



CONFERENZA UNIFICATA

6 dicembre 2023

Punto 2) all'o.d.g.:

Osservazioni al decreto delegato di modifica allo Statuto dei diritti del contribuente

Si esprime intesa tenendo conto dell'introduzione di una norma che prevede che le disposizioni del presente decreto legislativo si applicano alle autonomie territoriali in quanto principi e che necessitano pertanto di un recepimento con atto regolamentare per la loro applicazione.
Si lasciano comunque agli atti le osservazioni che seguono.

Sommario

Premessa	2
Elementi di maggiore criticità del decreto	3
a) <i>Il contraddittorio preventivo obbligatorio</i>	3
b) <i>Esclusione del contraddittorio preventivo per gli atti automatizzati</i>	4
c) <i>Estrazione degli atti dal fascicolo e comunicazione al contribuente</i>	5
d) <i>Obbligo di indicare i mezzi di prova</i>	6
e) <i>Nullità dell'atto</i>	7
f) <i>I vizi della notificazione</i>	7
g) <i>La notifica dell'atto di accertamento anche ai coobbligati</i>	8
h) <i>Il (malinteso) principio del "ne bis in idem"</i>	9
i) <i>Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti</i>	10
j) <i>Autotutela obbligatoria e facoltativa</i>	11

Premessa

Il decreto recante le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente, in attuazione della legge delega fiscale, è stato approvato dal Consiglio dei Ministri del 23 ottobre 2023. Il decreto dà attuazione all'articolo 4 della legge delega fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111)¹ relativamente alla revisione dello Statuto dei diritti del contribuente.

Pur condividendo le finalità dell'intervento, peraltro emergenti dal citato art. 4 della legge di delega, riguardanti la determinazione di un regime di maggiore tutela del contribuente sull'intero arco dell'*iter* procedurale del rapporto tributario, si deve preliminarmente osservare che la modifica strutturale del processo di accertamento appare tarata sui processi in atto per i tributi erariali gestiti dall'Agenzia delle Entrate.

Si ritiene pertanto che l'applicazione dei nuovi istituti al processo di accertamento e in generale al rapporto con il contribuente in materia di tributi locali richieda certamente un più congruo periodo di riflessione e di valutazione degli impatti sul sistema della riscossione locale, oltre che una necessaria gradualità di attuazione che tenga conto delle peculiarità di tale sistema, caratterizzato da tributi di larga diffusione sulla platea delle imprese e delle famiglie e, al contempo, dall'esiguità degli importi oggetto di accertamento e riscossione.

Alcuni degli istituti previsti dal provvedimento in esame comportano importanti appesantimenti del procedimento e connessi rilevanti oneri organizzativi ed economici che potrebbero risultare incongrui con riferimento a molte delle fattispecie in astratto coinvolte dalle innovazioni della riforma. Si pensi, ad esempio, all'introduzione dell'istituto del contraddittorio preventivo anche per tributi come l'IMU e la TARI, la cui attività accertativa riguarda in gran parte elementi già ampiamente nella conoscenza dei soggetti passivi, per effetto di dichiarazioni di parte e di evidenze riscontrabili in registri pubblici.

Va inoltre segnalato il fatto che l'immediata entrata in vigore del nuovo assetto procedimentale nel campo vasto ed articolato delle gestioni locali comporta un rischio di forte rallentamento, se non di provvisorio arresto, delle attività di accertamento in corso per la necessità di assimilazione e traduzione in pratica delle novelle normative presso una moltitudine di operatori, facenti parte di strutture molto diseguali quanto a dotazione organica e capacità amministrativa. Tali circostanze potrebbero rivelarsi

¹ L'articolo 4 stabilisce che il Governo, nell'esercizio della delega per la revisione del sistema fiscale, osservi una serie di principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente tra i quali, oltre al rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, e alla valorizzazione dei principi di legittimo affidamento e di certezza del diritto, rilevano specialmente i principi introdotti in materia di interpelli. A seguito di una modifica introdotta in sede parlamentare, le norme dello Statuto dei diritti del contribuente sono qualificate come principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria. Nel corso dell'esame parlamentare sono stati inoltre introdotti due principi di delega: il primo diretto a disciplinare l'istituto della consulenza giuridica, distinguendolo dall'interpello e prevedendone presupposti, procedure ed effetti, assicurando che non ne derivino nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica; il secondo volto a prevedere l'istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente con la contestuale soppressione del Garante del contribuente, operante presso ogni direzione delle entrate regionale e delle province autonome.

particolarmente critiche proprio nelle aree dove la riscossione è più carente, producendo effetti di frustrazione degli sforzi di risanamento in corso, nel cui ambito assume speciale rilievo la ri-costituzione di una adeguata funzione di gestione delle entrate proprie.

Per questi motivi di carattere generale, ferme restando le osservazioni specifiche e le richieste di modifica di cui ai paragrafi che seguono, **si ritiene che il decreto in esame dovrebbe permettere agli enti territoriali – e, in particolare, ai Comuni** che hanno la più grande quota relativa di entrate proprie investite dalla riforma – **di procedere con gradualità all’adeguamento dei propri sistemi** regolamentari, informativi e gestionali, dando un orizzonte temporale di almeno un triennio nel cui ambito le emanande norme svolgano un ruolo di orientamento ma non costituiscano obblighi formali di immediata osservanza, considerando anche che gli atti di natura sollecitatoria, largamente diffusi nella pratica degli enti locali, sostituiscono il contraddittorio, quanto a scopi ed effetti concreti.

In alternativa, le nuove norme potrebbero essere considerate norme “di principio”, aventi cioè una valenza relativa in quanto disciplinanti fattispecie ampie e non immediatamente circoscrivibili con riferimento agli enti locali, lasciando così all’esercizio dell’autonomia regolamentare riconosciuta agli enti stessi in materia di gestione delle entrate proprie il compito di prevederne il recepimento nelle forme più adeguate alle specificità dei tributi di propria pertinenza.

Le osservazioni e le richieste di modifica di seguito argomentate mirano ad evidenziare alcune peculiarità delle entrate locali di cui si dovrebbe tener conto e ad assicurare un più attento contemperamento in campo locale di tutti gli interessi delle parti (contribuenti ed enti impositori), cercando di porre le stesse su un piano di effettiva parità, e di delineare per tutti percorsi certi ed equilibrati per il raggiungimento di soluzioni in grado di deflazionare l’insorgere di contenziosi.

Elementi di maggiore criticità del decreto

a) Il contraddittorio preventivo obbligatorio

Il nuovo **art. 6-bis²** del decreto in esame introduce al **comma 1 il contraddittorio preventivo obbligatorio**, anche per i tributi comunali. La disposizione precisa che deve trattarsi di contraddittorio “informato ed effettivo”.

² Art. 6-bis (Principio del contraddittorio)

1. Tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, compresi quelli regionali, provinciali, comunali, i dazi e i diritti doganali, le sovrimposte, le addizionali, nonché i provvedimenti sanzionatori, sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti privi di contenuto provvedimentale. Il diritto al contraddittorio è altresì escluso per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

3. Ai fini della applicazione dei commi 1 e 2 si ha riguardo all’effettiva natura e contenuto decisivo dell’atto, indipendentemente dalla sua denominazione.

4. Per consentire il contraddittorio, l’Amministrazione finanziaria comunica al contribuente **lo schema** del provvedimento di cui al comma 1, puntualmente indicati, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Il provvedimento non è adottato prima della scadenza del termine di cui al periodo precedente ovvero

Si osserva in proposito che nei tributi locali, vi sono **tributi in regime di liquidazione d'ufficio** sulla base di dichiarazione del contribuente contenente gli elementi essenziali di quantificazione della base imponibile (es. la TARI), che prevedono l'invio al contribuente di un avviso di pagamento e successivamente una potenzialmente articolata serie di atti ad effetto sollecitatorio (es. il c.d. "solleciti" sia bonari che gli vengono comunicati, che formali a lui notificati³), con cui si concedono termini per provvedere al versamento, a seguito dei quali il contribuente viene a conoscenza della pretesa tributaria prima della ricezione dell'avviso di accertamento (non solo, quindi, per il fatto di aver presentato la dichiarazione, ma anche per l'effetto di tali atti antecedenti). **In tali casi si ritiene inopportuno ritardare ulteriormente il momento dell'accertamento per omesso o insufficiente versamento con un ulteriore contraddittorio, che a sua volta ritarderebbe i tempi della riscossione di un tributo la cui debenza non può risultare ignota al contribuente, derivando dagli elementi della sua dichiarazione e dalle delibere comunali soggette a pubblicità legale attraverso il sito del Mef.**

Medesimo discorso si può estendere ai casi di **tributi in autoliquidazione (es. l'IMU)** in cui la situazione del dovuto e della presenza di diritto o meno a riduzioni/agevolazioni sono note al contribuente (a causa della più stretta relazione che egli ha, rispetto all'ente impositore, col bene posseduto), come anche le scadenze fissate direttamente dalla legge: al contribuente è noto lo stato di possesso dei propri immobili e anche se ha o meno provveduto nei termini al pagamento di quanto gli è imposto dalla vigente normativa. **Nei casi in cui è prescritta la dichiarazione IMU il contribuente che ha assolto ai suoi obblighi dichiarativi e che non provvede al versamento dovuto non dovrebbe poter ulteriormente ritardare il momento della riscossione, laddove un contraddittorio non potrebbe realisticamente offrire spunti utili o margini ragionevoli nell'orientare diversamente l'azione accertativa dell'Ente impositore.**

b) Esclusione del contraddittorio preventivo per gli atti automatizzati

Il comma 2 dell'art. 6-bis esclude il contraddittorio per gli atti automatizzati, di liquidazione e di controllo formale, che saranno individuati con decreto del Ministero delle finanze.

È indubbio che tale principio sia chiaramente applicabile anche ai tributi comunali; il decreto ministeriale dovrà, quindi, individuare gli atti comunali esclusi, tra i quali occorre annoverare non solo gli atti di mera liquidazione del tributo, sulla base della dichiarazione presentata dal contribuente o sulla base delle risultanze catastali, ma più in generale tutti gli atti che non riguardano questioni estimative⁴ o la spettanza di agevolazioni ed esenzioni⁵. Solo in questi ultimi casi, infatti, il contraddittorio preventivo rappresenta un valore aggiunto, tanto per il contribuente tanto per l'ente impositore, non

a quello prorogato dall'amministrazione, ove ritenuto necessario ai fini del contraddittorio, per non più di trenta giorni. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.»

³ Invero, l'invio del sollecito di pagamento non è codificato da nessuna norma primaria, ma è disciplinato dai regolamenti comunali.

⁴ Come il valore di un'area fabbricabile ai fini IMU.

⁵ Come la natura dell'attività svolta da un ente non commerciale ai fini IMU, o le superficie produttive di rifiuti speciali ai fini Tari.

trasformandosi in un'inutile appesantimento burocratico fine a se stesso.

c) Estrazione degli atti dal fascicolo e comunicazione al contribuente

Il **comma 4 dell'art. 6-bis** stabilisce che l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente lo schema del provvedimento assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. **Non è chiaro in proposito in che cosa consiste l'estrazione degli atti del fascicolo e sarebbe opportuno delimitarla e tipizzarla nei casi rilevanti ai fini dei tributi locali.**

Va anche osservato che il diritto connesso a questo specifico accesso agli atti endoprocedimentali, non dovrebbe portare ad asimmetrie nel percorso che attualmente vede l'obbligo dell'ente impositore a motivare e fornire gli elementi probatori della propria pretesa e, a carico del contribuente l'obbligo di fornire prova contraria (o prova dell'accesso ad agevolazioni ed esenzioni oggetto di richiesta di parte). In altri termini, non deve configurarsi la circostanza di un prematuro disvelarsi di tutti mezzi probatori utilizzabili da parte dell'ente impositore alla base del successivo accertamento⁶ (documentazione giustificativa della successiva contestazione della pretesa tributaria), con il rischio di determinare un intervallo temporale piuttosto ampio nel quale – nei casi più complessi – il contribuente inadempiente sia facilitato nell'allestimento di prove a posteriori in vista di un eventuale ricorso in sede giurisdizionale.

Lo stesso **comma 4, cita la “comunicazione” al contribuente dell'invito al contraddittorio, che è definizione giuridicamente diversa da “notificazione”**; ciò significa che la prova dell'assolvimento dell'onere di contraddittorio da parte dell'Ente sarebbe sufficientemente dimostrabile dall'Ente impositore ad esempio con la avvenuta protocollazione dell'atto (fidefacente ai sensi degli artt. 53 e segg. DPR 445/2000), senza l'imposizione di obblighi inerenti all'assicurare la conoscenza legale dell'invito da parte del contribuente. Laddove invece si intendesse riferirsi alla notifica, è opportuno indicarlo espressamente e precisare nella norma da quando decorre il termine di 60 giorni eventualmente prorogabili (es. dalla ricezione o dalla conoscenza legale dell'invito). Sarebbe comunque necessario precisare che l'effetto dilatorio dei termini decadenziali di accertamento si producono dalla data di ricevimento dell'invito da parte del contribuente, giacché l'opposta soluzione (ovvero la decorrenza dalla data di invio da parte del Comune), determinerebbe una compressione dei termini concessi per l'analisi della documentazione offerta dal contribuente in sede di contraddittorio.

Ed infatti, si fa presente che gli invii a mezzo postale raccomandato, nella prassi riscontrata dagli uffici tributari dei Comuni, hanno spesso latenze di consegna imprevedibili dipendenti dall'operatore postale (sia in caso di consegna positivamente effettuata che in caso di compiuta giacenza), che si riverbererebbero in modo altrettanto imprevedibile sui termini di scadenza del contraddittorio.

⁶ Non è inoltre chiaro se successivamente all'invito al contraddittorio e prima dell'emissione dell'avviso di accertamento l'Ente impositore potrebbe legittimamente integrare le prove raccolte e rese disponibili in accesso al contribuente aggiungendone ulteriori reperite in un secondo tempo, senza dovere dare adito ad un ulteriore contraddittorio, che allungherebbe ulteriormente l'iter accertativo. La risposta dovrebbe essere nel senso che il Comune possa utilizzare nuove ed ulteriori prove, anche in base alle risultanze del contraddittorio, anche in virtù della nuova previsione che obbliga gli enti ad indicare negli atti di accertamento oltre alla motivazione anche i mezzi di prova.

Appare in ogni caso opportuno ridurre il termine temporale da 60 a 30 giorni. In caso di notifica dell'invito e in caso di successiva emissione del provvedimento cui l'invito è preordinato, sarebbe **opportuno precisare il diritto alla ripetizione delle spese di invio dell'invito al contraddittorio**, conformemente alle spese di notifica atti di cui al D.M. Economia e Finanze 14 aprile 2023 ed in aggiunta a quelle del provvedimento stesso.

d) Obbligo di indicare i mezzi di prova

Con la modifica **all'art. 77 dello Statuto** si introduce **l'obbligo di indicare nella motivazione del provvedimento "i mezzi di prova" su cui si fonda la decisione.** L'indicazione dei mezzi di prova anticipata all'interno del provvedimento, o prima ancora nell'invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis, contrasta con l'orientamento consolidato della giustizia tributaria in ordine alla dimostrazione in sede di giudizio della fondatezza della pretesa e dell'allegazione delle relative prove (confermato da ultimo dall'art. 7 comma 5-bis D.Lgs. 546/1992 introdotto dalla legge 130/2022) e vanifica il principio di parità delle parti nel contenzioso tributario, in quanto il contribuente può invece assolvere all'onere della prova ad esso imposto in un momento sensibilmente successivo. Tanto più che il comma 1-bis dell'art. 7 legge 212/2000 prevede l'immodificabilità da parte dell'ente impositore dei fatti e dei mezzi di prova che fondano il provvedimento, se non con l'emanazione di un ulteriore provvedimento, che deve ritenersi "sostitutivo" (in ragione del nuovo art. 9-bis dello Statuto) e quindi notificato nei termini decadenziali. **È pertanto necessario esplicitare che tra gli atti portati a conoscenza dell'interessato, che escludono l'obbligo di allegazione di cui al secondo periodo del comma 1, sono ricompresi gli atti per cui è prescritta la pubblicità legale, in coerenza con gli attuali orientamenti giurisprudenziali.**

⁷ f) all'articolo 7:

1) al comma 1, primo periodo, le parole: "Gli atti" sono sostituite dalle seguenti: "I provvedimenti"; le parole: "secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi indicando i presupposti di fatto" sono sostituite dalle seguenti: ", a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova"; le parole: "che hanno determinato la decisione dell'amministrazione" sono sostituite dalle seguenti: "su cui si fonda la decisione";

2) al comma 1, secondo periodo, dopo le parole: "ad un altro atto," sono inserite le seguenti: "che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato"; le parole: "questo deve essere" sono sostituite dalle seguenti: "lo stesso è"; dopo le parole: "che lo richiama" sono inserite le seguenti: ", salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati";

3) dopo il comma 1, sono inseriti i seguenti: "1-bis. I fatti e i mezzi di prova a fondamento del provvedimento non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.

1-ter. Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

1-quater. Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti.";

4) il comma 3 è abrogato;

Infine, si sottolinea che le modifiche proposte contrastano con il consolidato orientamento del giudice di legittimità sulla differenza tra motivazione e prova⁸. Peraltro, va anche evidenziato che andrebbero distinti i mezzi di prova posti a fondamento della pretesa iniziale dell'ente impositore dai mezzi di prova utilizzabili per controdedurre alle contestazioni successive del contribuente, anche su elementi non rilevati in sede di contraddittorio.

e) Nullità dell'atto

Il nuovo **art. 7-ter dello Statuto tratta della nullità**. Questa può essere comminata solo se espressamente prevista da una specifica normativa successiva a quella di entrata in vigore delle modifiche apportate allo Statuto dal decreto in esame, sicché non si capisce cosa accade per la nullità prevista da norme oggi vigenti. **Andrebbe esplicitato che i vizi di nullità provvedimentali previsti attualmente da ogni normativa tributaria sono di diritto convertite in motivi di annullabilità e ne seguono il regime giuridico, salvo quanto disposto dall'art. 7-quater (mere irregolarità)**. La novità recata dallo schema di delega sta nel fatto che la nullità può essere eccepita in ogni stato e grado del giudizio (e quindi non più solo nel ricorso introduttivo) e può essere rilevabile d'ufficio.

f) I vizi della notificazione

L'art. **7-sexies⁹** tratta dei **vizi della notificazione**. Si tratta di norma che supera gli orientamenti del giudice di legittimità, il quale da ultimo ha ritenuto irrilevante la distinzione tra notifica inesistente e notifica nulla se l'atto è comunque entrato nella sfera di conoscenza del destinatario. Anche per l'inesistenza, dunque, la Cassazione ritiene applicabile la sanatoria di cui all'art. 156 c.p.c., ovvero la sanatoria derivante dalla presentazione del ricorso.

La nuova norma, invece, codifica la distinzione, prevedendo espressamente che l'inesistenza non può essere sanata, mentre la nullità sì, con l'ulteriore precisazione (invero già presente nella giurisprudenza di legittimità) che la sanatoria opera alla data di presentazione del ricorso, e quindi a tale data occorre riferirsi per la verifica del rispetto dei termini decadenziali di accertamento. **In altri termini, laddove l'accertamento fosse notificato in una data ravvicinata rispetto al termine di decadenza/prescrizione e da tale notifica emergessero profili di nullità, secondo la formulazione della norma sarebbe preclusa la sanatoria della nullità in base**

⁸ Nell'ambito dei tributi comunali si veda Cassazione, sentenza 10 novembre 2011, n. 23506.

⁹ Art. 7-sexies (Vizi delle notificazioni)

1. È inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori dai casi di cui al periodo precedente, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.

2. L'invalidità della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.

3. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.»;

ad una mera strategia processuale difensiva dilatoria del contribuente e contemporaneamente sarebbe improbabile poter operare una rinnovazione della notificazione nulla, dati i tempi ristretti.

Invero, **si ritiene che le codificazioni sulla nullità ed inesistenza della notifica, interessando l'intero ordinamento giuridico, debbano essere espunte, in quanto una notifica non può considerarsi inesistente, e quindi non sanabile, in ambito tributario, ed inesistente, ma sanabile, ad esempio in ambito civile.** Si tratta, peraltro, di problematiche già risolte in modo consolidato dalla giurisprudenza di legittimità, sicché si ritiene del tutto inopportuna la creazione di una disciplina settoriale che invece di risolvere le questioni controverse non può che generarne numerose altre.

g) La notifica dell'atto di accertamento anche ai coobbligati

Il **comma 3 dello stesso art. 7-sexies** di fatto impone, in capo all'ente impositore, la **notifica dell'avviso di accertamento anche ai coobbligati** (ad es. quelli solidalmente responsabili nella TARI), ai quali secondo la norma non si estenderebbe l'effetto della notificazione effettuata al contribuente obbligato principale, contrariamente agli attuali consolidati orientamenti giurisprudenziali; **ciò comporta, da un lato, il proliferare dell'entità quantitativa di avvisi di accertamento da emettere da parte dell'Ente impositore** per una posizione debitoria, a fini cautelativi, sul presupposto del potenziale rischio di mancata riscossione rivolgendosi solo ad un obbligato successivamente rivelatosi incapiente o poco solvibile e del possibile maturarsi della decadenza. **Dall'altro lato, per effetto del combinato disposto dei restanti articoli dello schema di decreto insorge, anche nei confronti dei coobbligati, l'obbligo di instaurare il procedimento di invito al contraddittorio di cui all'art. 6-bis e successivamente ad emettere un unico accertamento onnicomprensivo di cui all'art. 9-bis anche nei loro confronti, ripresentando esponenzialmente le problematiche indicate in calce ai relativi articoli.**

Anche in questo caso si prevede un inutile aggravio del procedimento di accertamento sia per il contribuente che per i Comuni, in quanto nei fatti è richiesto all'ente di notificare atti di accertamento cointestati al debitore principale ed al coobbligato, come moglie e marito in TARI¹⁰, titolare del mezzo pubblicitario e soggetto pubblicizzato nel CUP, e così via. È intuitivo l'aggravio per il contribuente ed il rischio di doppi pagamenti (sia dell'obbligato principale che di quello in solido).

Il tema, come detto, non necessita di espressa regolamentazione, posto che è già disciplinato dal diritto vivente emergente da consolidata giurisprudenza di legittimità. **Si ritiene pertanto necessario escludere del tutto, ovvero per ampie fattispecie, l'obbligo di coinvolgimento preventivo dei coobbligati nel caso dei tributi locali.**

¹⁰ Oltre a tutti i figli maggiorenni conviventi.

h) Il (malinteso) principio del “ne bis in idem”

L'art. 9-bis¹¹ rappresenta un'ulteriore novità di forte impatto sulla capacità accertativa degli enti locali, perché **stabilisce che l'ente impositore possa notificare un solo atto di accertamento all'anno nei confronti dello stesso contribuente e per lo stesso tributo (ne bis in idem)**. Il principio viene evidentemente malinteso, in quanto i tributi locali sono spesso di natura reale e quindi contemplanò oggetti di accertamento (possesso o detenzione di immobili) perfettamente distinti tra loro, pur se in capo allo stesso contribuente, dando luogo a processi di controllo ed accertamento strutturalmente diversi (si pensi al possesso di un fabbricato e di un'area edificabile, o alla conduzione di un'abitazione e di una porzione di studio professionale). Il caso di accertamenti distinti su diverse fattispecie può pertanto discendere da azioni di controllo distinte in quanto basate su diversi presupposti e non comporta in alcun modo il perseguimento artificioso della stessa fattispecie evasiva in capo al medesimo contribuente.

La norma introduce l'obbligo di emissione di un accertamento onnicomprensivo su ciascun soggetto/tributo/annualità ed il sostanziale divieto di emettere avvisi di accertamento di carattere integrativo, supplementare ed ulteriore rispetto a quanto già accertato per una annualità di imposta, peraltro in diretto contrasto rispetto a quanto ritenuto dalla Corte di Cassazione (Cass. n. 27261/2023).

Tale divieto porterebbe realisticamente gli Enti impositori ad una considerevole dilazione rispetto all'emissione di un avviso di accertamento composito, laddove presupposti, ragioni giuridiche e quadro probatorio in relazione ad una o più fattispecie impositive siano già definiti e invece i medesimi elementi non siano ancora verificati e comprovati in relazione ad una o più altre fattispecie: **ciò comporterebbe o l'emissione di un avviso di accertamento di contenuto parziale con la preclusione ad un successivo accertamento, oppure la procrastinazione dell'emissione di un avviso di accertamento nel presupposto di poter completare il quadro fattuale e probatorio prima che intervenga decadenza o prescrizione relativamente a quell'anno**. In entrambi i casi, sebbene in teoria i termini di decadenza quinquennali potrebbero non essere ancora spirati, di fatto, non potendo esercitare di nuovo l'azione accertativa per profili rilevati o scoperti in un secondo tempo, la dilazione e la preclusione rischiano di determinare profili di danno erariale per effetto dell'irrimediabile ed irrecuperabile perdita di gettito tributario, in dipendenza della mera eventualità di un ritardo di acquisizione di notizie rilevanti ai fini dell'imposizione, ritardo non necessariamente addebitabile all'ente impositore e ai suoi funzionari.

Peraltro, la disposizione appare di difficile applicazione pratica laddove le fattispecie evasive siano soggette a sanzioni diverse o a termini decadenziali diversi¹². Ad esempio, in IMU, il Comune potrebbe contestare un omesso versamento con

¹¹ Art. 9-bis (Divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario)

1. *Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta*

¹² I termini decadenziali per le contestazioni relative agli omessi versamenti sono diversi da quelli previsti per le fattispecie delle infedeli od omesse dichiarazioni.

riferimento ad un immobile (con sanzione del 30%) e un omessa denuncia di un'area fabbricabile (con sanzione dal 100% al 200%). La normativa prevede la riduzione delle sanzioni ad un terzo per acquiescenza solo nei casi di infedele od omessa dichiarazione, nulla in caso di omesso versamento, sicché appare arduo ed antieconomico predisporre un unico atto che racchiuda fattispecie evasive diverse, soggette a sanzioni differenziate.

La norma appare pertanto inopportuna e di forte ostacolo all'organizzazione delle attività di controllo degli enti locali. Si ritiene quanto mai opportuno escludere i tributi locali da questo dispositivo, ovvero articolare in modo diverso il dispositivo stesso, prevedendo comunque l'accertamento integrativo, come oggi previsto per l'Agenzia delle entrate.

i) Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti

L'art. 9-ter¹³, pone divieti di divulgazione dei dati dei contribuenti. La norma è riferita all'“Amministrazione finanziaria”, termine con il quale si intende anche nel lessico normativo corrente le strutture preposte alla gestione dei tributi erariali (delle amministrazioni centrali). **Andrebbe pertanto chiarito se ci si intenda riferire anche agli enti impositori non centrali, ivi inclusi i Comuni.**

Inoltre, in ragione della speciale posizione dello Statuto del Contribuente tra le fonti del diritto, come norma derivata dalla Costituzione e dai principi europei, **sarebbe opportuno, al fine di rendere più efficace, efficiente e razionale l'accesso e la fruibilità in concreto delle informazioni da parte di tutti gli enti impositori, aggiungere l'inciso “senza oneri”, dopo l'espressione “anche attraverso l'interoperabilità”.**

Si coglie poi l'occasione per rammentare che, in relazione all'accesso alle informazioni dei contribuenti necessarie alla prevenzione e repressione dell'evasione tributaria immobiliare, gli enti locali non dispongono a tutt'oggi della possibilità di accedere ai dati completi degli atti del registro (es. comodati d'uso e locazioni di immobili), se non in via indiretta e mediata dalla collaborazione attiva degli Uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate, oppure, per le sole locazioni, in cooperazione applicativa dal portale Siatel, ma non i tempi brevi e solo a distanza di lungo tempo (ad ottobre dell'anno successivo). Analogamente per l'accesso alle informazioni sia del Sistema Camerale, salvo le scarse mini-visure di controllo autocertificazione, che del Pubblico Registro Automobilistico, le relative convenzioni prevedono per gli Enti locali un onere finanziario piuttosto consistente, che dovrebbe essere abbattuto in occasione dell'attuazione della Delega fiscale.

¹³ Art. 9-ter (Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti)

1. Nell'esercizio dell'azione amministrativa e al fine di realizzare la corretta attuazione del prelievo tributario, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità, dati e informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, fermo il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge.

j) Autotutela obbligatoria e facoltativa

L'art. 10-*quater*¹⁴ **disciplina l'autotutela obbligatoria, istituto completamente nuovo.** Nei casi contemplati dalla norma (errore di persona, di calcolo, di individuazione del tributo, ed errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'amministrazione) l'amministrazione finanziaria è obbligata ad annullare l'atto, in tutto o in parte. Quindi, la norma legittima l'impugnazione del diniego all'autotutela, finora esclusa in ragione della natura discrezionale di tale atto.

Ciò rende l'autotutela obbligatoria coercibile, in controtendenza con la giurisprudenza consolidata di Cassazione sul punto, che fino ad oggi non consentiva la riapertura del riesame giudiziale della questione sull'accertamento divenuto definitivo. Inoltre, l'estensione operata dal comma 2, pari a tre mesi dal raggiungimento della definitività dei provvedimenti tributari, di fatto implica un'estensione dei termini di impugnazione, posto che l'eventuale diniego, tacito od esplicito, sarebbe a sua volta impugnabile. Ancora una volta, quindi, si determina un allungamento dei tempi di definitività dell'atto e di riscossione dello stesso, dettati non da ragioni di maggior tutela del contribuente (anche considerando la nuova fase del contraddittorio preventivo) ma da inerzia colpevole del contribuente.

La disposizione si preoccupa di salvaguardare i dipendenti precisando che le valutazioni effettuate possono dar luogo a danno erariale solo se c'è stato dolo, escludendo così la colpa grave.

L'art. 10-*quinquies*¹⁵ **disciplina l'autotutela facoltativa**, che è quella classica, con i consueti limiti del giudicato o dell'intervenuta prescrizione.

In relazione al potere di autotutela dell'ente impositore, con l'abrogazione dell'articolo 2-*quater* del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, operata dall'art. 2 comma 3 dello schema, viene ad essere rimossa la previsione del potere di sospensione dell'atto. Indipendentemente dall'applicabilità dei principi di diritto amministrativo di cui all'art. 21-*quater* della legge 241/1990 previsti per la generalità dei provvedimenti

¹⁴ Art. 10-*quater* (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria)

1. *L'Amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:*

a) *errore di persona;*

b) *errore di calcolo;*

c) *errore sull'individuazione del tributo;*

d) *errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.*

2. *L'Amministrazione finanziaria non procede all'annullamento d'ufficio ovvero alla rinuncia all'imposizione per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato ad essa favorevole, nonché, in caso di atti definitivi, decorsi tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione.*

3. *Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'Amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.*

¹⁵ Art. 10-*quinquies* (Esercizio del potere di autotutela facoltativa)

1. *Fuori dei casi di cui all'articolo 10-*quater*, l'Amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.*

2. *Trova applicazione il comma 3 dell'articolo 10-*quater*.*

amministrativi, per ragioni sistematiche **appare opportuno ricomprendere esplicitamente per l'ente, oltre al potere di annullamento in autotutela, anche quello di sospensione del provvedimento.**

Anche in questo caso, ai fini del danno erariale si considera solo la condotta dolosa. Ci sono poi altre disposizioni che non impattano direttamente sull'ente locale, salvo per ciò che riguarda la riscrittura del diritto di interpello.