

Roma, 5 febbraio 2024

Nota di approfondimento

Nuovo Statuto dei diritti del contribuente *(Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219)*

Sommario

1. Premessa.....	1
2. I principi generali	2
3. Principio del contraddittorio	4
4. La tutela dell'affidamento e della buona fede	11
5. Il divieto di <i>bis in idem</i>	11
6. Il principio di proporzionalità.....	14
7. L'autotutela	16
8. Chiarezza e motivazione degli atti.....	19
9. Annullabilità degli atti	20
10. Nullità degli atti	21
11. Vizi delle notifiche e obbligo di notifica ai coobbligati	21
12. L'interpello	24

1. Premessa

Nella Gazzetta Ufficiale del 3 gennaio 2024 è stato pubblicato il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, in attuazione della legge 9 agosto 2023, n. 111. In particolare, la legge di delega 111/2023 agli articoli 4 e 17, comma 1 lettera b), reca i principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti e del contribuente e l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio.

Con il d.lgs. 219/2023 si attua, quindi, una profonda revisione dello Statuto, introducendo nuove disposizioni destinate ad incidere anche sulla gestione dei tributi comunali. E tuttavia, molte delle nuove disposizioni appaiono formulate avendo riguardo all'amministrazione finanziaria ed ai tributi erariali, ma al contempo rappresentano principi generali vincolanti anche per

Comuni, sicché si pone il problema del loro adattamento alla particolare natura, struttura e gestione dei tributi locali.

L'art. 3 del d.lgs. 219/2023 prevede l'entrata in vigore entro il quindicesimo giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, e quindi le nuove disposizioni sono applicabili a decorrere dal 18 gennaio 2024, con riferimento agli atti notificati, ovvero spediti, da tale data.

Come evidenziato nei paragrafi che seguono, nonostante il richiamo alla autonoma regolamentazione degli enti territoriali al fine di determinare il corretto effetto applicativo del nuovo impianto, il nuovo Statuto è destinato ad incidere fortemente sulla gestione delle entrate locali e in particolare sui processi di accertamento. I rischi di appesantimento procedurale e anche di aumento dei costi di gestione sono evidenti, tanto da imporre una rivisitazione complessiva dei processi fin qui adottati nel senso del più deciso orientamento dell'azione di controllo fiscale all'incremento dell'adesione spontanea alla riscossione, sia nella fase delle scadenze di pagamento ordinarie sia nel corso del processo di accertamento, valorizzando gli obblighi di maggior tutela dei contribuenti che promanano dalle nuove norme dello Statuto in termini di miglioramento del rapporto tributario e di maggiore tasso di riscossione precedente all'avvio della fase coattiva o del contenzioso.

Al contempo, anche sulla base degli ulteriori interventi attuativi della Delega fiscale attesi per le prossime settimane, in particolare quelli riguardanti i tributi locali, la riscossione e l'accertamento, è quanto mai necessario assicurare una efficace traduzione attuativa dei criteri di rafforzamento delle capacità di controllo e di snellimento degli strumenti di supporto alla riscossione coattiva, la cui funzione deterrente è altrettanto essenziale per pervenire ad un assetto della gestione della riscossione più incisivo e aderente alle esigenze della fiscalità locale.

2. I principi generali

L'art. 1, legge 212/2000, come risultante dalle modifiche recate dall'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. 219/2023, detta i principi generali.

Il primo comma prevede che le disposizioni recate dallo Statuto *“costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario”*.

Già da tale norma, risulta evidente che le disposizioni recate dallo Statuto riguardano tutto l'ordinamento tributario, ivi incluso, quindi, anche la parte afferente la disciplina dei tributi comunali.

La relazione illustrativa precisa che il riferimento a *“tutti i soggetti del rapporto tributario”* implica l'applicazione dei principi non solo nei confronti dei soggetti passivi, ma anche dei soggetti destinatari di obblighi formali

connessi all'adempimento dichiarativo e di versamento collegati all'attuazione del tributo¹.

Il comma 3 dispone che gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dallo Statuto nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla legge.

Il comma 3-*bis* disciplina gli obblighi di adeguamento delle amministrazioni distinguendo tra amministrazioni centrali e enti territoriali con riferimento alle innovazioni di maggior impatto sui diritti dei contribuenti: la **garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria**; la **tutela dell'affidamento**; il **divieto di *bis in idem***; il **principio di proporzionalità**; l'**autotutela**. In base a tale distinzione, le **amministrazioni statali “osservano le disposizioni”** dello Statuto sulle materie citate, mentre le stesse disposizioni **“valgono come principi per le regioni e per gli enti locali, che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie”**.

Il comma 3-*ter* dispone che gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-*bis*, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela.

Dalla lettura dei commi citati emerge che le disposizioni relative alla garanzia del contraddittorio e all'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, tutela dell'affidamento, divieto di *bis in idem*, principio di proporzionalità ed autotutela rappresentano “principi generali” a cui si deve uniformare l'ordinamento locale, con possibilità di prevedere ulteriori, ma non minori, livelli di tutela.

Alla luce di tale ricostruzione, ad esempio, si ritiene che non sussista più l'obbligo di disciplinare il diritto di interpello, almeno secondo la riformulazione operata dal d.lgs. 219/2023, non richiamato nel citato comma 3-*bis*, fermo restando che il Comune potrà continuare a regolamentarlo, anche con garanzie inferiori a quelle previste dalla soppressa normativa².

Diversamente da precedenti occasioni, l'articolo 1 prevede un generale obbligo di adeguamento dell'ordinamento locale ai principi generali dettati dallo Statuto, ma senza individuare una tempistica precisa³ e senza individuare la tipologia di atti.

¹ Invero, il riferimento a tutti i soggetti del rapporto tributario, implica che le disposizioni possano imporre obblighi riguardanti anche il soggetto passivo. In tema di applicazione del principio di collaborazione e buona fede che incombe anche sulla parte privata del rapporto tributario si veda, tra le tante, Cassazione, n. 12757/2019.

² L'art. 11, comma 3, legge 212/2000, prevedeva in caso di mancata risposta all'istanza di interpello la nullità degli atti di accertamento.

³ Il soppresso art. 1, comma 4 prevedeva l'obbligo di adeguamento dello statuto comunale e degli atti normativi entro sei mesi. L'art. 12 del D.lgs. 156/2015, di riforma del diritto di interpello, prevedeva che le disposizioni recate dal decreto, salve alcune ipotesi espressamente richiamate, entravano in vigore il 1° gennaio 2016. L'art. 8, co. 3 del decreto disponeva che «*Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dal presente Titolo I*»

Per quanto riguarda la tipologia di atti, si ritiene che l'ente possa adottare un unico regolamento di attuazione dei principi generali dettati dallo Statuto, oppure procedere all'inserimento delle disposizioni nel regolamento generale delle entrate. Qualunque sia la scelta, si ritiene che il **regolamento non soggiaccia al termine ultimo previsto per l'approvazione dei bilanci comunali**⁴, trattandosi di disposizioni che sono tecnicamente di recepimento di norme legislative, peraltro non riguardanti la disciplina dei tributi, ma di natura essenzialmente procedurale. D'altro canto, sia l'originario art. 1, comma 4, legge 212/2000, sia l'art. 12, d.lgs. 156/2015 assegnavano agli enti locali il termine di sei mesi⁵ per adeguare il proprio ordinamento, confermando, quindi, che gli atti normativi comunali di attuazione non erano soggetti ai termini di approvazione delle delibere tributarie.

Inoltre, va evidenziato che con le precedenti disposizioni l'obbligo di adeguamento riguardava sia lo statuto comunale che gli atti normativi, mentre oggi la disposizione fa riferimento all'ordinamento, sicché **sarà sufficiente il recepimento dei nuovi principi in un regolamento comunale**.

Infine, va evidenziato che nelle more dell'adeguamento dell'ordinamento comunale, o in assenza di aggiornamento dello stesso, i principi generali disciplinati dallo Statuto rimangono comunque direttamente applicabili, sebbene il mancato adattamento di detti principi alla particolare disciplina dei tributi comunali, da realizzarsi con il regolamento comunale, potrebbe essere fonte di contrasto interpretativo e contenzioso.

3. Principio del contraddittorio

L'art. 6-bis, legge 212/2000, introdotto dal d.lgs. 219/2023, rappresenta un punto cardine della riforma dello Statuto, con il quale si adegua la protezione dei diritti fondamentali dei contribuenti agli standard di tutela internazionali e unionali. **Per principio del contraddittorio deve intendersi il diritto del soggetto amministrato di essere sentito prima della adozione di un atto che incida sfavorevolmente sulla sua sfera giuridica**⁶.

Il comma 1 stabilisce il principio che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo, salvo poi prevedere, nel successivo comma 2, delle deroghe.

⁴ Attualmente fissato al 15 marzo 2024.

⁵ Termine ovviamente ordinatorio.

⁶ Così si esprime la relazione illustrativa al d.lgs. 2019/2023, mutuando la previsione dell'art. 41 della Carta di Nizza. La relazione tecnica ricorda le altre casistiche in cui è già normato il contraddittorio preventivo. In particolare, art. 16, d.lgs. 472/1997 (procedimento di irrogazione delle sanzioni tributarie); art. 10-bis, legge 212/2000 (accertamento delle fattispecie abusive); art. 6, d.lgs. 156/2015 (accertamento delle fattispecie elusive specifiche); art. 11, d.lgs. 142/2018 (accertamento delle fattispecie ibride); art. 167, comma 1, dPR 917/1986 (accertamento in materia di società estere controllate).

Il riferimento agli atti autonomamente impugnabili innanzi alle Corti di Giustizia tributaria rappresenta una sorta di elencazione generale, che tuttavia sembra esondare dalla finalità del principio del contraddittorio⁷. Va comunque sottolineato che da tale elenco devono essere espunti gli atti esclusi ai sensi dell'art. 6-*bis*, comma 2, e – come vedremo – la perimetrazione delle inclusioni/esclusioni è uno degli aspetti di maggior rilievo ai fini della regolamentazione locale.

Come già rilevato, se è pur vero che per principio del contraddittorio deve intendersi il diritto del soggetto amministrato di essere sentito prima dell'adozione di un atto che incida sfavorevolmente sulla sua sfera giuridica, il principio non può tradursi in un generico e generalizzato obbligo d'informazione preventiva in merito a qualsiasi atto che incida sfavorevolmente sul contribuente, ma va temperato con le esigenze di buon andamento ed efficienza dell'agire amministrativo⁸, che porta a ritenere che il coinvolgimento debba essere costruttivo⁹, ovvero in grado di incidere sull'esito finale del procedimento stesso¹⁰.

⁷ L'art. 19, d.lgs. 546/1992, come riformulato dal d.lgs. 220/2023, individua al comma 1 i seguenti atti autonomamente impugnabili:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-*bis*) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- e-*ter*) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell' art. 2, comma 2;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- g-*bis*) il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n. 212;
- g-*ter*) il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- h-*bis*) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

⁸ Ex art. 97 Cost.

⁹ Come è comprovato proprio dalle esclusioni di legge. Se l'atto è automatizzato, o sostanzialmente automatizzato, è escluso dal contraddittorio preventivo proprio perché di regola non v'è materia di cui discutere.

¹⁰ Peraltro, in linea con il costante orientamento del giudice di legittimità che ha sempre ritenuto necessario, in caso di contestazione in merito al mancato contraddittorio preventivo, l'onere per il contribuente di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, *“qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”* (Cass. ss.uu. sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823).

La finalità del contraddittorio, pertanto, è quella di permettere al contribuente di partecipare alla fase di analisi dei dati e di raccolta delle informazioni istruttorie al fine di permettere all'ente impositore di acquisire elementi utili alla valutazione conclusiva, rafforzando così la sostenibilità della pretesa impositiva, sebbene la previsione dell'invio dello schema dell'atto, prevista dal successivo comma 3, impone all'ente di formulare preventivamente l'ipotesi della maggior imposta accertabile. Il confronto anticipato con il contribuente assume un ruolo centrale nell'assicurare la corretta pretesa comunale e, in generale, nello spingere i contribuenti medesimi a incrementare il proprio adempimento spontaneo, così da ridurre, conseguentemente, il *tax gap*¹¹.

Sulla base delle considerazioni sopra esposte si può, quindi, ritenere che il comma 1 contenga il principio generale che l'adozione di tutti gli atti che incidono sulla sfera giuridica del contribuente, e per questo anche impugnabili innanzi le corti di giustizia tributaria, deve essere preceduta da un contraddittorio preventivo; principio generale che trova una parziale deroga per gli atti elencati nel comma 2, e che trova una declinazione operativa, limitatamente all'amministrazione finanziaria, nei commi 3 e 4.

Il comma 1 precisa che **in caso di mancata attivazione del contraddittorio, informato ed effettivo, l'atto è annullabile**.

La formulazione della norma appare molto più stringente rispetto al contraddittorio preventivo disciplinato in materia di accertamento con adesione, per il quale l'art. 5-ter, comma 5, d.lgs. 218/1997¹², dispone che il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. Si tratta della cosiddetta "prova di resistenza" di derivazione giurisprudenziale¹³, in base alla quale il contribuente deve fornire in giudizio la prova che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere elementi che avrebbero determinato una diversa quantificazione della pretesa fiscale¹⁴. Sulla base dei principi della legge delega e di quanto precisato nella relazione illustrativa, la prova della resistenza non dovrebbe più trovare applicazione.

La precisazione, sempre contenuta nel comma 1, che il contraddittorio debba essere "**effettivo**", induce a ritenere che vi sia l'obbligo da parte dell'ente impositore di rendere edotto il contribuente di tutte le motivazioni della ripresa fiscale, essendo annullabile l'atto finale assunto sulla base di elementi sui quali non vi sia stato un effettivo confronto con il contribuente. Tale qualifica è ulteriormente precisata nel comma 4, dove è previsto un

¹¹ In questi termini, e con riferimento al contraddittorio preventivo disciplinato dall'art. 5-ter, d.lgs. 218/1997, come modificato dal dl 34/2019, si veda Agenzia delle entrate, circolare 22 giugno 2020, n. 17/E.

¹² Introdotto dall'art. 4-octies, comma 1, lett. b), dl 30 aprile 2019, n. 34, modificato in sede di conversione.

¹³ Corte di Giustizia, sentenza 2041/2014; Cassazione, ss.uu. n. 24823/2015.

¹⁴ Sul punto si veda Agenzia delle entrate, circolare 22 giugno 2020, n. 17/E.

obbligo di **motivazione rafforzata**, che impone di argomentare in merito alle osservazioni del contribuente che si ritiene di non accogliere.

L'ambito di operatività del contraddittorio preventivo obbligatorio **viene delimitato dal comma 2** dell'articolo 6-bis, in base al quale *“non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli **atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta 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”*.

Come anticipato, l'art. 6-bis va considerato per gli enti locali disposizione di principio generale, che dovrà essere recepita negli atti normativi comunali. Lo si desume dal già citato art. 1, comma 3-ter, dal medesimo art. 6-bis - che nel disciplinare l'operatività del principio del contraddittorio, al comma 3 fa espresso riferimento all'amministrazione finanziaria – e dalle considerazioni *supra* esposte.

La norma assegna al Ministero dell'economia e delle finanze il compito di individuare gli atti esclusi dal diritto al contraddittorio¹⁵, in quanto automatizzati o sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni. Sulla base di una lettura sistematica delle nuove disposizioni, pare agevole concludere che il decreto ministeriale non debba individuare anche la tipologia di atti comunali esclusi dal contraddittorio obbligatorio. Ciononostante, **si ritiene che il Ministero possa ben fornire, previa ovvia concertazione, indicazioni operative utili ad indirizzare gli enti nelle more dell'adeguamento dei propri atti regolamentari e nella stesura dei medesimi.**

L'adattamento della disciplina generale recata dall'art. 6-bis alla disciplina dei tributi comunali deve essere attuato mediante uno specifico regolamento comunale, che individui:

- a) le tipologie di atti per le quali sussiste “il diritto” al contraddittorio,
- b) gli atti esclusi dal contraddittorio, individuati anche sulla scorta delle indicazioni eventualmente recate nell'emanando decreto delle Finanze,
- c) gli atti per i quali può essere attivato un contraddittorio “facoltativo”, fermo restando, che in quest'ultimo caso, la mancata attivazione non determina l'annullabilità dell'atto, espressamente prevista solo nell'ipotesi in cui vi sia il diritto del contribuente al contraddittorio.

Nell'ambito dei tributi comunali è possibile far riferimento alla categoria degli **“atti automatizzati”** e **“di pronta liquidazione”**, ovvero gli atti che liquidano l'imposta dovuta sulla base di comunicazioni precedentemente inviate al

¹⁵ Invero, senza attribuire un termine specifico, fermo restando che dal 18 gennaio l'art. 6-bis è comunque applicabile, sicché nelle more dell'emanazione del decreto ministeriale e del regolamento comunale le fattispecie escluse dal diritto al contraddittorio possono essere valutate dal giudice tributario, sebbene sul punto si registrano incertezze, perché si potrebbe anche sostenere che l'operatività della norma sia subordinata all'emanazione del decreto ministeriale al quale è affidato il compito di stabilire con precisione il livello minimo di tutela che deve essere garantito.

contribuente, come gli avvisi bonari Tari, gli atti di mera liquidazione dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione presentata, gli atti di liquidazione sulla base delle informazioni già note al Comune, per i quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione, come le rendite catastali o il possesso di un immobile risultante dal MUI¹⁶.

Quanto previsto dal comma 2 permette di definire meglio il rinvio operato dal comma 1 a tutti gli atti "autonomamente impugnabili" innanzi la corte di giustizia tributaria, dovendosi ritenere comunque esclusi gli atti impugnabili non soggetti al diritto al contraddittorio.

Tra questi, si ritiene possano rientrare, per quanto d'interesse dei Comuni, gli atti relativi all'iscrizione di ipoteca ed il fermo di beni mobili, in quanto preceduti dalla notifica di atti di accertamento, e quindi da non ricomprendere nel contraddittorio obbligatorio in quanto atti sostanzialmente automatizzati. Stessa conclusione per il rifiuto espresso o tacito al rimborso di tributi, sebbene il procedimento amministrativo possa prevedere il coinvolgimento del contribuente, finalizzato all'acquisizione di ulteriori informazioni, ma non con i vincoli e le conseguenze giuridiche previsti per gli atti obbligatoriamente soggetti al contraddittorio. Nello stesso solco vanno collocati il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari. Per quanto riguarda il riferimento al ruolo ed alla cartella di pagamento va evidenziato, che i casi in cui occorra istaurare il contraddittorio preventivo sono già previsti dall'art. 6, comma 5, sempre della legge 212/2000.

Saranno soggetti al diritto al contraddittorio, invece, gli atti con i quali l'ente impositore disconosce un'esenzione o un'agevolazione dichiarata dal contribuente, oppure quando la determinazione della base imponibile non è oggettiva, come nel caso del valore delle aree fabbricabili ai fini dell'IMU, ovviamente nell'ipotesi in cui le aree non siano state oggetto di preventiva dichiarazione, o quando l'ente contesti la congruità del valore dichiarato. Analogamente, nel caso della TARI ricadono nell'obbligo di contraddittorio gli accertamenti e le rettifiche di superfici complesse (centri commerciali, unità produttive artigianali, commerciali e industriali, cinema, ecc.) per le quali non sia di immediata individuazione la dimensione delle superfici esenti o da destinare a specifiche e differenziate categorie tariffarie.

Anche per gli atti per i quali sorge il diritto al contraddittorio, questo può non essere attivato nei **"casi motivati di fondato pericolo per la riscossione"**. Pur non essendo in norma richiesta una motivazione rafforzata si ritiene necessario che l'ente impositore espliciti in motivazione le ragioni che giustificano il "fondato timore" di perdere la garanzia del credito, in modo da evitare possibili contestazioni in sede contenziosa¹⁷.

L'art. 6-bis al **comma 3** disciplina operativamente il procedimento di **partecipazione del contribuente**, prevedendo i necessari accorgimenti

¹⁶ Modello Unico Informatico, ex art. 37, comma 53, dl 223/2006.

¹⁷ Cfr. Agenzia delle entrate, circolare 22 giugno 2020, n. 17/E.

affinché questo nuovo *subprocedimento* non determini una contrazione dei termini decadenziali previsti per la notifica dell'atto di accertamento.

Il primo periodo del comma 3 dispone che *“per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo”*.

La norma citata prevede la comunicazione al contribuente di uno **“schema di atto”**, senza definire i suoi contenuti. Considerando l'obbligo di motivazione rafforzata, prevista dal successivo comma 4, nonché il principio di effettività del contraddittorio, si ritiene che lo schema di atto debba almeno indicare¹⁸:

- a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento;
- b) le maggiori imposte, sanzioni ed interessi dovuti;
- c) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte;
- d) il termine, non inferiore a sessanta giorni, per la presentazione di eventuali controdeduzioni;
- e) l'eventuale giorno e luogo della comparizione per accedere ed estrarre, se richiesto del contribuente stesso, copia degli atti del fascicolo.

La normativa prevede una comunicazione al contribuente, senza indicare come essa debba essere effettuata. Sul punto, si ritiene che sia **necessaria una vera e propria notifica**, anche considerando che il termine indicato nella comunicazione per la presentazione di eventuali controdeduzioni determina una dilazione dei termini decadenziali di notifica dell'atto di accertamento. Pertanto, al fine di evitare contestazioni che potrebbero riguardare sia l'effettivo termine assegnato, sia l'effettiva ricezione da parte del contribuente dello schema dell'atto, con i conseguenti rischi di annullamento dell'atto per mancata prova dell'effettivo instaurarsi del contraddittorio, è necessario procedere con formale notifica, in una delle varie modalità previste dall'ordinamento per la notifica degli atti comunali.

La norma prevede un termine non inferiore a sessanta giorni, ma l'ente impositore potrebbe concedere un termine anche più ampio, fermo restando che la proroga del termine decadenziale di notifica dell'atto di accertamento finale, rimane fissato nel massimo di centoventi giorni.

Il comma 3, secondo periodo, precisa che **“l'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo”**. Ragioni di prudenza impongono di ritenere che nel caso in cui il contribuente abbia fornito le proprie controdeduzioni prima del decorso dell'intero periodo di sessanta giorni, l'ente impositore debba comunque far decorrere l'intero periodo, potendo in linea di principio il contribuente integrare le proprie osservazioni

¹⁸ Similmente a quanto previsto per gli inviti al contraddittorio dall'art. 5, d.lgs. 218/1997.

nell'arco temporale concesso. Per le stesse ragioni, eventuali osservazioni pervenute oltre i sessanta giorni, ma prima della notifica dell'atto, debbono essere valutate dall'ente impositore¹⁹, essendo comunque tutto il procedimento improntato alla reciproca collaborazione e buona fede di tutte le parti del rapporto tributario. Il termine in questione deve, ovviamente, essere rispettato anche nell'ipotesi di inerzia del contribuente.

La **possibilità di accesso agli atti del fascicolo** rappresenta una rilevante novità, almeno sotto il profilo formale, posto che in generale non era prevista né la partecipazione al procedimento tributario né l'accesso agli atti²⁰, prima dell'adozione del provvedimento definitivo. Sotto il profilo sostanziale, nell'ambito dei tributi comunali il fascicolo dell'accertamento non sempre esiste, come nel caso degli atti di mera liquidazione²¹, ed il più delle volte è costituito da stampe delle informazioni che l'ente acquisisce tramite l'accesso a banche dati, quali il catasto o l'anagrafe tributaria. Tale situazione si verifica, di norma, per gli atti non soggetti al diritto al contraddittorio. In altre ipotesi, invece, soprattutto con riferimento alla determinazione di maggior valore delle aree fabbricabili si fa di norma riferimento ad atti notarili, o ad atti di controllo dell'Agenzia delle entrate, o a disposizioni regolamentari. In tutti i casi, comunque, l'accesso al fascicolo deve garantire il diritto alla *privacy* dei soggetti non direttamente coinvolti nel procedimento di accertamento.

Il comma 3, terzo periodo, regola il caso in cui il termine di sessanta giorni si trova a ridosso del termine decadenziale per la notifica dell'atto. Dispone la norma che *“se la scadenza di tale termine [relativo al contraddittorio n.d.r.] è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto 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”*

I presupposti di operatività della proroga sono la notifica dello schema dell'atto e la circostanza che:

- a) la data ultima per la produzione delle controdeduzioni scade in un momento successivo a quello in cui è fissato il termine di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo²²;

¹⁹ Sebbene non sussista un obbligo giuridico di valutazioni delle osservazioni tardive.

²⁰ L'art. 13, comma 2, legge 241/1990 prevede che le disposizioni sulla partecipazione al procedimento amministrativo *“non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano”*.

L'art. 24, legge 241/1990, prevede che *“Il diritto di accesso è escluso (...) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano”*.

²¹ Si pensi agli atti di accertamento per omesso versamento della Tari sulla base di avvisi bonari precedentemente comunicati.

²² Ad esempio, notifica dello schema dell'atto, con concessione del termine di 60 giorni dal ricevimento, avvenuto in data 10 novembre. I 60 giorni scadono il 9 gennaio ed il termine ultimo di notifica dell'atto di accertamento è il 10 marzo dell'anno successivo a quello di notifica dello schema dell'atto.

- b) oppure tra la data ultima per la produzione delle controdeduzioni ed il (successivo) termine di decadenza del potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di centoventi giorni²³.

Il comma 4 dispone che *“l'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere”*.

La norma introduce l'obbligo di **“motivazione rafforzata”**²⁴ che impone all'ente impositore di motivare anche con riferimento alle osservazioni del contribuente. L'esito del contraddittorio costituisce, pertanto, una parte della motivazione, non essendo sufficiente il “dare atto” di quanto osservato dal contribuente nelle controdeduzioni, poiché dovranno essere argomentate le ragioni di mancato accoglimento delle stesse.

4. La tutela dell'affidamento e della buona fede

La disposizione recata dall'art. 10, legge 212/2000 (*“Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente”*) rientra tra le disposizioni generali che devono trovare attuazione negli atti normativi comunali.

L'articolo in questione è stato modificato dal d.lgs. 219/2023, ma con riferimento ad ipotesi escluse dall'ambito dei tributi comunali²⁵ e pertanto non necessita di modalità di attuazione in sede locale.

5. Il divieto di *bis in idem*

L'art. 9-bis, legge 212/2000 (*“Divieto di bis in idem nel procedimento tributario”*) è stato introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. i), d.lgs. 219/2023 e detta un principio che dovrà trovare forme attuative nella disciplina comunale.

La norma prevede che *“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”*.

²³ Ai fini della proroga, quindi, i 60 giorni devono scadere in un periodo compreso tra il 4 settembre ed il 31 dicembre. Ad esempio, se i 60 giorni scadono il 31 ottobre, il termine ultimo di notifica è il 28 febbraio. Ovviamente, la proroga opera anche se le osservazioni scadono dopo il 31 dicembre; così, se il termine di 60 giorni scade il 20 gennaio 2025, il termine ultimo di notifica sarà il 20 maggio 2025.

²⁴ Sul punto si veda la già citata circolare dell'Agenzia delle entrate, n. 17/E del 2020.

²⁵ In particolare, è stato aggiunto al comma 2 il seguente periodo: *“Limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti”*.

La disposizione non appare facilmente adattabile ai tributi comunali e potrà trovare applicazione solo in determinati casi, dovendosi riferire a fattispecie impositive omogenee e non al tributo in quanto tale. L'unicità della pretesa comunale per la stessa fattispecie evasiva e per lo stesso periodo di imposta è altresì necessariamente temperata dall'emendabilità dell'atto già notificato, per effetto di vizi formali e procedurali.

L'esigenza di tali cautele e specificazioni deriva da una corretta considerazione della finalità della norma, che – come precisato nella relazione illustrativa – è quella di garantire che per ogni possibile violazione, la persona abbia diritto a essere gravata da una sola procedura e quindi a doversi difendere una sola volta. **Finalità che evidentemente presuppone l'identità della violazione eventualmente contestabile più volte per lo stesso anno.**

Nell'ambito dei tributi comunali, l'ipotesi si verifica, ad esempio, allorché il Comune procede alla liquidazione della Tari contestando l'omesso versamento di uno o di una pluralità di avvisi bonari inviati e non pagati per la medesima annualità.

Non appare, invece, applicabile il divieto quando siano contestati, con riferimento allo stesso tributo ed allo stesso anno d'imposta, fattispecie omissive, che potrebbero essere anche in parte soggette al contraddittorio preventivo, oltre che ad un regime sanzionatorio e decadenziale differente.

Così, ad esempio, il Comune potrebbe dover contestare, al medesimo contribuente e per il medesimo anno d'imposta:

- a) l'omesso versamento dell'IMU con riferimento a fabbricati iscritti in catasto, per i quali non era dovuta la presentazione della dichiarazione; in tale ipotesi si rende comminabile la sanzione del 30% e l'atto deve essere notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il versamento;
- b) l'omessa dichiarazione di un'area fabbricabile, che richiede l'attivazione del contraddittorio preventivo, con assegnazione di un termine non inferiore a 60 giorni per la produzione di controdeduzioni; in tale ipotesi si rende applicabile la sanzione da un minimo del 100% ad un massimo del 200% e l'atto deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui doveva essere presentata la dichiarazione²⁶, ferma restando la possibilità che intervenga la proroga di 120 giorni dalla data ultima prevista per la presentazione delle controdeduzioni, se tale data cade nel periodo compreso tra il 4 settembre ed il 31 dicembre dell'ultimo anno utile per l'azione accertativa.

Pare evidente che nell'esempio indicato non si possa procedere alla notifica di un unico atto, non solo per il diverso regime sanzionatorio previsto²⁷, ma

²⁶ Di massima, quindi, entro il sesto anno da quello in cui doveva essere effettuato il versamento.

²⁷ Sebbene nulla impedisce l'emissione di un unico atto che contenga una contestazione sui versamenti ed una contestazione sul dichiarato e non dichiarato, soggette come tali all'applicazione di due autonome violazioni.

soprattutto per il diverso termine decadenziale, non potendo la norma in commento implicare o una proroga implicita dei termini di contestazione degli omessi versamenti o una riduzione dei termini di contestazione per le ipotesi delle infedeli od omesse dichiarazioni.

Peraltro, in tema di tributi comunali la Corte di Cassazione ha escluso l'unicità e la globalità del procedimento di accertamento²⁸ **proprio in virtù della disciplina speciale dettata per i tributi comunali dall'art. 1, comma 161, legge 296/2006**, che costituisce quella "specifica disposizione", che a mente dell'articolo in commento "prevede diversamente".

Tale specificità non può sorprendere, anche in considerazione della natura tipica di tutti i tributi locali gestiti direttamente dagli enti impositori (IMU, TARI, Imposta di soggiorno), che colpiscono non la persona ma specifiche manifestazioni di capacità contributiva, configurandosi come prelievi di natura *reale* e non *personale*. Nel caso dell'imposta sul reddito, di natura personale, l'azione accertativa è volta a ricostruire il complesso delle fonti alle quali il prelievo si rapporta come a un *coacervo*. Anche nei casi in cui l'accertamento riguarda l'emersione di uno specifico cespite non dichiarato, la contestazione dell'Amministrazione finanziaria riguarda l'effetto che tale emersione comporta sul complesso dell'imposta e non la tassazione specifica del nuovo cespite contestato.

Sotto tale angolazione, dunque, assume rilievo il fatto che i due principali tributi comunali, l'IMU e la TARI sono di natura reale, cioè si applicano con riferimento al possesso o alla conduzione di ogni singolo immobile, e non si rapportano alla situazione patrimoniale o al complesso delle conduzioni in capo allo stesso soggetto passivo²⁹. Pertanto, l'applicazione del principio in commento comporta che il Comune non potrà contestare per lo stesso

²⁸ Cassazione, 25 settembre 2023, n. 27261, ha osservato: «non sono applicabili alla fattispecie in esame le disposizioni previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 4 e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, che consentono di superare il principio dell'unicità e globalità dell'accertamento soltanto quando, a garanzia del contribuente, emerga che l'Amministrazione ha successivamente avuto conoscenza di altri elementi di fatto, nuovi rispetto a quelli posti a fondamento del primo avviso, in quanto trattasi di norme poste unicamente in tema di IVA e di imposte dei redditi (...) ne consegue che le disposizioni di cui all'art. 1, comma 161, della legge n. 296/2006 fanno salva ogni ulteriore azione di accertamento dell'ente locale nei termini di decadenza previsti, senza alcun riferimento a pretese dell'ente impositore che si basino su fonti diverse da quelle prese a base dall'accertamento parziale, con conseguente infondatezza delle censure della ricorrente circa le affermazioni della sentenza impugnata, secondo cui «l'art. 1, comma 161, della legge 296/2006 non preclude l'utilizzo del c.d. "avviso integrativo" per rettificare quelli successivi».

²⁹ Oggetto della dichiarazione IMU, infatti, è il singolo immobile e non la situazione immobiliare complessiva, di talché l'eventuale omissione di uno degli immobili posseduti non integra la fattispecie evasiva dell'infedele dichiarazione, ma dell'omessa dichiarazione. Sul punto, Cassazione, 22 ottobre 2010, n. 21688, ha osservato che l'ICI (al pari dell'IMU) «colpisce le singole unità immobiliari e la sua (applicazione e) determinazione prescinde del tutto dalla considerazione del complesso delle unità immobiliari possedute da uno stesso soggetto: non vi è, infatti, come già rilevato, nessuna progressione di imposizione perché ogni unità è, ai fini dell'ICI, fiscalmente indipendente da ogni altra. Per i principi richiamati, quindi, la mancata indicazione, "nell'unica dichiarazione ICI presentata" dalla contribuente, di altre "unità immobiliari" possedute dalla stessa integra sempre la fattispecie della omessa dichiarazione per le unità autonomamente iscritte in catasto non specificamente dichiarate". Un ragionamento analogo comporta per la TARI la dichiarazione di singoli oggetti immobiliari, dotati ciascuno di autonoma e distinta valenza impositiva.

immobile plurime violazioni per lo stesso anno d'imposta, ma non che il contribuente non possa essere destinatario di plurimi atti di accertamento riferiti ad immobili diversi per il medesimo anno d'imposta³⁰.

Il divieto di *bis in idem* rappresenta pertanto un principio generale, non direttamente applicabile nell'ambito dei tributi comunali se non attraverso i necessari adattamenti da realizzarsi per via regolamentare, che tengano conto delle particolarità della fiscalità locale.

La novità introdotta dalla tranciante disposizione recata dal nuovo articolo 9-bis dello Statuto non è naturalmente priva di effetti sulla gestione dell'accertamento dei tributi locali. Se, infatti, il comma 161 sicuramente non preclude l'esercizio di un'ulteriore azione accertativa, risulta ora necessario per via regolamentare escludere in modo espresso la possibilità di reiterazione di accertamenti riguardanti lo stesso oggetto impositivo.

Per quanto possa ritenersi auspicabile un chiarimento formale, ad esempio in occasione dell'emanando decreto ministeriale, appare fuor di dubbio la necessità di un intervento regolamentare in linea con l'impostazione qui proposta.

6. Il principio di proporzionalità

L'art. 10-ter, legge 212/2000 (*"Principio di proporzionalità nel procedimento tributario"*) è stato introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. m), d.lgs. 219/2023 e detta un principio che dovrà essere attuato dalla disciplina comunale.

La concreta attuazione della disposizione non pare agevole³¹. La norma prevede che in conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.

Al fine di meglio delineare l'ambito applicativo del principio di proporzionalità può farsi riferimento all'art. 5, paragrafo 4, del Trattato sull'Unione europea dove è precisato che esso mira a inquadrare le azioni delle istituzioni dell'Unione entro limiti determinati. In virtù di tale principio, le misure dell'Unione:

- devono essere idonee a conseguire il fine desiderato;

³⁰ Situazioni analoghe sono rilevabili anche per talune imposte erariali, come l'imposta di registro. Anche a tale riguardo sarebbe del tutto irragionevole che il contribuente debba essere destinatario di un unico atto di accertamento per anno, anche in presenza di una pluralità di atti soggetti a registrazione e autonomamente valutabili.

³¹ La norma dispone:

«1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.
2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.
3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie».

- devono essere necessarie per conseguire il fine desiderato;
- non devono imporre alle persone un onere eccessivo rispetto all'obiettivo che si intende raggiungere (proporzionalità in senso stretto).

Traslando tali precisazioni nell'ambito dei tributi comunali, il principio di proporzionalità prevede che il contenuto e la forma dell'azione dell'ente impositore si limitino a quanto necessario per conseguire gli obiettivi previsti, senza determinare oneri eccessivi a carico dei contribuenti e senza realizzare comportamenti eccedenti o non proporzionali alla suddetta finalità.

La verifica, anche giurisdizionale, del rispetto del principio di proporzionalità potrà riguardare, ad esempio, la tipologia dell'atto emanato o uno sviamento di potere³² **o, più frequentemente, la misura della sanzione irrogata**. Sotto questo profilo, ad esempio, vanno disattese le prassi di predeterminazione nella misura massima delle sanzioni per omessa od infedele denuncia, in quanto non tengono in debito conto, non solo la "personalità" dell'autore, ma impediscono una valutazione complessiva della gravità della violazione, secondo criteri, peraltro, già da tempo considerati dalla legislazione specifica³³.

La Corte Costituzionale, sentenza 17 marzo 2023, n. 46, proprio in tema di irrogazione delle sanzioni, ha ritenuto che il disposto di cui all'art. 7, comma 4, d.lgs. 472/1997³⁴ consente all'amministrazione la possibilità di ricondurre la misura della sanzione nell'ambito dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità, che sono comunque applicabili al sistema delle sanzioni³⁵. Contrariamente a diffuse convinzioni circa l'indisponibilità assoluta della misura della sanzione applicabile, questa pronuncia richiama l'obbligo di esercizio della discrezionalità amministrativa anche in questo delicato campo, sulla base di elementi di conoscenza di cui l'amministrazione finanziaria è in possesso e che possono ben concorrere alla concreta attuazione del principio di proporzionalità.

³² Si pensi all'ipotesi dell'erroneo inquadramento della fattispecie in quella dell'infedele/omessa dichiarazione in luogo di quella dell'omesso versamento, che impone un aggravio a carico del contribuente sia in termini di sanzioni che di annualità accertabili.

³³ L'art. 7, comma 1, d.lgs. 472/1997 prevede che «Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali».

³⁴ A mente del quale, «Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo».

³⁵ Inoltre, la Corte rileva che la riduzione delle sanzioni «ben può essere operata già da parte dell'Agenzia delle entrate, poiché questa spesso dispone, fin dal momento della irrogazione della sanzione, degli elementi di valutazione utili al riguardo. In ogni caso ad essa potrà ricorrere il giudice nell'ambito del contenzioso, anche a prescindere da una formale istanza di parte, ogni qualvolta sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull'entità delle sanzioni irrogate e risultino allegate circostanze tali da consentirlo».

7. L'autotutela

I nuovi articoli 10-*quater* (*“Esercizio del potere di autotutela obbligatorio”*) e 10-*quinqües* (*“Esercizio del potere di autotutela facoltativo”*), della legge 212/2000, rappresentano una novità rilevante, in quanto modificano sostanzialmente il quadro normativo e giurisprudenziale cui finora si è fatto riferimento, incentrato sul carattere discrezionale del potere di annullamento in autotutela e sulla non impugnabilità del diniego³⁶, espresso o tacito, all'esercizio di tale potere³⁷.

Peraltro, l'art. 2, legge 212/2000 dispone l'abrogazione dell'art. 2-*quater*, dl 564/1994³⁸, il quale al comma 1-*ter* disponeva che *“Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1-bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza”*³⁹.

³⁶ Ritenuta ammissibile solo con riferimento a vizi dell'atto di diniego o con riferimento a motivi di interesse generale. Corte di Cassazione, 6 marzo 2019, n. 6509, osserva al riguardo: *“il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”* (Cass. ord. n. 7616 del 28/03/2018”).

³⁷ Per tutte, Corte Costituzionale, sentenza 13 luglio 2017, n. 181: *“... il rimettente non considera l'interesse pubblico alla certezza dei rapporti giuridici. Se questa Corte affermasse il dovere dell'amministrazione tributaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, aprirebbe la porta (ammettendo l'esperibilità dell'azione contro il silenzio, con la conseguente affermazione del dovere dell'amministrazione di provvedere e l'eventuale impugnabilità dell'esito del procedimento che ne deriva) alla possibile messa in discussione dell'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo definitivo. L'autotutela finirebbe quindi per offrire una generalizzata “seconda possibilità” di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo. Affermare il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela significherebbe, in altri termini, creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile sine die dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto”*.

³⁸ Oggetto di significative modifiche ad opera del d.lgs. 159/2015, tra le quali la previsione della non impugnabilità dell'annullamento o della revoca parziale.

³⁹ Venendo, quindi, meno anche la **sospensione amministrativa** prevista dall'art. 2-*quater*, comma 1-*bis*, d.l. 564/1994, norma questa che precisava che nel potere di annullamento o di revoca deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato. La relazione illustrativa, sul punto precisa, con riferimento all'autotutela facoltativa, che questa comprende *“ovviamente anche la sospensione o revoca, esercitabile, anche d'ufficio e in pendenza di giudizio o in presenza di atti definitivi, quando ricorrano casi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione”*.

Va anche rammentato che comunque la sospensione dell'atto non implica la sospensione dei termini di impugnazione. Sul punto, Cassazione, 17 maggio 2019, n. 13367 precisa quanto segue: *“Il D.L. n. 564 del 1994, art. 2-*quater*, commi 1-*bis*, 1-*quater* e 1-*quinqües*, prevede che “nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato ... in caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza ... la sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato”*. 2.3 La disposizione normativa, quindi, nel disciplinare il procedimento di autoannullamento dell'atto e in particolare i rapporti con il ricorso giurisdizionale, non contempla alcuna ipotesi di interruzione e/o sospensione del termine processuale per impugnare l'atto previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21”.

Pertanto, l'esercizio del potere di autotutela oggi trova la sua completa disciplina nello Statuto dei diritti del contribuente.

Va anche evidenziato che il **rifiuto all'autotutela oggi è espressamente impugnabile**. L'art. 19, comma 1, d.lgs. 546/1992, come modificato dal d.lgs. 220/2023 (Disposizioni in materia di contenzioso tributario), dispone infatti l'impugnabilità:

- alla lett. g-bis), del “*rifiuto **espresso o tacito** sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n. 212*” (autotutela obbligatoria);
- alla lett. g-ter) del “*rifiuto **espresso** sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212*” (autotutela facoltativa).

Invero, lascia perplessi la previsione che nei casi di esercizio dell'autotutela facoltativa sia impugnabile il solo diniego espresso, circostanza questa che potrebbe indurre gli enti impositori a non rispondere mai nei casi di richiesta di annullamento in autotutela rientrante nell'ipotesi di cui all'art. 10-quinquies, legge 212/2000⁴⁰. Peraltro, la previsione contenuta nella lettera g-ter) mina la certezza dei rapporti giuridici, che potrebbero essere *sine die* rimessi in discussione attraverso l'impugnazione del diniego espresso all'autotutela facoltativa. Sotto tale angolazione la norma presenta possibili profili di incostituzionalità per irragionevolezza⁴¹.

L'art. 10-quater definisce il **potere di autotutela obbligatoria**. La norma precisa al primo comma che:

“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;*
- e) errore sul presupposto d'imposta;*
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;*
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza”.*

La normativa pone un obbligo in capo all'ente impositore, **da esercitarsi anche senza la sollecitazione del contribuente**, nelle ipotesi espressamente contemplate dalla norma, che evidenziano l'oggettiva non

⁴⁰ Peraltro, la lett. g-ter) è stata inserita successivamente, non essendo presente negli schemi proposti all'avvio dell'iter approvativo.

⁴¹ Si veda Corte Costituzionale, sentenza 13 luglio 2017, n. 181.

debenza di quanto inizialmente preteso⁴². L'obbligo di annullamento può essere esercitato anche in pendenza di giudizio⁴³.

Il comma 1 prevede l'obbligo di annullamento in autotutela anche in caso di atti definitivi⁴⁴, ma tale obbligo è attenuato da quanto disposto dal comma 2, il quale precisa che *“L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione”*.

La norma individua come ostacolo all'esercizio obbligatorio dell'annullamento in autotutela la presenza di una sentenza passata in giudicato, senza specificare se l'ipotesi ricorra anche in presenza di sentenza passata in giudicato per questioni di rito (ad esempio, inammissibilità per tardività della presentazione del ricorso) e non solo di merito. Ciononostante, la relazione illustrativa al d.lgs. 219/2023 ritiene che non è ostativo all'autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela. Invero, quest'ultima precisazione, eccessivamente espansiva, non trova un riscontro diretto nella norma, che fa solo riferimento ad una sentenza favorevole all'ente, non limitando il giudicato ai motivi che possono portare all'esercizio obbligatorio dell'autotutela.

Il comma 2, opportunamente, stabilisce un termine entro il quale l'ente impositore è tenuto ad esercitare l'annullamento obbligatorio, ovvero un anno dalla definitività dell'atto, quindi un anno dal decorso dei sessanta giorni previsti per la sua impugnazione, e ciò in ragione della necessità di garantire la certezza dei rapporti giuridici, ferma restando la possibilità di intervento ai sensi del successivo art. 10-*quinquies*.

Il terzo comma dispone che *“Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, 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”*.

La disposizione ricalca la disposizione già prevista in tema di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale dall'art. 29, comma 7, dl 78/2010, che limita la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica ai fatti commessi con dolo, escludendo, quindi, l'ipotesi di colpa grave.

⁴² L'elencazione ricalca quella già contenuta nel DM 37/1997, peraltro abrogato dall'art. 2, d.lgs. 219/2023. Rispetto ai casi disciplinati dall'abrogato DM, l'art. 10-*quater* non considera il caso della *“sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati”*.

⁴³ E questo comporterà la presentazione di un'istanza di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere con la possibilità che l'ente sia soggetto al pagamento delle spese di lite in applicazione del principio della soccombenza virtuale, salvo l'accordo tra le parti sulla compensazione delle spese di lite.

⁴⁴ Intendendosi per tali quelli non impugnati nei termini.

L'art. 10-*quinquies* definisce il **potere di autotutela facoltativa**. La norma precisa che *“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”*.

L'autotutela facoltativa dovrebbe essere discrezionale, sebbene, come rilevato, la risposta negativa fornita dall'ente impositore può essere oggetto di autonoma impugnazione.

Essa può essere esercitata sia d'ufficio che ad istanza del contribuente, e come per l'autotutela obbligatoria la responsabilità erariale è limitata alle sole ipotesi di dolo.

Tuttavia, sebbene l'autotutela facoltativa non sia soggetta ad un termine, potendo essere esercitata anche con riferimento agli atti definitivi, il suo esercizio trova un limite nella presenza di una sentenza passata in giudicato, come per l'autotutela obbligatoria, ma anche in caso di prescrizione, in quanto all'ente impositore è preclusa la possibilità di rinunciare alla prescrizione, potendo rinunciare solo chi ha la disponibilità del diritto, eventualità esclusa in materia tributaria in vigenza del principio cardine dell'indisponibilità del tributo⁴⁵.

8. Chiarezza e motivazione degli atti

L'art. 7, legge 212/2000 (*“Chiarezza e motivazione degli atti”*), è stato oggetto di parziale modifica ad opera del d.lgs. 219/2023. La disposizione non è inclusa tra quelle elencate nell'art. 1, comma 3-*bis*, che assurgono a rango di principi generali che impongono un adeguamento degli atti normativi comunali.

Invero, l'applicazione dell'art. 7 nell'ambito dei tributi comunali non è mai stata pacifica, in quanto l'accertamento comunale è autonomamente disciplinato dalla legge 296/2006, ed in particolare dall'art. 1, commi 161-162, che in parte ricalcano quanto già disciplinato dallo Statuto dei diritti del contribuente⁴⁶. Ciò trova diretta conferma nel riferimento contenuto in norma alla sola amministrazione finanziaria, e quindi si tratta di disposizione non direttamente applicabile ai Comuni.

Ciononostante, l'art. 1, comma 1, legge 212/2000 precisa che le disposizioni dello Statuto *“costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario”* e ciò impone di considerarne le previsioni nell'ipotesi in cui queste non trovano una diversa regolamentazione.

⁴⁵ Detto in altri termini, non si potrebbe disporre l'annullamento di un accertamento non impugnato e pagato da oltre cinque anni, giacché il diritto al rimborso sarebbe comunque prescritto.

⁴⁶ In tal senso, Cass. 8932/2005, 21306/2010.

Con riferimento all'art. 7 (*“Chiarezza e motivazione degli atti”*) va segnalato il nuovo comma 1-bis, il quale dispone che *“I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze”*.

La previsione attiene evidentemente alla fase contenziosa, nella quale l'amministrazione a supporto della legittimità dell'atto impugnato non può modificare o integrare i fatti ed i mezzi di prova posti a fondamento della propria pretesa. Invero, si tratta di principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità⁴⁷ che consegue alla natura del processo tributario⁴⁸. La novella, quindi, rappresenta un'importante novità, non solo perché recepisce principi di diritto enunciati dal giudice di legittimità, ma anche perché inibisce espressamente l'allegazione di nuovi mezzi di prova dei medesimi fatti⁴⁹.

9. Annullabilità degli atti

L'art. 7-bis (*“Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria”*), legge 212/2000, individua le cause di annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria, cause pacificamente applicabili anche agli atti impositivi comunali.

Il primo comma stabilisce che *“Gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti”*.

La norma presenta una formulazione ampia che include qualsiasi “violazione di legge”, ivi incluse le nuove disposizioni sul procedimento e sulla partecipazione del contribuente.

⁴⁷ Da ultimo, Cassazione, 18 dicembre 2023, n. 35411: *«Per giurisprudenza consolidata della Sezione e mai superata si ha mutatio libelli quando si avanzi una pretesa obiettivamente diversa da quella originaria, introducendo nel processo un petitum diverso e più ampio oppure una causa petendi fondata su situazioni giuridiche non prospettate prima e particolarmente su un fatto costitutivo radicalmente differente, di modo che si ponga al giudice un nuovo tema d'indagine e si spostino i termini della controversia, con l'effetto di disorientare la difesa della controparte ed alterare il regolare svolgimento del processo. Si ha, invece, semplice emendatio quando si incida sulla causa petendi, in modo che risulti modificata soltanto l'interpretazione o qualificazione giuridica del fatto costitutivo del diritto, oppure sul petitum, nel senso di ampliarlo o limitarlo per renderlo più idoneo al concreto ed effettivo soddisfacimento della pretesa fatta valere»*.

⁴⁸ *“Il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso, nel quale l'Ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale e la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato, sia per quanto riguarda il petitum che per quanto riguarda la causa petendi. Tale caratteristica circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con detto atto, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati ed entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente. Da tali principi discende che la novità della domanda o dell'eccezione dell'amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto impositivo impugnato deve essere necessariamente verificata in base non solo e non tanto alle controdeduzioni di primo grado della stessa ma, soprattutto, con stretto riferimento alla pretesa effettivamente avanzata con detto atto, ovvero alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati”*. In questi termini, Cassazione, 10 maggio 2019, n.12467.

⁴⁹ Ipotesi che, quindi, non coinvolge il petitum, che resta lo stesso.

Il secondo comma precisa che i motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio. Questo implica che, a differenza delle cause di nullità, di cui si dirà al punto successivo, i motivi attinenti devono essere proposti, a pena di inammissibilità, nel ricorso introduttivo.

10. Nullità degli atti

L'art. 7-ter (*"Nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria"*), legge 212/2000, individua le cause di nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria, cause, anche in questa ipotesi, applicabili agli atti impositivi comunali.

Il comma 1 prevede che *"Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto"*.

Il secondo comma dispone che *"I vizi di nullità di cui al presente articolo possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito"*.

La formulazione della norma è molto ampia potendosi i vizi di nullità essere eccepiti sempre, senza limiti di tempo – ferma restando la prescrizione – ed in ogni sede, amministrativa o giudiziaria. Quindi, possono essere rilevati d'ufficio dall'ente impositore, in sede di autotutela o in sede giurisdizionale, con l'ulteriore precisazione che tale vizio può essere rilevato in ogni stato e grado del giudizio, e quindi non deve essere proposto, a pena di inammissibilità, nel ricorso introduttivo. Ovviamente, la nullità dell'atto comporta il diritto del contribuente alla ripetizione di quanto versato, sempre nel rispetto dei termini prescrizionali del credito.

11. Vizi delle notifiche e obbligo di notifica ai coobbligati

Il nuovo art. 7-sexies (*"Vizi delle notificazioni"*), legge 212/2000, tratta dei vizi della notifica, **distinguendo le ipotesi di inesistenza e nullità**.

Il primo comma dispone che *"E' 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 primo periodo, 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"*.

La disposizione in parte contrasta ed in parte recepisce orientamenti giurisprudenziali di legittimità.

È pacifico, nella giurisprudenza di legittimità, che anche per la notifica degli atti tributari si rende applicabile la sanatoria per raggiungimento dello scopo, ovvero la conoscenza dell'atto, che si verifica con l'impugnazione dello stesso, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., e ciò, tuttavia, sia con riferimento alle notifiche nulle, che inesistenti.

Sul punto, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16610 del 7 agosto 2015, si pone in linea con il consolidato orientamento in base al quale la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento dell'atto di imposizione fiscale, sicché la sua nullità è sanata, a norma dell'art 156 c.p.c., comma 2, per effetto del raggiungimento dello scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad opera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato. Né a diversa conclusione, ad avviso della Corte, può giungersi ipotizzando un'inesistenza della notifica. La Corte puntualizza, proprio con riferimento all'inesistenza, che è stato condivisibilmente precisato che, costituendo (come detto) la notificazione dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria una condizione integrativa dell'efficacia della decisione assunta dall'Ufficio finanziario e non un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto, sia il vizio di nullità della notifica sia quello di inesistenza della stessa sono irrilevanti, ove l'atto abbia raggiunto lo scopo⁵⁰.

La norma in commento, quindi, si pone in contrasto con la giurisprudenza di legittimità, ammettendo la sanatoria solo per le notifiche nulle⁵¹ e non per quelle inesistenti, anche nell'ipotesi in cui, a fronte di quest'ultime, si sia comunque determinata la conoscenza dell'atto da parte del destinatario.

Il comma 1 considera inesistenti le notifiche effettuate a soggetti giuridicamente inesistenti. Tale previsione, si ritiene non incida sulla finzione prevista dall'art. 28, comma 4, d.lgs. 175/2014, il quale prevede la sopravvivenza ai soli fini fiscali delle società estinte⁵².

Per quanto riguarda la precisazione contenuta nell'ultimo periodo del primo comma, ovvero che la sanatoria per nullità della notifica opera con la proposizione del ricorso, ma a condizione che questo sia proposto entro il termine di decadenza dell'accertamento, si tratta di principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità, che considera avvenuta la sanatoria al momento della proposizione del ricorso, ed in questa ipotesi, non operando la scissione degli effetti della notifica, l'accertamento si intende notificato alla

⁵⁰ Orientamento, questo successivamente confermato anche da Cassazione 27 settembre 2017, n. 22540 e da ultimo, Cassazione 9 febbraio 2022, n. 4167

⁵¹ L'art. 160 c.p.c. (*"Nullità della notificazione"*), dispone che *"La notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia, o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data salva l'applicazione degli articoli 156 e 157 c.p.c."*.

⁵² La norma dispone che *"Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese"*.

data di proposizione del ricorso; da qui la precisazione che la notifica del ricorso, ai fini della sanatoria della notifica, debba avvenire entro la data di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento⁵³.

L'art. 7-sexies, comma 2, dispone che *“L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia”*.

La norma conferma un consolidato orientamento di legittimità, che distingue la notifica dall'atto di accertamento, con la precisazione che l'atto tributario perfetto acquista efficacia, ovvero capacità di incidere sulla sfera giuridica del contribuente, solo con la notifica, di talché in caso di inesistenza della notifica l'atto impositivo è inefficace. Sulla natura dell'atto tributario pare imprescindibile fare riferimento agli insegnamenti di Cassazione, ss.uu. 17 dicembre 2021, n. 40543. In tale pronuncia la Suprema Corte ha rilevato che la notificazione dell'atto tributario, già esistente e perfetto, assolve alla duplice funzione di tutelare le contrapposte esigenze del diritto dello Stato a riscuotere agevolmente quanto necessario per affrontare le spese pubbliche cui tutti concorrono in ragione della propria capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost., e del diritto del contribuente a non subire danni ingiusti dagli atti autoritativi dello Stato. Ad avviso della Corte, inoltre, l'atto di accertamento non è, sicuramente, atto recettizio, nei sensi di cui all'art. 1334 c.c., perché tale norma vale solo per gli atti negoziali, laddove, di contro, l'atto d'imposizione tributaria ha indubbia natura di provvedimento amministrativo vincolato con il quale si determina autoritativamente l'obbligazione tributaria. Alla luce di tali principi, può, quindi, in sintesi, affermarsi che l'atto tributario, perfetto e valido sin dal momento della sua emissione, esplica i suoi effetti (di incisione sulla sfera giuridica del contribuente e di attivazione del contraddittorio tra questi e l'Amministrazione) con la sua notificazione che rimane, però, momento susseguente e autonomo, rispetto a quello di giuridica formazione dell'atto, tant'è che eventuali vizi del procedimento notificatorio non incidono sull'esistenza e sulla validità dell'atto stesso.

L'art. 7-sexies, comma 3, dispone che *“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”*.

Si tratta di previsione molto impattante, la cui applicazione nell'ambito dei tributi comunali non appare agevole. Si ricorda che nell'ambito dei tributi comunali sono presenti diverse ipotesi di obbligazione solidale, come nel caso

⁵³ “Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio del potere di accertamento.” (Cass., Sez. U., Sentenza n. 19854 del 05/10/2004). In questi termini, Cassazione 9 febbraio 2022, n. 4167.

della Tari, ai cui fini sono da considerarsi coobbligati tutti gli occupanti o detentori di locali assoggettabili al tributo.

Va premesso che secondo giurisprudenza di legittimità consolidata, la notifica di un provvedimento a carico del debitore principale interrompe la prescrizione anche nei confronti dei debitori obbligati in solido, ai sensi dell'art. 1310 cod. civ., a mente del quale *“Gli atti con i quali il creditore interrompe la prescrizione contro uno dei debitori in solido, oppure uno dei creditori in solido interrompe la prescrizione contro il comune debitore, hanno effetto riguardo agli altri debitori o agli altri creditori”*.

Sebbene l'art. 1310 cod. civ. faccia riferimento alla prescrizione, la giurisprudenza di legittimità lo ha ritenuto applicabile, in ambito tributario, anche con riferimento ai termini decadenziali⁵⁴.

Alla luce del quadro giurisprudenziale vigente gli enti impositori, in caso di mancato pagamento dell'accertamento notificato al soggetto passivo, rivolgono successivamente la richiesta di pagamento dell'atto ad uno degli obbligati in solido, richiesta che è notificata nel rispetto dei termini prescrizionali del credito risultante dall'accertamento notificato nei termini decadenziali al soggetto passivo.

Dalla nuova disposizione, sembra potersi desumere che ora la richiesta di pagamento vada effettuata nei confronti di tutti gli obbligati in solido, notificando quindi a tutti i soggetti, nel rispetto dei termini decadenziali, un atto di accertamento. Soluzione, questa, poco applicabile ai tributi comunali, ed in particolare alla Tari applicabile alle utenze domestiche, visto che si dovrebbe notificare un atto di accertamento a tutti i componenti del nucleo familiare che abita un'immobile. Appare quanto mai auspicabile un'esclusione espressa, almeno con riferimento agli atti relativi alla Tari, di questa nuova declinazione degli effetti della notifica.

12. L'interpello

Come già rilevato, si ritiene che non sussista più l'obbligo per i Comuni di disciplinare il diritto di interpello, non richiamato nell'art. 1, comma 3-*bis*, sebbene il diritto di interpello vada considerato come uno strumento di collaborazione con il contribuente che dovrebbe trovare una sua declinazione

⁵⁴ Così, Cassazione 29 settembre 2021, n. 26346, precisa: «così argomentando, la sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione del principio di diritto per cui la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, in quanto, in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in detta ipotesi, l'art. 1310 c.c., comma 1, sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie (così, Cass., ord., 1° febbraio 2018, n. 2545; Cass., ord., 25 giugno 2017, n. 13248; Cass. 27 gennaio 2016, n. 1463); pertanto, la notifica della cartella di pagamento nei confronti del debitore principale, laddove tempestiva, è idonea ad evitare la decadenza in oggetto anche nei confronti del condebitore solidale».

comunale, anche considerando quanto disposto dall'art. 1, comma 1, della legge 212/2000⁵⁵.

Peraltro, le modifiche recate all'art. 11, legge 212/2000, sono difficilmente replicabili nell'ambito dei tributi comunali, ad iniziare dalla previsione che l'interpello è un procedimento subordinato al pagamento di un contributo che dovrà essere quantificato da un decreto ministeriale e senza trascurare altresì la circostanza che per una ampia platea di contribuenti (tutte le persone fisiche e le società di persone in contabilità semplificata) l'interpello è accessibile solo dopo aver verificato che il caso da sottoporre non abbia già trovato soluzione in una banca dati apposita dell'Agenzia delle Entrate.

Ovviamente, l'ente locale potrà disciplinare l'interpello sulla falsariga di quello erariale, adattandolo ai propri tributi, prevedendo anche minori garanzie di quelle fino ad oggi previste, come la nullità degli atti emessi nel caso di mancata risposta all'istanza, potendosi prevedere in tale ipotesi la sola disapplicazione delle sanzioni.

Vale la pena di precisare, infine, che non opera alcuna abrogazione espressa dei regolamenti fino ad ora approvati, i quali continueranno ad applicarsi fino a quando il Comune non riterrà di modificarli.

⁵⁵ Legge 2012/2000, art. 1, co.1: *“Le disposizioni della presente legge, in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario. Le medesime disposizioni possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”*. A ciò si aggiunga che l'art. 8, comma 3, d.lgs. 156/2015 dispone, ancora oggi, che *«Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dal presente Titolo I»*. E tuttavia l'interpello disciplinato dal d.lgs. 156/2015 è stato radicalmente modificato, sicché l'obbligo di adeguamento risulta oggi privo di effetti giuridici.