

relazione alla posizione finanziaria della Società. All'esito di tale invito, si potranno valutare le eventuali ulteriori iniziative da assumere (...)».

A.G.S. – Parere del 19 febbraio 2008 n. 22979.

Riscossione coattiva dei tributi comunali mediante ingiunzione fiscale ai sensi del Regio decreto 14 aprile 1910 n. 639. Possibilità di iscrizione di ipoteca legale ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 602/1973 e trattamento tributario (consultivo 13635/07, avvocato C. Colelli).

«(...) è stato chiesto a quest'Avvocatura un parere in ordine ad alcune problematiche insorte nell'ambito della procedura di riscossione dei tributi attuata dagli enti locali mediante l'ingiunzione fiscale disciplinata dal T.U. 639/1910, che costituisce una modalità di recupero alternativa a quella mediante ruolo, alla quale è possibile fare ricorso ai sensi dell'art. 52, comma 6, del D.Lgs.446/1997.

In particolare è stato prospettato un duplice ordine di questioni:

a) se sia possibile procedere, sulla base della citata ingiunzione fiscale, all'iscrizione di ipoteca ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 602/73;

b) se siano applicabili ai comuni e ai concessionari iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs.446/97 le disposizioni agevolative previste per i concessionari del servizio nazionale della riscossione dall'art. 47 del d.P.R. 602/73.

I dubbi interpretativi sono insorti in seguito all'entrata in vigore dell'art. 4, comma 2 *sexies*, del d.l. 209/2002 (conv. con modificazioni nella l. 265/2002), in base al quale *“i comuni e i concessionari iscritti all'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ... procedono alla riscossione coattiva delle somme risultanti dall'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, secondo le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili”*.

L'art. 1, comma 244, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge finanziaria per il 2008) ha abrogato il comma 6 del citato art. 52 del D.Lgs.446/97; parrebbe, pertanto, preclusa la possibilità, per il futuro, di fare ricorso all'ingiunzione fiscale ai fini della riscossione dei tributi locali.

Le problematiche poste rilevano, pertanto, solo in relazione al periodo intermedio, compreso tra l'entrata in vigore del d.l. 209/2002 e il 31 dicembre 2007.

Tanto premesso, pare alla Scrivente che ad entrambi i quesiti debba essere data risposta negativa.

Quanto alla prima delle questioni poste, non pare alla Scrivente che il generico rinvio operato dall'art. 4, comma 2 *sexies*, del d.l. 209/2002 alle norme del titolo II del d.P.R. 602/73 - peraltro previa verifica della compatibilità - sia sufficiente ad attribuire all'ingiunzione fiscale l'idoneità a costituire titolo per l'iscrizione di ipoteca *ex art. 77 del d.P.R. 602/73*.

Occorre, infatti, osservare che le norme che individuano gli atti sulla cui base può essere iscritta ipoteca presentano carattere eccezionale; vige, in tale materia, un principio di stretta legalità, la cui *ratio* può essere individuata

nella circostanza che l'ipoteca – essendo una forma di garanzia reale – può limitare in modo particolarmente incisivo la *par condicio creditorum* (nel senso del carattere eccezionale delle norme che introducono privilegi e del conseguente divieto di interpretazione analogica v. Cass. SS.UU. 5246/93, confermata, di recente, in Cass. n. 7309/2006).

L'art. 77 del d.P.R. 602 individua espressamente il ruolo come il titolo per l'iscrizione dell'ipoteca sui beni del contribuente ed ad esso non pare assimilabile l'ingiunzione prevista dal T.U. del 1910, presentando i due atti caratteristiche peculiari, anche in relazione alle specificità delle procedure nelle quali si innestano.

Dunque, come correttamente osservato da codesta Agenzia, il fatto che l'ingiunzione fiscale costituisca titolo esecutivo utile ai fini della riscossione coattiva delle entrate locali non rappresenta argomento sufficiente a dare risposta positiva al quesito in esame.

La Suprema Corte, al riguardo, occupandosi dell'ipoteca giudiziale di cui all'art. 2818 c.c., ha avuto modo di evidenziare che “... un provvedimento giudiziale il quale non sia sentenza, pur quando contenga l'accertamento del credito e ne ordini il pagamento, pur costituendo (persino) titolo esecutivo, non produce in sé ipoteca giudiziale se la legge non lo affermi espressamente” (Cass. n. 135/2001).

Tale pronuncia conferma la conseguente necessità di fornire delle norme che disciplinano i titoli ipotecari un'interpretazione restrittiva, che non sembra lasciare spazio, nel caso in esame, ad una soluzione positiva del quesito.

Pare idonea a fugare possibili obiezioni di disparità di trattamento rispetto ai tributi erariali la circostanza che gli enti locali, come accennato, nella vigenza del citato art. 52, comma 6, avevano, comunque, la possibilità di accedere alla procedura di riscossione mediante ruolo e, dunque, utilizzare l'intero sistema di cui al d.P.R. 602/73, tra cui l'iscrizione di ipoteca ai sensi dell'art. 77; il ricorso allo strumento dell'ingiunzione ai sensi del T.U. del 1910, sotto il profilo esaminato di minore potenzialità, costituisce oggetto di una libera determinazione.

Anche la seconda questione, relativa all'applicabilità ai soggetti di cui all'art. 53 del D.Lgs. 446/97 delle disposizioni di cui all'art. 47 del d.P.R. 602/73, sembra doversi risolvere in senso negativo.

Come osservato da codesta Agenzia, le norme che prevedono agevolazioni di natura fiscale sono, per costante orientamento della Suprema Corte, di stretta interpretazione, pertanto, non possono applicarsi al di fuori dei casi in esse espressamente previsti.

Il rinvio contenuto nell'art. 4, comma 2 *sexies* del d.l. 209/2002 al titolo II del citato d.P.R. 602 - che non è assoluto, bensì nei limiti della compatibilità -, non sembra poter determinare l'applicabilità dell'art. 47 nell'ambito della procedura di riscossione mediante ingiunzione fiscale, potendo anche dubitarsi dell'ammissibilità di un'interpretazione analogica della norma che estenda a soggetti diversi l'agevolazione riconosciuta in favore dei concessionari del servizio nazionale di riscossione.

In tal senso si è recentemente espressa quest'Avvocatura, con parere su cui si è pronunciato il Comitato Consultivo, in relazione ai benefici di cui

all'art. 47 *bis* del d.P.R. 602 citato (cs. 61078; prot. 81929 del 19 febbraio 2007). (...)».

A.G.S. – Parere del 17 marzo 2008 n. 35666.

Legge 27 dicembre 2006, n. 296: “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”, art. 1, commi da 250 a 258 recanti nuove norme in materia di demanio marittimo (consultivo 2566/08, avvocato C. Colelli).

«(..) viene chiesto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri un parere in ordine alla corretta interpretazione dell'art. 1, comma 251, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), che sostituisce il comma 1° dell'art. 03 del D.L. 5 ottobre 1993, n. 400 (conv. con mod. nella legge 4 dicembre 1993, n. 494) in materia di canoni annui per le concessioni di demanio marittimo con finalità turistico ricreative.

Più specificamente, la nota in riferimento richiama testualmente la *lett. b n. 1* della citata disposizione – secondo la quale “*per le concessioni di demanio marittimo aventi ad oggetto aree e specchi acquei, per gli anni 2004, 2005, e 2006 si applicano le misure unitarie vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge e non operano le disposizioni maggiorative di cui ai commi 21, 22 e 23 dell'art. 32 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni; a decorrere dal 1 gennaio 2007, si applicano i seguenti importi aggiornati degli indici ISTAT maturati alla stessa data...*” (segue l'indicazione degli importi unitari al metro quadro, distinti per tipologia di aree e rispettiva classificazione, sui quali va calcolato l'anzidetto aggiornamento) - e chiede espressamente conferma della conclusione ermeneutica “*circa la corretta imputabilità dei coefficienti di rivalutazione ISTAT a far data soltanto dall'anno 2004*”, senza spazio alcuno “*per estendere ulteriormente, in sede interpretativa, il predetto meccanismo rivalutativo*” (a decorrere dal 1994, secondo quanto riterrebbe l'Agenzia del Demanio), come la stessa nota ritiene doversi desumere dalla lettera della legge e “*dall'intento del legislatore, che stabilisce esplicitamente la non operatività delle disposizioni maggiorative di cui ai commi 21, 22 e 23 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269*” (indiscriminato aumento del 300% recato dal c.d. “decreto Tremonti”).

Per un corretto apprezzamento della norma in esame è necessario considerare il contesto normativo nel quale essa va ad inserirsi, sostituendo il comma 1 dell'art. 3 del D.L. 400/93.

Orbene, l'art. 03, comma 1°, del D.L. 400/93, come modificato in sede di conversione dalla legge 494/93, con riguardo alle concessioni con finalità turistico-ricreative:

- classifica aree, pertinenze e specchi d'acqua in quattro categorie (A : ad alta valenza turistica; B: a normale valenza turistica; C: a minore valenza turistica; D: pertinenze di cui all'art. 29 cod. nav.);