per lo più invalso nell’ordinamento nazionale, per il quale la divergenza dal modello normativo, lungi dall’essere qualificabile come meramente formale o innocua, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente svolta dal contraddittorio(6), sia compatibile con il diritto europeo(7).

Note:

(1) Cfr. anche il dibattito in merito aperto su questa *Rivista* da G. Ferranti, “Cassazione e legislatore in ‘corto circuito’ sull’obbligo del contraddittorio”, in *il fisco*, n. 2/2016, pag.107, e proseguito A. Carinci e D. Deotto, “Il contraddittorio tra regola epripincio: considerazioni critiche sul *revirement* della Suprema Corte”, in *il fisco*, n. 3/2016, pag.207.

(2) Cass. n. 17229/2006; Id., n. 2816/2008.

(3) Cass. n. 8772/2006.

(4) Cass. n. 21221/2006.

(5) Corte di Giustizia 3 luglio 2014, causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics.

(6) Corte cost. n. 132/2015.

(7) Al momento di andare in stampa ho preso visione dell'ordinanza n. 736 del 10 gennaio 2016, con la quale la Commissione tributaria regionale della Toscana ha sollevato questione di legittimità costituzionale riferibile all'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente. Nel rilevare l'erroneità della formulazione del dispositivo, nella parte in cui richiama il comma 7 dell'art. 10, anziché dell'art. 12, dello Statuto del contribuente, osservo che il giudice di merito, piuttosto che adire la Corte costituzionale, potrebbe direttamente accedere ad una interpretazione costituzionalmente orientata, giustificata dalla giurisprudenza della Suprema Corte in quei casi in cui essa ha ritenuto operante il principio del contraddittorio come principio generale immanente dell'ordinamento, anche se non espressamente previsto, riconoscendo efficacia precettiva al principio dell'imparzialità sancito dall'art. 97 della Costituzione per i motivi sopra argomentati, non costituendo certo un precedente vincolante l'arresto delle Sezioni Unite n. 24823/2015, da cui il giudice di merito può ben discostarsi con idonea motivazione.