



CIRCOLARE N. 4/2008

PROT. n. 37673

ENTE EMITTENTE: Direzione dell'Agencia

OGGETTO: Operazioni ipotecarie connesse all'attività di riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale – Applicabilità dell'articolo 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – Esclusione - Trattamento tributario.

DESTINATARI: Direzioni Centrali, Direzioni Regionali, Uffici Provinciali

Roma, 20 maggio 2008

FIRMA: Mario Picardi

N. pagine complessive: 7 - L'originale cartaceo firmato è archiviato presso l'Ente emittente

1. Premessa

Sono pervenute alla scrivente numerose richieste di chiarimento in ordine alla portata e all'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel decreto legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito con modificazioni dalla legge 22 novembre 2002, n. 265.

In particolare, le perplessità manifestate riguardano l'articolo 4, comma 2-*sexies*, del citato decreto legge, il quale prevede che *"i comuni e i concessionari iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 ... procedono alla riscossione coattiva delle somme risultanti dall'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, secondo le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili."*

I dubbi segnalati coinvolgono il seguente duplice profilo:

- civilistico (applicabilità, all'attività di riscossione svolta dai citati enti e concessionari, delle disposizioni di cui all'art. 77 del D.P.R. 602/73, il quale prevede la possibilità di iscrivere ipoteca a garanzia delle somme iscritte a ruolo);
- tributario (applicabilità del regime di esenzione previsto dagli artt. 47 e 47-*bis* del suddetto D.P.R. 602/73 alle formalità richieste dai predetti soggetti nonché alle ispezioni e certificazioni agli stessi rilasciate).

2. Quadro normativo di riferimento

Il quadro in cui si innesta la problematica in esame si presenta assai complesso e articolato, caratterizzato dalla presenza di disposizioni molto risalenti nel tempo a cui si sono sovrapposti, in modo non sempre ben coordinato, anche recenti interventi normativi.

Va innanzitutto premesso, per quanto qui di interesse, che l'ingiunzione fiscale è l'atto iniziale della procedura di riscossione coattiva disciplinata dal Testo Unico approvato con regio decreto 14 aprile 1910, n. 639.

Secondo consolidata giurisprudenza, tale ingiunzione ha natura di atto amministrativo complesso, il quale non solo ha la funzione di formale accertamento del credito – fondato sul potere della pubblica amministrazione di realizzare coattivamente le proprie pretese – ma anche cumula in sé le caratteristiche di forma e di efficacia di titolo esecutivo e di precetto.

La disciplina della riscossione coattiva delle entrate locali – già attuata mediante la predetta procedura di ingiunzione fiscale - aveva subito sostanziali modifiche con il D.P.R. 28 gennaio 1988 n. 43 (abrogato poi dall'art. 68 del D. Lgs. 112/1999) che, nell'istituire il servizio centrale della riscossione, aveva generalizzato le modalità di riscossione mediante ruolo - già utilizzate per le imposte dirette ai sensi del D.P.R. 602/73 – imponendo la formazione dei ruoli anche per le entrate precedentemente rimosse con la procedura di ingiunzione fiscale¹.

In questo ambito generale è intervenuto il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che, nell'operare il riordino della disciplina dei tributi locali, ha previsto, in particolare, al comma 6 dell'art. 52, che la riscossione coattiva dei tributi e delle altre entrate di specifica spettanza delle province e dei comuni, è effettuata con la procedura di cui al D.P.R. n. 602/73 se affidata ai concessionari del servizio centrale della riscossione, mentre è attuata con la procedura indicata dal regio decreto n.

¹ Secondo i più recenti orientamenti giurisprudenziali, tuttavia, anche dopo tale intervento normativo l'ingiunzione manteneva pur sempre la funzione di accertamento del credito e di atto attuativo del titolo precedentemente assolta; la disposizione abrogativa di cui all'art. 130 del citato D.P.R. n. 43/1988 aveva infatti inciso solo sulle disposizioni che prevedevano una forma di riscossione coattiva diversa dalla procedura di riscossione a mezzo ruolo tramite il concessionario (cfr., in proposito, C. Cass., sent. n. 24079 del 3 ottobre 2006).

639/1910 se la riscossione è svolta in proprio dall'ente locale o affidata ai soggetti menzionati al comma 5, lettera b), del medesimo articolo².

In tale specifico contesto, dunque, per i comuni e le province, viene "ripresa" la peculiare procedura di riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale, e, a norma dell'articolo 53 del citato D. Lgs. 446/97, viene istituito l'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare, tra l'altro, l'attività di riscossione delle entrate dei predetti enti territoriali (di seguito definiti "concessionari locali").

La successiva riforma della riscossione, attuata in base alla delega contenuta nella legge 28 settembre 1998, n. 337, ha operato profonde innovazioni nella materia, anche con riflessi sull'attività di riscossione coattiva delle entrate degli enti locali.

Con riferimento a tali entrate, in attuazione della predetta delega, l'art. 3 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, ha mantenuto ferme, per i comuni e le province, le disposizioni contenute nei citati articoli 52 e 53 del decreto legislativo 446 del 1997.

E' stata quindi riaffermata, con riguardo all'attività di riscossione operata direttamente dal comune - in proprio o mediante affidamento a soggetti terzi - la vigenza delle norme del 1910.

In sintesi, attualmente, l'attività di riscossione coattiva dei tributi e delle altre entrate di spettanza dei suddetti enti territoriali soggiace ad una diversa disciplina a seconda che venga affidata o meno al servizio nazionale della riscossione, e quindi agli "agenti della riscossione"³.

Ove tale affidamento venga operato, trovano integrale applicazione le disposizioni contenute nel D.P.R. 602/73; in caso contrario, qualora cioè l'attività di riscossione sia svolta dall'ente - in proprio o mediante affidamento a soggetti terzi - si rende applicabile la disciplina prevista dal regio decreto 639/1910.

In sostanza, per quanto afferisce la riscossione coattiva dei tributi locali, è stato delineato un sistema dualistico: l'ente territoriale può provvedere alla riscossione avvalendosi degli agenti della riscossione, con lo strumento del ruolo, ovvero può

² Soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1; operatori di Stati membri stabiliti in un Paese dell'Unione europea che esercitano attività di riscossione e liquidazione tributi ovvero le società di cui all'articolo 113, comma 5, lettere b) e c), del d. lgs. n. 267/2000, nei limiti indicati.

³ A seguito della recente riforma della riscossione, attuata con il decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge n. 248/2005, le funzioni relative alla riscossione nazionale dei tributi sono esercitate mediante la società Riscossione s.p.a., ora Equitalia s.p.a., anche attraverso società partecipate. Ai sensi dell'art. 3, comma 28, del medesimo decreto legge, Riscossione s.p.a. e le società dalla stessa partecipate assumono la denominazione di "agenti della riscossione".

provvedervi direttamente (in proprio o tramite affidamento del servizio a terzi), facendo ricorso agli strumenti offerti dal R.D. 639/1910.

In tale articolato panorama normativo, si inserisce l'articolo 4, comma 2-*sexies*, del D.L. 209/2002, il quale, per la riscossione coattiva delle somme risultanti dall'ingiunzione prevista dal R.D. 639 del 1910, ha esteso ai comuni ed ai "concessionari locali", iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del D. Lgs. 446/97, le disposizioni di cui al titolo II del D.P.R. 602/73, "*...in quanto compatibili*".

Detta previsione, ad avviso di taluni, consentirebbe di fatto ai comuni ed ai "concessionari locali" di iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per i crediti di imposta per cui si procede, ai sensi dell'articolo 77 del D.P.R. 602/73.

Problematica, questa, di persistente attualità in quanto, pur essendo stato recentemente abrogato il citato comma 6 dell'articolo 52 del D. Lgs. 446/97, ad opera della legge n. 244 del 2007, l'articolo 36 del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, ha disposto che la riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a potere essere effettuata - nel caso in cui la riscossione coattiva sia svolta in proprio dall'ente locale o sia affidata ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo n. 446 del 1997 - con la procedura dell'ingiunzione di cui al regio decreto n. 639 del 1910, seguendo anche le disposizioni contenute nel titolo II del citato D.P.R. n. 602 del 1973, "*in quanto compatibili*".

3. Profilo civilistico

Delineato l'articolato quadro normativo di riferimento, occorre preliminarmente valutare se, in caso di riscossione coattiva effettuata direttamente dall'ente locale - in proprio o tramite "concessionario locale" - si possa procedere o meno all'iscrizione di ipoteca legale sugli immobili del debitore dell'ente medesimo.

Si tratta, in sintesi, di valutare se l'ingiunzione fiscale - con la quale il comune manifesta la propria pretesa creditoria e che, nell'ipotesi in esame, cumula in sé la duplice natura di titolo esecutivo e di atto prodromico all'inizio dell'esecuzione - possa, in virtù del rinvio al Titolo II del D.P.R. 602/73 operato dal D.L. 209/2002, essere qualificata come atto idoneo all'iscrizione dell'ipoteca a garanzia del credito tributario.

In altri termini, occorre valutare se, nell'ambito della riscossione da parte dei comuni in proprio e dei "concessionari locali", il rinvio operato dall'articolo 4, comma 2-*sexies*,

del D.L. 209/2002 alle "...disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili" consenta la possibilità di attribuire all'ingiunzione fiscale la natura di titolo idoneo per l'iscrizione ipotecaria sui beni del debitore.

In relazione a tale delicato aspetto, decisivo per la soluzione della problematica di cui trattasi, il nodo centrale della questione è rappresentato proprio dalla corretta individuazione delle disposizioni del D.P.R. 602/73 che formano oggetto del citato rinvio. In altri termini, appare necessario stabilire se effettivamente l'operazione di rinvio operato dall'articolo 4, comma 2-sexies⁴ – in quanto limitata alle sole disposizioni "compatibili" – possa coinvolgere anche la disposizione che, individuando quale titolo idoneo il ruolo, prevede in modo espresso l'iscrivibilità dell'ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati.

In proposito si osserva, in primo luogo, che, come è noto, l'ingiunzione è atto estraneo all'esecuzione in senso proprio; il rinvio operato dalla norma sembra invece coinvolgere soltanto le disposizioni direttamente riferibili al procedimento di espropriazione forzata, il quale inizia, come è noto, con la trascrizione dell'avviso di vendita di cui all'articolo 78 del D.P.R. 602/73.

Peraltro, con l'inciso "*in quanto compatibili*", il Legislatore sembra aver inteso circoscrivere l'applicabilità della diversa fonte richiamata alle sole disposizioni congruenti con la particolare natura ed efficacia dell'ingiunzione fiscale in forza della quale viene promossa l'esecuzione forzata.

E, dalla natura, pacificamente riconosciuta, di titolo esecutivo, non può farsi discendere, in assenza di una espressa previsione normativa in tal senso, l'idoneità dell'ingiunzione fiscale a costituire titolo per l'iscrizione di ipoteca.

In considerazione della delicatezza e complessità della materia, peraltro, è stato ritenuto opportuno acquisire, sulla questione, il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato.

L'Organo Legale, con consultiva n. 13635/07, sentito in proposito il Comitato Consultivo, ha osservato come debba escludersi che "*...il generico rinvio operato dall'art. 4, comma 2-sexies del d.l. 209/2002 alle norme del titolo II del d.p.r. 602/73*

⁴ Rinvio tuttora operante in virtù dell'entrata in vigore dell'art. 36 del D.L. 248/2007, che ha mantenuto la possibilità, per gli enti locali, di avvalersi della procedura di riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale, seguendo anche le disposizioni contenute nel titolo II del D.P.R. 602/73, "*in quanto compatibili*".

– peraltro previa verifica di compatibilità – sia sufficiente ad attribuire all'ingiunzione fiscale l'idoneità a costituire titolo per l'iscrizione di ipoteca...".

Ciò, in relazione proprio alla natura eccezionale delle norme che individuano gli atti sulla cui base può essere iscritta ipoteca; in particolare, l'Avvocatura Generale evidenzia la consolidata giurisprudenza di legittimità che "...conferma la conseguente necessità di fornire delle norme che disciplinano i titoli ipotecari un'interpretazione restrittiva, che non sembra lasciare spazio, nel caso in esame, ad una soluzione positiva del quesito".

In relazione, poi, a possibili obiezioni di disparità di trattamento, l'Organo Legale evidenzia la circostanza che gli enti locali mantengono comunque la possibilità di accedere alla procedura di riscossione mediante ruolo - laddove si avvalgano, come sopra evidenziato, degli agenti della riscossione - e, dunque, la possibilità di utilizzare l'intero sistema di cui al D.P.R. 602/73, ivi compresa la facoltà di iscrivere ipoteca legale, ai sensi dell'art. 77.

4. Profilo fiscale

Il tenore delle disposizioni di cui all'articolo 4, comma 2-*sexies*, del decreto legge 24 settembre 2002, n. 209⁵, convertito con modificazioni dalla legge 22 novembre 2002, n. 265, data la generalità del rinvio ivi contenuto, impone una riflessione di carattere interpretativo e esegetico anche da un punto di vista tributario.

Si ritiene opportuno premettere che, come è stato più volte ribadito, anche alla luce del costante insegnamento della Corte di Cassazione, le disposizioni che prevedono agevolazioni tributarie sono di stretta interpretazione (Corte di Cassazione sentenze n. 4530/2002, n. 4611/2002, n. 13607/1991) in considerazione della loro particolare *ratio legis*.

Tanto precisato, la citata estensione, ai comuni e ai "concessionari locali", delle disposizioni contenute nel Titolo II del D.P.R. n. 602/73 "*in quanto compatibili*" non sembra possa comportare anche l'estensione delle agevolazioni tributarie ivi previste, che restano ancorate al principio di tassatività, proprio in considerazione della natura "eccezionale" delle disposizioni agevolative tributarie.

⁵ Cfr. nota 4.

Sotto il profilo specificatamente tributario, si ritiene, dunque, che la pretesa equiparazione della procedura di riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale a quella di riscossione mediante ruolo, secondo il vigente disposto normativo, comunque non attribuisca ai comuni e ai "concessionari locali" la gratuità delle formalità ipotecarie, ai sensi dell'art. 47, primo comma, del D.P.R. n. 602/73, né, per gli stessi motivi, la gratuità delle certificazioni e delle visure ipotecarie ai sensi, rispettivamente, dell'art. 47, secondo comma, e del successivo art. 47-bis.

Su tale specifico aspetto, l'Avvocatura Generale dello Stato, dopo aver ribadito che le norme che prevedono agevolazioni di natura fiscale sono di stretta interpretazione, e pertanto non applicabili al di fuori dei casi in esse espressamente previsti, ha osservato che *"... il rinvio contenuto nell'art. 4, comma 2-sexies del d.l. 209/02 al titolo II del citato D.P.R. 602/73 – che non è assoluto, bensì nei limiti della compatibilità – non sembra poter determinare l'applicabilità dell'art. 47 nell'ambito della procedura di riscossione mediante ingiunzione fiscale, potendo anche dubitarsi dell'ammissibilità di un'interpretazione analogica della norma che estenda a soggetti diversi l'agevolazione riconosciuta in favore dei concessionari del servizio nazionale di riscossione"*.

5. Conclusioni

Sulla base delle complessive valutazioni che precedono – di persistente attualità, stante la previsione dell'art. 36 del D.L. n. 248/2007 – si ritiene che all'ingiunzione fiscale, in base alla quale i comuni procedono direttamente (in proprio o tramite "concessionari locali") alla riscossione coattiva delle somme, non possa essere attribuita la natura di titolo idoneo per l'iscrizione di ipoteca legale, e che alla relativa procedura di riscossione non siano applicabili le disposizioni agevolative tributarie previste per le operazioni ipotecarie richieste dagli agenti della riscossione.

Gli Uffici provinciali sono invitati al rispetto delle indicazioni impartite con la presente circolare e le Direzioni Regionali a verificarne l'applicazione.

(fine)