

Formazione IFEL
per i Comuni

IFEL
Fondazione ANCI

La riscossione dei tributi comunali

a cura di Giacomo Spatazza
Fano, 09/11/2018



La riscossione dei tributi comunali: indice

- Lo strumento della compensazione nei tributi locali;
- L'accollo dei debiti tributari;
- Atti propedeutici alla riscossione;
- Strumenti per la gestione della fase pre-coattiva;
- Attivazione della riscossione coattiva: termine di decadenza;
- La riscossione in pendenza di giudizio;
- La RISCOSSIONE COATTIVA: potestà regolamentare accertamento e riscossione/forme di gestione del la riscossione/il “vecchio” sistema Equitalia e la previsione di uscita dei Comuni/La nuova Agenzia Entrate Riscossione/l'affidamento;
- La peculiarità della riscossione pubblica in Sicilia;
- L'ingiunzione fiscale;
- Le misure cautelari (fermo amministrativo, ipoteca)
- Le azioni esecutive (pignoramento immobiliare, pignoramento presso terzi)
- Le inesigibilità: comunicazioni di discarico per inesigibilità/ inesigibilità nella riscossione tramite ingiunzione;
- Le scelte del comune sulla riscossione coattiva: ruolo o ingiunzione?
- Bando di gara per l'affidamento della riscossione: criticità

Comma 161, art. 1, L. 296/2006

“Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla **rettifica** delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all’**accertamento d’ufficio** delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d’ufficio devono essere notificati, a pena decadenza, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati**. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472”.

(art. 17, D.Lgs 472/1997: dal 01/10/2011 le sanzioni devono essere irrogate con atto contestuale all’avviso d’accertamento)

Comma 162, art. 1, L. 296/2006

elementi essenziali dell'avviso d'accertamento

“Gli avvisi di accertamento in rettifica e d’ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama, salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Gli avvisi devono contenere, altresì, l’indicazione dell’ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all’atto notificato, del responsabile del procedimento, dell’organo o dell’autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell’atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell’organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall’ente locale per la gestione del tributo”.

compensazione tra debiti e crediti tributari

“Art. 8, comma 1 L. 212/2000 “Statuto dei diritti del contribuente”
“L’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”

Comma 167, art. 1, L. 296/2006

Gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune **a titolo di tributi locali**”.

Si tratta di disposizione che riguarda “solamente” la compensazione fra tributi. I Comuni disciplinano le modalità di compensazione all’interno dei regolamenti che disciplinano i vari tributi e/o con il regolamento generale delle entrate tributarie (per le compensazioni fra tributi differenti).

Art. 23, D.Lgs 472/1997 (modificato con D.Lgs 158/2015) compensazione tra debiti tributari e crediti “anche” di altra natura

Art. 23. Sospensione dei rimborsi e compensazione

1. Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido **vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria**, il pagamento può essere **sospeso** se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché **non definitivi**. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.
2. In presenza di **provvedimento definitivo**, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la **compensazione del debito**.
3. I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono **impugnabili avanti alla commissione tributaria**, che può disporre la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
4. **Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie**, è ammessa azione **avanti al tribunale**, cui è rimesso il potere di sospensione

Art. 23 D.Lgs 472/1997

Cassazione Civile Sent. n. 16535 del 14-07-2010

Per l'ampiezza e la genericità delle espressioni usate, nonché per le finalità che ha inteso perseguire, il *D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23*, deve essere letto nel senso che esso si riferisce a qualsiasi tipo di pagamento, concedendo all'Amministrazione la facoltà di sospenderne l'esecuzione per il solo fatto dell'avvenuta emissione di un atto di contestazione o d'irrogazione di sanzioni.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 08-04-2015, n. 6980

Per dimostrare **l'applicabilità dell'art. 23 a tutti i crediti di natura tributaria**, e non solo all'ambito sanzionatorio, la Corte ha preso come riferimento la disciplina del fermo amministrativo: il fermo amministrativo è esteso alla generalità delle ragioni di credito vantate dall'amministrazione statale, e non subisce limitazioni particolari. Il potere di sospensione previsto dall'art. 23, avendo la stessa natura e funzione del fermo amministrativo, condivide con il fermo la medesima tensione alla generalità dei crediti, si intende in campo tributario. Rappresentando la disciplina specifica in materia tributaria del fermo amministrativo, la norma di cui all'art. 23, non può riguardare quindi solo il credito sanzionatorio, ma deve concernere anche quello specificatamente tributario, in modo da comprendere la generalità dei crediti vantati dall'amministrazione finanziaria

L'accollo nel diritto civile

Contratto con il quale il debitore (detto accollato) e un terzo (accollante) stabiliscono che quest'ultimo si impegni a pagare il debito che il primo ha assunto nei confronti del suo creditore (accollatario).

Dispositivo dell'art. 1273 Codice civile

Se il debitore e un terzo convengono che questi assuma il debito dell'altro, il creditore può **aderire** alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore.

➤ L'adesione del creditore importa **liberazione del debitore originario solo se ciò costituisce condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo** (accollo liberatorio).

➤ Se non vi è liberazione del debitore, questi rimane obbligato in solido col terzo (accollo cumulativo).

In ogni caso il terzo è obbligato verso il creditore che ha aderito alla stipulazione nei limiti in cui ha assunto il debito, e può opporre al creditore le eccezioni fondate sul contratto in base al quale l'assunzione è avvenuta.

L'accollo nel diritto civile

- L'accollo è quindi un accordo bilaterale tra debitore originario e terzo accollante, efficace a prescindere dall'adesione del creditore, adesione che serve al creditore solo per rendere irrevocabile l'accordo nei suoi confronti. La norma disciplina l'accollo esterno, in base al quale l'accordo tra accollante ed accollato attribuisce al creditore il diritto di pretendere dall'accollante l'adempimento della prestazione. Si ritiene che sussista anche l'accollo interno, che si configura quando l'accordo non attribuisce alcun diritto a favore del creditore.
- Se il debitore originario è liberato l'accollo è liberatorio, altrimenti è cumulativo (cioè con responsabilità solidale).
- Se l'accollante ha assunto solo una parte del debito originario, egli è tenuto solo per quella parte.
- Possono essere opposte solo le eccezioni derivanti dal rapporto di provvista. Non possono essere opposte, invece, le eccezioni personali, quelle basate su fatti sopravvenuti all'accollo nonché la compensazione dei crediti del debitore originario con quelli del creditore (1272 c.c.).

L'accollo nel diritto tributario

Art. 8, comma 2, Legge 212/2000 “Statuto dei diritti del contribuente”

“E' ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario”.

Per l'applicazione dell'accollo ai tributi comunali occorre semplicemente inserire la previsione nel proprio **“Regolamento generale delle Entrate Tributarie”**.

Occorre naturalmente che l'accollante presenti dichiarazione al Comune, con la quale comunica l'accollo del debito altrui (o anche parte del debito).

Anche per i tributi comunali l'accollo è ammissibile esclusivamente “senza liberazione” del debitore originario.

Accollo e compensazione

ACCOLLO E COMPENSAZIONE : L’Agenzia delle entrate, nella risoluzione 140/2017, richiamando le indicazioni già fornite dalle sezioni unite della Cassazione (*cf*r sentenza, 28162/2008), rammenta, in primo luogo, che accollarsi il debito d’imposta altrui non vuol dire assumere la posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, che rimane sempre il medesimo, ma solo la qualità di obbligato (o coobbligato) in forza di un titolo negoziale. Tale circostanza non è priva di effetti sulle modalità di estinzione dell’obbligazione tributaria e, in particolare, sulla compensazione. Infatti, evidenzia l’Amministrazione finanziaria, allineandosi alla giurisprudenza espressasi in argomento, l’estinzione per compensazione del debito d’imposta:

- non è ammessa dalla legge, se non nei limiti nei quali è esplicitamente disciplinata, essendo la regola quella della non compensabilità;
- laddove possibile (come nelle ipotesi dei versamenti di cui all'articolo 17 del Dlgs 241/1997) è comunque limitata a ipotesi di crediti dello stesso periodo, operanti nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate. **Ne deriva, dunque, che nell’accollo del debito d’imposta altrui, in assenza dei requisiti appena descritti (a cominciare dalla mancanza di identità soggettiva tra titolare del debito e del contrapposto credito che si vorrebbe utilizzare per estinguerlo) la compensazione non può avere luogo e il debito andrà estinto impiegando denaro “fresco”.**

Atti propedeutici alla riscossione

- Le norme sui tributi locali prevedono l'inderogabilmente la necessità della notifica di un **AVVISO D' ACCERTAMENTO**

L'atto di accertamento, una volta divenuto definitivo, rappresenta il **titolo esecutivo**.

Cassazione n. 8764 del 7 ottobre 1996

L'ingiunzione o la cartella conservano l'efficacia di mero atto riproduttivo di quel titolo ma impugnabile solo per vizi propri e non anche per motivi attinenti la pretesa tributaria: se il titolo esecutivo è viziato, lo sarà anche l'ingiunzione o la cartella.

- Gli **avvisi di pagamento** (vedi avvisi TA RI) o i c.d. "**solleciti**" non rendono la pretesa definitiva e non rappresentano pertanto titolo esecutivo.

- Recentemente, nell'ottica di uno spirito di reciproca collaborazione con il contribuente e con la finalità di incentivare i pagamenti senza applicazione di ulteriori oneri a carico dei contribuenti, si stanno sviluppando sempre più frequentemente nuove forme di riscossione, legate alla fase intermedia intercorrente tra l'accertamento e l'avvio delle procedure per la riscossione coattiva del credito: la c.d. **RISCOSSIONE PRE-COATTIVA**

Gli Strumenti per la riscossione pre-coattiva

In relazione agli accertamenti divenuti definitivi, è possibile attivare la fase pre-coattiva, che potrà consentire di riscuotere una parte dei crediti prima di attivare la riscossione coattiva a mezzo di ingiunzione o ruolo.

Alcuni esempi:

- **INVIO DI SOLLECITI** di pagamento, con l'intimazione di attivare la riscossione coattiva in caso di mancato pagamento. Tali solleciti possono avere maggior efficacia se:
 - a) l'ente, dotato di banche-dati in grado di individuare beni del debitore “**potenzialmente aggredibili**”, appone l'**indicazione di tali beni nel sollecito** (ad es. indica la targa di un automezzo posseduto sul quale potrà iscrivere fermo amministrativo); tra gli strumenti disponibili, si segnala “**semplifisco**” – Portale del Federalismo fiscale
 - b) Viene indicata nel sollecito la **possibilità di rateizzare il debito**: a tal proposito occorre precisare, nei regolamenti, la possibilità di accedere alla rateizzazione anche una volta che l'atto è definitivo (o perlomeno evitare di indicare che l'atto definitivo non può più essere rateizzato). In tal senso è sicuramente utile approvare il Regolamento sulla Riscossione coattiva.

Gli Strumenti per la riscossione pre-coattiva

➤ Strumenti di **RISCOSSIONE di NATURA-PRIVATISTICA:**

Spesso le società di riscossione propongono agli enti strumenti alternativi per la fase pre-coattiva: accanto a lettere di sollecito, viene proposta la possibilità di **contattare telefonicamente i contribuenti** nella fase pre-coattiva.

In effetti esistono molte società, che si occupano di riscossione per soggetti privati (es. Banche o grandi società multi-utility), che hanno a disposizione le banche dati telefoniche (cellulari compresi).

Vista la natura privatistica di tali azioni:

- Occorrere consultare preventivamente le Amministrazioni e specificare dettagliatamente le modalità di esercizio di tali azioni in sede di affidamento;
- Monitorare lo svolgimento di tali azioni ovvero strutturarle in modo che l'Ufficio Tributi sia coinvolto insieme alla società di riscossione (es. lettera e telefonata dovranno indicare di prendere contatto con l'Ufficio Tributi).

Attivazione della riscossione coattiva: termine di decadenza

Comma 163, art. 1, L. 296/2006

“Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo”

Vale sia per le ingiunzioni che per le cartelle emesse a seguito di ruolo.

Per i ruoli: **ATTENZIONE** al termine di cui all' art. 19, comma 2 del D. Lgs. 112/1999 (l'agente nazionale ha nove mesi per notificare la cartella dalla consegna del ruolo)

La riscossione in pendenza di giudizio

In caso di proposizione del ricorso senza che sia stata chiesta o ottenuta la sospensione dell'atto, e senza che il contribuente abbia ottemperato al pagamento dell'atto impugnato, si pone il problema relativo alla possibilità di attivare comunque la riscossione coattiva.

L'art. 1, comma 163 della L. 296/2006 non obbliga il comune ad attivare la riscossione coattiva in pendenza di giudizio. Tuttavia la lunghezza dei processi tributari, talvolta, richiede di agire più rapidamente: si pone pertanto il problema relativo all'applicabilità dell'art. 68 del D.Lgs 546/1992 ai tributi comunali.

L'art. 68 prevede che “anche in deroga” a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, **nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto del giudizio**, il tributo e i relativi interessi devono essere pagati:

- per i 2/3 dopo la sentenza della CTP che respinge il ricorso;
- per l'ammontare risultante dalla sentenza della CTP, e comunque non oltre i 2/3, se la sentenza accoglie parzialmente il ricorso;
- Per il residuo ammontare determinato nella sentenza della CTR.

Se il ricorso viene accolto in CTR, il tributo corrisposto in eccedenza (in base alla sentenza della CTP) dovrà essere rimborsato con gli interessi legali entro 90 giorni dalla notifica della sentenza.

La riscossione in pendenza di giudizio

In merito all'applicabilità dell'art. 68 ai tributi comunali:

- nessun dubbio sussiste sull'applicabilità dell'art. 68 alle **sanzioni**: l'art. 19 del D.Lgs 472/1997 prevede espressamente l'applicabilità dell'art. 68 alle sanzioni “anche nei casi di riscossione frazionata”;
- per i **tributi comunali (e relativi interessi)** invece la questione è stata oggetto di pronunce discordanti da parte della giurisprudenza di legittimità:
 - ✓ Cass. n. 14821 del 18/06/2010: legittima l'applicabilità dell'art. 68 in materia di ICI;
 - ✓ Cass. n. 2199 del 16/02/2012: art. 68 non applicabile all'ICI perché non si tratta di tributo a riscossione frazionata, per cui in pendenza di giudizio il comune è legittimato a riscuotere per intero e il contribuente chiederà eventualmente il rimborso dopo la sentenza passata in giudicato;
 - ✓ Cass. n. 6921 del 20/03/2013: applicabilità a tutti i tributi dei limiti indicati nell'art. 68. Rinvio alle Sezioni Unite.
 - ✓ Cass. n. 30170 del 15/12/2017: art. 68 non applicabile all'ICI perché non si tratta di tributo a riscossione frazionata, per cui in pendenza di giudizio il comune è legittimato a riscuotere per intero il tributo.

Vi è dunque la possibilità di porre in riscossione i tributi comunali per intero, compresi gli interessi, ad eccezione delle sanzioni a cui si ritiene applicabile l'art. 68 del D.Lgs 546/1992

Art. 52, comma 5 D.Lgs 446/1997 Potestà regolamentare in materia di accertamento e riscossione

I regolamenti, per quanto attiene all'accertamento e alla riscossione dei tributi e delle altre entrate, sono informati ai seguenti criteri:

a) l'accertamento dei tributi può essere effettuato dall'ente locale anche nelle forme associate previste negli articoli 24, 25, 26 e 28 della legge 8 giugno 1990, n.142 (ora art. 30-35 D.Lgs 267/2000);

b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le entrate, le relative attività sono affidate, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali, a:

1) i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1;

2) gli operatori degli Stati membri stabiliti in un Paese dell'Unione europea che esercitano le menzionate attività, i quali devono presentare una certificazione rilasciata dalla competente autorità del loro Stato di stabilimento dalla quale deve risultare la sussistenza di requisiti equivalenti a quelli previsti dalla normativa italiana di settore;

... potestà regolamentare

- 3)** la società a capitale interamente pubblico, di cui all'articolo 113, comma 5, lettera c), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, mediante convenzione, a condizione: che l'ente titolare del capitale sociale eserciti sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi; che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente che la controlla; che svolga la propria attività solo nell'ambito territoriale di pertinenza dell'ente che la controlla;
- 4)** le società di cui all'articolo 113, comma 5, lettera b), del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, iscritte nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1, del presente decreto, i cui soci privati siano scelti, nel rispetto della disciplina e dei principi comunitari, tra i soggetti di cui ai numeri 1) e 2) della presente lettera, a condizione che l'affidamento dei servizi di accertamento e di riscossione dei tributi e delle entrate avvenga sulla base di procedure ad evidenza pubblica.
- c)** l'affidamento di cui alla precedente lettera b) non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente;
- d)** il visto di esecutività sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, in ogni caso, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione.

Forme di gestione di accertamento e riscossione

- Gestione diretta;
 - Gestione associata;
 - Società in house;
 - Società miste con il socio privato iscritto all'albo previsto dall'art. 53 ed affidamento con procedura ad evidenza pubblica;
 - Soggetti privati iscritti all'albo mediante procedura ad evidenza pubblica;
 - Operatori degli Stati membri stabiliti in un Paese UE.
-
- A questi si aggiunge, per la riscossione, l'agente nazionale - Agenzia Entrate riscossione – a cui l'ente locale, con apposita delibera, può affidare la riscossione delle proprie entrate.

Riscossione tramite società pubblica: EQUITALIA

D.L. 203/2005 ARTICOLO 3: AFFIDAVA LA FUNZIONE PUBBLICA DI RISCOSSIONE AD AGENZIA DELLE ENTRATE CHE LA ESERCITAVA TRAMITE UNA SOCIETA' PUBBLICA

Inizialmente tramite la società RISCOSSIONE SPA (51% capitale Agenzia Entrate 49% INPS)

➤ **EQUITALIA + RISCOSSIONE SICILIA SPA + SCORPORATE**

Entro il 31/12/2010 la società pubblica avrebbe dovuto completare l'acquisizione delle società di riscossione tramite il riacquisto delle azioni cedute, per poi arrivare ad un REGIME CONCORRENZIALE ANCHE PER IL RUOLO/CARTELLA

- EQUITALIA NORD
- EQUITALIA CENTRO
- EQUITALIA SUD
- EQUITALIA SPA
- EQUITALIA GIUSTIZIA

La previsione dell' uscita di Equitalia per accertamento/riscossione delle entrate dei comuni

Il D.L. 70/2011, convertito dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, modificato dall'art. 9, comma 4, del decreto legge n. 174 del 2012, all'art. 7 comma 2, **lett. gg- ter)** prevedeva che: “a decorrere dal 30 giugno 2013, in deroga alle vigenti disposizioni, la società Equitalia Spa, nonché le società per azioni dalla stessa partecipate ai sensi dell'articolo 3, comma 7, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e la società Riscossione Sicilia Spa cessano di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, **dei comuni e delle società da essi partecipate”**.

Termine prorogato diverse volte ... fino al 31/12/2016....poi al 30/06/2017

La previsione della riscossione delle entrate comunali tramite ingiunzione

Il comma **gg -quater** dell'art. 7 comma 2 del d.l. 70/2011 stabilisce che: a decorrere dalla data di cui alla lettera gg-ter), i comuni effettuano la riscossione coattiva delle proprie entrate, anche 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, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare.

D.L. 193/2016: soppressione di Equitalia e nuova Agenzia Entrate Riscossione

Il D.L.22/10/2016, n. 193, convertito dalla legge 01/12/2016, n. 225 all'art. 1, a far data dal 1 luglio 2017, ha sciolto Equitalia e le sue partecipate (ad eccezione di Equitalia Giustizia), ed ha attribuito le funzioni di riscossione alla nuova **Agenzia delle Entrate-Riscossione**, un ente pubblico economico, ente strumentale dell'Agencia delle entrate, sottoposto all'indirizzo ed alla vigilanza del MEF

Il nuovo soggetto Agenzia Entrate Riscossione:

- Subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia;
- Assume la qualifica di agente della riscossione sulla base delle disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
- A decorrere **dal 1° luglio 2017, le amministrazioni locali di cui all'articolo 1, comma 3, possono deliberare di affidare al soggetto preposto alla riscossione nazionale le attività di riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali proprie e, fermo restando quanto previsto dall'articolo 17, commi 3-bis e 3-ter, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, delle società da esse partecipate (Modifica introdotta dal D.L. 50/2017, art.35)**

Soggetti ammessi alla riscossione mediante ruolo

L'art. 1, comma 3 del D.L. n. 193 del 2016, così come modificato dal D.L. n. 50 del 2017, prevede espressamente che il nuovo soggetto può “*anche svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali delle amministrazioni locali, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, con esclusione delle società di riscossione, e, fermo restando quanto previsto dall'art. 17, commi 3-bis e 3-ter, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, delle società da esse partecipate*” (occorre l'autorizzazione del Ministero per spa pubbliche)

L'art. 1, comma 3 della legge 196 del 2009, nel definire le amministrazioni pubbliche, effettua anche un rinvio alle amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2 del D.lgs. n. 165 del 2001, per cui la gamma di soggetti ammessi è molto ampia.

Pertanto:

- fino al 30/06/2017 Equitalia (poi il soggetto subentrante nei rapporti pendenti) riscuotono ex lege a seguito della semplice consegna del ruolo;
- dal 01/07/2017 Agenzia Entrate Riscossione riscuote solo previa delibera di affidamento;

Le peculiarità della Riscossione pubblica in Sicilia

- ✓ Il servizio regionale di riscossione siciliano, storicamente, si è sviluppato come **sistema parallelo a quello nazionale**;
- ✓ Con l'art., L. R. 19/2005 veniva recepito l'art. 3 del D.L. 203/2005 e si passava dall'affidamento in concessione a soggetti privati alla riscossione dell'Amministrazione Finanziaria, che la esercitava mediante società pubblica costituita ad hoc;
- ✓ Il 06/04/2006 viene costituita **Riscossione Sicilia Spa** (Regione Sicilia 60% e Agenzia Entrate 40%);
- ✓ Dopo varie cessioni di quote di Riscossione Sicilia Spa (anche a Banca Monte Paschi) , con Decreto Assessoriale 28/09/2011, la partecipata "Serit Spa", con un'operazione di fusione per incorporazione "inversa", incorpora Riscossione Sicilia Spa e ne assume la denominazione sociale;... poi la Regione Sicilia acquista quote azionarie da Equitalia (e la Regione arriva così a detenere circa 99% delle azioni);

Le peculiarità della Riscossione pubblica in Sicilia

- ✓ Giunta regionale: con delibera n. 288 del 07/07/2017 ha affidato a Riscossione Sicilia Spa la riscossione coattiva, per i ruoli destinati ai residenti in regione, e ad Agenzia Entrate Riscossione, per i ruoli destinati ai residenti fuori regione;
- ✓ Con la Legge 11/08/2017, art. 28, si autorizza il Governo regionale ad avviare le procedure di liquidazione della società Riscossione Sicilia Spa in attuazione dell'art. 1 del D.L. 193/2016: entro il 31/12/2018 la Regione Sicilia dovrà convenire con il MEF il completo trasferimento delle funzioni da Riscossione Sicilia Spa ad Agenzia Entrate Riscossione;
- ✓ Sorgono problemi legati al “passaggio “dei dipendenti di Riscossione Spa ad Agenzia Entrate Riscossione (passaggio automatico possibile senza concorso?...);

Anche i Comuni, per poter trasmettere i ruoli destinati a residenti nella Regione Sicilia, devono fare una delibera di affidamento a Riscossione Sicilia Spa.

Nel caso di riscossione tramite ruolo i Comuni dovranno pertanto deliberare un duplice affidamento: ad AdER e a Riscossione Sicilia Spa.

L'affidamento ad Agenzia delle entrate è esclusivo?

Su questo tema si sono registrate opinioni discordanti.

IFEL, con nota del 14/06/2017, ha precisato che:

➤ non occorre adottare alcuna convenzione specifica, perché le condizioni di svolgimento del servizio-riscossione sono regolate, sia in termini di costo che di rendicontazione, dalle disposizioni che erano state applicate per Equitalia;

➤ La delibera di affidamento ad Agenzia Entrate Riscossione non impegna il comune ad affidare “in via esclusiva” tutte le proprie entrate: l'ente può decidere legittimamente di utilizzare alternativamente sia il ruolo che l'ingiunzione di cui al R.D. 639/1910, in coerenza con le proprie previsioni regolamentari e con la propria struttura organizzativa;

Il Regolamento della Riscossione coattiva

Salvo il caso di affidamento integrale ed esclusivo ad Agenzia Entrate Riscossione, è importante deliberare il **Regolamento della Riscossione coattiva**:

- Per dettare le linee di indirizzo generali sulla gestione della riscossione coattiva:
 - a) i criteri in base ai quali il comune riscuote tramite ingiunzione ovvero tramite ruolo (es. differenziazione per tipologia entrate ovvero per importo del credito);
 - b) Individuare le tappe del processo e definire le responsabilità, anche dei concessionari;

- Per definire i criteri operativi, che anche i concessionari devono rispettare, in merito all'aggio da applicare a carico del debitore per le spese di riscossione, agli interessi, alle regole per la concessione delle rateizzazioni, alle spese per le procedure esecutive e cautelari, alle spese postali, alle inesigibilità;

La riscossione tramite ingiunzione

L'ingiunzione è un **titolo esecutivo speciale** unilateralmente formato dalla Pubblica Amministrazione. *Il titolo esecutivo è requisito necessario per avviare le azione esecutive e cautelari.*

Il titolo esecutivo garantisce le caratteristiche di certezza, liquidità ed esigibilità del credito.

Ai sensi dell'art. 474 c.p.c, comma 2 , sono titoli esecutivi:

- a) le sentenze, i provvedimenti e gli altri atti ai quali la legge attribuisce espressamente efficacia esecutiva;*
- b) le scritture private autenticate, relativamente alle obbligazioni di somme di denaro in esse contenute, le cambiali e gli altri titoli di credito ai quali la legge attribuisce espressamente la stessa efficacia*
- c) gli atti ricevuti da notaio o da altro pubblico ufficiale*

L'art. 2 del RD 639/1910 dispone che *“il procedimento di coazione comincia con l'ingiunzione, la quale consiste nell'ordine emesso dal competente ufficio dell'ente creditore di pagare entro trenta giorni, sotto pena degli atti esecutivi, la somma dovuta”*

Si tratta di un ordine di pagamento preordinato all'espropriazione dei beni del debitore.

L'ingiunzione: vidimazione e notificazione

Visto di esecutorietà

La vidimazione e l'esecutorietà dell'ingiunzione, originariamente riservate al pretore (art.2), è ora apposta dal **Funzionario Responsabile del servizio** (modifica apportata con l'art. 229 della L.51/1998). Per i Tributi dal Funzionario Responsabile del Tributo.

Notificazione

Il R.D. 639/1910 indicava l'Ufficiale giudiziario quale soggetto competente. Oggi si applicano le disposizione di cui all' **Articolo 12 legge 890/1982**: le norme sulla **notificazione degli atti giudiziari a mezzo della posta** sono applicabili alla notificazione degli atti adottati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, e successive modificazioni, da parte dell'ufficio che adotta l'atto stesso.

- L'art. 14 della legge 890/1982 stabilisce poi che la notifica degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente può eseguirsi a mezzo posta direttamente dagli uffici finanziari, nonchè, ove ciò risulti impossibile a cura degli ufficiali giudiziari, dei **messi comunali**.

PERCIO': notifica tramite raccomandata giudiziaria (busta verde), messo notificatore, ovvero tramite pec (regole de CAD come modificato dal D.Lgs 217/2017)

Dubbi sulla legittimità della notifica tramite raccomandata A.R. (comma 161, L. 296/2006 solo per gli accertamenti)

Ingiunzione: i requisiti dell'atto

- Indicazione del funzionario responsabile del procedimento (D.L. 248/2007 art. 36, comma 4-ter – disposizione scritta per i ruoli, valida anche per le ingiunzioni);
- Indicazione dell'Ufficio presso cui è possibile ottenere informazioni;
- Richiamo all'atto di accertamento che ha originato l'ingiunzione (dettaglio importi);
- Indicazione dell'Ufficio presso cui è possibile presentare istanza di riesame in autotutela
- Indicazione dell'autorità giudiziaria presso cui è possibile impugnare l'atto, nonché i termini e le modalità del ricorso;
- La sottoscrizione del Funzionario Responsabile

Ingiunzione rinforzata

Il comma **gg -quater** dell'art. 7 comma 2 del d.l. 70/2011 "...i comuni effettuano la riscossione **nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973,n. 602**, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare”

Pertanto il soggetto agente, in caso di mancato pagamento dell' ingiunzione, il Comune può attivare:

AZIONI CAUTELARI: FERMO AMMINISTRATIVO
IPOTECA

AZIONI ESECUTIVE: PIGNORAMENTO IMMOBILIARE
PIGNORAMENTO DI CREDITI e BENI PRESSO TERZI

Comunicazioni per i crediti fino a 1000 Euro

Legge 24 dicembre 2012, n. 228 - Art. 1, comma 544

In tutti i casi di riscossione coattiva di debiti fino a mille euro (SIA TRAMITE RUOLO CHE TRAMITE INGIUNZIONE DI PAGAMENTO) ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, intrapresa successivamente alla data di entrata in vigore della presente disposizione, **non si procede alle azioni cautelari ed esecutive prima del decorso di centoventi giorni dall'invio**, mediante posta ordinaria, di una **comunicazione contenente il dettaglio delle iscrizioni a ruolo.**

SOLO PER LA RISCOSSIONE TRAMITE RUOLO: La disposizione non si applica qualora l'ente creditore abbia notificato al debitore, ai sensi del comma 539 dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012, la comunicazione di inidoneità della documentazione prodotta per la sospensione della riscossione. Si tratta di quella procedura prevista in relazione alla notifica della prima cartella o di azione cautelare/esecutiva, per la quale il debitore può presentare dichiarazione all'agente nazionale attestante difetti dell'atto che ha generato il ruolo e chiederne la sospensione. In tal caso il concessionario trasmette la richiesta all'ente creditore che ha l'obbligo di rispondere: in assenza di risposta entro 220 giorni il debitore è automaticamente scaricato.

Le azioni cautelari: il fermo amministrativo

Il **fermo amministrativo** e l'**ipoteca** hanno la funzione di “conservare” il bene o i beni del debitore a garanzia del debito, allo scopo di poterli assoggettare, in un secondo momento, ad esecuzione forzata.

Il Fermo Amministrativo

L'art. 86 del D.P.R. n. 602/73 prevede che decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza.

La procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di una **comunicazione preventiva (c.d. “preavviso di fermo”)** contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine, dimostrino che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione.

Le misure cautelari: il fermo amministrativo

L'iscrizione del fermo amministrativo produce i seguenti effetti:

- Il veicolo soggetto a fermo non può circolare;
- Nel caso in cui il veicolo sottoposto a fermo venga trovato a circolare, saranno applicate le sanzioni amministrative previste dall'Art. 214 del D.Lgs. 285/92, da un minimo di euro 714 ad un massimo di euro 3.086;
- In caso di sinistro verificatosi con il veicolo soggetto a fermo, la compagnia assicuratrice, a seconda delle condizioni contrattuali sottoscritte, potrà eventualmente esercitare il diritto di rivalsa sull'assicurato.

La cancellazione dell'iscrizione del fermo:

- è subordinata all'integrale pagamento del debito oltre agli interessi per ritardato pagamento ed alle ulteriori spese esecutive;
- viene effettuata a cura del contribuente presso il PRA, esibendo la revoca rilasciata dall'ente che ha iscritto il fermo (senza dover corrispondere ulteriori spese - art. 7 comma 2 gg-octies del D.L. 70/2011)

Le azioni cautelari: l'ipoteca

Art 77 DPR. 602/73

1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

1-bis L'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1, anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2, purchè l'importo complessivo del credito per cui si procede **non sia inferiore complessivamente a ventimila euro;**

2. Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorso sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione.

Le misure cautelari: l'ipoteca

OBBLIGO DI COMUNICAZIONE PREVENTIVA

2-bis (legge 106/2011) L'agente della riscossione e' tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una **comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca.**

IPOTECA ESATTORIALE E INGIUNZIONE

L'applicazione dell'ipoteca sulla base del titolo costituito dall'ingiunzione è stata oggetto di controversie tra comuni e conservatorie locali: le conservatorie, sulla base della circolare 4/T 2008 Agenzia Territorio, e di alcune sentenze favorevoli, sostenevano che l'ingiunzione non fosse un titolo idoneo per l'iscrizione dell'ipoteca e per l'applicazione delle esenzioni di cui agli artt. 47 e 47-bis del DPR 602.

La soluzione pare essere arrivata con la risoluzione Agenzia Entrate 149/E del 12/12/2017, con la quale si ritiene legittima l'iscrizione ipotecaria sulla base del titolo costituito dall' "ingiunzione" in esenzione di spese. Tuttavia la questione non pare definitivamente risolta e le conservatorie possono creare ostacoli.

Azioni esecutive: il pignoramento immobiliare

Il **pignoramento** è l'ingiunzione che l'ufficiale giudiziario fa al debitore di astenersi da ogni atto diretto a sottrarre alla garanzia del credito i beni a esso assoggettati e i frutti di essi, con l'avvertimento che qualsiasi atto sarà invalido (art. 492 c.p.c.). È disciplinato dal Libro III del c.p.c. (artt. da 491 a 497).

PIGNORAMENTO IMMOBILIARE (ART. 76 DPR 602/1973)

Ferma la facoltà di intervento ai sensi dell'articolo 499 c.p.c (**intervento nell'esecuzione dei creditori con titolo esecutivo**) del codice di procedura civile, l'agente della riscossione:

- a) non dà corso all'espropriazione se l'unico immobile di proprietà del debitore, con esclusione delle abitazioni di lusso aventi le caratteristiche individuate dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, e comunque dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 e A/9, e' adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente (modificato con D.L. 69/2013);
- b) nei casi diversi da quello di cui alla lettera a), può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui procede supera centoventimila euro. L'espropriazione può essere avviata se e' stata iscritta l'ipoteca di cui all'articolo 77 e sono decorsi almeno sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto";

Azioni esecutive: il pignoramento immobiliare

L'agente della riscossione non procede all'espropriazione immobiliare se il valore del bene, determinato a norma dell'articolo 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore all'importo indicato nel comma 1.

Il pignoramento immobiliare è un'azione esecutiva molto difficile da esperire e sono veramente pochi i casi di pignoramenti immobiliari da parte di Comuni:

- Visti i limiti imposti dalla modifica dell'art. 77 apportata con L. 98/2013;
- Visto che spesso ci sono già ipoteche di banche di primo grado;
- Molto più spesso gli enti locali intervengono in un pignoramento già iniziato da un altro creditore (Banche).... Anche in questo caso, spesso, senza risultato!

N.B. Le esecuzioni dei pignoramenti immobiliari necessitano dell'intervento dell'Ufficiale della Riscossione di cui all'art. 42 del D.Lgs 112/1999 (che esercita le funzioni dell'ufficiale giudiziario).

In caso di riscossione diretta (quindi anche nell'ipotesi di affidamento "in appalto" dei servizi di propedeutici alla riscossione) occorre l'atto di nomina dell'Ufficiale della Riscossione da parte del Sindaco.

Azioni esecutive: il pignoramento presso terzi

L'art. 543. c.p.c. prevede che il pignoramento presso terzi si esegua mediante atto notificato personalmente al terzo e al debitore. L'atto deve contenere:

- L'intimazione al terzo di non disporre delle cose indicate
- La citazione del terzo e del debitore a comparire davanti al giudice per rendere la dichiarazione di quantità

Il DPR 602/1973 distingue due tipi di pignoramento presso terzi:

- a) Quello di fitti e pigioni (artt. 72, 72-bis, 72-ter);
- b) Quello di cose del debitore in possesso di terzi (art. 73)

Per il pignoramento presso terzi, sia di fitti e pigioni sia di cose del debitore in possesso di terzi, può risultare necessaria la dichiarazione stragiudiziale

75-bis. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, l'agente della riscossione, prima di procedere ai sensi degli articoli 72 e 72-bis del presente decreto e degli articoli 543 e seguenti del codice di procedura civile ed anche simultaneamente all'adozione delle azioni esecutive e cautelari previste nel presente decreto, può chiedere a soggetti terzi, debitori del soggetto che è iscritto a ruolo o dei coobbligati, di indicare per iscritto, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore.

Pignoramento crediti presso terzi

1. Salvo che per i crediti pensionistici e fermo restando quanto previsto dall'articolo 545, commi quarto, quinto e sesto, del codice di procedura civile, e dall'articolo 72-ter del presente decreto (stipendi), l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi può contenere, in luogo della citazione di cui all'articolo 543, secondo comma, numero 4, dello stesso codice di procedura civile, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede:

a) nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento, per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica; (344)

b) alle rispettive scadenze, per le restanti somme. (343)

1-bis. L'atto di cui al comma 1 può essere redatto anche da dipendenti dell'agente della riscossione procedente non abilitati all'esercizio delle funzioni di ufficiale della riscossione e, in tal caso, reca l'indicazione a stampa dello stesso agente della riscossione e non è soggetto all'annotazione di cui all'articolo 44, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

(342) – cioè non necessita dell'intervento dell'Ufficiale della Riscossione -

2. Nel caso di inottemperanza all'ordine di pagamento, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 72, comma 2 (citazione del terzo e del debitore secondo le norme del c.p.c.).

Limiti di pignorabilità

1. Le somme dovute a titolo di **stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego**, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, possono essere pignorate dall'agente della riscossione in misura pari ad **un decimo per importi fino a 2.500 euro** e in misura pari ad un **settimo per importi superiori a 2.500 euro e non superiori a 5.000 euro**.

2. Resta ferma la misura di cui all'articolo 545, quarto comma, del codice di procedura civile, se le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, superano i cinquemila euro (“**il quinto dello stipendio**”).

2-bis. Nel caso di accredito delle somme di cui ai commi 1 e 2 sul conto corrente intestato al debitore, gli obblighi del terzo pignorato non si estendono all'ultimo emolumento accreditato allo stesso titolo. (346)

2-ter. Ai medesimi fini previsti dai commi precedenti, l'Agenzia delle entrate acquisisce le informazioni relative ai rapporti di lavoro o di impiego, accedendo direttamente, in via telematica, alle specifiche banche dati dell'Istituto nazionale della previdenza sociale.

Pignoramento di cose del debitore in possesso di terzi

Salvo quanto previsto dal comma 1-bis, se il terzo, presso il quale il concessionario ha proceduto al pignoramento, si dichiara o è dichiarato possessore di beni appartenenti al debitore iscritto a ruolo o ai coobbligati, il giudice dell'esecuzione ordina la consegna dei beni stessi al concessionario , che procede alla vendita secondo le norme del presente titolo.

1-bis. Il pignoramento dei beni di cui al comma 1 del presente articolo può essere effettuato dall'agente della riscossione anche con le modalità previste dall'articolo 72-bis; in tal caso, lo stesso agente della riscossione rivolge un ordine di consegna di tali beni al terzo, che adempie entro il termine di trenta giorni, e successivamente procede alla vendita.

Le inesigibilità (ruoli consegnati all'agente nazionale Equitalia/ Agenzia E-Riscossione)

Discarico per inesigibilità – Art. 19, D.Lgs. 112/1999

1. Ai fini del discarico delle quote iscritte a ruolo il concessionario trasmette, anche in via telematica, all'ente creditore una comunicazione di inesigibilità.

Tale comunicazione viene redatta e trasmessa con le modalità stabilite dal MEF entro il terzo anno successivo alla consegna del ruolo, fatto salvo

quanto diversamente previsto da specifiche disposizioni di legge. La comunicazione è trasmessa anche se, alla scadenza di tale termine, le quote sono interessate da procedure di esecutive o cautelari avviate, da contenzioso pendente, da accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali e previdenziali in corso, da insinuazioni in procedure concorsuali ancora aperte, ovvero da dilazioni in corso concesse ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/1973. In tale caso, la comunicazione assume valore informativo e deve essere integrata entro il 31/12 dell'anno di chiusura delle attività in corso ove la quota non sia integralmente riscossa.

REGOLA GENERALE: trasmissione entro 3 anni dalla consegna (data del visto esecutorietà) salvo diverse disposizioni di legge ...vedi



Le comunicazioni di inesigibilità

EQUITALIA-AGENZIA ENTRATE RISCOSSIONE

All'articolo 1, comma 684, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, il primo periodo e' sostituito dal seguente: "*Le comunicazioni di inesigibilità relative alle quote affidate agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, anche da soggetti creditori che hanno cessato o cessano di avvalersi delle società del Gruppo Equitalia ovvero dell'Agazia delle entrate-Riscossione, sono presentate, per i ruoli consegnati negli anni **2016 e 2017, entro il 31 dicembre 2026** e, per quelli consegnati fino al 31 dicembre 2015, per singole annualità di consegna partendo dalla più recente, entro il 31 dicembre di ciascun anno successivo al 2026*".

D.L. 119/2018 "PACE FISCALE": ENNESIMA PROROGA ... ADDIRITTURA DI 5 ANNI!!

Se la regola ordinaria è 3 anni dall'anno di affidamento, per il 2017 diventa 9 anni, per il 2016 diventa 10 anni ... per il 2000 diventa 41 anni!

Comma 688. Le quote inesigibili, di valore inferiore o pari a 300 euro, con esclusione di quelle afferenti alle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, non sono assoggettate al controllo di cui al citato articolo 19.

Cause di perdita del diritto al discarico

L'art. 19 del D.Lgs 112/1999 stabilisce che costituiscono causa di perdita del diritto al discarico:

- a) la mancata notificazione imputabile al concessionario della cartella di pagamento, prima del decorso del nono mese successivo alla consegna del ruolo e nel caso previsto dall' articolo 32, comma 2, lettera b), del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, entro il terzo mese successivo all'ultima rata indicata nel ruolo;
- b) ~~abrogato;~~
- c) la mancata presentazione della comunicazione di inesigibilità prevista dal comma 1 entro i termini stabiliti dalla legge;
- d) il mancato svolgimento dell'azione esecutiva, diversa dall'espropriazione mobiliare (modifica introdotta dall'art. 23 comma 343, del D.L. 98/2011), su tutti i beni del contribuente la cui esistenza, al momento del pignoramento, risultava dal sistema informativo del Ministero delle finanze, a meno che i beni pignorati non fossero di valore pari al doppio del credito iscritto a ruolo, nonché sui nuovi beni la cui esistenza è stata comunicata dall'ufficio ai sensi del comma 4;
- d-bis) il mancato svolgimento delle attività conseguenti alle segnalazioni di azioni esecutive e cautelari effettuate dall'ufficio ai sensi del comma 4;
- e) la mancata riscossione delle somme iscritte a ruolo per vizi ed irregolarità compiute dal Concessionario nell'attività di notifica della cartella di pagamento e nell'ambito della procedura esecutiva, salvo che gli stessi Concessionari non dimostrino che tali vizi ed irregolarità non hanno influito sull'esito della procedura o che non pregiudicano, in ogni caso, l'azione di recupero.

Discarico per inesigibilità

Per le quote contenute nelle comunicazioni di inesigibilità che non sono soggette a successiva integrazione, presentate in uno stesso anno solare, **l'agente della riscossione è automaticamente scaricato decorso il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, fatte salve quelle per le quali l'ente creditore abbia, entro tale termine, avviato l'attività di controllo ai sensi dell'articolo 20.** In tal caso saranno a carico dell'Ente le spese per le procedure esecutive e cautelari da parte degli agenti della riscossione, a carico del debitore, nella misura fissata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che individua anche le tipologie di spesa oggetto di rimborso.

L'ente potrà procedere con i controlli: l'art. 20, comma 2 prevede che i controlli andranno eseguiti “..di norma, in misura non superiore al 5 per cento delle quote comprese nelle comunicazioni di inesigibilità..” (?)

Art. 20: **L'ufficio dell'ente creditore dà impulso alla procedura di controllo con la notifica, all'agente della riscossione competente, della comunicazione di avvio del procedimento,** nella quale può contestualmente chiedere la trasmissione della documentazione ai sensi dell' *articolo 19 , comma 6. Lo stesso ufficio, se ritiene non rispettate le disposizioni dell' articolo 19 , comma 2, lettere a), d), d-bis) ed e), entro centottanta giorni dalla comunicazione di avvio del procedimento, o, se richiesta, dalla trasmissione, ai sensi dell' articolo 19 , comma 6, della documentazione, notifica, a pena di decadenza, apposito atto di contestazione all'agente della riscossione, che non oltre i successivi novanta giorni può produrre osservazioni.*

Discarico per inesigibilità

L'atto di contestazione deve contenere, a pena di nullità, l'esposizione analitica delle omissioni e dei vizi o delle irregolarità riscontrati in rapporto alla descrizione delle corrette modalità di svolgimento dell'attività.

Decorso tale termine, l'ufficio, a pena di decadenza, **entro sessanta giorni, ammette o rifiuta il discarico con provvedimento a carattere definitivo**, ovvero, laddove le osservazioni prodotte facciano emergere la possibilità di riattivare proficuamente le attività esecutive, assegna all'agente della riscossione un termine non inferiore a dodici mesi per l'espletamento di nuove azioni, riservando la decisione allo scadere di tale termine.

Nel termine di novanta giorni dalla notificazione del provvedimento definitivo di cui al comma 1 del presente articolo, **l'agente della riscossione può definire la controversia** con il pagamento di una somma, maggiorata degli interessi legali decorrenti dal termine ultimo previsto per la notifica della cartella, pari a un ottavo dell'importo iscritto a ruolo e alla totalità delle spese di cui all' *articolo 17, commi 6 e 7-ter*, se rimborsate dall'ente creditore ovvero, se non procede alla definizione agevolata, può ricorrere alla Corte dei conti. Decorso tale termine, in mancanza di definizione agevolata o di ricorso, la somma dovuta dall'agente della riscossione è pari a un terzo dell'importo iscritto a ruolo con aggiunta degli interessi e delle spese di cui al periodo precedente.

Discarico per inesigibilità

Il D.L. 98/2011 ha apportato una modifica all'art. 17 del D.lgs 112/1999 prevedendo che il rimborso delle spese maturate nel corso di un anno solare possono essere richieste direttamente all'ente entro il 30 marzo dell'anno successivo.

A partire dal 2013 i Comuni hanno iniziato a ricevere tali richieste, che riguardano le spese sostenute anche per carichi pregressi.

3. Il rimborso della quota denominata spese esecutive di cui al comma 2, lettera b), maturate nel corso di ciascun anno solare, se richiesto agli Enti creditori entro il 30 marzo dell'anno successivo, è erogato entro il 30 giugno dello stesso anno. Il diniego, a titolo definitivo, del discarico della quota per il cui recupero sono state svolte le procedure, obbliga l'Agente della riscossione a restituire all'Ente creditore, entro il decimo giorno successivo ad apposita richiesta, l'importo anticipato, maggiorato degli interessi legali. L'ammontare dei rimborsi spese riscossi dopo l'erogazione, maggiorato degli interessi legali, è riversato entro il 30 novembre di ciascun anno.

Inesigibilità (riscossione tramite ingiunzione)

**In caso di riscossione tramite ingiunzione occorrerà definire le cause di inesigibilità.
In caso di esternalizzazione occorrerà precisarle nel bando di gara.**

Il responsabile dell'entrata certifica l'inesigibilità derivata dalle seguenti cause:

- Irreperibilità da c.p.c.
- Mancata notifica accertata sulla base delle risultanze anagrafiche (trasferito/sconosciuto);
- Assenza di beni assoggettabili a misura cautelari ed esecutiva;
- Assenza di beni assoggettabili a misura esecutiva accertata dopo la comunicazione di fermo amministrativo;
- Assenza di beni assoggettabili a misura esecutiva dopo infruttuoso tentativo di pignoramento presso terzi;
- Cancellazione della società di capitali (assenza/insufficienza assegnazione ai soci)
- Insufficiente massa attiva da procedura concorsuale o anche solo dichiarazione fallimento
- limite di importo che comporta l'antieconomicità della procedura

Le scelte sulla riscossione coattiva: gestione diretta o esternalizzazione

Gestione diretta (ingiunzione)

- Occorre valutare le **risorse strumentali e la dotazione organica dell'Ufficio**: gestire direttamente la fase coattiva richiede un investimento in risorse umane; spesso gli Uffici Tributi sono sottodimensionati e non sono in grado di gestire internamente tutte le fasi della riscossione coattiva;
- Bisogna inoltre considerare eventuali opportunità di gestione in forma associata (es. Unioni di Comuni)
- Devono essere valutati i costi che comporterebbe la gestione diretta.

Esternalizzazione (ruolo o ingiunzione)

- individuare le forme più convenienti in base alla struttura e all'organizzazione dell'Ente. La scelta di base è se riscuotere:
 - ❑ Tramite ruolo;
 - ❑ Mediante ingiunzione di pagamento;
 - ❑ Differenziando le modalità di riscossione (ruolo e/o ingiunzione) a seconda della tipologia di entrata, dell'importo del credito

Gestione diretta con supporto esterno: è possibile **gestire direttamente** la riscossione **esternalizzando le funzioni di supporto alla riscossione**. Trattasi di affidamento ai concessionari di cui all'art. 53 D.Lgs 446/1997 in "appalto di servizi".

Esternalizzazione della riscossione => ruolo o ingiunzione?

Ruolo

➤ FORZA-LAVORO:

Il ruolo è la forma di riscossione coattiva che richiede il minor investimento in termini di tempo-lavoro a carico dell'Ufficio ..ma occorre tener presente che l'Ufficio dovrà monitorare e controllare l'attività del concessionario pubblico.

Ingiunzione

➤ FORZA-LAVORO:

Occorre distinguere se l'esternalizzazione riguarda solo le attività di supporto all'ente (appalto di servizio) ovvero se si tratta di un'esternalizzazione completa dell'attività (concessione).

➤ **Appalto di servizio:** le ingiunzioni e i provvedimenti cautelari ed esecutivi (ad esclusione delle esecuzioni immobiliari) sono sottoscritti dal Funzionario Responsabile dell'ente: pertanto è l'ente che dovrà occuparsi direttamente di eventuali istanze di riesame in autotutela, delle rateizzazioni, delle insinuazioni nelle procedure concorsuali e che, soprattutto, risponderà in giudizio in caso di ricorsi avverso tutti i provvedimenti; ciò comporta maggiori adempimenti a carico dell'Ufficio tributi.

➤ **Concessione:** in questo caso l'ente affida completamente la gestione della riscossione al concessionario che ne risponde in tutte le fasi.

➤ **Terza ipotesi:** la c.d. **concessione di funzioni.** Si tratta della concessione ma con c/c intestato all'ente: in pratica concessione di tutte le funzioni ad eccezione di quella della riscossione intesa come introito materiale delle somme

Esternalizzazione: ruolo o ingiunzione?

Ruolo

➤ ENTITA' DEL CREDITO:

- crediti di modesta entità: la riscossione tramite ruolo incontra parecchi limiti legati principalmente a due fattori:
 - a) le tempistiche del ruolo (notifica del ruolo entro 9 mesi dalla consegna del ruolo);
 - b) Ag-Entrate-Riscossione gestisce volumi elevati di crediti per cui spesso, per i crediti di modesta entità (es. Tari), non pone in essere le misure cautelari/esecutive (oppure impiega troppo tempo per farlo);

Ingiunzione

➤ ENTITA' DEL CREDITO:

- crediti di modesta entità: l'ingiunzione garantisce maggior efficacia, in quanto:
 - a) consente di notificare l'atto esecutivo in tempi molto rapidi (importanza per crediti Tari nei confronti dell'occupante);
 - a) A differenza del ruolo, è possibile predisporre azioni cautelari/esecutive in tempi rapidi e certi (ad es. i fermi amministrativi degli automezzi o i pignoramento presso terzi).

Esternalizzazione: ruolo o ingiunzione?

Ruolo

➤ ENTITA' DEL CREDITO:

- **crediti di importo elevato** (ad es. vs. imprese) i crediti del Comune si “sommano” a quelli iscritti a ruolo dall'erario e/o altri enti, facilitando il raggiungimento delle soglie necessarie per determinate azioni cautelari o esecutive. Soprattutto quando il debitore possiede immobili in proprietà, l'agente nazionale è in grado di iscrivere ipoteca sugli immobili in esenzione di spese per importi fino al doppio dei crediti iscritti a ruolo.
- Anche in questo caso il comune deve tener conto delle tempistiche del ruolo, soprattutto in presenza di situazioni pericolo sulla riscossione (es. soc. di capitali in scioglimento/liquidazione)

Ingiunzione

➤ ENTITA' DEL CREDITO:

- **crediti di importo elevato** (ad es. vs. imprese) l'ingiunzione consente, anche in questo caso, maggior rapidità e certezza di azione. Tuttavia in questi casi possono sorgere alcuni problemi:
 - i crediti del Comune spesso non raggiungono le soglie sufficienti per promuovere azioni cautelari come l'ipoteca....e, ad esempio, dalla conservatoria emerge che il concessionario nazionale ha già iscritto ipoteca per importi elevati;
 - il fatto che l'iscrizione ipotecaria derivante da ingiunzione sia in esenzione di spese non è pacifico per tutte le conservatorie!!

Esternalizzazione: ruolo o ingiunzione?

TEMPI di RISCOSSIONE e INESIGIBILITA'

Con l'introduzione della contabilità armonizzata è stato abbandonato il criterio che consentiva di iscrivere accertamenti di entrata e residui attivi, che consentiva agli enti di spendere anche prima di incassare.

Visto l'aumento, soprattutto negli ultimi anni, dei crediti accertati a fronte di un trend di riscossione fortemente in diminuzione, sono state riscritte le regole:

- possono essere iscritti in entrata gli accertamenti notificati;
- Lo stanziamento di somme al Fondo Crediti Dubbia Esigibilità sulla base di regole che tengono conto del trend storico degli incassi;
- La necessità di una contabilità analitica sui singoli atti posti in riscossione;

▪ Attualmente sorge l'esigenza 1) di VELOCIZZARE I TEMPI DI RISCOSSIONE e 2) di poter individuare con certezza LE INESIGIBILITA' compatibilmente con le esigenze di bilancio e con le effettive possibilità di riscossione del credito

Esternalizzazione: ruolo o ingiunzione?

Ruolo

➤ TEMPI di RISCOSSIONE e INESIGIBILITA'

Per quanto riguarda i crediti iscritti a ruolo ci sono obiettive difficoltà legate

- 1) i tempi di riscossione mediamente si allungano rispetto all'ingiunzione per diversi motivi a) tempi di notifica cartella b) rateizzazioni a lungo termine (anche se il comune può esercitare il potere di decidere sulle rate negando l'autorizzazione a procedere autonomamente) c) tempi più lunghi per azioni cautelari/esecutive;
- 2) sulle inesigibilità non c'è ancora certezza sui tempi (vedi comma 684 L.190/14...)

Ingiunzione

➤ TEMPI di RISCOSSIONE e INESIGIBILITA'

L'ingiunzione garantisce tempi di riscossione mediamente più rapidi rispetto al ruolo.

Tuttavia, anche in questo caso, occorre individuare le tempistiche per poter considerare un credito inesigibile, tenuto conto delle effettive possibilità di riscossione e compatibilmente con le esigenze di bilancio

Bando di gara per la riscossione tramite ingiunzione: criticità

Alcuni aspetti necessitano particolare attenzione:

1) Scelta della modalità di esternalizzazione: appalto di servizi o concessione?

Con l'appalto di servizio il Comune affida solo un'attività di supporto alla riscossione (o di alcune fasi) ma sarà ancora completamente responsabile della riscossione.

*"Per la tutela dell'integrità dei bilanci pubblici e delle entrate degli enti territoriali, nonché nel rispetto delle disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, **le funzioni e le attività' di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali e delle società da essi partecipate sono affidate a soggetti iscritti all'albo previsto dall'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446"».***

Bando di gara per la riscossione tramite ingiunzione: criticità

APPALTO DEI SERVIZI di supporto alla riscossione.

L'affidamento in appalto di servizi consente all'ente di affidare alcune o tutte le attività di supporto alla riscossione.

Tutti gli atti saranno sottoscritti dal Funzionario Responsabile del Tributo (ad eccezione dei pignoramenti immobiliari, riservati all'Ufficiale della Riscossione).

Le somme sono incassate direttamente dall'ente locale.

La scelta dell'appalto di servizio comporta maggiori adempimenti da parte degli Uffici Tributi dell'Ente rispetto all'affidamento in concessione.

Tuttavia, oltre ad un puntuale controllo della riscossione coattiva in capo all'ente, tale scelta si rivela vantaggiosa nella fase conclusiva dell'affidamento.

Una volta terminato il periodo di affidamento, tutti i crediti per i quali sono stati notificati *provvedimenti cautelari ed esecutivi*, potranno essere gestiti dall'Ente "in continuità", dal momento che tali provvedimenti sono intestati direttamente all'Ente.

Bando di gara per la riscossione tramite ingiunzione: criticità

CONCESSIONE

2-bis D.L. 193/2016: In deroga all'articolo 52 del d.LGS. 446/1997, ***il versamento spontaneo delle entrate tributarie dei comuni e degli altri enti locali deve essere effettuato direttamente sul conto corrente di tesoreria ovvero sui conti correnti postali ad esso intestati, dell'ente impositore, o mediante il sistema dei versamenti unitari di cui all'articolo 17 del d.LGS. 241/1997, o attraverso gli strumenti di pagamento elettronici resi disponibili dagli enti impositori.***

Restano comunque ferme le disposizioni di cui al comma 12 dell'articolo 13 del DL 201/2011, e al comma 688 dell'articolo 1 della legge 147/2013, relative al versamento dell'imposta municipale propria (IMU) e del tributo per i servizi indivisibili (TASI).

E' possibile affidare in concessione la riscossione coattiva delle entrate tributarie con c/c intestato al Comune e non al concessionario?

Molti enti lo hanno già fatto, con la c.d. “concessione di funzioni”: il concessionario gestisce tutte le fasi della riscossione ma l'introito materiale delle somme avviene sul c/c intestato all'ente.

Al termine dell'affidamento in concessione, tutti i crediti per i quali sono stati notificati provvedimenti cautelari ed esecutivi dal concessionario, saranno gestiti dal concessionario e il monitoraggio da parte dell'ente sarà più difficoltoso.

Bando di gara per la riscossione tramite ingiunzione: criticità

2) Durata dell'affidamento: è consigliabile fare affidamenti a medio-lungo termine visto che la riscossione coattiva è complessa ed ha tempi piuttosto lunghi (anni 4+4, 5+3...oppure es. “Rimini” affidamento crediti per 3 anni + 5 anni per la riscossione dei crediti precedentemente affidati).

3) Aggio a favore del concessionario: Il Consiglio di Stato 3413/2012 ha stabilito che l'aggio non può superare quello che sarebbe derivato dalla gestione diretta (**parametro offerta economica**). La previsione di cui all'art. 52, lett. c) non deve pertanto essere raffrontato necessariamente con quello previsto dall'Agente nazionale, chiamato “oneri di riscossione”, che attualmente è 6%.

L'agente nazionale prevede:

- In caso di pagamento entro 60 gg: 3% a carico del debitore, 3% carico ente creditore;
- In caso di pagamento oltre 60 gg: 6% a carico del debitore.

4) Spese postalizzazione: occorre precisare le modalità di rimborso spese al concessionario: anticipato, visto che le spese sono imputate al debitore nell'ingiunzione, oppure al momento dell'incasso. Occorre prestare attenzione all'aggio, che dovrà essere decurtato dagli incassi da recupero spese.

Bando di gara per la riscossione tramite ingiunzione: criticità

5) Spese per azioni esecutive e cautelari: occorre disciplinare gli importi relativi alla ripetizione delle spese al concessionario per ciascuna azione esecutiva e cautelare, nel caso in cui il credito sia dichiarato inesigibile. Occorre prendere come base di riferimento il DM che disciplina quelle dell'agente nazionale (**parametro offerta economica**)

6) Tempistiche di emissione ingiunzioni/azioni cautelari ed esecutive

E' fondamentale precisare le tempistiche "inderogabili" per l'emissione delle ingiunzioni e di tutte le azioni conseguenti, sotto pena della possibilità di risolvere l'affidamento e/o applicazioni di penali;

7) Inesigibilità: occorre disciplinarle indicando i casi in cui il credito debba essere considerato inesigibile, nonchè le tempistiche, decorse le quali, il credito non riscosso sia dichiarato inesigibile

8) Fase conclusiva dell'affidamento; è importantissimo regolare dettagliatamente la "fase di uscita" del concessionario dall'affidamento. In particolare dovranno essere precisate le modalità di restituzione dei carichi non riscossi e di tutti gli atti emessi (attenzione a non lasciare i carichi in capo al concessionario che, una volta concluso l'affidamento, avrà poco interesse a continuare a lavorare i carichi affidati).

FOCUS: “pace fiscale”

D.L. del 24/10/2018 n. 119

**Prima lettura degli articoli del
che interessano i Comuni**

La “pace fiscale”: D.L. del 24/10/2018 n. 119

Il 24/10/2018 è entrato in vigore il decreto legge concernente la c.d. “pace fiscale”, che prevede importanti novità in materia di accertamento e riscossione:

-Soprattutto in relazione ai tributi erariali;

-Ma alcune disposizioni riguardano direttamente, o indirettamente, anche i tributi locali.

In particolare, gli articoli che interessano (o possono interessare) i Comuni sono:

➤Art. 2: “Definizione agevolata degli atti del procedimento d’accertamento;

➤Art. 3: “Definizione agevolata dei carichi affidati all’Agente della Riscossione”;

➤Art. 4: “Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010”;

➤Art. 6: “Definizione agevolata delle controversie tributarie”.

Viste le numerose incertezze interpretative, evidenziate subito dopo la pubblicazione del decreto, occorrerà ovviamente attendere la conversione in Legge.

Tuttavia ci sono alcuni aspetti, che necessitano di analisi e valutazioni “urgenti” (in primis l’art. 2), dal momento che le tempistiche individuate dal D.L. 199/2018 sono estremamente ridotte.

Art. 2: “Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento”

1. Gli avvisi d'accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero notificati entro la data di entrata in vigore del presente decreto, non impugnati e ancora impugnabili alla stessa data, possono essere definiti con il pagamento delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori, entro trenta giorni dalla predetta data o, se più ampio, entro il termine di cui all'art. 15, comma 1, del D.Lgs 19 giugno 1997, n. 218, che residua dopo l'entrata in vigore del presente decreto.

3. Gli accertamenti con adesione di cui agli art. 2 e 3 del D.Lgs 19 giugno 1997, n. 218, sottoscritti entro la data di entrata in vigore del presente decreto possono essere perfezionati ai sensi dell'articolo 9, del medesimo decreto, con il pagamento, entro il termine di cui all'art. 8, comma 1, del citato decreto, decorrente dalla predetta data, delle sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori.

4. La definizione di cui ai commi 1, 2, 3 si perfeziona con il versamento delle somme in unica soluzione o della prima rata entro i termini di cui ai citati commi. Si applicano le disposizioni previste dall'art. 8, commi 2, 3, 4 del D.Lgs 19 giugno 1997, n. 218, con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. E' esclusa la compensazione prevista dall'art. 17 del D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241. In caso di mancato perfezionamento non si producono gli effetti del presente articolo e il competente ufficio, prosegue le ordinarie attività relative a ciascuno dei procedimenti di cui ai commi 1, 2 e 3.

10. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sono emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione del presente articolo.

Art. 2: “Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento”

L’art. 2 vale anche per i tributi locali o solo per i tributi gestiti dall’Agenzia delle entrate?

Relazione di accompagnamento - COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 23 OTTOBRE 2018

Conversione in legge del decreto-legge 23 ottobre 2018, n.119, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria

Art. 2: L’articolo in esame introduce la possibilità di definire in via agevolata gli inviti al contraddittorio, gli avvisi di accertamento e gli atti di adesione dell’Agenzia delle entrate.

Tuttavia, l’art. 2 del D.L. 119/2018 non riporta alcun specifico riferimento agli accertamenti notificati “dalla sola” Agenzia delle entrate.

A proposito, occorre evidenziare che l’art. 6 - “Definizione agevolata delle controversie tributarie”, comma 1 e 2, invece, delimita chiaramente l’ambito di applicazione della definizione agevolata alle controversie “in cui è parte l’Agenzia delle entrate”...e, al comma 16, stabilisce altresì che “ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 marzo 2019, con le forme previste dalla legislazione vigente per l’adozione dei propri atti, l’applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente”.

Art. 2: Altri problemi e dubbi interpretativi ...

➤ **Tempistiche per il versamento:** “..possono essere definiti con il pagamento delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori, **entro trenta giorni dalla predetta data o, se più ampio, entro il termine di cui all’art. 15, comma 1, del D.Lgs 19 giugno 1997, n. 218, che residua dopo l’entrata in vigore del presente decreto..”.**
Cioè entro il 23 novembre ovvero entro 60 gg dalla notifica se l’avviso scade oltre il 23 novembre (termine per prestare acquiescenza). Termini molto brevi!

➤ **Perfezionamento della definizione agevolata:** “..La definizione di cui ai commi 1, 2, 3 si perfeziona con il versamento delle somme in unica soluzione **o della prima rata** entro i termini di cui ai citati commi..”.

Se il contribuente paga solo la prima rata, poi smette di pagare, la riscossione coattiva sarà attivata, ma il carico da riscuotere sarà costituito dalla sola imposta!

In merito, sul Sole 24 ore è stato pubblicato un articolo in cui si riportano critiche e dubbi rilevati dalla Corte dei Conti: il perfezionamento della definizione con il pagamento della sola prima rata potrebbe generare effetti elusivi, con contribuenti che pagano solo la prima rata...

Art. 2: Altri dubbi interpretativi ...

➤ **Pagamento della sola “imposta”**: gli avvisi “... possono essere definiti con il pagamento delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori..”.

Nel caso in cui prevalessesse l’interpretazione che ritiene l’art. 2 applicabile anche ai tributi comunali, come deve essere valutato il fatto che il riferimento è solo alle “imposte” e non anche alle “tasse”? Per la tassa rifiuti (Tari) si applica l’art. 2? ... oppure vale solo per IMU, ICP...?

➤ **Accertamento con adesione**: la relazione di accompagnamento al D.L. 119/2018 afferma che *“L’istituto consente ai contribuenti di definire in acquiescenza gli atti versando soltanto le maggiori imposte in essi indicate, senza versare gli interessi e le sanzioni irrogate, **previa rinuncia** dopo l’entrata in vigore del presente decreto all’impugnazione dell’atto o **alla formulazione di istanza di accertamento con adesione**”.*

Tuttavia l’art. 2 del D.L. 119/2018 non pare escludere a priori la definizione agevolata in caso di presentazione di istanza d’accertamento con adesione anche dopo il 24/10/2018, dal momento che si tratterebbe comunque di avvisi non impugnati ma ancora impugnabili.

Art. 3 “Definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione”

La c.d. “**rottamazione – ter**” riguarda le somme a ruolo derivanti dagli affidamenti effettuati dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017. Sarà possibile estinguere i debiti senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora di cui all' *articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602* , ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all' *articolo 27, comma 1, del D.Lgs 26 febbraio 1999, n. 46*.

Rispetto alla rottamazione-bis, la definizione agevolata **comprende anche i carichi affidati nell’ultimo trimestre 2017** (rileva la data in cui il credito è stato trasmesso all’agente della riscossione).

Sono **oggetto** della definizione tutte le entrate, ad eccezione delle somme dovute a titolo di recupero degli aiuti di Stato, dei crediti da condanna della Corte dei Conti, di multe e sanzioni di carattere penale, e di altre sanzioni diverse da quelle tributarie e contributive (comma 16).

Per le sanzioni al codice della strada, la definizione agevolata riguarda solo gli interessi di mora aggiuntivi.

La tempistica prevista dal comma 1 per i **versamenti** è molto più ampia rispetto alle precedenti rottamazioni: la definizione potrà avvenire con il pagamento di due rate annuali, scadenti il 31 luglio e il 30 novembre, nel numero massimo di 10 rate (cinque anni) .

Sulle rate successive alla prima si applica **l’interesse del 2% annuo** (comma 3).

L’importo da versare è determinato tenendo conto solo di quanto eventualmente già versato a titolo di capitale e interessi del carico iniziale (non si possono dedurre sanzioni già versate).

Le **somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo**, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili (comma 9).

Art. 3 “Definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione”

L’Agente della riscossione fornisce ai debitori i dati necessari ad individuare i carichi definibili presso i propri sportelli e sul proprio sito internet (comma 4).

Il debitore manifesta all’agente della riscossione la sua **volontà di procedere alla definizione agevolata** entro il **30 aprile 2019**, rendendo **apposita dichiarazione**, in cui il debitore sceglie il **numero di rate** per il pagamento, entro il numero massimo consentito (comma 5).

A seguito della presentazione della dichiarazione: sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza e i gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni, non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche (fatti salvi quelli già iscritti), non possono essere avviate nuove procedure esecutive, né proseguite quelle iniziate salvo che si sia già tenuto il primo incanto con esito positivo (comma 10).

Entro il **30 giugno 2019**, l’Agente della riscossione comunica ai debitori l’ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, e le date di scadenza di ciascuna di esse (comma 11).

I **versamenti** delle somme dovute possono avvenire tramite domiciliazione sul conto corrente, mediante i bollettini che l’Agenzia allega alla comunicazione di cui al comma 11, oppure direttamente presso gli sportelli AdER (comma 12).

Art. 3 “Definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione”

In caso di **mancato/insufficiente o tardivo versamento dell’unica rata ovvero di una** di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione (comma 14).

In tal caso:

- a) I versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell’importo costituito dal carico affidato;
- b) Il pagamento non può più essere rateizzato.

La rottamazione ter è ammessa anche nel caso in cui i **carichi siano in contenzioso**.

Ai fini della richiesta di definizione agevolata dei carichi in contenzioso, è sufficiente che vi sia un affidamento all’agente della riscossione alla data del 31 dicembre 2017. In questo caso, occorre assumere l’impegno a rinunciare agli stessi giudizi. E’ inoltre previsto che i giudizi in corso possano essere sospesi dal giudice, dietro presentazione dell’istanza di sanatoria.

L’ estinzione della controversia è però subordinata al perfezionamento della definizione agevolata e alla presentazione , nello stesso giudizio, dei documenti attestanti il pagamento. In caso contrario, il giudice riattiva la controversia su segnalazione di una qualsiasi delle parti (comma 6).

Art. 3 “Definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione”

La presente definizione agevolata può essere chiesta anche per i carichi mai stati inclusi in alcuna delle precedenti “rottamazioni”. Tra questi, rientrano ovviamente quelli affidati all’agente della riscossione nell’ultimo trimestre del 2017, non incluso nella rottamazione bis.

Possono tuttavia accedere alla presente definizione agevolata anche tutti i soggetti che avevano già richiesto la prima rottamazione (art. 6 D.L. 193/2016) o la rottamazione-bis (art. 1 D.L. 148/2017).

I soggetti che avevano chiesto la prima rottamazione (art. 6 D.L. 193/2016) e che, per qualsiasi motivo, ne erano **decaduti** (l’ultima rata scadeva a febbraio 2018), possono accedere alla rottamazione-ter con la possibilità di usufruire del differimento automatico del versamento delle restanti somme, che è effettuato in dieci rate con scadenza 31 luglio e 30 novembre. Il tasso d’interesse applicato dalla seconda rata è lo 0,3%. In questo caso, senza alcun adempimento a carico del contribuente, AdER invierà la comunicazione con allegati i bollettini di pagamento (comma 24).

Art. 3 “Definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione”

Per i soggetti che avevano richiesto la rottamazione-bis (art. 1 D.L. 148/2017), occorre distinguere:

➤ **carichi affidati nel 2017 (fino al 30 settembre):** le rate erano massimo cinque con scadenza luglio, settembre, ottobre, novembre 2018 e l’ultima a febbraio 2019.

Per questi, il comma 21 prevede che il pagamento entro il 7 dicembre 2018 delle rate in scadenza a luglio, settembre, ottobre garantisca la possibilità di pagare le restanti somme in dieci rate con scadenza 31 luglio e 30 novembre.

Il tasso d’interesse applicato dalla seconda rata è lo 0,3%.

➤ **carichi affidati ante 2017:** si tratta di carichi per i quali era stata chiesta la prima rottamazione, poi non rispettata, ovvero di carichi per i quali la richiesta era stata fatta per la prima volta in sede di rottamazione-bis.

Le rate erano tre e scadevano a ottobre, novembre 2018 e febbraio 2019.

Per questi il comma 21 prevede che il pagamento entro il 7 dicembre 2018 della sola rata in scadenza a ottobre garantisca la possibilità di pagare le restanti somme in dieci rate con scadenza 31 luglio e 30 novembre. Il tasso d’interesse applicato dalla seconda rata è lo 0,3%.

Art. 3 “Definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione”

A seguito del pagamento delle somme dovute, l’agente della riscossione è automaticamente scaricato dell’importo residuo.

E’ prevista la **rendicontazione agli enti creditori** al fine di consentire l’eliminazione dalle proprie scritture patrimoniali dei crediti scaricati, che sarà **trasmessa entro il 31 dicembre 2024**.

MANCA OGNI RIFERIMENTO ALLA DEFINIZIONE AGEVOLATA IN RELAZIONE ALLE INGIUNZIONE DI PAGAMENTO.

COME PER LE PRECEDENTI EDIZIONE DELLA “ROTTAMAZIONE”, SI RITIENE CHE, IN SEDE DI CONVERSIONE DEL D.L. 119/2018, VERRA’ INTRODOLTA LA FACOLTA’ DI INTRODURLA CON REGLAMENTO, AI SENSI DELL’ART. 52 D.LGS 446/1997.

Infine

20. All' *articolo 1, comma 684, della legge 23 dicembre 2014, n. 190* , il primo periodo è sostituito dal seguente: «Le comunicazioni di inesigibilità relative alle quote affidate agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, anche da soggetti creditori che hanno cessato o cessano di avvalersi delle società del Gruppo Equitalia ovvero dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, sono presentate, per i ruoli consegnati negli anni 2016 e 2017, entro il 31 dicembre 2026 e, per quelli consegnati fino al 31 dicembre 2015, per singole annualità di consegna partendo dalla più recente, entro il 31 dicembre di ciascun anno successivo al 2026.».

Art. 4 “Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010”

1. **I debiti di importo residuo**, alla data di entrata in vigore del presente decreto, **fino a mille euro**, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai **singoli carichi** affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, ancorché riferiti alle cartelle per le quali è già intervenuta la richiesta di cui all'articolo 3, sono automaticamente annullati. L'annullamento è effettuato alla data del 31 dicembre 2018 per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili. Ai fini del conseguente scarico, senza oneri amministrativi a carico dell'ente creditore, e dell'eliminazione dalle relative scritture patrimoniali, l'agente della riscossione trasmette agli enti interessati l'elenco delle quote annullate su supporto magnetico, ovvero in via telematica, in conformità alle specifiche tecniche di cui all' *allegato 1 del decreto direttoriale del Ministero dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 142 del 22 giugno 2015. Si applicano le disposizioni di cui all' articolo 1, comma 529, della legge 24 dicembre 2012, n. 228.*

La norma specifica che si deve trattare di debiti di importo residuo inferiori a 1000 Euro riferito ai **singoli carichi**: si tratta cioè dei **singoli articoli** che costituiscono il ruolo (ad esempio se ci sono due avvisi ICI uno di 800 Euro e uno di 1.200, quello di 800 è automaticamente annullato)

Art. 4 “Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010”

2. Con riferimento ai debiti di cui al comma 1:

- a) le somme versate anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto restano definitivamente acquisite;
- b) le somme versate dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono imputate alle rate da corrispondersi per altri debiti eventualmente inclusi nella definizione agevolata anteriormente al versamento, ovvero, in mancanza, a debiti scaduti o in scadenza e, in assenza anche di questi ultimi, sono rimborsate, ai sensi dell' *articolo 22, commi 1-bis, 1-ter e 1-quater, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112* . A tal fine, l'agente della riscossione presenta all'ente creditore richiesta di restituzione delle somme eventualmente riscosse dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2018, riversate ai sensi dello stesso *articolo 22 del decreto legislativo n. 112 del 1999* . In caso di mancata erogazione nel termine di novanta giorni dalla richiesta, l'agente della riscossione è autorizzato a compensare il relativo importo con le somme da riversare.

Art. 4 “Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010”

3. Per il rimborso delle spese per le procedure esecutive poste in essere in relazione alle quote annullate ai sensi del comma 1, concernenti i carichi erariali e, limitatamente alle spese maturate negli anni 2000-2013, quelli dei comuni, l'agente della riscossione presenta, entro il 31 dicembre 2019, sulla base dei crediti risultanti dal proprio bilancio al 31 dicembre 2018, e fatte salve le anticipazioni eventualmente ottenute, apposita richiesta al Ministero dell'economia e delle finanze. Il rimborso è effettuato, a decorrere dal 30 giugno 2020, in venti rate annuali, con onere a carico del bilancio dello Stato. Per i restanti carichi tale richiesta è presentata al singolo ente creditore, che provvede direttamente al rimborso, fatte salve anche in questo caso le anticipazioni eventualmente ottenute, con oneri a proprio carico e con le modalità e nei termini previsti dal secondo periodo.

All'articolo 17 del Dlgs 112/1999, nella versione modificata dal DI 98/2011, era previsto che il rimborso delle spese maturate dall'agente in un anno potessero essere chieste ai Comuni entro il 30 marzo dell'anno successivo. E le prime richieste sono arrivate da Equitalia proprio nel 2013. In altri termini, i Comuni hanno già rimborsato gli oneri sostenuti dal 2013 al 2017, riferibili, in parte, anche ai carichi 2000-2010.

Art. 4 “Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010”

Art. 17, D.Lgs 112/1999

comma 2, lett. b): *una quota, denominata spese esecutive, correlata all'attivazione di procedure esecutive e cautelari da parte degli agenti della riscossione, a carico del debitore, nella misura fissata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che individua anche le tipologie di spesa oggetto di rimborso*

comma 3: *Il rimborso della quota denominata spese esecutive di cui al comma 2, lettera b), maturate nel corso di ciascun anno solare, se richiesto agli Enti creditori entro il 30 marzo dell'anno successivo, è erogato entro il 30 giugno dello stesso anno. Il diniego, a titolo definitivo, del discarico della quota per il cui recupero sono state svolte le procedure, obbliga l'Agente della riscossione a restituire all'Ente creditore, entro il decimo giorno successivo ad apposita richiesta, l'importo anticipato, maggiorato degli interessi legali. L'ammontare dei rimborsi spese riscossi dopo l'erogazione, maggiorato degli interessi legali, è riversato entro il 30 novembre di ciascun anno.*

Art. 6 “Definizione agevolata delle controversie tributarie”

1. Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria **in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi**, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del *comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*.

2. In deroga a quanto previsto dal comma 1, **in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale** non cautelare depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto, le controversie possono essere definite con il pagamento:

- a) della **metà del valore della controversia** in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;
- b) di un **quinto del valore della controversia** in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado.

3. Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del quindici per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto, e con il pagamento del quaranta per cento negli altri casi. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.

Art. 6 “Definizione agevolata delle controversie tributarie”

4. Il presente articolo si applica alle controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del presente decreto e per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 1 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

6. La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 8 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata entro il 31 maggio 2019; nel caso in cui gli importi dovuti superano mille euro è ammesso il pagamento rateale, con applicazione delle disposizioni dell' articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 , in un massimo di venti rate trimestrali. Il

termine di pagamento delle rate successive alla prima scade il 31 agosto, 30 novembre, 28 febbraio e 31 maggio di ciascun anno a partire dal 2019. Sulle rate successive alla prima, si applicano gli interessi legali calcolati dal 1° giugno 2019 alla data del versamento. E' esclusa la compensazione prevista dall' *articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241* . *Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.*

7. Nel caso in cui le somme interessate dalle controversie definibili a norma del presente articolo sono oggetto di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione ai sensi dell' *articolo 1, comma 4, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148 , convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172* , il perfezionamento della definizione della controversia è in ogni caso subordinato al versamento entro il 7 dicembre 2018 delle somme di cui al comma 21 dell'articolo 3.

Art. 6 “Definizione agevolata delle controversie tributarie”

8. Entro il 31 maggio 2019, per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo ed effettuato un distinto versamento. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.

9. Dagli importi dovuti ai sensi del presente articolo si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

10. Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019. Se entro tale data il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020.

11. Per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore del presente decreto e il 31 luglio 2019.

Art. 6 “Definizione agevolata delle controversie tributarie”

12. L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2020 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata dal contribuente unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo ovvero dalla controparte nel medesimo termine.

13. In mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto, con decreto del Presidente. L'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valgono anche come istanza di trattazione. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

16. Ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 marzo 2019, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente.

Art. 6 “Definizione agevolata delle controversie tributarie”

Occorre sottolineare che l'art. 6 riguarda esclusivamente le controversie in cui è parte l'Agenzia delle Entrate aventi ad oggetto ATTI IMPOSITIVI (avvisi d'accertamento, rettifiche, liquidazioni ...).

La presente definizione agevolata pertanto non riguarderebbe i ricorsi contro gli atti di riscossione notificati da Agenzia-Entrate-Riscossione, nemmeno per la parte relativa ai tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate.

Le cartelle AdER, contenenti anche carichi costituiti da tributi locali, non potranno essere definite ai sensi dell'art. 6. Ciò nemmeno in caso di soccombenza dell'AdER nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale.

E' inoltre previsto che la definizione si perfezioni con il pagamento della prima rata. Appare assurdo che il pagamento di una sola rata consenta la definizione.

Formazione IFEL *per i Comuni*



Grazie per l'attenzione

Giacomo Spatazza

g.spatazza@bassareggiana.it

I materiali didattici saranno disponibili su
www.fondazioneifel.it/formazione



Twitter



Facebook



YouTube

