



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**CORTE DEI CONTI**  
**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA**  
**LOMBARDIA**

composta dai magistrati:

dott. Nicola Mastropasqua	Presidente
dott. Antonio Caruso	Consigliere
dott. Giorgio Cancellieri	Consigliere
dott. Giuliano Sala	Consigliere
dott. Giancarlo Penco	Consigliere
dott. Giancarlo Astegiano	Primo Referendario
dott. Gianluca Bragho'	Referendario
dott.ssa Alessandra Olessina	Referendario
dott. Massimo Valero	Referendario (relatore)

**nell'adunanza del 17 settembre 2008**

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

Vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la nota n. 41115 del 5 agosto 2008, pervenuta a questa Sezione in data 11 agosto 2008, con la quale il Sindaco del Comune di Varese ha chiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

Vista la deliberazione n.1/pareri/2004 del 3 novembre 2004 con la quale la Sezione ha stabilito i criteri sul procedimento e sulla formulazione dei pareri previsti dall'articolo 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003;

Vista l'ordinanza n. 64 del 4 settembre 2008, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza dell'11 settembre 2008 per deliberare sulla richiesta proveniente dal Sindaco del Comune di Varese ed il rinvio all'odierna adunanza;

Udito il relatore, dott. Massimo Valero

### **PREMESSO**

Con nota indicata in epigrafe il Sindaco del Comune di Varese ha chiesto alla Sezione un parere in merito alla possibilità di introdurre, nel Regolamento comunale disciplinante l'applicazione dell'imposta di pubblicità, una specifica norma agevolativa che comprenda, tra gli enti che beneficiano della riduzione di tale tributo al 50%, anche società di capitali che prevedano nel proprio statuto l'accantonamento di tutti gli utili in speciali riserve destinate, al momento della liquidazione societaria, a favore di attività benefiche, ONLUS, ecc..

### **IN VIA PRELIMINARE**

La richiesta del parere in esame è fondata sull'art. 7, co. 8 della L. n. 131/2003, che attribuisce alla Corte dei conti una funzione consultiva in materia di contabilità pubblica.

La Sezione, preliminarmente, è chiamata a verificare la presenza dei requisiti di ammissibilità della richiesta, come elaborati dalla giurisprudenza contabile e sostanzialmente riconducibili a tre profili:

-la legittimazione del soggetto che effettua la richiesta;

-l'ambito oggettivo delle materie entro le quali può espletarsi la funzione consultiva di questa Corte;

-i rapporti tra tale funzione consultiva e, da un lato, l'attività amministrativa, dall'altro le funzioni giurisdizionali civile, penale, amministrativa e contabile.

In ordine al soggetto legittimato a proporre i quesiti, è ormai orientamento consolidato (per tutte Sez. controllo Lombardia, delib. n. 1/2004) che la mancata istituzione, come nelle Regione Lombardia, del Consiglio delle autonomie, previsto dall'art. 7 della L. cost. n. 3/2001, non costituisce elemento ostativo alla richiesta di parere proveniente direttamente dagli enti richiamati dall'art. 7 co. 8 della L. n. 131/2003; ciò in base alla considerazione sia del tenore letterale di

quest'ultima disposizione di legge (che usa la locuzione "di norma"), sia della *ratio* della stessa, che è quella di prevedere una sorta di "filtro" per la sottoposizione alla Corte dei conti delle sole questioni di portata generale.

Del pari risulta consolidato l'orientamento in ordine al soggetto legittimato a formalizzare la richiesta di parere, individuato nell'organo rappresentativo dell'ente, come tale "capace" di manifestarne la volontà, e cioè, per il Comune, il Sindaco, oltre al Consiglio comunale nel caso di pareri richiesti su atti di normazione.

Nel caso di specie la richiesta di parere è, conformemente a quanto si è detto, sottoscritta dal Sindaco del Comune di Varese.

La Sezione ritiene sussistente anche il requisito di ammissibilità oggettiva del parere: la questione su cui si chiede il parere, infatti, rientra nell'alveo della contabilità pubblica, essendo attinente all'acquisizione di entrate tributarie derivanti da un tributo locale, l'imposta comunale sulla pubblicità, peraltro in grado di ripercuotersi sulla sana gestione finanziaria dell'ente.

Inoltre, la richiesta ha una formulazione "*generale*", sulla corretta applicazione del d.lgs. n.507/1993, di disciplina della materia, con l'esclusione di indicazioni specifiche all'attività gestionale concreta; la richiesta è anzi volta ad ottenere un parere sulla corretta formulazione di una norma regolamentare, caratterizzata, per definizione, dal connotato della generalità.

Infine, la richiesta di parere non risulta interferire con le funzioni di controllo o giurisdizionali svolte dalla magistratura contabile e neppure con alcun altro giudizio civile o amministrativo che sia in corso.

Pertanto, la richiesta di parere si ritiene ammissibile e può essere esaminata nel merito.

### **NEL MERITO**

1) La richiesta in esame è volta ad ottenere un parere sulla possibilità di introdurre, nel Regolamento comunale disciplinante l'applicazione dell'imposta di pubblicità, una specifica norma agevolativa che comprenda, tra gli enti che beneficino della riduzione di tale tributo al 50%, anche società di capitali che prevedano nel proprio statuto l'accantonamento di tutti gli utili in speciali riserve destinate, al momento della liquidazione societaria, a favore di attività benefiche, ONLUS, organizzazioni umanitarie riconosciute, attività a sfondo sociale, sportivo, ecc..

L'imposta comunale sulla pubblicità, unitamente al diritto sulle pubbliche affissioni, è disciplinata dal Capo I del d.Lgs. 15 novembre 1993 n. 507 "Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche

dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della L. 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale". Detto decreto prevede la potestà regolamentare dei Comuni in materia, disponendo, all'art.3, che ciascun comune è tenuto ad adottare apposito regolamento per l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità e per l'effettuazione del servizio delle pubbliche affissioni, disciplinando in esso le modalità di effettuazione della pubblicità e le eventuali limitazioni e divieti per particolari forme pubblicitarie in relazione ad esigenze di pubblico interesse. L'art. 62 del d.lgs. n.446/1997, inoltre, dà la facoltà ai Comuni di escludere l'applicazione dell'imposta in discorso e di istituire un canone per l'installazione di mezzi pubblicitari in base a tariffa.

Soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità, tenuto al pagamento in via principale, è colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, mentre colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità è solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta (art. 6 d.lgs. cit.).

L'art.16 del d.lgs. n. 507/93 prevede specificamente la riduzione dell'imposta alla metà:

- a) per la pubblicità effettuata da comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non abbia scopo di lucro;
- b) per la pubblicità relativa a manifestazioni politiche, sindacali e di categoria, culturali, sportive, filantropiche e religiose, da chiunque realizzate, con il patrocinio o la partecipazione degli enti pubblici territoriali;
- c) per la pubblicità relativa a festeggiamenti patriottici, religiosi, a spettacoli viaggianti e di beneficenza.

Dalla formulazione della norma si può desumere che l'ipotesi sub a), in primo luogo, identifica specificamente alcuni soggetti d'imposta caratterizzati dall'essere organizzazioni senza fine di lucro, elencandoli nominativamente; inoltre ricomprende, residualmente e con formulazione generale, tra i beneficiari della dimidiazione dell'imposta tutti i soggetti d'imposta che abbiano comunque la caratteristica di non avere scopo di lucro.

2) L'ipotesi avanzata nella richiesta di parere in esame è quella di soggetti che, pur avendo la veste giuridica di società di capitali, siano comunque caratterizzati dalla previsione statutaria di un obbligo di accantonamento di tutti gli utili in riserve speciali da devolversi a favore di attività a fini sociali o umanitari.

In proposito, occorre preliminarmente osservare che, benché tale disposizione statutaria abbia la conseguenza di evitare ogni distribuzione degli

utili ai soci (il che potrebbe fare venire meno, di fatto, il fine lucrativo dell'ente), la devoluzione degli utili stessi a favore di attività benefiche, come rappresentato nella richiesta di parere del Comune di Varese, avverrebbe soltanto al momento della liquidazione della società.

Tale termine, al compimento del quale si realizzerebbe, nello schema di ipotizzato, il fine "sociale o umanitario" di una siffatta società di capitale, è quindi indeterminato, coincide al momento della cessazione dell'attività d'impresa e peraltro non corrisponde al periodo di imposta relativo allo svolgimento delle attività soggette al tributo. Inoltre resta nella libera disponibilità dell'assemblea della società la possibilità di variare la disposizione statutaria in discorso, con evidente compromissione del fine ultimo dell'ente che, solo in linea di principio, potrebbe giustificare il beneficio tributario.

Il beneficio di legge deve essere riferito, quindi, solo ad un modello di organizzazione non lucrativa tra quelli previsti nel codice civile (comitato, associazione o fondazione) o comunque presenti nell'ordinamento e richiamati espressamente dall'art.16 d.lgs. n.507/93. Si deve rilevare che l'art. 2249 cod. civ., rubricato "Tipi di società", derogando al principio generale dell'autonomia contrattuale previsto nell'ordinamento dall'art. 1322 cod. civ., dispone il cd. *numerus clausus* per le organizzazioni societarie, con la conseguente riconducibilità necessaria delle società ai soli modelli previsti e disciplinati legislativamente.

Pertanto, a prescindere da ogni considerazione sull'inammissibilità nell'ordinamento di società atipiche, resta fermo che eventuali previsioni di clausole atipiche nella disciplina societaria devono essere, in ogni caso, compatibili con il tipo sociale corrispondente al modello codicistico individuato al momento della costituzione della società. A tal proposito, la tipologia di società descritta nella richiesta di parere del Comune di Varese è diversa, oltre che dai tipi individuati dal codice civile, anche dal modello legislativo dell'"impresa sociale" introdotta dalla legge 13.06.2005, n. 118 e puntualmente disciplinata dal d.lgs. 24.03.2006, n. 155. In particolare la società di capitali rappresentata nella richiesta di parere non risulta essere denominata impresa sociale (art. 7 d.lgs. n. 155/2006) e, seppur definita priva di scopo di lucro, difetta del fondamentale requisito della destinazione degli utili e degli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (art.3 d.lgs. n. 155/2006), non potendosi equiparare a tale previsione l'accantonamento degli utili in riserve speciali.

3) A prescindere dalle precedenti osservazioni, resta comunque preclusivo ad un'interpretazione estensiva della disposizione legislativa da ultimo richiamata il principio generale della indisponibilità dell'obbligazione

tributaria, principio indefettibile anche con riguardo alle norme di un regolamento comunale.

Tale caratteristica dell'obbligazione tributaria è generalmente ricondotta ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. In conseguenza di tale principio, allo Stato ed agli altri enti pubblici che operano quali enti impositori non è data facoltà di rinunciare a tributi o di accordare ai singoli esenzioni o agevolazioni non previste dalla legge.

Né tale principio è messo in discussione per le Regioni e le autonomie locali dal nuovo assetto costituzionale derivante dalla riforma del titolo V, parte II della Costituzione, posto che il vigente articolo 119 Cost. 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 i quali si annovera 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 (Corte dei conti, Sez. Reg. Controllo Piemonte, del. 7/par/2007 del 28.06.2007).

L'art. 16 del d.lgs. n. 507/93, che prevede, per una serie limitata di soggetti d'imposta, una riduzione del tributo dovuto e quindi una parziale rinuncia all'acquisizione di un'entrata per il Comune, è di stretta interpretazione.

La fattispecie prospettata dal Comune di Varese non può quindi essere ricondotta alle ipotesi tassativamente individuate dalla legge per l'applicabilità del beneficio della dimidiazione del tributo.

#### **P.Q.M.**

nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

Il Relatore  
(dott. Massimo Valero)

Il Presidente  
(dott. Nicola Mastropasqua)

Depositata in Segreteria il  
18 settembre 2008  
Il Direttore della Segreteria  
(dott.ssa Daniela Parisini)