

CAMPANIA 230/2023/PAR



REPUBBLICA ITALIANA

La Corte dei conti

Sezione regionale di controllo per la Campania

composta dai Magistrati:

Dott.	Massimo Gagliardi	Presidente
Dott.	Tommaso Martino	Referendario
Dott.ssa	Giovanna Olivadese	Referendario relatore

Nella camera di consiglio del 19.07.2023

ha pronunciato la seguente

DELIBERAZIONE

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

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 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 (Deliberazione n. 14/DEL/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;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e successive modificazioni (TUEL);

VISTO l'atto di indirizzo della Sezione delle Autonomie del 27 aprile 2004, avente ad 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 n.62/INPR/2023 con la quale è stato approvato il programma dei controlli di questa Sezione per l'anno 2023;

VISTA la nota prot. n.7862 del 9/06/2023 acquisita in data 12/06/2023 al prot.n.3664 con la quale il Sindaco del Comune di Solofra (AV) ha chiesto un parere a questa Sezione, ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge n.131/2023;

VISTA la richiesta di deferimento del magistrato istruttore del 7 luglio 2023;

VISTA l'ordinanza n. 86/2023 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna camera di consiglio;

UDITO il relatore, Referendario dott.ssa Giovanna Olivadese;

Premesso in

FATTO

Con la nota citata in epigrafe il Sindaco del Comune di Solofra (AV) ha formulato una richiesta di parere ex art. 7, comma 8 della L. n. 131/2003 avente il seguente oggetto: *"transazione tributi locali per causa di forza maggiore-quesito"*.

Il sindaco ha premesso che:

- l'Ente ha disciplinato con un regolamento comunale l'applicazione della Imposta Unica comunale -IUC- *"prevedendo anche modalità di riscossione dilazionata"*;
- occorre notificare ai contribuenti gli avvisi di accertamento esecutivi di IMU e TARI -per gli anni dal 2018 al 2021 entro il termine decadenziale previsto dall'art.1, comma 161, della legge n. 296/2006;
- nell'ultimo periodo la pandemia da Covid-19, *"formalmente riconosciuta quale evento eccezionale e di grave turbamento dell'economia (art. 56 del DL n. 18/2020), ha richiesto sin dal gennaio 2020, la dichiarazione dello stato di emergenza"*;
- la situazione finanziaria di imprese e lavoratori, conseguente all'emergenza Covid-19, si è aggravata a seguito dell'aumento generale dei prezzi delle materie prime e dei prodotti agroalimentari causato dal conflitto in Ucraina;
- tra le diverse misure eccezionali ed urgenti il Governo ha previsto nella Legge di Bilancio 2023 una nuova *"pace fiscale"*. In particolare, la normativa prevede l'annullamento automatico delle cartelle esattoriali inferiori a 1000 € (non riguarda i tributi locali); la definizione agevolata dei carichi affidati all'Agenzia della riscossione tra il 2000 e il 2022; la possibilità di pagare in modo dilazionato gli importi oggetto di cartella esattoriale con lo stralcio di sanzioni e interessi e dell'aggio di riscossione;
- per gli anni dal 2018 al 2021 i debiti tributari dei contribuenti non sono stati ancora oggetto di accertamento esecutivo da parte del Comune di Solofra.

Tutto ciò rappresentato il Sindaco formula il quesito nei seguenti termini: *se "il Comune possa deliberare, in via del tutto eccezionale, il pagamento dilazionato degli importi dovuti dai contribuenti per il periodo di imposta dal 2018 al 2021 a titolo di IMU e TASI con*

rinuncia a sanzioni e interessi, tenuto conto dello stato di emergenza economica ancora in atto e della possibilità di poter configurare la crisi pandemica da COVID-19 e le sue conseguenze come "causa di forza maggiore" e quindi causa di non punibilità ai sensi dell'art. 6 n. 5 del D.Lg.vo n.472/97, alla luce dell'interpretazione dell'esimente fornita da giurisprudenza di merito (CTP Lecce Sez.I, n.762/2021 del 27/4/2021) sulla scorta dell'orientamento di parte della giurisprudenza di legittimità (Corte di Cass. Sez. V, n. 8175 del 22/03/2019 n.15415 del 3/06/2021) nonché della definizione elaborata dall'Agenzia delle Entrate (Circolare 8/E/2020 risposta 1.7) e dal MEF (Circolare n.180/1998)".

La richiesta di parere è priva di allegati.

DIRITTO

Preliminarmente il Collegio è chiamato a scrutinare l'ammissibilità della richiesta di parere sotto i profili soggettivo (legittimazione del soggetto e dell'organo richiedenti) e oggettivo (attinenza alla materia della contabilità pubblica; generalità e astrattezza del quesito; mancanza di interferenza con altre funzioni svolte dalla magistratura contabile o con giudizi pendenti presso le magistrature civile e amministrativa).

Con riferimento alla verifica dell'ammissibilità oggettiva delle richieste di pareri, le Sezioni riunite di questa Corte (deliberazione n. 54/CONTR/2010) hanno precisato che alle Sezioni regionali di controllo non è stata attribuita una funzione di consulenza di portata generale, bensì limitata unicamente alla "*materia di contabilità pubblica*" che "*non può ampliarsi al punto da ricomprendere qualsivoglia attività degli Enti che abbia, comunque, riflessi di natura finanziaria e/o patrimoniale*". Come giustamente evidenziato dalla Corte, se è vero che ad ogni provvedimento amministrativo può seguire una fase contabile, attinente all'amministrazione di entrate e spese ed alle connesse scritture di bilancio, è anche vero che *la disciplina contabile si riferisce solo a tale fase discendente, distinta da quella sostanziale, antecedente, del procedimento amministrativo, non disciplinata dalla normativa contabile (deliberazione n. 11/SEZAUT/2020/QMIG).*

1. Ammissibilità soggettiva.

Tutto ciò premesso, sotto il profilo soggettivo, la richiesta di parere in esame è ammissibile in quanto sottoscritta dal Sindaco del Comune di Solofra (AV) organo politico e di vertice, rappresentante legale del medesimo (ex art. 50, comma 2, del d.lgs. n. 267/2000).

2. Ammissibilità oggettiva.

Sotto il profilo oggettivo, occorre valutare se la richiesta di parere in oggetto sia attinente alla materia della contabilità pubblica, presenti il necessario carattere generale ed astratto e non sia funzionale all'adozione di uno specifico atto gestionale. La posizione di terzietà ed indipendenza riconosciuta alla Corte dei conti dalla Costituzione è, infatti,

incompatibile con un'ingerenza nella concreta attività dell'ente. Sul punto la Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 17/2020/QMIG ha evidenziato che *"il pericolo è quello che, attraverso l'irragionevole estensione oggettiva dell'attività consultiva delle Sezioni regionali di controllo, la Corte dei conti sia immessa nei processi decisionali degli enti"*. Ciò impone di delimitare con chiarezza l'ambito del pronunciamento richiesto a questa Sezione regionale di controllo, che deve verificare la sussistenza delle condizioni delineate dalla delibera n. 17/2020/QMIG, valutando se nel caso di specie *"si è di là dai limiti oggettivi di competenza di cui all'articolo 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003"*.

Inoltre, l'attività consultiva non può – nemmeno potenzialmente – interferire con le funzioni requirenti e giurisdizionali della Corte dei conti o di altri plessi giurisdizionali.

Sulla base della considerazione che tutta l'attività amministrativa può avere riflessi finanziari, la Sezione delle Autonomie ha affermato una *"nozione strettamente tecnica"* della contabilità pubblica al fine di evitare *"una dilatazione dell'ambito oggettivo della funzione consultiva tale da rendere le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti organi di consulenza generale dell'amministrazione pubblica"* (deliberazione n. 11/SEZAUT/2020/QMIG).

Dalla lettura del quesito emerge in modo chiaro che il Comune richiede a questa Sezione non di interpretare una specifica norma di contabilità pubblica che presenti incertezze o problemi esegetici particolari, bensì di pronunciarsi in merito alla possibilità di deliberare *"in via del tutto eccezionale"* il pagamento dilazionato degli importi dovuti dai contribuenti, per il periodo di imposta dal 2018 al 2021 a titolo di IMU e TASI, rinunciando alle sanzioni e agli interessi sulla base *"dello stato di emergenza economica ancora in atto"* e con una chiave di lettura della *"causa di forza maggiore"* che ricomprenda *"la crisi pandemica da COVID-19"*.

A ben vedere, l'oggetto del parere afferisce, sì, alla materia tributaria che il legislatore disciplina in modo puntuale e preciso, nel rispetto dei principi stabiliti dalla Carta costituzionale (artt. 23 e 53, 117 Cost) -e su cui è intervenuto ripetutamente negli ultimi anni, anche per fronteggiare gli effetti della pandemia da Covid-19- ma si interseca indubbiamente con la gestione finanziaria degli enti locali, laddove il mancato accertamento e la mancata riscossione di alcune entrate può pregiudicare gli equilibri di bilancio. Si rammenta in proposito che le Sezioni riunite, nella deliberazione n. 54 del 2010, hanno delineato l'ambito oggettivo dell'attività di controllo, alla luce della successiva evoluzione normativa, identificando una nozione *"dinamica"* di contabilità pubblica in grado di comprendere non solo la gestione del bilancio, ma anche la sana gestione finanziaria degli enti e gli equilibri di bilancio.

Sebbene il quesito si inquadri nella contabilità pubblica (cfr. SRCPUG/4/2010/PAR, SRCPIE/7/2007/PAR, Sez. reg. Abruzzo n.24/2013/PAR, Sez. Reg. Lombardia Del. n. 67/2008/PAR; n.140/2018/PAR), tuttavia, sotto il profilo oggettivo, la richiesta di parere si configura ammissibile limitatamente ai profili, di ordine generale ed astratto, inerenti all'interpretazione della normativa in tema di contabilità pubblica.

Nello stesso senso la Sezione Regionale di Controllo della Toscana, nel parere n.40/2021, che dopo avere *"espunto ogni riferimento all'adozione di atti di natura gestoria"* ha ritenuto ammissibile il parere sottoposto *"in quanto riferita al regime delle entrate e, in particolare, delle riscossioni di crediti delle pubbliche amministrazioni"*.

Alla luce di tali considerazioni, si precisa che la richiesta di parere in esame, può essere esaminata esclusivamente in chiave generale e astratta, non essendo scrutinabili nel merito istanze concernenti valutazioni su casi o atti gestionali specifici, in una prospettiva, non conforme a legge, di apertura ad una consulenza generale della Corte dei conti, incompatibile con le funzioni alla stessa attribuite dal vigente ordinamento e con la sua fondamentale posizione di indipendenza e neutralità.

Pertanto, la Sezione, nell'esaminare la richiesta dall'Ente e rilasciare il relativo parere, procederà facendo riferimento ai principi generali che regolano la materia, dando atto della normativa di riferimento e degli orientamenti applicativi stabiliti dagli organi competenti, mantenendo il proprio giudizio valutativo su un piano generale ed astratto, senza che al medesimo possa essere conferito valore di sindacato preventivo di atti tipicamente gestionali propri dell'Ente richiedente (cfr. Deliberazione n. 96/2021/SRCPIE/PAR). Infatti, la funzione consultiva assegnata alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti *"non può risolversi in una surrettizia forma di co-amministrazione o di cogestione incompatibile con la posizione di neutralità e di terzietà della magistratura contabile"* (Sez. reg. Puglia n. 147/2022/Par).

3. Merito

Il Decreto legislativo 15/12/1997, n. 446, all'art. 52, c. 1, prevede la possibilità per i Comuni di 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 [...] Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti"*. Il perimetro di azione e discrezionalità dei comuni è poi definito dall'art.59, rubricato *Potestà regolamentare in materia di imposta comunale sugli immobili*, che prevede lo strumento della rateizzazione con la possibilità di pagare i tributi comunali in rate mensili fino ad un numero massimo stabilito dal regolamento dell'ente.

Tale facoltà è stata confermata dai successivi interventi del legislatore che, con la legge 27.12.2019 n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), ha abolito -a decorrere dall'anno 2020- l'imposta unica comunale di cui all'art. 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, con contestuale eliminazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) e applicazione della nuova IMU. L'art. art.1, della legge n. 160/2019, prevede al comma 797 che *"L'ente, con deliberazione adottata a norma dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, può ulteriormente regolamentare condizioni e modalità di rateizzazione delle somme dovute, ferma restando una durata massima non inferiore a trentasei rate mensili per debiti di importi superiori a euro 6.000,01."* Nel successivo comma (798), il legislatore addirittura considera l'ipotesi del *"comprovato peggioramento della situazione"* del contribuente, dettando specifiche disposizioni favorevoli (proroga della dilazione concessa e fino a un massimo di settantadue rate mensili, o per il periodo massimo disposto dal regolamento dell'ente).

La situazione di difficoltà economica in cui può trovarsi il contribuente è alla base di numerose disposizioni di favore presenti nell'ordinamento (es. il piano di rateizzazione dei debiti -ordinario in 72 rate mensili o straordinario, fino a 120 rate di importo costante- per la persona fisica, società o ditta, che versi in uno stato di temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica (rif. art.19 del D.P.R. 29/09/1973, n. 602 Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito); la rottamazione delle cartelle esattoriali (la rottamazione quater -a cui fa riferimento il comune richiedente- è valida per debiti pendenti compresi tra il 1° gennaio 2000 e il 30 giugno 2022, con il pagamento delle sole somme dovute a titolo di capitale e di quelle maturate a titolo di rimborso spese per le eventuali procedure esecutive e per i diritti di notifica, senza pagare le sanzioni e gli interessi, compresi quelli di mora, e aggio (Legge n. 197/2022); il ravvedimento operoso).

Ugualmente giova richiamare i numerosi atti normativi adottati nel periodo della pandemia, come il D.L. 17/03/2020, n. 18 (Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19) che, con l'art. 67, ha disposto la sospensione dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori, ivi compresi quelli degli enti locali. Mentre il successivo art. 68 (D.L. n. 18/2020) ha previsto, con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, la sospensione dei termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 agosto 2020, derivanti dalle cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli artt. 29 e 30 del D. L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. I termini sono stati poi prorogati con successivi interventi normativi.

Anche il cd. *decreto sostegni-bis* (DL 73/2021) recante *Misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19 per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali* ha differito il termine finale di sospensione per il versamento di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione, così come la sospensione delle attività di notifica di nuove cartelle, degli altri atti di riscossione nonché delle procedure di riscossione, cautelari ed esecutive, che non potevano essere iscritte o rese operative fino alla fine del periodo di sospensione.

Il Mef nella RISOLUZIONE N. 5/DF (Prot. n. 14159 dell'8 giugno 2020), avente ad oggetto: *"Differimento dei termini di versamento dei tributi locali - Emergenza epidemiologica Covid-19 - Quesiti"*, nel confermare che la quota IMU riservata allo Stato è sottratta alla disponibilità dei Comuni, fornisce numerose indicazioni e risposte utili. Di rilevante interesse è la seguente affermazione: *"poiché la riscossione non rientra fra le materie sottratte all'autonomia dei comuni dal citato art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, è l'ente locale stesso che, nel proprio regolamento, può disciplinare le modalità di riscossione, ivi comprese quelle relative al differimento dei termini di versamento"*, così come il richiamo all'ordinanza del Consiglio di Stato n. 4989 del 28 agosto 2001 (citata nella risoluzione del MEF n. 8/DPF del 30 luglio 2002), ove si statuisce espressamente che *"il principio della potestà regolamentare dei comuni e delle province è di ordine generale. In materia di accertamento e riscossione dei tributi, (art. 52 del D.lgs. n. 446/1997), trova un limite solo nelle materie costituzionalmente coperte da riserva di legge (sanzioni, procedure contenziose, casi di prelievo obbligatorio non attribuito alla fiscalità locale)"*. Nella medesima Risoluzione n.5, il Mef sottolinea che *"limitatamente alla quota Comune, nonché alla quota Stato in sede di accertamento, non sembra prospettabile la possibilità da parte del Comune di rinunciare integralmente alle sanzioni, poiché sono coperte dalla riserva di legge come statuito nella richiamata ordinanza del Consiglio di Stato n. 4989 del 2001"*.

Nella relazione tematica n. 56 del luglio 2020 pubblicata dall'Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte Suprema di Cassazione avente ad oggetto: *"Novità normative sostanziali del diritto "emergenziale" anti-Covid 19 in ambito contrattuale e concorsuale"*, nel paragrafo 4. *-Inadempimento della prestazione e impotenza finanziaria-* è riportato quanto segue: *"Nella profluvie normativa innescata dalla pandemia, se si eccettuano le norme che autorizzano la sospensione dei mutui, anche se nei limiti di cui agli artt. 54 e 56 d.l. n. 18 del 2022, fanno difetto disposizioni che assumano ad oggetto non tanto l'impossibilità tecnica di adempiere, quanto quella strettamente finanziaria"*. Ed ancora maggior chiarezza -ai fini del quesito in esame- si ricava dal seguente passaggio: *"Pur nel quadro costituzionale del principio solidaristico, il concetto di impossibilità della*

prestazione non ricomprende, infatti, la c.d. impotenza finanziaria, per quanto determinata dalla causa di forza maggiore in cui si compendia l'attuale emergenza sanitaria. Il principio non scalfito rimane quello che nega all'impotenza in questione, sebbene incolpevole, una vis liberatoria del debitore dall'obbligazione pecuniaria".

La Corte di Cassazione, Sez. VI, è granitica nell'affermare che: *"costituisce oramai ius receptum, nella giurisprudenza di legittimità, il principio per cui "In materia tributaria e fiscale, la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi, dovendo la sussistenza di tali elementi essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicché non ricorre in via automatica l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità"* (così, ex plurimis, Cass. n. 39548/2021; Ord.n. 36532 / 2022; Cass. n. 27416/2020). E ancora: *"Le difficoltà finanziarie del contribuente non rientrano nella nozione di "forza maggiore", quale forza esterna che determina la persona, in modo inevitabile, a compiere un atto non voluto ai fini della non applicabilità delle sanzioni [...]"* (ordinanza Corte di Cassazione, Sez. VI, 35360 dell'1.12.2022).

La soluzione del quesito non può prescindere dalla peculiarità della obbligazione tributaria, vincolo giuridico di diritto pubblico tra il contribuente (titolare di una situazione giuridica soggettiva passiva) e l'ente impositore (titolare di una situazione giuridica soggettiva attiva) che sorge al verificarsi del presupposto previsto dalla legge che istituisce il tributo, laddove le sanzioni tributarie costituiscono la reazione dell'ordinamento in caso di mancato rispetto dell'obbligo imposto. Non a caso la dottrina è unanime nel parlare di *"indisponibilità del credito tributario"* poiché la mancata riscossione del gettito comporterebbe un pregiudizio per gli interessi dell'ente impositore e si porrebbe in contrasto con l'esigenza di assicurare il giusto e congruo riparto dei carichi pubblici da parte della generalità dei contribuenti, sia pure in ragione della capacità contributiva.

Nello stesso senso è la giurisprudenza della Corte di Cassazione che già con la risalente sentenza del 27 febbraio 1979, n. 1276 ha affermato che: *"la potestà tributaria è una potestà vincolata, e non discrezionale; tale vincolatività, con l'indisponibilità e l'irrinunciabilità che vi si correlano, sta a dimostrare che l'amministrazione, cui è certamente vietato disporre, con proprio regolamento e con circolari, agevolazioni ed esenzioni non previste dalla legge, a maggior ragione non potrebbe, nel caso concreto con provvedimento specifico transattivo, ridurre l'ammontare del tributo".*

Quanto alle deliberazioni della Corte dei conti, si richiama il parere n. 7/2007 della Sezione regionale di controllo per il Piemonte: *"Secondo l'impostazione dottrinarica e*

giurisprudenziale tradizionale, nel nostro ordinamento vige il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in primo luogo quale corollario del principio di legalità, in connessione quindi alla natura vincolata dell'azione amministrativa in materia tributaria. Tale assunto si fonda sull'articolo 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge [...].

Pertanto, lo Stato e gli altri enti pubblici che operano quali enti impositori non hanno facoltà di rinunciare a tributi o di accordare ai singoli esenzioni o agevolazioni non previste dalla legge. La valenza del principio anche per le Regioni e le autonomie locali è confermata dall'articolo 119 della Costituzione che, dopo la riforma del titolo V, prevede che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Fra questi il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. [...] Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta derogabile, nel nostro ordinamento, soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore”.

Con specifico riferimento alle sanzioni tributarie i principi regolatori sono quelli della legalità (riserva di legge), tassatività dei fatti illeciti, divieto di analogia, irretroattività e favor rei. Il D.lgs. 18/12/1997, n. 472, rubricato *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*, stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria e l'art. 3 (Principio di legalità), al comma 1 espressamente afferma che *“Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione”*, a conferma del principio che sorregge l'intera materia.

La Corte costituzionale nella sentenza n. 90 del 2018 ha affermato che i crediti tributari *“hanno una marcata connotazione di specialità in ragione dello stretto rapporto di derivazione dal precetto dell'art. 53, primo comma, Cost., secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in proporzione alla loro capacità contributiva. Tali crediti vanno ad alimentare la finanza pubblica perché sia assicurato il prescritto equilibrio di bilancio tra entrate e spese, elevato a vincolo costituzionale dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale). La sostenibilità della finanza pubblica e la stabilità finanziaria costituiscono altresì vincoli europei a seguito del Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria, fatto a Bruxelles il 2 marzo 2012. Da tale*

vincolo deriva un'esigenza superiore di regolare l'adempimento delle obbligazioni tributarie, sul quale deve poter fare affidamento l'amministrazione finanziaria al fine di conseguire l'equilibrio di bilancio e rispettare i parametri europei del debito pubblico". Nella direzione della specialità vanno altresì la previsione di uno specifico organo di giurisdizione in materia tributaria, il peculiare sistema della riscossione fiscale, il privilegio generale sui mobili del debitore in favore dei crediti per tributi diretti dello Stato, per imposta sul valore aggiunto e per tributi degli enti locali (art. 2752 cod. civ.). E proprio sulla scorta di tali considerazioni la Corte costituzionale *"ponendo in comparazione le obbligazioni civili e quelle tributarie, ha precisato che «non è possibile una piena equiparazione tra l'inadempimento delle stesse e quello delle obbligazioni tributarie, oggetto, per la particolarità dei presupposti e dei fini, di disciplina diversa da quella civilistica"* (sentenza n. 90 del 2018; n. 291 del 1997; n. 157 del 1996).

A seguito della modifica della Costituzione, attuata con le L. cost 3/2001 e L. cost 1/2012, il primo comma dell'art. 119 è oggi il seguente: *"I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea".* In attuazione di tale articolo costituzionale, la legge 5 maggio 2009, n. 42 di Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, ha stabilito che il finanziamento delle spese relative alle funzioni fondamentali di tali enti deve essere assicurato, tra gli altri, dai tributi propri di cui l'IMU costituisce una delle principali voci (art.11). E sempre la Corte costituzionale, con la sentenza n. 71/2023 ha dichiarato che *"In particolare, l'art. 11, comma 1, lettera b), [della L.42/2009] ha previsto che il finanziamento delle spese relative alle funzioni fondamentali dei comuni, «e dei livelli essenziali delle prestazioni eventualmente da esse implicate avviene in modo da garantirne il finanziamento integrale in base al fabbisogno standard ed è assicurato dai tributi propri, da partecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, da addizionali a tali tributi, la cui manovrabilità è stabilita tenendo conto della dimensione demografica dei comuni per fasce, e dal fondo perequativo».*

Nell'ottica della riforma costituzionale, del cd. federalismo fiscale, del rafforzamento dell'autonomia finanziaria dei comuni con il superamento del modello di finanza derivata e la soppressione dei tradizionali trasferimenti erariali sostituiti con entrate proprie (art. 11, comma 1, lettera e), le risorse derivanti da *«tributi ed entrate propri», «partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio»,* e quote di *«un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale»,* devono essere sufficienti a consentire agli enti territoriali *«di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite»* (art. 119, secondo, terzo e quarto comma) (C. cost. sentenza n. 71/2023). Sia pure in un'ottica di bilanciamento dei diversi

interessi ipoteticamente contrapponibili, la riscossione delle entrate proprie di un comune è di fondamentale importanza per consentire il perseguimento delle finalità istituzionali, assicurare i servizi alla comunità, garantire l'attività amministrativa e raggiungere l'equilibrio economico-finanziario dell'Ente.

La Sezione Regionale della Lombardia, con la Deliberazione n.140 del 9.05.2018, nell'esaminare una richiesta di parere avente ad oggetto la disponibilità dell'obbligazione tributaria ha affermato che: *"Al fine di inquadrare correttamente il quesito occorre in via preliminare precisare la natura tributaria dell'obbligazione in questione. L'ICI/IMU è, come noto, un'entrata di natura tributaria; pertanto, deve riconoscersi natura tributaria all'obbligazione avente ad oggetto le somme dovute in ragione del detto tributo, nonché all'obbligazione relativa agli interessi maturati sulle medesime somme, attesa la natura accessoria di detta obbligazione rispetto a quella principale (Sentenza Cassazione SS. UU. Civ. 22 ottobre 2003, n. 15808). Secondo l'impostazione dottrinale e giurisprudenziale tradizionale, nel nostro ordinamento vige il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in primo luogo quale corollario del principio di legalità, in connessione quindi alla natura vincolata dell'azione amministrativa in materia tributaria. Tale assunto si fonda sull'articolo 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Pertanto, secondo questa impostazione, la necessaria previsione dell'obbligazione tributaria in disposizioni imperative, vincolanti sia per i soggetti passivi del tributo che per l'Ente impositore, comporta il necessario esercizio, da parte di quest'ultimo, dei poteri conferitigli, senza esercizio alcuno di discrezionalità" [...] Pertanto, lo Stato e gli altri enti pubblici che operano quali enti impositori non hanno facoltà di rinunciare a tributi o di accordare ai singoli esenzioni o agevolazioni non previste dalla legge".*

La citata deliberazione, che si pone in linea con il precedente parere n. 67/2008, conforme, esamina anche l'aspetto sanzionatorio della questione, pure rilevante nel parere sottoposto all'esame di questa Sezione. A questo proposito la Corte dei conti lombarda scrive: *"Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta derogabile, nel nostro ordinamento, soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore. Anche le sanzioni, espressione del potere punitivo dell'amministrazione appartengono al novero delle potestà e dei diritti indisponibili in merito ai quali è escluso che possano concludersi accordi transattivi con la parte destinataria degli interventi sanzionatori".*

In modo chiaro e definitivo si è espressa, infine, la Sezione delle Autonomie che con la deliberazione 2/2020/QMI ha affermato: *“La materia tributaria, come sancito dall’art. 23 della Costituzione, è coperta da riserva di legge, da intendersi come riserva “relativa”, nel senso che opera per le norme impositive in senso stretto (quelle che regolano l’an e il quantum della prestazione), potendo la legge ordinaria assegnare a fonti di rango inferiore l’integrazione di aspetti secondari della disciplina. Al pari delle norme impositive, anche le norme di agevolazione tributaria sono sottoposte alla riserva relativa di legge di cui all’art. 23 Cost., in quanto realizzano un’integrazione degli elementi essenziali del tributo (Corte Cost. sent. n. 123 del 2010). Ne consegue che i profili fondamentali della disciplina agevolativa devono essere regolati direttamente dalla fonte primaria [...]. La necessaria previsione dell’obbligazione tributaria in disposizioni imperative di legge, vincolanti sia per i soggetti passivi del tributo che per l’ente impositore, comporta l’obbligo, da parte di quest’ultimo, di esercitare i poteri conferitigli senza alcun potere discrezionale. Pertanto, lo Stato e gli altri enti pubblici che operano quali enti impositori non hanno facoltà di rinunciare a tributi o di accordare ai singoli esenzioni o agevolazioni non previste dalla legge”.*

Questa Sezione, sulla base delle argomentazioni sopra riportate e tenendo conto della giurisprudenza menzionata, conferma l’orientamento negativo, uniformemente espresso dalle diverse Sezioni della Corte dei conti, in merito alla possibilità per l’Ente di rinunciare alle sanzioni e interessi tributari.

P.Q.M.

Nelle sopra esposte considerazioni è il parere della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Campania, in relazione alla richiesta formulata dal Sindaco del Comune di Solofra.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura della Segreteria della Sezione al Sindaco del comune di Solofra.

Così deliberato in Napoli, nella camera di consiglio del 19 luglio 2023.

Il Magistrato Relatore
Dott.ssa Giovanna Olivadese

Il Presidente
Dott. Massimo Gagliardi

Depositato in Segreteria il
19 luglio 2023
Il Funzionario Preposto
Dott. Giuseppe Imposimato