

La riscossione dei tributi locali

di *Luigi Lovecchio*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La riscossione degli enti locali nel quadro costituzionale. - **3.** La normazione di principio nella legislazione ordinaria. - **4.** La posizione degli enti locali nella disciplina generale della riscossione. - **5.** L'ambito applicativo dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997. - **6.** Il divieto di oneri aggiuntivi. - **7.** Le novità operative dal 2011. - **8.** La disciplina legislativa attuativa del federalismo fiscale. - **9.** L'eccentrico intervento operato con la legge di conversione del D.L. n. 70/2011.

1. Premessa. - La posizione degli enti locali nell'ambito delle problematiche inerenti la riscossione dei tributi è indubbiamente peculiare. Per tali soggetti, infatti, l'ordinamento appresta una pluralità di soluzioni operative alternative. Di conseguenza, il ricorso ai servizi dell'agente della riscossione rappresenta una mera modalità naturale di riscossione delle entrate proprie, derogabile in virtù di scelte regolamentari differenti. Tanto, sino al 31 dicembre 2011, poiché, a partire dal 1° gennaio 2012, come si avrà modo di evidenziare più avanti, anche il ricorso all'agente della riscossione dovrà necessariamente passare per il tramite di una procedura ad evidenza pubblica, degradando quindi, almeno formalmente, a soluzione organizzativa posta su un piano di parità rispetto alle altre. Ciò, a meno che non si consolidi la previsione recante il divieto assoluto per l'agente della riscossione di occuparsi delle entrate comunali, contenuta nella Legge n. 106/2011, di conversione del D.L. n. 70/2011, commentata nell'ultimo paragrafo.

Un simile inquadramento trova giustificazione sia nel contesto delle norme costituzionali sia nell'ambito delle disposizioni di legge ordinarie nonché, sotto altro e concomitante profilo, nel rispetto dei principi del Trattato dell'Unione Europea.

2. *La riscossione degli enti locali nel quadro costituzionale.*

- Già il previgente art. 128 Cost. stabiliva il principio secondo cui le Province e i Comuni sono enti autonomi nell'ambito dei criteri generali fissati dalle leggi Statali. Tale disposizione, letta unitamente all'art. 5 Cost., era ritenuta a ragione portatrice del principio della auto organizzazione dell'ente locale, quale componente dello statuto di autonomia ad esso attribuito dalla Carta Costituzionale. Tale assetto risulta, a nostro avviso, rafforzato alla luce del nuovo quadro costituzionale. Il riferimento è agli artt. 114 e, per quanto di interesse, soprattutto 117, comma 6. In forza di quest'ultima previsione, invero, gli enti locali hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite. Pur non potendo propriamente definirsi una riserva di regolamento, poiché il *dominus* resta il soggetto (Stato o Regione) cui compete l'assegnazione delle funzioni, si è in ogni caso in presenza di un chiaro argine ad una legislazione che pretenda di disciplinare minutamente e in forma inderogabile le diverse fasi attuative delle funzioni demandate. Si è quindi dell'avviso che sussiste una tutela, seppure non assoluta, di rango costituzionale alle scelte organizzative autonome degli enti locali nella materia della riscossione delle entrate proprie.

3. *La normazione di principio nella legislazione ordinaria.*

- In attesa della completa attuazione del nuovo assetto federalista comunale, i cui contorni sono disegnati nella Legge n. 42/2009 e nel successivo D.Lgs. n. 23/2011, la disposizione di carattere generale con la quale occorre confrontarsi resta l'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, peraltro espressamente richiamata nell'art. 14, comma 6, citato D.Lgs. n. 23. Tale previsione contiene la clausola generale sui regolamenti locali, a mente della quale comuni e province possono deliberare su qualunque aspetto delle entrate proprie, con esclusione di tutto ciò che attiene la fattispecie imponibile, i soggetti passivi e l'aliquota massima. La medesima norma dispone inoltre che per tutto quanto non regolamentato trovano applicazione le leggi vigenti. Quest'ultima indicazione ha tra l'altro la funzione di sancire la non obbligatorietà, in linea di principio, dell'intervento regolamentare, poiché la disciplina legislativa dovrebbe colmare qualsiasi lacuna della regolamentazione locale. La riscossione è in particolare oggetto delle disposizioni

del comma 5 del suddetto art. 52 nonché dell'art. 36, comma 2, D.L. n. 248/2007, da ultimo abrogato dalla Legge n. 106/2011. La lett. b) del comma 5 dell'art. 52, in particolare, detta le regole nell'ipotesi in cui « sia deliberato di affidare a terzi... la riscossione dei tributi e di tutte le altre entrate », lasciando così intendere che il modello legale, per così dire, di default è quello della riscossione diretta da parte dell'ente. Questa osservazione si rivelerà di particolare interesse allorquando si affronterà la tematica dello scenario prossimo futuro della riscossione delle entrate locali, in considerazione del fatto che a partire dal 2012 cesseranno tutti gli affidamenti ope legis alle società di Equitalia. La disposizione recata nell'art. 36, comma 2, D.L. n. 248/2007, ha invece la funzione di salvaguardare il dettato dell'abrogato comma 6 del suddetto art. 52, con il quale si pone in una linea di dichiarata continuità. Si stabilisce pertanto che la riscossione coattiva delle entrate locali si effettua a mezzo della ingiunzione fiscale, di cui al R.D. n. 609/1910, qualora la stessa sia svolta direttamente dall'ente ovvero sia affidata a terzi iscritti nell'albo dei soggetti abilitati, di cui all'art. 53, D.Lgs. n. 446/1997, oppure a mezzo di iscrizione a ruolo, se svolta dagli agenti della riscossione. In tale disposizione si trova conferma della non obbligatorietà del ricorso all'agente della riscossione per le entrate degli enti locali, con la precisazione che il ruolo resta una prerogativa del solo sistema pubblico della riscossione. Gli enti che intendono riscuotere in proprio o avvalersi di soggetti terzi devono obbligatoriamente utilizzare l'ingiunzione fiscale.

Occorre inoltre evidenziare come la circostanza che la norma si occupi espressamente della sola riscossione coattiva consenta di delineare, nell'ambito dei poteri regolamentari di comuni e province, due fasi gestionali che possono essere oggetto di distinte discipline: la riscossione volontaria e la riscossione coattiva. In effetti, il citato art. 36, comma 2, ipotizza esplicitamente che l'affidamento possa riguardare unicamente la riscossione coattiva, legittimando in questo modo la segmentazione delle operazioni da riscossione.

Ne deriva, conclusivamente, che gli enti locali potranno adottare norme regolamentari e quindi soluzioni gestionali distinte per l'una o per l'altra tipologia di riscossione (volontaria o coattiva).

A ulteriore conferma di quanto appena osservato, si segnala

il dettato dell'art. 36, Legge n. 388/2000, che contempla la liberalizzazione delle scelte gestionali degli enti locali con riferimento, questa volta, alla fase della riscossione spontanea.

4. *La posizione degli enti locali nella disciplina generale della riscossione.* - Le varie riforme che si sono succedute negli ultimi dieci anni sono sempre state sostanzialmente rispettose delle prerogative autonomistiche degli enti locali. In particolare, la riforma del '99, all'art. 3, commi 5 e 6, D.Lgs. n. 112/1999, ha stabilito, da un lato, che per province e comuni restavano ferme le previsioni di cui agli artt. 52 e 53, D.Lgs. n. 446/1997, dall'altro, che la riscossione coattiva delle entrate degli enti locali sarebbe stata effettuata dal concessionario (oggi, agente della riscossione), a condizione che gli enti stessi non si fossero avvalsi delle loro prerogative regolamentari. La riforma del 2005, all'art. 3, comma 4, D.L. n. 203/2005, nel disegnare l'oggetto sociale di Equitalia, qualifica l'attività di riscossione degli enti pubblici territoriali in termini di mera facoltà. In realtà, la disposizione si limita a richiamare la riscossione spontanea degli enti pubblici territoriali, ma non sussiste dubbio sul fatto che anche per la riscossione coattiva la novella del 2005 conserva gli ambiti decisionali degli enti locali, come attesta il successivo comma 25 del medesimo art. 3. Vi è semmai da segnalare che anche nell'ambito di quest'ultimo progetto di riforma trova conferma la distinta considerazione delle due fasi in cui si articola la riscossione (spontanea o volontaria e coattiva).

5. *L'ambito applicativo dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997.* - La disposizione generale di riferimento detta dei criteri piuttosto rigorosi che riguardano i soggetti, le procedure e l'oggetto delle delibere comunali.

a) I soggetti. Possono risultare affidatari della riscossione delle entrate locali innanzitutto i soggetti iscritti nell'apposito albo dei soggetti abilitati, tenuto presso il Ministero delle finanze, previsto nell'art. 53, D.Lgs. n. 446/1997, ed attuato con il D.M. n. 289/2000. L'iscrizione nel suddetto albo comporta il possesso di determinati requisiti finanziari e patrimoniali, di idoneità morale e di competenza tecnica. Tra i requisiti finanziari e patrimoniali, una particolare rilevanza è assegnata al capitale sociale minimo, posto che sono ammessi all'albo unicamente le società di capitali.

L'entità del capitale (che deve essere interamente versato), inizialmente stabilita in € 516.457, con riferimento alle gestione delle entrate di comuni con popolazione non superiore a 10.000 abitanti, per un totale complessivo di popolazione servita non superiore a 100.000 abitanti, e in € 1.549.370 per la gestione della generalità degli enti locali (comuni e province), è stata, in un primo tempo, inopinatamente elevata alla misura unica di 10 milioni di euro (art. 32, comma 7-bis, D.L. n. 185/2008). L'impatto di questo intervento in termini di ingiustificata restrizione del mercato di riferimento è stato da subito evidente, tanto da provocare fondate segnalazioni agli organismi comunitari per violazione delle norme del Trattato a tutela della concorrenza (Tar Lombardia, Sez. I, sent. n. 185/2010). Il legislatore è dunque corso ai ripari, adottando una disposizione correttiva (art. 3-bis, D.L. n. 40/2010) a mente della quale le attuali misure di capitale sociale sono state così determinate:

A) un milione di euro per la gestione delle entrate in comuni con popolazione non superiore a 10.000 abitanti, a condizione che la popolazione complessivamente servita non superi 100.000 abitanti;

B) 5 milioni di euro per la gestione delle entrate nei comuni con popolazione non superiore a 200.000 abitanti, senza limiti di valori complessivi riferibili alla popolazione servita;

C) 10 milioni di euro per la gestione delle entrate negli altri comuni e nelle province.

Il termine per l'adeguamento alle suddette nuove misure di capitale è scaduto lo scorso 30 giugno 2010. Fino a quando il capitale sociale non risulterà in linea con le nuove disposizioni, i soggetti interessati non potranno comunque ricevere nuovi affidamenti né partecipare a nuove gare. Nel contempo, si è proceduto ad abrogare la previgente disposizione di cui al citato art. 32, comma 7-bis, D.L. n. 185/2008. Seppure formalmente la previsione sembra operare solo per il futuro, la circostanza che la novella sia stata emanata in pendenza di una segnalazione alle istituzioni comunitarie unitamente all'abrogazione espressa del precedente in termini, che a rigore risultava inutile per il pacifico operare del principio della successione delle leggi nel tempo, indurrebbero a preferire una lettura sostanzialmente retroattiva della stessa.

Si ricorda inoltre che le società di Equitalia sono iscritte di

diritto all'albo dei soggetti abilitati (art. 2, lett. *a*), D.M. n. 289/2000, e art. 3, comma 23, D.L. n. 203/2005).

Da ultimo, deve segnalarsi che, a mente dell'art. 38, comma 13-*sexies*, D.L. n. 78/2010, gli importi minimi di capitale sociale non trovano applicazione nei confronti delle società a prevalente partecipazione pubblica. Si ritiene invece che le società a totale partecipazione pubblica, destinatarie di affidamenti in house, non debbano possedere il requisito dell'iscrizione nell'albo dei soggetti abilitati per un duplice ordine di motivi: *a*) sotto il profilo strettamente formale, né l'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, che pure si occupa degli affidamenti in house, né l'art. 2, D.M. n. 289/2000, prevedono l'obbligo di iscrizione per tali soggetti; *b*) sotto il profilo sostanziale, poiché le società in esame si configurano quali organi strumentali dell'ente pubblico e realizzano una forma di gestione diretta della funzione ad esso assegnata, non sussistono le ragioni di interesse generale che impongono di rivolgersi unicamente a soggetti in possesso di determinate qualifiche.

Possono inoltre risultare affidatari di incarichi di riscossione:

— gli operatori di altri Stati membri dell'Ue, in possesso di requisiti equivalenti a quelli degli operatori nazionali, da dimostrare con apposita certificazione rilasciata dallo Stato di stabilimento;

— le società a capitale interamente pubblico;

— le società miste a prevalente capitale privato, iscritte nell'albo dei soggetti abilitati.

Una segnalazione a parte merita la riscossione, volontaria e coattiva, della tariffa del servizio idrico integrato e della tariffa rifiuti. La normativa di settore (art. 156, D.Lgs. n. 152/2006, per il servizio idrico integrato, art. 238, D.Lgs. n. 152/2006, per la futura tariffa rifiuti del codice dell'ambiente, e art. 49, D.Lgs. n. 22/1997, per la tariffa rifiuti) prevede che la riscossione delle suddette tariffe sia affidata al soggetto gestore del servizio pubblico alle quali le stesse afferiscono. Si è posto dunque il problema della necessità che il soggetto gestore debba essere iscritto all'albo dei soggetti abilitati. La risposta negativa, pur con le dovute cautele (il Tar Campania, ad esempio, con sent. n. 8867/2004, ha affermato la necessità dell'iscrizione all'albo per la riscossione della tariffa del servizio idrico integrato), sembra preferibile. La ragione risiede nella circostanza che nei casi di specie il gestore del servizio è munito di una autorizzazione specifica *ex lege*, eviden-

temente giustificata da preminenti ragioni di carattere operativo, che dovrebbe prevalere sulla disciplina afferente l'obbligo della iscrizione nell'albo di cui all'art. 53, D.Lgs. n. 446/1997.

b) *L'oggetto degli affidamenti.* Le regole di legge operano per la generalità delle entrate locali, patrimoniali e tributarie. Sotto questo profilo, proprio l'ampiezza potenziale dell'ambito oggettivo della norma di cui all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, ha posto il problema di evitare un eccessivo aggravio dei procedimenti. In particolare, il criterio secondo cui occorre necessariamente avvalersi dei soggetti iscritti nell'apposito albo potrebbe rivelarsi, in concreto, ingiustificatamente limitativo della platea degli operatori. Si pensi, ad esempio, all'esigenza di dotarsi di un software gestionale per la riscossione diretta. È assai probabile che molte delle imprese di riferimento non rientrino tra gli iscritti all'albo, con l'effetto che l'indizione di una gara limitata ai soggetti abilitati potrebbe escludere, pregiudizialmente, le offerte migliori. Da qui l'esigenza di definire cosa si intende per attività di riscossione. Va in primo luogo chiarito che le norme in commento sono destinate ad operare anche nei casi in cui l'ente locale intenda affidare a terzi il servizio di riscossione senza ricorrere all'istituto della concessione del servizio. La circostanza che il legislatore abbia utilizzato il termine generico, e quindi astrattamente onnicomprensivo, di « attività » relative alla riscossione è significativa della volontà di includere una casistica più ampia di quella disciplinata nel previgente art. 32, D.Lgs. n. 507/1993, che si occupava in modo specifico dell'albo « dei concessionari del servizio di accertamento e riscossione dei tributi comunali ». Non sembra però corretto applicare le disposizioni di specie nei riguardi di qualsivoglia operazione che presenti una correlazione con la riscossione delle entrate proprie. Ed invero, il possesso dei requisiti tecnici, morali e patrimoniali sottesi alla iscrizione nell'albo dei soggetti abilitati si giustifica solo a fronte di una attività gestionale e continuativa a supporto dell'ente pubblico che si realizzi inoltre attraverso un apporto qualificato del privato. È evidente infatti che, ad esempio, per il servizio di stampa dei bollettini di versamento come pure per immettere i dati dei contribuenti negli archivi dell'ente locale non occorre rivolgersi necessariamente agli iscritti all'albo. Ne consegue che per servizi meramente esecutivi, privi di apprezzabile contenuto tecnico, come pure per le forniture a tantum di beni non dovrebbe operare l'obbligo di

rivolgersi ai soggetti abilitati. A rafforzare l'esigenza di una lettura della norma ispirata ad un criterio di stretta proporzionalità milita anche la considerazione che la restrizione del mercato conseguente al suddetto obbligo si pone in evidente contrasto con i principi comunitari di tutela della concorrenza e della libertà di stabilimento.

Una ulteriore questione ha riguardato l'esatta individuazione delle entrate proprie di comuni e province. Sono insorti dubbi, in particolare, sulla applicabilità dei poteri regolamentari dei comuni in materia di riscossione delle multe stradali, in quanto ritenute non qualificabili come entrate proprie degli enti locali, in ragione degli stretti vincoli posti dalla legge in ordine alla loro gestione. A dirimere la questione, è tuttavia intervenuta la disposizione di chiaro sapore interpretativo contenuta nel comma 477 della Legge n. 266/2005, in virtù della quale i concessionari delle entrate locali (ma la norma non può ovviamente non valere, a maggior ragione, per gli enti locali) possono procedere alla « *riscossione, volontaria e coattiva, di tutte le entrate degli enti pubblici, comprese le sanzioni amministrative a qualsiasi titolo irrogate dall'ente medesimo* ».

Da ultimo, va segnalato l'art. 15, D.L. n. 78/2009, che ha introdotto la definizione agevolata delle multe stradali, che menziona espressamente, disciplinandone le modalità di sanatoria, l'ipotesi in cui l'irrogazione delle suddette multe sia avvenuta a mezzo ingiunzione fiscale. Alla luce di tale uniforme quadro legislativo, la Suprema Corte, con sent. n. 8460/2010, ha accertato conclusivamente la legittimità della riscossione delle multe stradali tramite il sistema alternativo dell'ingiunzione fiscale. Al riguardo, va altresì segnalato che l'affermazione secondo cui il ruolo di riscossione non costituisce, in linea di principio, una modalità insuperabile per gli enti locali era già stata espressa, con riferimento alla Tarsu, dal Cons. Stato, Sez. V, nella ordinanza n. 4989/2001.

Si ritiene invece di dover escludere qualsivoglia intervento regolamentare sulla riscossione dell'addizionale comunale all'Irpef, di cui al D.Lgs. n. 360/1998, poiché la disciplina di tale imposta è chiaramente modulata su quella dell'Irpef, rendendosi così indisponibile ai poteri comunali.

c) *Le procedure di affidamento.* In primo luogo, se l'ente locale decide di adottare un modello di riferimento diverso da

quello di legge, la scelta deve essere supportata da una apposita clausola regolamentare a monte della stessa. Si discute se la formulazione di tale clausola debba esprimersi in termini di mera possibilità di opzione tra l'una e l'altra forma di riscossione (in giunzione o ruolo, con riferimento alla riscossione coattiva) oppure se la stessa debba risolversi in una precisa scelta. Si ritiene preferibile questa seconda opzione (in questo senso, si veda Cons. Stato, Sez. V, dec. n. 3991/2000). Non va dimenticato che l'effetto della norma regolamentare è la disapplicazione della disposizione legislativa. Tale effetto si giustifica meglio, tuttavia, in presenza di una clausola che esprima in modo univoco la volontà dell'ente di superare il modello legale, anche in considerazione della circostanza che lo stesso art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, come sopra ricordato, prevede che per tutto quanto non deliberato trovi applicazione la disciplina legislativa.

Una volta adottato l'apposito regolamento, l'affidamento deve avvenire nel rispetto della normativa comunitaria nonché delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali. La scelta del legislatore è dunque di immediata percezione: malgrado la gestione dei tributi non possa propriamente inserirsi nel novero dei servizi pubblici locali, le modalità di assegnazione della stessa sono espressamente individuate per relationem a tali servizi. Le condizioni poste agli affidamenti a società interamente pubbliche e a società miste appaiono ispirate al rispetto degli standard comunitari, ma in alcuni punti sembrano, soprattutto alla luce della evoluzione più recente, eccessivamente rigorose. Così, per l'affidamento in house, la disposizione di cui all'art. 52, comma 5, lett. b), punto 3, parrebbe ipotizzare la necessità che il soggetto titolare del capitale sociale sia uno solo e non una pluralità di enti. Gli affidamenti a società miste richiedono invece una doppia gara, per la scelta del socio privato, prima, e per l'assegnazione del servizio alla società, poi, mentre la giurisprudenza comunitaria ha da tempo superato la necessità della gara per l'assegnazione del servizio (Corte di Giustizia, sent. 15 ottobre 2009, resa nel procedimento C-196/08). D'altro canto, la specialità della disposizione relativa alle società miste non sembra consentirne una interpretazione in chiave evolutiva, facendo leva magari sulla previsione di carattere generale contenuta nella citata lett. b) che richiama, come ricordato, le

procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali.

6. Il divieto di oneri aggiuntivi. - La lett. c) del comma 5 del ridetto art. 52 prescrive inoltre che l'affidamento a terzi della gestione delle entrate non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente. Sebbene la norma si riferisca unicamente all'ipotesi dell'affidamento a terzi, evidenti ragioni di carattere sistematico ne impongono il rispetto anche nel caso in cui l'ente decida la riscossione diretta in proprio. La disposizione richiede un confronto tra i costi applicati al contribuente nella situazione tipizzata nella legge e quelli derivanti dalla scelta del modulo effettuata con regolamento. Poiché la prima coincide con la gestione da parte dell'agente della riscossione, è evidente che la seconda non può generare spese maggiori di questa. Il riferimento è ai costi complessivi stabiliti per legge per le attività di riscossione spontanea e coattiva del sistema pubblico di riscossione, nella parte posta a carico del soggetto passivo e non anche nella quota a carico dell'ente pubblico creditore delle somme riscosse. Tra gli oneri che gravano per legge al debitore del ruolo coattivo, vi è la quota di aggio del 4,65% stabilita in favore dell'agente della riscossione, ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 112/2009, in caso di pagamento della cartella entro sessanta giorni dalla notifica. Nelle prassi operative adottate in diverse realtà locali si assiste all'applicazione del suddetto aggio anche in caso di riscossione in proprio ovvero affidata a soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53, D.Lgs. n. 446/1997, eseguita tramite ingiunzione fiscale. È lecito dubitare della legittimità di tale soluzione. La suddetta misura percentuale non è propriamente un costo della procedura di riscossione coattiva ma un ribaltamento di parte del compenso spettante all'agente della riscossione. La previsione relativa al divieto di oneri aggiuntivi consente al riscossore la richiesta di refusione delle spese di procedura, con il limite massimo dei costi di legge, non anche il rimborso dei compensi che non hanno natura di spese di procedura. Ammettere il ribaltamento del predetto 4,65% si risolverebbe nell'applicare una prestazione patrimoniale imposta in assenza di una esplicita legittimazione legislativa. Ciò è tanto più vero nell'ipotesi della riscossione coattiva svolta in proprio dall'ente locale, senza l'ausilio di un terzo da remunerare con aggio.

7. *Le novità operative dal 2011.* - L'art. 3, D.L. n. 203/2005, ai commi 25 e 25-bis, contiene una disciplina non facile da decifrare in ordine alle modalità di gestione della riscossione spontanea e coattiva delle entrate degli enti locali, nella fase transitoria e a regime. Vi si afferma, in particolare, nel comma 25 che sino al 31 dicembre 2010 le attività di riscossione svolte in regime di concessione dalle società partecipate da Equitalia continuano a essere da queste ultime gestite «fermo il rispetto di procedure di gara a evidenza pubblica». Al successivo comma 25-bis, invece, si dispone che le attività di riscossione nonché quelle di accertamento e liquidazione delle entrate degli enti pubblici territoriali possono essere esercitate dalle società partecipate da Equitalia a decorrere dal primo gennaio 2011 e a seguito di procedure a evidenza pubblica. L'apparente contraddizione insita nella circostanza che la partecipazione delle società di Equitalia alle procedure a evidenza pubblica da un lato sembra ammessa solo a partire dall'anno prossimo, dall'altro pare necessaria anche sino alla fine di quest'anno, è stata risolta in via di prassi interpretativa (si veda l'intervento a firma di Attilio Befera, all'epoca amministratore delegato di Riscossione S.p.a., pubblicato sul *Il Sole 24 Ore* del 9 maggio 2006), anche se non constano pronunce giurisprudenziali sul punto. Si è dunque sostenuto che il sistema pubblico della riscossione prosegue nell'affidamento ope legis della riscossione volontaria e coattiva delle entrate degli enti territoriali (regioni, comuni e province) sino al 31 dicembre 2010, fermo restando il rispetto degli esiti delle eventuali gare per l'affidamento delle entrate che gli enti suddetti dovessero decidere di bandire in tale periodo transitorio. A decorrere dal 2011, invece, la gestione della riscossione delle entrate locali da parte di Equitalia avrebbe dovuto essere consentita solo attraverso l'espletamento di procedure a evidenza pubblica. In tale quadro normativo, l'art. 1, comma 6-*quater*, del D.L. n. 40/2010, ha precisato che l'obbligo dell'espletamento della gara riguarda sia la riscossione spontanea sia quella coattiva. Nel contempo, con il comma 6 quinquies dello stesso art. 1, si è provveduto ad abrogare, sempre con effetto dal primo gennaio 2011, il comma 6 dell'art. 3, D.Lgs. n. 112/1999. A mente di quest'ultima disposizione, commentata in precedenza, «la riscossione coattiva delle entrate di province e comuni (*omissis*) viene effettuata dai concessionari del servizio nazionale della riscossione». Si precisa infine che la suddetta scadenza del 31 di-

cembre 2010 è stata differita al 31 dicembre 2011, ad opera del D.L. n. 225/2010 e del successivo D.P.C.M. di attuazione. Alla luce della novella, quindi, risulta rafforzata la necessità che tutti gli enti locali si pongano il problema di come gestire la riscossione anche coattiva delle entrate proprie, a partire dall'anno prossimo.

Le possibili situazioni sono così riassumibili:

A) l'ente ha già un riscossore scelto tramite gara. La gestione proseguirà, anche oltre il 2012, sino alla scadenza stabilita nell'atto di aggiudicazione del servizio;

B) l'ente riscuote direttamente e in proprio le entrate, sia per ciò che concerne la riscossione spontanea che per quanto attiene a quella coattiva. La riscossione diretta può senz'altro proseguire;

C) l'ente svolge direttamente solo la riscossione spontanea delle entrate, mentre per ciò che attiene alla riscossione coattiva lo stesso utilizza i servizi di Equitalia. L'ente deve porsi il problema di come gestire la riscossione coattiva dall'anno prossimo. Le soluzioni sono due: 1) svolgere direttamente anche la riscossione coattiva; 2) bandire una gara per l'affidamento all'esterno della riscossione coattiva;

D) l'ente si avvale dell'affidamento ope legis a Equitalia, con riguardo sia alla riscossione spontanea che a quella coattiva. L'ente deve porsi il problema di come gestire la riscossione spontanea e coattiva dal 2012. Le soluzioni sono due: 1) svolgere direttamente una o entrambe tali attività; 2) bandire una gara per l'affidamento all'esterno della fase della riscossione che non si intende svolgere direttamente.

In assenza di determinazioni consiliari, il più volte citato art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, prevede, come già illustrato, l'applicazione delle disposizioni legislative vigenti. Ciò dovrebbe comportare, sempre a partire dal 2012, l'automatico ingresso nel modulo gestionale della riscossione diretta, volontaria e coattiva, svolta in proprio dall'ente locale, senza l'ausilio di terzi. Tale conclusione risulta fondata su di un duplice ordine di considerazioni. In primo luogo, va ribadito che l'art. 52, comma 5, lett. b), D.Lgs. n. 446/1997, testualmente ipotizza l'intervento regolamentare solo nell'ipotesi in cui l'amministrazione decida l'affidamento a terzi della riscossione, nel presupposto che la riscossione in proprio sia la regola. Inoltre, è evidente che non potendo contare più sull'intervento diretto delle società di Equitalia tutte le disposizioni di

legge in materia di entrate locali che prevedono la riscossione per il tramite del sistema pubblico cessano di costituire il parametro legislativo naturale di riferimento in difetto di adozione di clausole regolamentari. Soprattutto in questa fase transitoria, in cui non mancano le incertezze, è tuttavia consigliabile l'adozione a livello locale di una specifica norma anche nell'ipotesi in cui si scelga il modello di *default*, cioè per l'appunto la riscossione in proprio.

È inoltre interessante segnalare l'ampio spettro degli effetti implicitamente abrogativi derivanti dalla cessazione degli affidamenti *ope legis*. Il caso più emblematico è quello della tassa rifiuti. È noto infatti che la disciplina applicativa del prelievo, recata nell'art. 72, D.Lgs. n. 507/1993, è fondata sul ruolo, sia che si tratti della riscossione volontaria della denuncia del contribuente sia che si tratti della riscossione degli atti di accertamento. Una simile modalità di pagamento, e con essa la regolamentazione normativa che ne scandisce puntualmente le varie fasi, è tuttavia destinata ad essere sostanzialmente disapplicata qualora all'esito della gara indetta dall'ente locale risulti aggiudicatario un soggetto diverso dalle società partecipate da Equitalia. Da qui, l'esigenza di costruire una disciplina regolamentare che supporti la riscossione, volontaria e coattiva, attraverso strumenti alternativi al ruolo, che non potrà più rappresentare lo scenario naturale di gestione della tassa. Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alle modalità di contestazione dell'omesso pagamento del tributo, fattispecie estranea ad un sistema imperniato sulla riscossione volontaria tramite ruolo. Si ritiene peraltro che i momenti essenziali attraverso i quali deve svolgersi la disciplina alternativa di pagamento, sotto il profilo dei controlli ad essa conseguenti, siano comunque desumibili dalla normativa generale sui procedimenti dei tributi locali, contenuta nell'art. 1, commi 161 ss., Legge n. 296/2006.

La prospettiva immediata, appena delineata, pone inoltre il delicato problema di come costruire le procedure ad evidenza pubblica, in presenza di un soggetto, le società del sistema pubblico di riscossione, che gode della esclusiva dell'utilizzo del ruolo. È infatti innegabile che sino a quando l'ingiunzione fiscale non sarà posta su di un piano di assoluta parità con il ruolo le gare saranno fortemente squilibrate in chiara violazione del principio della parità di trattamento e delle regole comunitarie. Le

medesime considerazioni si leggono nella sent. n. 2063/2010 del Consiglio di Stato, il quale, dopo aver qualificato gli agenti della riscossione quali riscossori in ultima istanza delle entrate degli enti locali, ritiene che la legge ponga sullo stesso piano l'ingiunzione e il ruolo, senza tuttavia affrontare le delicate problematiche applicative che si presentano quando si riversano nella procedura dell'ingiunzione fiscale le regole del D.P.R. n. 602/1973. Non ha dunque alcun senso imporre un obbligo generalizzato di indizione di procedure ad evidenza pubblica conservando delle posizioni di privilegio in favore di taluni soggetti.

Allo stato dei fatti, l'unica opzione rispettosa dei diritti dei potenziali concorrenti dovrebbe essere quella della riscossione coattiva diretta, effettuata a nome dell'ente locale con appalto del servizio ad un soggetto abilitato prescelto ovviamente con procedura ad evidenza pubblica. In questo caso, infatti, tutti i concorrenti, comprese le società di Equitalia, dovrebbero confrontarsi con progetti sempre imperniati sull'utilizzo dell'ingiunzione fiscale.

8. *La disciplina legislativa attuativa del federalismo fiscale.* - È utile infine verificare la sussistenza di spunti utili a ricostruire i poteri degli enti locali nel quadro della disciplina attuativa del federalismo fiscale previsto nell'art. 119 Cost. La Legge delega n. 42/2009 fornisce al riguardo segnali contrastanti. Da un lato, invero, l'art. 2, comma 2, lett. *ii*), della citata legge, disponendo la tendenziale corrispondenza tra autonomia impositiva e autonomia di gestione delle risorse proprie da parte del settore pubblico, pare riprodurre a livello di legge ordinaria il principio di auto organizzazione degli enti locali che trova comunque copertura nella carta costituzionale. D'altro canto, però, il medesimo art. 2, comma 2, alla lett. *q*), sembra confinare i poteri regolamentari degli enti locali sui tributi propri alla variazione di aliquote ed alla determinazione delle agevolazioni, senza alcun cenno alla disciplina procedurale. Una disposizione di contenuto analogo è altresì recata nell'art. 12, lett. *h*), della medesima Legge n. 42.

Lo schema di decreto legislativo attuativo del federalismo municipale, licenziato dal Governo nel mese di agosto 2010, contiene una pluralità di misure che consistono: *a*) nella devoluzione del gettito dei tributi indiretti sul trasferimento dei beni immobili; *b*) nella istituzione della cedolare secca sugli affitti, anch'essa

semplicemente devoluta ai comuni; c) nella istituzione dell'imposta municipale propria, a decorrere dal 2014, per la quale si dispone la corresponsione secondo le regole del D.Lgs. n. 241/1997 e si richiamano i poteri regolamentari di cui all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, relativamente all'accertamento con adesione; d) nella istituzione dell'imposta municipale secondaria facoltativa, in ordine alla quale si richiamano le regole della riscossione dei suddetti tributi propri dei comuni.

Questo quadro provvisorio, improntato ad un certo arretramento dei poteri normativi degli enti locali, è stato tuttavia significativamente rivisto, per la parte che qui interessa, in sede di emanazione del testo ufficiale del D.Lgs. n. 23/2011. In particolare:

— all'art. 9, relativo all'imposta municipale propria, si dispone che, a decorrere dalla data di armonizzazione dei sistemi di contabilità pubblica e comunque a far data dal primo gennaio 2015, l'imposta sia corrisposta secondo le modalità decise dal comune;

— all'art. 11, relativo all'imposta municipale secondaria, si richiamano le medesime regole di riscossione dettate per l'imposta municipale propria;

— all'art. 14, si confermano espressamente e senza distinzioni le potestà regolamentari previste negli artt. 52 e 59, D.Lgs. n. 446/1997, con riferimento anche ai nuovi tributi istituiti con il suddetto D.Lgs. n. 23/2011.

Si può pertanto affermare, almeno in sede di primo esame della disciplina attuativa del federalismo comunale e con l'ovvia riserva di una verifica « sul campo » delle innovazioni progettate, che la riforma pare armonizzarsi con l'attuale contesto normativo in materia di riscossione delle entrate proprie locali.

9. *L'eccentrico intervento operato con la legge di conversione del D.L. n. 70/2011.* - L'ultimo intervento legislativo in materia, improntato ad un rigore assai lontano dalle realtà operative degli enti locali, è quello attuato con l'art. 7, D.L. n. 70/2011, nella versione risultante dopo le modifiche inserite con la Legge di conversione n. 106/2011.

È stato infatti previsto che, in deroga a tutte le vigenti disposizioni, le società di Equitalia, a partire dal 1° gennaio 2012, cessano tutte le attività di accertamento, liquidazione e riscos-

sione, sia spontanea che coattiva, delle entrate tributarie e patrimoniali dei comuni e delle società dagli stessi partecipate. Nulla cambia invece per ciò attiene alle entrate provinciali.

Inoltre, sempre a decorrere dalla medesima data, i comuni dovranno occuparsi della riscossione spontanea delle proprie entrate. Per quanto attiene la riscossione coattiva, ai comuni si profilano le seguenti alternative:

A) gestire direttamente ovvero tramite società interamente pubblica la riscossione coattiva delle suddette entrate. In tale eventualità, gli enti potranno utilizzare l'ingiunzione fiscale, di cui al R.D. n. 639/1910, avvalendosi però delle prerogative e dei vantaggi della procedura del ruolo, di cui al D.P.R. n. 602/1973. Sempre in tale contesto gestionale, è inoltre previsto che il sindaco o il legale rappresentante della società interamente pubblica possa nominare gli ufficiali di riscossione, allo scopo di attuare le procedure facilitate del suddetto D.P.R. n. 602/1973, purché l'idoneità degli stessi sia accertata « ai sensi dell'art. 42, D.Lgs. n. 112/1999 ». A quest'ultimo proposito, si ritiene che la norma consenta alle amministrazioni di organizzare dei concorsi, articolati in modo coerente con quanto previsto dalla disciplina nazionale, al fine di attribuire la specifica abilitazione di ufficiale di riscossione a soggetti che non ne sono ancora in possesso. Tale interpretazione si rende preferibile in virtù della circostanza che, ove così non fosse, la disposizione in commento risulterebbe sostanzialmente inutile. Ed invero, è pacifico che anche prima della conversione del D.L. n. 70/2011 i sindaci avevano il potere di designare ufficiali di riscossione delle entrate locali nell'ambito dei soggetti in possesso dell'abilitazione nazionale. Inoltre, sempre nell'ottica della gestione diretta della riscossione coattiva, è confermato il potere delle amministrazioni di accedere agli archivi dell'Anagrafe tributaria al fine di acquisire informazioni utili al recupero coattivo delle proprie entrate;

B) avvalersi di soggetti iscritti nell'albo dei soggetti abilitati alla gestione delle entrate locali, di cui all'art. 53, D.Lgs. n. 446/1997. In questo caso, però, le procedure sono quelle di cui al R.D. n. 639/1910, senza alcun aggiornamento, che prevedono il ricorso all'ufficiale giudiziario ed al segretario comunale per l'attuazione della fase propriamente esecutiva e non ammettono le prerogative garantite dal D.P.R. n. 602/1973. Nell'ipotesi di esternalizzazione della riscossione coattiva, inoltre, non è consentito l'accesso

ai dati dell'Anagrafe tributaria per individuare i beni o i crediti potenzialmente aggredibili per il soddisfacimento della pretesa comunale.

Alla luce delle previsioni sopra delineate, è agevole constatare come lo scenario che si presenta, per quanto non condivisibile, sia piuttosto netto nei suoi contorni. Ed invero, il segnale del legislatore è nel senso della chiara preferenza per la gestione pubblica dell'attività della riscossione coattiva, a discapito della gestione privata. Solo nell'ambito della prima, infatti, è possibile: 1) fruire delle procedure agevolate di cui al D.P.R. n. 602/1973; 2) designare nuovi ufficiali di riscossione anche, si ritiene, a mezzo di concorsi interni, organizzati sulla falsariga di quelli nazionali; 3) accedere alle banche dati dell'Anagrafe tributaria, al fine di reperire notizie utili a rendere più efficace il recupero coattivo. Si è inoltre della ferma convinzione che non sarebbe di alcuna utilità l'affidamento della riscossione ad un soggetto privato, seppure iscritto nell'albo di cui all'art. 53, D.Lgs. n. 446/1997, conservando in capo al comune la sola formale sottoscrizione degli atti esecutivi, a partire dall'ingiunzione fiscale, poiché si sarebbe comunque in presenza di una gestione esternalizzata, e non diretta.

La novella si risolve in un netto arretramento rispetto alle conquiste legislative dei « concessionari » privati degli ultimi anni, che tendevano alla equiparazione con il sistema pubblico della riscossione, e difficilmente potrà trovare pratica applicazione, alla luce delle effettive condizioni di operatività della riscossione coattiva.

È agevole infatti osservare come, in una realtà frammentata in piccole e piccolissime entità come quella dei comuni italiani, la riscossione coattiva, da un lato, appare non sempre contendibile e quindi gestibile in una logica puramente concorrenziale, dall'altro, risulta talvolta troppo onerosa e complessa per essere lasciata alla sola auto organizzazione dell'ente locale. Considerato che si controverte di una funzione indispensabile per assicurare il corretto assolvimento dell'obbligazione tributaria e con essa la stessa esistenza dell'amministrazione locale, occorrerà innanzitutto conservare un « riscossore pubblico di ultima istanza » per garantire la continuità operativa, in tutti i casi in cui il mercato non può funzionare e le dimensioni dell'ente non consentano una efficace gestione diretta. Non vi è motivo inoltre di sopprimere

in radice qualsiasi possibilità di confronto concorrenziale, penalizzando gli operatori privati che sono in grado invece, a determinate condizioni, di introdurre elementi di innovazione ed efficienza nel comparto.

La sensazione, in buona sostanza, è che si sia ancora in una fase transitoria, alla ricerca di un modello di riscossione condiviso, da delineare con maggiore ponderazione, contemperando le esigenze di tutte le parti coinvolte.

Bibliografia: Il tema specifico della riscossione da parte degli enti locali non è solitamente frequentato dalla dottrina. Per una esposizione divulgativa, si veda ALBANESE - DONZÌ, *La riscossione dei tributi locali*, Rimini, 2005.

Con riferimento all'autonomia tributaria degli enti territoriali, si vedano i fondamentali contributi di TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002, e GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005.

Sulle tematiche relative alla tassa rifiuti, da ultimo LOVISETTI, *La Tarsu - Tassa e tariffa per la gestione dei rifiuti urbani*, Napoli, 2010.

Sulla distinzione tra riscossione volontaria e riscossione coattiva, si veda BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, 22 ss., e ancora BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento*, in *La riscossione dei tributi*, AA.VV., a cura di Comelli, Padova, 2010, 45; PUOTI - ICOLARI, *La riforma della riscossione ad opera del D.L. n. 203/2005: profili ricostruttivi*, in *Giust. trib.*, n. 1/2009, 8.

Una diligente ed esauriente rassegna degli orientamenti interpretativi in materia di affidamenti in house è riportata in BASSI, MASSARI, CAPACCI, MORETTI, *Le società a partecipazione pubblica locale*, Rimini, 2006, 128 ss.

Sul tema delle società miste, si vedano, nell'ambito della imponente letteratura in materia DUGATO, *I Servizi pubblici locali*, in CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2003, URSI, *Le società per la gestione dei servizi pubblici locali a rilevanza economica tra outsourcing e in house providing*, in *Dir. amm.*, n. 1, 2005, CAIA, *Autonomia territoriale e concorrenza nella nuova disciplina dei servizi pubblici locali*, in www.giustizia-amministrativa.it/studiecontributi.

Una rassegna degli interventi giurisprudenziali in termini è riportata da MASSARI, *Le società miste degli enti locali: le coordinate che ne definiscono il perimetro di legittimazione alla luce del diritto comunitario e nazionale*, relazione tenuta all'undicesimo convegno nazionale sui tributi locali organizzato a Milano, il 19 febbraio 2008, dalla rivista I Tributi Locali e Regionali, Maggioli editore.