



Repubblica italiana del. n.24/2013/PAR

La Corte dei conti

in

Sezione regionale di controllo

per l'Abruzzo

nella Camera di consiglio del 25 marzo 2013

composta dai Magistrati:

Maurizio TOCCA	Presidente
Lucilla VALENTE	Consigliere
Giovanni MOCCI	Consigliere
Nicola DI GIANNANTONIO	Consigliere
Andrea BALDANZA	Consigliere
Oriana CALABRESI	Consigliere (relatore)

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

visto il T.U. delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti,
approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e le successive modificazioni
ed integrazioni;

vista la legge 14 gennaio 1994 n. 20, il decreto-legge 23 ottobre
1996, n. 543, convertito dalla legge 20 dicembre 1996, n. 639 e l'art. 27
della legge 24 novembre 2000, n. 340;

visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di
controllo della Corte dei conti e successive modifiche ed integrazioni;

vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, relativa alle *"Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3"*;

vista la delibera della Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, del 4 giugno 2009, n. 9 recante *"Modifiche ed integrazioni degli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo"*;

vista la deliberazione della Corte dei conti, Sezione Riunite, del 26 marzo 2010, n. 8 recante *"Pronuncia di orientamento generale sull'attività consultiva"*;

vista la delibera della Corte dei conti, Sezione Riunite, del 21 ottobre e 8 novembre 2010, n. 54;

visto il decreto n.2/2012 del 20 febbraio 2012, con il quale il Presidente della Sezione ha ripartito tra i Magistrati i compiti e le iniziative riferibili alle varie aree di attività rientranti nella competenza della Sezione regionale di Controllo per l'Abruzzo;

viste le deliberazioni n. 7/2012/INPR del 24 ottobre 2011 e del 16 gennaio 2012 e n. 8/2013/INPR del 4 marzo 2013, con le quali la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha approvato rispettivamente il *"Programma di controllo sulla gestione per l'anno 2012"* e il *"Programma di controllo per l'anno 2013"*;

vista la richiesta di parere del **Sindaco del Comune di Bellante (TE)**, pervenuta attraverso il CAL acquisita al protocollo n. 7 in data 02/01/2012;

vista l'ordinanza n. 10/2013 del 21 marzo 2013, con la quale il Presidente della Sezione ha deferito la questione all'esame collegiale;

udito il relatore, Cons. Oriana CALABRESI;

FATTO

Con la richiamata nota il **Sindaco del Comune di Bellante (TE)** sottopone al parere della scrivente Sezione un quesito relativamente:

- Alla possibilità per il Consiglio comunale, attraverso l'adozione di apposito atto deliberativo, di attestare che, indicazioni date verbalmente dal funzionario dei tributo pro tempore, in ordine alla TARSU, ad alcuni contribuenti, non determinati né determinabili in identità e numero, costituiscano, ai sensi dell'art. 10 dello statuto del contribuente (legge 212/2000), violazione al legittimo affidamento e buona fede della generalità dei contribuenti e delibere, per l'effetto, un condono generalizzato su sanzioni e interessi.
- Se, in esito a detta deliberazione, sia possibile procedere, con fondi propri di bilancio, alla restituzione di somme pagate per interessi e sanzioni, già introitate sulla base di accertamenti definiti in adesione dagli stessi contribuenti, e pertanto, riscosse a titolo definitivo dal Comune e impegnate (circa Euro 208.000,00) o se, invece, detta restituzione integri gli estremi di un danno erariale.
- Se, sempre in esito a detta deliberazione, sia possibile pagare al concessionario del servizio l'aggio, pari al 26% sul riscosso, oltre

IVA (come da previsione contrattuale), già maturato sulle somme riscosse che si vogliono restituire e a cui lo stesso non è disposto a rinunciare, o se invece, detta corresponsione, integri danno erariale.

In particolare, il Sindaco del Comune di Bellante ha fatto presente che, nel corso degli anni 2010, 2011 e 2012, il Comune ha intensificato l'attività di accertamento sui pagamenti della TARSU, provvedendovi tramite società affidataria del servizio, selezionata con gara ad evidenza pubblica.

In esito a tale istruttoria, basata sulle previsioni di legge e del regolamento comunale vigente, nonché su comunicazione ai contribuenti, a firma dell'allora funzionario responsabile, sono stati emessi circa 1500 avvisi di accertamento, includenti le imposte evase, gli interessi, le sanzioni, molti dei quali per tassa dovuta su garage, sottotetti e locali di sgombero non denunciati.

Un'associazione dei Consumatori ha richiesto lo sgravio delle sanzioni a favore di tutti i contribuenti, invocando l'omesso generale pagamento del tributo su garage e sottotetti da parte dei medesimi in totale buona fede e, precisamente, in esito a indicazioni verbali date in tal senso dall'allora responsabile del servizio tributi.

In esito alle richieste dell'associazione dei consumatori, l'amministrazione ha richiesto chiarimenti all'allora funzionario responsabile TARSU, che ha dichiarato di aver fornito a richiesta verbale di specifici contribuenti recatisi presso l'Ufficio Tributi le

seguenti indicazioni:

- *Non tassabilità dei locali con presenza umana sporadica e non utilizzati in base all'interpretazione fornite in materia di TASU dalla Direzione Generale Fiscalità Locale – Ministero delle Finanze Circ. 95/E del 22 giugno 1994;*
- *Non tassabilità dei locali di sgombero in base agli articoli 6,8 e 9 del vigente regolamento per l'applicazione della Tassa approvato con deliberazione del consiglio comunale n. 54/1995 ed in particolare a quanto disposto dall'art. 9 c.1. da a) ad n);*
- *All'art. 70 (denunce) del d.lgs.507/93, modificato dall'art. 1 c.340 della legge 311/2004 che pone il riferimento della superficie abitativa tassabile nella misura minima dell'80% della superficie catastale;*

DIRITTO

La funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti è stata introdotta dall'art. 7, c. 8, della legge n. 131 del 2003 il quale prevede che le regioni, i comuni, le province e le città metropolitane possano chiedere alle Sezioni regionali di controllo pareri in materia di contabilità pubblica.

Per l'esercizio dell'attività consultiva sono stati elaborati alcuni indispensabili requisiti di ammissibilità, sostanzialmente riconducibili ad un profilo soggettivo consistente nella legittimazione del soggetto che effettua la richiesta, ed all'ambito oggettivo della richiesta.

Quest'ultimo comporta la necessità di accertare se la richiesta di parere sia ascrivibile alla materia della contabilità pubblica, se sussistano i requisiti di generalità ed astrattezza, necessari per i corretti rapporti con l'azione amministrativa e con le funzioni giurisdizionali, giacché il quesito

non può implicare valutazioni inerenti i comportamenti amministrativi da porre in essere, ancor più se connessi ad atti già adottati o comportamenti espletati.

Nel caso in esame, la richiesta di parere è ammissibile sotto il profilo soggettivo, essendo stata formulata dal Sindaco del Comune interessato, per il tramite del Consiglio delle Autonomie, e sotto quello oggettivo, giacché il quesito riguarda la materia della contabilità pubblica, come delineata dalle SS.RR. con delibera n. 54/2010.

2. Merito

A. Relativamente alla prima richiesta *"... possibilità per il Consiglio comunale, attraverso l'adozione di apposito atto deliberativo, di attestare che, indicazioni date verbalmente dal funzionario dei tributo pro tempore, in ordine alla TARSU, ad alcuni contribuenti, non determinati né determinabili in identità e numero, costituiscano, ai sensi dell'art. 10 dello statuto del contribuente (legge 212/2000), violazione al legittimo affidamento e buona fede della generalità dei contribuenti e delibere, per l'effetto, un condono generalizzato su sanzioni e interessi",* la legge 27 luglio 2000, n. 212, pubblicata sulla G.U. 31.7.2000, n. 177 e recante *" Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente"* ha introdotto una serie molto ampia di vincoli, sia nei confronti del Legislatore sia nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

La parte più rilevante di questo provvedimento appare quella che stabilisce vincoli per l'amministrazione affermando, nel contempo, corrispondenti diritti in capo al contribuente. Si tratta dei diritti alla tutela dell'integrità patrimoniale, al rispetto della buona fede, alla certezza del diritto, alla difesa da parte di organismi terzi. Si tratta di diritti attraverso i quali viene a scomparire la posizione di sudditanza istituzionale del cittadino-contribuente, analogamente a quanto

avvenuto nel corso degli ultimi anni nell'ambito delle procedure e dei giudizi soggetti alle norme di diritto amministrativo.

L'art. 1, comma 1, dello Statuto del contribuente, recita: "*Le disposizioni della presenta legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*". La Corte di Cassazione, intervenuta sul punto, ha ritenuto che alle clausole *de quibus* debba essere attribuito un preciso valore normativo (Cfr. Cass. n. 17576 del 10 dicembre 2002). In particolare, proprio la locuzione "principi generali dell'ordinamento tributario" sarebbe sinteticamente espressiva di quattro distinti significati: di "*principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento particolare tributari*", di "*principi fondamentali della legislazione tributaria*", di "*principi fondamentali della materia tributaria*" nonché quello di "*norme fondamentali di grande riforma economico sociale*".

In particolare, il principio della collaborazione e della buona fede, espressione dei principi di imparzialità, efficienza e buon andamento dell'amministrazione (art. 97, comma 1, Cost.) nonché del concorso di ognuno alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.), viene ricollegato all'esigenza di un'azione amministrativa informata a criteri di *coerenza* e di *non contraddittorietà*: in quest'ottica, anche il principio della tutela dell'affidamento del contribuente – al di là delle due fattispecie disciplinate dal secondo comma dell'art. 10 dello Statuto, ritenute dalla Corte "*meramente esplicative*" – appare uno svolgimento di quest'ultimo principio, in quanto suo riflesso nella sfera soggettiva del contribuente

che si sia adeguato – appunto, in buona fede – ad una situazione di apparente legittimità e coerenza dell'attività amministrativa tributaria.

Ai sensi dell'art. 10 della L. 212/2000, i rapporti tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria devono essere *"improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*.

Nel caso specifico sottoposto alla Sezione la Commissione tributaria regionale della Sicilia, con alcune sentenze, ha stabilito che la tassa sui rifiuti non è dovuta per locali accessori alle abitazioni. I giudici tributari si sono riportati al contenuto di una circolare ministeriale (n. 95E del 22 giugno 1994 del Ministero delle Finanze) secondo la quale *"devono considerarsi esclusi dal calcolo della superficie rilevante per l'applicazione della tassa sui rifiuti urbani quei locali il cui uso è del tutto saltuario ed occasionale e nei quali comunque la presenza dell'uomo è limitata temporalmente a sporadiche occasioni ed a utilizzi marginali "il garage di uso privato è luogo adibito al ricovero di uno o più veicoli e quand'anche la persona vi si trattenga per tempi non brevi, non è plausibile ipotizzare che ne derivino rifiuti"*.

Inoltre il contribuente stesso non ha l'onere della prova di dimostrare che il garage non produce rifiuti, ma il fatto stesso che il Comune classifichi quel determinato immobile come garage, lo esonera da qualsiasi richiesta di fornire la dimostrazione che non si tratta di un locale idoneo a produrre rifiuti".

I giudici tributari di appello con le sentenze, hanno chiarito che i locali adibiti a garage non sono assoggettabili alla tassa sui rifiuti solidi urbani, restando in questi locali del tutto sporadica e di mero passaggio la presenza dell'uomo quale fattore di produzione di rifiuti urbani. In particolare, è stato affermato che "essendo ipotizzabile una presenza umana sporadica durante la giornata e che si protrae per pochissimo

tempo (quello materiale di scendere dall'automezzo ricoverato, di chiudere la portiera e di serrare la porta di accesso, operazione quest'ultima che si effettua da fuori il locale), anche a volerlo, l'uomo non avrebbe neppure il tempo o l'opportunità di produrre rifiuti". Viene confermato quindi dalla Commissione tributaria regionale che i locali accessori alle abitazioni come i "garage", cantine e solai, utilizzati solo saltuariamente, non sono ricompresi tra le superfici assoggettate alla tassa sui rifiuti solidi urbani. E' conseguente, pertanto, a parere del Collegio, l'impossibilità, da parte dell'ente di irrogare di sanzioni ed interessi su tributi non dovuti.

Il principio di diritto applicabile è che, comunque, grava sul contribuente la prova dell'esenzione (o della ridotta imposizione), e questa concerne: o la natura pertinenziale del bene in ipotesi assoggettabile (art. 62 c.1 d.lgs. 507 /93), oppure l'inidoneità dello stesso alla produzione di rifiuti per la sua destinazione o per obbiettive condizioni di inutilizzabilità (art. 62 c. 2).

Quest'onere deve essere assolto mediante apposita denuncia, originaria o successiva (Cass. 3.3.2010 n. 5036; Cass. 5.11. 2004 n. 21212; Cass. 9.3.2005 n. 5093).

In secondo luogo, e coerentemente con l'obbligo di denuncia ex art. 71 d.lgs 507/93 le deroghe in esame debbono essere" ... *accertate con un procedimento amministrativo, la cui conclusione deve essere basata su elementi obbiettivi direttamente rilevabili o su idonea documentazione* ... " (Cass. 23.9.2004 n. 19173, *ibid.*) : il procedimento è quello previsto dal successivo art. 73 (Cass. 5093/2005).

Per ciò che concerne il rimborso di somme non dovute, l'art. 75 prevede che "*nei casi di errore e di duplicazione ovvero di eccedenza del tributo iscritto a ruolo rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della*

commissione tributaria provinciale o dal provvedimento di annullamento o di riforma dell'accertamento riconosciuto illegittimo, adottato dal comune con l'adesione del contribuente prima che intervenga la sentenza della commissione tributaria provinciale, l'ufficio comunale dispone lo sgravio o il rimborso entro novanta giorni.

Lo sgravio o il rimborso del tributo iscritto a ruolo, riconosciuto non dovuto ai sensi dell'articolo 64, commi 3 e 4, e' disposto dall'ufficio comunale entro i trenta giorni dalla ricezione della denuncia di cessazione o dalla denuncia tardiva di cui al comma 4 del medesimo articolo, da presentare, a pena di decadenza, entro sei mesi dalla notifica del ruolo in cui e' iscritto il tributo.

In ogni altro caso, lo sgravio o il rimborso del tributo riconosciuto non dovuto e' disposto dal comune entro novanta giorni dalla domanda del contribuente da presentare, a pena di decadenza, non oltre due anni dall'avvenuto pagamento.

E' evidente, pertanto, a parere di questo Collegio, che il Comune deve attenersi a quanto previsto dalle norme tenendo conto delle richieste dei contribuenti e del termine decadenziale.

B. Per quanto riguarda il secondo quesito e cioè "*Se, in esito ad una apposita deliberazione comunale, sia possibile procedere, con fondi propri di bilancio, alla restituzione di somme pagate per interessi e sanzioni, già introitate sulla base di accertamenti definiti in adesione dagli stessi contribuenti, e pertanto, riscosse a titolo definitivo dal Comune e impegnate (circa Euro 208.000,00) o se, invece, detta restituzione integri gli estremi di un danno erariale, è opportuno precisare che, nonostante il D.Lgs. 218/1997 faccia espressamente*

riferimento alle imposte sul reddito, Iva e altre imposte indirette, occorre rammentare che l'art. 50 della legge 449/1997 estende anche ai tributi locali l'istituto dell'accertamento con adesione sulla base dei criteri stabiliti dal D.Lgs. 218/1997.

L'accertamento con adesione è uno strumento che permette al contribuente di prevenire le vertenze con il fisco o di chiuderle dopo che sono iniziate.

In particolare, quando si riceve un accertamento o anche prima di averlo ricevuto, è prevista la facoltà di ricorrere all'istituto dell'accertamento con adesione (detto anche "concordato") che permette di patteggiare l'imponibile e di ottenere uno "sconto" sulle sanzioni irrogate che saranno rideterminate nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge, a partire dal 1° febbraio 2011. Fanno eccezione a tale regola le sanzioni applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi o dell'Iva e quelle che sono state irrogate a causa dell'omessa, inesatta o incompleta risposta ad una richiesta avanzata dall'ufficio.

Tale procedimento non impedisce il rimborso di quanto non dovuto sia in termini di tributi che per interessi e sanzioni ma, esclusivamente, nel rispetto del procedimento previsto dalle norme (art. 75 d.lgs. 507/1993).

C. In merito al terzo quesito e cioè " *se, sempre in esito ad apposita deliberazione, sia possibile pagare al concessionario del servizio l'aggio, pari al 26% sul riscosso, oltre IVA (come da previsione contrattuale), già*

maturato sulle somme riscosse che si vogliono restituire e a cui lo stesso non è disposto a rinunciare, o se invece, detta corresponsione, integri danno erariale" il Collegio ritiene che la richiesta di parere implichi una valutazione di comportamenti amministrativi, connessi ad atti già adottati o comportamenti espletati, come nel caso del Comune di Bellante, che fa espresso riferimento alla possibilità di pagare un servizio già espletato per accertamento non dovuti.

A questo proposito, si ricorda che l'attività consultiva di cui all'art.7, comma 8 della Legge 131/2003, intestata alle Sezioni regionali di controllo della Corte, non può riferirsi a scelte o a comportamenti amministrativi specifici, riconducibili all'ambito di esercizio della discrezionalità amministrativa del singolo ente.

Nei documenti d'indirizzo sopra richiamati, viene infatti precisato che possono rientrare nella funzione consultiva della Corte dei Conti le sole "questioni volte ad ottenere un esame da un punto di vista astratto e su temi di carattere generale", dovendo quindi ritenersi inammissibili le richieste concernenti valutazioni su casi o atti gestionali specifici.

Per questo motivo, il Collegio ritiene di non poter effettuare una valutazione sulla correttezza del comportamento dell'Ente per non incorrere nel coinvolgimento diretto di questa Sezione nell'amministrazione attiva di competenza dell'Ente interessato, non rientrante nei canoni dalla funzione consultiva demandata alla Corte dei conti.

La Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo rende il parere nei termini sopra indicati.

DISPONE

che copia della presente deliberazione, a cura della Segreteria, sia trasmessa al Sindaco del Comune medesimo.

Così deliberato a L'Aquila, nella Camera di consiglio del 25 marzo 2013.

L'Estensore

F.to Oriana CALABRESI

Il Presidente

F.to Maurizio TOCCA

Depositata in Segreteria il 30 aprile 2013

Il Funzionario preposto al Servizio di supporto

F.to Alessandra D'Angelo