CORTE DEI CONTI

La Sezione regionale di controllo per la Calabria

composta dai seguenti magistrati:

- Rossella SCERBO — Presidente
- Antonio BARRILE — Consigliere, relatore
- Emanuela Friederike DAUBLER — Referendario
- Sabina PINTO — Referendario
- Maria LEPORE — Referendario
- Cosmo Cesare COSENTINO — Referendario
- Lucio GRAVAGNUOLO — Referendario

ha emesso la seguente

Deliberazione

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;

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

VISTO il regolamento n. 14/2000 per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni riunite della Corte dei conti il 16 giugno 2000;

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

VISTO l'art.7, comma 8, della legge 5 giugno 2003 n. 131, avente a oggetto "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3";

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

VISTA la deliberazione n. 9/SEZAUT/2009/INPR della Sezione delle Autonomie approvata nell'adunanza del 4 giugno 2009, avente a oggetto "Modificazioni ed integrazioni degli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo";

VISTA la legge regionale 5 gennaio 2007, n. 1, istitutiva del Consiglio delle autonomie locali (CAL) nella Regione Calabria;

VISTA la legge 266/2005 art. 1 comma 173;

VISTA la nota prot. 0010869 dell' 1 aprile 2025 acquisita al prot. Corte dei conti n.1473 del 2 aprile 2025 con cui il Presidente della Provincia Catanzaro ha inoltrato richiesta di parere a questa Sezione Regionale di controllo a mezzo p.e.c;

Vista la determina n° 8/2025 con la quale il Presidente della Sezione ha assegnato l'esame della richiesta al sottoscritto relatore;

VISTA la determina n° 35/2024 con la quale il Presidente di questa sezione di controllo ha convocato la sezione per l'odierna Camera di consiglio;

UDITO, nella Camera di consiglio del 4 giugno 2025 il relatore, Consigliere Antonio Barrile

FATTO

Con la nota di cui in epigrafe, il Presidente della Provincia di Catanzaro, dopo aver premesso che le Amministrazioni pubbliche e gli Enti Locali proprietari di edifici ed immobili destinati ad Uffici pubblici, ricadenti nel perimetro urbano della Città di Catanzaro, hanno presentato o potranno presentare istanze per l'occupazione del suolo pubblico al fine di effettuare lavori di ristrutturazione degli edifici, quali il rafforzamento sismico, l'efficientamento energetico e la manutenzione ordinaria e straordinaria, anche in attuazione di progetti finanziati attraverso fondi PNRR, ha investito la Sezione della seguente richiesta di parere, ex l. 5 giugno 2003, n. 131: "***a)*** *se la Provincia − al pari dello Stato, delle regioni, delle città metropolitane, dei comuni e dei loro consorzi − benefici, ex art. 1, comma 833, lett. a), della legge n. 160/2019, dell'esenzione dal pagamento del canone unico patrimoniale in caso di occupazione di aree o spazi pubblici finalizzata alla realizzazione di opere o lavori rientranti nell'alveo dei propri fini istituzionali, per come definiti dalla legge, costituzionale o ordinaria, o da fonti subordinate conformi;* ***b)*** *se la Provincia benefici, ex art. 1, comma 833, lett. a), della legge n. 160/2019, dell'esenzione dal pagamento del canone unico patrimoniale anche nel caso in cui l'occupazione di aree o spazi pubblici finalizzata alla realizzazione di opere o lavori non venga disposta mediante personale o attrezzature dell'Ente interessato, ma effettuata dall'Ente* ***per il tramite*** *di impresa appaltatrice di lavori o opere pubbliche sulla scorta e in esecuzione di apposita regolamentazione contrattuale;* ***c)*** *se benefici, ex art. 1, comma 833, lett. a), della legge n. 160/2019, dell'esenzione dal pagamento del canone unico patrimoniale* ***anche l'impresa appaltatrice*** *che provveda all'occupazione di aree o spazi pubblici in funzione della realizzazione di lavori o di un'opera pubblica appaltati da un Ente Pubblico beneficiario dell'esenzione de qua, qualora provveda a presentare direttamente la relativa istanza di concessione del suolo pubblico onde poter dare seguito alle obbligazioni assunte con il contratto di appalto, ovvero qualora provveda a detta occupazione "di fatto", in difetto di formale atto di concessione.".*

AMMISSIBILITA'

In via preliminare, la Sezione deve verificare l'ammissibilità della richiesta di parere, in relazione sia al soggetto richiedente, che al contenuto oggettivo del quesito.

La funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è prevista dall'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003, che, innovando nel sistema delle tradizionali funzioni della Corte dei conti, dispone che le Regioni possano chiedere alle Sezioni regionali di controllo "*ulteriori forme di collaborazione*" ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, "*nonché pareri in materia di contabilità pubblica*", aggiungendo che "*analoghe richieste possono essere formulate, di norma tramite il Consiglio delle autonomie locali se istituito, anche da comuni, province e città metropolitane*".

Ai fini della ammissibilità della richiesta di parere in esame, occorre verificare la sussistenza contestuale di entrambi i requisiti: quello soggettivo (legittimazione del soggetto richiedente) e quello oggettivo (attinenza alla materia della contabilità pubblica e carattere generale e astratto della richiesta).

La richiesta stessa, d'altra parte, può considerarsi ammissibile solo se proveniente dall'organo rappresentativo dell'ente (presidente della giunta regionale, presidente della provincia, sindaco).

Sotto il profilo soggettivo, nel caso in esame, la richiesta risulta, dunque, ammissibile poiché proviene direttamente dal Presidente della provincia, organo rappresentativo dell'ente, ai sensi dell'art.50 del d.lgs 18 agosto 2000, n.267 anche alla luce della circostanza che il

Consiglio delle Autonomie Locali della Calabria, benchè istituito, non risulta ancora essere operativo.

** * * **

Accanto alle condizioni soggettive, poi, devono sussistere delle condizioni oggettive e, in particolare, la sussistenza di uno specifico interesse alla soluzione del quesito, la generalità ed astrattezza del quesito formulato, la necessità che il quesito non abbia ad oggetto un provvedimento o un atto già adottato e, infine, ma certo non da ultimo, l'attinenza con la materia della contabilità pubblica.

Quanto al profilo dell'attinenza con la materia della contabilità pubblica, si rappresenta che, con diverse deliberazioni, sia della Sezione delle Autonomie (n. 5/AUT/2006; n. 3/SEZAUT/2014/QMIG), sia delle Sezioni Riunite in sede di controllo (deliberazione n. 54/CONTR/2010, emanata ai sensi dell'art. 17, comma 31, D.L. 1 luglio 2019, n. 78, convertito dalla L. 3 agosto 2009, n. 102), questa Corte ha identificato la materia della "*contabilità pubblica*", precisando che "*la stessa coincide con il sistema di "norme e principi che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici*" ed escludendo, dunque, di ricondurre tale funzione consultiva nell'alveo di una consulenza generale.

Inoltre, le Sezioni Riunite in sede di controllo, deliberazione n. 54/CONTR/2010 sopra richiamata, nell'esprimere principi vincolanti per le Sezioni regionali di controllo relativamente al concetto di "contabilità pubblica", hanno fatto riferimento ad una visione dinamica di tale accezione, che sposta l'angolo visuale dal tradizionale contesto della gestione del bilancio a quello inerente ai relativi equilibri.

La nozione di "contabilità pubblica" non va, dunque, circoscritta nel solo ambito della tenuta delle scritture contabili o alla normativa avente per oggetto le modalità di

acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese, ma va estesa a problematiche interpretative inerenti a statuizioni recanti limiti e divieti "*strumentali al raggiungimento degli specifici obiettivi di contenimento della spesa ed idonei a ripercuotersi sulla sana gestione finanziaria dell'Ente e sui relativi equilibri di bilancio*" (SS.RR. delibera n. 54, del 17 novembre 2010) e ciò anche se tali materie risultino estranee nel loro nucleo originario alla "materia della contabilità pubblica".

Sussiste anche il requisito dell'astrattezza e generalità non avendo l'ente, nella sua richiesta, fatto riferimento a specifiche attività gestionali.

In ogni caso la Sezione ritiene di potersi solo esprimere astrattamente ed entro i limiti relativi all' interpretazione delle norme sul canone unico patrimoniale, che si inquadrano nell'ambito della contabilità pubblica in quanto riguardano l'acquisizione di entrate tributarie da parte dell'Ente comunale.

In tali termini la richiesta è da considerarsi ammissibile anche dal punto di vista oggettivo.

MERITO

Occorre, in primo luogo, osservare che il canone unico patrimoniale, istituito dalla Legge 27 dicembre 2019, n. 160, articolo 1, commi da 816 a 847, è stato introdotto, per semplificare il prelievo fiscale locale, accorpando diverse forme di imposta in un unico tributo. Il presupposto impositivo del canone unico patrimoniale è rappresentato dall'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonché dall'esposizione pubblicitaria e dall'utilizzo di beni appartenenti al patrimonio indisponibile degli enti locali.

Il canone unico patrimoniale può definirsi come un tributo di natura patrimoniale, che si applica per l'occupazione di spazi pubblici e per l'esercizio di attività commerciali su aree pubbliche. In particolare, esso sostituisce e unifica i precedenti tributi come Tosap (Tassa

per l'Occupazione di Spazi e Aree Pubbliche), Cosap (Canone per l'Occupazione di Spazi e Aree Pubbliche) Icpdpa (Imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni), Cimp (Canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari) e del canone per l'occupazione delle strade, introducendo un quadro normativo più coerente e semplificato.

Il tributo è disciplinato dalla normativa nazionale e può essere regolato ulteriormente dai comuni attraverso regolamenti specifici che, fatta salva la possibilità di variare il gettito attraverso la modifica delle tariffe, nel disciplinarlo devono, comunque, garantire un gettito pari a quello conseguito dai canoni e dai tributi che sono stati sostituiti.

L'oggetto del canone unico patrimoniale è ampio e diversificato e copre vari aspetti legati all'occupazione di spazi pubblici e all'esercizio di attività commerciali. La sua applicazione è fondamentale per garantire il corretto utilizzo dei beni pubblici allorquando vengono sottratti all'uso pubblico ed utilizzati a vantaggio dei singoli e, nel contempo, rappresenta uno strumento di sostegno delle entrate comunali atto a compensare la perdita subita dalla collettività.

Quanto ai soggetti passivi del tributo, il comma 823 dell'art. 1 della legge 160/2019 li individua nel titolare dell'autorizzazione o della concessione ovvero, in mancanza, nel soggetto che effettua l'occupazione o la diffusione dei messaggi pubblicitari in maniera abusiva e, per quanto di interesse, il successivo comma 833 sancisce l'esenzione, tra le altre, anche per: "…*le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province, città metropolitane, comuni e loro consorzi, da enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato, da enti pubblici di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica;*".

Tanto premesso, il Collegio osserva che – per quanto rileva ai fini del presente parere, vertente sull'occupazione dell'area necessaria a portare ad esecuzione un'opera pubblica - elemento caratterizzante della fase esecutiva di lavori pubblici è costituito dall'obbligazione dell'amministrazione appaltante di consegnare i lavori.

Come osservato da attenta dottrina, l'amministrazione committente deve assicurare la disponibilità effettiva dell'area, dal momento della consegna e durante l'esecuzione dei lavori.

Da un punto di vista prettamente civilistico, la consegna rientra tra gli atti di cooperazione del creditore, necessari perché il debitore possa adempiere; soltanto con la consegna dei lavori l'appaltatore viene immesso nel possesso dell'area su cui deve sorgere l'opera, ovvero dell'immobile nel o sul quale devono eseguirsi i lavori, nonché – se necessario – dell'area destinata alla formazione del cantiere.

Muovendo dal necessario presupposto che l'amministrazione è tenuta alla c.d. "*consegna dei lavori*", si osserva che – ove le parti del contratto di appalto eseguano correttamente il programma contrattuale - l'occupazione delle aree necessarie per l'esecuzione dei lavori medesimi deve essere effettuata direttamente dall'ente.

Così operando, l'occupazione di suolo pubblico è effettuata dall'ente committente, pertanto risulta esente dal canone, ai sensi dell'art. 1 comma 833 della L. n. 160/2019.

È dunque possibile rispondere in senso affermativo al quesito formulato sub a) ("*se la Provincia − al pari dello Stato, delle regioni, delle città metropolitane, dei comuni e dei loro consorzi − benefici, exa rt. 1, comma 833, lett. a), della legge n. 160/2019, dell'esenzione dal pagamento del canone unico patrimoniale in caso di occupazione di aree o spazi pubblici finalizzata alla realizzazione*

di opere o lavori rientranti nell'alveo dei propri fini istituzionali, per come definiti dalla legge, costituzionale o ordinaria, o da fonti subordinate conformi").

È, conseguentemente, possibile rispondere in senso affermativo anche al quesito formulato sub b) ("*se la Provincia benefici, ex art. 1, comma 833, lett. a), della legge n. 160/2019, dell'esenzione dal pagamento del canone unico patrimoniale anche nel caso in cui l'occupazione di aree o spazi pubblici finalizzata alla realizzazione di opere o lavori non venga disposta mediante personale o attrezzature dell'Ente interessato, ma effettuata dall'Ente per il tramite di impresa appaltatrice di lavori o opere pubbliche sulla scorta e in esecuzione di apposita regolamentazione contrattuale*"), precisando che non è rilevante che l'occupazione avvenga materialmente mediante attrezzature o personale dell'ente committente, bensì che l'ente si procuri previamente la disponibilità giuridica dell'area di cantiere, che ha l'obbligo di consegnare all'appaltatore.

Diversamente, non può ritenersi rientrare nell'ambito di esenzione l'occupazione effettuata direttamente dalla ditta esecutrice dei lavori.

Invero il Collegio osserva che il principio del divieto di estensione analogica delle esenzioni e dei benefici in campo tributario deve essere confermato anche nel contesto del canone unico patrimoniale.

Questo principio implica che le esenzioni previste dalla legge non possono essere ampliate o applicate a casi non espressamente previsti dalla normativa tramite analogia e, dunque, le esenzioni devono essere interpretate in modo restrittivo e non è consentito applicarle a situazioni che non rientrano chiaramente nelle condizioni stabilite dalla legge (Corte Cost. 20 novembre 2017, n. 242).

Come evidenziato nella richiesta di parere, della questione relativa alla applicabilità della suddetta esenzione anche nel caso di occupazione del suolo pubblico per la esecuzione di

lavori di ristrutturazione di edifici, quali il rafforzamento sismico, l'efficientamento energetico e la manutenzione ordinaria e straordinaria, anche in attuazione di progetti finanziati attraverso fondi PNRR, si è già occupata la giurisprudenza contabile ed, in particolare, la Sezione regionale del Piemonte che sul punto, con deliberazione n° 80/2024/SRCPIE/PAR, ha confermato la spettanza dell'esenzione alle occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province, città metropolitane, comuni e loro consorzi, l'ha esclusa nel caso specifica di occupazione da parte di un appaltatore funzionale alla realizzazione di un'opera da parte di un'Arcidiocesi, quindi rientrante in una casistica in cui l'esenzione ha un ambito più ristretto che ha plausibilmente influito sulla interpretazione fornita che non è condivisa totalmente.

Secondo il collegio piemontese, difatti, rilevando quale presupposto impositivo del canone il fatto in sé delle "*occupazioni effettuate*" secondo un'interpretazione restrittiva che l'ammette solo nei casi effettuati direttamente dall'ente religioso per finalità d'esercizio del culto su "*aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti*" o su "*spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico*", qualsiasi intervento dell' impresa appaltatrice su tali aree o spazi ne presuppone una previa occupazione che non la sottrae al pagamento del canone, a nulla rilevando che l'esecuzione dell'appalto si realizzi per conto di uno qualsiasi dei soggetti beneficiari ex lege.", in quanto ammettere che la esenzione prevista espressamente per lo Stato e gli enti pubblici possa essere estesa anche al caso di occupazione effettuata da un privato collegato all'ente da un rapporto contrattuale significherebbe estendere il beneficio della esenzione al di là del preciso dettato normativo. La norma, infatti, con una previsione da considerarsi tassativa alla luce del sopracitato principio di divieto di estensione analogica introduce una serie di esenzioni anche in riferimento ad attività poste in essere da privati ed imprese, quali quelle effettuate dagli enti

religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato, da enti pubblici di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica e quelle riportate nelle lettere b), c),d), e), f), ed r) della norma. Tale espressa previsione non solo deve essere considerata tassativa alla luce del sopracitato principio di divieto di estensione analogica,

L'opzione interpretativa a cui aderisce questo collegio trova, invece conferma nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale si è più volte pronunciata sull'argomento.

Con la sentenza n. 12432/1993, la Corte di Cassazione riteneva che "nel caso che l'occupazione di suolo pubblico comunale sia eseguita da un'impresa appaltatrice di lavori per conto del Comune", "l'occupazione del suolo… costituisce soltanto la conseguenza necessaria dell'ordine di esecuzione dei lavori… e dell'obbligo contrattuale della medesima Amministrazione comunale di consegnare all'appaltatore l'intera area occorrente per l'esecuzione dell'opera appaltata"; per tal via, la Corte reputava non assoggettabile a tributo l'occupazione di suolo da parte dell'impresa esecutrice.

Con sentenza n. 7197/2000, la Corte di Cassazione riteneva che: ".. *nell' ipotesi di opera pubblica appaltata dallo Stato - la cui esecuzione comporti l'occupazione, ad es., di demanio comunale o provinciale - l'occupazione medesima deve considerarsi sempre "effettuata dallo Stato" ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 49 lett. a) d.lgs. n. 507 del 1993. E ciò, sia se si pone l'accento sul rilievo che l'esecuzione dell'opera – quale adempimento dell'obbligo contrattuale - è compiuta dall'appaltatore "per conto dello Stato"; sia se lo si pone sull'altro, secondo cui è lo Stato committente, mediante l'attuazione della c.d. "consegna dei lavori" all'appaltatore, a dare, quantomeno, inizio all'occupazione stessa (cfr. art. 9 comma 2 R.d. 25 maggio 1895 n. 350 - Regolamento per la direzione,*

la contabilità e la collaudazione dei lavori dello Stato che sono nelle attribuzione del Ministero dei lavori pubblici - il quale prevede che il giorno e l'ora della consegna dei lavori sono comunicati dal competente funzionario dell'Amministrazione dei LL.PP., oltreché all'appaltatore, "se vi è luogo anche alle amministrazioni pubbliche, che hanno ingerenza o speciale giurisdizione sui locali o sulle aree da occuparsi per la esecuzione dei lavori o da consegnarsi all'appaltatore").

Successivamente, con sentenza n. 11175/2004, la Corte di Cassazione ricostruiva la propria stessa giurisprudenza e chiariva che: "…*Nell'ipotesi di lavori eseguiti in attuazione di un contratto d'appalto con l'amministrazione comunale, deve escludersi la richiesta del contribuente e, di conseguenza, l'applicazione del tributo… non si tratterebbe di una interpretazione estensiva o analogica della disposizione agevolativa… ma del venire meno dello stesso presupposto impositivo, poiché l'appaltatore è costretto ad occupare l'area pubblica proprio per dare esecuzione all'obbligazione contrattuale assunta nei confronti della committente amministrazione, la quale avrebbe dovuto mettere a disposizione il suolo per i lavori conferiti in appalto.*".

Con la successiva sentenza n° 17719/2009 -la Corte richiamava i principi evincibili dai propri precedenti, ricostruendoli come segue "…*in caso di appalto di opera pubblica la sottrazione all'uso pubblico si compie proprio per la realizzazione dell'opera commissionata dal comune, titolare di quegli spazi pubblici che deve mettere a disposizione della controparte per il tempo strettamente necessario alla realizzazione dei lavori appaltati..... In tale ipotesi l'appaltatore e' costretto ad occupare l'area pubblica proprio per dare esecuzione all'obbligazione contrattuale assunta nei confronti della committente amministrazione, la quale avrebbe dovuto mettere a disposizione il suolo per i lavori conferiti in appalto". (vedi Cass. n. 11175/04 in motivazione).*

Numerosi sono, poi, i successivi pronunciamenti della Suprema Corte relativi alla particolare fattispecie di occupazione del suolo con attraversamenti stradali consistenti in viadotti realizzati da società titolari di concessioni autostradali (Cass., 18/4/2023, n. 10351;

Cass., 12 gennaio 2022, n. 708; Cass., sez. 5, 11 gennaio 2022, n. 509; Cass., sez. 5, 26/1/2024, n. 2512; Cass. 15/03/2025 n. 6905) nei quali pur risultando acclarata la proprietà delle opere da parte dello Stato ed anche il pieno possesso delle stesse al termine della concessione, risulta valorizzato, al fine della decisione, l'utilizzo medio termine da parte delle concessionarie per proprio interesse, così come discendente dal regime concessorio, tanto da escludere la applicabilità della esenzione.

Ferma restando, pertanto, l'esenzione nel caso in cui l'occupazione di aree o spazi pubblici finalizzata alla realizzazione di opere o lavori venga assentita nei confronti dell'Ente interessato, non si ritiene di poterla considerare estesa al caso in cui sia effettuata dall'impresa appaltatrice di lavori o opere pubbliche sulla scorta e in esecuzione di apposita regolamentazione contrattuale o risulti senza titolo alcuno.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Calabria, si pronuncia sulla richiesta di parere avanzata dalla Provincia di Catanzaro nei termini di cui in motivazione.

La presente deliberazione sarà trasmessa, a cura della Segreteria, all'Amministrazione interessata.

Così deliberato in Catanzaro, nella camera di consiglio del 4 giugno 2025

Il Relatore — Il Presidente

Antonio Barrile — Rossella Scerbo

CORTE DEI CONTI
ANTONIO BARRILE
07.08.2025 11:37:45 GMT+02:00

ROSSELLA SCERBO
CORTE DEI CONTI
07.08.2025 20:34:52 GMT+02:00

Depositato in segreteria

Il Funzionario preposto

Dott.ssa Manulela Giacobbe

MANUELA
GIACOBBE
08.08.2025
14:03:10
GMT+02:00