

18104.21

7/1



LA CORTE SUPREMA DI  
CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

IPOTECARIA  
CATASTALE

R.G.N. 18450/2017

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente -
- Dott. ORONZO DE MASI - Consigliere -
- Dott. MILENA BALSAMO - Rel. Consigliere -
- Dott. ANNA MARIA FASANO - Consigliere -
- Dott. DARIO CAVALLARI - Consigliere -

Cron. 18104

Rep.

Ud. 18/03/2021

cc

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 18450-2017 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del  
Direttore pro tempore, elettivamente  
domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12,  
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,  
che la rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

**contro**

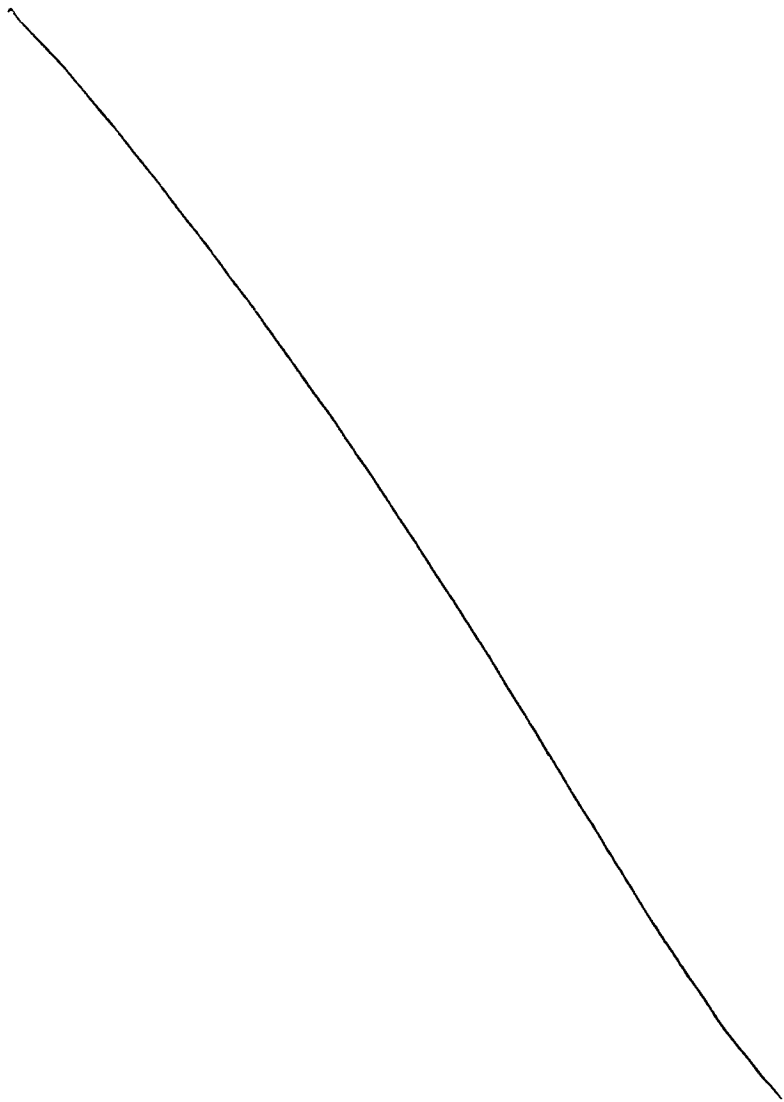
2021

FALLIMENTO (omissis) SPA;

2099

- **intimata** -

avverso la sentenza n. 88/2017 della  
COMM.TRIB.REG.PUGLIA SEZ.DIST. di FOGGIA,  
depositata il 16/01/2017;  
udita la relazione della causa svolta nella  
camera di consiglio del 18/03/2021 dal  
Consigliere Dott. MILENA BALSAMO;



## SVOLGIMENTO DEL FATTO

1. L'Agenzia delle Entrate ricorre sulla base di un unico motivo avverso la sentenza della CTR della Puglia n. 88/2017, con la quale, nel confermare la decisione di primo grado, respingeva l'appello dell'ente finanziario, affermando che – stante l'equiparazione tra ruolo e ingiunzione fiscale - il trattamento fiscale disciplinato dall'art. 47 del d.P.R. n. 602/73 si estende ai concessionari che utilizzano lo strumento della riscossione coattiva attraverso le iscrizioni ipotecarie. In particolare, la società <sup>(omissis)</sup> s.p.a, ora in fallimento, richiedeva otto iscrizioni ipotecarie nei mesi di gennaio e febbraio 2011, sulla base di ingiunzioni fiscali alle quali, a differenza del ruolo, non veniva riconosciuta dalla Società di Pubblicità Immobiliare l'idoneità a costituire titolo per l'iscrizione dell'ipoteca legale. Il Tribunale del capoluogo dauno, tuttavia, in sede di accettazione con riserva ex art. 2674 bis c.c., in occasione della prima richiesta di iscrizione ipotecaria, affermava l'idoneità dell'ingiunzione fiscale, ex R.D. n. 639/1910, a costituire titolo per l'iscrizione di ipoteca legale, per avere l'ingiunzione fiscale la medesima natura di titolo esecutivo e la medesima finalità di garanzia in favore del creditore dell'attività esecutiva a mezzo ruolo. La società concessionaria è rimasta intimata.

## ESPOSIZIONE DEI MOTIVI DI DIRITTO

2. Con un unico motivo, la ricorrente lamenta la violazione dell'art. 4, comma 2 sexies, del d.l. n. 209/2002 in combinato disposto con l'art. 47 del d.P.R. n. 602/73 e dell'art. 14 disp. prel. c.c., ex art. 360, n. 3), c.p.c.; per avere i giudici regionali esteso al concessionario che si avvale dell'iscrizione ipotecaria fondata sull'ingiunzione fiscale, ai sensi del RD 639/2010, a carico di debitore dell'ente locale, le agevolazioni fiscali previste per le operazioni ipotecarie di cui all'art. 47 del d.P.R. n. 602/73, il quale, al primo comma, prevede che *" i conservatori dei pubblici registri mobiliari ed immobiliari eseguono la trascrizioni e le cancellazioni dei pignoramenti e le iscrizioni e le cancellazione delle ipoteche richieste dai concessionari nonché la trascrizione dell'assegnazione prevista dell'art. 85 in esenzione di ogni tributo e diritto"*. Sostiene, al riguardo, che la disciplina delle agevolazioni ovvero delle esenzioni fiscali ha carattere

eccezionale ed è di stretta interpretazione, con la conseguenza che l'agevolazione tributaria prevista dall'art. 47 cit. in rubrica, ancorata al principio di tassatività e di eccezionalità tipica delle disposizioni agevolative tributarie, non è applicabile alla diversa ipotesi di ipoteca richiesta dal concessionario locale sulla base della ingiunzione fiscale.

3. Il motivo è fondato.

4. Occorre preliminarmente procedere ad una ricostruzione del quadro normativo di riferimento per una corretta valutazione delle statuizioni della CTR pugliese. La possibilità per i Comuni di avvalersi della procedura di riscossione forzata tramite l'ingiunzione di cui il R.D. 639/1910 è stata attribuita dal D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, in forza del quale è prevista la potestà di affidare a terzi la riscossione dei tributi e di tutte le altre entrate nelle forme dell'art. 52 del D.lgs. n. 446/97 ("Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali").

L'obbligo di riscossione mediante ruolo fu, difatti, eliminato, per le amministrazioni comunali, dall'art. 52, comma 6, d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 il quale stabilì che la riscossione coattiva dei tributi comunali potesse avvenire, alternativamente, o mediante ruolo, o con ingiunzione fiscale, "se svolta in proprio dall'ente locale".

L'art. 52, comma 6, d. lgs. 446/97 (il quale, come s'è detto, facultizzò i Comuni alla riscossione dei tributi mediante ingiunzione fiscale) fu in seguito abrogato e sostituito da due diverse norme: l'una ambigua, l'altra "correttiva" della prima e, per ciò solo, dimostrativa della totale infondatezza della tesi sostenuta dal ricorrente. L'art. 1, comma 224, della L. 24.12.2007 n. 244 (legge finanziaria 2008, pubblicata sulla Gazz. uff. del 28.12.2007) abrogò infatti l'art. 52, comma 6, d. lgs. 446/97: e tale abrogazione suscitò il dubbio che con essa il legislatore avesse inteso abolire la possibilità per gli enti locali di ricorrere alla riscossione mediante ingiunzione fiscale.

Tali dubbi tuttavia furono prontamente fugati dal legislatore nello spazio di tre giorni: ed infatti con l'art. 36, comma 2, del d.l. 31.12.2007, n. 248 (convertito

nella L. 28.2.2008, n. 31) si ristabilì che *"La riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a potere essere effettuata con: a) la procedura dell'ingiunzione di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, seguendo anche le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, nel caso in cui la riscossione coattiva è svolta in proprio dall'ente locale o è affidata ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446; b) la procedura del ruolo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, se la riscossione coattiva è affidata agli agenti della riscossione di cui all'art. 3 del decreto-legge 30 settembre 2005 n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248"*.

Anche il successivo art. 7, comma 2, lettera gg-quater, del d.l. 13.5.2011, n. 70 (recante "Semestre Europeo - Prime disposizioni urgenti per l'economia") - non applicabile al caso in esame - ha stabilito che dal 10 gennaio 2012 i Comuni avrebbero dovuto esigere le entrate tributarie *"sulla base dell'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili (...) se gli stessi procedono in gestione diretta ovvero mediante società a capitale interamente pubblico"*, e ricorrere invece *"esclusivamente secondo le disposizioni del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, se utilizzano le altre forme di gestione della riscossione di cui all'articolo 52, comma 5, del decreto legislativo n. 446 del 1997"*.

Il suddetto termine, tuttavia, venne prorogato otto volte, da ultimo dall'art. 18 d.l. 24.6.2016, n. 113.

L'articolo 7, comma 2, del DL n. 70/2011 convertito, con modifiche, dalla legge 106/2011 ha disposto al comma 2, lett. gg septies, che *"in conseguenza delle disposizioni di cui alle lettere da gg-ter) a gg-sexies".... 1) all'articolo 4 del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265, i commi 2-sexies, 2-septies e 2-octies sono abrogati; 3) il comma 2 dell'articolo 36 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, e'*

*abrogato*". Tale abrogazione non è poi di fatto avvenuta per effetto di un gioco di rinvii dell'entrata in vigore delle disposizioni a cui era subordinata la abrogazione medesima (v. D.L. 6.12.2011 n. 201 art. 10 comma 13 octies e art. 29 comma 5 bis D.L. 29.12.2011 n. 216 come convertito dalla legge ("L'abrogazione delle disposizioni previste dall'articolo 7, comma 2, lettera gg-septies), numeri 1) e 3), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, acquista efficacia a decorrere dalla data di applicazione delle disposizioni di cui alle lettere gg-ter) e gg-quater) del medesimo comma 2").

E' poi intervenuta la legge n. 44 del 2012, di conversione del D.L. 2 marzo 2012 n. 16, che, all'art 5, comma 8 bis, dispone: *"all'art. 7, comma 2, del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, e successive modificazioni, la lettera g septies è sostituita dalla seguente "nel caso di affidamento ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la riscossione delle entrate viene effettuata mediante l'apertura di uno o più conti correnti di riscossione, postali o bancari, intestati al soggetto affidatario e dedicati alla riscossione delle entrate dell'ente affidante, sui quali devono affluire tutte le somme riscosse. Il riversamento dai conti correnti di riscossione sul conto corrente di 5 tesoreria dell'ente delle somme riscosse, al netto dell'aggio e delle spese anticipate dal soggetto affidatario, deve avvenire entro la prima decade di ogni mese con riferimento alle somme accreditate sui conti correnti di riscossione nel mese precedente"*.

Infine, l'art. 1, comma 792, della L. 27.12.2019 n. 160 (inapplicabile al presente giudizio) parrebbe aver posto fine alla storia secolare dell'ingiunzione fiscale, estendendo dal 10 gennaio 2020 anche agli atti c.d. di accertamento esecutivo adottati dalle amministrazioni comunali l'efficacia di titolo esecutivo, senza la necessità della previa notifica della cartella o dell'ingiunzione fiscale.

Come si vede il legislatore del 2012 ha inserito alla lettera gg septies un testo diverso che non contempla più l'abrogazione dell'art. 36 del D.L. n. 248/2007. Conseguentemente, sempre per effetto del meccanismo descritto (nuova formulazione della lettera gg septies e mancata riproduzione delle abrogazioni)

9/1

è rimasto in vigore il comma 2 sexies dell'art. 4 del DL n. 209/2002 (pure destinato, come si è visto, alla soppressione) a norma del quale "i comuni e i concessionari iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, di seguito denominati "concessionari", 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".( cfr. ex plurimus, Cass. n. 5149/2019)

4.1 Alla luce di siffatto quadro normativo, recente giurisprudenza di questa Corte, che si ritiene di condividere, ha accertato che la legge consente (e consentiva anche nell'anno 2011) il ricorso all'ingiunzione regolata dal citato R.D. n. 639 del 1910 non solo ai Comuni, ma anche ai concessionari, iscritti all'albo di cui al cit. art. 53, non essendovi ragione per limitare l'accesso allo strumento alle sole autorità amministrative, stante la mancata abrogazione dell'art. 36, comma 2, del d.l. n. 248 del 2007 e la formula univoca dell'art. 2-sexies del d.l. n. 209 del 2002 (cfr Cass. n. 26736/2017; Cass. 8039/2019; n. 5150/2019).

Prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 70/2011, l'Agenzia delle Entrate riteneva (circolare n. 4/2008) che la pretesa equiparazione della procedura di riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale a quella di riscossione mediante ruolo, comunque non attribuisse ai comuni e ai "concessionari locali" la gratuità delle formalità ipotecarie, ai sensi dell'art. 47, primo comma, del D.P.R. n. 602/73, né, per gli stessi motivi, la gratuità delle certificazioni e delle visure ipotecarie ai sensi, rispettivamente, dell'art. 47, secondo comma, e del successivo art. 47-bis.

4.2 Ritiene questa Corte che effettivamente le agevolazioni fiscali previste dagli artt. 47, commi 1 e 2, e 47-bis, del D.P.R. n. 602 del 1973 non possano essere applicate anche alle ipotesi in cui l'amministrazione comunale provveda a riscuotere coattivamente, ex R.D. n. 639/1910, le proprie entrate tributarie e patrimoniali, tramite affidamento ai soggetti di cui all'art. 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

In particolare, il citato art. 47, comma 1, prevede che le trascrizioni e le cancellazioni dei pignoramenti nonché le iscrizioni e le cancellazioni di ipoteche richieste dal concessionario sono eseguite "in esenzione da ogni tributo e diritto". Il successivo comma 2 stabilisce inoltre che i conservatori sono *"tenuti a rilasciare in carta libera e gratuitamente al concessionario l'elenco delle trascrizioni ed iscrizioni relative ai beni da lui indicati, contenente la specificazione dei titoli trascritti, dei crediti iscritti e del domicilio dei soggetti a cui favore risultano fatte le trascrizioni ed iscrizioni"*. L'art. 47-bis del D.P.R. n. 602 del 1973 dispone, invece, al comma 1, che gli Uffici *"rilasciano gratuitamente ai concessionari e ai soggetti da essi incaricati le visure ipotecarie relative agli immobili dei debitori iscritti a ruolo e dei coobbligati"*.

L'applicabilità delle disposizioni del d.P.R. n. 602/73 opera anche in relazione alle attività dei concessionari se sussiste il parametro della *"compatibilità"* tra le discipline.

4.3 Senonchè, alla luce del principio di carattere generale per cui le disposizioni agevolative, anche di carattere tributario, sono da interpretare in senso restrittivo, le agevolazioni di natura fiscale non sono applicabili al di fuori dei casi in esse espressamente previsti, cosicchè il rinvio contenuto nell'art. 4, comma 2-sexies, del d.l. 209/02 al titolo II del citato D.P.R. 602/73 – 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, non ritenendo questa Corte di accedere ad una esegesi che consenta l'applicabilità analogica della norma a soggetti - concessionari di cui all'art. 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 – diversi da quelli - concessionari del servizio nazionale di riscossione - in favore dei quali l'agevolazione è dal legislatore riconosciuta.

La disparità di trattamento non concerne difatti il comune, ma il concessionario, il quale non dovrebbe versare alcunché ai fini della iscrizione ipotecaria ex art. 77 del D.P.R. 602/1973, se ad operare sia l'Agenzia delle entrate riscossione; diversamente dall'ipotesi in cui procedano alla riscossione a mezzo ingiunzione ex r.d. 639/1910 i concessionari di cui al cit. art. 52, i quali invece sono tenuti



à versare le imposte ipotecarie e catastali ai fini di garantire un credito pubblico con l'istituto cautelare di cui al citato art. 77 del d.p.r. 602/1973.

Sotto il profilo specificatamente tributario, si ritiene, dunque, che l'equiparazione della procedura di riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale a quella di riscossione mediante ruolo, secondo il disposto normativo vigente *rationes temporis*, comunque non attribuisca ai "concessionari locali" la gratuità delle formalità ipotecarie, ai sensi dell'art. 47, primo comma, del D.P.R. n. 602/73, né, per gli stessi motivi, la gratuità delle certificazioni e delle visure ipotecarie ai sensi, rispettivamente, dell'art. 47, secondo comma, e del successivo art. 47-bis.

Ciò in quanto l'attività di riscossione coattiva dei tributi e delle altre entrate di spettanza degli enti territoriali soggiace ad una diversa disciplina a seconda che venga affidata o meno al servizio nazionale della riscossione.

4.4 Ove tale affidamento venga operato, trovano integrale applicazione le disposizioni contenute nel D.P.R. 602/73; in caso contrario, qualora cioè l'attività di riscossione sia svolta dall'ente mediante affidamento a soggetti terzi (diversi dai concessionari nazionali) si rende applicabile la disciplina prevista dal regio decreto 639/1910 e quella, se compatibile, del d.P.R. n. 602/73, con esclusione delle norme agevolative. In sostanza, per quanto afferisce la riscossione coattiva dei tributi locali, è stato delineato un sistema dualistico: l'ente territoriale può provvedere alla riscossione avvalendosi degli agenti della riscossione, ovvero può provvedervi direttamente (in proprio o tramite affidamento del servizio a terzi), facendo ricorso, in entrambi i casi, agli strumenti offerti dal R.D. 639/1910.

In detta ultima ipotesi, tuttavia, le disposizioni del d.P.R. n. 602/73 troveranno applicazione, ma con esclusione delle norme agevolative laddove alla riscossione si proceda con affidamento a terzi.

Dunque, ragioni di carattere logico-sistematico portano a ritenere che la natura tassativa delle esenzioni osti all'applicabilità dell'art. 47 nell'ambito della procedura di riscossione mediante ingiunzione

fiscale, non potendo offrirsi un'interpretazione analogica della norma che estenda a soggetti diversi l'agevolazione riconosciuta in favore dei concessionari del servizio nazionale di riscossione.

Conferma l'inapplicabilità delle esenzioni alla diversa ipotesi della riscossione esattoriale ad opera dei concessionari degli enti locali, il d.l. n. 119/2019, il quale all'art. 1 commi da 809 a 813, prevede la gratuità delle trascrizioni e iscrizioni nonché delle cancellazioni di pignoramenti ed ipoteche richiesti dal soggetto che ha emesso l'atto esecutivo, onde garantire a questi ultimi lo stesso trattamento riservato ai soggetti che riscuotono tramite ruolo (sul punto v. artt. 47, commi 1 e 2 e 47-bis, d.p.r. n. 602 del 1973), con riferimento all'amministrazione comunale sia quando provveda alla riscossione delle proprie entrate in via diretta sia che vi provveda tramite concessionario.

5. In conclusione, il ricorso deve essere accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso proposto dalla società *(omissis)* s.p.a., in fallimento.

Stante la natura e lo sviluppo del giudizio, nonché l'assenza di precedenti giurisprudenziali, appare equo che siano dichiarate compensate tra le parti in relazione all'intero giudizio.

P.Q.M.

- Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della società contribuente.

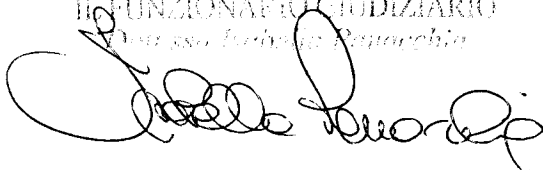
- compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso nell'adunanza camerale della quinta sezione civile della Corte di cassazione del 18 marzo 2021, tenuta da remoto.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 24 GIU. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Dott.ssa Lucia Pignatelli



Il Presidente

Domenico Chindemi

