



**REPUBBLICA ITALIANA**

**LA CORTE DEI CONTI**

**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL LAZIO**

*Nell'Adunanza del 19 gennaio 2010*

*composta dai magistrati*

Vittorio ZAMBRANO	Presidente
Antonio FRITTELLA	Consigliere
Francesco ALFONSO	Consigliere
Maria Luisa ROMANO	Consigliere
Carmela MIRABELLA	Consigliere relatore

VISTO l'art. 100, secondo comma, 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;

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;

Vista la deliberazione delle Sezioni Riunite n. 14/CONTR./2000, contenente il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con deliberazioni delle Sezioni riunite n.

2/2003 e n. 1/2004 e, da ultimo, con deliberazione Consiglio di Presidenza adottata nell'adunanza del 19 giugno 2008;

VISTA la nota, acquisita al prot. n. 5471 il 25 settembre 2009, con la quale il Sindaco del Comune di Tarquinia (VT) ha inoltrato richiesta di parere a questa Sezione;

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 1/2010 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per la giornata odierna;

UDITO nella Camera di consiglio il relatore, Consigliere Carmela Mirabella;

#### **PREMESSO**

Il Sindaco del Comune di Tarquinia, con nota n. 28469 del 23 settembre 2009, ha richiesto il parere di questa Sezione in ordine ad una complessa vicenda, relativa ad un credito ICI vantato nei confronti dell'Università Agraria di Tarquinia, proprietaria di terreni agricoli soggetti ad uso civico e di fabbricati.

Secondo quanto comunicato dall'Amministrazione comunale, l'ICI versata dall'Università per il periodo 1993-1998 è risultata inferiore all'importo dovuto e, di conseguenza, è stato necessario emettere avvisi di accertamento per il recupero di quanto non versato.

Avverso tali atti l'Università Agraria ha proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo, che si è pronunciata con sentenza favorevole al Comune, il quale ha emesso apposito ruolo per la riscossione dell'imposta dovuta e degli interessi conseguenti per un importo di 811.446 euro.

Contro la sentenza del giudice tributario l'Università agraria ha proposto ricorso alla Commissione Tributaria di secondo grado e , quindi, alla Corte di Cassazione.

Nel frattempo, nel 2004, il Comune ha emesso avviso di accertamento per il 1999 e relativo ruolo di riscossione per l'importo di 371.902 euro, comprese le sanzioni per 160.907 euro.

Anche il suddetto avviso di accertamento è stato impugnato dall'Università Agraria dinanzi alla Commissione Tributaria, la quale ha sospeso il giudizio in attesa della decisione della Corte di Cassazione.

Le procedure di riscossione dell'ICI relative sia agli esercizi dal 1993 al 1998 che al 1999, secondo quanto comunicato dalla stessa Amministrazione comunale, risultano essere state sospese in attesa della decisione della Corte di Cassazione.

Quest'ultima si è pronunciata con sentenza del 25 maggio 2009 dichiarando dovuto il pagamento dell'ICI per il periodo 1993-1998.

A seguito di tale sentenza l'Amministrazione Comunale ha predisposto, ma non ancora notificato, gli avvisi di accertamento ICI per le annualità dal 2004-2008, per le quali l'Università non ha ancora eseguito i relativi pagamenti, per un importo complessivo di 923.961 euro.

Secondo quanto comunicato dallo stesso Comune, il credito complessivamente vantato nei confronti dell'Università Agraria ammonta a 1.946.402 euro.

L'Università ha proposto al Comune di "adempiere in via transattiva all'obbligazione tributaria dovuta per tutte le annualità arretrate applicando la forma contrattuale della *datio in solutum* di cui

all'art. 1197 cc, ovvero il pagamento del debito mediante trasferimento di beni immobili di valore pari al debito ICI ed accessori”.

Nel caso in cui acconsentisse, l'Amministrazione comunale accetterebbe l'adempimento dell'obbligazione tributaria mediante trasferimento di beni immobili, ad esclusione delle somme relative all'annualità 1993, in quanto il relativo gettito è di spettanza dello Stato, “fatta salva l'individuazione dei beni che possano essere di interesse per il Comune nonché la necessità che si addivenga ad una corretta determinazione in ordine al valore degli stessi.” Resterebbero, inoltre, a carico dell'Università Agraria le spese contrattuali, i compensi spettanti al concessionario della riscossione per le cartelle emesse nonché il rimborso delle spese sostenute dall'agente della riscossione.

Con riferimento alla vicenda sopra esposta, il Sindaco ha richiesto parere in ordine:

1. alla legittimità dell'operazione per effetto della quale l'Università Agraria ha proposto di “adempiere in via transattiva all'obbligazione tributaria dovuta per tutte le annualità arretrate applicando la forma contrattuale della *datio in solutum* di cui all'art. 1197 c.c., ovvero il pagamento del debito mediante trasferimento di beni immobili di valore pari al debito per ICI ed accessori”;

2. alla legittimità delle operazioni contabili che l'Amministrazione intende porre in essere nel caso di accettazione del pagamento del debito tributario mediante trasferimento in suo favore della proprietà dei beni, consistenti nell'emissione di mandati di pagamento (su impegni da assumere al titolo II della spesa per l'acquisizione di beni immobili) da

commutarsi in reversali di incasso di pari importo (relative ad accertamenti da registrare al Titolo I dell'Entrata per la riscossione del credito tributario) "il tutto senza reale movimentazione di denaro e fermo comunque restando il rispetto da parte del Comune dell'obiettivo programmatico in termini di competenza mista individuato ai fini del rispetto del patto di stabilità per gli anni 2009/2011".

### **CONSIDERATO**

L'esercizio della funzione consultiva intestata alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti dall'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003, conformemente agli indirizzi adottati dalla Sezione delle Autonomie della Corte stessa nell'adunanza del 27 aprile 2004, è subordinato alla verifica preliminare in ordine alla sussistenza di precisi presupposti di ammissibilità, sia in termini soggettivi (legittimazione dell'organo richiedente) che oggettivi (attinenza dei quesiti alla materia della contabilità pubblica).

Sotto il profilo soggettivo la richiesta è da ritenere ammissibile, in quanto presentata dal Sindaco, legittimato a rappresentare l'ente verso l'esterno, nella sua qualità di vertice politico-amministrativo, né può ritenersi preclusivo all'emissione del parere il mancato inoltro della richiesta tramite il Consiglio delle Autonomie, secondo quanto disposto dall'art. 7, comma 8 sopra richiamato, atteso che detto organismo, pur formalmente istituito presso la Regione Lazio (ai sensi dell'art. 66 dello Statuto regionale), risulta solo da poco operante e verosimilmente tuttora non ancora in grado di svolgere con la necessaria correttezza l'attività di

coordinamento finalizzata alla selezione e/o all'eventuale accorpamento delle numerose richieste di parere inoltrate dagli enti locali.

Quanto al profilo dell'ammissibilità oggettiva, per orientamento espresso dalla Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 5/2006) e pressoché consolidato presso le Sezioni regionali di controllo, l'inerenza del quesito a materia di contabilità pubblica, nel contesto sistematico in cui l'art. 7, comma 8 è inserito, va correttamente intesa in senso tecnico e ristretto, così come meglio precisato in numerose delibere già adottate da questa Sezione nell'esercizio della funzione consultiva (cfr., da ultimo, deliberazione n. 9/2009).

Nel caso in esame la richiesta rientra nella materia della contabilità pubblica, in quanto attiene al sistema che disciplina l'attività finanziaria ed economico-patrimoniale dell'ente locale e, in particolare, la materia dei bilanci e della gestione delle entrate.

Si può pertanto dare ingresso separatamente ai due quesiti formulati dal Comune di Tarquinia.

1. Legittimità dell'operazione proposta dall'Università Agraria al Comune di Tarquinia per l'adempimento del debito tributario.

Appare necessario, in via preliminare, individuare la natura dell'operazione, per offrire poi una soluzione giuridicamente corretta alla questione posta.

Dalle notizie disponibili risulta che il Comune vanta un credito certo, liquido ed esigibile nei confronti di un soggetto il quale propone, in adempimento dell'obbligazione tributaria, una prestazione diversa da quella originaria.

Al riguardo l'art. 1197 del c.c. prevede che il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il creditore acconsenta.

La norma tutela il creditore, il quale non può essere costretto ad accettare una prestazione diversa, anche se di valore superiore, essendo al riguardo necessario un suo apposito atto di consenso.

Il negozio giuridico a **ciò finalizzato** implica, secondo la dottrina prevalente, un atto di disposizione della situazione giuridica sottostante.

La possibilità per il Comune di accettare, in luogo della prestazione in denaro, il trasferimento della proprietà di un bene immobile incontra anzitutto un ostacolo di carattere generale, in quanto, trattandosi di un soggetto pubblico, non può disporre liberamente dei suoi diritti come qualsiasi creditore, ma può esercitare le proprie funzioni nell'ambito della discrezionalità amministrativa ad esso riconosciuta dalla legge, sempre nell'interesse pubblico.

Ciò premesso, osserva il Collegio che l'indisponibilità, da un lato, del rapporto tributario, disciplinato per legge senza margini di discrezionalità da parte dell'ente pubblico territoriale, e la necessità di tutelare l'interesse pubblico, dall'altro, esclude la possibilità, per l'ente suddetto, di accettare una prestazione di valore inferiore a quella originaria.

Il diritto di credito del quale il Comune è titolare deriva, infatti, dall'obbligazione tributaria che, per sua natura, è considerata indisponibile, sulla base della riserva di legge prevista dall'art. 23 della

Costituzione, del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53, 1° comma e del principio di imparzialità di cui all'art. 97.

La questione, fortemente dibattuta in dottrina con esiti contrastanti, va peraltro rivisitata alla luce di numerosi interventi legislativi, anche recenti (concordato fiscale, condoni, ecc..) che hanno posto in dubbio il concetto ed i limiti dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria quale principio di carattere generale.

Anche alla luce dei suddetti interventi legislativi, tuttavia, appare chiaro che deroghe al principio dell'indisponibilità del rapporto tributario possono essere consentite solo sulla base di apposite norme di legge.

In tal senso, ad esempio, ha operato l'art. 28 bis del DPR n. 602/1973, il quale ha consentito il pagamento di imposte mediante la cessione di beni culturali al verificarsi di determinate condizioni.

La norma, richiamata dall'Amministrazione comunale, si applica per espressa disposizione di legge (d. lgs n. 46/1999), esclusivamente alle entrate tributarie dello Stato e, di conseguenza, la sua applicazione non può essere estesa, nemmeno in via analogica, al pagamento dell'Ici.

La norma rafforza la tesi che, in mancanza di un'espressa previsione di legge, gli istituti del codice civile non possono essere automaticamente applicati all'obbligazione tributaria esistente nei confronti dell'ente locale territoriale.

Conferma tale conclusione la possibilità, prevista dall'art. 8 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) e richiamata nella richiesta di parere, che l'obbligazione tributaria sia estinta per compensazione.

Tutto ciò premesso, in mancanza di una disposizione di legge che consenta all'organo amministrativo comunale di accettare una prestazione diversa da quella originaria in adempimento di un'obbligazione tributaria, ritiene questa Sezione che, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti di cui all'art. 52 del D. Lgs. n. 446/1997, il Comune, nell'esercizio del potere regolamentare assegnatogli dalla stessa norma al fine di disciplinare le proprie entrate tributarie, possa prevedere tale possibilità con apposita deliberazione del Consiglio.

Tutto ciò nella misura in cui non vengano toccati gli aspetti della disciplina riservati comunque alla legge (individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi).

Una volta ammessa la possibilità, in linea teorica, previa apposita regolamentazione delle modalità di pagamento del tributo, di accettare la proposta di una prestazione diversa in luogo dell'adempimento originario, *purché di valore non inferiore a quest'ultimo*, l'Amministrazione può in concreto procedere solo sulla base di una specifica motivazione, che dia atto della valutazione di tutti gli interessi coinvolti.

Partendo dal presupposto che il Comune dispone di un diritto di credito certo, liquido ed esigibile, come detto all'inizio, l'Ente deve valutare anzitutto la realizzabilità del credito in rapporto alle disponibilità del debitore.

Tale valutazione dovrebbe invero essere stata già posta in essere dal soggetto incaricato della riscossione il quale, sulla base delle sentenze

esecutive, avrebbe già dovuto avviare le procedure necessarie alla riscossione, occorrendo, anche in forma coattiva.

La valutazione della incapacità del debitore di soddisfare il credito appare indispensabile perché l'ente verifichi la convenienza di eventuali soluzioni alternative.

La mancanza di liquidità, accertata nell'ambito della procedura esecutiva, potrebbe infatti rendere necessaria la vendita forzata dei beni dell'Università Agraria.

L'eventuale vendita, da attuarsi ovviamente fino a capienza dell'obbligo tributario, potrebbe riguardare anche altri beni immobili del debitore, *in primis* quelli che presentano una maggiore realizzabilità in termini monetari (ad es. appartamenti ad uso abitativo).

Al di fuori di tale procedura, l'Amministrazione comunale dovrebbe anzitutto disporre di una valutazione del valore del bene proposto in pagamento, effettuata da un soggetto terzo ed indipendente, non ritenendosi sufficiente a tutelare l'interesse pubblico la perizia a tal uopo commissionata dall'Università Agraria. La valutazione deve dare atto anche del grado di realizzabilità di un'eventuale futura vendita del bene da parte dell'Amministrazione comunale.

Dopo aver accertato che il valore dell'immobile risulta superiore o almeno pari al valore complessivo del debito (comprensivo di eventuale rivalutazione e interessi), l'Amministrazione dovrebbe procedere ad ulteriori valutazioni, in particolare concernenti gli effetti che la *datio in solutum produrrebbe* sugli equilibri presenti e futuri del bilancio comunale, soprattutto a seguito della rinuncia ad un introito finanziario di parte

corrente, immediatamente utilizzabile sia per spese correnti che per spese d'investimento. Dovrebbe altresì esplicitare le ragioni che rendono economicamente conveniente ottenere un bene in natura ad incremento del proprio patrimonio, tenendo nella giusta considerazione il fatto che l'immobile risulterebbe sostituibile con entrate finanziarie solo in tempi lunghi e con esiti incerti quanto al valore realizzabile.

Oggetto di valutazione dovranno essere anche gli effetti della rinuncia alla riscossione di entrate sulla liquidità dell'ente.

Invero l'affermazione dell'Università Agraria sulle difficoltà di pagamento causate da mancanza di entrate idonee non può essere sufficiente per ritenere conveniente l'acquisizione del bene immobile proposto.

Sarebbe invece necessario valutare in modo oggettivo la situazione economico-finanziaria del debitore, al fine di verificare in quale misura il credito possa essere soddisfatto con risorse monetarie o con la vendita o l'acquisizione di eventuali beni immobili di proprietà del debitore.

La motivazione dell'organo deliberante dovrebbe dare atto anche dell'interesse all'acquisizione al patrimonio immobiliare di un edificio dalle caratteristiche specifiche di quello proposto in sostituzione della prestazione originaria, valutando anche i costi di manutenzione e gli usi ipotizzabili.

In ogni caso appare utile rammentare che la sospensione delle procedure di riscossione potrebbe arrecare danni al bilancio dell'ente con conseguente necessità di accertare la responsabilità contabile dei soggetti che vi hanno dato colpevolmente causa.

Tra l'altro, l'adozione delle procedure esecutive non esclude che l'Amministrazione possa adottare eventuali soluzioni alternative nel corso del relativo svolgimento, anche intervenendo eventualmente nelle vendite all'incanto.

Allo stesso modo risulta indispensabile notificare gli accertamenti per le annualità successive al 1999 per le quali l'Università non ha ancora eseguito i relativi versamenti.

2) Operazioni contabili che il Comune intende porre in essere nel caso di accettazione della proposta dell'Università Agraria.

Questa Sezione esprime parere negativo in ordine alla legittimità delle operazioni ipotizzate dall'Amministrazione comunale.

L'emissione di mandati di pagamento (su impegni da assumere al Titolo II della spesa per l'acquisizione di beni immobili) da commutarsi in reversali di incasso di pari importo (relative ad accertamenti da registrare al Titolo I delle Entrate per la riscossione del credito tributario) porterebbe infatti alla contabilizzazione di operazioni inesistenti, in contrasto con i principi contabili fondamentali.

Invero, a seguito dell'accettazione di una prestazione diversa in luogo dell'adempimento originario, i residui attivi, che dovrebbero essere iscritti quali entrate da ICI accertate ma non riscosse, perderebbero il titolo giuridico su cui si basano e dovrebbero essere cancellati, con conseguente effetto sul risultato di amministrazione.

L'acquisizione del bene immobile non comporta invece alcuna iscrizione nel conto del bilancio, ma solo in quello del patrimonio, almeno per l'anno in cui si registra l'operazione, determinando negli esercizi

successivi le necessarie iscrizioni per i costi di esercizio e gli eventuali oneri di ammortamento.

**P.Q.M.**

nelle sopra esposte considerazioni è il parere di questa Sezione.

La presente deliberazione sarà trasmessa, a cura del dirigente del Servizio di supporto, all'Amministrazione che ne ha fatto richiesta.

Così deciso in Roma, nell'adunanza del 19 gennaio 2010.

Il Magistrato Relatore

f.to (Carmela MIRABELLA)

Il Presidente

f.to (Vittorio ZAMBRANO)

Depositata in Segreteria il 22/01/2010

Il Dirigente del Servizio di Supporto

f.to (Massimo BIAGI)