

TRACCE e TEMI per

# **MAGISTRATURA TRIBUTARIA**

**TRIBUTARIO • COMMERCIALE • CIVILE**



**Neldiritto  
Editore**

**2024**

Parte Prima  
**Tracce di diritto tributario**

# Traccia 1

**Il diritto al contraddittorio nel procedimento tributario. Si soffermi il candidato, in particolare, sulla essenzialità del principio del contraddittorio nella giurisprudenza europea**

di Lucrezia Valentina Caramia

## Mappa del tema

- **Il diritto al contraddittorio**
  - L'instaurazione del contraddittorio nel procedimento amministrativo;
  - riconoscimento legislativo del principio della partecipazione del privato all'esercizio della funzione amministrativa
  - Assenza di un principio generale nell'ambito del procedimento tributario
  
- **Evoluzione interpretativa nazionale del principio del contraddittorio**
  - Tematica del contraddittorio tradizionalmente ricondotta alla garanzia del diritto di difesa e del diritto di azione di cui all'art. 24 Cost.;
  - Evoluzione interpretativa dei principi costituzionali che rivaluta il principio del contraddittorio procedimentale
  - I distinti modelli di partecipazione del contribuente
  
- **Le specifiche forme di partecipazione del contribuente al procedimento tributario**
  - Nell'ambito del controllo formale della dichiarazione dei redditi
  - Nell'ambito della liquidazione delle imposte
  - Nelle ipotesi di abuso del diritto
  - Nell'accertamento con adesione
  
- **L'art. 12, co. 7, l. n. 212/2000**
  - La disorganicità del sistema di diritto positivo e lo statuto dei diritti del contribuente
  - Gli orientamenti incerti giurisprudenziali
  - La differenza tra tributi armonizzati e non armonizzati

- **L'essenzialità del principio del contraddittorio endoprocedimentale nel diritto unionale**
  - La cornice normativa di riferimento
  - La giurisprudenza della Corte di Giustizia europea
  - Sentenza Sopropè
  - Sentenza Kamino
  - Sentenza Glencore
  - Sentenza SCFF srl
  
- **L'esigenza di un principio generale**
  - Il modello auspicabile
  - L. 9 agosto 2023, n. 111- Delega al Governo per la riforma fiscale

### **Normativa di riferimento**

- Art. 41, Carta di Nizza
- Art. 47, Carta di Nizza
- Art. 48, Carta di Nizza
- Art. 97, cost.
- Art. 24, cost.
- Art. 12, co. 7, l. 212/2000
- Art. 13, co. 2, l. n. 241/1990
- Art. 10 bis, co. 5, l. 212/2000
- Art. 5-ter, d.lgs. n. 218/1997
- Art. 36 ter, co. 4, d.p.r. n. 600/73
- Art. 36 bis, co. 3, d.p.r. n. 600/73
- Art. 54 bis, co. 3, d.p.r. n. 633/72
- Art. 4, L. 9 agosto 2023, n. 111
- Art. 17, L. 9 agosto 2023, n. 111

### **Svolgimento dell'elaborato**

Nel diritto amministrativo la partecipazione del cittadino viene considerata come una necessaria condizione per la maggiore efficienza della funzione amministrativa procedimentale nonché quale prezioso strumento idoneo ad assicurare il rispetto tanto dei fondamentali principi costituzionali di buon andamento e di imparzialità della pubblica amministrazione quanto delle

situazioni giuridiche soggettive dei consociati.

Con la legge n. 241 del 1990 c'è stato il generale riconoscimento anche a livello legislativo dell'esistenza del principio della partecipazione attraverso la previsione di norme approntate per la sua realizzazione. Il ruolo affidato al privato non risulta di natura esclusivamente collaborativo all'esercizio della pubblica funzione, poiché, al contrario, il ruolo della parte privata è stato inteso in un senso particolarmente ampio, tale da poter accogliere anche la garantista nozione difensiva, tipica del termine "contraddittorio".

Talché, in attuazione del giusto procedimento, la legge n. 241 del 1990 prevede alcune forme di **instaurazione del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo**. Tra queste vanno richiamate la comunicazione di avvio del procedimento, il preavviso di diniego e l'intervento nel procedimento. Altra forma di partecipazione al procedimento è l'accesso agli atti.

Diversamente, proprio **nell'ambito di quel particolare procedimento amministrativo – qual è l'accertamento tributario** - che più di ogni altro ha la probabilità di incidere in maniera pregiudizievole sulla sfera giuridico patrimoniale di un ampio numero di soggetti, **il contraddittorio endoprocedimentale non trova una compiuta e generale attuazione**; a differenza del procedimento amministrativo in cui il contraddittorio è stabilito con la legge n. 241/90, nell'ordinamento tributario manca una norma che sancisca in via generale l'obbligatorietà del rispetto di tale principio.

Il legislatore prevede, infatti, solo **specifiche forme per la partecipazione del contribuente al procedimento tributario**, le quali possono ricondursi ad almeno due diverse tipologie. La prima, **di natura collaborativa**, si risolve nella raccolta di elementi conoscitivi da mettere obbligatoriamente a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per non incorrere in sanzioni ovvero in preclusioni di natura probatoria; la seconda, **di natura difensiva**, riguarda la facoltà o l'obbligo di partecipare al procedimento che si conclude con un atto impositivo.

Sotto il profilo costituzionale, **la tematica del contraddittorio è stata tradizionalmente ricondotta alla garanzia del diritto di difesa e del diritto di azione** di cui all'art. 24 Cost., e quindi **alla sfera processuale**, in forza del riferimento al "giudizio", ordinariamente individuato nel processo e non nel procedimento dalla giurisprudenza della Corte costituzionale italiana (Corte cost., n. 13/1962). D'altra parte, **l'evoluzione interpretativa** in merito ai principi costituzionali in materia amministrativa, e principalmente dell'art. 97 Cost., ha consentito gradatamente di atteggare gli stessi da norme di direzione a norme di garanzia, elaborando, di

conseguenza, una concezione di Amministrazione in senso non soltanto soggettivistico (come complesso esercizio di poteri unilaterali), ma come rapporto ed interscambio dialettici con gli amministrati. Allo stesso modo deve segnalarsi una parallela evoluzione, nel tempo, **dell'ordinamento fiscale**. Tradizionalmente, infatti, l'attività dell'Amministrazione finanziaria è stata focalizzata sul controllo degli adempimenti del contribuente con una spiccata accentuazione del suo carattere autoritativo; solo successivamente la disciplina del procedimento tributario si è aperta a forme di collaborazione del privato più specificamente partecipative.

A fronte, quindi, di un classico indirizzo tendenzialmente svalutativo che riteneva la posizione del contribuente sufficientemente tutelata dal contraddittorio in sede processuale, si è contrapposto in tempi recenti **un nuovo indirizzo che ha rivalutato il principio del contraddittorio procedimentale** in tutte le ipotesi di accesso presso i locali del contribuente. In proposito, i giudici di legittimità dipanando i dubbi relativi all'applicabilità dell'istituto ai controlli a tavolino, affermavano che incombe sugli uffici un generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio preventivo rispetto all'adozione di un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti e sugli interessi del contribuente, prevedendo la nullità dell'avviso anche ove non prevista espressamente (nullità c.d. virtuale). Le sezioni unite, **con le sentenze gemelle n. 19667 e 19668/2014, avevano dunque elevato il contraddittorio procedimentale a principio fondamentale dell'ordinamento** cui dare attuazione anche in difetto di una specifica previsione normativa, quale espressione degli artt. 24 e 97, cost., oltreché degli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Tuttavia, **con la nota sentenza 24823/15, i giudici di legittimità sono giunti a conclusioni totalmente differenti escludendo l'esistenza nel nostro ordinamento di un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo, salvo non sia espressamente previsto per legge**. Si tratta, infatti, di un principio di derivazione comunitaria e, per tale ragione, applicabile solo ai tributi armonizzati.

Nell'impossibilità di richiamare tutte **le ipotesi in cui il contribuente è coinvolto a vario titolo nell'attuazione del tributo**, si evidenziano in questa sede le principali formule di partecipazione del contribuente: si pensi, ad esempio, agli artt. **36 bis, comma 3, D.P.R n. 600/73** e **54 bis, comma 3 D.P.R n. 633/72** (in tema di liquidazione dell'imposta rispettivamente in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto), nonché all'art. **36 ter, comma 4, D.P.R. n. 600/73** (in materia di controllo formale delle dichiarazioni), dove l'Amministrazione finanziaria è tenuta a comunicare al