

Comune di MONTALBANO JONICO (MT)



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA BASILICATA

composta dai magistrati:

dr. Michele Oricchio	Presidente
dr. Rocco Lotito	Consigliere
dr. Luigi Gianfranceschi	Consigliere
dr. Michele Minichini	Referendario - <i>relatore</i>

nella Camera di consiglio del 21 febbraio 2020

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 ed integrazioni;

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», e in particolare l'art. 7, comma 8;

VISTO l'atto d'indirizzo della Sezione delle Autonomie del 27 aprile 2004, avente a oggetto gli indirizzi e i 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 in sede di controllo n. 54/CONTR/10 del 17 novembre 2010;

VISTA la richiesta di parere avanzata dal Comune di Montalbano Jonico (MT) acquisita da questo Ufficio, al protocollo n. 1458 del 6 settembre 2019;

VISTA l'Ordinanza del 24 gennaio 2020 con la quale il Presidente ha convocato questa Sezione di controllo per discutere e deliberare sul quesito sottoposto all'esame, nominando come relatore il Referendario dott. Michele Minichini;

udito il relatore,

ritenuto in

FATTO

Il d.l. 24 gennaio 2015, n. 4, convertito con modificazioni dalla l. 24 marzo, n. 34, ha dettato criteri per l'individuazione dei Comuni esentati dall'applicazione dell'imposta municipale propria (IMU) sui terreni agricoli per gli anni 2014 e 2015.

Avverso la predetta normativa è stata sollevata dal TAR Lazio una questione incidentale di legittimità costituzionalità dichiarata non fondata dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 17 del 2018.

Il Comune di Montalbano Jonico (MT), escluso dal novero degli enti esentati in base all'elenco redatto dall'ISTAT, è interessato a conoscere se la pendenza della questione di legittimità costituzionale abbia determinato uno stato di incertezza in ordine alla debenza del tributo tale da poter ritenere penalizzati i contribuenti locali che non sono stati posti nelle condizioni di fruire dello strumento normativo del ravvedimento operoso.

Per queste ragioni, con istanza del 6 settembre 2019 il Comune di Montalbano Jonico (MT), in persona del Sindaco pro tempore, ha formulato il seguente quesito:

“se il Comune, quale Pubblica Amministrazione, possa ritenere disponibile l'obbligazione relativa alle sanzioni tributarie e se quindi le stesse appartengano al novero della potestà e dei diritti disponibili in merito ai quali il Comune possa concludere accordi transattivi con la parte destinataria degli interventi sanzionatori.”

Considerato in

DIRITTO

- Condizioni di ammissibilità

La Sezione, in via preliminare, deve pronunciarsi sull'ammissibilità soggettiva e oggettiva della richiesta di parere.

1. Ammissibilità soggettiva.

1.1. L'art. 7, comma 8, della l. n. 131/2013 prevede che le richieste di parere dei Comuni, delle Province e delle Città Metropolitane possano essere formulate alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti per il tramite del Consiglio delle autonomie locali.

La giurisprudenza dominante, condivisa da questo Collegio, ritiene che qualora non sia stato ancora istituito il Consiglio delle autonomie, gli enti locali possano autonomamente, senza alcun filtro, richiedere pareri alle sezioni di controllo della Corte dei Conti; infatti, ragionando diversamente risulterebbe limitato l'utilizzo di uno strumento estremamente utile per gli enti (Sezione delle Autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004).

E' il legislatore che, adoperando le locuzioni "di norma" e "se istituito" nel capoverso del comma 8 dell'art. 7, consente la richiesta di parere anche in assenza del Consiglio delle autonomie.

Ciò significa che il dialogo tra enti locali e Corte dei conti sarà diretto se il Consiglio non è stato ancora istituito, diversamente i Comuni, le Province e le Città metropolitane potranno rapportarsi con le Sezioni di controllo solo per il tramite del Consiglio a pena di inammissibilità della richiesta.

Pertanto, dato che in Basilicata non è stato istituito il Consiglio delle autonomie, è ammissibile la richiesta di parere formulata dal Comune.

1.2. L'istanza, inoltre, risulta sottoscritta dal Sindaco, il quale ai sensi dell'art. 50 del dlgs. 267 del 2000 è il rappresentante del Comune e cioè il soggetto legittimato a manifestare all'esterno la volontà dell'ente.

In base ai predetti profili, la richiesta di parere supera il vaglio di ammissibilità soggettiva, perché è ritualmente formulata dal legale rappresentante del Comune di Montalbano Jonico

(MT), in una Regione in cui manca il Consiglio delle autonomie.

2. Ammissibilità oggettiva.

2.1. La prima parte del comma 8, dell'art. 7 della l. 131/2013, limita la richiesta di parere alle materie di contabilità pubblica.

Quando si parla di contabilità pubblica si fa riferimento alla normativa e a tutti gli atti applicativi che disciplinano l'attività finanziaria, con particolare riferimento alle disposizioni afferenti ai bilanci e ai relativi equilibri, all'acquisizione delle entrate, alla disciplina del patrimonio, alla gestione delle spese, all'indebitamento, alla rendicontazione e ai relativi controlli (cfr., tra le altre, la deliberazione della Sezione Autonomie del 27 aprile 2004 così come integrata e modificata dalla deliberazione della medesima Sezione del 4 giugno 2009, n. 9; la deliberazione della Sezione Autonomie n. 5/2006; la deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54 del 2010; la deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 27/2011; la deliberazione della Sezione Autonomie n. 3/2014) .

Sia la Sezione delle Autonomie (deliberazione 5/AUT/2006) che le Sezioni Riunite (deliberazione 54/CONTR/2010) sono orientate, secondo una visione restrittiva con carattere dinamico della nozione di contabilità pubblica, a ricondurre nell'alveo della contabilità pubblica non solo le suddette materie, ma anche ogni elemento che abbia un particolare rilievo in ordine al coordinamento della finanza pubblica, agli equilibri di bilancio, agli obiettivi di contenimento della spesa e alla sana gestione.

La Corte dei Conti, di conseguenza, non assume la posizione di organo di consulenza generale degli enti locali, ma incentra la sua attività sull'esegezi delle norme che regolano la finanza pubblica e il patrimonio dello Stato e degli enti locali.

Dato che la richiesta del Comune di Montalbano Jonico involge la valutazione della disponibilità o meno dell'*agere* in ordine alle sanzioni pecuniarie tributarie e, pertanto, un ambito che incide sulla corretta acquisizione delle entrate con possibili ricadute sugli equilibri economico finanziari, si verte in materia di contabilità pubblica.

2.2. Le considerazioni di cui al punto 2.1. coinvolgono il secondo requisito oggettivo di ammissibilità che afferisce al carattere generale della richiesta.

Il parere della Sezione non può risolvere problemi concreti dell'ente, altrimenti si

prefigurerebbe un'ingerenza nell'azione amministrativa.

Il legislatore affida alla Corte il compito di illuminare in ordine alla corretta applicazione e interpretazione della normativa oggetto del parere, e non può mai risolvere questioni pratiche che rimangono di esclusiva pertinenza dell'Ente.

A tal proposito la questione sottoposta all'esame della Sezione è prospettata in termini generali e astratti implicanti la corretta gestione delle entrate e in via sussidiaria la portata dell'art. 10 della l. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) afferente alla tutela dell'affidamento incolpevole, non richiedendo valutazioni sul merito della condotta dell'amministrazione.

2.3. Infine, per come è stata rappresentata, l'istanza non è rivolta a minare le funzioni di controllo e giurisdizionale della Corte, né eventuali giudizi pendenti in sede civile o amministrativa (cfr. la deliberazione di questa Sezione n. 37/2018/PAR).

Ragionando in negativo, non sono ammissibili richieste di pareri che assumano la precipua finalità di frustrare il sereno esercizio delle funzioni giudiziarie e il corretto espletamento dell'attività di controllo. Ciò significa che la questione oggetto di parere deve riguardare scelte future del Comune e non far riferimento a giudizi pendenti.

Anche sotto questo profilo non risulta alcuna incidenza dell'oggetto del parere su giudizi in corso.

In base a quanto illustrato, la richiesta di parere del Comune di Montalbano Jonico risponde ai requisiti di ammissibilità soggettivi e oggettivi.

NEL MERITO

Il parere ha a oggetto l'esame della valutazione da parte dell'Ente locale in ordine alla possibilità di disporre della sanzione tributaria pecuniaria ovvero del credito originato dalla irrogazione della stessa al fine di concludere accordi transattivi con il destinatario della sanzione.

L'art. 23 Cost. stabilisce che *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

Per la costante giurisprudenza l'art. 23 Cost. disciplina una riserva di legge relativa; sicché è necessaria l'interposizione del legislatore che perimetri almeno i tratti essenziali della

materia, attribuendo alla fonte normativa secondaria il potere di intervento con carattere attuativo/esecutivo/organizzativo dei principi definiti dalla fonte di primo grado, risultando inibito alle norme primarie demandare a fonti secondarie la determinazione della sanzione (Cass. Civ. Sez. I, 18/01/2005, n. 936).

La normativa tributaria ricade nell'alveo applicativo dell'art. 23 Cost. in considerazione del fatto che impone in via coattiva una serie di prestazioni di natura patrimoniale.

La Corte costituzionale in diverse occasioni (sent. n. 435/2001, n. 2/1995, n. 26/1982) ha affermato che la normativa tributaria per rispettare la riserva di legge relativa deve individuare i presupposti dell'imposizione, i soggetti passivi, la misura della prestazione e le sanzioni, con la conseguenza che gli enti locali non hanno alcun potere di incidere sui predetti elementi a eccezione della misura della prestazione (l'aliquota); in quest'ultima ipotesi non è violato il principio della riserva relativa qualora il legislatore delimiti la discrezionalità dell'ente impositore in un minimo e in un massimo.

Insieme all'art. 23 Cost., in via del tutto simmetrica, l'art. 117 Cost. attribuisce allo Stato la legislazione esclusiva del sistema tributario erariale. L'imposta municipale propria (IMU) è un tributo erariale perché è istituita e disciplinata dallo Stato nonché un tributo derivato in ragione della devoluzione del gettito agli enti locali; quindi ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 117, comma 2, lett. e), che, come detto, affida la materia, appunto il sistema tributario dello Stato, alla legislazione esclusiva del legislatore nazionale (Corte Cost. n. 17 del 2018, n. 40 del 2016, n.ri 97 e 121 del 2013, n. 123 del 2010).

Pertanto, gli enti locali non hanno alcun potere dispositivo in materia tributaria, se non nei limiti previsti dallo stesso legislatore, e a tal proposito l'art. 12, comma 1 lett. a, della l. n. 42 del 2009 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), nell'ambito dei *“Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali”*, prevede che *“la legge statale individua i tributi propri dei comuni e delle province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi comuni e province di tributi o parti di tributi già erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento*

valide per tutto il territorio nazionale”; nello stesso senso anche l’art. 52 del d.lgs. n 446 del 1997, rubricato “*Potestà regolamentare generale delle province e dei comuni*” prevede che “*Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla 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.*”

Inoltre, come si è visto, il concetto di inderogabilità della norma tributaria coinvolge anche il regime sanzionatorio tributario.

In questa sede l’esame sarà limitato al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che disciplina le sanzioni tributarie di carattere amministrativo, e cioè le sanzioni pecuniarie e le sanzioni accessorie.

Tra le molteplici funzioni del sistema sanzionatorio, assumono una spiccata importanza il carattere deterrente e la natura punitiva che sono collegati alla violazione della normativa impositiva. Inoltre, il principio di legalità, che tutela il privato da imposizioni patrimoniali al di fuori dei casi previsti dalla legge (Cons. Stato, Sez. VI, 17/01/2008, n. 102), garantisce la corretta applicazione sia del principio di uguaglianza tra i cittadini sia dei principi di buon andamento e di imparzialità della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.). Infatti, risulterebbe contrario ai parametri costituzionali (al principio di uguaglianza) consentire alle singole amministrazioni locali la scelta in ordine a ciò che è lecito o che è illecito, disponendo della sanzione, senza adeguati e ragionevoli parametri imposti dalla normativa primaria; similmente l’assenza di limiti legislativi all’*agere* dell’amministrazione finanziaria, determinerebbe un’effettiva frustrazione del parametro dell’imparzialità consentendo contegni differenziati a situazioni simili (Corte Cost. sent., 07/04/2011, n. 115).

La sanzione pecuniaria tributaria rientra nel novero delle potestà e dei diritti indisponibili perché è espressione del potere punitivo dell’amministrazione, che è esercitato esclusivamente secondo i criteri e i limiti imposti dalla legge, con la esclusione della possibilità da parte dell’Ente non solo di concludere accordi transattivi con il destinatario

della sanzione (Corte dei conti Lombardia, Sez. Contr. Delib., 09/05/2018, n. 140; T.A.R. Puglia Lecce Sez. I sent., 24/01/2017, n. 99), ma anche di disporre del credito originato dall'irrogazione della sanzione; specularmente, l'indisponibilità non consente la rinuncia degli introiti derivanti dalle obbligazioni tributarie, compresi gli interessi e le connesse sanzioni (Corte dei conti Sicilia Sez. contr. Delib., 19/08/2014, n. 106).

In materia di illecito amministrativo gli ambiti di intervento dell'amministrazione finanziaria sono, per esempio, quelli afferenti alla valutazione della colpevolezza (art. 5, d.lgs. n. 472/1997), all'esame della punibilità (art. 6, d.lgs. n. 472/1997), alla flessibilità della determinazione del *quantum* in funzione della gravità della violazione, dell'opera svolta dal soggetto attivo per eliminare o attenuare le conseguenze del comportamento illecito ovvero della personalità dell'agente o delle relative condizioni economiche e sociali (art. 7, d.lgs. n. 472/1997).

In più, lo Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212 del 2000) consente la valutazione in ordine all'esclusione dall'applicazione della sanzione qualora l'opacità della portata applicativa della norma tributaria ovvero le contraddittorie indicazioni dell'amministrazione finanziaria abbiano determinato obiettive situazioni di incertezza tali da frustrare il rapporto tra il contribuente e le PA fondato sui principi della tutela dell'affidamento e della buona fede.

La Cassazione in diverse occasioni ha affermato: che *“in relazione alle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, ai sensi dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000 e dell'art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992, quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa”* (Cass. civ. Sez. V Ord., 04/12/2019, n. 31614, Cass. civ. Sez. V, 16/10/2019, n. 26143, Cass. civ. Sez. V Ord., 05/02/2019, n. 3277, Cass. civ. Sez. V Ord., 01/02/2019, n. 3108, Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 22/10/2018, n. 26582, Cass. civ. Sez. V Ord., 10/10/2018, n. 25012, Cass. civ. Sez. V Ord., 29/08/2018, n. 21307, Cass. civ. Sez. V Ord., 13/07/2018, n. 18718) e nello stesso senso *“In tema di sanzioni*

amministrative per violazioni di norme tributarie, il contribuente deve allegare la ricorrenza degli elementi che giustificano l'esenzione per incertezza normativa oggettiva, ricorrente nell'ipotesi di incertezza inevitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della disposizione tributaria, anche all'esito del procedimento di interpretazione della stessa da parte del giudice. L'incertezza normativa oggettiva tributaria è caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, e va distinta dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto (il cui accertamento è demandato esclusivamente al giudice e non può essere operato dall'amministrazione), come emerge dall'art. 6, D.Lgs. n. 472 del 1997, che distingue le due figure, pur ricollegandovi i medesimi effetti. L'incertezza normativa oggettiva può essere desunta dal giudice mediante la rilevazione di una serie di fatti indice, quali ad esempio: la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; la mancanza di precedenti giurisprudenziali; la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, soprattutto se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; il contrasto tra opinioni dottrinali; l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente” (Cass. civ. Sez. V Ord., 12/02/2019, n. 4047); ovvero che “in tema di diritti e garanzie del contribuente, ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2 della L. 27 luglio 2000 n. 212, che sancisce una regola avente portata generale e idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la

sussistenza dei due presupposti che precedono (Cass. civ. Sez. V Ord., 14/11/2019, n. 29650, Cass. civ. Sez. V Ord., 11/07/2019, n. 18618, Cass. civ. Sez. V Ord., 09/01/2019, n. 370, Cass. civ. Sez. V Ord., 09/01/2019, n. 370); nonché che “*l’affidamento del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo interpretativo dell’Amministrazione finanziaria deve essere valutato avendo riguardo all’inderogabilità delle norme tributarie ed all’indisponibilità della relativa obbligazione, alla vincolatività della funzione impositiva ed all’irrinunciabilità del diritto da parte del Fisco, sicché l’eventuale violazione del principio di buona fede nello svolgimento dell’attività amministrativa non obbliga l’Amministrazione ad emanare un provvedimento “contra legem” per il solo fatto che, nella fase istruttoria, abbia erroneamente valutato la disciplina applicabile* (Cass. civ. Sez. V Sent., 27/03/2019, n. 8514).

Pertanto, le condizioni di applicazione dell’art. 10, commi 1, 2 e 3 (prima parte), della l. n. 212 del 2000 che non influiscono sulla debenza dell’imposta, ma sull’esclusione della sanzione, possono essere così compendiate: comportamento dell’Amministrazione finanziaria che ha orientato il contegno del contribuente, purché questi abbia agito secondo i canoni della buona fede; incertezza normativa oggettiva ricadente sul contenuto, sull’oggetto e sui destinatari; assenza del carattere dell’incertezza per il semplice fatto che sia pendente una questione di legittimità costituzionale della norma tributaria.

In quest’ultima ipotesi, l’art. 10, comma 3 (seconda parte), della l. n. 212 del 2000 stabilisce espressamente che “*non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria.*”

E’ in questo perimetro che il legislatore ha inteso regolare i rapporti tra contribuente e amministrazione, tutelando l’affidamento incolpevole qualora interpretazioni contrastanti della norma tributaria rendano incerte le modalità di attuazione della stessa, diversamente l’assenza di incertezza sui presupposti impositivi, sui soggetti passivi e sulla misura della prestazione non giustifica un comportamento contrario anche qualora la norma tributaria sia oggetto di giudizio di legittimità costituzionale; ciò è da intendere nel senso che la pendenza del giudizio di legittimità costituzionale non è elemento *ex se* sintomatico di incertezza

normativa oggettiva che giustificerebbe l'applicazione dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Alla luce delle suesposte considerazioni, e nei limiti di quanto specificato, questa Sezione è dell'avviso che l'inderogabilità della normativa tributaria e la vincolatività della funzione impositiva non consenta agli enti locali di sottrarsi, qualora sussistano i presupposti, dall'irrogazione dell'eventuale sanzione pecuniaria prevista dalla legge in caso di omesso versamento dei tributi; sarà eventualmente compito del Giudice accertare la sussistenza o meno delle condizioni prescritte dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Basilicata rende nelle sopra esposte considerazioni il proprio parere in relazione alle richieste formulate dal Sindaco del Comune di Montalbano Jonico (MT) con la nota in epigrafe citata.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura della segreteria della Sezione, all'Amministrazione richiedente.

Così deciso in Potenza, nella Camera di consiglio del 21 febbraio 2020.

IL RELATORE
F.to dr. Michele Minichini

IL PRESIDENTE
F.to dr. Michele ORICCHIO

Depositata in Segreteria il 27 febbraio 2020

IL FUNZIONARIO
PREPOSTO AI SERVIZI DI SUPPORTO
F.to dr. Giovanni CAPPIELLO