

Roma, 30 maggio 2019

**Definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento
(art. 15 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34)**

Nota di approfondimento

Premessa

La definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento è prevista dall'articolo 15 del decreto legge 30 aprile 2019, n.34 (cd. "dl Crescita"). L'estensione alle ingiunzioni di pagamento del dispositivo recato dal decreto "Fiscale" (dl n. 119 del 2018) è stata richiesta dall'Anci fin dall'esame parlamentare del decreto, con l'intento di ristabilire uniformità di trattamento tra i contribuenti nei confronti dei quali sia stata attivata la riscossione coattiva mediante ruolo (quindi esclusivamente con l'intervento dell'agente della riscossione nazionale) e quelli per i quali sia stata utilizzata la procedura dell'ingiunzione. In particolare, l'articolo 15 in esame prevede la possibilità per gli enti territoriali di introdurre la definizione agevolata dei provvedimenti di ingiunzione fiscale emanati dagli enti stessi o dai concessionari della riscossione di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, notificati negli anni dal 2000 al 2017, prorogando ancora una volta la prima definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento originariamente introdotta dal dl 193 del 2016.

Si tratta di una **facoltà che deve essere esercitata entro sessanta giorni dall'entrata in vigore del dl Crescita** (dl 30 aprile 2019, n.34), **e quindi entro lunedì 1° luglio 2019** (poiché la scadenza effettiva – 30 giugno - è domenica), mediante delibera del consiglio comunale adottata ai sensi dell'articolo 52 del d.lgs. n. 446 del 1997. Con la stessa delibera di adesione alla definizione agevolata, che dovrà essere pubblicata entro trenta giorni dall'adozione nel sito internet istituzionale del Comune, gli enti territoriali stabiliscono anche l'esclusione delle sanzioni relative alle entrate in questione, oltre che:

- il numero di rate e la relativa scadenza, che non può superare il 30 settembre 2021;
- le modalità con cui il debitore manifesta la sua volontà di avvalersi della definizione agevolata;
- i termini per la presentazione dell'istanza in cui il debitore indica il numero di rate con il quale intende effettuare il pagamento, nonché l'eventuale pendenza

di giudizi aventi a oggetto i debiti cui si riferisce l'istanza stessa, assumendo l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi;

- il termine entro il quale l'ente territoriale o il concessionario della riscossione trasmette ai debitori la comunicazione nella quale sono indicati l'ammontare complessivo delle somme dovute per la definizione agevolata, quello delle singole rate e la scadenza delle stesse.

Questa è la terza definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento, dopo quella prevista dall'articolo 6-ter del dl n.193 del 2016 e quella dell'articolo 1, co.11-quater n. 148 del dl 2017. Rispetto a quest'ultima norma, che faceva riferimento alle notifiche intervenute fino al 16 ottobre 2017, la possibilità di definizione è estesa ora alle ingiunzioni notificate a tutto il 2017.

Come per la definizione agevolata dei ruoli, sono escluse: le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589; i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti; le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna; le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.

Inoltre, per le sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, le disposizioni dell'articolo 15 in commento si applicano limitatamente agli interessi (anche a quelli moratori), compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689 (maggiorazione di un decimo per ogni semestre).

Principali criticità della normativa – esame ed indicazioni

La normativa in commento, al pari delle precedenti definizioni, presenta alcuni profili di incertezza che vanno esaminati al fine di chiarire l'ambito di applicazione della stessa.

In primo luogo, il comma 1 dell'art. 15 fa riferimento "*alle entrate, anche tributarie, delle regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni, non riscosse a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale*" di cui al Regio decreto n. 639 del 1910, notificate negli anni dal 2000 al 2017 "*dagli enti stessi e dai concessionari della riscossione*" di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997.

La prima considerazione da fare è relativa al **periodo di notifica delle ingiunzioni**, che è lo stesso previsto per la rottamazione delle cartelle, il 2000-2017. Ma, se è vero che non esistono più cartelle di pagamento per il periodo ante 2000, a seguito del loro annullamento avvenuto per legge (legge n. 228/2012, art.1, commi 527 e 528), altrettanto non può dirsi per le ingiunzioni di pagamento, le quali potrebbero essere ancora valide se l'ente locale ha interrotto nei termini la prescrizione. Per quanto marginali, tali debiti non sembrerebbero definibili attraverso il dispositivo in esame.

Ancora una volta sono citati i concessionari della riscossione ex art. 53 ma non vengono espressamente richiamate le società *in house* dei Comuni che pur risultano affidatarie dell'attività di accertamento e riscossione delle entrate comunali, ai sensi dell'art. 52, comma 5, del d.lgs. n. 446 del 1997, e per le quali non è necessariamente prevista l'iscrizione all'albo di cui al successivo art. 53. Trattandosi di società sulle quali i Comuni esercitano un controllo analogo a quello esercitato sui propri uffici, si

ritiene che il Comune possa legittimamente – e senza alcun dubbio - disporre la definizione agevolata anche per le ingiunzioni notificate da tali società.

Altra perplessità di carattere generale attiene **all'arco temporale** ed alle **tipologie di entrate definibili**.

È anzitutto opportuno sottolineare la **portata generale della norma**, che riguarda espressamente la definizione delle “entrate, anche tributarie” degli enti territoriali e comprende quindi le entrate sia tributarie che patrimoniali.

Va anche evidenziato che l'art. 15 introduce una **disciplina applicativa specifica** e differenziata rispetto all'articolo 3 del Dl n. 119 del 2018 (disciplinante la rottamazione dei ruoli), **che prevede l'abbuono delle sole sanzioni** senza menzionare gli interessi di mora, mentre rimette alle decisioni delle amministrazioni locali la regolamentazione dei criteri e delle modalità di accesso alla definizione agevolata. La formulazione dell'articolo lascia pertanto ampi margini di autonomia agli enti, rispetto ai criteri direttamente normati previsti dall'articolo 3 citato per i carichi inclusi nei ruoli affidati all'Agente della riscossione; infatti, l'articolo 15 in esame richiama espressamente, al comma 5, solo i commi 16 e 17 dell'art. 3 del dl n. 118 del 2018¹, i quali disciplinano i crediti esclusi dalla definizione agevolata e la previsione secondo cui per le sanzioni amministrative da Codice della strada la regolamentazione della definizione agevolata si applica solo agli interessi ed alle maggiorazioni semestrali di cui all'articolo 27 della legge n.689 del 1981.

Sulla base delle considerazioni già espresse in sede di commento alla prima definizione agevolata disciplinata dal dl n. 193 del 2016, si deve ritenere possibile **prevedere la definizione agevolata solo per determinate annualità e solo per alcune delle entrate di propria competenza**. Così, a titolo di esempio, il Comune potrà:

- disporre la definizione solo per le ingiunzioni di pagamento notificate dal 2000 al 2010, in ragione del carattere più vetusto dei crediti e della connessa minore probabilità di realizzo del dovuto;
- prevedere la definizione solo per alcune entrate, in ragione di criteri di opportunità quali le maggiori difficoltà specifiche (interpretazioni normative incerte, gravosità gestionale, ampiezza del contenzioso), anche di carattere meramente organizzativo, come nel caso dell'imposta di pubblicità gestita da un concessionario iscritto all'albo, in ragione, ad esempio, del fatto che si tratta di entrate riscosse da soggetti destinati a cambiare per effetto della temporaneità del contratto di concessione.

¹ Il comma 16 dispone quanto segue: «Sono esclusi dalla definizione di cui al comma 1 i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione recanti:

a) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;

b) i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;

c) le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;

d) le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali».

Il comma 17 dispone quanto segue: «Per le sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, le disposizioni del presente articolo si applicano limitatamente agli interessi, compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689».

Tale discrezionalità, che va sempre ancorata a criteri razionali, rientra certamente – in assenza di disposizioni legislative speciali in materia – nella più generale potestà regolamentare riconosciuta al Comune dall'art. 52 del d.lgs. n.446 del 1997, come peraltro confermato anche dal Dipartimento delle finanze, con riferimento alla prima definizione agevolata².

Con riferimento alle **quote oggetto di abbattimento**, diversamente dall'analogha definizione dei carichi iscritti nei ruoli di cui all'art. 3 del dl n. 119 del 2018, l'art. 15 limita la facoltà **all'esclusione delle sole sanzioni, ma non anche degli interessi di mora** previsti nel regolamento comunale sulla riscossione coattiva, o nel regolamento generale sulle entrate. Al riguardo, stante l'indisponibilità della pretesa tributaria, che si riflette anche sugli oneri accessori, quali le sanzioni e gli interessi, al Comune risulta preclusa la possibilità di disporre per via regolamentare la disapplicazione degli interessi.

Come detto, la definizione agevolata si applica a tutte le entrate, anche non tributarie, a norma del comma 1 dell'articolo 15 in commento. Tuttavia, **per le entrate patrimoniali non è sempre prevista o applicabile una sanzione**. Peraltro, va evidenziato che l'art. 15 richiama espressamente l'art. 3, comma 16 del dl n. 119 del 2018, il quale alla lettera d) esclude *“le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali”*. Da una lettura sistematica del comma 1 dell'art. 15 e della lettera d) riportata emerge chiaramente la volontà di non permettere la definizione agevolata delle poste di entrata costituite da sola sanzione, come quelle relative alle violazioni dei regolamenti comunali sanzionate ai sensi dell'art. 7-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, mentre nell'ipotesi in cui la sanzione sia un accessorio alla pretesa comunale, come nel caso delle sanzioni irrogate per violazione connesse al Cosap, che ha natura patrimoniale e non tributaria, la definizione agevolata con abbattimento delle sanzioni deve ritenersi legittima. D'altra parte, una diversa interpretazione, considerando che non sono oggetto di definizione gli interessi moratori, porterebbe a concludere che la previsione di definizione agevolata delle entrate non tributarie non si possa mai applicare e, pertanto, la norma sarebbe stata inutilmente scritta, nonostante il perimetro ampio espressamente definito dal comma 1 dell'articolo 15, sopra richiamato. Si deve altresì ricordare che il problema comunque non si pone per il Canone di pubblicità (Cimp), che ha natura tributaria (Corte Costituzionale, sentenze n. 218 del 2009 e n. 18 del 2010).

Peraltro, quanto sostenuto nella nota di approfondimento del 10 febbraio 2016, con riguardo alla prima definizione delle ingiunzioni di pagamento, è stato condiviso anche dal Dipartimento delle finanze³.

² Il Dipartimento delle finanze, all'interno dell'iniziativa Telefisco 2018 del Il Sole 24Ore, ha fornito la seguente risposta: *«per quanto concerne, invece, la possibilità di circoscrivere la definizione agevolata solo ad alcune entrate o a determinate annualità, non si rinvergono motivi ostativi a tale possibilità, considerata l'ampia discrezionalità concessa dalla norma statale all'autonomia regolamentare degli enti locali. Gli aspetti che il legislatore ha voluto disciplinare rigorosamente, infatti, sono esaustivamente elencati nei commi 2, 3 e 4 dell'articolo 6-ter in commento»*.

³ Il Dipartimento delle finanze, all'interno dell'iniziativa Telefisco 2018 del Il Sole 24Ore, ha fornito la seguente risposta: *«Nella definizione agevolata rientrano anche le entrate di natura patrimoniale e quindi anche il Cosap. Tale conclusione si ricava direttamente dalla lettura dell'articolo 1, comma 11-quater del Dl n. 148 del 2017 al quale si riferisce la domanda in esame. Infatti, in detta disposizione viene previsto che gli enti territoriali possono stabilire con regolamento l'esclusione delle sanzioni relative alle entrate, anche tributarie. È*

Per quanto riguarda **le sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada**, come anticipato in premessa, la definizione agevolata comporta l'abbattimento degli interessi (analogamente a quanto previsto per la procedura dei ruoli). In questo, oltre agli interessi moratori, si devono ricomprendere anche le maggiorazioni di un decimo per ogni semestre previste dall'art. 27 della legge n. 689 del 1981.

Ulteriore specificazione meritano **le ingiunzioni di pagamento già oggetto di provvedimenti di rateizzazione**. Nonostante esse non vengano espressamente richiamate dall'art. 15, non si ravvisano ostacoli normativi ad una regolamentazione simile a quella prevista per i carichi inclusi nei ruoli, soprattutto alla luce dell'ampia possibilità che la norma affida ai Comuni nella regolamentazione della disciplina applicativa. Analogo discorso va fatto anche per i **crediti comunali inclusi nelle proposte di accordo o del piano del consumatore** di cui alla legge n. 3 del 2012, espressamente contemplati dall'articolo 3 del dl n. 119 del 2018 e non anche nel 15 del dl n. 34 del 2019.

Non si ritiene, invece, che il Comune possa con norma regolamentare recepire quanto disposto dall'art. 3, comma 18 del dl n. 119 del 2018, il quale prevede che alle somme occorrenti per aderire alla rottamazione delle cartelle di pagamento che sono oggetto di procedure concorsuali si applichi la disciplina dei crediti prededucibili, anche considerando che la disposizione deroga alle risultanze dello stato passivo così come approvato con decreto del giudice delegato.

Altra differenza significativa con la rottamazione dei ruoli è il **periodo massimo di rateizzazione**. La frequenza delle rate può essere decisa dal Comune, **ma il termine ultimo è fissato direttamente dall'articolo 15 in commento al 30 settembre 2021**, mentre per la rottamazione-ter il dl n. 119 del 2018 prevede la possibilità di rateizzare fino al 2023. Sempre in tema di rateizzazioni, per la definizione delle cartelle di pagamento è prevista l'applicazione di un tasso d'interesse pari al 2%, mentre per la definizione delle ingiunzioni la legge non prevede uno specifico tasso d'interesse, sicché il Comune dovrà applicare il tasso previsto nel proprio regolamento sulla riscossione coattiva, o in altro regolamento comunale. Si ritiene anche che sia possibile per il Comune stabilire direttamente nel regolamento sulla definizione delle ingiunzioni il tasso d'interesse, anche in coerenza con la misura prevista dalla legge per la rottamazione delle cartelle (2%).

quindi chiara la volontà del legislatore di inserire nel novero delle entrate che possono essere ricomprese nel procedimento di definizione agevolata quelle di carattere patrimoniale.

Data questa premessa, si deve contestualizzare il rinvio al comma 10 dell'articolo 6 effettuato dal comma 5 dell'articolo 6-ter del Dl n. 193 del 2016 che viene a sua volta richiamato dal citato articolo 1, comma 11-quater. La lettera e-bis) del comma 10 esclude dalla definizione agevolata «le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie...».

Pertanto, al fine di attribuire a quest'ultima disposizione un significato compatibile con l'ambito applicativo della definizione agevolata previsto dall'articolo 6-ter del Dl n. 193 del 2016 e ribadito dall'articolo 1, comma 11-quater del Dl n. 148 del 2017 si precisa che tale esclusione riguarda solo le sanzioni di carattere non tributario che non sono collegate ad un'entrata, poiché in questo caso non si rispetterebbe la finalità della disciplina concernente la definizione agevolata la quale prevede comunque il versamento di un importo con esclusione di quello relativo alle sanzioni. In definitiva, le sanzioni relative al Cosap possono essere oggetto di definizione agevolata, poiché in ogni caso il soggetto passivo pagherebbe l'importo relativo alla somma dovuta a titolo di canone e interessi.

Al contrario, non possono rientrare nell'agevolazione in esame le sanzioni non collegate a entrate come nel caso in cui è stata irrogata la sanzione prevista dall'articolo 7-bis del Tuel il cui comma 1 stabilisce che per le violazioni delle disposizioni dei regolamenti comunali e provinciali si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 25 euro a 500 euro».

Sempre in tema di rateizzazione il legislatore ha ritenuto di disciplinare diversamente le ipotesi di **tardivo versamento di una rata**.

L'art. 15, comma 4, del dl n. 34 del 2019 dispone che *«in caso di mancato, insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una delle rate in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero delle somme oggetto dell'istanza. In tale caso, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto»*.

Va in proposito osservato che, per la definizione delle cartelle di pagamento, l'art. 3, comma 14, del dl n. 119 del 2018 reca una disposizione pressoché identica, che però in sede di conversione in legge è stata integrata con l'aggiunta del comma 14-bis, il quale dispone che *«nei casi di tardivo versamento delle relative rate non superiore a cinque giorni, l'effetto di inefficacia della definizione, previsto dal comma 14, non si produce e non sono dovuti interessi»*.

A fronte di questa maggiore "apertura" del legislatore verso inadempimenti minori, perfettamente omologabili ai ritardi brevi nel pagamento delle definizioni agevolate delle ingiunzioni, si ritiene che il regolamento comunale possa – considerando il principio implicito enunciato con il comma 14-bis, finalizzato a mantenere il rapporto con il contribuente su un piano di collaborazione – determinare un breve "intervallo di tolleranza" per i pagamenti effettuati oltre le scadenze stabilite per ciascuna rata. Si può ipotizzare, in proposito, una norma regolamentare del tipo: "Le sanzioni previste dalla legge e dal presente regolamento, in caso di ritardato pagamento, ivi compresa l'inefficacia della definizione agevolata, si applicano soltanto ai ritardi superiori al quinto giorno successivo a ciascuna scadenza".

È comunque auspicabile che in sede di conversione venga disposta espressamente l'applicabilità del comma 14-bis alla definizione delle ingiunzioni.

Infine, si precisa che nel caso in cui l'ente abbia incluso nella medesima ingiunzione di pagamento crediti di diversa natura o crediti della medesima natura ma con riferimento a più annualità d'imposta, è opportuno offrire al debitore, analogamente alle cartelle di pagamento, la possibilità di definire anche le singole poste ingiunte con il medesimo provvedimento.