

LA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE. I SOGGETTI ABILITATI ALL'UTILIZZO DELL'INGIUNZIONE (FISCALE) DI PAGAMENTO

di Cristina Carpenedo

La riscossione coattiva delle entrate pubbliche gode di una disciplina legislativa privilegiata rispetto al recupero del credito di diritto privato. Questo per garantire una riscossione rapida ed economica, sia per l'ente sia per il cittadino, di somme che sono destinate a finanziare bisogni collettivi e che spesso sono caratterizzate da partite numericamente elevate e di importo modesto. I Comuni non si finanziano vendendo beni, bensì applicando tributi e altre entrate diverse. A questo obiettivo si aggiunge la necessità di definire lo stato di solvibilità del credito valutandone il grado di esigibilità.

Per questa ragione di sistema, quando si affronta il tema della riscossione coattiva pubblica, bisogna partire dalle norme che, a tutt'oggi, pur in un contesto normativo frammentario e disomogeneo, individuano gli strumenti di riscossione per i comuni.

Le scelte dell'ente locale devono essere fondate sulla considerazione che la riscossione di un numero elevato di partite con carichi di modesto valore, va affrontata scegliendo uno strumento economico e semplificato, che non costringe a instaurare procedure giudiziali senza prima aver esperito le modalità scritte dal legislatore a garanzia del sistema di riscossione coattiva di entrate di valenza pubblica.

Per affrontare questo quadro bisogna tenere presente i tre pilastri che compongono la riscossione:

- I soggetti agenti: chi sono
- Gli strumenti di riscossione approvati dal legislatore
- Le entrate che possono essere rimosse con le procedure privilegiate, ognuna caratterizzata da una procedura propria di consolidamento del titolo.

Un passo indietro: dove nasce l'ingiunzione fiscale

Al fine di dare un quadro completo alla nostra trattazione, dobbiamo partire dalla prima norma che riconobbe a favore degli enti pubblici un importante strumento di riscossione coattiva.

Si tratta del Regio Decreto n. 639 del 14 aprile 1910 recante il testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato.

La norma nasce per la riscossione delle entrate dello Stato e degli enti pubblici che, nel 1910, non erano certamente quelli di adesso. La norma va quindi attualizzata per individuare quali sono i soggetti che possono avvalersi della stessa. La costruzione giurisprudenziale porta a ricomprendere tutti gli enti che rientrano nell'elenco delle pubbliche amministrazioni, nonché gli organismi strumentali ad esse collegati. Fondamentale sul punto diventa la definizione di *amministrazione pubblica* che, nell'ordinamento giuridico italiano è fin troppo ancorato al requisito soggettivo, più che a quello relativo all'esercizio della funzione. Per questa ragione, è importante l'evoluzione normativa che ha portato alla nascita e sviluppo dell'IPA, Indice delle pubbliche amministrazioni www.indicepa.gov.it. Si tratta dell'archivio ufficiale degli enti pubblici e dei gestori

di pubblico servizio, realizzato e gestito dall'Agenzia per l'Italia digitale, che fa riferimento al concetto di amministrazione pubblica declinata dal d. lgs. 165 del 30 marzo 2011.

Sul punto si segnala anche la deliberazione n. 24/SEZAUT/2015/FRG della Corte dei Conti relativa a *“Gli organismi partecipati dagli enti territoriali”* che, a pagina 27, individua le *Amministrazioni pubbliche, settore SI3, organismi di diritto pubblico* comprendente, *accanto agli organismi pubblici dello Stato e degli enti territoriali, le unità istituzionali che producono beni non destinabili alla vendita soggetti a controllo pubblico, a prescindere dalla forma giuridica da esse rivestita.*

L'attualizzazione della norma porta quindi a ricomprendere tutti gli organismi di diritto pubblico inseriti nel suddetto elenco, dove troviamo anche diverse società pubbliche. Non tutte le PA si trovano inserite nell'indice trattandosi di un adempimento non obbligatorio per tutti.

L'accreditamento è obbligatorio per le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nonché per le società a controllo pubblico, come definite nel decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 18 della legge n. 124 del 2015, escluse le società quotate come definite dallo stesso decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 18 della legge n. 124 del 2015.

Possono richiedere l'accreditamento presso l'indice degli indirizzi della pubblica amministrazione e dei gestori di pubblici servizi:

- le Pubbliche Amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n.165 e pertanto: tutte le Amministrazioni dello stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità Montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le Amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche Amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 nonché, fino alla revisione organica della disciplina di settore, il CONI [articoli 47, comma 3 e 2, comma 2 del D.lgs. 7 marzo 2005, n. 82];
- I soggetti indicati a fini statistici dall'Istituto nazionale di statistica nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto, pubblicato in Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana entro il 30 settembre di ogni anno, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n.196 e/o le autorità indipendenti;
- i Gestori di pubblici servizi [art. 57-bis, comma 1, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82];

- gli Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale inseriti nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuati dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT) ai sensi dell'art. 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 [comma 2, art. 6 del Decreto ministeriale 3 aprile 2013, n. 55 del MEF].

Certamente, per i soggetti non obbligati, la mancata iscrizione non fa venir meno il carattere di organismo di diritto pubblico quando si è in presenza dei requisiti di sostanza, ma indubbiamente agevola la legittimazione all'utilizzo di certi strumenti dato che, ad oggi, non esiste una norma che, dal punto di vista oggettivo, quindi per il solo fatto di gestire servizi pubblici, permetta di avvalersi della qualifica di organismo di diritto pubblico.

A questa metodologia di individuazione dei soggetti legittimati all'utilizzo dell'ingiunzione, vanno affiancate le norme specifiche che ne permettono espressamente il ricorso e che hanno principalmente riguardato i comuni. Di seguito le tappe del percorso normativo sulla riscossione delle entrate dei comuni.

Le tappe.

La storia dell'utilizzo del Regio decreto include una lunga fase di silenzio, quando il DPR 43/88 stabilì che la riscossione pubblica era affidata solo al ruolo esattoriale.

In termini cronologici il primo riferimento va al Regio Decreto 14 aprile 1910, n. 639 recante *Testo unico delle disposizioni di legge relative alla procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, dei proventi di demanio pubblico e di pubblici servizi e delle tasse sugli affari*. Si tratta, tuttora, del testo di legge cardine della procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri Enti pubblici che introdusse una nuova procedura esecutiva speciale. Articolato in una parte dedicata alla formazione del titolo esecutivo e una parte dedicata alla fase esecutiva secondo un procedimento più celere che supera le modalità in uso all'epoca, l'ambito di applicazione si estende anche a tutti gli enti pubblici dotati così di uno strumento autonomo.

La seconda tappa normativa fondamentale è rappresentata dal dPR 43/88, recante attuazione della legge 647/1986, che estese il sistema della riscossione a mezzo ruolo a tutte le imposte erariali e locali abrogando le disposizioni che, allora, rinviavano al Rd 639/1910 ed istituendo così un sistema unitario di riscossione per tutte le entrate, tributarie e patrimoniali, statali e di altri enti pubblici. Il ruolo divenne così processo esecutivo generale tanto da far ritenere che il regio decreto fosse stato abrogato. Questa impostazione normativa centralizzò il sistema di riscossione delle entrate pubbliche obbligatoriamente sottoposte al sistema del ruolo con abbandono dello strumento ingiunzionale.

Ulteriore momento di importanza per l'autonomia degli enti locali resta il decreto legislativo 446/97. L'articolo 52, comma 6, prima della sua abrogazione e dalla sua trasmigrazione nell'articolo 36 del d.l. 248/2007, destinava a favore dei comuni e delle province due titoli esecutivi per il recupero delle somme non pagate: il ruolo e l'ingiunzione fiscale. La norma riconobbe, quindi, il ruolo come strumento esclusivo del concessionario

della riscossione e l'ingiunzione fiscale strumento proprio dei comuni e degli altri soggetti abilitati per legge. La norma ebbe il pregio di "riesumare" lo strumento del regio decreto 639/1910 che non fu mai abrogato, bensì inibito nel suo utilizzo dalle disposizioni del DPR 43/88. Fin qui, tuttavia, si trattava ancora della procedura integra del regio decreto in abbinata al codice di procedura civile, non paragonabile ai privilegi della procedura del concessionario della riscossione, contenuta nel DPR 602/73.

Per queste ragioni nel 2002, si assiste all'importante intervento contenuto nel d.l. 209/2002, convertito in legge 265/2002 con cui, all'articolo 4, comma 2-sexies, si stabilisce che *"i comuni e i concessionari iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, di seguito denominati "concessionari", 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"*. Di fatto, è questo il primo segnale da cui si poteva comprendere la liberalizzazione del sistema di riscossione. Ne è conferma anche il successivo comma 2 septies, che si preoccupa di introdurre una figura operativa affine all'ufficiale di riscossione, a sua volta simile a quella dell'ufficiale giudiziario.

Tuttavia l'articolo 1, comma 225, della finanziaria 244/2007 dispose l'abrogazione del comma 6, gettando nel panico i Comuni e le società che utilizzavano lo strumento. La dottrina si affrettò a chiarire che l'abrogazione del comma 6 non poteva avere incidenza sull'utilizzo dell'ingiunzione fiscale alla quale, ben prima del comma 6, si faceva ricorso per la riscossione dei tributi e che alla stessa si può ricorrere per effetto del comma 1 dell'articolo 52.

Per fugare ogni dubbio, il legislatore, pochi giorni dopo, riscrisse una nuova norma, dai contenuti più ampi dell'articolo 52, comma 6, del d.lgs. 446/97, ancora importante punto di riferimento in materia, contenuta nell'articolo 36, comma 2, del d.l. 31.12.2007, n. 248, secondo cui *la riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a potere essere effettuata con:*

- a) *la procedura dell'ingiunzione di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, seguendo anche le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, nel caso in cui la riscossione coattiva è svolta in proprio dall'ente locale o è affidata ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;*
- b) *la procedura del ruolo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, se la riscossione coattiva è affidata agli agenti della riscossione di cui all'articolo 3 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248"*.

Con una formula molto ampia si ebbero così a superare i limiti del sopra citato comma 2 sexies, in quanto non si limitava il ricorso alla ingiunzione fiscale rinforzata ai soli Comuni e agli iscritti all'albo, bensì veniva estesa anche a tutti i soggetti della lettera b) del comma 5 dell'articolo 52, quindi anche alle società pubbliche abilitate alla riscossione.

L'analisi finale porta all'individuazione di due gruppi:

- I soggetti che possono utilizzare l'ingiunzione fiscale nella versione descritta dal Regio decreto;
- I soggetti che possono utilizzare l'ingiunzione nella versione rafforzata godendo degli strumenti di privilegio scritti per la cartella di pagamento

I soggetti agenti e gli strumenti della riscossione coattiva dei Comuni dopo il dl 193/2016

Continuando l'analisi sopra condotta per circoscrivere l'argomento al mondo dei comuni, l'aspetto fondamentale da delineare è l'inquadramento dei soggetti abilitati a svolgere la riscossione coattiva pubblica delle entrate dei comuni dopo l'ultimo importante intervento normativo contenuto nel dl 193/2016.

Le norme di rilievo che vanno lette con un meccanismo ad incastro sempre più complicato sono:

- l'articolo 52 del d lgs 446/97
- l'articolo 36 comma 2 del dl 248/2007 convertito in legge 31/2008
- il dl 193/2016
- la lettera *gg quater* del comma 2 dell'articolo 7 del dl 70/2011

Partiamo dalla norma cardine in materia di potestà regolamentare da cui si possono individuare i soggetti abilitati alla gestione delle entrate, anche tributarie, contenuta nel comma 5 del sopraccitato articolo 52:

- I comuni in forma diretta in quanto titolari originari della funzione
- Le forme associate dei comuni nella versione estesa derivata dalle norme sull'esercizio delle funzioni fondamentali: principalmente unioni e convenzioni fermo restando le disposizioni speciali sulle comunità montane
- I soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del d lgs 446/97
- Gli operatori degli Stati membri UE con requisiti analoghi
- Il gruppo Equitalia (soggetto iscritto all'albo) per effetto del dl 203/2005 articolo 3, per diverso tempo in fase di uscita per effetto del dl 70/2011 articolo 7 comma 2 lettera *gg ter*) e soppresso dal 1 Luglio 2017 ai sensi dell'articolo 1 del dl 193/2016 con il subentro della nuova Agenzia delle Entrate – Riscossione.
- Le società pubbliche con affidamento diretto in *house providing* per le quali non è necessario il requisito dell'iscrizione all'albo in quanto *longa manus* dell'ente
- Le società a capitale misto pubblico/privato iscritte all'albo dei soggetti abilitati

Questi soggetti possono accedere agli **strumenti di riscossione** coattiva pubblica che, per il mondo dei comuni (e delle province), viene ancora definito dal dl 248/2007 articolo 36 comma 2, disposizione che rischia di scomparire a causa di una maldestra versione della lettera *gg septies* dell'articolo 7 comma 2 del dl 70/2011,

poi recuperata dal dl 216/2011 articolo 29 comma 5 bis e oggi non più a rischio grazie alla totale riscrittura della lettera *gg septies*) che ora si occupa di riversamento di somme da parte dei concessionari della riscossione.

Articolo 36 comma 2 del DL 248/2007 articolo 36 comma 2

La riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a potere essere effettuata con:

a) la procedura dell'ingiunzione di cui al rd 639/1910, seguendo anche le disposizioni contenute nel titolo II del DPR 602/73, in quanto compatibili, nel caso in cui la riscossione coattiva è svolta in proprio dall'ente locale o è affidata ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del D.Lgs. n. 446/97;

b) la procedura del ruolo di cui al DPR 602/73, se la riscossione coattiva è affidata agli agenti della riscossione

Sulla base di questa disposizione ne consegue che gli strumenti della riscossione coattiva pubblica sono due:

- la Cartella di pagamento disciplinata dal DPR 602/73, esclusiva degli Agenti della Riscossione del gruppo Equitalia e della nuova Agenzia delle entrate-Riscossione,
- l'ingiunzione fiscale di pagamento del Rd 639/1910 nella modalità rafforzata (o rinforzata) per tutti gli altri soggetti (comuni, unioni, iscritti all'albo, società pubbliche). In tal caso si applicano le disposizioni del Rd 639/1910 primi tre articoli in abbinata alle disposizioni del Titolo II del DPR 602/73 (articoli da 49 a 86) che contiene le regole della procedura coattiva prevista per la cartella. Per queste ragioni si parla di analogia tra Cartella di Pagamento e Ingiunzione di Pagamento. Analogia che è stata consolidata dalla legge 23/2014 recante la delega fiscale che, all'articolo 10, individua *l'ingiunzione di pagamento* (dunque non più solo "fiscale") quale strumento di riscossione delle entrate degli enti locali.

Con l'approvazione definitiva del dl 193/2016, il gruppo Equitalia è soppresso dal 1 Luglio 2017 per lasciare spazio a un nuovo ente pubblico economico denominato Agenzia delle entrate-Riscossione alla quale viene affidata la riscossione nazionale e locale mediante ruolo per la formazione della cartella di pagamento del DPR 602/73.

Questa disposizione reintroduce il ruolo per la riscossione locale per tutti i comuni italiani, in ottica diversa del dl 70/2011. Gli enti locali avranno così a disposizione non solo l'ingiunzione di pagamento, che non viene toccata dalla riforma, bensì mantenuta come importante strumento utilizzato dalla metà dei comuni italiani, ma anche il ruolo per la riscossione mediante cartella.

Si elencano, in sintesi, le possibilità a disposizione dei comuni a decorrere dal 1.1.2017

- DL 248/2007 art 36 comma 2. (disposizione mai abrogata) La riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a potere essere effettuata con:

a) **la procedura dell'ingiunzione di cui al RD 639/1910**, seguendo anche le disposizioni contenute nel titolo II del DPR 602/73, in quanto compatibili, nel caso in cui la riscossione coattiva è svolta in proprio dall'ente locale o è affidata ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del D.Lgs. n. 446/97;

b) **la procedura del ruolo di cui al DPR 602/73**, se la riscossione coattiva è affidata agli agenti della riscossione

☐ DL70/2011 art. 7 comma 2 lettera *gg quater*) a decorrere dalla data di cui alla lettera *gg-ter*), i comuni effettuano la riscossione coattiva delle proprie entrate, anche tributarie:

1) sulla base dell'ingiunzione prevista dal regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare

☐ DL 193/2016_A decorrere dal 1 ° luglio 2017, gli enti locali possono deliberare di affidare al soggetto preposto alla riscossione nazionale le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali proprie e delle società da essi partecipate.