



Repubblica italiana

La Corte dei conti

Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

Ugo MONTELLA	Presidente
Giovanni GUIDA	Consigliere
Paolo ONELLI	Consigliere
Enrico TEDESCHI	Consigliere
Bruno LOMAZZI	Primo Referendario
Matteo SANTUCCI	Primo Referendario
Andrea DI RENZO	Referendario
Chiara GRASSI	Referendario (relatrice)
Federica LELLI	Referendario

nella Camera di consiglio dell'8 ottobre 2024, ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

visti gli articoli 81, 97, 100, secondo comma, e 119 della Costituzione;

visto il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, recante *"Approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti"*;

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante *"Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti"*;

visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante *"Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali"*;

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"*;

visto, in particolare, l'articolo 7, comma 8, della richiamata legge;

vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti del 27 aprile 2004, n. 4, recante “Indirizzi e criteri generali per l’esercizio dell’attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo”;

vista la deliberazione della medesima Sezione n. 9/SEZAUT/2009/INPR del 4 giugno 2009, recante “*Modificazioni ed integrazioni degli indirizzi e criteri generali per l’esercizio dell’attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo*”;

vista la deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti n. 8/CONTR/10 del 26 marzo 2010, recante “Pronuncia di orientamento generale” sull’attività consultiva;

vista la deliberazione delle medesime Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54/CONTR/10 del 21 ottobre e 8 novembre 2010;

vista la deliberazione del 20 febbraio 2024, n. 39/2024/INPR con la quale la Sezione regionale di controllo per l’Abruzzo ha approvato il “*Programma di controllo per l’anno 2024*”;

vista la ripartizione tra i Magistrati delle funzioni di competenza della Sezione regionale di controllo per l’Abruzzo, definita con decreto del Presidente del 16 settembre 2024, n. 10;

vista la nota del 5 settembre 2024, protocollo n. 8395, a firma del Sindaco del Comune di Alanno (PE), con la quale è stata inoltrata, per il tramite del Consiglio delle Autonomie locali (CAL), richiesta di parere acquisita al protocollo di questa Sezione del 12 settembre 2024, n. PRECABR - 323;

vista l’ordinanza del 7 ottobre 2024, n. 29, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l’odierna Camera di Consiglio;

udita la relatrice, Referendario Chiara Grassi;

PREMESSO IN FATTO

Con nota acquisita al protocollo della Sezione in data 12 settembre 2024, n. PRECABR - 323, il Sindaco del Comune di Alanno (PE), per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali (protocollo del 12 settembre 2024, n. 8929), ai sensi dell’articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, ha formulato richiesta di parere circa la possibilità di procedere all’acquisto della proprietà di una porzione di terreno, da destinare a finalità di pubblico interesse, compensando il credito tributario (IMU 2019-2024), vantato nei confronti di un cittadino proprietario del terreno e residente nel territorio comunale per un importo che, in base alla stima effettuata dall’Ufficio tecnico del Comune, risulta coincidente con quello del debito tributario.

In subordine, il Sindaco ha formulato ulteriori due quesiti riguardanti, specificamente, l’obbligatorietà della previsione dell’istituto della compensazione nel regolamento comunale

delle entrate tributarie dell'Ente nonché la possibilità di procedere contabilmente con l'emissione del mandato di pagamento a valere sul relativo capitolo di spesa e l'ordinativo di incasso sul corrispondente capitolo di entrata.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. In coerenza con l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, preliminarmente all'esame di merito della richiesta di parere trasmessa ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge 5 maggio 2003, n. 131, le Sezioni regionali di controllo sono tenute a verificare che l'istanza presenti i necessari requisiti di ammissibilità, sia sotto il profilo soggettivo, con riferimento alla legittimazione dell'amministrazione e dell'organo richiedente, sia sotto il profilo oggettivo, con riferimento all'attinenza del quesito posto alla materia della contabilità pubblica ed alla sua generalità ed astrattezza.

1.1 L'ammissibilità soggettiva, dunque, è subordinata alla provenienza della richiesta da uno degli enti individuati dal citato articolo 7, comma 8, della legge 5 maggio 2003, n. 131, nonché alla presentazione della stessa da parte dell'Organo rappresentativo dell'ente stesso, nel caso di specie, come disciplinato dall'articolo 50 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n.267, dal Sindaco, trasmessa per il tramite del CAL.

1.2 Per quanto attiene il profilo oggettivo, giova sottolineare come la richiesta di parere debba riferirsi a questioni interpretative riconducibili all'ambito della "*contabilità pubblica*", con riferimento alla quale le Sezioni Riunite di questa Corte, intervenendo, ai sensi dell'articolo 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, con una pronunzia in sede di coordinamento della finanza pubblica, hanno delineato una nozione unitaria incardinata sul sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici.

Al contempo, non si può trascurare, come da costante giurisprudenza contabile, la necessaria sussistenza del carattere generale ed astratto del quesito oggetto dell'istanza.

2. Tutto quanto sopra premesso, con riferimento al profilo soggettivo, la richiesta è ammissibile, in quanto presentata dal Sindaco del Comune di Alanno attraverso il Consiglio delle Autonomie locali.

Relativamente al profilo oggettivo e alla luce dei principi sopra richiamati, i quesiti posti dall'Amministrazione comunale di Alanno saranno analizzati nella sola misura in cui propone una questione interpretativa generale e astratta attinente ad una norma di coordinamento della finanza pubblica nonché di ammissibilità di una prestazione diversa dall'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Al riguardo, giova richiamare la deliberazione n. 2/SEZAUT/2020/QMIG, con cui la Sezione delle autonomie ribadisce - sebbene in diversa fattispecie - l'ammissibilità di quesiti che involgano problematiche aventi *"riflessi sull'acquisizione delle entrate e sulla gestione del patrimonio suscettivi di ricadute sugli equilibri economici e finanziari dell'ente"*.

3. Venendo all'oggetto del presente parere occorre ripercorrere brevemente le previsioni normative relative alla compensazione:

- l'articolo 1243 c.c. afferma: *"la compensazione si verifica solo tra due debiti che hanno per oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e che sono ugualmente liquidi ed esigibili. Se il debito opposto in compensazione non è liquido ma è di facile e pronta liquidazione, il giudice può dichiarare la compensazione per la parte del debito che riconosce esistente, e può anche sospendere la condanna per il credito liquido fino all'accertamento del credito opposto in compensazione"*;

- l'art. 8, c.1 della legge n. 212 del 2000, stabilisce che *"L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"*, lo stesso articolo rinvia alle relative disposizioni attuative da emanarsi ai sensi articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, ad oggi non emanate;

- l'art. 1, comma 167 della legge 296/2006 secondo cui *"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"*.

Occorre, tuttavia, evidenziare come la fattispecie in esame non sia riconducibile alla compensazione bensì, più propriamente, a quella della *"datio in solutum"* (dazione in pagamento o prestazione in luogo dell'adempimento ex art. 1197, co. 1 c.c.) che individua la "prestazione in luogo di adempimento", cioè la sostituzione della prestazione originariamente dovuta con una di natura diversa non ricorrendo qui neanche i presupposti di omogeneità dei crediti né della facile e pronta liquidazione dell'oggetto.

Nel caso di trasferimento di beni immobili *"qualora un debito pecuniario, scaduto ed esigibile, venga estinto dall'obbligato mediante una prestazione diversa, consistente nel trasferimento di una res pro pecunia, la ricorrenza di una datio in solutum, e il suo conseguente assoggettamento, in considerazione della non normalità del mezzo di pagamento, ad azione revocatoria fallimentare a norma della L. Fall., art. 67, comma 1, n. 2), va riconosciuta indipendentemente dallo strumento negoziale adottato dalle parti per attuare il suddetto trasferimento"*. (Cassazione, I Sez., n. 4265 del 4/3/2016).

4. Ancorché non organicamente disciplinata la fattispecie di adempimento di un debito tributario mediante *"datio in solutum"*, è possibile rintracciare casi specifici per i quali il legislatore ne ha previsto il ricorso, ci si riferisce agli artt. 28-bis del D.P.R. n. 602/1973 e 39 del d.lgs. n. 346/1990 che hanno disciplinato, rispettivamente, la possibilità di adempimento mediante cessione di beni culturali delle imposte dirette sul reddito e dell'imposta sulle successioni e donazioni.

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.

Inoltre, la disposizione contenuta all'art. 1, comma 167, della legge finanziaria 2007 sembra determinare i presupposti per evitare che i crediti tributari dell'ente si trascinino negli esercizi contabili privilegiando un meccanismo improntato al recupero efficiente delle somme.

Al riguardo, la Cassazione ha avuto modo di chiarire *"la disciplina delle obbligazioni tributarie, come di ogni altra obbligazione che trovi fondamento in "fatti" regolati dal diritto pubblico, deve essere ricavata, per quegli aspetti che non sono specificamente disciplinati da norme speciali, nelle disposizioni contenute nel quarto libro del Codice civile"* (Corte di Cass., n. 552/1999).

In questo senso appare attenuato il principio di indisponibilità del credito tributario regolato dall'art 49 del Regio Decreto 23 maggio 1924 n. 827.

Sul punto, dottrina e giurisprudenza si sono confrontate per verificare il permanere dei presupposti di indisponibilità al mutare delle condizioni convergendo verso una consolidata convinzione nel caso in cui la finalità sia quella di prevenire futuri contenziosi. La finalità deflattiva del contenzioso, in effetti, sembra poter condizionare la valutazione della amministrazione che si trovi a dover accettare la proposta di un contribuente insolvente.

D'altro canto, l'attenuazione del principio di indisponibilità in un'ottica collaborativa ed in questo caso anche satisfattiva è da correlarsi, in primo luogo, alla legge 7 agosto 1990, n. 241 che prevede uno specifico potere del cittadino di partecipare all'attività svolta dalla Pubblica amministrazione.

Si tratta di istituti, quelli partecipativi, che realizzano esigenze di completezza e coerenza dell'istruttoria amministrativa, veicolando l'azione amministrativa entro un obbligato confronto con il contribuente, quale unica soluzione per giungere a risultati corretti. In tal modo, il potere esercitato dalla pubblica amministrazione si determina in concreto per effetto del confronto col soggetto privato, il cui intervento è finalizzato ad assicurare una sua partecipazione della gestione del potere amministrativo.

Al riguardo, si richiamano diversi istituti che regolano il rapporto tra indisponibilità e partecipazione, si pensi alla transazione fiscale prevista nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, che consente il pagamento dei debiti tributari in misura ridotta e/o dilazionata, sia con riferimento ai crediti di natura privilegiata, sia ai crediti chirografari.

Al riguardo, la Circolare MEF n. 34 del 29 dicembre 2020 prevede che *“il fulcro del procedimento argomentativo che porta a ritenere accoglibile una proposta di trattamento del credito tributario deve essere incentrato sulla maggiore, o minore, convenienza economica della stessa rispetto all’alternativa liquidatoria”*, e ciò sia con riferimento al concordato preventivo, sia relativamente agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

La Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 9/E del 19 marzo 2012 relativa alla mediazione prevede che quest’ultima *“deve ritenersi sostanzialmente finalizzata ad evitare il rinvio ai giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa, attraverso un esame volto ad anticipare l’esito ragionevole atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa a ogni singola fattispecie”*.

Analoga considerazione vale per la conciliazione, nell’ambito della quale l’Amministrazione finanziaria effettua un vero e proprio giudizio prognostico circa le possibilità di successo in sede contenziosa, tenendo conto dell’alea connessa all’instaurazione della controversia, anche in relazione alla possibilità di ottenere immediatamente il pagamento.

Nel riconoscere la natura transattiva della conciliazione, l’interpretazione dottrinale maggioritaria ammette quindi un’attenuazione del principio di indisponibilità o una sua limitazione, giustificando una maggiore flessibilità dell’Amministrazione finanziaria al fine di definire anticipatamente la pretesa tributaria. (sul punto, Sezione di controllo per la Toscana del. 40/2021/PAR).

La lettura coordinata delle norme richiamate fa propendere per una interpretazione estensiva che possa ricomprendere la *datio in solutum* tra le alternative che l’ente può valutare al ricorrere di determinati presupposti.

Di recente la Sezione regionale di controllo dell’Emilia Romagna con deliberazione n. 36/2024, dopo una approfondita ricostruzione degli istituti esaminati e a partire dalle pronunce Emilia Romagna n. 60/2017/PAR e Sez. controllo Piemonte, del. n. 35/2020/PAR, apre alla possibilità di bilanciamento tra diritti e interessi: *“Al riguardo, è d’uopo sottolineare che questa Sezione ha già rimarcato (...) che la scelta di un ente pubblico di addivenire ad una rinuncia inerente alle entrate di pertinenza dell’ente stesso deve essere riconducibile ai canoni di razionalità, convenienza, logica e correttezza gestionale, avendo sempre riguardo ad una imprescindibile valutazione della “cura concreta di interessi pubblici, che ne costituisce la causa in concreto. La predetta funzionalizzazione dell’attività dell’ente rispetto alle finalità istituzionali contemplate dalla Carta costituzionale è il vero centro di gravità sistematico e unitario che postula l’utilizzo legittimo degli strumenti, sia pubblicistici che negoziali, solo se e nella misura in cui venga dimostrato in modo analitico che essi sono necessari e convenienti per il corretto perseguimento delle proprie finalità istituzionali pubbliche.”*

Tale impostazione, d'altro canto, si pone in coerenza con il filone già segnato dalla Consulta in merito ai "diritti finanziariamente condizionati" che indicano un possibile bilanciamento tra il diritto alla prestazione e la tutela degli equilibri economico-finanziari.

Tanto premesso si può affermare come l'inesigibilità del credito tributario, al ricorrere dei presupposti rappresentati, attenui il principio di indisponibilità dello stesso non solo con riguardo ai principi che la determinano, come la solidarietà, ma anche in riferimento al potere coercitivo della PA ed alla fase esecutiva in quanto incidente sugli equilibri di bilancio e su tutti i suoi precipitati.

Di conseguenza, il ricorso allo strumento della *datio in solutum* a fronte di un credito tributario, tenuto non di meno conto della previsione di fattispecie analoghe da parte del legislatore, può, quindi, costituire valida eccezione al principio di indisponibilità allorquando sia accertata l'inesigibilità del suddetto credito e sia data dimostrazione della ricorrenza di un preminente interesse pubblico funzionalizzando, così, l'attività dell'ente alle finalità istituzionali contemplate dalla Carta costituzionale.

5. Vanno considerati, in aggiunta, i riflessi della modalità di estinzione del credito sul bilancio e sugli equilibri finanziari. Si richiama, al riguardo, il principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione fissato dall'art. 97 della Costituzione che implica, tra l'altro, la valutazione, da parte delle amministrazioni, della individuazione della soluzione migliore al fine di non recare nocimento al bilancio dell'ente ed assicurare il corretto svolgimento delle attività istituzionali avendo riguardo al benessere della comunità amministrata.

Nel caso di *datio in solutum*, i riflessi in bilancio sono determinati, in prima battuta, dalla cancellazione dei relativi residui attivi e contestualmente dalla variazione della relativa quota di accantonamento al FCDE che di fatto già ne determinava la sterilizzazione in ossequio al principio di prudenza e in linea con quanto previsti dai principi contabili di cui all'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011.

Vi è però da prendere in considerazione anche gli effetti di un credito tributario inesigibile ovvero per il quale l'ente ha maturato la ragionevole certezza della inesigibilità.

I principi contabili invitano alla prudenza ed alla veridicità nella rappresentazione dei fatti gestionali in bilancio, di conseguenza, mantenere un residuo attivo corrispondente ad un credito inesigibile equivale ad alterare i risultati contabili. L'obiettivo del bilancio pubblico in altre parole è ben differente dal conseguire un equilibrio basato sulla permanenza, in bilancio, di crediti tributari ritenuti di difficile esazione ma, deve essere quello di incrementare i flussi finanziari o le consistenze patrimoniali. Al riguardo, il punto n. 9 dell'allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011, prevede, tra le altre finalità, quella della ricognizione annuale dei residui attivi e passivi al fine di individuare i crediti di dubbia e difficile esazione per i quali, trascorsi tre anni

dalla scadenza, il responsabile finanziario, è tenuto a valutare l'opportunità di operare lo stralcio del credito riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità. A seguire, il principio contabile si occupa di richiamare le necessarie azioni di recupero di detti crediti ed infine a valutare le necessarie rettifiche nello stato patrimoniale.

Con riguardo a queste ultime d'altro canto, il progressivo tendere ad una contabilità di tipo *accrual* porterà verso una sempre maggiore valorizzazione del valore patrimoniale (attivo patrimoniale) dell'ente.

6. Orbene, ancorché la soluzione al quesito posto non appaia riconducibile ad una previsione normativa specifica né ad un espresso divieto, l'approdo sistemico delle norme specifiche e delle interpretazioni giurisprudenziali consentono di tracciare un quadro uniforme in quanto alle finalità. In particolare, al ricorrere di ben definiti presupposti a supporto di una decisione che dimostri "in modo analitico che essi sono necessari e convenienti per il corretto perseguimento delle proprie finalità istituzionali pubbliche" e nel conseguente rispetto dei principi *"di economicità, efficacia, imparzialità, parità di trattamento, trasparenza, proporzionalità, pubblicità, tutela dell'ambiente ed efficienza energetica previsti per tutti i contratti pubblici esclusi, in tutto o in parte, dall'ambito di applicazione oggettiva del codice"* (cfr., Consiglio di Stato, Adunanza della Commissione speciale dell'11 aprile 2018, parere n. 1241/2018), un ente nel valutare la proposta di un cittadino di liberarsi dal debito IMU con la cessione di un bene immobile, dovrà operare *iure privatorum* al fine di bilanciare il rischio di non poter riscuotere il credito e di ricorrere a procedure esecutive rispetto al valore generato dal bene offerto.

Nel caso in esame un ente territoriale, oltre a verificare l'inesigibilità del credito, dovrà tenere conto della stima oggettiva del bene, mediante perizia giurata, che individui il valore attuale dello stesso, tenuto conto dello stato in cui si trova, al fine di poter stimare l'ammontare di eventuali lavori da effettuarsi per renderlo idoneo all'uso pubblico.

Con riferimento a quest'ultimo elemento, peraltro, è necessario che l'ente abbia già valutato, nell'ambito della sua programmazione, l'acquisizione di un bene analogo a quello oggetto della *"datio"* a testimonianza dell'effettivo intento di destinarlo al servizio della comunità amministrata. In alternativa occorrerà formalizzare una delibera puntuale che individui la destinazione di pubblica utilità del bene. Ciò consentirà di evitare l'acquisto di una proprietà che, priva di valore e di impiego immediato, diventi una spesa in quanto a manutenzione e inutilizzo con conseguente danno per la perdita del credito e per la mancata ricaduta sulla collettività. È primario, peraltro, rammentare come rendere servizi alla collettività rientri tra le principali finalità di un ente territoriale e che essa stessa rappresenta un valore non trascurabile nelle scelte del Comune.

Tanto premesso, la stima operata dal tecnico dell'ufficio comunale non potrà essere sufficiente a sorreggere una tale valutazione che dovrà ben collegarsi ad un progetto dell'ente già presente nella programmazione che consenta di dimostrare la convenienza, a fronte della prospettata inesigibilità del credito, della accettazione dell'oggetto della "*datio*". Elementi a corroborare l'oggettività delle scelte dell'ente potrebbero consistere nella valutazione di alternative simili reperibili sul mercato poste come parametri di confronto non solo in termini economici ma anche in termini di immediata disponibilità all'uso.

7. Infine, in merito al terzo quesito posto in subordine dall'Ente: "*se dal punto di vista contabile si potrà emettere il mandato di pagamento a valere sul relativo capitolo di spesa e l'ordinativo di incasso sul corrispondente capitolo di entrata*", attesa la diversa interpretazione della fattispecie ipotizzata dal Comune, non una compensazione bensì una *datio in solutum*, dovranno essere prese in esame le relative procedure contrattuali che avranno riflessi in bilancio ben diversi da quelli prospettati nel quesito non potendosi estendere, dette procedure, in caso di beni di non facile e pronta liquidazione e non omogenei.

P.Q.M.

nelle esposte considerazioni è il parere della Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo.

DISPONE

che copia della presente deliberazione, a cura della Segreteria, sia trasmessa al Sindaco del Comune di Alanno (PE), nonché al Presidente del Consiglio delle Autonomie Locali.
Così deliberato nella Camera di consiglio dell'8 ottobre 2024.

Estensore

Chiara GRASSI

f.to digitalmente

Presidente

Ugo MONTELLA

f.to digitalmente

Depositata in Segreteria il

Il Funzionario preposto al Servizio di supporto

Carla LOMARCO