

## RISOLUZIONE N. 149 /E



Direzione Centrale Catasto, Cartografia e  
Pubblicità Immobiliare

Roma, 12/12/2017

**OGGETTO:** *Interpello - Art. 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Operazioni ipotecarie connesse all'attività di riscossione coattiva da parte degli Enti locali – Iscrizioni ex art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - Trattamento tributario.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 47 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è stato esposto il seguente

### **Quesito**

Alfa, società concessionaria per la riscossione delle entrate tributarie ed *extra* tributarie degli enti locali chiede, in tema di procedimento di riscossione dei tributi locali, se, per le iscrizioni di ipoteca *ex art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973*, iscritte a garanzia dei crediti dei Comuni riscossi a mezzo di ingiunzione fiscale, ai sensi del regio decreto n. 639 del 1910, sia applicabile l'esenzione di cui all'art. 47 del D.P.R. n. 602 del 1973.

### **Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente**

A parere dell'istante va riconosciuta la totale equiparazione dell'ingiunzione fiscale al ruolo, così come ampiamente affermato dalla giurisprudenza (*ex plurimis* Cass. n. 22249/2015; Cass. Ordinanza S.U. n. 10958/2005 e n. 8273/2008; Cass. n. 9421/2003, Cass. n. 24449/2006), nonché dal legislatore. In particolare, a conferma dell'evoluzione dell'ingiunzione *ex R.D. n. 639 del 1910*, l'istante fa riferimento all'art. 36, comma 2, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, in base al quale: *“La riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a poter essere effettuata con: a) la procedura dell'ingiunzione di cui al R.D n. 639/1910, seguendo le disposizioni di cui al*

*titolo II del DPR n. 602/73 in quanto compatibili, nel caso in cui la riscossione coattiva è svolta in proprio dall'Ente o affidata ai soggetti di cui all'art. 52, co. 5 lett. b. D.Lgs. n. 446/97; b) la procedura del ruolo di cui al DPR n. 602/73 se la riscossione è affidata all'Agente della Riscossione.”.*

L'istante fa altresì presente che, al fine di porre sullo stesso piano l'Agente della Riscossione, titolare del ruolo, e gli Enti locali e i loro concessionari, legittimati ad emettere l'ingiunzione, l'art. 7 del decreto-legge n. 70 del 2011, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, prevede che *“I comuni effettuano la riscossione coattiva delle proprie entrate anche tributarie secondo le disposizioni del titolo II del D.P.R n. 602/1973, 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”.*

Pertanto, Giurisprudenza e Legislatore concorderebbero per la perfetta compatibilità ed equipollenza tra ingiunzione fiscale e ruolo ai fini dell'iscrizione ipotecaria *ex art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973*, con conseguente applicabilità dei medesimi strumenti e delle esenzioni previste dagli artt. 47 e 47-bis del medesimo D.P.R..

Del resto, a parere dell'istante, la *ratio legis* alla base dell'esenzione ai fini dell'iscrizione ipotecaria *ex art. 77* si rinviene facilmente nel fine di semplificare e non rendere economicamente più gravosa la fase di recupero dei crediti tributari da parte degli enti impositori e dei loro concessionari in ottemperanza al principio di economicità e buon andamento dell'azione amministrativa della Pubblica Amministrazione sancito dall'art. 97 della Costituzione.

Peraltro, risulterebbe evidente la disparità di trattamento in cui si troverebbe un Comune che, qualora si avvallesse del ruolo per il tramite dell'Agente della Riscossione, non dovrebbe versare alcunché ai fini dell'iscrizione ipotecaria *ex art. 77 del D.P.R n. 602 del 1973*, mentre, in sede di riscossione diretta a mezzo ingiunzione, dovrebbe versare le imposte ipotecarie e catastali al fine di garantire un credito pubblico con l'istituto cautelare di cui al citato art. 77. Per completezza l'istante rammenta, infine, quanto all'applicabilità delle suddette disposizioni normative alla società concessionaria della riscossione di imposte e tributi locali, che l'art. 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 dà la facoltà ai Comuni di affidare, in concessione, il servizio di accertamento e riscossione delle imposte e dei tributi locali ai soggetti iscritti nell'albo dei concessionari di cui all'art. 53 del medesimo

decreto legislativo e che, in conseguenza dell'affidamento in concessione, il soggetto gestore subentra nelle posizioni giuridiche dell'Ente locale in materia di accertamenti tributari e riscossioni, in quanto esercente un pubblico servizio.

Alla luce di tutto quanto sopra esposto, l'istante Società Concessionaria ritiene, pertanto, che il caso prospettato debba essere risolto nel senso della totale equiparazione dei Comuni e dei soggetti Concessionari all'Agente della Riscossione ai fini della richiesta di iscrizione ipotecaria a garanzia dei crediti dei Comuni riscossi con Ingiunzione Fiscale in esenzione dal pagamento delle relative imposte ipotecarie e catastali.

### **Parere dell'Agenzia delle Entrate**

Il sistema della riscossione coattiva delle entrate – tributarie e non – degli Enti locali è stato oggetto, negli ultimi anni, di vari interventi normativi. In base all'attuale assetto, in sostanza, i Comuni possono avvalersi, alternativamente, delle seguenti modalità:

- affidamento all'Agenzia delle entrate-Riscossione [cfr. art. 2, comma 2, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, come sostituito dall'art. 35, comma 1, lettera b), del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50];
- riscossione in forma diretta o con affidamento ai soggetti di cui all'art. 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 466 (cd. "concessionari locali") [cfr., da ultimo, art. 7, comma 2, lettera gg-*quater* e segg., del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, così come modificato dall'art. 14-*bis*, comma 1, lettera a), del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214].

Nel primo caso, la riscossione coattiva è effettuata, secondo le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sulla base del ruolo, che, a norma dell'articolo 77 del medesimo decreto, "*decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, ..., costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.*"

Nel secondo caso, la riscossione è effettuata invece tramite l'ingiunzione fiscale prevista dal regio decreto 14 aprile 1910, n. 639.

Sul tema, è utile ricordare innanzitutto che, in passato, l'amministrazione aveva fornito chiarimenti in proposito con la circolare n. 4/T del 20 maggio 2008. In particolare, con detto documento di prassi era stato precisato, alla luce del quadro normativo all'epoca vigente - l'art. 4, comma 2-*sexies*, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito dalla legge 22 novembre 2011, n. 265 - e su conforme parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, che le disposizioni del citato decreto - legge n. 209 del 2002 non erano sufficienti, *ex se*, né ad attribuire all'ingiunzione fiscale l'idoneità a costituire titolo per l'iscrizione di ipoteca di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973, né a rendere applicabili ai "concessionari locali" le esenzioni previste dagli artt. 47 e 47-*bis* del medesimo decreto (in ragione del necessario rigore interpretativo che deve essere seguito tanto in tema di garanzie reali, che di norme esentative).

Successivamente, però, l'art. 14-*bis*, comma 1, del decreto-legge n. 201 del 2011 ha introdotto sostanziali novità nel panorama di riferimento. Nello specifico, nel modificare l'art. 7, comma 2, del decreto-legge n. 70 del 2011, il Legislatore ha stabilito, con la lettera *gg-quater*, che "*a decorrere dalla data*" prevista dalla precedente lettera *gg-ter*, la riscossione coattiva delle entrate dei Comuni tramite ingiunzione fiscale è effettuata "*... 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*"

La data prevista dalla lettera *gg-ter* sopra citata è stata più volte prorogata, da ultimo con l'art. 2, comma 1, del decreto-legge n. 193 del 2016, che ha fissato il suddetto termine al "*30 giugno 2017*", data da considerarsi di riferimento anche ai fini della piena operatività delle disposizioni introdotte dalla menzionata lettera *gg-quater*.

Alla luce della suddetta evoluzione normativa, appare necessario rivalutare le indicazioni a suo tempo fornite con il sopra citato documento di prassi, sia da un punto di vista civilistico - vale a dire per quanto concerne la possibilità di iscrivere ipoteca legale sugli immobili del debitore - sia da un punto di vista più strettamente fiscale, con riguardo alle agevolazioni tributarie previste dal Titolo II del D.P.R. n. 602 del 1973.

Per quanto riguarda gli aspetti di natura civilistica, si fa presente che, in precedenza, la possibilità di iscrivere ipoteca in base ad ingiunzione fiscale era stata ritenuta esclusa in considerazione del fatto che la relativa natura di titolo esecutivo - pacificamente riconosciuta - non comporta automaticamente l'idoneità dello stesso a costituire titolo per l'iscrizione dell'ipoteca legale, mancando un'espressa disposizione di legge in tal senso.

Ciò, anche in considerazione della natura di carattere eccezionale delle norme che individuano gli atti sulla cui base può essere iscritta ipoteca, casi che, pertanto, devono considerarsi tassativi (cfr. C.Cass., n. 24707 del 6 ottobre 2008, in tema di ipoteca giudiziale).

E' inoltre da evidenziare che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, proprio con riferimento all'iscrizione prevista dall'art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973, hanno chiarito che la stessa “... *non costituisce atto dell'espropriazione forzata, ma va riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria*” (Cfr. sentenza n. 19667 del 18 settembre 2014).

Come sopra accennato, le previsioni di cui all'art. 7, comma 2, lettera *gg-quater*), del decreto-legge n. 70 del 2011, consentono di ritenere superate le precedenti indicazioni di prassi con riferimento alle ingiunzioni fiscali preordinate alla riscossione da parte dei Comuni e dei “concessionari locali”.

Infatti, la suddetta norma, nel richiamare i criteri previsti per l'ipoteca iscritta *ex art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973*, mostra chiaramente di operare *ex lege* una valutazione di compatibilità di detta misura cautelare con il procedimento di riscossione delle entrate comunali; in definitiva, con la novella del 2011 è stato lo stesso Legislatore a prevedere che le disposizioni in tema di iscrizione ipotecaria si rendono applicabili, *mutatis mutandis*, alla riscossione coattiva effettuata dai Comuni - direttamente o tramite affidamento - sulla base di ingiunzione fiscale.

Da un punto di vista operativo, e segnatamente per quel che concerne la compilazione della prescritta nota, tali iscrizioni rientreranno nell'ambito della specie: “ipoteche della riscossione” prevista dalla circolare n. 24/E del 17 giugno 2015; al fine della relativa descrizione potrà essere utilizzato, nelle more di successivi adeguamenti informatici, il codice generico 420, con la descrizione: “*Ingiunzione fiscale (art. 7, comma 2, lettera gg-quater d.l. n. 70 del 2011)*”.

Ciò premesso sotto il profilo civilistico, relativamente all'aspetto più strettamente fiscale occorre valutare se l'impianto normativo che si è venuto a determinare consenta ai Comuni e ai concessionari locali di usufruire anche delle agevolazioni tributarie previste dall'art. 47, commi 1 e 2, nonché dell'art. 47-*bis*, del D.P.R. n. 602 del 1973.

In particolare, il citato art. 47, comma 1, prevede che le trascrizioni e le cancellazioni dei pignoramenti nonché le iscrizioni e le cancellazioni di ipoteche richieste dal concessionario sono eseguite *“in esenzione da ogni tributo e diritto”*. Il successivo comma 2 stabilisce inoltre che i conservatori sono *“tenuti a rilasciare in carta libera e gratuitamente al concessionario l'elenco delle trascrizioni ed iscrizioni relative ai beni da lui indicati, contenente la specificazione dei titoli trascritti, dei crediti iscritti e del domicilio dei soggetti a cui favore risultano fatte le trascrizioni ed iscrizioni”*.

L'art. 47-*bis* del D.P.R. n. 602 del 1973 dispone, invece, al comma 1, che gli Uffici *“rilasciano gratuitamente ai concessionari e ai soggetti da essi incaricati le visure ipotecarie relative agli immobili dei debitori iscritti a ruolo e dei coobbligati”*.

Come noto, secondo un principio di carattere generale, le disposizioni agevolative, anche di carattere tributario, sono da interpretare in senso restrittivo e, in conseguenza della loro specifica *ratio legis*, non sono suscettibili di interpretazione analogica.

Ciò posto, si evidenzia che, con l'introduzione del citato art. 7, comma 2, lettera *g*-*quater*), punto 1), del decreto-legge n. 70 del 2011, il Legislatore ha inteso assimilare, da un punto di vista sostanziale, il trattamento da riservare alla riscossione coattiva effettuata dai Comuni a quello previsto per l'agente nazionale della riscossione.

Ragioni di carattere logico-sistematico portano a ritenere che l'equiparazione, sotto l'illustrato profilo civilistico, trovi necessariamente una simmetrica corrispondenza anche dal punto di vista strettamente fiscale.

Di conseguenza, si è dell'avviso che le agevolazioni fiscali previste dagli artt. 47, commi 1 e 2, e 47-*bis*, del D.P.R. n. 602 del 1973 possano essere applicate anche nelle ipotesi in cui l'amministrazione comunale provveda a riscuotere coattivamente le proprie entrate tributarie e patrimoniali, sia direttamente che tramite affidamento ai soggetti di cui all'art. 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

E' opportuno evidenziare, tuttavia, che la disciplina in commento è riferita alla riscossione coattiva delle entrate, anche tributarie, proprie dei "comuni", non applicandosi dunque alla riscossione coattiva di altre amministrazioni od Enti locali.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione siano puntualmente osservati dalle Direzioni Provinciali e dagli Uffici Provinciali-Territorio dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE  
*(firmato digitalmente)*