

Limiti a ispezioni e verifiche nella giurisprudenza comunitaria

il diritto al contraddittorio amministrativo

Ciclo di seminari del CPGT – Lecce 17 maggio 2013
Antonio Orlando

Resistenze alla integrazione in campo fiscale

- La **potestà impositiva** è la massima espressione della autorità degli Stati, vera e propria *trincea* della sovranità nazionale
- Nel disegno UE si fa riferimento ad un modello giuridico a due polarità (**civile-penale**) e si glissa sul diritto amministrativo
- Vige, pur se con sempre maggiori eccezioni, il principio di **autonomia procedurale degli SM** nell'attuazione del diritto comunitario e nella tutela delle situazioni soggettive (artt.5,7 e 10 Trattato UE)
- La C. Costituzionale continua a difendere la **visione dualista** (diritto comunitario – diritto domestico separati pur se coordinati), si rifà alla **teoria dei controlimiti** e resiste alla visione monista dell'integrazione, fondata sul primato UE

Il primato del diritto comunitario: “clima”

- iper-protezione degli interessi UE (es. recupero degli aiuti di Stato, abuso del diritto, effetti dei condoni)



tutela rigorosa degli obiettivi UE
(c.d. ***principio di effettività***)

- ***in senso stretto*** (a tutela del singolo): la disciplina interna non può rendere praticamente impossibile la tutela;
- ***in senso generale*** (a salvaguardia del primato europeo): gli interessi UE devono trovare immediata e effettiva attuazione e tale obiettivo non può essere compromesso dalle legislazioni o dai giudicati degli SM

Il primato del diritto comunitario: “clima”

- sopravvalutazione dell'interesse fiscale degli SM, che stabiliscono autonomamente le procedure interne
 tutela minimale/indiretta del contribuente
(c.d. **principio di equivalenza**)
- **CEDU, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia**: “la materia fiscale rientra tra le prerogative del potere d'imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività”, pur se i tributi sono obbligazioni patrimoniali verso lo Stato
- **CdG 9.12.2003 C- 129/00, Comm. c. Italia**, condanna per ritardi e ostacoli nei rimborsi di PA e magistratura, con rinvio al *principio di effettività*
- **c.d. giurisprudenza Francovich** sul diritto dei singoli al risarcimento a fronte della responsabilità dello Stato per violazione del diritto UE

Principi UE: fonti

CEDU (art. 6 TUE):

- protezione della proprietà privata (art.1, Prot. Addizionale, CEDU)
- diritto al processo equo (art.6)
- rispetto della vita privata e familiare (art. 8)
- diritto al c.d. ricorso effettivo (art.13)
- divieto di discriminazione (art.14)

il diritto ad un processo equo

Le aree di tutela previste dall'art.6 sono soltanto la civile e la penale.

La dicotomia del modello di tutela europeo marginalizza la materia pubblicistica e, in particolare, quella della fiscalità.

Tuttavia la giurisprudenza della Corte Europea tende a far rientrare:

- la materia delle violazioni e delle sanzioni amministrative nella tutela penale
- i rapporti della PA che operi secondo le regole privatistiche (es. locazioni di beni pubblici) nella tutela civile
- gli interessi legittimi del privato nei rapporti con la PA che operi quale pubblica autorità nella tutela civile

il diritto ad un processo equo

... inoltre, in campo più strettamente tributario, la giurisprudenza della Corte Europea tende a fornire al contribuente tutela in materia di:

- agevolazioni tributarie
- diritti di prelazione del fisco
- rimborsi tributari
- **verifiche e ispezioni fiscali** (e, più in generale, intromissioni nella sfera privata)

Art.12, Statuto del Contribuente

(Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di **esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo**. Essi si svolgono ... con modalità tali da arrecare la **minore turbativa possibile** allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.
2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha **diritto di essere informato delle ragioni** che l'abbiano giustificata e **dell'oggetto** che la riguarda, **della facoltà di farsi assistere ...**, nonché **dei diritti e degli obblighi** che vanno riconosciuti al contribuente ...

Art.12, Statuto del Contribuente

(Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili puo' essere effettuato **nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista ...**
4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente ... deve darsi atto nel **processo verbale** delle operazioni di verifica.
5. La permanenza degli operatori ... dell'amministrazione finanziaria ...**non puo' superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili** per ulteriori trenta giorni **nei casi** di particolare complessita' dell'indagine **individuati e motivati ...**
6. Il contribuente ... puo' rivolgersi anche al **Garante del contribuente**, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

Art.12, Statuto del Contribuente

(Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente puo' comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non puo' essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Art.11, D.Lgs. n. 374/1990

(Revisione dell'accertamento, attribuzioni e poteri degli uffici)

...

2. L'ufficio doganale, ai fini della revisione dell'accertamento, **puo'** invitare gli operatori, ... indicandone il motivo e fissando un termine non inferiore a quindici giorni, a comparire di persona o a mezzo di rappresentante, ovvero a fornire, entro lo stesso termine, notizie e documenti, ...
3. I funzionari doganali possono accedere ... nei luoghi adibiti all'esercizio di attivita' produttive e commerciali e negli altri luoghi ove devono essere custodite le scritture e la documentazione inerenti le merci oggetto di operazioni doganali, al fine di procedere alla eventuale ispezione di tali merci ed alla verifica della relativa documentazione.

Art.11, D.Lgs. n. 374/1990

(Revisione dell'accertamento, attribuzioni e poteri degli uffici)

4-bis. **Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212**, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di **revisione eseguita in ufficio**, o nel caso di accessi - ispezioni - verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, ... l'operatore interessato puo' comunicare **osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni** decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono **valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso** di cui al successivo comma

Circolare n.1/2008 GdF

Cassazione n. 3218 del 3 marzo 2001 *“l’attività accertativa della GdF e degli Uffici finanziari, avendo natura di attività amministrativa, pur dovendo svolgersi nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitrii e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio...”*



il contraddittorio non costituisce oggetto di un preciso dovere giuridico e quindi non è in alcun modo sanzionato dalla nullità degli atti compilati senza la sua osservanza, che tuttavia appare opportuna, nell’interesse stesso della proficuità e sostenibilità delle risultanze del controllo.

Corte Costituzionale

Corte Cost. ORDINANZA n. 0244 del 2009 (G.U. 030 del 29/07/2009)

E' manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ... nella parte in cui non prevede la nullità dell'atto di accertamento che venga notificato prima dello spirare del termine di 60 giorni dalla data di consegna del processo verbale di contestazione. **Il rimettente, infatti, non ha preliminarmente esperito il tentativo di interpretare la disposizione censurata ed il complessivo quadro normativo in cui si inserisce in modo da superare il dubbio di costituzionalità.**

Giurisprudenza nazionale di legittimità

Sez. 5, **Sentenza n. [14105](#)** del 11/06/2010 (cfr. CdG CE Sopropè)

In materia doganale, l'ingiunzione di pagamento emessa ... all'esito del procedimento di revisione dell'accertamento ... è illegittima se l'operatore interessato ... non sia stato ascoltato e messo in condizioni di manifestare utilmente il proprio punto di vista ... **il diritto al contraddittorio** e di difesa anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente riconosciuto dal codice doganale comunitario, si evince dalle espresse previsioni dell'art. 11, L. 374/1990 e **costituisce "un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo"**

Sopropè c. Organizações de Calçado Lda

(CdG C-349/07, 18/12/2008)

fattispecie: fissazione ad un importatore portoghese del termine di soli 8 giorni per controdedurre in via amministrativa alla contestata inesistenza dei requisiti previsti per beneficiare di agevolazione fiscale (numerose operazioni da estremo oriente per più anni d'imposta)

decisione: spetta al giudice nazionale adito stabilire se, alla luce delle circostanze particolari della causa, il termine concretamente concesso al contribuente gli abbia consentito di essere utilmente ascoltato dalle autorità doganali.

N.B.: superamento in via interpretativa della sentenza Ferrazzini, se si viola il diritto di proprietà e alla riservatezza così come quello di tutela / diritto del contribuente alla preventiva contestazione

Giurisprudenza nazionale di legittimità

Sez. 5, **Ordinanza** n. [6088](#) del 15/03/2011

La notifica dell'avviso di accertamento non può avvenire nei confronti del contribuente prima che, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, siano decorsi - di regola e salvo casi di particolare e motivata urgenza - **60 giorni** dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ..., potendo entro tale **termine, da considerare perentorio e a sua garanzia**, il contribuente comunicare osservazioni e richieste; **né è rilevante il contenuto** del predetto verbale, poiché se anche esso, come nella specie, non contenga contestazioni, potrebbe comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento.

Caso Ravon c. Francia (Corte Eur. 21.2.2008)

fattispecie: mancato svolgimento del contraddittorio amministrativo in sede di ispezioni/verifiche in campo doganale

decisione: contrasta con l'art. 6 par. 1 della CEDU la legislazione di uno SM che si limiti a riconoscere il diritto a ricorrere in Cass. (p.29), di contestare a posteriori in sede contenziosa (p.31) e di agire in via risarcitoria (p.33), anche se l'ispezione sia stata autorizzata preventivamente in via giurisdizionale (p.30) ma senza contraddittorio con il contribuente

Conseguenze: il contribuente ha quindi diritto:

- al controllo giurisdizionale effettivo, in fatto e in diritto, sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione e, se del caso, sulle azioni intraprese sul suo fondamento;
- a prevenire, in caso di constatazione di irregolarità, la continuazione delle operazioni, e, nei casi in cui l'operazione irregolare abbia già avuto luogo, di poter porre in essere un opportuno rimedio (p.28).

Land Oberösterreich e Austria c. Commissione (CdG 13.9.2007)

fattispecie: mancato svolgimento del contraddittorio amministrativo in sede di ispezioni/verifiche in materia di emissione nell'ambiente di ogm

decisione: Il principio del contraddittorio, di cui la Corte garantisce il rispetto, impone all'autorità pubblica di sentire gli interessati prima dell'adozione di una decisione che li riguarda (p.35)

Secondo la giurisprudenza della Corte, il principio del rispetto del diritto di difesa, al quale il principio del contraddittorio è strettamente connesso, si applica „, agli amministrati, il rispetto del diritto di difesa, in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, costituisce un **principio fondamentale del diritto comunitario e dev'essere garantito anche in mancanza di una specifica normativa** (p.36)

Sentenza Khune & Heitz (CdG 13.1.2004 C-453/00)

- *L'interpretazione di norma di diritto comunitario del CdG ex art. 234 Trattato CE è applicabile ex tunc*
- *La norma così interpretata deve essere applicata anche ai rapporti giuridici precedenti alla pronuncia*

Conseguenza: il principio di cooperazione (art.10 Tratt.CE) impone alle Amministrazioni nazionali di riesaminare la decisione amministrativa definitiva se:

- disponga del potere di riesame (come, in Italia, in materia tributaria)
- la definitività derivi dal passaggio in giudicato del giudice d'ultima istanza
- la sentenza nazionale sia fondata sull'interpretazione superata dalla CdG
- l'interessato abbia agito subito dopo la conoscenza della pronuncia CdG

Giurisprudenza nazionale di legittimità

Sez. 5, **Sentenza n. [11944](#)** del 13/07/2012

In tema di avviso di accertamento, **l'esonero dall'osservanza del termine di sessanta giorni ... opera** in presenza del requisito dell'urgenza dell'emissione dell'atto, **anche se** in questo **non sia enunciato il fatto determinativo dell'urgenza**, poiché, a norma dell'art. 7 della legge citata, l'obbligo di motivazione si riferisce esclusivamente alle ragioni della pretesa tributaria, ma non anche ai tempi di emanazione dei provvedimenti impositivi o alle regole procedurali.

(fattispecie: approssimarsi del termine di **decadenza**).

Giurisprudenza nazionale di legittimità

Sez. 5, *Sentenza n. [14026](#) del 03/08/2012*

In tema di accertamento delle imposte (nella specie IRPEF, IVA ed IRAP), è legittima l'utilizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dei movimenti dei conti correnti bancari e dei dati risultanti da altri rapporti ed operazioni intercorsi tra la banca ed il contribuente anche se questo non è stato previamente convocato per giustificare le operazioni oggetto di verifica, sia perché **nessuna norma impone in via generale l'obbligo di previa convocazione prima dell'accertamento, ...**

Giurisprudenza nazionale di legittimità

Sez. 5, **Sentenza n. [14026](#)** del 03/08/2012 (segue)

... sia perché non subisce pregiudizi **il diritto di difesa del contribuente**, che **può essere esercitato** non solo nella fase contenziosa, ma anche subito dopo l'accertamento, **mediante la procedura di definizione con adesione**, durante la quale sono sospesi il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento, il termine per eseguire il pagamento dell'imposta e la stessa iscrizione a ruolo delle somme liquidate, così da consentire al contribuente di fornire dati ed informazioni al fine di **sollecitare l'attivazione dei poteri di autotutela della P.A.**

Giurisprudenza nazionale di legittimità

Sez. 5, **Sentenza** n. [21103](#) del 13/10/2011 e n. [16992](#) del **05/10/2012**

La notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 **non ne determina in assoluto la nullità**, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda, considerata la **mancanza di una specifica previsione** normativa in tal senso, e restando comunque garantito al contribuente il diritto di difesa tanto in via amministrativa con il ricorso all'**autotutela**, quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge.

Giurisprudenza nazionale di legittimità

Sez. 5, **Sentenza n. [16999](#) del 05/10/2012**

L'avviso di accertamento emesso in violazione della previsione di cui all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che prevede il termine dilatorio di sessanta giorni salvo i casi di particolare e motivata urgenza, è affetto da **nullità**, in applicazione degli artt. 7, comma primo, della legge n. 212 del 2000, 3 e 21 septies della legge 7 agosto 1990, n. 241, 42, commi 2 e 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 56, comma quinto, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. **Né l'invalidità è esclusa se il contribuente abbia già presentato osservazioni**, poiché, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, solo lo spirare del termine ivi previsto consuma la facoltà di esporre osservazioni e richieste all'Ufficio impositore.

Giurisprudenza nazionale di legittimità

Sez. 5, **Sentenza** n. [2894](#) del 07/02/2013

In tema di contenzioso tributario, l'impugnazione di avvisi di accertamento e di atti di contestazione relativi ad imposte dirette ed all'IVA, sul presupposto dell'eccepita nullità dei provvedimenti impositivi per violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 (per essere stati emessi prima del decorso dei 60 giorni ivi stabiliti), costituisce **contestazione dell'"an" della pretesa**, comprendente dunque per implicito anche quella in ordine al "quantum" della medesima.

Giurisprudenza nazionale di legittimità (art.12, 7° comma)

Sez. 5, **Sentenza** n. [8060](#) del 03/04/2013

In tema di rettifica di accertamento per maggiori diritti doganali, allorquando ... sia in contestazione ... la sua adozione, perché ... non preceduta dal **contraddittorio** con il destinatario, deve ritenersi tutelato tale diritto - desumibile dall'art. 11 del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 e **costituente principio generale del diritto eurounitario ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo** - se sia stata assicurata la partecipazione di quest'ultimo alla contestazione esposta nei suoi confronti avvenuto nel processo verbale di constatazione, per il richiamo espresso al diritto del contribuente a rendere osservazioni nel termine fissato dall'art. 12, settimo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 .

Giurisprudenza nazionale di legittimità (art.12, 7° comma)

Sez. 5, **Sentenza n. [8060](#)** del 03/04/2013

Il diritto al contraddittorio In tema di rettifica di accertamento doganaie desumibile dall'art. 11 del d.lgs. n. 374/1990:

- 1. costituisce principio generale del diritto eurounitario;**
- 2. è tutelato ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo;**
- 3. deve essere assicurata quantomeno la partecipazione del contribuente alla contestazione esposta nel p.v.c.;**
- 4. il contribuente ha il diritto a rendere osservazioni nel termine di 60 giorni (e non 30) e tale diritto deve essere richiamato nel p.v.c. .**

Ruolo del giudice tributario nazionale

- Verifica, anche d'ufficio, della compatibilità del diritto interno con le norme/principi UE, con:
 - ➔ **disapplicazione** delle norme in conflitto, se le norme/principi UE sono self-executing / chiare
 - ➔ **rinvio pregiudiziale** alla Corte di Giustizia UE (art.234 Trattato) se questioni nuove, carenti di precedenti, che necessitano di interpretazione
 - **facoltativo**, per CTP e CTR
 - **obbligatorio**, per Cassazione

Principali fonti informative

- <http://www.europa.eu>
- <http://eur-lex.europa.eu>
- www.curia.eu.int
- <http://www.aiutidistato.org>
- <http://www.echr.coe.int>
- [http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/0D3304D1-F396-414A-A6C1-97B316F9753A/0/CONVENTION ITA WEB.pdf](http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/0D3304D1-F396-414A-A6C1-97B316F9753A/0/CONVENTION_ITA_WEB.pdf)