



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Carlo Greco	presidente
dott. Massimo Romano	consigliere
dott.ssa Benedetta Cossu	consigliere (relatore)
dott. Paolo Romano	consigliere
dott. Riccardo Patumi	primo referendario
dott. Federico Lorenzini	primo referendario

Adunanza del 14 marzo 2017

Richiesta di parere del Comune di Medesano (PR)

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

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il testo unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, il decreto-legge 23 ottobre 1996, n. 543, convertito con modificazioni dalla legge 20 dicembre 1996, n. 639, recanti disposizioni in materia di giurisdizione e di controllo della Corte dei conti;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, da ultimo modificata con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 dell'11 giugno 2008;

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;

Vista la legge della Regione Emilia-Romagna 9 ottobre 2009, n. 13, istitutiva del Consiglio delle autonomie locali;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 4 giugno 2009 n. 9/ SEZAUT/2009/INPR;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 19 febbraio 2014 n. 3/ SEZAUT/2014/QMIG;

Viste le deliberazioni delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 8 del 26 marzo 2010 e 54 del 17 novembre 2010;

Visto l'articolo 17, comma 31, del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;

Visto l'articolo 6, comma 4, del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Vista la richiesta di parere formulata dal Sindaco del Comune di Medesano, pervenuta a questa Sezione in data 20 gennaio 2017;

Visto il parere del gruppo tecnico istituito presso il Consiglio delle autonomie locali;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 12 del 10 marzo 2017, con la quale la questione è stata deferita all'esame collegiale della Sezione;

Udito nella camera di consiglio il relatore;

Ritenuto in

Fatto

Il Sindaco del Comune di Medesano ha inoltrato a questa Sezione una richiesta di parere mediante la quale chiede di conoscere se, previo esercizio della potestà regolamentare in materia di entrate, anche tributarie, attribuita ai comuni ai sensi dell'articolo 52 d.lgs. n. 446/1997, può prevedere di accettare da una società gravata da un debito ICI/IMU, il cui importo è notevolmente aumentato dal 2011 al 2015, al posto dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria originaria, una prestazione diversa consistente nella cessione di un'area edificabile.

Secondo le prospettazioni del Comune istante tale soluzione sarebbe legittima sia in quanto l'articolo 8 l. 7 luglio 2000, n. 212 - recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente - ha introdotto, anche in materia tributaria, il principio generale della compensazione quale modo di estinzione dell'obbligazione, sia tenuto conto di una deliberazione, resa in sede di attività consultiva, dalla Sezione regionale di controllo per il Lazio (3/2010/PAR) che si è pronunciata sulla medesima questione oggetto della richiesta di parere in esame.

Ritenuto in

Diritto

1. L'articolo 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003 - disposizione che costituisce il fondamento normativo della funzione consultiva intestata alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti - attribuisce alle Regioni e, tramite il Consiglio delle Autonomie locali, se istituito, anche ai Comuni, Province e Città metropolitane la facoltà di richiedere alla Corte dei Conti pareri in materia di contabilità pubblica.

Preliminarmente, la Sezione è chiamata a verificare i profili di ammissibilità soggettiva (legittimazione dell'organo richiedente) e oggettiva (attinenza del quesito alla materia della contabilità pubblica, generalità ed astrattezza del quesito proposto, mancanza di interferenza con altre funzioni svolte dalla magistratura contabile o con giudizi pendenti presso la magistratura civile o amministrativa).

2. In relazione al primo profilo, si ritiene che la richiesta di parere sia ammissibile, in quanto proveniente dall'organo rappresentativo dell'Ente, il Sindaco.

3. Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre anzitutto evidenziare che la disposizione contenuta nel comma 8 dell'art. 7 della legge 131 del 2003, deve essere raccordata con il precedente comma 7, norma che attribuisce alla Corte dei conti la funzione di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, il perseguimento degli obiettivi posti da leggi statali e regionali di principio e di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali.

Il raccordo tra le due disposizioni opera nel senso che il comma 8 prevede forme di collaborazione ulteriori rispetto a quelle del precedente comma rese esplicite, in particolare, con l'attribuzione agli enti della facoltà di chiedere pareri in materia di contabilità pubblica.

Sull'esatta individuazione di tale locuzione e, dunque, sull'ambito di estensione della funzione consultiva intestata alle Sezioni di regionali di controllo della Corte dei conti, che non può essere intesa quale una funzione di carattere generale, sono intervenute sia le Sezioni riunite sia la Sezione delle autonomie con pronunce di orientamento generale, rispettivamente, ai sensi dell'articolo 17, comma 31, d.l. n. 78/2009 e dell'articolo 6, comma 4, d.l. n. 174/2012.

Con deliberazione 17 novembre 2010, n. 54, le Sezioni riunite hanno chiarito che la nozione di contabilità pubblica comprende, oltre alle questioni tradizionalmente ad essa riconducibili (sistema di principi e norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici), anche i *"quesiti che risultino connessi alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti da principi di coordinamento della finanza pubblica (...), contenuti nelle leggi finanziarie, in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'Ente e sui pertinenti equilibri di bilancio"*.

Di recente, la Sezione delle autonomie, con la deliberazione n. 3/2014/SEZAUT, ha operato ulteriori ed importanti precisazioni rilevando come, pur costituendo la materia della contabilità pubblica una categoria concettuale estremamente ampia, i criteri utilizzabili per valutare oggettivamente ammissibile una richiesta di parere possono essere, oltre *"all'eventuale riflesso finanziario di un atto sul bilancio dell'ente"* (criterio in sé riduttivo ed insufficiente), anche l'attinenza del quesito proposto ad *"una competenza tipica della Corte dei conti in sede di controllo sulle autonomie territoriali"*. E' stato, altresì, ribadito come *"materie estranee, nel loro nucleo originario alla contabilità pubblica - in una visione dinamica dell'accezione che sposta l'angolo visuale dal tradizionale contesto della gestione del bilancio a quello inerente ai relativi equilibri - possono ritenersi ad essa riconducibili, per effetto della particolare considerazione riservata dal Legislatore, nell'ambito della funzione"*

di coordinamento della finanza pubblica": solo in tale particolare evenienza, una materia comunemente afferente alla gestione amministrativa può venire in rilievo sotto il profilo della contabilità pubblica.

Al contrario, la presenza di pronunce di organi giurisdizionali di diversi ordini, la possibile interferenza con funzioni requirenti e giurisdizionali delle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti o di altra magistratura, nonché il rischio di un inserimento nei processi decisionali degli enti territoriali, che ricorre quando le istanze consultive non hanno carattere generale e astratto, precludono alle sezioni regionali di controllo la possibilità di pronunciarsi nel merito.

Il quesito proposto dal Comune istante rientra nell'ambito della contabilità pubblica, in particolare negli aspetti dei quali la predetta materia tradizionalmente si occupa, in quanto riguarda una questione relativa alla gestione di un'entrata di natura tributaria, quale è l'imposta comunale sugli immobili (ICI), poi sostituita dall'imposta municipale unica (IMU).

4. La questione sulla quale la Sezione è chiamata a pronunciarsi riguarda la possibilità da parte di un ente locale di prevedere che, in luogo dell'esatto adempimento di un'obbligazione tributaria, consistente nel pagamento in denaro dell'imposta dovuta da parte del soggetto passivo, l'ente locale accetti una prestazione diversa costituita dalla cessione di un'area edificabile.

4.1. Le disposizioni che rilevano ai fini della soluzione del quesito proposto sono costituite, oltre che dall'articolo 52 d.lgs. n. 446/1997, dalle disposizioni che disciplinano i tributi comunali ICI ed IMU e dall'articolo 1197 c.c. La disposizione richiamata dal Comune istante nella richiesta di parere, rappresentata dall'articolo 8 l. n. 7 luglio 2000, n. 212, mediante la quale è stato introdotto in materia tributaria l'istituto della compensazione rileva, come argomento *a contrariis*, nei termini di cui si dirà nel prosieguo.

L'articolo 52 d.lgs. 446/1997 prevede che *"le province e i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene all'individuazione e definizione delle fattispecie imponibili dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti."*

La disciplina dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) è contenuta nel d.lgs. 504/1992 ed è stata sostituita, a decorrere dal 2012 (prima applicazione in via sperimentale), dagli articoli 8 e 9 d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 che hanno introdotto l'imposta comunale unica (IMU). Tali disposizioni prevedono come modalità di adempimento il pagamento in denaro dell'imposta dovuta mediante il versamento in due rate.

L'articolo 1197 c.c. contiene la disciplina della prestazione in luogo dell'adempimento, cd. *datio in solutum*, che rappresenta una delle modalità di adempimento delle obbligazioni diversa dall'esatto adempimento. Tale

disposizione prevede che il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il creditore acconsenta.

Quanto poi alla disciplina della compensazione in materia tributaria le disposizioni alle quali fare riferimento sono le seguenti.

L'articolo 8 l. 7 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, ha introdotto il principio di carattere generale secondo il quale anche l'obbligazione tributaria può estinguersi per compensazione. Tale possibilità è rimasta però inattuata in quanto non sono stati mai adottati i regolamenti governativi di attuazione, così come richiesto dal comma 8 della richiamata disposizione normativa.

Nell'ordinamento tributario si rinvengono, comunque, altre disposizioni che disciplinano l'istituto della compensazione e quello della prestazione in luogo dell'adempimento.

Una fattispecie di compensazione legale è quella prevista dall'articolo 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, recante *"Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni"*. Tale disposizione prevede che *"i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva"*. Altre ipotesi di compensazione sono quelle previste dagli articoli 28-ter e 28-quater del D.P.R. 602/1973, rispettivamente in tema di pagamento mediante compensazione volontaria con crediti di imposta e di compensazione di crediti con somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo.

Fattispecie che prevedono l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante una prestazione diversa da quella originaria sono previste da specifiche disposizioni normative, applicabili esclusivamente alle imposte alle quali si riferiscono.

La prima è disciplinata dall'articolo 28 bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 che consente *"ai soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi, ...(omissis)... di cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse e degli accessori"* beni culturali, quali archivi o documenti di notevole interesse storico, opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, che lo Stato abbia interesse ad acquisire. Nei commi successivi del predetto articolo è disciplinato, in maniera molto dettagliata, il procedimento che deve essere seguito al fine di

consentire di adempiere le imposte sui redditi mediante una prestazione diversa dal pagamento in denaro.

Un'ulteriore fattispecie è quella prevista dall'articolo 39 d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 che, in materia di imposta di successione, consente agli eredi e ai legatari di *"proporre la cessione allo Stato, in pagamento totale o parziale"* della predetta imposta, *"delle relative imposte ipotecaria e catastale, degli interessi e delle sanzioni amministrative, di beni culturali vincolati e non vincolati di cui all'art. 13 e di opere di autori viventi o da eseguite da non più di cinquanta anni"*.

4.2. Come rilevato dal Comune istante nella richiesta di parere rivolta a questa Sezione regionale, sul quesito che ci occupa è intervenuta la Sezione regionale di controllo per il Lazio, con la deliberazione n. 3/2010/PAR adottata nell'adunanza del 19 gennaio 2010. In tale delibera è stato affermato che *"in mancanza di una disposizione di legge che consenta all'organo amministrativo comunale di accettare una prestazione diversa da quella originaria in adempimento di un'obbligazione tributaria, ritiene questa Sezione che, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti di cui all'art. 52, d.lgs. n. 446/1997, il Comune, nell'esercizio del potere regolamentare assegnatogli dalla stessa norma al fine di disciplinare le proprie entrate tributarie, possa prevedere tale possibilità con apposita deliberazione del Consiglio"*.

4.3. La soluzione del quesito in esame deve basarsi sul quadro normativo e giurisprudenziale sopra descritto.

Quanto alla deliberazione della Sezione regionale di controllo per il Lazio n. 3/2010/PAR, corre l'obbligo di rilevare che si tratta di una deliberazione adottata prima (gennaio 2010) dell'entrata in vigore dell'articolo 8 l. n. 212/2000, avvenuta nel luglio 2010, disposizione sopravvenuta da tenere in considerazione ai fini della trattazione e soluzione del quesito in esame.

La Sezione osserva che, se è vero che l'articolo 8 l. n. 212/2000 ha introdotto il principio di carattere generale ai sensi del quale anche l'obbligazione tributaria può estinguersi per compensazione, è pur vero che essa è una modalità di adempimento di estinzione diversa dall'esatto adempimento, da non confondere con 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'area edificabile) che, nel caso in esame, il soggetto passivo dell'imposta vorrebbe proporre al Comune in luogo del pagamento in denaro dell'imposta dovuta.

In relazione all'introduzione dell'istituto della compensazione nel diritto tributario la giurisprudenza della Cassazione (cfr. 15123/2006 e 12262/2007), anche ripresa dalla giurisprudenza delle Commissioni tributarie (Comm. Trib. prov. Brindisi, sez. III, 6 marzo 2013, n. 56), ha precisato che *"in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle*

comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge. Né tale principio può ritenersi superato per effetto dell'art. 8, comma primo, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "statuto dei diritti del contribuente"), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti (demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002), ovvero per effetto dell'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, il quale, nell'ammettere la compensazione in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione all'ipotesi di crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data della sua entrata in vigore".

La circostanza che nel diritto tributario il legislatore abbia sentito l'esigenza di introdurre una disposizione di carattere generale per ammettere che l'obbligazione tributaria possa essere adempiuta anche mediante compensazione induce la Sezione a ritenere che la prestazione in luogo di adempimento *ex art. 1197 c.c.*, in quanto prevista in ambito tributario solo per alcune imposte dirette (imposte sui redditi delle persone fisiche e giuridiche e imposta di successione) ma non come principio di carattere generale, non possa essere introdotta mediante norma regolamentare da parte dell'ente locale.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per l'Emilia-Romagna esprime il proprio parere, sul parere riportato in epigrafe, nei termini di cui in motivazione.

Così deliberato in Bologna, nella camera di consiglio del 14 marzo 2017.

Il presidente
* Carlo Greco

Il relatore
*Benedetta Cossu

Depositata in data 11/04/2017
Il direttore di segreteria
* Rossella Broccoli

**originale firmato digitalmente*

