

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

composta dai magistrati:	
dott. Nicola Mastropasqua	Presidente
dott. Giorgio Cancellieri	Consigliere
dott. Giancarlo Penco	Consigliere
dott. Angelo Ferraro	Consigliere
dott. Giancarlo Astegiano	Referendario
dott. Gianluca Braghò	Referendario (Relatore)
dott. Alessandra Olessina	Referendario
dott. Massimo Valero	Referendario

nell'adunanza in camera di consiglio del 5 febbraio 2009

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 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la nota n. 2726 del 21 gennaio 2009 con la quale il Sindaco del comune di Lecco ha richiesto un parere circa la possibilità da parte dell'ente locale, pur nella vigenza della sospensione del potere impositivo comunale in materia di addizionale IRPEF (art. 1 comma 7 del D.L. 93/2008), di attuare la deliberazione consiliare emessa in data 04.04.2008 in sede di approvazione del bilancio di previsione pluriennale ed avente ad oggetto l'istituzione dell'addizionale dell'aliquota IRPEF per le annualità 2009 e 2010.

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'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla richiesta del sindaco del comune di Lecco;

Udito il relatore dott. Gianluca Braghò;

FATTO

Con nota n. 2726 del 21 gennaio 2009 il sindaco del comune di Lecco ha richiesto un parere relativo all'esercizio del potere impositivo dell'ente

locale in materia di addizionale IRPEF, alla luce delle norme finanziarie che hanno temporaneamente sospeso tale potestà, in attesa della ridefinizione degli equilibri di finanza pubblica portati dall'annunciata riforma sul federalismo fiscale.

In particolare, il sindaco evidenzia che il comune di Lecco con il bilancio di previsione per l'anno 2008 ha approvato il bilancio pluriennale, nel quale figurano gli stanziamenti di entrata sulle annualità 2009 e 2010 dell'addizionale comunale all'IRPEF, rispettivamente per gli importi di Euro 3.654.412,00 e di Euro 3.703.884,00. Nella relazione previsionale e programmatica si rileva che tali stime di entrata sono state iscritte al fine di mantenere gli equilibri di bilancio e che le aliquote e l'effettiva applicazione dell'addizionale sarebbero state deliberate in sede di predisposizione del bilancio di previsione per l'annualità 2009.

In sintesi, si chiede se sia possibile istituire l'addizionale comunale all'IRPEF, già prevista nell'ambito degli strumenti di programmazione dell'ente, a decorrere dall'anno 2009, mediante apposita deliberazione da adottare nei termini stabiliti dalla legge istitutiva del tributo entro il termine di approvazione del bilancio di previsione stabilito al 31 marzo 2009 con decreto del Ministero dell'Interno del 19 dicembre 2008.

AMMISSIBILITA' SOGGETTIVA

La richiesta di parere di cui sopra è intesa ad avvalersi della facoltà prevista dalla norma contenuta nell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, la quale dispone che le Regioni, i Comuni, le Province e le Città metropolitane possono chiedere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti "pareri in materia di contabilità pubblica".

La funzione consultiva delle Sezioni regionali è inserita nel quadro delle competenze che la legge 131/2003, recante adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha attribuito alla Corte dei conti.

La Sezione, preliminarmente, è chiamata a pronunciarsi sull'ammissibilità della richiesta, con riferimento ai parametri derivanti dalla natura della funzione consultiva prevista dalla normazione sopra indicata.

Con particolare riguardo all'individuazione dell'organo legittimato a inoltrare le richieste di parere dei Comuni, si osserva che il Sindaco del Comune è l'organo istituzionalmente legittimato a richiedere il parere in quanto riveste il ruolo di rappresentante dell'ente ai sensi dell'art. 50 T.U.E.L.

Pertanto, la richiesta di parere è ammissibile soggettivamente poiché proviene dall'organo legittimato a proporla.

AMMISSIBILITA' OGGETTIVA

Con riguardo alle condizioni di ammissibilità oggettiva, la richiesta di parere, allo stato degli atti, non interferisce con le funzioni di controllo o giurisdizionali svolte dalla magistratura contabile e neppure con alcun altro giudizio civile o amministrativo che sia in corso; riveste "carattere generale", in quanto diretta ad ottenere indicazioni relative alla corretta applicazione di norme valide per la generalità degli enti locali di tipologia simile al comune richiedente; rientra nella materia della contabilità pubblica, poiché attiene alla disciplina contenuta in leggi finanziarie, sul contenimento e sull'equilibrio della spesa pubblica, incidente sulla formazione e gestione del bilancio dell'ente, in relazione alle norme che disciplinano la potestà di istituire addizionali comunali alle imposte statali.

Inoltre, in sede di conversione del D.L. 93/2008, la legge 126/2008 ha affidato alle Sezioni Regionali di controllo della Corte dei conti la verifica del rispetto delle disposizioni introdotte dalle norme *de quibus* ed è stato previsto che all'esito di tali controlli si riferisca alle Sezione Riunite in sede di controllo

ai fini della redazione del referto per il coordinamento del sistema di finanza pubblica, nonché alla Sezione Autonomie.

Per i suesposti motivi, la richiesta di parere proveniente dal sindaco del comune di Lecco è ammissibile e può essere esaminata nel merito.

MERITO

Venendo al merito della richiesta, occorre osservare che la Sezione si è già espressa nella medesima materia con le decisioni 74/pareri/2008 e 92/pareri/2008 concernenti, rispettivamente, l'equiparazione fra prima applicazione dell'addizionale comunale all'IRPEF e aumento della medesima, e la salvaguardia delle delibere di aumento e le maggiorazioni già previste negli strumenti di programmazione, purché adottate nei termini stabiliti dalla legge istitutiva del tributo ed entro i termini di approvazione dei bilanci di previsione prescritti con decreto del Ministro dell'Interno.

Nel primo caso, la Sezione ha concluso per la soggezione dell'ipotesi vagliata al blocco degli aumenti nel triennio 2009-2011, ovvero sino all'attuazione del federalismo fiscale se precedente all'anno 2011; nel secondo, la Sezione ha optato per la preferibile soluzione dell'applicabilità della clausola di salvaguardia contenuta nell'art.1 comma 7 del Decreto Legge 25 maggio 2008 n.93, alla luce della quale, non soggiacciono al regime di sospensione degli aumenti le maggiorazioni già previste dallo schema di bilancio di previsione presentato dall'organo esecutivo all'organo consiliare per l'approvazione nei termini fissati ai sensi dell'articolo 174 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

La richiesta di parere in trattazione richiama una terza ipotesi, complementare alle prime due già definite dalla Sezione. Si chiede se soggiaccia al regime vincolistico l'istituzione dell'addizionale comunale IRPEF a decorrere dall'anno 2009, già deliberata negli strumenti programmatici tempestivamente adottati dall'ente.

Vale la pena ripercorrere in sintesi i termini delle questioni già trattate, poiché essi si riverberano sull'oggetto dell'odierno parere e sulle conseguenti conclusioni.

L'addizionale comunale IRPEF è stata istituita, nell'ambito del processo di decentramento fiscale, dal D. lgs. n.360/1998 (poi modificato dall'art.12, L. n.133/1999, dall'art.6, comma 12, L. n.488/1999 e dall'art.28, L. n.342/2000), con decorrenza dal 1° gennaio 1999.

L'addizionale è composta di due aliquote distinte: la prima, di compartecipazione dell'addizionale IRPEF, uguale per tutti i comuni, stabilità ogni anno con decreto del Ministro delle Finanze; la seconda, opzionale e variabile da comune a comune, rimessa alla discrezionalità del singolo ente locale, che può istituirla con propria delibera di consiglio.

In seguito, l'art. 3 della legge finanziaria per il 2003 (L. 27-12-2002 n. 289) in funzione dell'attuazione del titolo V della parte seconda della Costituzione e in attesa della legge quadro sul federalismo fiscale, ha disposto la sospensione degli aumenti delle addizionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche per i comuni (e le regioni) deliberati successivamente al 29 settembre 2002 e che non fossero confermativi delle aliquote in vigore per l'anno 2002, fino a quando non si fosse raggiunto un accordo ai sensi del d. lgs. n. 281/97, in sede di Conferenza unificata tra Stato, regioni ed enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale.

Tale sospensione è stata confermata dalle leggi finanziarie per il 2004, 2005 e 2006 (fatta salva una limitata deroga prevista dal co. 51 dell'art. 1 della L. n.311/2004) non essendo stata approvata, nel frattempo, la prevista legge quadro in materia di federalismo fiscale. L'entrata in vigore della L. 27 dicembre 2006 n. 296 ha poi reso possibile l'incremento effettivo delle aliquote con effetto dal 1° gennaio 2007.

L'art. 1, co. 7, del D.L. 27-5-2008 n. 93 ha successivamente disposto che *"dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino alla definizione dei contenuti del nuovo patto di stabilità interno, in funzione della attuazione del federalismo fiscale, è sospeso il potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato. Sono fatte salve (...) per gli enti locali, gli aumenti e le maggiorazioni già previsti dallo schema di bilancio di previsione presentato dall'organo esecutivo all'organo consiliare per l'approvazione nei termini fissati ai sensi dell'articolo 174 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267"*.

La materia è stata oggetto di disciplina, da ultimo, da parte dell'art. 77-bis del D.L. 25-6-2008 n. 112, introdotto in sede di conversione dalla L. 6 agosto 2008, n. 133, che, al co. 30, dispone: *"Resta confermata per il triennio 2009-2011, ovvero sino all'attuazione del federalismo fiscale se precedente all'anno 2011, la sospensione del potere degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato, di cui all'articolo 1, comma 7, del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, fatta eccezione per gli aumenti relativi alla tassa sui rifiuti solidi urbani (TARSU)"*.

Dalla ricostruzione del quadro normativo si evince, innanzitutto, che per i comuni che avevano già previsto l'addizionale IRPEF, la sospensione in questione, intervenuta ad opera del D.L. n. 93/2008, pubblicato in G.U. n. 124 del 28 maggio 2008, opererà, di fatto, solo a partire dal 2009. Occorre ricordare, infatti, che la deliberazione consigliare relativa all'addizionale IRPEF non ha effetto se non è stata approvata entro i termini fissati per la deliberazione del bilancio di previsione, come disposto dall'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

In tal senso si era già in precedenza espressa questa Sezione con il parere n. 4/2006 del 21 luglio 2006.

La norma dell'art.1 comma 7 del D.L. 93/08 contiene infatti la clausola di salvaguardia per gli aumenti e le maggiorazioni già deliberate ed inserite nello schema del bilancio di previsione (annuale e pluriennale) da approvare nei termini di legge, che per il bilancio di previsione 2009 è stata differita al 31 marzo con decreto del Ministro dell'Interno del 19 dicembre 2008.

Si evidenzia che nel caso in esame non di aumento o di maggiorazione trattasi, ma di nuova istituzione dell'addizionale IRPEF a partire dall'annualità 2009. All'equiparazione fra aumento ed istituzione *ex novo* dell'imposta soccorrono le argomentazioni rese nel contesto del citato parere n.74/2008 nei termini che seguono. Ancorché la norma faccia esplicito riferimento ai soli casi di aumento o di maggiorazione, il regime sospensivo, al pari del regime di salvaguardia per gli aumenti tempestivamente deliberati, si applica ad ogni variazione dell'assetto delle aliquote deliberato dall'ente locale rispetto all'anno precedente, caratterizzato dall'assenza d'imposta e dunque da un'aliquota pari a zero. In sostanza, pur se sussiste una differenza terminologica tra aumento ed istituzione di un'addizionale, la legge ha inteso ricomprendere ogni variazione quantitativa dei tributi locali, con il dichiarato intento di non elevare la pressione fiscale a carico dei contribuenti, fatte salve le variazioni di assetto fiscale già deliberate in sede di programmazione a cura dei competenti organi dell'amministrazione locale.

Superata tale aporia terminologica, occorre analizzare l'effettiva portata della norma derogatrice rispetto al regime di sospensione dell'addizionale IRPEF, per la quale si offrono due possibili interpretazioni.

La soluzione ricalca l'orientamento recentemente espresso dalla Sezione nelle motivazioni del parere n.92/2008.

La prima opzione ermeneutica, più restrittiva, impone agli enti locali la sospensione degli aumenti sull'addizionale IRPEF, a meno che la

maggiorazione non sia contenuta nel bilancio di previsione annuale per l'anno 2008 tempestivamente approvato. La *ratio* di tale impostazione si fonda sulla rigida cristallizzazione della finanza locale in attesa del nuovo assetto normativo in chiave federalistica. Lo *status quo* potrebbe essere modificato solo *una tantum* e limitatamente alle previsioni in aumento già deliberate per l'anno 2008, fermo restando il divieto per gli enti locali di imporre nuovi aumenti di tributi locali e addizionali a tributi statali per il triennio 2009-2011, ovvero sino all'attuazione del federalismo fiscale se precedente all'anno 2011 e con la sola eccezione per la tassa sui rifiuti solidi urbani ex art. 77 *bis* comma 30 della legge 133/2008.

La seconda, fondata sia sul dato testuale, che sull'interpretazione sistematica delle norme in materia di finanza pubblica, estende la deroga della sospensione ad ogni maggiorazione (o nuova istituzione di tributo) che l'ente ha inserito nei propri documenti programmatici della spesa, purché tempestivamente approvati, ovvero il bilancio di previsione annuale ed il bilancio pluriennale.

Tale soluzione appare preferibile alla luce delle seguenti argomentazioni che attengono, da un lato, alla natura e alla funzione espresse dai bilanci annuali e pluriennali di previsione, dall'altro, all'esigenza di orientare l'interpretazione delle norme finanziarie verso approdi ermeneutici conformi alla Costituzione.

Il bilancio pluriennale degli enti locali ha funzione essenzialmente programmatica, è redatto in termini di competenza per un periodo non inferiore a tre anni, con l'osservanza dei principi stabiliti dall'art. 162 T.U.E.L. ad eccezione del criterio dell'annualità.

Tuttavia, si rileva che il bilancio pluriennale riveste anche funzione autorizzativa della spesa, tipica del bilancio redatto in termini di competenza ai sensi degli artt. 171, comma 4, e 162 T.U.E.L. e conserva una maggiore flessibilità grazie al principio dell'aggiornamento annuale (c.d. "scorrimento").

La *ratio* della norma di salvaguardia è allora insita nella tutela della tempestiva attività programmatica dell'ente e si pone come ulteriore esplicitazione del principio di irretroattività della legge, ai sensi dell'art.11 delle Preleggi al codice civile.

Non solo. Esiste una connessione inderogabile fra il bilancio di previsione dell'ente e l'ammontare delle aliquote dei tributi e dei servizi pubblici locali, poiché il bilancio di previsione è elemento centrale di programmazione dell'attività dell'ente e, conseguentemente, si configura quale fattore fondamentale per determinare l'ammontare delle risorse disponibili.

Non considerare tale connessione, significherebbe ammettere l'eventualità che la norma finanziaria successiva possa incidere su decisioni già maturate in seno all'organo consiliare del comune, vulnerando l'efficacia del principio della programmazione che è posto a fondamento di tutta l'attività amministrativa delineata nel T.U.E.L.

Ne è riprova il rilievo che la clausola di salvaguardia sugli aumenti già deliberati comprende solo le decisioni dell'ente locale che sono maturate nel rispetto dei termini di legge (art. 174 T.U.E.L., art.1 comma 169 L. 296/2006; Decreto del Ministro dell'Interno del 19 dicembre 2008).

Peraltro, si rileva che la reiterazione d'interventi legislativi contrastanti con i canoni della programmazione e della pianificazione dell'azione amministrativa potrebbe porsi in patente contrasto con i principi costituzionali di autonomia e di sussidiarietà introdotti con la legge di riforma costituzionale n.3/2001.

Ad ulteriore sostegno dell'interpretazione sistematica, si pone anche il dato testuale dell'art.1 comma 7 del D.L. 93/2008, che richiamando l'art. 174 T.U.E.L. ricomprende nel regime derogatorio sia il bilancio annuale che quello pluriennale di previsione.

Appare opportuno rimarcare che la sospensione della potestà normativa d'imporre tributi locali, nonché di deliberare aumenti delle addizionali sui tributi erariali, si colloca quale misura temporanea e limitativa dell'autonomia finanziaria sancita dall'art. 119, comma II, Costituzione in favore degli enti locali, in vista della ridefinizione degli assetti ordinamentali della Repubblica in prospettiva federalista.

Il regime di moratoria fiscale non è attuazione di norme finanziarie già vigenti nell'ordinamento nazionale ed aventi ad oggetto i trasferimenti statali decisi in favore degli enti locali, ma si riferisce a norme e principi di coordinamento della finanza pubblica che sono demandati alla futura iniziativa legislativa, da esprimersi nel prossimo triennio, e che incidono sia sul regime delle risorse proprie e sia su quello delle risorse addizionali stabilite in favore delle autonomie locali, materie riservate dalla Costituzione, rispettivamente, alla potestà normativa di regioni, province e comuni, da armonizzare con le norme di derivazione statale (entrate proprie) ed alla potestà legislativa statale nel rispetto dei principi costituzionali ex art. 117 comma II lett. e; art. 119 II, III, IV e V comma Cost. (compartecipazioni al gettito di tributi erariali).

La Corte Costituzionale è stata chiamata in varie occasioni a pronunciarsi sulla portata applicativa del nuovo testo dell'art.119 Costituzione modificato dalla legge costituzionale n.3/2001.

In particolare, la Corte ha osservato che l'art. 119 Cost. necessita dell'*interpositio legislatoris* per l'attuazione completa del precetto, anche se sin dalla sua entrata in vigore pone dei principi vincolanti per la legislazione statale (sent. 282/2002; 370/2003; 16/2004 e 49/2004).

Nel caso di specie, l'addizionale comunale all'IRPEF è stata istituita mediante una fonte normativa statale, ovvero con D. Lgs. n.360/1998 (poi modificato dall'art.12, L. n.133/1999, dall'art.6, comma 12, L. n.488/1999 e dall'art.28, L. n.342/2000), con decorrenza dal 1° gennaio 1999. Essa non può essere dunque considerata in senso stretto un tributo proprio dell'ente locale, bensì una compartecipazione al gettito di tributi erariali connessa col territorio, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti con atto normativo dell'autonomia locale, nel rispetto del coordinamento con il sistema tributario statale riservato alla potestà legislativa esclusiva dello Stato ai sensi dell'art. 117 comma II lett. e) Costituzione.

Tuttavia, il potere posto in capo agli enti locali di stabilire le aliquote addizionali al gettito IRPEF è oramai un principio cardine della legislazione tributaria nazionale che data il suo inizio sin dall'entrata in vigore della citata legge istitutiva del tributo. In altri termini, nella materia che ci occupa, si è verificata da tempo la condizione richiesta dall'*interpositio legislatoris* per la piena attuazione del precetto costituzionale.

Ne consegue che è proprio il regime sospensivo che semmai deve essere interpretato in senso restrittivo, al fine di evitare profili di contrasto con l'art.119, II comma, Costituzione e non anche l'eccezione a tale regime, proposta con la clausola di salvaguardia dell'autonomia locale, ai sensi dell'art. 1 comma 7, secondo periodo, del D.L. 93/08.

In sintesi, qualora si accedesse alla prima impostazione, si correrebbe il rischio di vanificare il ragionevole affidamento del comune nell'incassare risorse proprie già preventivate e significherebbe obbligare in via generale tutti gli enti locali che hanno tempestivamente approvato i propri bilanci pluriennali di previsione a rivedere l'intera programmazione triennale 2008-2011 sul versante dell'accertamento delle risorse proprie e degli impegni di spesa.

Dall'impossibilità di applicare gli aumenti dei tributi già programmati ne conseguirebbero prevedibili impatti negativi sia sulla capacità di programmazione a breve e a medio termine, sia sulla resa dei servizi essenziali ai cittadini.

Sotto altro profilo, la programmazione pluriennale dell'assetto fiscale, incidendo direttamente sull'ammontare complessivo delle entrate dell'ente locale, si pone quale criterio imprescindibile per la salvaguardia degli equilibri di bilancio nel medio e lungo periodo.

E' questa l'esigenza che dichiara di perseguire l'amministrazione comunale di Lecco, la quale ha approvato nei termini di legge il bilancio pluriennale di previsione per il triennio 2008-2010, contenente l'istituzione dell'addizionale IRPEF a partire dall'anno 2009 e confermata per l'anno 2010.

La delibera contenuta nel bilancio di previsione, ancorché pluriennale, consente l'aumento dell'imposta in applicazione dell'addizionale comunale all'IRPEF, la cui concreta attuazione è rimessa ad una delibera *ad hoc* assunta nei termini di legge. Tale delibera si pone quale atto esecutivo e consequenziale all'atto programmatico istitutivo del tributo.

In conclusione, alla luce della clausola di salvaguardia sancita per gli aumenti tempestivamente deliberati dagli enti locali, ai sensi dell'art.1, comma 7 secondo periodo, del D.L. 93/2008, ed in conformità con le argomentazioni che precedono, il comune di Lecco può istituire per il biennio 2009-2010 l'aliquota addizionale IRPEF, deliberata in sede di bilancio pluriennale di previsione per il triennio 2008-2010, qualora l'organo consiliare dia concreta attuazione alla statuizione contenuta nel bilancio preventivo pluriennale, mediante la previsione dell'addizionale IRPEF con apposita delibera nei termini stabiliti dalla legge istitutiva del tributo, ovvero in data anteriore all'approvazione del bilancio preventivo dell'anno da cui decorre la modifica.

P.Q.M.

nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

Il Relatore
(Gianluca Braghò)

Il Presidente
(Nicola Mastropasqua)

Depositato in Segreteria il 6 febbraio 2009

Il Direttore della Segreteria
(dott.ssa Daniela Parisini)