



CORTE DEI CONTI

Sezione regionale di controllo per il Piemonte

Delibera n. 35/2020/SRCPIE/PAR

La Sezione Regionale di Controllo per il Piemonte, composta dai Magistrati:

Dott.ssa	Maria Teresa POLITO	Presidente
Dott.	Luigi GILI	Consigliere
Dott.ssa	Laura ALESIANI	Referendario
Dott.	Marco MORMANDO	Referendario
Dott.	Diego Maria POGGI	Referendario
Dott.ssa	Stefania CALCARI	Referendario relatore
Dott.ssa	Rosita LIUZZO	Referendario

nell'adunanza del 07 APRILE 2020

Vista la richiesta proveniente dal Sindaco del Comune di **CASALVOLONE (NO)** formulata con nota datata 18.03.2020 e pervenuta per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali (C.A.L.) del Piemonte in data 23.03.2020, recante un quesito in materia di contabilità pubblica;

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con Regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la Legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la Legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, comma 8;

Visto l'atto d'indirizzo della Sezione delle Autonomie del 27 aprile 2004, avente ad oggetto gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, come integrato e modificato dalla deliberazione della medesima Sezione del 4 giugno 2009, n. 9;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie del 17 febbraio 2006, n. 5;

Vista la deliberazione delle Sezioni Riunite di questa Corte n. 54/CONTR/10 del 17 novembre 2010;

Visto l'art. 84 comma 6 del D.L. 18/2020, richiamato dall'art. 85, comma 1 che consente lo svolgimento delle camere di consiglio mediante modalità telematiche con collegamento dei magistrati partecipanti da remoto e che dispone che "Il luogo da cui si collegano i magistrati e il personale addetto è considerato camera di consiglio a tutti gli effetti di legge";

Visto il decreto 25 marzo 2020 n. 2 con cui il Presidente ha adottato le misure organizzative per lo svolgimento delle attività della Sezione fino al 15 aprile 2020 nel rispetto delle "nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e concernente gli effetti in materia di giustizia contabile" previste dall'art. 85 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18, prevedendo, tra l'altro, lo svolgimento delle Camere di consiglio in remoto, utilizzando i programmi informatici per la videoconferenza;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio, svolta in videoconferenza effettuata tramite applicativo in uso alla Corte dei conti, con collegamento dei membri del collegio dai propri domicili;

Udito il relatore, Referendario Dott.ssa Stefania Calcari;

PREMESSO IN FATTO

Con nota indicata in epigrafe il Sindaco del Comune di Casalvolone ha formulato una richiesta di parere, ponendo il seguente quesito:

Se sia corretto effettuare un atto transattivo e/o di mediazione concernente

" la proposta di un utente che chiede di poter effettuare compensazione tramite permuta di terreno di sua proprietà, al fine di compensare un debito IMU che ha nei confronti del Comune di Casalvolone". Precisa il Comune che il quesito deriva "sia dal disposto dell'art. 12 del d.l. n. 98/2011, convertito in legge n. 111/2011, modificato dall'art. 1, comma 138 della legge n. 228/2012 in merito alla possibilità di effettuare operazioni di acquisto di immobili per comprovata indispensabilità e indilazionabilità, ove applicabile, al di là della congruità del prezzo attestata dall'Agenzia del demanio" sia con riferimento ad un probabile contenzioso tributario che, in assenza di liquidità del contribuente, comporterebbe un iter di riscossione coattiva durevole e di incerto risultato. Precisa che il "il debito è scaturito da mancato pagamento, da più anni (2014-2018), di IMU su area edificabile, oggetto di pianificazione urbanistica di iniziativa privata mai promossa dalla proprietà, il cui valore complessivo è ampiamente superiore all'importo dovuto."

AMMISSIBILITÀ

La funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti è prevista dall'art. 7, comma 8, della Legge n. 131 del 2003 che, innovando nel sistema delle tradizionali funzioni della Corte dei conti, dispone che le regioni, i comuni, le province e le città metropolitane possano chiedere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti pareri in materia di contabilità pubblica.

Con atto del 27 aprile 2004, la Sezione delle Autonomie ha dettato gli indirizzi e i criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, evidenziando, in particolare, i soggetti legittimati alla richiesta e l'ambito oggettivo della funzione.

Preliminarmente occorre dunque valutare l'ammissibilità dell'istanza in oggetto, avendo anche riguardo alle precisazioni fornite dalla Sezione delle Autonomie (delibera 10 marzo 2006, n. 5) e dalle Sezioni Riunite in sede di controllo (delibera 17 novembre 2010, n. 54).

Sotto il profilo soggettivo, la richiesta di parere del Comune di Casalvolone è ammissibile in quanto proveniente dal Sindaco del Comune che, in quanto rappresentante dell'ente locale ai sensi dell'art. 50 T.U.E.L., è l'organo istituzionalmente legittimato a richiederlo; la stessa, inoltre, risulta inviata tramite il Consiglio delle Autonomie Locali, in conformità a quanto dispone la legge.

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre precisare in via preliminare che, come previsto dall'art. 7, comma 8 della Legge n. 131/2003, le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali.

Le Sezioni Riunite della Corte dei conti, intervenendo con una pronuncia in sede di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 17, comma 31, del D.L. n. 78/2009, convertito con modificazioni con Legge n. 109/2009, hanno delineato una nozione di contabilità pubblica incentrata sul "*sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici*", da intendersi in senso dinamico anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (Deliberazione n. 54 del 17 novembre 2010).

La funzione consultiva, poi, può riguardare le sole richieste di parere volte a ottenere un esame da un punto di vista astratto e su temi di carattere generale, e non può rivolgersi a quesiti che implicino valutazioni di comportamenti amministrativi oggetto di iniziative, anche eventuali, proprie della Procura della stessa Corte dei conti, né può avere ad oggetto condotte suscettibili di essere sottoposte all'esame della giurisdizione ordinaria, contabile o tributaria, al fine di evitare che i pareri prefigurino soluzioni non conciliabili con successive pronunce giurisdizionali. È da escludere, inoltre, qualsiasi interferenza,

ancorché potenziale, con le altre funzioni intestate a questa Sezione regionale di controllo.

Sempre sotto il profilo oggettivo, è stato chiarito dalla Corte dei conti che *"la materia della contabilità pubblica (...) non potrebbe investire qualsiasi attività degli enti che abbia comunque riflessi di natura finanziaria-patrimoniale"*, in quanto *"ciò non solo rischierebbe di vanificare lo stesso limite imposto dal legislatore, ma comporterebbe l'estensione dell'attività consultiva delle Sezioni regionali a tutti i vari ambiti dell'azione amministrativa con l'ulteriore conseguenza che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti diventerebbero organi di consulenza generale delle autonomie locali. In tal modo, la Corte verrebbe, in varia misura, inserita nei processi decisionali degli enti, condizionando quell'attività amministrativa su cui è chiamata ad esercitare il controllo che, per definizione, deve essere esterno e neutrale"* (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 5 del 17/02/2006).

Il limite della funzione consultiva, come sopra precisato, comporta l'esclusione di qualsiasi possibilità d'intervento della Corte dei conti nella valutazione della concreta attività gestionale ed amministrativa, ricadente nell'esclusiva competenza dell'autorità che la svolge, al fine di non trasformare la suddetta attività in una modalità di co-amministrazione, incompatibile con la posizione di terzietà ed indipendenza della Corte (cfr. atto d'indirizzo della Sezione delle Autonomie del 27 aprile 2004, avente ad oggetto gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, come integrato e modificato dalla deliberazione della medesima Sezione del 4 giugno 2009, n. 9).

Nello stesso atto di indirizzo del 27 aprile 2004 la Sezione delle Autonomie, ha precisato che nelle *"materie di contabilità pubblica"*, rientra *"ciò che attiene [...] ai beni patrimoniali e ai tributi e alle entrate patrimoniali"*, e nella successiva delibera 17 febbraio 2006, n. 5, tale oggetto è stato espressamente collegato, tra l'altro, alla *"attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo, in particolare, [...] l'acquisizione delle entrate"*.

In tale direzione la più volte citata delibera n. 54/2010 delle Sezioni Riunite nella quale il concetto di contabilità pubblica, strumentale alla funzione consultiva consiste, prioritariamente, nel sistema di principi e di norme che regolano *"l'attività finanziaria e patrimoniale"* dello Stato e degli enti pubblici.

Tenuto conto dei rilievi che precedono, il quesito proposto dal Comune di Casalvolone può ritenersi oggettivamente ammissibile, nella sola misura in cui propone una questione interpretativa generale e astratta attinente ad una norma di coordinamento della finanza pubblica (Cfr. SRC Piemonte Deliberazione n. 125/2018) nonché di ammissibilità di una prestazione diversa dall'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Inoltre, sempre in tema di ammissibilità, rileva che sulla medesima e/o similare fattispecie diverse sono le pronunce delle Sezioni regionali (ex multis Sezione regionale di

controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 27/2016/PAR e n. 60/2017/PAR; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 172/2016/PAR; Sezione regionale di Controllo per il Molise n. 15/2020).

Va comunque rammentato che la Sezione, in conformità al proprio consolidato orientamento, fornirà indicazioni generali sull'interpretazione della disciplina applicabile, spettando all'Amministrazione comunale l'adozione delle decisioni concrete da adottare in ordine alla successiva attività gestionale (cfr. Deliberazioni della Sezione regionale di controllo per il Piemonte 16.1.2014 n. 9 e 2.2.2017 n. 24).

MERITO

La questione sulla quale la Sezione è chiamata a pronunciarsi può essere articolata da un punto di vista generale e astratto, per quanto sopra esposto, su due punti:

- 1) la possibilità da parte di un ente locale di accettare, in luogo dell'adempimento di un'obbligazione tributaria, consistente nel pagamento in denaro dell'imposta dovuta da parte del soggetto passivo, una prestazione diversa costituita dalla cessione di un terreno.
- 2) chiarimenti sulla portata applicativa, alla suddetta ipotesi, dell'art. 12 del decreto legge n. 98 del 2011, convertito dalla legge n. 111 del 2011, come novellato dal citato art. 1, comma 138, della legge n. 228 del 2012.

In merito al punto n. 1 concernente la possibilità da parte di un ente locale di accettare, in luogo dell'adempimento di un'obbligazione tributaria, consistente nel pagamento in denaro dell'imposta dovuta da parte del soggetto passivo, una prestazione diversa costituita dalla cessione di un terreno, si rappresenta che l'ordinamento disciplina l'ipotesi di "datio in solutum" all'art. 1197 c.c., in base al quale " il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il creditore consenta".

La dottrina e giurisprudenza dominante fa discendere l'effetto liberatorio da un contratto con "causa solutoria" (nel quale potrebbe rientrare l'ipotesi prospettata dall'istante) stipulato tra creditore e debitore in base al quale l'obbligazione originaria si estingue con l'esecuzione della prestazione convenuta "in luogo" dell'esatto adempimento.

Ciò posto, deve essere verificata l'applicabilità della prefata normativa alle obbligazioni tributarie data la natura indisponibile delle stesse la cui disciplina, ai sensi dell'art. 23 costituzione, è basata sul principio di legalità, per cui il rapporto è vincolato e nulla è lasciato alla disponibilità delle parti.

Trattasi di obbligazioni rette oltre che dal principio di legalità tributaria anche dal principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 costituzione, da cui derivano i

precetti dell'universalità, della progressività nonché dell'uguaglianza del carico tributario a cui si ricollega il principio di imparzialità disciplinato dall'art. 97 costituzione.

Ne deriva che l'attività che può porre in essere la Pubblica Amministrazione in materia tributaria è attività vincolata, in quanto sulla base del principio della riserva di legge, relativa, è la fonte normativa che disciplina i principi fondamentali del tributo tra cui l'an debeat, il quantum e il soggetto passivo d'imposta. Detto in altri termini, deve essere il legislatore a disciplinare le fattispecie di tributo alle quali è possibile adempiere mediante prestazioni diverse dall'esatto adempimento.

A tal uopo il legislatore ha disciplinato specifiche ipotesi di adempimento mediante *datio in solutum*, per le imposte sui redditi nell'art. 28-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e per l'imposta sulle successioni e donazioni nell'articolo 39 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (cfr. sull'argomento SRC Molise n. 15/2020, SRC Emilia Romagna n. 60/2017, SRC Lazio 162/2015 che richiama deliberazione n. 3/2010).

In entrambe le ipotesi, la normativa disciplina in modo dettagliato il procedimento per la cessione dei beni culturali in luogo del pagamento dell'imposta, demanda le condizioni e la determinazione del valore di cessione dell'immobile ad un decreto interministeriale, sentita un'apposita commissione, nonché stabilisce le modalità di versamento dell'imposta derivante dalla differenza tra il valore del bene e l'imposta da assolvere e le ipotesi di mancata accettazione della proposta.

Non risulta analoga disposizione per i tributi locali, mentre l'unica ipotesi prevista in ambito locale, riferita alle prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 cost., è disciplinata dall'articolo 16, comma 2, D.P.R. 380/2001, che attribuisce la possibilità di realizzare direttamente le opere di urbanizzazione, a scomputo totale o parziale della quota del contributo di costruzione relativa alle stesse. Detto contributo di costruzione, non rientra nelle entrate di natura tributaria in quanto, come affermato dall'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato n. 12/2018, è un corrispettivo di diritto pubblico, di natura non tributaria, posto a carico del concessionario a titolo di partecipazione ai costi delle opere di urbanizzazione e in proporzione dell'insieme dei benefici che la nuova costruzione acquista, senza alcun vincolo di scopo in relazione alla zona interessata alla trasformazione urbanistica e indipendentemente dalla concreta utilità che il concessionario può conseguire dal titolo edificatorio e dall'ammontare delle spese effettivamente occorrenti per la realizzazione delle opere (Cons. St., sez. IV, 5 maggio 2017, n. 2055).

Eventuali deroghe al principio di indisponibilità della pretesa tributaria debbono essere previste dal legislatore consentendo all'ente di disporre del credito tributario. Si tratta di eccezioni, da interpretarsi in modo rigoroso e restrittivo come nell'ipotesi dell'istituto del baratto amministrativo disciplinato dall'art. 190 del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50. In detta fattispecie, come affermato dalla Sezione Autonomie n. 2/2020/QMIG "deve ritenersi che

il baratto amministrativo non si limiti ad introdurre una modalità alternativa di adempimento dell'obbligazione tributaria (una sorta di datio in solutum ex art. 1197 cod.civ.), ma determini una vera e propria deroga al principio della indisponibilità del credito tributario, in quanto, come detto, pone l'Amministrazione locale nella condizione di disporre dell'an e del quantum di un tributo in funzione della realizzazione di un intervento di utilità sociale effettuato a cura ed a spese dei contribuenti che ne facciano richiesta.

Tale deroga è resa possibile dal fatto che, operando il bilanciamento di interessi, il Legislatore si è espresso in favore delle esigenze costituzionalmente garantite dal principio di sussidiarietà orizzontale, consentendo all'ente di rinunciare alla potestà impositiva prevista dalla legge in funzione del recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla comunità di riferimento."

Tra l'altro anche con riguardo all'istituto del baratto amministrativo precedentemente disciplinato dall'art. 24 d.l. 133/2014, ora abrogato, non si era ritenuta *"ammissibile la possibilità di consentire che l'adempimento di tributi locali, anche di esercizi finanziari passati confluiti nella massa dei residui attivi dell'ente medesimo, possa avvenire attraverso una sorta di datio in solutum ex art. 1197 c.c. da parte del cittadino debitore che, invece di effettuare il pagamento del tributo dovuto, ponga in essere una delle attività previste dalla norma e relative alla cura e/o valorizzazione del territorio comunale. La Sezione ritiene che tale ipotesi non solo non rientrerebbe nell'ambito di applicazione della norma in quanto difetterebbe il requisito dell'inerenza tra agevolazione tributaria e tipologia di attività svolta dai soggetti amministrati, elementi che, peraltro, devono essere preventivamente individuati nell'atto regolamentare del Comune, ma potrebbe determinare effetti pregiudizievoli sugli equilibri di bilancio considerato che i debiti tributari del cittadino sono iscritti tra i residui attivi dell'ente."* (Sezione Regionale di controllo per l'Emilia Romagna deliberazione n. 27/2016).

Infine, l'istituto disciplinato dall'articolo 1197 c.c. della prestazione in luogo di adempimento (*cd. datio in solutum*), nell'ambito della quale deve essere ricompresa la prestazione (cessione di un terreno) che, nel caso in esame, il soggetto passivo dell'imposta vorrebbe proporre al Comune in luogo del pagamento dell'imposta dovuta, non è da confondere con la compensazione ex articolo 8, comma 1, della L. 212/2000 concernente - Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente -. (cfr. sul punto Sezione Regionale di controllo per l'Emilia Romagna deliberazione n. 60/2017).

Si rappresenta al riguardo, che i regolamenti attuativi previsti dall'articolo 8, comma 1, della L. 212/2000 finora non sono stati emanati. Sebbene parte della giurisprudenza sostenga l'immediata e generale operatività della regola, anche in assenza dei citati regolamenti attuativi, l'orientamento prevalente più recente della Corte di cassazione (cui si è adeguata l'Amministrazione finanziaria, ad esempio con la risoluzione n. 140/E/2017)

ritiene che la disposizione, in attesa dell'emanazione dei regolamenti attuativi, integri una previsione di natura meramente programmatica (Cass. 18788/2016, 12262/2007). (cfr. sul punto Sezione Regionale di controllo per il Molise deliberazione n. 15/2020).

Per quanto sopra esposto, in assenza di una normativa specifica al riguardo relativa ai tributi locali, non si ritiene possibile il ricorso generalizzato all'istituto della datio in solutum ex art. 1197 c.c., previsto dal legislatore esclusivamente per le imposte sul reddito e per l'imposta sulle successioni e donazioni, in materia di beni culturali.

Inoltre, l'accettazione di una prestazione in luogo dell'adempimento di un debito tributario, determinerebbe come conseguenza la cancellazione di residui attivi. Ciò, inciderebbe in modo negativo sul risultato di amministrazione in particolar modo qualora dette prestazioni venissero considerate generalmente ammesse e la facoltà venisse riconosciuta a tutti i contribuenti in assenza di una disciplina specifica e tassativa.

Ciò premesso e stante quanto sopra espresso in relazione al punto n. 1, si rappresenta comunque in merito al punto n. 2 che l'art. 12, comma 1 ter del D.L. n. 98/2011 ha cessato di avere applicazione dal 2020 per effetto dell'art. 57, comma 2, lett. f), D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157.

L'articolo citato, al comma 2 dispone che:

" A decorrere dall'anno 2020, alle regioni, alle Province autonome di Trento e di Bolzano, agli enti locali e ai loro organismi ed enti strumentali, come definiti dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché ai loro enti strumentali in forma societaria cessano di applicarsi le seguenti disposizioni in materia di contenimento e di riduzione della spesa e di obblighi formativi:

f) articolo 12, comma 1-ter, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111."

Sul punto, anche prima della novella normativa si era già espressa la giurisprudenza di questa Corte in merito alla stretta applicabilità della norma alle ipotesi ivi disciplinate.

In tal senso si era già espressa questa Sezione nella deliberazione n. 125/2018, seppur in una fattispecie differente di "compensazione giudiziale" richiamando precedenti pronunce e precisando "come la Sezione regionale per il Veneto, con deliberazione n. 148/2013/PAR, abbia ritenuto, sulla base di un'approfondita disamina della problematica, che "la formulazione della norma disciplina le sole ipotesi in cui sia contemplata la previsione di un prezzo di acquisto, e quindi, ai soli acquisti a titolo derivativo iure privatorum". Analogamente si è pronunciata la Sezione regionale per la Puglia (v., Deliberazione n. 89/PAR/2013).

Né, al fine di giustificare la deroga alla disciplina in esame, possono disattendersi le pronunce con le quali è stato precisato che elemento discrezionale per l'applicabilità della disciplina limitativa, e di cui al quesito, è da rinvenirsi nella presenza di un contratto in cui "l'effetto traslativo, conseguenza immediata e diretta del rapporto giuridico, determini

comunque un esborso finanziario a carico del soggetto pubblico” (v., Sez. Controllo Lombardia, Deliberazione n. 164/2013).

Allo stesso modo la Sezione regionale per le Marche, nella deliberazione n. 7/2013/PAR, ha sottolineato come, dal punto di vista civilistico, l’acquisto di un immobile a titolo oneroso si richiama senz’altro allo schema tipico della compravendita, la quale risulta esplicitamente coinvolta nel divieto di cui al comma 1 ter.

Peraltro, l’effetto traslativo del diritto di proprietà su beni immobili si realizza anche attraverso altri contratti (come, a titolo esemplificativo, il conferimento in società, la donazione, la transazione, i contratti ad effetti reali, anche atipici). ”

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per il Piemonte rende il parere nei termini suindicati.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa a cura del Direttore della Segreteria al Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Piemonte ed all’Amministrazione che ne ha fatto richiesta.

Così deliberato, nella camera di consiglio del 7 aprile 2020 svolta avvalendosi delle modalità in remoto.

IL RELATORE

F.to Dott.ssa Stefania Calcari

IL PRESIDENTE

F.to Dott.ssa Maria Teresa POLITO

Depositata in Segreteria il **14/04/2020**

Il Funzionario Preposto

F.to Nicola MENDOZZA