

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

composta dai magistrati:

dott. Nicola Mastropasqua	Presidente
dott. Antonio Caruso	Consigliere
dott. Giancarlo Astegiano	Primo Referendario (relatore)
dott. Gianluca Braghò	Referendario
dott. Massimo Valero	Referendario
dott. Alessandro Napoli	Referendario
dott. Laura De Rentiis	Referendario

nell'adunanza del 12 aprile 2011

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 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. 131/2003;

Vista la nota del 22 marzo 2011 con la quale il Sindaco del Comune di Paladina (BG) ha chiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla richiesta proveniente dal Sindaco del Comune di Paladina;

Udito il relatore, Giancarlo Astegiano;

PREMESSO CHE

Con nota in data 22 marzo 2011, il Sindaco del Comune di Paladina ha formulato alla Sezione un quesito in merito alla possibilità di istituire l'addizionale comunale sul reddito delle persone fisiche, ovvero di aumentare la stessa ove già istituita, sin dall'esercizio 2011 anche per gli enti locali che hanno approvato il bilancio di previsione prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo n. 23 del 14 marzo 2011, che, in attuazione della delega contenuta nella legge n. 42 del 2009, ha disciplinato il cosiddetto federalismo municipale

In particolare, ha precisato che l'ente ha approvato il bilancio di previsione in data 20 gennaio 2011, senza prevedere l'incremento dell'addizionale IRPEF, a suo tempo stabilita nella percentuale dello 0,3 per cento. A seguito dell'entrata in vigore del d. lgs. n. 23, l'ente intenderebbe incrementare l'aliquota per portarla allo 0,4 per cento e domanda alla Sezione se sia possibile procedere sin dall'esercizio in corso all'aumento.

OSSERVA CHE

La richiesta di parere in esame 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 n. 131 del 2003, recante adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha attribuito alla Corte dei conti.

In relazione allo specifico quesito formulato dal Sindaco del Comune di Paladina, la Sezione osserva quanto segue.

In merito all'ammissibilità della richiesta

Il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta proveniente dal Comune di Paladina rientri nell'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7 comma ottavo, della legge 6 giugno 2003, n. 131, norma in forza della quale Regioni, Province e Comuni possono chiedere a

dette Sezioni pareri in materia di contabilità pubblica nonché ulteriori forme di collaborazione ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa.

In proposito, questa Sezione ha precisato, in più occasioni, che la funzione di cui al comma ottavo dell'art. 7 della legge n. 131/2003 si connota come facoltà conferita agli amministratori di Regioni, Comuni e Province di avvalersi di un organo neutrale e professionalmente qualificato per acquisire elementi necessari ad assicurare la legalità della loro attività amministrativa.

I pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo, nelle tematiche in relazione alle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che appartengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno (per tutte: 11 febbraio 2009, n. 36).

Infatti, deve essere messo in luce che il parere della Sezione attiene a profili di carattere generale anche se, ovviamente, la richiesta proveniente dall'ente pubblico è motivata, generalmente, dalla necessità di assumere specifiche decisioni in relazione ad una particolare situazione. L'esame e l'analisi svolta nel parere è limitata ad individuare l'interpretazione di disposizioni di legge e di principi generali dell'ordinamento in relazione alla materia prospettata dal richiedente, spettando, ovviamente, a quest'ultimo la decisione in ordine alle modalità applicative in relazione alla situazione che ha originato la domanda.

Con specifico riferimento all'ambito di legittimazione soggettiva ed oggettiva degli enti in relazione all'attivazione di questa particolare forma di collaborazione, è ormai consolidato l'orientamento che vede nel caso del Comune, il Sindaco o, nel caso di atti di normazione, il Consiglio comunale quale organo che può proporre la richiesta.

Inoltre, è acquisito ed incontestato che non essendo ancora insediato in Lombardia il Consiglio delle autonomie, previsto dall'art. 123 della Costituzione e dallo Statuto della Regione Lombardia, i Comuni e le Province possano, nel frattempo, chiedere direttamente i pareri alla Sezione regionale.

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare che la disposizione contenuta nel co. 8, dell'art. 7 della legge 131 deve essere raccordata con il precedente co. 7, norma che attribuisce alla Corte dei conti la funzione di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, il perseguimento degli obiettivi posti da leggi statali e regionali di principio e di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali.

Lo svolgimento delle funzioni è qualificato dallo stesso legislatore come una forma di controllo collaborativo.

Il raccordo tra le due disposizioni opera nel senso che il co. 8 prevede forme di collaborazione ulteriori rispetto a quelle del precedente comma, rese esplicite in particolare con l'attribuzione agli enti della facoltà di chiedere pareri in materia di contabilità pubblica.

Appare conseguentemente chiaro che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali, ma che, anzi, le attribuzioni consultive si connotano sulle funzioni sostanziali di controllo collaborativo ad esse conferite dalla legislazione positiva.

Al riguardo, le Sezioni riunite della Corte dei conti, intervenendo con una pronuncia in sede di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 17, co. 31 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno delineato una nozione unitaria della nozione di contabilità pubblica incentrata sul *"sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici"*, da intendersi in senso dinamico anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (Delibera n. 54, in data 17 novembre 2010).

Il limite della funzione consultiva come sopra delineato fa escludere qualsiasi possibilità di intervento della Corte dei conti nella concreta attività gestionale ed amministrativa che ricade nella esclusiva competenza dell'autorità che la svolge o di interferenza, in concreto, con competenze di altri organi giurisdizionali.

Dalle sopraesposte considerazioni consegue che la nozione di contabilità pubblica va conformandosi all'evolversi dell'ordinamento, seguendo anche i nuovi principi di organizzazione dell'amministrazione, con effetti differenziati, per quanto riguarda le funzioni della Corte dei conti, secondo l'ambito di attività.

La richiesta di parere in esame risponde ai requisiti indicati sopra e, pertanto, è da ritenere ammissibile e può essere esaminata nel merito.

Il quesito, infatti, attiene all'interpretazione ed alle modalità applicative delle imposte locali e, conseguentemente, della gestione delle entrate dell'ente locale.

Il quesito posto dal Sindaco del Comune di Paladina

Nella richiesta che ha originato il presente parere, il Sindaco del Comune di Paladina ha formulato un quesito inerente la possibilità di procedere all'istituzione dell'addizionale sull'imposta del reddito delle persone fisiche sin dall'esercizio 2011, applicando la disposizione contenuta nell'art.5 del citato D.lgs, per gli enti locali che

hanno approvato il bilancio di previsione prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo n. 23 del 14 marzo 2011, che, in attuazione della delega contenuta nella legge n. 42 del 2009, ha disciplinato il cosiddetto federalismo municipale

In particolare, ha precisato che l'ente ha approvato il bilancio di previsione in data 20 gennaio 2011, senza prevedere l'incremento dell'addizionale IRPEF, a suo tempo stabilita nella percentuale dello 0,3 per cento. A seguito dell'entrata in vigore del d. lgs. n. 23, l'ente intenderebbe incrementare l'aliquota per portarla allo 0,4 per cento e domanda alla Sezione se sia possibile procedere all'aumento sin dall'esercizio in corso.

1) La questione relativa alle modalità di applicazione dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche (in seguito "addizionale IRPEF") in relazione alla disciplina legislativa che ha limitato temporalmente il potere degli enti locali sia di procedere all'istituzione della stessa che alla variazione delle aliquote è stata esaminata dalla Sezione in più occasioni, sia recentemente (n. 136, in data 16 marzo 2011) che negli anni scorsi (ad esempio: pareri n. 74 e n. 92 del 2008, n. 21 e n. 1124 del 2009).

Peraltro la questione esaminata in precedenza riguardava le modalità interpretative ed applicative delle possibili deroghe alla sospensione del potere di deliberare aumenti dei tributi locali introdotta dall'art. 1, comma 7 del D.L. 27 maggio 2008, n.93 convertito dalla legge 126 del 2008 e confermato dall'art 77 bis comma 30 del D.L. n. 78, convertito dalla legge n. 133 del 2008.

Nelle deliberazioni richiamate sopra è stato sottolineato che la sospensione del potere di istituire l'addizionale o di deliberare aumenti delle aliquote dei tributi locali è da considerare quale misura temporanea e limitativa dell'autonomia finanziaria degli enti locali, che ha quale unica giustificazione la ridefinizione degli assetti ordinamentali della Repubblica nella prospettiva dell'attuazione dell'art. 119 della Costituzione.

Richiamando i principi già espressi in precedenza, la Sezione rileva che in base alle disposizioni legislative vigenti al momento di approvazione del bilancio pluriennale 2011 – 2013 (art. 77-ter, comma 19, del d.l. 25 giugno 2008 n. 112, conv. dalla l. 6 agosto 2008, n. 133 e art.1 co. 123, della legge 13 dicembre 2010, n.220) la sospensione della facoltà di applicare l'"addizionale IRPEF" era riferita al triennio 2011 - 2013.

2) La Corte Costituzionale è stata chiamata in varie occasioni a pronunciarsi sulla portata applicativa del nuovo testo dell'art.119 della Costituzione, come modificato dalla legge costituzionale n.3 del 2001 ed ha osservato che la norma in questione necessita dell'*interpositio legislatoris* per la sua concreta attuazione, anche se sin dalla sua entrata in vigore pone dei principi vincolanti per il legislatore statale (sent. 282/2002; 370/2003; 16/2004 e 49/2004).

Anche prima della citata previsione costituzionale, l' "addizionale IRPEF" era stata istituita mediante una fonte normativa statale, vale a dire con il 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 e il potere riconosciuto in capo agli enti locali di stabilire le aliquote dell' "addizionale IRPEF" è diventato un principio cardine della legislazione tributaria nazionale, che è ripreso, da ultimo, nel decreto legislativo relativo all'attuazione del federalismo municipale.

Per queste ragioni la sospensione del potere comunale in materia di variazioni in aumento delle aliquote dei tributi locali è stata giustificata dal legislatore con la necessità di ridefinire il quadro dei poteri degli enti locali nella materia delle entrate proprie nell'ambito della complessiva attuazione del principio posto dall'art. 119 della Costituzione, sinteticamente definito quale federalismo fiscale municipale.

3) Il 7 aprile 2011 è entrato in vigore il d.lgs. 14 marzo 2011, n.23 che, attuando la delega contenuta nella legge n.42 del 2009, ha disciplinato il sistema delle entrate proprie degli enti locali in relazione alla previsione contenuta nell'art.119, co.1 della Costituzione.

Il decreto innova radicalmente il sistema precedente prevedendo, da un lato, l'applicazione del nuovo regime a partire dal 1° gennaio 2014 e, dall'altro, l'introduzione di alcune significative novità applicabili sin dal 2011.

In particolare, è stabilita l'immediata cessazione dei trasferimenti che vengono sostituiti da compartecipazioni a tributi erariali, la possibilità di istituire l'imposta di soggiorno per alcune tipologie di enti locali, *"la graduale cessazione della sospensione del potere dei Comuni di istituire l'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, ovvero di aumentare la stessa nel caso in cui sia istituita"*.

Si tratta di novità estremamente significative poiché vanno ad incidere sulla stessa struttura dei bilanci degli enti locali, modificando profondamente la loro composizione.

Basti pensare alla sostituzione dei trasferimenti con compartecipazioni di tributi erariali che implica una modifica nell'allocazione in bilancio delle relative somme che transitano dal Titolo II al Titolo I.

Analogamente, la possibilità di istituire o incrementare l' aliquota dell' "addizionale IRPEF" comporta un incremento delle risorse disponibili per l'ente locale che intenda avvalersi della facoltà prevista dall'art. 5 del d.lgs. n.23, che incide sul bilancio potendo l'ente utilizzare questa risorsa sia in sostituzione di altre individuate in precedenza che in relazione a nuovi o diversi interventi.

4) E' indubbio che le previsioni contenute nel citato d.lgs. n.23 del 2011, di immediata

applicazione nel 2011 comportano alcuni problemi inerenti la circostanza che l'esercizio è iniziato già da alcuni mesi e gli enti stanno proseguendo, senza soluzione di continuità, l'ordinaria gestione.

Invero, anche al fine di consentire l'applicazione delle previsioni contenute nel d.lgs. n.23 il termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali è stato differito al 30 giugno, così da permettere a Comuni e Province di tener conto delle nuove disposizioni in materia di entrata (Decreto del Ministero dell'Interno 16 marzo 2011).

5) Nell'ambito della definizione delle norme transitorie del decreto legislativo n. 23 il legislatore non ha previsto alcuna disposizione diretta a disciplinare la situazione degli enti locali che alla data di entrata in vigore del nuovo sistema normativo (7 aprile 2011) avevano già approvato il bilancio di previsione in base alle disposizioni previgenti.

Anche in assenza di una disposizione legislativa, è evidente che, applicandosi a partire dal 2011 le nuove norme in materia di entrata, gli enti locali che hanno approvato il bilancio di previsione prima del 7 aprile 2011 sono tenuti ad apportare al documento contabile le variazioni richieste dal nuovo quadro normativo.

Laddove gli enti si limitino a procedere alla sola applicazione delle disposizioni che sostituiscono i trasferimenti statali con compartecipazioni di tributi erariali possono predisporre ed approvare una variazione all'originario bilancio di previsione, sempreché non mutino i saldi né gli equilibri di bilancio.

Più complessa è la situazione degli enti che intendono procedere all'istituzione dell'"addizionale IRPEF" ovvero all'incremento dell'aliquota dell'addizionale già istituita, anche in relazione al conseguente mutamento degli equilibri di bilancio.

Al riguardo è ragionevole ritenere che la previsione contenuta nell'art.5 del d.lgs. n. 23 preveda una possibilità e facoltà per tutti gli enti locali, indipendentemente dal fatto che abbiano o meno approvato il bilancio di previsione prima dell'entrata in vigore della citata disposizione.

In caso contrario si creerebbe una situazione di disparità e disomogeneità fra le possibilità operative riconosciute agli amministratori locali conseguente al mero fatto dell'approvazione del bilancio che, peraltro, in base alla previsione dell'art.151 del TUEL deve essere approvato prima dell'inizio dell'esercizio di riferimento. La proroga del termine per l'approvazione stabilita (in via continuativa) negli ultimi anni costituisce, da un punto di vista di fisiologia dell'ordinamento, una anomalia e come tale non può essere un elemento di discriminazione per le possibilità operative degli amministratori degli enti locali che hanno proceduto all'approvazione del documento contabile, nel rispetto delle previsioni del TUEL.

Ne consegue che anche gli enti che hanno approvato il bilancio di previsione prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 23 del 2011 possono istituire l'"addizionale IRPEF" o incrementare le aliquote, ovviamente nei limiti e secondo le indicazioni previste dall'art.5 citato.

6) Ove gli enti che hanno approvato già il bilancio di previsione intendano istituire o incrementare l'"addizionale IRPEF" devono, però, predisporre e riapprovare un nuovo bilancio che tenga conto della nuova risorsa che, come si è visto sopra, può cambiare gli equilibri di bilancio sia in termini di saldi che di ripartizione tra le varie risorse.

Nell'ambito della disciplina relativa all'approvazione del bilancio di previsione, il TUEL non contiene alcuna norma che contempli espressamente la possibilità di riapprovare il bilancio. Tuttavia, in assenza di un divieto esplicito deve ritenersi che l'approvazione del bilancio non esaurisca il potere dell'ente locale di deliberare in merito, semprechè la nuova delibera intervenga entro il termine normativamente stabilito per l'approvazione del bilancio e sia giustificata da ragioni di fatto o di diritto che mutino sostanzialmente il quadro all'interno del quale è intervenuta l'originaria delibera.

Orbene, nel caso di specie l'entrata in vigore del d.lgs. n.23 che dà attuazione alla nuova disciplina delle entrate dell'ente locale introducendo alcune disposizioni normative applicabili nella fase transitoria a partire dal 2011, costituisce un fatto innovativo di sistema che obbliga gli enti a rivedere la stessa struttura del bilancio e, quindi, a riconsiderare sia la qualità che l'allocatione delle entrate, nonché i conseguenti effetti sulla spesa.

In particolare, nel momento in cui interviene la possibilità di aumentare le entrate in relazione alla "addizionale IRPEF" consentendo all'ente locale di riconsiderare la propria situazione e di deliberare tale maggiore entrata, anche nell'ipotesi nella quale abbia già approvato il bilancio di previsione, lo stesso non può costituire un vincolo giuridico alla introduzione delle nuove entrate che, per disposto di legge, deve avvenire con delibera adottata anteriormente all'approvazione del bilancio.

Infatti, la decisione di istituire l'"addizionale IRPEF", ovvero di incrementare l'aliquota deve essere assunta con delibera anteriore all'approvazione del bilancio poiché la decisione incide sulla individuazione delle risorse che concorrono a comporre il documento contabile.

In sostanza, la lettura sistematica del d.lgs. n. 23 implica l'attribuzione in capo all'ente di un potere caducatorio della precedente delibera di approvazione del bilancio con la possibilità di sostituire la originaria delibera con una nuova determinazione di carattere generale che tenga conto del nuovo quadro ordinamentale.

7) Da ultimo, occorre ancora rilevare che ove l'ente intenda istituire l'"addizionale IRPEF" ovvero incrementarne l'aliquota dovrà seguire la procedura stabilita dall'art.5 in base alla quale la delibera del Comune dovrà rispettare i criteri stabiliti dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze che dovrà essere emanato entro il 6 giugno 2011. Se entro tale data il citato decreto non verrà emanato, gli enti locali potranno procedere, comunque, all'istituzione dell'"addizionale IRPEF", ovvero all'incremento dell'aliquota nei limiti previsti dall'articolo 5.

Conseguentemente gli enti che intendono avvalersi della predetta facoltà devono approvare il bilancio di previsione o riadottare un nuovo bilancio, ove lo abbiano già approvato, nel rispetto dei termini e delle formalità previste dall'art. 5 del d. lgsd. N. 23 del 2011.

P.Q.M.

Nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione

Il Relatore
(Giancarlo Astegiano)

Il Presidente
(Nicola Mastropasqua)

Depositata in Segreteria
18 aprile 2011
Il Direttore della Segreteria
(dott.ssa Daniela Parisini)