

La riscossione dei tributi locali

Avv. Maurizio Fogagnolo
Rapallo, 27 settembre 2016

La riscossione dei tributi locali

di Maurizio Fogagnolo

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Rapallo il 27 settembre 2016.

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL

La riscossione dei tributi locali

Avv. Maurizio Fogagnolo
Rapallo, 27 settembre 2016

La riscossione dei tributi locali

1. Le problematiche relative alla fuoriuscita da Equitalia dal sistema della riscossione/ **5**
 - 1.1. Gli effetti dell'abbandono di Equitalia con riferimento alle partite iscritte a ruolo e non ancora rimosse/ **8**
 - 1.2. Le possibili soluzioni al problema determinato dall'abbandono da parte di Equitalia della riscossione delle entrate locali/ **12**
2. Tributi locali e privilegio fallimentare/ **15**
3. La procedura di ristrutturazione del debito e di transazione fiscale nei tributi locali/**17**
4. Conclusioni/**25**

La riscossione dei tributi comunali

1. Le problematiche relative alla fuoriuscita da Equitalia dal sistema della riscossione.

Da oltre cinque anni il settore della riscossione delle entrate locali è caratterizzato – più che dal necessario intervento del Legislatore che dovrebbe portare ad un superamento delle normative vigenti ed all'introduzione di sistemi più snelli ed efficaci per garantire la riscossione delle proprie entrate da parte dei Comuni – dal ripetuto annuncio dell'abbandono del settore da parte di Equitalia e dai continui rinvii introdotti a livello normativo, a causa della mancata definizione di un sistema alternativo di riscossione.

La sequenza di rinvii che ha fatto seguito al primo annuncio della cessazione dell'attività di Equitalia a favore dei Comuni ha, infatti, impedito di realizzare un intervento omogeneo di riforma del sistema della riscossione, che non ha trovato riscontro nemmeno nel recente D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 159, di riforma, semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, che, in attuazione dell'art. 3, comma 1, lett. a) L. 11 marzo 2014 n. 23, avrebbe dovuto portare anche alla modifica del sistema di riscossione delle entrate locali, soprattutto in via coattiva, con un progetto poi abbandonato dall'Esecutivo, a causa delle difficoltà di delineare un quadro organico per lo svolgimento di tale attività, nel periodo post-Equititalia, soprattutto per quanto riguarda la sorte delle partite ancora in fase di riscossione da parte della società pubblica.

L'abbandono di Equitalia rischia quindi di costituire un duplice problema per i Comuni, guardando non soltanto alle prospettive future della riscossione, soprattutto coattiva (a causa della mancanza di chiare disposizioni normative in grado di permettere sia ai Comuni intenzionati a riscuotere in proprio, sia ai concessionari privati di utilizzare le medesime prerogative riconosciute alla società pubblica), ma anche al passato, in cui la gestione delle partite creditorie degli Enti locali non ha mai costituito – sempre con particolare riferimento alla riscossione coattiva, a causa dell'estrema complessità delle relative procedure – uno dei principali interessi dell'Agente della riscossione, anche in virtù dello scarso valore economico delle singole partite tributarie da riscotere per conto dei Comuni, che, cumulandosi nel tempo, hanno in ogni caso generato un importo enorme di

crediti ancora da esigere, che gli Enti locali continuano a mantenere come residui attivi nei propri bilanci, ma che – con il passare degli anni – diventano sempre più difficilmente realizzabili.

Per quanto l'art. 1, commi 686 L. 23 dicembre 2014 n. 190 (Legge di Stabilità 2015) abbia espressamente previsto che *«fino alla data di presentazione delle comunicazioni previste dal comma 684, l'agente della riscossione resta legittimato a effettuare la riscossione delle somme non pagate, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, anche per le quote relative ai soggetti creditori che hanno cessato o cessano di avvalersi delle società del Gruppo Equitalia»*, la repentina cessazione del rapporto che nell'ultimo ventennio ha legato la stragrande maggioranza dei Comuni ai concessionari della riscossione (pur se annunciata oramai da oltre cinque anni, senza tuttavia essere accompagnata da interventi normativi che abbiano reso possibile l'assunzione diretta della riscossione coattiva delle proprie entrate da parte degli Enti locali, oppure la loro gestione da parte di soggetti alternativi all'Agente della riscossione, con attribuzione a questi ultimi dei medesimi strumenti riconosciuti a Equitalia) rischia comunque di lasciare aperta una voragine sulle partite ancora in corso di riscossione, in relazione alle quali il passaggio di consegne nei confronti degli Enti locali potrebbe comportare un danno economico ingentissimo per i Comuni, chiamati a definire posizioni che da anni sono pendenti presso l'Agente della riscossione senza mai essere arrivate ad una definizione ovvero al riconoscimento della loro inesigibilità.

In tal senso, oltre a dover organizzare in modo alternativo l'attività di riscossione delle proprie entrate (con un problema che chiaramente riguarderà più che altro i Comuni medio-piccoli, privi del personale e delle competenze necessarie per garantire la corretta gestione delle procedure di riscossione), l'abbandono di Equitalia avrebbe come conseguenza anche l'obbligo per i Comuni di farsi carico in una sola volta di tutti i costi delle procedure di riscossione coattiva attivate dall'Agente della riscossione, ma non concluse con esito positivo (fermo restando quanto disposto – nell'ambito della nuova procedura di scarico delle partite inesigibili, dall'art. 1, commi 683 e 684¹ L. 23 dicembre

¹ 684. Le comunicazioni di inesigibilità relative a quote affidate agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2014, anche da soggetti creditori che hanno cessato o cessano di avvalersi delle società del Gruppo Equitalia, sono presentate, per i ruoli consegnati nell'anno 2014,

2014 n. 190 – dal successivo comma 685, il quale prevede che *«in deroga a quanto disposto dal comma 684, la restituzione agli agenti della riscossione delle stesse spese, maturate negli anni 2000-2013, per le procedure poste in essere per conto dei comuni, è effettuata a partire dal 30 giugno 2018, in venti rate annuali di pari importo, con onere a carico del bilancio dello Stato»*.

Il panorama normativo attuale porta quindi a dover distinguere nettamente gli effetti che potrebbero conseguire a tale fuoriuscita di Equitalia: se, per quanto riguarda la riscossione ordinaria, i Comuni saranno infatti in grado di sopperire senza particolari problematiche all'impossibilità di avvalersi dell'Agente della riscossione², lo stesso non si potrà sicuramente dire per quanto riguarda la riscossione coattiva, settore in cui – anche a fronte della peculiarità e dell'estrema difficoltà dell'attività da svolgere – la maggior parte dei Comuni italiani, caratterizzati da dimensioni medio-piccole, non risulterebbero assolutamente in grado di proseguire autonomamente l'attività di riscossione forzata, rischiando così, in mancanza di una effettiva alternativa prevista a livello normativo, di

entro il 31 dicembre 2017 e, per quelli consegnati negli anni precedenti, per singole annualità di consegna partendo dalla più recente, entro il 31 dicembre di ciascun anno successivo al 2017. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono regolate le modalità per l'erogazione dei rimborsi all'agente della riscossione, a fronte delle spese di cui al decreto direttoriale del Ministero dell'economia e delle finanze 21 novembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 30 del 6 febbraio 2001, concernenti le procedure esecutive effettuate dall'anno 2000 all'anno 2010, da corrispondere in quote costanti e tenuto conto dei tempi di presentazione delle relative comunicazioni di inesigibilità.

² Distinguendo la fase di riscossione ordinaria delle entrate da quella coattiva, risulta del tutto evidente che la decisione di fare uscire Equitalia dal settore delle entrate locali è stata determinata pressoché esclusivamente dallo scarso interesse nei confronti di tale seconda fase della procedura di riscossione, anche a fronte del fatto che, progressivamente, a decorrere dal 1997 (anno in cui è stato riformato il potere regolamentare dei Comuni, permettendo agli Enti di effettuare direttamente la riscossione delle proprie entrate), sono stati sempre di più i Comuni che hanno deciso di non avvalersi più del concessionario della riscossione per introitare i propri tributi nell'ambito della procedura di riscossione ordinaria.

Se a tale circostanza si aggiunge poi il fatto che negli ultimi anni la stessa Agenzia delle Entrate si è proposta come soggetto alternativo ad Equitalia per la riscossione ordinaria dei principali tributi locali, mediante lo strumento del modello F24 (in modo da assicurarsi, tramite la loro gestione, la conoscenza degli introiti locali), appare evidente che la scelta dell'Agente della riscossione di abbandonare il settore delle entrate locali è stata determinata più che altro dallo scarso interesse nutrito per la sola attività di riscossione coattiva, foriera di numerose problematiche operative e di scarsi introiti sotto il profilo del gettito.

pregiudicare ulteriormente la propria già difficile situazione economica, a causa della mancanza di strumenti idonei a permettere ai Comuni di perseguire i propri debitori.

A tale difficoltà si somma inoltre il rischio che la mancanza di seri ed effettivi strumenti di coazione determini un ulteriore aumento dei tassi di insolvenza, essendo risaputo che la consapevolezza dell'assenza di seri strumenti di riscossione forzata non può che determinare una maggiore propensione all'evasione fiscale, in particolare a fronte dell'attuale difficile situazione economica.

In questo contesto, la proroga al 31 dicembre 2016 della fuoriuscita di Equitalia dal sistema della riscossione delle entrate locali, che avrà molto probabilmente ulteriori code nel 2017, appare nuovamente destinata a non permettere la corretta definizione di strumenti di riscossione alternativa da attribuire ai Comuni ed ai concessionari privati, in assenza dei quali appare complicato garantire una continuità nel funzionamento del sistema della riscossione, esponendo di conseguenza gli Enti locali – in una situazione economicamente già molto critica – al rischio di non poter perseguire in modo efficace i propri crediti, a fronte dell'impossibilità di utilizzare il ruolo quale strumento di riscossione coattiva e di tutte le incertezze legate all'utilizzo dell'ingiunzione di cui al R.D. 639/1910 come titolo per l'esecuzione forzata, lasciando quindi scoperto uno dei nodi nevralgici di tale attività, fondamentale per garantire la tenuta dei bilanci locali..

1.1. Gli effetti dell'abbandono di Equitalia con riferimento alle partite iscritte a ruolo e non ancora riscosse.

A fronte di quanto esposto nel paragrafo precedente, si può quindi ribadire che l'abbandono del settore delle entrate locali da parte di Equitalia non potrà che operare per le nuove attività, traducendosi quindi nell'impossibilità di acquisire dopo la scadenza del termine nuovi ruoli ordinari o coattivi, mentre non potrà tradursi nell'interruzione di tutte le procedure di riscossione di crediti già iscritti a ruolo, con conseguente loro restituzione ai Comuni.

La cessazione dell'attività dell'Agente della riscossione potrebbe generare molteplici problemi con riferimento ai ruoli ordinari, in relazione ai quali la restituzione delle partite in corso di riscossione introdurrebbe più che altro una evitabile criticità nel rapporto tra Comune e contribuenti (a fronte della necessità per gli Enti impositori di ottenere la

rendicontazione delle somme riscosse da Equitalia, per poi ritrasmettere ai propri contribuenti gli avvisi o le cartelle di pagamento necessari per procedere alla riscossione diretta delle somme ancora dovute a livello tributario e/o patrimoniale, con tutti i conseguenti rischi di errore sia nell'individuazione che nell'imputazione dei versamenti in precedenza effettuati dagli stessi contribuenti), ma soprattutto per quanto riguarda l'attività esecutiva connessa alla riscossione coattiva, in relazione alla quale la restituzione delle procedure pendenti potrebbe invece determinare problemi ben più gravi, declinabili sotto voci diverse, che potrebbero comportare anche il rischio per i Comuni di non riuscire a perseguire i crediti in precedenza affidati al concessionario.

Un primo problema generato dalla riconsegna ai Comuni di tutte le partite in corso di riscossione sarebbe rappresentato dalla necessità per l'Ente impositore di sostituirsi ad Equitalia quale soggetto procedente, con conseguente necessità di notificare ai contribuenti interessati una ingiunzione fiscale (se relativa ad una entrata tributaria) o di pagamento (se relativa ad una entrata patrimoniale) ai sensi del Regio Decreto 14 aprile 1910 n. 639 (che disciplina l'unica procedura utilizzabile dai Comuni per la riscossione forzata delle proprie entrate, nell'impossibilità di avvalersi del ruolo quale strumento di riscossione forzata diretta), che verrebbe ad affiancarsi alla cartella esattoriale come titolo esecutivo o come atto di precetto necessario per la sostituzione del soggetto procedente, così giustificando la prosecuzione dell'attività esecutiva direttamente da parte del Comune, ovvero mediante l'intervento diretto dell'Ente impositore nelle procedure esecutive proposte dal concessionario ed ancora pendenti, per evitare che alla rinuncia all'esecuzione da parte di Equitalia possa seguire la cancellazione della procedura esecutiva.

I costi legati a tale attività di intervento nelle procedure pendenti, che i Comuni dovrebbero necessariamente affrontare per proseguire autonomamente o con l'ausilio di terzi l'attività interrotta da Equitalia, soprattutto se svolta in ambiti territoriali diversi da quelli dell'Ente impositore, non sono quantificabili preventivamente e dovrebbero peraltro sommarsi a parte dei costi sostenuti dal concessionario, a fronte dell'attività esecutiva svolta senza esito, il cui rimborso verrebbe presumibilmente richiesto ai Comuni all'atto della cessazione dell'attività dell'Agente della riscossione, con conseguente aumento dei costi

delle procedure esecutive, che non sarebbero ripetibili nei confronti dei contribuenti eseguiti in tutti i casi di incapacità o non solvibilità di questi ultimi.

Con riferimento a tale ultima problematica, va peraltro segnalato che il Consiglio di Stato, nella sentenza del 27 febbraio 2013 n. 1201, ha confermato – a fronte della richiesta di rimborso delle anticipazioni nette erogate in forza del cd. *non riscosso per riscosso* con riferimento ad attività di riscossione svolte per conto di alcuni Comuni – che il soggetto tenuto a provvedere al rimborso di tali quote non è lo Stato, bensì l'Ente impositore che ha beneficiato delle anticipazioni effettuate dal concessionario, nel momento in cui l'attività di riscossione sia stata effettuata da una società resasi cessionaria, ai sensi dell'art. 3, comma 24 D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito in L. 2 dicembre 2005 n. 248, del corrispondente ramo d'azienda facente capo ad altra azienda di riscossione³.

³ Nella fattispecie in esame, la controversia sottoposta all'esame del Consiglio di Stato riguardava la cessione del ramo di azienda relativo alla riscossione delle entrate locali da parte di una concessionaria del servizio nazionale, a seguito dell'istituzione di Riscossione S.p.A. (oggi Equitalia S.p.A.), intervenuta con l'art. 3 D.L. 203/2005, convertito in L. 248/2005, mediante il quale il Legislatore aveva appunto disciplinato la sostituzione dei precedenti concessionari provinciali della riscossione con una società a prevalente partecipazione pubblica.

Nello specifico, il Gruppo Credito Valtellinese aveva ceduto a Riscossione S.p.A. la propria partecipazione in Rileno S.p.A., ex concessionaria del servizio nazionale di tributi per le Province di Como di Lecco, mentre aveva ceduto, ai sensi dell'art. 3, comma 24 D.L. 203/2005, il proprio ramo di azienda concernente le attività svolte in favore dei Comuni appartenenti alle Province di Lecco e di Como ad una società di nuova costituzione, Creset S.p.A.

Tra le varie attività, erano connesse all'operazione anche i crediti, ammontati complessivamente ad € 1.200.898,00, vantati dalla ex concessionaria Rileno S.p.A. a titolo di mancato recupero delle anticipazioni disposte a favore degli Enti locali delle province di Como di Lecco, relativi all'obbligo di anticipazione del non riscosso per riscosso, ai sensi del previgente art. 32, comma 3 D.P.R. 43/1988.

Il T.A.R. Lombardia – Milano, Sezione I, con sentenza n. 121/2012, aveva riconosciuto il diritto di Creset S.p.A. al rimborso delle anticipazioni nette a suo tempo erogate da Rileno S.p.A. in forza dell'obbligo del non riscosso per riscosso, con conseguente condanna del Ministero dell'Economia e delle Finanze al pagamento di tale rimborso in venti rate annuali a partire dal 2008, oltre rivalutazione ed interessi, calcolati dalla scadenza di ogni rata e sino all'effettivo soddisfo.

A seguito del ricorso in appello proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, la sentenza di primo grado è stata invece riformata dal Consiglio di Stato con la decisione oggetto di commento, la quale ha confermato che il soggetto tenuto a provvedere al rimborso di tali quote non è lo Stato, bensì l'Ente impositore che ha beneficiato delle anticipazioni effettuate dal concessionario.

A fronte dell'analisi della complessa disciplina delineata dall'art. 3 D.L. 203/2005, convertito in L. 248/2005⁴, la decisione adottata dal Consiglio di Stato pone quindi in evidenza un problema di estrema attualità per i Comuni, che – a fronte dell'abbandono del settore da parte di Equitalia – saranno chiamati a farsi carico di tutti gli importi in passato agli stessi accreditati a titolo di anticipazione in forza del non riscosso per riscosso, che non

⁴ Art. 3 D.L. 203/2005, convertito in L. 248/2005 (Disposizioni in materia di servizio nazionale della riscossione)

7. La Riscossione S.p.A., previa formulazione di apposita proposta diretta alle società concessionarie del servizio nazionale della riscossione, può acquistare una quota non inferiore al 51 per cento del capitale sociale di tali società ovvero il ramo d'azienda delle banche che hanno operato la gestione diretta dell'attività di riscossione, a condizione che il cedente, a sua volta, acquisti una partecipazione al capitale sociale della stessa Riscossione S.p.A.; il rapporto proporzionale tra i prezzi di acquisto determina le percentuali del capitale sociale della Riscossione S.p.A. da assegnare ai soggetti cedenti, ferma restando la partecipazione dell'Agenzia delle entrate e dell'INPS, nelle medesime proporzioni previste nell'atto costitutivo, in misura non inferiore al 51 per cento. Decorso ventiquattro mesi dall'acquisto, le azioni della Riscossione S.p.a. così trasferite ai predetti soci privati possono essere alienate a terzi, con diritto di prelazione a favore dei soci pubblici.

13. Per effetto degli acquisti di cui al comma 7, relativamente a ciascuno di essi:

a) le anticipazioni nette effettuate a favore dello Stato in forza dell'obbligo del non riscosso come riscosso sono restituite, in dieci rate annuali, decorrenti dal 2008, ad un tasso d'interesse pari all'euribor diminuito di 0,60 punti. La tipologia e la data dell'euribor da assumere come riferimento sono stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;

b) i provvedimenti di sgravio provvisorio e di dilazione relativi alle quote cui si riferiscono le anticipazioni da restituire ai sensi della lettera a) assumono il valore di provvedimenti di rimborso definitivi;

c) le anticipazioni nette effettuate in forza dell'obbligo del non riscosso come riscosso, riferite a quote non erariali sono restituite in venti rate annuali decorrenti dal 2008, ad un tasso di interesse pari all'euribor diminuito di 0,50 punti; per tali quote, se comprese in domande di rimborso o comunicazioni di inesigibilità presentate prima della data di entrata in vigore della presente disposizione, la restituzione dell'anticipazione è effettuata con una riduzione del 10% del loro complessivo ammontare. La tipologia e la data dell'euribor da assumere come riferimento sono stabilite con il decreto di cui alla lettera a);

d) ai fini delle restituzioni di cui alle lettere a) e c), sono rimborsati rispettivamente in dieci e venti annualità di pari entità i crediti risultanti alla data del 31 dicembre 2007 dai bilanci delle società agenti della riscossione. Il riscontro dell'ammontare dei crediti oggetto di restituzione è eseguito in occasione del controllo sull'inesigibilità delle quote, secondo le disposizioni in materia, da effettuarsi a campione, sulla base dei criteri stabiliti da ciascun ente creditore. Il recupero dei crediti eventualmente non spettanti è effettuato mediante riversamento all'entrata del bilancio dello Stato delle somme dovute a seguito del diniego del discarico o del rimborso da parte dei soggetti di cui al comma 10, fatti salvi gli effetti della sanatoria prevista dall'art. 1 commi 426 e 426bis della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Le riscossioni conseguite dagli agenti della riscossione in data successiva al 31 dicembre 2007 sono riversate all'entrata del bilancio dello Stato. Le somme incassate fino al 31 dicembre 2008 sono comunque riversate, in unica soluzione, entro il 20 gennaio 2009.

siano stati seguiti dalla riscossione delle relative partite e che siano poi stati ceduti ad un concessionario privato in luogo che a società partecipate da Equitalia.

La situazione non risulta peraltro diversa nei confronti delle società concessionarie che siano state acquisite da Equitalia, in quanto, in tale ipotesi, la restituzione delle anticipazioni effettuate dalla società concessionaria – pur se posta a carico dello Stato, a tutela delle società cedenti – si accompagna, come si è visto sopra, al conseguente diritto della società partecipata dall'Agente della riscossione di richiedere ai Comuni la restituzione delle medesime anticipazioni (richieste che Equitalia ha trasmesso agli Enti locali sin dal 2008, in relazione ai crediti vantati in forza del non riscosso per riscosso), per cui in ogni caso i Comuni saranno chiamati a restituire le somme agli stessi anticipate, che non siano poi state seguite dall'effettivo pagamento da parte del contribuente, salvo che possano dimostrare – nell'ambito del più generale problema che riguarda in crediti inesigibili – che la mancata riscossione sia imputabile alla società concessionaria.

1.2. Le possibili soluzioni al problema determinato dall'abbandono da parte di Equitalia della riscossione delle entrate locali.

Alla luce di quanto sopra esposto, appare evidente che la soluzione del problema legato al previsto abbandono da parte di Equitalia del settore della riscossione delle entrate locali non si può continuare a ricercare in una ennesima proroga della data fissata per la fuoriuscita dell'attuale Agente della riscossione.

Sotto questo profilo, il Legislatore dovrebbe poi superare quello che, ad oggi, rappresenta l'ostacolo maggiormente penalizzante per garantire la corretta riscossione delle proprie entrate da parte degli Enti locali e dei concessionari minori, costituito dal mancato riconoscimento a questi ultimi soggetti della effettiva possibilità di accedere alle informazioni disponibili presso il sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate, comprese quelle di natura prettamente finanziaria, che era stata formalmente riconosciuta dall'art. 83, comma 28^{sexies} D.L. 112/2008, convertito in L. 133/2008, con una disposizione che è stata peraltro successivamente abrogata dall'art. 7, comma 2, lettera gg^{septies}, num. 2) D.L. 70/2011, convertito in L. 12 luglio 2011 n. 106, creando di fatto un nuovo vuoto normativo in questa fondamentale materia.

Appare infatti del tutto evidente che l'incisività dell'attività di riscossione dei Comuni e dei concessionari locali è subordinata alla disponibilità di dati ed informazioni che, se fossero resi accessibili dall'Anagrafe tributaria (ovviamente con le dovute prescrizioni e modalità di tutela della riservatezza dei dati riferiti ai contribuenti) consentirebbero sensibili recuperi di gettito, per cui il superamento di questa forma di «ostruzionismo» determinata dal mancato rilascio delle autorizzazioni ad accedere all'Anagrafe tributaria in favore dei soggetti affidatari dei servizi di accertamento e riscossione delle entrate locali, pacificamente consentito soltanto ad Equitalia, costituisce uno dei principali interventi necessari per superare quelle «asimmetrie nei poteri di accesso alle informazioni e di materiale esecuzione delle somme intimate» che, come denunciato dall'A.N.C.I., ancora oggi rendono il ruolo uno strumento più efficace ai fini del recupero coattivo delle entrate locali.

Tale problematica riguarda in particolare i Comuni di dimensioni medio-piccole, che non avranno probabilmente mai la possibilità di gestire direttamente la fase di riscossione forzata dei propri insoluti, sia tributari che patrimoniali, a causa della mancanza di risorse umane e professionali e dell'impossibilità di procurarsele, in relazione ai quali si ritiene opportuna la realizzazione di un percorso analogo a quello prefigurato dall'art. 10, comma 2^{ter} D.L. 35/2013, il quale aveva previsto la possibilità dell'istituzione di un Consorzio, cui i Comuni avrebbero potuto rivolgersi anche direttamente per delegare la riscossione forzata delle proprie entrate.

L'individuazione di un soggetto pubblico che sia in grado di assicurare (nel rispetto del principio di sussidiarietà previsto dall'art. 3, comma 6 D.Lgs. 112/1999 ed eventualmente anche avvalendosi delle società del Gruppo Equitalia per le attività di riscossione coattiva, come previsto dalla norma sopra richiamata) la chiusura del sistema della riscossione nei confronti dei moltissimi Enti locali di piccole dimensioni, costituirebbe infatti l'unica via di uscita per garantire anche a questi Comuni, ai quali non appare sicuramente applicabile la medesima procedura di affidamento della riscossione delle entrate prevista per gli Enti più grandi, l'effettiva possibilità di perseguire anche forzatamente i propri crediti.

Sotto questo profilo, una soluzione in grado di semplificare in modo assoluto le procedure di affidamento si potrebbe rinvenire nell'introduzione della possibilità per i

piccoli Comuni – anziché di iscrivere a ruolo coattivo le partite non riscosse – di poter cedere direttamente i propri crediti a tale Consorzio, nell'ambito chiaramente di una cessione *pro soluto*, in cui la percentuale minima per l'acquisto di tali crediti potrebbe essere commisurata alla media delle somme effettivamente riscosse coattivamente a favore del Comune negli ultimi cinque anni.

La creazione di un Consorzio che possa assumere un ruolo terminale a tutela della riscossione delle entrate locali, anche mediante l'acquisizione dei crediti tributari insoluti dei Comuni, sulla base di quanto previsto dall'art. 76 L. 21 novembre 2000 n. 342, eviterebbe infatti ai piccoli Comuni non soltanto di dover effettuare procedure ad evidenza pubblica complesse per l'affidamento della riscossione forzata/coattiva, ma risolverebbe allo stesso tempo anche tutte le problematiche relative all'inesigibilità dei crediti iscritti a ruolo, ove si consideri che i Comuni (ed in particolare proprio quelli più piccoli) avrebbero tutto l'interesse a costruire una diversa procedura di riscossione per massimizzare le proprie entrate prima di arrivare alla cessione delle quote non riscosse, superando così l'ormai vetusto binomio riscossione ordinaria/riscossione coattiva, nell'ambito del quale gli Enti locali, dopo avere richiesto il pagamento in via ordinaria (o averlo semplicemente atteso alle scadenze, nel caso dell'I.C.I. o dell'IMU), hanno pressoché sempre proceduto – al pari che nelle ipotesi di avvisi di accertamento non pagati – all'iscrizione a ruolo coattivo, senza nemmeno aver provato a sollecitare preventivamente il contribuente, per verificare in tempi ragionevolmente rapidi per quale ragione non avesse provveduto al pagamento.

Una modifica di questo tipo – attribuendo al Consorzio prospettato dalla normativa la titolarità del credito ceduto ed eliminando la possibilità di ottenere dai Comuni il discarico delle partite inesigibili ed il contestuale rimborso delle spese delle procedure di riscossione, per quanto infruttuose – avrebbe altresì l'effetto di sensibilizzare il soggetto riscossore a perseguire effettivamente l'incasso delle somme cedute dai Comuni, che molto spesso negli anni passati (in virtù delle modeste dimensioni economiche di tali crediti, ove non sommati ad altre partite già affidate ad Equitalia) non hanno nemmeno formato oggetto di un effettivo tentativo di riscossione coattiva da parte dell'Agente della riscossione, rendendo di fatto impossibile il loro incasso e soprattutto generando nel

contribuente una indubbia sensazione di impunità, che ha inciso in modo negativo sulla effettiva riscossione delle somme dovute ai Comuni.

Tutte le soluzioni sopra indicate, al pari di altre che potrebbero essere ritenute più congrue da parte del Governo (purché non si traducano nella prosecuzione dello sterile balletto delle proroghe, che costituisce solo fonte di incertezza per i Comuni), richiedono peraltro che il Legislatore voglia finalmente adoperarsi per superare il problema della riscossione delle entrate locali, con una riforma organica che possa permettere ai Comuni di impostare in modo corretto e proficuo il proprio sistema di riscossione, senza improvvisi strappi, che risulterebbero estremamente deleteri in un momento di crisi economica quale quello attuale, in cui l'esigenza fondamentale avvertita da ogni Ente è quella di massimizzare le proprie entrate.

2. Tributi locali e privilegio fallimentare.

L'attività di riscossione delle proprie entrate da parte degli Enti locali trova una delle sue principali complessità nelle disposizioni normative dettate in materia di procedure fallimentari, che sempre di più negli ultimi anni hanno dovuto essere utilizzate dagli Uffici tributi comunali, come riflesso della generale crisi economica, che ha avuto una pesante ricaduta anche nell'ambito del pagamento dei tributi locali.

La natura privilegiata o chirografaria dei crediti tributari vantati dai Comuni ha formato per queste ragioni oggetto di un acceso dibattito interpretativo e giurisprudenziale.

Sotto questo profilo, la previsione dettata dall'art. 2752 cod. civ., secondo cui *«hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, sul reddito delle persone giuridiche e per l'imposta locale sui redditi, limitatamente all'imposta o alla quota d'imposta non imputabile ai redditi immobiliari e a quelli di natura fondiaria non determinabili catastalmente, iscritti nei ruoli principali, suppletivi, speciali o straordinari posti in riscossione nell'anno in cui si procede all'esecuzione e nell'anno precedente. Se si tratta di ruoli suppletivi, e si procede per imposte relative a periodi d'imposta anteriori agli ultimi due, il privilegio non può esercitarsi per un importo superiore a quello degli ultimi due anni, qualunque sia il periodo cui le imposte si riferiscono. Hanno altresì privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'imposta sul valore aggiunto. Hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le imposte, tasse e*

tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni», ha creato inizialmente numerose difficoltà in tema di riconoscimento del privilegio a favore dei tributi locali, con particolare riferimento a quelli introdotti a seguito della riforma del 1992 (I.C.I., T.A.R.S.U., T.O.S.A.P.), in quanto non espressamente richiamati nella norma dettata dal Codice Civile, con l'unica eccezione dell'imposta comunale sulla pubblicità.

La giurisprudenza è tuttavia intervenuta a più riprese sulla problematica della natura privilegiata dei crediti tributari degli Enti locali, arrivando a riconoscerla – sia pure con esiti non sempre uniformi – indipendentemente dalla loro inclusione o riconducibilità al R.D. 1175/1931.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza del 17 maggio 2010 n. 11930, ha infatti affermato il principio secondo cui *«le norme del Codice Civile che stabiliscono i privilegi in favore di determinati crediti possono essere oggetto di interpretazione estensiva, la quale costituisce il risultato di un'operazione logica diretta ad individuare il reale significato e la portata effettiva della norma, che permette di determinare il suo esatto ambito di operatività, anche oltre il limite apparentemente segnato dalla sua formulazione testuale, e di individuare l'effettivo valore semantico della disposizione, tenendo conto dell'intenzione del Legislatore, e soprattutto della causa del credito che, ai sensi dell'art. 2745 cod. civ. rappresenta la ragione giustificatrice di qualsiasi privilegio»*.

Tale precedente giurisprudenziale è stato definitivamente tradotto a livello legislativo con l'entrata in vigore dell'art. 13, comma 13 D.L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito in L. 22 dicembre 2011 n. 214 (Decreto Monti), in cui è stato precisato – con una norma di portata chiaramente interpretativa, applicabile quindi anche ai rapporti pregressi – che *«ai fini del quarto comma dell' articolo 2752 del codice civile il riferimento alla " legge per la finanza locale " si intende effettuato a tutte disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali»*, a conferma dell'indiscutibile natura privilegiata dei crediti I.C.I./IMU, così come dei crediti derivanti dalla Tassa Rifiuti e dagli altri tributi comunali.

Tuttavia, in materia permangono ancora dei margini di incertezza circa la natura delle relative sanzioni, che la giurisprudenza più recente ha ritenuto non essere assistite da alcun privilegio, in quanto *«le sanzioni di tale tributo rappresentano quindi un debito chirografario del*

fallimento e devono pertanto essere pagate con la massa dei creditori in via di chirografo» (Corte di Cassazione, Sezione I, sentenza del 16 ottobre 2012 n. 17767).

3. La procedura di ristrutturazione del debito e di transazione fiscale nei tributi locali.

Sempre nell'ambito della normativa dettata in materia di procedure fallimentari, un'ulteriore problematica è rappresentata dalla possibilità per i Comuni di avvalersi degli istituti introdotti dalla nuova Legge Fallimentare, con particolare riferimento – a seguito dell'ennesima riforma introdotta dal D.L. 83/2015 - alla procedura di ristrutturazione del debito e di transazione fiscale, sulle quali si pongono dei seri dubbi in merito alla loro applicabilità in materia di entrate locali.

La disposizione dell'art. 182**bis** L.F. (Accordi di ristrutturazione dei debiti) prevede infatti che:

«L'imprenditore in stato di crisi può domandare, depositando la documentazione di cui all'articolo 161, l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, unitamente ad una relazione redatta da un professionista, designato dal debitore, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d) sulla veridicità dei dati aziendali e sull'attuabilità dell'accordo stesso con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei nel rispetto dei seguenti termini:

- a) entro centoventi giorni dall'omologazione, in caso di crediti già scaduti a quella data;*
- b) entro centoventi giorni dalla scadenza, in caso di crediti non ancora scaduti alla data dell'omologazione.*

L'accordo è pubblicato nel registro delle imprese e acquista efficacia dal giorno della sua pubblicazione.

Dalla data della pubblicazione e per sessanta giorni i creditori per titolo e causa anteriore a tale data non possono iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive sul patrimonio del debitore, né acquisire titoli di prelazione se non concordati. Si applica l'articolo 168, secondo comma.

Entro trenta giorni dalla pubblicazione i creditori e ogni altro interessato possono proporre opposizione. Il tribunale, decise le opposizioni, procede all'omologazione in camera di consiglio con decreto motivato.

Il decreto del tribunale è reclamabile alla corte di appello ai sensi dell'articolo 183, in quanto applicabile, entro quindici giorni dalla sua pubblicazione nel registro delle imprese.

Il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive di cui al terzo comma può essere richiesto dall'imprenditore anche nel corso delle trattative e prima della formalizzazione dell'accordo di cui al presente articolo, depositando presso il tribunale competente ai sensi dell'articolo 9 la

documentazione di cui all'articolo 161, primo e secondo comma lettere a), b), c) e d), e una proposta di accordo corredata da una dichiarazione dell'imprenditore, avente valore di autocertificazione, attestante che sulla proposta sono in corso trattative con i creditori che rappresentano almeno il sessanta per cento dei crediti e da una dichiarazione del professionista avente i requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), circa la idoneità della proposta, se accettata, ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare. L'istanza di sospensione di cui al presente comma è pubblicata nel registro delle imprese e produce l'effetto del divieto di inizio o prosecuzione delle azioni esecutive e cautelari, nonché del divieto di acquisire titoli di prelazione, se non concordati, dalla pubblicazione.

Il tribunale, verificata la completezza della documentazione depositata, fissa con decreto l'udienza entro il termine di trenta giorni dal deposito dell'istanza di cui al sesto comma, disponendo la comunicazione ai creditori della documentazione stessa. Nel corso dell'udienza, riscontrata la sussistenza dei presupposti per pervenire a un accordo di ristrutturazione dei debiti con le maggioranze di cui al primo comma e delle condizioni per l'integrale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare, dispone con decreto motivato il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive e di acquisire titoli di prelazione se non concordati assegnando il termine di non oltre sessanta giorni per il deposito dell'accordo di ristrutturazione e della relazione redatta dal professionista a norma del primo comma. Il decreto del precedente periodo è reclamabile a norma del quinto comma in quanto applicabile.

A seguito del deposito di un accordo di ristrutturazione dei debiti nei termini assegnati dal tribunale trovano applicazione le disposizioni di cui al secondo, terzo, quarto e quinto comma. Se nel medesimo termine è depositata una domanda di concordato preventivo, si conservano gli effetti di cui ai commi sesto e settimo».

A sua volta, il successivo art. 182^{ter} L.F. (Transazione fiscale) prevede allo stesso modo che:

«Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori

chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'articolo 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, primo comma.

Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale.

La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma.

Il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell'ambito delle trattative che procedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182bis. *La proposta di transazione fiscale, unitamente con la documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati nel secondo comma, che procedono alla trasmissione ed alla liquidazione ivi previste. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio.*

Nei successivi trenta giorni l'assenso alla proposta di transazione è espresso relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, e relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.

La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182bis è revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie».

A fronte delle disposizioni sopra richiamate, appare quindi necessario verificare se il debitore che acceda ad un accordo di ristrutturazione del debito abbia o meno la possibilità di proporre anche al Comune la riduzione delle imposte allo stesso dovute e dei relativi accessori, ovvero se le entrate locali debbano essere escluse dall'applicazione delle norme sopra richiamate.

Al riguardo, si rileva che la procedura di ristrutturazione del debito prevista dall'art. 182bis L.F. si caratterizza per essere un istituto di natura essenzialmente privatistica, lasciato di fatto all'autonomia delle parti, con la conseguenza che – a differenza di quanto previsto in materia di concordato fallimentare dall'art. 160 L.F. – i creditori che non stipulano un accordo con il debitore avranno diritto ad ottenere la soddisfazione dell'intero proprio credito, non essendo loro applicabile quanto previsto dal successivo art. 184 L.F., secondo cui il concordato omologato è vincolante per tutti i crediti anteriori al decreto di apertura della procedura, ivi compresi quelli di natura tributaria (cfr. Del Federico, *Le novità sui profili tributari dal concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione* in *Il Fallimento* n. 9/2013).

Sul punto, la giurisprudenza ha infatti riconosciuto che la disciplina di cui all'art. 182bis L.F. «*deve considerarsi un istituto autonomo rispetto al concordato preventivo, trattandosi di un contratto consensuale plurilaterale, di natura sostanzialmente privatistica, per cui non sono ad esso applicabili né estensivamente né analogicamente le norme stabilite per il concordato preventivo*», per cui «*trattandosi di accordo di natura privatistica, non solo chi non aderisce ad esso ma*

anche chi vi resta estraneo va regolarmente pagato» (Trib. Brescia, Decreto 22 febbraio 2006 – Pres. Cumini, Rel. Sabbadini).

Di conseguenza, in assenza di un accordo di ristrutturazione tra le parti, il credito deve essere soddisfatto per l'intero, nei modi previsti dalla stessa procedura legislativa.

A fronte di quanto sopra, si deve cercare di risolvere la problematica connessa alla possibilità, o meno, per l'Ente pubblico di poter partecipare, in relazione ai propri crediti di natura tributaria, alle procedure di ristrutturazione del debito sopra descritte, così da poter addivenire ad un accordo in forza del quale ridurre l'ammontare della pretesa complessiva, ivi comprese le sanzioni e gli interessi.

In merito, si evidenzia che il problema relativo al rapporto tra accordi di ristrutturazione del debito e crediti di natura fiscale risulta ancora più complesso in materia di tributi locali, in quanto, per questi ultimi, a differenza che per i crediti amministrati dalle Agenzie Fiscali, non è possibile ricorrere all'istituto previsto dall'art. 182^{ter} L.F., avente ad oggetto la sopra richiamata *transazione fiscale*, la quale, su istanza del debitore interessato – avanzabile sia nell'ambito di un concordato preventivo, sia di un accordo di ristrutturazione *ex art. 182^{bis} L.F.* – permette a quest'ultimo di addivenire ad un accordo con l'Amministrazione Finanziaria circa il pagamento parziale (oltre che dilazionato) del relativo debito erariale.

Al riguardo, infatti, sia l'Agenzia delle Entrate, con le Circolari del 10 aprile 2009 n. 14/E e del 18 aprile 2008 n. 40/E, che la dottrina maggioritaria hanno riconosciuto che l'art. 182^{ter} L.F. non è applicabile ai tributi comunali non amministrati per il tramite delle Agenzie fiscali, per quanto in ambito dottrinale siano stati manifestati molti dubbi di legittimità costituzionale di tale disciplina, per evidente disparità di trattamento tra tributi erariali e locali, oltre che per lesione dei principi in materia di federalismo fiscale ed autonomia tributaria degli Enti locali⁵.

⁵ Pur a fronte dell'esclusione della possibilità di estendere la peculiare disciplina della transazione fiscale di cui all'art. 182^{ter} L.F. ai tributi locali, tra gli interpreti permane infatti un notevole dibattito in merito alla possibilità per questi ultimi di venire falcidiati in base alla normativa generale prevista dal sopra citato art. 182^{bis} L.F.

Tale interrogativo dipende a sua volta dalla questione giuridica avente ad oggetto la possibilità o meno di disporre dell'obbligazione tributaria in assenza di un'apposita disciplina al riguardo.

Evidenziato che la questione relativa alla possibilità per i crediti tributari degli Enti locali di venire trattati ai sensi della disciplina di cui all'art. 182^{bis} L.F. non ha ancora trovato unanime soluzione tra gli interpreti, al fine di rispondere al quesito oggetto del presente parere si ritiene tuttavia dirimente – nonché prudentiale – richiamare l'orientamento che sul punto si è formato presso la giurisprudenza della Corte dei Conti, la quale continua a riconoscere che, nel nostro ordinamento, vige il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che trova a sua volta fondamento nella capacità contributiva (ex art. 53 Costituzione) e nell'imparzialità dell'azione amministrativa (ex art. 97 Costituzione).

In armonia con tale orientamento, la Sezione Regionale di Controllo per il Piemonte, con il Parere n. 15/2007, ha infatti espressamente affermato che *«l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta dunque derogabile soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da intendersi restrittivamente)»*, per cui *«anche la **disciplina della “transazione fiscale”**, in quanto derogatoria rispetto al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, trova*

Sul punto, infatti, parte della dottrina – fornendo un'interpretazione maggiormente restrittiva, che privilegia la natura del credito tributario rispetto all'esigenza di risolvere celermente la crisi dell'imprenditore – sostiene che al di fuori della transazione fiscale (o di altra previsione legislativa di natura eccezionale) i crediti tributari non possano subire alcuna riduzione, in virtù del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ad oggi tuttora applicato nonostante l'indubbia attenuazione subita a seguito dell'introduzione di istituti come quello in commento *sub* art. 183^{ter} L.F.

Secondo altra parte della dottrina, invece, in forza di un'interpretazione maggiormente estensiva, al di fuori della transazione fiscale, i crediti tributari potrebbero comunque formare oggetto di falcidia in base alla disciplina generale in materia di accordo *ex* art. 182^{bis} L.F., poiché la *ratio* dell'istituto sarebbe quella di consentire all'imprenditore in crisi di evitare il dissesto irreversibile dell'impresa, e ciò in quanto – se non si ammettesse anche la riduzione percentuale dei crediti fiscali diversi da quelli oggetto di transazione *ex* art. 182^{ter} L.F. – l'obiettivo sarebbe facilmente disatteso, in quanto il carico tributario da pagare integralmente potrebbe comunque risultare troppo elevato, impedendo pertanto di addivenire ad una soluzione positiva della controversia (sul punto, Gioè, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. Trib.* 1/2011; nonché Ficari, *Riflessioni su transazione fiscale e ristrutturazione dei debiti*, in *Rass. Trib.*, 2009, secondo il quale *«sebbene la transazione fiscale costituisca una species del più ampio genus degli accordi di ristrutturazione in ragione della natura tributaria del debito, a fronte della netta delimitazione dell'oggetto della stessa di cui all'art. 182 ter, sembra logico ritenere che i tributi diversi da quelli amministrati dalle Agenzie fiscali non siano ristrutturabili con un accordo diverso dalla transazione fiscale, esclusivamente disciplinato dall'art. 182 bis. Solo considerando accessibile la strada dell'accordo di ristrutturazione ex art. 182 bis, per sua natura genus rispetto a quello speciale costituito dalla transazione fiscale, si eviterebbe che la non transigibilità dei tributi locali causi una discriminazione irragionevole e quindi ingiustificata alla luce della ratio dell'istituto»*).

applicazione per le sole fattispecie ivi tassativamente previste, dunque per i soli tributi amministrati dalle Agenzie fiscali».

A sostegno della soluzione indicata, oltre alla mancanza di un'espressa previsione normativa al riguardo, si rileva l'assenza, nel caso di specie, di un altro elemento di primaria importanza, vale a dire di un Regolamento in forza del quale l'Amministrazione comunale, in base a specifici parametri, abbia preventivamente valutato l'opportunità di procedere, o meno, ad una eventuale falcidia del proprio credito tributario, procedimento che risulta invece espressamente disciplinato dall'art. 182^{ter} L.F.

Sul punto, la Deliberazione n. 2/2007 della Corte dei Conti – Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia Romagna, trattando dell'inapplicabilità ai Comuni della transazione fiscale, con argomentazioni che si ritengono applicabili per analogia anche alla procedura di cui all'art. 182^{bis} L.F., ha evidenziato che la transazione sottesa all'art. 183^{ter} L.F. viene realizzata *«attraverso una complessa procedura, contemplante, da un lato, la preventiva acquisizione di variegati pareri, e, dall'altro, l'effettuazione di accertamenti mirati alla valutazione di maggiore economicità e proficuità dell'accordo rispetto alla attività di riscossione coattiva, **procedura che i singoli enti locali non potrebbero certamente porre in essere, per mancanza dei necessari collegamenti istituzionali con i vari organi consultivi e di accertamento, di cui, peraltro, ne è richiesto l'obbligatorio intervento».***

Posta l'assenza di un'adeguata copertura normativa (sia di rango legislativo primario, sia regolamentare) che permetta di accettare l'accordo di ristrutturazione dei debiti anche in materia di tributi locali, si rileva infine che, con specifico riferimento alla possibilità di transigere il corrispettivo dovuto ad un Ente locale a titolo di sanzioni amministrative, la Corte dei Conti – Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia, con il Parere n. 1116/2009, **oltre a rilevare la natura indisponibile delle misure afflittive**, in merito alle quali viene pertanto escluso che possano concludersi accordi transattivi con la parte privata destinataria degli interventi sanzionatori, ha precisato che:

«la Sezione è del parere che non possa invocarsi la transazione per definire una controversia giudiziale in cui si contrapponga la legittima pretesa di un'amministrazione pubblica di esigere il pagamento di sanzioni amministrative pecuniarie irrogate e l'atteggiamento resistente del privato che ha violato norme specifiche (nel caso una legge regionale).

Potrebbe semmai ipotizzarsi una proposta di accordo che investa modalità e tempi di pagamento del debito con esclusivo contenuto dilatorio, ma è senz'altro da escludere l'ammissibilità di pattuizioni, in corso di giudizio, che comportino una decurtazione del quantum dovuto e, quindi, una riduzione dell'entità delle sanzioni inflitte con l'ulteriore possibilità di coniugare il profilo dilatorio con quello remissorio.

Nella situazione prospettata dal Comune, invero, non sarebbe legittima l'attivazione di un accordo transattivo dal momento che non vi sono pretese contrapposte di dubbia fondatezza giuridica, essendo l'unica "pretesa" quella inerente il diritto-dovere dell'Ente pubblico di esigere la sanzione amministrativa, ed ancora non è ipotizzabile concretamente che le parti, pubblica e privata, risolvano la lite mediante reciproche concessioni e riduzioni delle opposte pretese.

In questo caso, l'eventuale adesione alla richiesta di transazione avanzata dalla parte privata equivarrebbe, di fatto, ad una rinuncia ad esigere almeno una quota del credito, non giustificabile sulla base di valutazioni di opportunità e/o convenienza connesse alla durata e all'incertezza del giudizio ovvero, come pure accennato nella richiesta di parere, a fattori ultronei, quali la rilevante entità della somma oggetto di contenzioso ovvero possibili ricadute su posizioni soggettive di terzi e sotto il profilo sociale ed economico».

In conclusione, in forza dell'attuale assetto normativo e dell'orientamento che caratterizza la prevalente giurisprudenza contabile in materia – oltre che a causa della mancanza nel caso di specie di un Regolamento comunale che disciplini in modo preventivo la procedura che l'Ente dovrebbe rispettare per addivenire ad un eventuale accordo per la falcidia del proprio credito tributario nell'ambito delle procedure di ristrutturazione dei debiti – si ritiene preclusa per il Comune la possibilità di procedere in via unilaterale alla riduzione sia dell'imposta che delle sanzioni e degli interessi dovuti, con la conseguenza che – una volta iniziata l'attività di accertamento – all'Ente locale risulterà inapplicabile la procedura di cui ai citati artt. 182^{bis} e 182^{ter} L.F., anche a seguito di eventuale istanza avanzata dai contribuenti interessati a tali procedure.

Né tale conclusione appare incompatibile con il fatto che – in caso di successivo fallimento del contribuente che abbia richiesto di avvalersi delle procedure di cui ai citati

artt. 182^{bis} e 182^{ter} L.F. – il Comune, pur dovendo essere ammesso al privilegio in relazione ai propri crediti tributari⁶, si vedrebbe difficilmente riconoscere l'intero importo del proprio credito, in quanto in tale ipotesi la riduzione delle somme riconosciute all'Ente non verrebbe adottata su base volontaria, ma troverebbe giustificazione in un provvedimento giudiziale, sicuramente idoneo a legittimare il minore introito per il Comune.

4. Conclusioni.

La disamina dell'*iter* di riscossione coattiva che gli Enti locali devono perseguire al fine di giungere al completo soddisfacimento del proprio credito tributario, nonché le difficoltà che quest'ultimi devono affrontare – soprattutto se di ridotte dimensioni – da un lato nel cercare di costruire una struttura in grado di sopperire alle carenze che si verranno a produrre dalla fuoriuscita di Equitalia dal sistema della riscossione e, dall'altro, dall'impossibilità di utilizzare strumenti volti a garantire tale soddisfacimento dal parte del contribuente in un momento di crisi economica, appaiono segni evidenti di una scansa attenzione da parte del Legislatore alle realtà locali, che si auspica possano essere risolti a breve con una riforma della normativa sulla riscossione delle entrate locali che tenga in dovuta considerazione anche le esigenze dei Comuni di più ridotte dimensioni.

⁶ La Corte di Cassazione, con sentenza del 17 maggio 2010 n. 11930, pronunciata a Sezioni Unite, ha affermato il principio secondo cui *«le norme del Codice Civile che stabiliscono i privilegi in favore di determinati crediti possono essere oggetto di interpretazione estensiva, la quale costituisce il risultato di un'operazione logica diretta ad individuare il reale significato e la portata effettiva della norma, che permette di determinare il suo esatto ambito di operatività, anche oltre il limite apparentemente segnato dalla sua formulazione testuale, e di individuare l'effettivo valore semantico della disposizione, tenendo conto dell'intenzione del Legislatore, e soprattutto della causa del credito che, ai sensi dell'art. 2745 cod. civ. rappresenta la ragione giustificatrice di qualsiasi privilegio»*, estendendo pertanto il riconoscimento del privilegio mobiliare, oltre all'imposta comunale sulla pubblicità, espressamente citata dall'art. 2752 cod. civ., anche a tutte le entrate locali, indipendentemente dalla loro inclusione o riconducibilità al R.D. 1175/1931.

Tale costante indirizzo giurisprudenziale, ulteriormente confermato dalla Corte di Cassazione con sentenza 11 agosto 2011 n. 17202, è stato tradotto in norma dal Legislatore, il quale, con l'art. 13, comma 13 D.L. 201/2011, convertito in L. 214/2011, ha precisato che *«ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del codice civile il riferimento alla "legge per la finanza locale" si intende effettuato a tutte disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali»*.

Sempre la Corte di Cassazione, con sentenza del 16 ottobre 2012 n. 17767, ha tuttavia stabilito che le sanzioni che sono applicate sulla T.I.A. ed in genere su tutti i tributi locali non sono ammesse al privilegio ai sensi dell'art. 2752 cod. civ., ma rappresentano un debito chirografario del fallimento e, quindi, sono pagate con la massa dei creditori in via di chirografo.