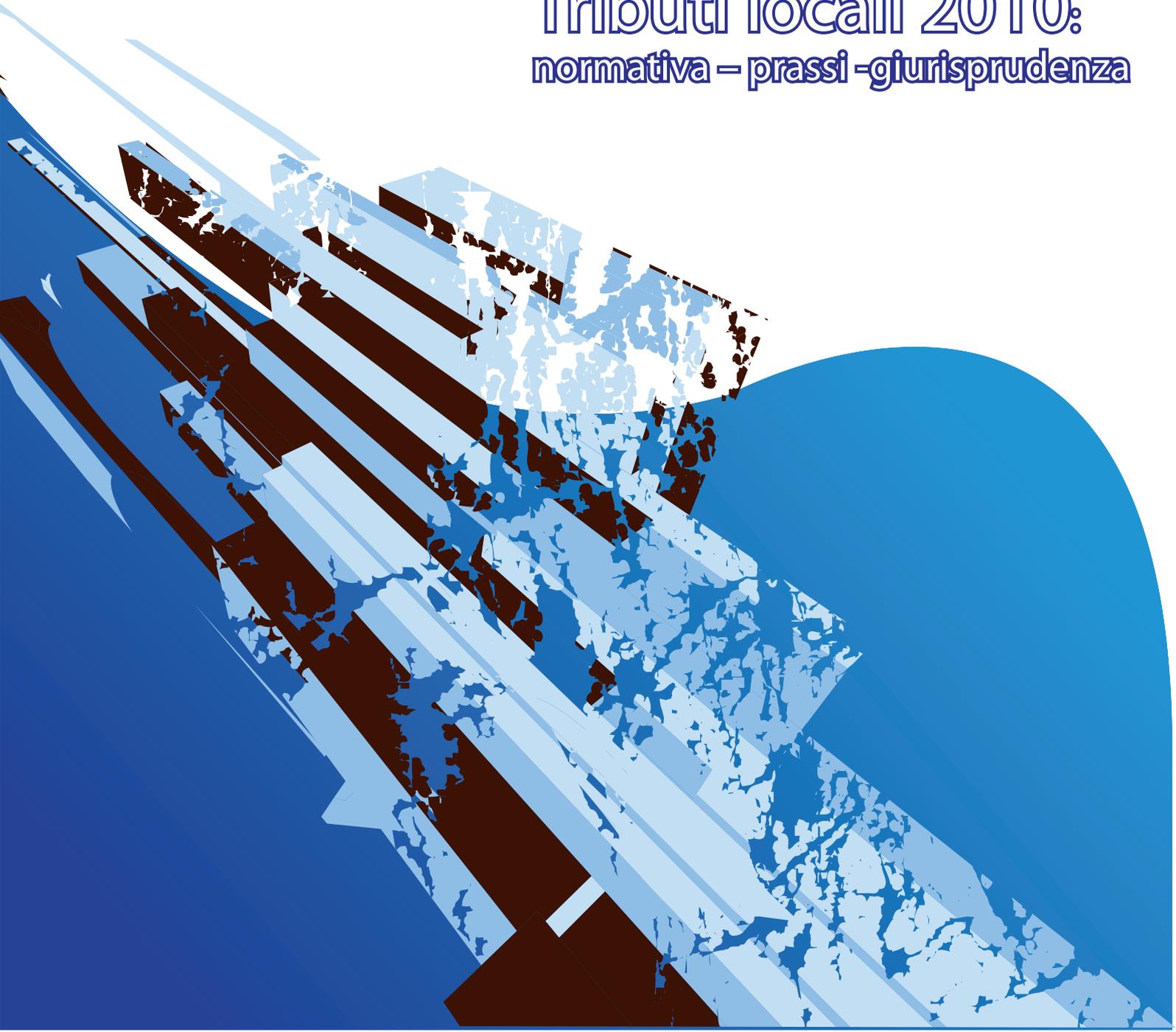


Tributi locali 2010:

normativa - prassi - giurisprudenza





Tributi locali 2010: normativa – prassi -giurisprudenza

➤ NORMATIVA

- **DECRETO-LEGGE 23/11/2009, n. 168 G.U. 24/11/2009 n. 274** *Disposizioni urgenti in materia di acconti di imposta, nonché di trasferimenti erariali ai Comuni.*
- **D. M. 04/12/2009 M. E. F.** *Modifica del saggio di interesse legale*
- **D.M. Interno 17/12/2009** *Proroga del termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2010 degli EE.LL.*
- **LEGGE 23/12/2009 n. 191 - G.U. S.O. 30.12.2009 n.243** *Legge Finanziaria 2010 - Articoli di interesse per gli enti locali*
- **D.L. 30/12/2009 n. 194 - G.U. 30/12/2009 n.302** *Proroga di termini previsti da disposizioni legislative (c.d. D.L. milleproroghe)*
- **LEGGE 31/12/2009 n.196 - G.U. 31/12/2009 n.303** *Legge di contabilità e finanza pubblica (Art. 8)*
- **D.L. 25/01/2010 n.2 - G.U. 26/01/2010 n.20** *Interventi urgenti concernenti enti locali e regioni*

➤ PRASSI e ALTRE PUBBLICAZIONI

- **COMUNICATO STAMPA 13/11/2009** *Nuova intesa antievasione Entrate, Anci e Ifel*
- **AGENZIA DEL TERRITORIO - PROVVEDIMENTO 17/11/2009** *Estensione delle procedure telematiche di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, ad altri pubblici ufficiali. G.U. N. 279 del 30 Novembre 2009*
- **CORTE DEI CONTI - DELIBERAZIONE - sez. regionale di controllo per la Lombardia 13/5/2009 n. 208** *ICI - Abitazione principale - assimilate*
- **CORTE DEI CONTI - DELIBERAZIONE - sez. regionale di controllo per la Toscana 13/10/2009 n.306**
- **CORTE DEI CONTI - DELIBERAZIONE - sez. autonomie 12/1/2010 n. 1** *Criteria per la verifica della veridicità della certificazione trasmessa dai Comuni al Ministero dell'Interno attestante il mancato gettito I.C.I.*
- **CORTE DEI CONTI - SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO 20/01/2010** *Indagine conoscitiva sulla finanza locale (V Commissione Bilancio Camera dei Deputati)- **Estratto***



- **Comunicato MINISTERO INTERNO 19/11/2009 - Rimborso ICI abitazione principale**
- **Comunicato MINISTERO INTERNO 1/12/2009 Perdita del gettito I.C.I. sui fabbricati classificati nel gruppo catastale D - art. 64 legge 23/12/2000 n. 388 e comma 7, art. 2 quater del D.L. 7 ottobre 2008 n.154, introdotto dalla legge di conversione 4 dicembre 2008 n. 189**
- **IFEL Chiarimenti 20/11/2009 - Rimborso ICI prima casa**
- **IFEL Circolare 25/01/2010 Circolare informativa Ifel sulle novità 2010 in materia di entrate dei comuni**
- **DIPARTIMENTO DELLE FINANZE-23/12/2009-PROTOCOLLO D'INTESA "La realizzazione del progetto di sperimentazione del processo tributario telematico"**
- **ANCI- 04/02/2010 SINTESI DELLE PROBLEMATICHE DI FINANZA LOCALE AUDIZIONE CAMERA DEI DEPUTATI COMMISSIONE BILANCIO, TESORO E PROGRAMMAZIONE**
- **COMUNICATO STAMPA 05/02/2010 Entrate, Anci e Ifel:La lotta all'evasione si fa in "Comune"**
- **ISTITUTO ADESIONE ALL'INVITO AL CONTRADDITTORIO APPLICABILE ALLE AREE EDIFICABILI: CHIARIMENTO E NOTE APPLICATIVE DI FINANZA LOCALE**
- **Normativa**
- **Note**

🔍 **GIURISPRUDENZA**

- **Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 11/05/2009, n. 10678 Nulla la sentenza emessa in camera di consiglio, in presenza di istanza di pubblica udienza**
- **Ordinanza Corte di Cassazione Civile 19/5/2009 n. 11655 TARSU - Tariffe strutture alberghiere**
- **Corte di Cassazione Civile 9/10/2009 n. 21451 ICI - Alloggi popolari - Assegnatario con patto di futura vendita e riscatto - Imposta non dovuta - D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1**
- **Corte di Cassazione Civile 14/10/2009 n. 21764 ICI - Base imponibile delle aree fabbricabili - individuazione della edificabilità di un'area - determinazione del valore da parte del comune**
- **Corte di Cassazione Civ. Sez. trib. 14/10/2009 n. 21761 ICI -aree fabbricabili utilizzate a scopo agricolo da parte di società -determinazione del valore**
- **Corte di Cassazione Civile 06/11/2009 n.23582 Legittimità dell'atto impositivo sottoscritto da un funzionario privo di qualifica dirigenziale.**
- **Corte di Cassazione Civ. Sez. trib. 6/11/2009, n 23583 Tassazione aree portuali**



- **Corte di Cassazione Civile 6/11/2009 n. 23587 ICI - assoggettabilità al tributo del fabbricato la cui costruzione è ultimata - utilizzo - decorrenza**
- **Corte Costituzionale Ordinanza 6/11/2009 n. 291 Riscossione delle imposte - Ricorso avverso cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile del procedimento - Nullità per omessa indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo**
- **Corte di Cassazione, Sez. trib., 18/11/2009, n. 24299 ICI- esenzioni, proprietà, fondo, precisazioni**
- **Corte Costituzionale 20/11/2009 n. 298 ICI - ICI - Esenzione prima casa a decorrere dall'anno 2008 - Rimborso ai singoli comuni della minore imposta e correlata sospensione del potere delle Regioni di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi (...)**
- **Ordinanza Corte Costituzionale 20/11/2009 n. 300 Tariffa di igiene ambientale (TIA) - Natura tributaria - Avviso di pagamento del saldo - Giurisdizione delle commissioni tributarie**
- **Corte di Cassazione Civile 27/11/2009 n. 24959 ICI - Base imponibile - Agevolazioni e riduzioni - Conduzione del terreno - Coltivatore diretto - Imprenditore agricolo - Art. 9, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504**
- **Corte di Cass. Civ. Sez. trib. 27/11/2009 n. 22690 ICI - Centrali idroelettriche - Attribuzione rendita catastale - Calcolo della rendita - Valore delle turbine - Art. 1-quinquies, L. 88/2005**
- **Corte di Cassazione Civile Sez. trib. 30/11/2009 n. 25127 La pertinenzialità non dichiarata non consente il beneficio fiscale. -- Abuso di diritto - Applicabilità - Disciplina ICI - Manovre elusive - D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1**
- **Corte di Cassazione Civile sez. V 30/12/2009 n. 27900 Affissioni dirette- L'oggetto dell'imposta comunale sulla pubblicità va individuato nella mera disponibilità del mezzo pubblicitario e non già nella diffusione di messaggi pubblicitari attraverso l'effettiva utilizzazione del mezzo medesimo.**



- **Corte di Cassazione Civile Sezioni unite 10/12/2009 n. 25790 Pres. Carbone V. Sanzioni tributarie: i termini per la prescrizione sono fissati in 10 anni**
- **Corte di Cassazione Sez. V, 18/12/2009, n. 26650 Il Comune può rettificare un accertamento Ici che risulti errato, ma non può approfittarne per inserire nel secondo atto altri immobili per quali è maturato il termine di decadenza, anche se la somma complessivamente richiesta è d'importo minore**
- **Corte di Cassazione Civile sez. V 5/1/2010 n. 35 Le circolari ministeriali non sono vincolanti (Cass. n. 35/2010) Pres. Cappabianca A.**
- **Corte di Cassazione Civile 12/01/2010 n. 302 Tarsu - maggiorazione - Alberghi - stagionalità - art. 68 del D.Lgs. n. 507 del 1993**
- **Corte di Cassazione Civile 19/1/2010 n. 753 Tarsu - Cartella di pagamento - Legittima se fondata su dichiarazione contribuente - Art. 72, D.Lgs. n. 507/1993 - Divieto di iscrivere a ruolo tributo non definitivamente accertato - Non opera nel campo delle imposte indirette - Art. 15 D.P.R. n. 602/1973**



NORMATIVA

DECRETO-LEGGE 23 novembre 2009 , n. 168

Gazzetta Ufficiale N. 274 del 24 Novembre 2009

Disposizioni urgenti in materia di acconti di imposta, nonche' di trasferimenti erariali ai comuni.

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 77 e 87 della Costituzione;

Ritenuta la straordinaria necessita' ed urgenza di adottare disposizioni relative al differimento del versamento di parte dell'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, nonche' altre disposizioni urgenti in materia di trasferimenti erariali ai comuni;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 12 novembre 2009;

Sulla proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri e del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno;

E m a n a

il seguente decreto-legge:

Art. 1.

Differimento del versamento di acconti d'imposta

1. Il versamento di venti punti percentuali dell'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuto per il periodo d'imposta 2009 e' differito, nei limiti di quanto dovuto a saldo, alla data di versamento, per il medesimo periodo di imposta, del saldo di cui al comma 1 dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435.
2. Ai contribuenti che alla data di entrata in vigore del presente decreto hanno gia' provveduto al pagamento dell'acconto senza avvalersi del differimento di cui al comma 1 compete un credito d'imposta in misura corrispondente, da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.
3. Per i soggetti che si sono avvalsi dell'assistenza fiscale, i sostituti d'imposta trattengono l'acconto, tenendo conto del differimento previsto dal comma 1.
4. I sostituti d'imposta che non hanno tenuto conto del differimento di cui al comma 1 restituiscono le maggiori somme trattenute nell'ambito della retribuzione del mese di dicembre. Le somme restituite possono essere scomutate dal sostituto d'imposta ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 445.
5. Alle minori entrate derivanti dal presente articolo, valutate in 3.716 milioni di euro per l'anno 2009, si provvede con quota parte delle entrate derivanti dall'articolo 13-bis del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni, che a tale fine, dalla contabilità speciale prevista dal comma 8 del citato articolo 13-bis, e' versata nell'anno 2009 ad apposito capitolo del bilancio dello Stato. La dotazione del Fondo previsto dall'articolo 7-quinquies, comma 1, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, e' incrementata, per l'anno 2010, di 3.716 milioni di



euro, cui si provvede mediante utilizzo delle maggiori entrate, per l'anno medesimo, derivanti dai commi precedenti.

Art. 2.

Trasferimenti erariali ai comuni

1. Ai fini della riduzione dei trasferimenti erariali di cui ai commi 39 e 46 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, i comuni trasmettono, entro il termine perentorio del 31 marzo

2010 e a pena di decadenza, al Ministero dell'interno una apposita certificazione del maggiore gettito accertato a tutto l'anno 2009 dell'imposta comunale sugli immobili, derivante dall'applicazione dei commi da 33 a 38, nonché da 40 a 45 dello stesso articolo 2, con modalità e termini stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno.

2. Per l'anno 2009, fatti salvi eventuali conguagli, il Ministero dell'interno è autorizzato a corrispondere ad ogni singolo comune, a titolo di acconto, un contributo pari all'ottanta per cento della differenza tra l'importo certificato per l'anno 2007 e la corrispondente riduzione del contributo ordinario operata per il medesimo anno.

Art. 3.

Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addì 23 novembre 2009

NAPOLITANO

Berlusconi, Presidente del Consiglio dei Ministri

Tremonti, Ministro dell'economia e delle finanze

Maroni, Ministro dell'interno Visto, il Guardasigilli: Alfano



Decreto Ministeriale 04.12.2009-MEF

Modifica del saggio di interesse legale

Visto l'art. 2, comma 185, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante «misure di razionalizzazione della finanza pubblica» che, nel fissare al 5 per cento il saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284, comma 1, del codice civile, prevede che il Ministro dell'economia e delle finanze può modificare detta misura sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a dodici mesi e tenuto conto del tasso di inflazione registrato nell'anno;

Visto il proprio decreto ministeriale 12 dicembre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 291 del 15 dicembre 2007, con il quale la misura del tasso di interesse legale è stata fissata al 3 per cento in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2008;

Visto il decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 (Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia);

Tenuto conto del rendimento medio annuo lordo dei predetti titoli di Stato e del tasso d'inflazione annuo registrato;

Decreta:

Art. 1

La misura del saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284 del codice civile è fissata all'1% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2010.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 4 dicembre 2009



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

MINISTERO DELL'INTERNO (GU n. 301 del 29-12-2009)

DECRETO 17 dicembre 2009

Proroga del termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2010 degli enti locali.

IL MINISTRO DELL'INTERNO

Visto l'art. 151, comma 1, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, il quale fissa al 31 dicembre «il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno successivo da parte degli enti locali e dispone che il termine può essere differito con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze»;

Vista la richiesta dell'Associazione Nazionale Comuni Italiani (A.N.C.I.) di differimento del predetto termine;

Ritenuto necessario e urgente differire il termine della deliberazione del bilancio di previsione degli enti locali per l'anno 2010;

Acquisita l'intesa del Ministro dell'economia e delle finanze;

Sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali nella seduta del 17 dicembre 2009;

Decreta:

Art. 1

Il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2010 da parte degli enti locali è differito al **30 aprile 2010**.

Roma, 17 dicembre 2009

Il Ministro: Maroni



PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI

L.F. 2010 PER GLI ENTI LOCALI

Articolo 2, comma 24 - Certificazioni ICI entro il 31 marzo 2010

24. Ai fini della riduzione dei trasferimenti erariali di cui ai commi 39 e 46 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, e successive modificazioni, i comuni trasmettono, entro il termine perentorio del 31 marzo 2010 e a pena di decadenza, al Ministero dell'interno un'apposita certificazione del maggior gettito accertato a tutto l'anno 2009 dell'imposta comunale sugli immobili, derivante dall'applicazione dei commi da 33 a 38, nonché da 40 a 45 del medesimo articolo 2 del decreto-legge n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 286 del 2006, e successive modificazioni, con modalità e termini stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno.

Art. 2, comma 251

Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del decreto-legge 23 novembre 2009, n. 168.

Tale norma riproduce l'art. 2, comma 1 del d.l. n. 168 del 2009, e prevede che i comuni entro il 31 marzo 2010 trasmettono al Ministero dell'interno un'apposita certificazione del maggior gettito, accertato a tutto l'anno 2009, derivante dall'aumento della base imponibile ICI a seguito dell'applicazione delle disposizioni recate dal d.l. n. 262 del 2006 (art. 2, commi da 33 a 38 e da 40 a 45), affinché venga effettuata la corrispondente riduzione dei trasferimenti erariali. Le modalità e i termini per la presentazione della certificazione saranno stabiliti con decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'Interno.

Per completezza di trattazione si precisa che la norma attuale non ripropone il comma 2 dell'art. 2 del d.l. n. 168 del 2009, il quale prevedeva che il Ministero dell'interno avrebbe erogato ai comuni, a titolo di acconto, un contributo pari all'80 per cento della differenza tra l'importo certificato per l'anno 2007 e la corrispondente riduzione del contributo ordinario effettuata per il medesimo anno.

La necessità di presentare la certificazione deriva dall'esigenza di una nuova quantificazione dei trasferimenti erariali spettanti agli enti locali per l'anno 2009. Infatti, detti trasferimenti sono stati ridotti in conseguenza dell'applicazione dell'art. 2, commi 39 e 46 del d.l.n. 262 del 2006, che secondo l'Agenzia del territorio avrebbero dovuto fornire un maggior gettito che in realtà, in base alle certificazioni presentate a seguito del D.M. 17 marzo 2008, non si è rivelato tale. Tali certificazioni, per effetto dell'art. 2, comma 1 del d.l. n. 154 del 2008, sono state considerate valide anche per l'anno 2008.

Pertanto, in considerazione di tale situazione è previsto un ristoro ai comuni del taglio dei trasferimenti che hanno subito.



Art. 2 comma 106 - norme tributarie del Trentino-Alto Adige

Le disposizioni recate dai commi da 107 a 125 sono approvate ai sensi e per gli effetti dell'articolo 104 del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modificazioni.

107. A decorrere dal 1° gennaio 2010, al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) sono abrogati la lettera d) del comma 2 dell'articolo 69, la lettera b) del comma 1 e il comma 2 dell'articolo 75, nonché l'articolo 78;
- b) all'articolo 69, comma 2, lettera b), sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, determinata assumendo a riferimento i consumi finali»;
- c) all'articolo 73 sono apportate le seguenti modificazioni:
al comma 1 e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Le tasse automobilistiche istituite con legge provinciale costituiscono tributi propri»;
- 2) dopo il comma 1 e' aggiunto il seguente:
«1 -bis. Le province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale»;
- d) l'articolo 74 e' sostituito dal seguente:
«Art. 74. - 1. La regione e le province possono ricorrere all'indebitamento solo per il finanziamento di spese di investimento, per una cifra non superiore alle entrate correnti. E' esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dalle stesse contratti»;
- e) la lettera e) del comma 1 dell'articolo 75 e' sostituita dalla seguente:
«e) i nove decimi dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'importazione determinata assumendo a riferimento i consumi finali»;
- f) la lettera f) del comma 1 dell'articolo 75 e' sostituita dalla seguente:
«f) i nove decimi del gettito dell'accisa sulla benzina, sugli oli da gas per autotrazione e sui gas petroliferi liquefatti per autotrazione erogati dagli impianti di distribuzione situati nei territori delle due province, nonché i nove decimi delle accise sugli altri prodotti energetici ivi consumati»;
- g) dopo l'articolo 75 e' inserito il seguente:
«Art. 75-bis. - 1. Nell'ammontare delle quote di tributi erariali devolute alla regione e alle province sono comprese anche le entrate afferenti all'ambito regionale e provinciale affluite, in attuazione di disposizioni legislative o amministrative, a uffici situati fuori del territorio della regione e delle rispettive province.
2. La determinazione delle quote di cui al comma 1 e' effettuata assumendo a riferimento indicatori od ogni altra documentazione idonea alla valutazione dei fenomeni economici che hanno luogo nel territorio regionale e provinciale.



3. Salvo quanto diversamente disposto con le disposizioni di cui all'articolo 107, i gettiti di spettanza provinciale dell'imposta sul reddito delle società e delle imposte sostitutive sui redditi di capitale, qualora non sia possibile la determinazione con le modalità di cui al comma 2, sono quantificati sulla base dell'incidenza media dei medesimi tributi sul prodotto interno lordo (PIL) nazionale da applicare al PIL regionale o provinciale accertato dall'Istituto nazionale di statistica»;

h) l'articolo 79 e' sostituito dal seguente:

«Art. 79. - 1. La regione e le province concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà e all'esercizio dei diritti e dei doveri dagli stessi derivanti nonché all'assolvimento degli obblighi di carattere finanziario posti dall'ordinamento comunitario, dal patto di stabilità interno e dalle altre misure di coordinamento della finanza pubblica stabilite dalla normativa statale:

a) con l'intervenuta soppressione della somma sostitutiva dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione e delle assegnazioni a valere su leggi statali di settore;

b) con l'intervenuta soppressione della somma spettante ai sensi dell'articolo 78;

c) con il concorso finanziario ulteriore al riequilibrio della finanza pubblica mediante l'assunzione di oneri relativi all'esercizio di funzioni statali, anche delegate, definite d'intesa con il Ministero dell'economia e delle finanze, nonché con il finanziamento di iniziative e di progetti, relativi anche ai territori confinanti, complessivamente in misura pari a 100 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2010 per ciascuna provincia.

L'assunzione di oneri opera comunque nell'importo di 100 milioni di euro annui anche se gli interventi nei territori confinanti risultino per un determinato anno di un importo inferiore a 40 milioni di euro complessivi;

d) con le modalità di coordinamento della finanza pubblica definite al comma 3.

2. Le misure di cui al comma 1 possono essere modificate esclusivamente con la procedura prevista dall'articolo 104 e fino alla loro eventuale modificazione costituiscono il concorso agli obiettivi di finanza pubblica di cui al comma 1.

3. Al fine di assicurare il concorso agli obiettivi di finanza pubblica, la regione e le province concordano con il Ministro dell'economia e delle finanze gli obblighi relativi al patto di stabilità interno con riferimento ai saldi di bilancio da conseguire in ciascun periodo. Fermi restando gli obiettivi complessivi di finanza pubblica, spetta alle province stabilire gli obblighi relativi al patto di stabilità interno e provvedere alle funzioni di coordinamento con riferimento agli enti locali, ai propri enti e organismi strumentali, alle aziende sanitarie, alle università non statali di cui all'articolo 17, comma 120, della legge 15 maggio 1997, n. 127, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e agli altri enti od organismi a ordinamento regionale o provinciale finanziati dalle stesse in via ordinaria. Non si applicano le misure adottate per le regioni e per gli altri enti nel restante territorio nazionale. A decorrere dall'anno 2010, gli obiettivi del patto di stabilità interno sono determinati tenendo conto anche degli effetti positivi in termini di indebitamento netto derivanti dall'applicazione delle disposizioni recate dal presente articolo e dalle relative norme di attuazione. Le province vigilano sul raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica da parte degli enti di cui al presente comma ed esercitano sugli stessi il controllo successivo sulla gestione dando notizia degli esiti alla competente sezione della Corte dei conti.

4. Le disposizioni statali relative all'attuazione degli obiettivi di perequazione e di solidarietà, nonché al rispetto degli obblighi derivanti dal patto di stabilità interno, non trovano applicazione con riferimento alla regione e alle province e sono in ogni caso sostituite da quanto



previsto dal presente articolo. La regione e le province provvedono alle finalità di coordinamento della finanza pubblica contenute in specifiche disposizioni legislative dello Stato, adeguando la propria legislazione ai principi costituenti limiti ai sensi degli articoli 4 e 5»;

i) dopo il comma 1 dell'articolo 80 sono aggiunti i seguenti:

«1-bis. Nelle materie di competenza le province possono istituire nuovi tributi locali. Nel caso di tributi locali istituiti con legge dello Stato, la legge provinciale può consentire agli enti locali di modificare le aliquote e di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale e può prevedere, anche in deroga alla disciplina statale, modalità di riscossione.

1-ter. Le compartecipazioni al gettito e le addizionali a tributi erariali che le leggi dello Stato attribuiscono agli enti locali spettano, con riguardo agli enti locali del rispettivo territorio, alle province. Ove la legge statale disciplini l'istituzione di addizionali tributarie comunque denominate da parte degli enti locali, alle relative finalità provvedono le province individuando criteri, modalità e limiti di applicazione di tale disciplina nel rispettivo territorio»;

1) l'articolo 82 è sostituito dal seguente:

«Art. 82. - 1. Le attività di accertamento dei tributi nel territorio delle province sono svolte sulla base di indirizzi e obiettivi strategici definiti attraverso intese tra ciascuna provincia e il Ministro dell'economia e delle finanze e conseguenti accordi operativi con le agenzie fiscali»;

m) all'articolo 83 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «La regione e le province adeguano la propria normativa alla legislazione dello Stato in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici».

108. Le quote dei proventi erariali spettanti alla regione Trentino-Alto Adige/Südtirol e alle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi degli articoli 69, 70 e 75 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modificazioni, a decorrere dal 1° gennaio 2011, sono riversate dalla struttura di gestione individuata dall'articolo 22 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, per i tributi oggetto di versamento unificato e di compensazione, e dai soggetti a cui affluiscono, per gli altri tributi, direttamente alla regione e alle province autonome sul conto infruttifero, intestato ai medesimi enti, istituito presso la tesoreria provinciale dello Stato, nei modi e nei tempi da definire con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato previa intesa con la regione e le province autonome.

109. A decorrere dal 1° gennaio 2010 sono abrogati gli articoli 5 e 6 della legge 30 novembre 1989, n. 386; in conformità con quanto disposto dall'articolo 8, comma 1, lettera f), della legge 5 maggio 2009, n. 42, sono comunque fatti salvi i contributi erariali in essere sulle rate di ammortamento di mutui e prestiti obbligazionari accessi dalle province autonome di Trento e di Bolzano, nonché i rapporti giuridici già definiti.

110. A decorrere dal 1° gennaio 2010, il contributo di cui all'articolo 334 del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, relativamente agli intestatari delle carte di circolazione residenti nelle province autonome di Trento e di Bolzano, è attribuito alla rispettiva provincia. Gli assicuratori sono tenuti a scorporare dal totale dei contributi di cui al citato articolo 334 del codice di cui al decreto legislativo n. 209 del 2005 le somme attribuite alle province autonome di Trento e di Bolzano e a effettuare distinti versamenti a favore di ogni singola provincia autonoma con le stesse modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 14 dicembre 1998, n. 457, per il versamento dell'imposta sulle assicurazioni per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore.



111. In applicazione dell'articolo 75-bis del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, introdotto dal comma 107, lettera g), del presente articolo, l'imposta sulle assicurazioni, esclusa quella per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, e' attribuita sulla base della distribuzione provinciale dei premi, contabilizzati dalle imprese di assicurazione e accertati dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private e di interesse collettivo.

112. L'onere a carico dello Stato per il rimborso delle funzioni delegate in materia di viabilità statale, motorizzazione civile, collocamento al lavoro, catasto e opere idrauliche e' stabilito nell'importo di 50 milioni di euro annui per ciascuna provincia autonoma per gli anni 2003 e successivi ed e' erogato nella stessa misura annua a decorrere dall'anno 2010.

113. Il rimborso dovuto alla provincia autonoma di Bolzano per l'esercizio della delega in materia di ordinamento scolastico prevista dal decreto legislativo 24 luglio 1996, n. 434, per gli anni 2010 e successivi e' determinato e corrisposto in 250 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2010. Le spettanze relative agli anni dal 2000 al 2005 sono determinate nell'importo già concordato e quelle per gli anni dal 2006 al 2009 sono definite entro l'anno 2010. Tali spettanze arretrate a tutto l'anno 2009 sono corrisposte nell'importo di 100 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2010.

114. Resta ferma la corresponsione, con cadenza annuale dall'anno 2010, delle quote variabili maturate, ai sensi dell'articolo 78 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modificazioni, e relative norme di attuazione, sino a tutto l'anno 2009. Le quote maturate sino all'anno 2005 sono definite entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge. Le quote relative agli anni dal 2006 al 2009 sono definite entro l'anno 2010. 115. Alle comunità costituite nella provincia autonoma di Trento ai sensi della legge provinciale 16 giugno 2006, n. 3, si applica la disposizione di cui all'articolo 74, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.

116. Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge sono definite le norme di attuazione necessarie a seguito delle modificazioni del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, introdotte dalla presente legge.

117. Secondo quanto previsto dall'articolo 79, comma 1, lettera c), del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, come sostituito dal comma 107, lettera h), del presente articolo, le province autonome di Trento e di Bolzano, nel rispetto del principio di leale collaborazione, concorrono al conseguimento di obiettivi di perequazione e di solidarietà attraverso il finanziamento di progetti, di durata anche pluriennale, per la valorizzazione, lo sviluppo economico e sociale, l'integrazione e la coesione dei territori dei comuni appartenenti alle province di regioni a statuto ordinario confinanti rispettivamente con la provincia autonoma di Trento e con la provincia autonoma di Bolzano. Ciascuna delle due province autonome di Trento e di Bolzano assicura annualmente un intervento finanziario determinato in 40 milioni di euro.

118. Ai fini dell'attuazione del comma 117 e' istituito un organismo di indirizzo composto da:

- a) due rappresentanti del Ministro dell'economia e delle finanze, di cui uno con funzioni di presidente, su indicazione del Ministro stesso;
- b) un rappresentante del Ministro per i rapporti con le regioni;
- c) un rappresentante del Ministro dell'interno;
- d) un rappresentante della provincia autonoma di Trento;



e) un rappresentante della provincia autonoma di Bolzano;

f) un rappresentante per ciascuna delle regioni a statuto ordinario di cui al comma 117.

119. L'organismo di indirizzo di cui al comma 118 stabilisce gli indirizzi per la valutazione e l'approvazione dei progetti di cui al comma 117.

120. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti il Ministro per i rapporti con le regioni e il Ministro dell'interno, previo parere delle regioni a statuto ordinario di cui al comma 117 e d'intesa con le province autonome di Trento e di Bolzano, si provvede a:

a) stabilire i criteri in base ai quali possono concorrere al finanziamento, presentando i progetti di cui al comma 117, oltre ai singoli comuni confinanti, anche forme associative tra più comuni confinanti e tra comuni confinanti e comuni ad essi contigui territorialmente;

b) stabilire i criteri di ripartizione dei finanziamenti con riferimento ai diversi obiettivi di sviluppo e di integrazione e tra i diversi ambiti territoriali;

c) disciplinare le modalità di erogazione dei finanziamenti da parte delle province autonome di Trento e di Bolzano;

d) nominare i membri dell'organismo di indirizzo di cui al comma 118, sulla base delle designazioni presentate da ciascuno dei soggetti e organi rappresentati;

e) disciplinare l'organizzazione e il funzionamento dell'organismo di indirizzo di cui al comma 118, in modo da garantire il carattere cooperativo delle decisioni;

f) determinare le tipologie dei progetti di cui al comma 117, nonché le modalità e i termini per la presentazione degli stessi;

g) stabilire i requisiti di ammissibilità dei progetti, al fine di assicurare il rispetto della normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato;

h) stabilire i criteri di valutazione dei progetti;

i) stabilire i criteri e le modalità di verifica della regolare attuazione degli interventi previsti da ciascun progetto ammesso al finanziamento e del conseguimento degli obiettivi da essi perseguiti;

l) disciplinare il funzionamento di appositi organi, che approvano annualmente i progetti e determinano i finanziamenti da parte delle province autonome spettanti a ciascuno di essi, sulla base degli indirizzi stabiliti dall'organismo di cui al comma 118; i suddetti organi sono composti in modo paritetico da rappresentanti delle province interessate e dello Stato.

121. Ai componenti dell'organismo di gestione di cui al comma 118 non spetta alcun compenso. Gli oneri connessi alla partecipazione alle riunioni dello stesso sono a carico dei rispettivi soggetti e organi rappresentati, i quali provvedono a valere sugli ordinari stanziamenti di bilancio e comunque senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

122. Nel rispetto dell'articolo 33 della Costituzione e dei principi fondamentali della legislazione statale, la provincia autonoma di Trento esercita, ai sensi degli articoli 16 e 17 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, le funzioni, delegate alla medesima provincia autonoma a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, relative all'università degli studi di Trento, compreso il relativo finanziamento. L'onere per l'esercizio delle predette funzioni rimane a carico della provincia autonoma di Trento secondo quanto previsto dalla lettera c) del comma 1 dell'articolo 79 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 670 del 1972, come sostituito dal comma 107, lettera h), del presente articolo.

123. La provincia autonoma di Bolzano, secondo quanto previsto dalla lettera c) del comma 1 dell'articolo 79 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, come sostituito dal comma 107, lettera h), del presente articolo, assume il



finanziamento sostenuto dallo Stato per la Libera università di Bolzano, i costi di funzionamento del conservatorio «Claudio Monteverdi» di Bolzano, quelli relativi al servizio di spedizione e recapito postale nell'ambito del territorio provinciale e al finanziamento di infrastrutture di competenza dello Stato sul territorio provinciale, nonché gli ulteriori oneri specificati mediante accordo tra il Governo, la regione Trentino-Alto Adige/Südtirol, la provincia autonoma di Trento e la provincia autonoma di Bolzano.

124. Sono delegate alle province autonome di Trento e di Bolzano le funzioni in materia di gestione di cassa integrazione guadagni, disoccupazione e mobilità, da esercitare sulla base di conseguenti intese con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali per coordinare e raccordare gli interventi, ivi compresa la possibilità di avvalersi dell'INPS sulla base di accordi con quest'ultimo. Le predette province autonome possono regolare la materia sulla base dei principi della legislazione statale, con particolare riguardo ai criteri di accesso, utilizzando risorse aggiuntive del proprio bilancio, senza oneri a carico dello Stato. L'onere per l'esercizio delle predette funzioni rimane a carico delle province autonome secondo quanto previsto dalla lettera c) del comma 1 dell'articolo 79 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, come sostituito dal comma 107, lettera h), del presente articolo.

125. Fino all'emanazione delle norme di attuazione che disciplinano l'esercizio delle funzioni delegate di cui ai commi 122, 123 e 124, lo Stato continua a esercitare le predette funzioni ferma restando l'assunzione degli oneri a carico delle province autonome di Trento e di Bolzano, a decorrere dal 1° gennaio 2010, secondo quanto previsto dalla lettera c) del comma 1 dell'articolo 79 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, come sostituito dal comma 107, lettera h), del presente articolo.

126. Le maggiori entrate e le minori spese derivanti dall'attuazione dei commi da 105 a 125 affluiscono al fondo di cui al comma 250, con le medesime modalità ivi previste.

**Articolo 2, commi 127 e 128 - Rimborso ICI per esenzione abitazione principale**

127. Lo stanziamento di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, e all'articolo 2, comma 8, del decreto-legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189, è integrato:

- a) per l'anno 2008 di 156 milioni di euro;
- b) dall'anno 2009 di 760 milioni di euro annui.

128. Il terzo periodo del comma 4 dell'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, è soppresso.

Tali disposizioni contengono previsioni in ordine al rimborso che i comuni devono ottenere dallo Stato a seguito dell'introduzione dell'esenzione dall'ICI dell'abitazione principale.

Il comma 127 prevede l'integrazione, pari a 156 milioni di euro per il 2008 e di 760 milioni di euro a decorrere dal 2009, dello stanziamento stabilito per il rimborso ai comuni della minore ICI, che in base all'art. 1, comma 4 del d.l. n. 93 del 2008 era pari a 2.604 milioni di euro. Tale integrazione delle somme previste per il rimborso dell'ICI ai comuni è stata stabilita a seguito dei dati risultanti dalle certificazioni presentate a norma del DM 15 febbraio 2008 per il minor gettito relativo all'anno 2008 e dell'art. 77-bis, comma 32, del d.l. n. 112 del 2008. Peraltro, le somme stanziare per il 2008 sono state integrate di un importo pari a 260 milioni di euro, ai sensi dell'art. 2, comma 8 del d.l. n. 154 del 2008. Poiché dalle certificazioni presentate per il 2008, sulla base del gettito del 2007, è risultato un minor gettito pari a 3.020 milioni di euro, lo Stato dovrà ancora erogare 156 milioni di euro come risulta dallo schema che segue:

2008

Minor gettito certificato		3.020 mln di € -
Somme stanziare	2.604 mln di €	
Ulteriore stanziamento	260 mln di €	

Somme già erogate		2.864 mln di €

Somme integrative**156 mln di €**

Per il 2009 il minor gettito conseguito sulla base delle certificazioni relative 2008 è stata pari a 3.364 milioni di euro e l'ulteriore stanziamento previsto è pari a 760 milioni di euro come risulta dal seguente schema:

2009

Minor gettito certificato		3.364 mln di € -
Somme stanziare	2.604 mln di €	

Somme integrative**760 mln di €**

Occorre precisare che tale importo risulta stabilito a regime giacché il comma 127 prevede tale stanziamento "a decorrere dal 2009".



Il comma 128 abroga il terzo periodo del comma 4 dell'articolo 1 del D.L. n. 93/2008, sopprimendo la disposizione che prevede che le modalità ed i criteri per l'erogazione del rimborso ai comuni delle minori entrate ICI da parte del Ministero dell'interno siano stabiliti in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali e che il rimborso venga effettuato secondo principi che tengano conto dell'efficienza nella riscossione dell'imposta, del rispetto del patto di stabilità interno, per l'esercizio 2007, e della tutela dei piccoli comuni.

Art. 2 comma 40 - addizionale provinciale sul consumo di energia elettrica

Per l'anno 2010 sono prorogate le disposizioni di cui al comma 153 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni.

Art. 2, comma 228 - tassazione redditi (addizionale regionale e comunale) di locazione dei fabbricati ubicati nella provincia dell'Aquila.

Al fine di agevolare il reperimento di alloggi nelle aree colpite dagli eventi sismici del 6 aprile 2009, relativamente agli immobili ad uso abitativo ubicati nella provincia dell'Aquila, in coerenza con l'attuazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, e in via sperimentale, per l'anno 2010, il canone di locazione relativo ai contratti stipulati ai sensi dell'articolo 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e successive modificazioni, tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di un'impresa, arte o professione, può essere assoggettato, sulla base della decisione del locatore, a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali nella misura del 20 per cento; la base imponibile dell'imposta sostitutiva è costituita dall'importo che rileva ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'imposta sostitutiva è versata entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'acconto relativo all'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta per l'anno 2011 è calcolato senza tenere conto delle disposizioni di cui al presente comma. Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione e il contenzioso riguardanti l'imposta sostitutiva di cui al presente comma si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le modalità di dichiarazione e di versamento dell'imposta sostitutiva di cui al presente comma, nonché ogni altra disposizione utile ai fini dell'attuazione del presente comma.



DECRETO-LEGGE 30 dicembre 2009, n. 194
Proroga di termini previsti da disposizioni legislative.
GU n. 302 del 30-12-2009

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 77 e 87 della Costituzione;

Ritenuta la straordinaria necessita' ed urgenza di provvedere alla proroga di termini previsti da disposizioni legislative, al fine di consentire una piu' concreta e puntuale attuazione dei correlati adempimenti;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 17 dicembre 2009;

Sulla proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri e del Ministro per i rapporti con il Parlamento, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze;

E m a n a

il seguente decreto-legge:

Art. 1

Proroga di termini tributari, nonche' in materia economico-finanziaria

1. Le attivita' finanziarie e patrimoniali detenute all'estero a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008 possono essere rimpatriate o regolarizzate, ai sensi dell'articolo 13-bis del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni, fino al 30 aprile 2010.

2. Per le operazioni di rimpatrio ovvero di regolarizzazione perfezionate successivamente al 15 dicembre 2009 l'imposta di cui all'articolo 13-bis del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni, si applica, secondo quanto stabilito dal comma 2 del medesimo articolo 13-bis:

a) con un'aliquota sintetica del 60 per cento per le operazioni di rimpatrio o di regolarizzazione perfezionate entro il 28 febbraio 2010;

b) con un'aliquota sintetica del 70 per cento per le operazioni di rimpatrio o di regolarizzazione perfezionate dal 1° marzo 2010 al 30 aprile 2010.

3. All'articolo 12 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni, dopo il comma 2 sono inseriti i seguenti:

«2-bis. Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 43, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all'articolo 57, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono raddoppiati.

2-ter. Per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni, riferite agli investimenti e alle attivita' di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono raddoppiati.».

4. Al fine di tener conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, in deroga all'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n. 195,



per gli anni 2009 e 2010 il termine entro il quale gli studi di settore devono essere pubblicati nella Gazzetta Ufficiale e' fissato rispettivamente al 31 marzo 2010 ed al 31 marzo 2011.

5. All'articolo 1, comma 120, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010».

6. All'articolo 42, comma 2, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, le parole: «gennaio 2010» sono sostituite dalle seguenti: «gennaio 2011 previa sperimentazione, a partire dall'anno 2010, con modalita' stabilite di concerto tra l'Agenzia delle entrate e l'Istituto nazionale della previdenza sociale».

7. Il termine di novanta giorni previsto nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e nei casi di dichiarazione integrativa relative all'anno 2008 e' prorogato al 30 aprile 2010 per i lavoratori dipendenti ed equiparati che intendono sanare l'omessa o incompleta presentazione del modulo RW, relativamente alle disponibilita' finanziarie derivanti da lavoro prestato all'estero ivi detenute al 31 dicembre 2008, ferme restando le misure ridotte delle sanzioni previste per gli adempimenti effettuati entro novanta giorni.

8. Le disposizioni del comma 1 dell'articolo 21 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, in materia di deduzione forfetaria in favore degli esercenti impianti di distribuzione di carburanti, sono prorogate anche per i periodi di imposta 2009 e 2010.

9. La durata dell'incarico prevista dall'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 650, per i componenti delle commissioni censuarie gia' nominati alla data di entrata in vigore del presente decreto, e' prorogata di ulteriori due anni, decorrenti dalla data di scadenza dell'incarico.

10. Con provvedimenti da adottare ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, del decreto-legge 28 aprile 2009, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, e' disposta, nei confronti di soggetti comunque residenti o aventi sede nei comuni individuati ai sensi del comma 2 del citato articolo 1 del decreto-legge n. 39 del 2009, la proroga della sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, nonche' dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali.

11. Agli oneri derivanti dal comma 10, per l'anno 2009, pari a 100 milioni di euro, si provvede, per lo stesso anno, con quota parte delle entrate derivanti dall'articolo 13-bis del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni. A tale fine, dalla contabilita' speciale prevista dal comma 8 del citato articolo 13-bis, il predetto importo e' versato, entro il 31 dicembre 2009, ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato. 12. All'articolo 3, comma 12, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, le parole: «30 settembre 2007» sono sostituite dalle seguenti: «30 settembre 2008» e le parole: «30 settembre 2010» sono sostituite dalle seguenti: «30 settembre 2011».

13. All'articolo 36, commi 4-quinquies e 4-sexies, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, le parole: «30 settembre 2010», ovunque ricorrano, sono sostituite dalle seguenti: «30 settembre 2011», le parole: «30 settembre 2007» sono sostituite dalle seguenti: «30 settembre 2008» e le parole: «1° ottobre 2010», sono sostituite dalle seguenti: «1° ottobre 2011».

14. Al comma 14 dell'articolo 19 del decreto legislativo 17 settembre 2007, n. 164, le parole: «Fino alla data di entrata in vigore dei provvedimenti di cui all'articolo 18-bis del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e comunque non oltre il 31 dicembre 2009, la riserva di attivita' di cui all'articolo 18 del medesimo decreto» sono sostituite dalle seguenti: «Fino al 31 dicembre 2010, la riserva di attivita' di cui all'articolo 18 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58,».



15. Le somme iscritte in bilancio in conto competenza e nel conto dei residui nell'ambito della missione «Fondi da ripartire» e del programma «Fondi da assegnare», unita' previsionali di base 25.1.3. «Oneri comuni di parte corrente», capitolo n. 3094, dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, per l'anno finanziario 2009, non impegnate al termine dell'esercizio stesso, sono conservate in bilancio per essere utilizzate nell'esercizio successivo. Il Ministro dell'economia e delle finanze e' autorizzato a ripartire per l'anno 2010, tra le pertinenti unita' previsionali di base delle amministrazioni interessate, le somme conservate nel conto dei residui del predetto Fondo.

16. Al comma 3-bis dell'articolo 9 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, le parole: «Per l'anno 2009» sono sostituite dalle seguenti: «Per gli anni 2009 e 2010» e dopo le parole: «liquido ed esigibile,» e' inserita la seguente: «anche».

17. Il secondo periodo del comma 120 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e' sostituito dal seguente: «Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2009 l'opzione per il regime speciale e' esercitata entro il 30 aprile 2010 e ha effetto dall'inizio del medesimo periodo d'imposta, anche nel caso in cui i requisiti di cui al comma 119 del medesimo articolo siano posseduti nel predetto termine.».

18. Ferma restando la disciplina relativa all'attribuzione di beni a regioni ed enti locali in base alla legge 5 maggio 2009, n. 42, nonche' alle rispettive norme di attuazione, nelle more del procedimento di revisione del quadro normativo in materia di rilascio delle concessioni di beni demaniali marittimi con finalita' turistico-ricreative, da realizzarsi, quanto ai criteri e alle modalita' di affidamento di tali concessioni, sulla base di intesa in sede di Conferenza Stato-regioni ai sensi dell'articolo 8, comma 6, della legge 5 giugno 2003, n. 131, che e' conclusa nel rispetto dei principi di concorrenza, di liberta' di stabilimento, di garanzia dell'esercizio, dello sviluppo, della valorizzazione delle attivita' imprenditoriali e di tutela degli investimenti, nonche' in funzione del superamento del diritto di insistenza di cui all'articolo 37, secondo comma, secondo periodo, del codice della navigazione, che e' soppresso dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il termine di durata delle concessioni in essere alla data di entrata in vigore del presente decreto e in scadenza entro il 31 dicembre 2012 e' prorogato fino a tale data. 19. All'articolo 3, comma 112, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni, le parole: «Per l'anno 2008» sono sostituite dalle seguenti: «Per l'anno 2010» e le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010».

20. Le quote che risultano accantonate al 31 dicembre 2009 ai sensi dell'articolo 1, comma 758, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, sono mantenute in bilancio nel conto dei residui per essere utilizzate nell'esercizio successivo.

21. Al comma 5 dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, le parole: «Con specifico decreto legislativo, adottato», sono sostituite dalle seguenti: «Con uno o piu' decreti legislativi, adottati».

22. Le somme ancora disponibili al 31 dicembre 2009 sul Fondo per la tutela dell'ambiente e la promozione dello sviluppo del territorio, di cui all'articolo 13, comma 3-quater, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, sono conservate in bilancio per essere utilizzate nell'anno 2010.

23. Alla compensazione dei conseguenti effetti finanziari sui saldi di finanza pubblica recati dal comma 22, si provvede mediante corrispondente utilizzo, valutato in 29 milioni di euro per l'anno 2010 e 14 milioni di euro per l'anno 2011, del fondo di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto-legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189.



Art. 2

Proroga di termini in materia di comunicazione, di riordino di enti e di pubblicità legale

1. Al fine di contribuire alle iniziative volte al mantenimento della pace ed alla realizzazione di azioni di comunicazione nell'ambito delle NATO'S Strategic Communications in Afghanistan, e' autorizzata fino al 31 dicembre 2010 la proroga della convenzione fra la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per l'informazione e l'editoria, la RAI-Radiotelevisione italiana S.p.A. e la NewCo Rai International, a valere sulle risorse finanziarie del bilancio della Presidenza del Consiglio dei Ministri entro il limite massimo di euro 660.000.
2. Fino alla ratifica del nuovo accordo di collaborazione in campo radiotelevisivo tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino, firmato in data 5 marzo 2008, e comunque non oltre il 31 dicembre 2010, il Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri e' autorizzato ad assicurare, nell'ambito delle risorse finanziarie del bilancio della Presidenza del Consiglio dei Ministri, la prosecuzione della fornitura dei servizi previsti dalla apposita convenzione con la RAI-Radiotelevisione Italiana S.p.A.
3. E' autorizzata la spesa di 9,9 milioni di euro per ciascuno degli anni 2010 e 2011 per la proroga della convenzione tra il Ministero dello sviluppo economico e il centro di produzione ai sensi dell'articolo 1, comma 1, della legge 4 luglio 1998, n. 224. Al relativo onere si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento del Fondo speciale di parte corrente iscritto, ai fini del bilancio triennale 2010-2012, nell'ambito del programma «Fondi di riserva e speciali» della missione «Fondi da ripartire» dello Stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2010, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero dello sviluppo economico. Il Ministro dell'economia e delle finanze e' autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.
4. La gestione liquidatoria dell'Ente irriguo Umbro-Toscano cessa entro 24 mesi dalla scadenza del termine di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 22 ottobre 2001, n. 381, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 dicembre 2001, n. 441, e successive modificazioni, al fine di consentire al commissario ad acta, nominato con decreto del Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali in data 20 novembre 2009, di garantire la continuita' amministrativa del servizio pubblico, nonche' la gestione e la definizione dei rapporti giuridici pendenti sino all'effettivo trasferimento delle competenze al soggetto costituito o individuato con provvedimento delle regioni interessate, assicurando adeguata rappresentanza delle competenti amministrazioni dello Stato. Al termine della procedura liquidatoria, il Commissario e' tenuto a presentare il rendiconto della gestione accompagnato dalla relazione sull'attivita' svolta.
5. All'articolo 32, comma 5, della legge 18 giugno 2009, n. 69, le parole: «1° gennaio 2010» sono sostituite dalle seguenti: «1° luglio 2010».
6. Il termine del 31 marzo 2010 di cui all'articolo 3, comma 3-bis, del decreto-legge 3 novembre 2008, n. 171, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 dicembre 2008, n. 205, e' prorogato al 31 dicembre 2010.
7. All'onere derivante dalla disposizione di cui al comma 6, pari a 204.000 euro per l'anno 2010, si provvede mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 5, comma 3-ter, del decreto-legge 1° ottobre 2005, n. 202, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 2005, n. 244, e successive modificazioni.



8. All'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010».

Art. 3

Proroga di termini in materia di amministrazione dell'interno

1. Al comma 1 dell'articolo 7 del decreto-legge 27 luglio 2005, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 luglio 2005, n. 155, le parole: «fino al 31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «fino al 31 dicembre 2010».

2. All'articolo 4, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 27 gennaio 2009, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 marzo 2009, n. 26, dopo le parole: «nell'anno 2009» sono inserite le seguenti: «e 2010».

3. All'articolo 3, secondo comma, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, approvato con regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, le parole: «a partire dal 1° gennaio 2010» sono sostituite dalle seguenti: «a partire dal 1° gennaio 2011».

4. All'articolo 3, comma 1 del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010».

5. E' prorogato sino al completamento degli interventi e comunque sino al 31 dicembre 2011 il termine, fissato al 31 dicembre 2009 dall'articolo 6-bis del decreto-legge 28 dicembre 2006, n. 300, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2007, n. 17, per il mantenimento delle risorse finanziarie rese disponibili dalle leggi 11 giugno 2004, nn. 146, 147 e 148, per l'istituzione degli uffici periferici dello Stato ed assegnate alle contabilità speciali, intestate ai commissari delle province di Monza e della Brianza, di Fermo e di Barletta-Andria-Trani e trasferite ai prefetti incaricati di completare gli interventi relativi all'istituzione degli uffici periferici dello Stato nelle stesse province.

6. All'articolo 23, comma 4, secondo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010». 7. Al comma 4-bis dell'articolo 1 del decreto-legge 28 dicembre 2006, n. 300, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2007, n. 17, le parole: «si applicano alle promozioni da conferire con decorrenza successiva al 31 dicembre 2010» sono sostituite dalle seguenti: «si applicano alle promozioni da conferire con decorrenza successiva al 31 dicembre 2012».

8. Il termine di cui all'articolo 1, comma 2, terzo periodo, della legge 3 giugno 1999, n. 157, per la presentazione della richiesta dei rimborsi delle spese per le consultazioni elettorali svoltesi nell'anno 2008 e' differito al trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto; conseguentemente le quote di rimborso relative all'anno 2008 maturate a seguito della richiesta presentata in applicazione del presente comma sono corrisposte in un'unica soluzione entro quarantacinque giorni dalla data di scadenza del predetto termine e l'erogazione delle successive quote ha luogo alle scadenze previste dall'articolo 1, comma 6, della legge 3 giugno 1999, n. 157, e successive modificazioni.

Art. 4

Proroga di termini in materia di personale delle Forze armate e di polizia



1. All'articolo 35, comma 1, decreto legislativo 12 maggio 1995, n. 196, e successive modificazioni, le parole: «quindici» sono sostituite dalle seguenti «venti».
2. All'articolo 4, comma 9, del decreto-legge 3 giugno 2008, n. 97, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 agosto 2008, n. 129, le parole: «2010-2011» sono sostituite dalle seguenti: «2011-2012».
3. Al decreto legislativo 5 ottobre 2000, n. 298, sono apportate le seguenti modificazioni:
 - a) all'articolo 19, comma 1, le parole: «dal 2010» sono sostituite dalle seguenti: «dal 2012»;
 - b) all'articolo 35, comma 2, le parole: «fino all'anno 2009» e «dal 2010» sono sostituite, rispettivamente, dalle seguenti: «fino all'anno 2011» e «dal 2012»;
 - c) all'articolo 26, comma 1, le parole: «al 2009» sono sostituite dalle seguenti: «al 2011».
4. Il termine del 31 dicembre 2009, di cui all'articolo 6-bis del decreto-legge 23 febbraio 2009, n. 11, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2009, n. 38, e' prorogato al 31 gennaio 2010. Le immissioni in servizio permanente ivi previste sono effettuate, nell'anno 2010, nel limite del contingente di personale di cui all'articolo 3, comma 102, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni, ferma restando l'applicazione dell'articolo 3, comma 93, della stessa legge n. 244 del 2007, con progressivo riassorbimento delle posizioni soprannumerarie.
5. L'applicazione degli articoli 16, comma 2, e 18, comma 2, del decreto legislativo 5 ottobre 2000, n. 298, e' differita al 31 dicembre 2012 a partire dalle aliquote di valutazione formate al 31 ottobre 2009. Conseguentemente, nel citato periodo i tenenti colonnelli del ruolo normale dell'Arma dei carabinieri da valutare per l'avanzamento al grado superiore sono inclusi in un'unica aliquota di valutazione. Fermi restando i volumi organici previsti per il grado di colonnello del ruolo normale e il numero massimo di promozioni annuali, la determinazione dell'aliquota, il numero delle promozioni e la previsione relativa agli obblighi di comando sono annualmente determinati con il decreto di cui all'articolo 31, comma 14, del decreto legislativo n. 298 del 2000, prevedendo comunque un numero di promozioni non superiore a cinque per gli ufficiali aventi almeno tredici anni di anzianità nel grado, nonché, per gli anni 2010 e 2011, un numero di promozioni pari a dodici per gli ufficiali già valutati due e tre volte l'anno precedente e giudicati idonei e non iscritti in quadro.
6. Dall'applicazione dei commi 3 e 5 non devono derivare maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato.
7. Il termine per procedere alle assunzioni di personale a tempo indeterminato di cui all'articolo 61, comma 22, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e' prorogato al 31 maggio 2010.

Art. 5

Proroga di termini in materia di infrastrutture e trasporti

1. All'articolo 29, comma 1, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010».
2. All'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 3 agosto 2007, n. 117, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 ottobre 2007, n. 160, e successive modificazioni, le parole: «1° gennaio 2010» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2011».
3. All'articolo 7-bis, comma 1, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, e successive modificazioni, le parole: «fino al 31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «fino al 31 marzo 2010».



4. All'articolo 29, comma 1-quinquiesdecies, lettera a), del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2010».

5. Al comma 1 dell'articolo 26 del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, e successive modificazioni, le parole: «Entro il termine di cui al primo periodo» sono sostituite dalle seguenti: «Entro il 31 dicembre 2010».

6. All'articolo 21-bis, comma 1, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010»;

b) e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: «L'aggiornamento della misura dei diritti decade qualora i concessionari non presentino completa istanza di stipula del contratto di programma entro il medesimo termine del 31 dicembre 2010.».

7. All'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010»; conseguentemente, al medesimo comma, dopo le parole: «meccanismi automatici,» sono inserite le seguenti: «con esclusione della regolazione tariffaria dei servizi aeroportuali offerti in regime di esclusiva, nonche' dei servizi di trasporto ferroviario sottoposti a regime di obbligo di servizio pubblico,».

Art. 6

Proroga di termini in materia sanitaria

1. All'articolo 1, comma 2, secondo periodo, della legge 3 agosto 2007, n. 120, le parole: «Fino al 31 gennaio 2010» sono sostituite dalle seguenti: «Fino al 31 gennaio 2011».

2. Il termine per procedere alle assunzioni di personale, secondo le modalita' di cui all'articolo 1, commi 523 e 527, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, previsto dall'articolo 1, comma 8, secondo periodo, della legge 13 novembre 2009, n. 172, e' prorogato al 31 dicembre 2010.

3. All'articolo 24 del decreto legislativo 6 aprile 2006, n. 193, e successive modificazioni, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2011».

4. All'articolo 54, comma 3-bis, del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219, e successive modificazioni, le parole: «dal 1° gennaio 2010» sono sostituite dalle seguenti: «dal 1° gennaio 2012».

5. La disposizione di cui all'articolo 9, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, e successive modificazioni, e' prorogata fino al 31 dicembre 2010.

6. La disposizione di cui all'articolo 64 della legge 23 luglio 2009, n. 99, conseguentemente a quanto disposto al comma 5, e' prorogata fino al 31 dicembre 2010.

7. Il termine per lo svolgimento delle attivita' di cui all'articolo 92, comma 7, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e' prorogato al 31 dicembre 2010.

8. Per lo svolgimento delle attivita' di cui al comma 7 e' autorizzato il finanziamento di 8 milioni di euro a favore dell'Istituto superiore di sanita', per l'anno 2010.

9. Agli oneri di cui al comma 8 si provvede mediante riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 9-ter della legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni, come determinata dalla tabella C allegata alla legge finanziaria 2010.



Art. 7

Proroga di termini in materia di istruzione

1. Il termine di cui all'articolo 4-bis, comma 18, del decreto-legge 3 giugno 2008, n. 97, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 agosto 2008, n. 129, e' prorogato fino al completamento delle procedure occorrenti a rendere effettivamente operativa l'Agenzia nazionale di valutazione del sistema universitario e della ricerca (ANVUR) e, comunque, non oltre il 30 giugno 2010, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.
2. All'articolo 1, comma 5, del decreto-legge 10 novembre 2008, n. 180, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 gennaio 2009, n. 1, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010».
3. All'articolo 37, comma 2-quater, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010».
4. Il Consiglio nazionale per l'alta formazione artistica e musicale (CNAM) di cui all'articolo 3 della legge 21 dicembre 1999, n. 508, e' prorogato nella composizione esistente alla data di entrata in vigore del presente decreto fino al 30 settembre 2010.
5. Al fine di assicurare la continuita' nell'erogazione dei servizi di assistenza culturale e di ospitalità per il pubblico istituiti presso gli istituti ed i luoghi della cultura ai sensi dell'articolo 117 del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni, e di consentire il completamento della relativa attivita' istruttoria e progettuale avviata dal Ministero per i beni e le attivita' culturali, i rapporti comunque in atto relativi ai medesimi servizi restano efficaci fino alla loro naturale scadenza ovvero, se scaduti, fino all'aggiudicazione delle gare da bandirsi entro il 30 giugno 2010.

Art. 8

Proroga di termini in materia ambientale

1. All'articolo 1, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 208, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13, il termine di cui al primo periodo e' differito al 28 febbraio 2010.
2. All'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 208, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010».
3. All'articolo 5, comma 2-quater, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 208, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13, le parole: «entro il 31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «entro il 30 giugno 2010».
4. All'articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 27 marzo 2006, n. 161, la parola: «tre» e' sostituita dalla seguente: «quattro».

Art. 9

Proroga di termini in materia di sviluppo economico

1. La convenzione di cui all'articolo 15, comma 3, della legge 7 agosto 1997, n. 266, inerente alla gestione del fondo di garanzia di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, puo' essere prorogata, per motivi di pubblico interesse, non oltre il 31 dicembre 2010, con una riduzione del cinque per cento delle relative commissioni.
2. All'articolo 20, comma 4, del decreto legislativo 25 luglio 2005, n. 151, le parole: «31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2010».



3. All'articolo 354, comma 4, del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, come da ultimo modificato dall'articolo 23, comma 12, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, le parole: «e comunque non oltre ventiquattro mesi dopo il termine previsto dal comma 2 dell'articolo 355» sono sostituite dalle seguenti: «e comunque non oltre trenta mesi dopo il termine previsto dal comma 2 dell'articolo 355».

4. Allo scopo di consentire ai comuni nel cui territorio ricadono le zone franche urbane individuate dal CIPE con delibera n. 14/2009 dell'8 maggio 2009, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 159 dell'11 luglio 2009, sulla base delle istanze presentate dai soggetti di cui ai commi 341 e 341-bis dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, di provvedere all'erogazione del contributo di cui al predetto comma 341, nel rispetto della decisione della Commissione europea C(2009)8126 definitivo del 28 ottobre 2009, e nei limiti delle risorse finanziarie individuate con la predetta delibera CIPE n. 14/2009, nonché sulla base delle informazioni trasmesse dagli enti previdenziali, secondo modalità stabilite con il procedimento di cui all'articolo 14 della legge 7 agosto 1990, n. 241, limitatamente alla misura di cui alla lettera d) del citato comma 341, il termine per la presentazione di tali istanze decorre dal 1° marzo 2010; conseguentemente all'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 341:

1) nell'alea, le parole: «delle seguenti agevolazioni, nei limiti delle risorse del Fondo di cui al comma 340 a tal fine vincolate» sono sostituite dalle seguenti: «di un contributo nei limiti delle risorse del Fondo di cui al comma 340, parametrato a»;

2) le lettere a) e b) sono soppresse;

3) alla lettera c) le parole: «esonero dall'imposta comunale sugli immobili» sono sostituite dalle seguenti: «all'imposta comunale sugli immobili dovuta»;

4) alla lettera d) le parole: «esonero dal versamento dei contributi» sono sostituite dalle seguenti: «all'ammontare dei contributi previdenziali dovuti»; al secondo periodo le parole: «l'esonero» sono sostituite dalle seguenti: «l'ammontare»; all'inizio del terzo periodo le parole: «L'esonero» sono sostituite dalle seguenti: «Il contributo»;

b) al comma 341-ter le parole: «regime agevolativo» sono sostituite dalla seguente: «contributo»;

c) il comma 341-quater e' abrogato.

Art. 10

Istituti di cultura all'estero

1. Gli incarichi di Direttore di Istituto di cultura all'estero di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 22 dicembre 1990, n. 441, già rinnovati per il secondo biennio, in scadenza tra il 1° gennaio 2010 ed il 30 giugno 2010, possono essere rinnovati per ulteriori due anni, anche in deroga ai limiti di età previsti dall'articolo 168 del decreto del Presidente della Repubblica 5 gennaio 1967, n. 18.

Art. 11

Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.

Il presente decreto munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

Dato a Roma, addì 30 dicembre 2009

NAPOLITANO

Berlusconi, Presidente del Consiglio dei Ministri

Vito, Ministro per i rapporti con il Parlamento

Tremonti, Ministro dell'economia e delle finanze

Visto, il Guardasigilli: Alfano



Legge 31/12/2009 n. 196

(G.U. 31/12/2009 n. 303)

Legge di contabilità e finanza pubblica

(Omissis...)

Articolo 8

Titolo III - Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica

Coordinamento della finanza pubblica degli enti territoriali

1. Le regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali determinano gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali in coerenza con gli obiettivi programmatici risultanti dalla Decisione di cui all'articolo 10.

2. Anche ai fini dell'attuazione dell'articolo 11, comma 3, lettera m), nell'ambito della procedura di cui all'articolo 10, comma 5, viene definito il quadro di riferimento normativo per il Patto di stabilità interno, caratterizzato da stabilità, coerenza, conformità ai parametri europei e rispetto dell'autonomia gestionale degli enti. Il Patto di stabilità interno, in coerenza con gli obiettivi nazionali, articolati per sottosettori, stabiliti ai sensi dell'articolo 10, comma 2, lettera e), definisce gli interventi necessari per il loro conseguimento distintamente per regioni, province e comuni.

3. In sede di Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica di cui all'articolo 5 della legge 5 maggio 2009, n. 42, di seguito denominata «Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica», vengono fornite indicazioni ai fini del collegamento tra gli obiettivi aggregati da fissare nell'ambito della Decisione di finanza pubblica e le regole previste per il singolo ente in ragione della categoria di appartenenza.

4. Per la spesa in conto capitale, sentita la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, nell'ambito degli obiettivi di cui al comma 3, la Decisione di finanza pubblica e la legge di stabilità individuano la quota di indebitamento delle amministrazioni locali, e successivamente per il complesso delle province e dei comuni, articolata per regioni, in coerenza con l'obiettivo aggregato individuato per l'intera pubblica amministrazione.

...

(omissis)



Decreto Legge 25/1/2010 n. 2

(G.U. 26/1/2010 n. 20)

Interventi urgenti concernenti enti locali e regioni

Articolo 1 - Interventi urgenti sul contenimento delle spese negli enti locali

1. All'articolo 2, comma 183, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, il secondo periodo e' sostituito dal seguente: «Il Ministro dell'interno, con proprio decreto, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, provvede per l'anno 2010 alla corrispondente riduzione, in proporzione alla popolazione residente, del contributo ordinario spettante ai singoli enti. Per ciascuno degli anni 2011 e 2012 il Ministro dell'interno, con proprio decreto, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, provvede alla corrispondente riduzione, in proporzione alla popolazione residente, del contributo ordinario spettante ai singoli enti per i quali nel corso dell'anno ha luogo il rinnovo dei rispettivi consigli.»; conseguentemente al comma 184, primo periodo, del medesimo articolo 2 dopo le parole: «consiglieri comunali» sono inserite le seguenti: «e dei consiglieri provinciali».
2. Le disposizioni di cui ai commi 184, 185 e 186 dell'articolo 2 della legge 23 dicembre 2009, n. 191, e successive modificazioni, si applicano a decorrere dal 2011 ai singoli enti per i quali ha luogo il rinnovo del rispettivo consiglio, con efficacia dalla data del medesimo rinnovo.

Articolo 2 - Circoscrizioni dei collegi spettanti alle province

1. Entro il 30 novembre 2010 e' ridefinita la tabella delle circoscrizioni dei collegi ai sensi dell'articolo 9 della legge 8 marzo 1951, n. 122, e successive modificazioni, ai fini del rinnovo dei consigli provinciali che ha luogo a decorrere dal 2011. La riduzione del numero dei consiglieri provinciali di cui al comma 184 dell'articolo 2 della legge 23 dicembre 2009, n. 191, come modificato dall'articolo 1, comma 1, e' efficace anche in caso di mancata ridefinizione della tabella.

Articolo 3 - Interventi urgenti sul contenimento delle spese nelle regioni

1. Ai fini del coordinamento della finanza pubblica e per il contenimento della spesa pubblica ciascuna regione, a decorrere dal primo rinnovo del consiglio regionale successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto, definisce l'importo degli emolumenti e delle utilita', comunque denominati, ivi compresi l'indennita' di funzione, l'indennita' di carica, la diaria, il rimborso spese, a qualunque titolo percepiti dai consiglieri regionali in virtu' del loro mandato, in modo tale che non eccedano complessivamente, in alcun caso, l'indennita' spettante ai membri del Parlamento.

Articolo 4 - Disposizioni per la funzionalità degli enti locali

1. Ai fini dell'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali e della verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio sono confermate, per l'anno 2010, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 1-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2004, n. 314, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° marzo 2005, n. 26.



2. Per l'anno 2010 i trasferimenti erariali in favore di ogni singolo ente sono determinati in base alle disposizioni recate dall'articolo 2-quater, comma 2, del decreto-legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189, ed alle modifiche delle dotazioni dei fondi successivamente intervenute.

3. Sono prorogate per l'anno 2010 le disposizioni in materia di compartecipazione provinciale al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui all'articolo 31, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, confermate per l'anno 2009 dall'articolo 2-quater, comma 3, del decreto-legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189.

4. All'articolo 2 della legge 23 dicembre 2009, n. 191, dopo il comma 23 e' inserito il seguente: «23-bis. Per ciascuno degli anni 2010, 2011 e 2012, a valere sul fondo ordinario di cui all'articolo 34, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, il Ministero dell'interno attribuisce, in favore di province e comuni, fino all'importo di 30 milioni di euro annui, contributi per incentivare l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione per l'estinzione anticipata di mutui e prestiti obbligazionari. I contributi sono corrisposti, ai comuni e alle province che ne fanno richiesta, per fare fronte agli indennizzi correlati strettamente alle estinzioni anticipate effettuate negli anni 2010, 2011, 2012 e sulla base di una certificazione le cui modalita' sono stabilite con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. I contributi sono attribuiti fino alla concorrenza del complessivo importo di 90 milioni di euro per il triennio 2010-2012.».

5. Il decreto del Ministro dell'interno di cui all'articolo 23-bis della legge 23 dicembre 2009, n. 191, come inserito dal comma 4, e' adottato entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

6. All'articolo 2, comma 194, primo periodo, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, le parole: «in favore del comune di Roma» sono soppresse.

7. All'articolo 2, comma 195, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) le parole: «comune di Roma, anche attraverso quote dei fondi di cui al comma 189» sono sostituite dalle seguenti: «comune di Roma e al Commissario straordinario del Governo di cui all'articolo 78 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni, attraverso quote dei fondi di cui al comma 189 ovvero attraverso i proventi realizzati con i trasferimenti dei predetti beni nei suddetti limiti»;

b) sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «di cui un sesto al comune di Roma e cinque sestimi al Commissario straordinario del Governo».

8. All'articolo 2, comma 196, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al primo periodo le parole: «comune di Roma» sono sostituite dalle seguenti: «Commissario straordinario del Governo»;



b) al primo periodo le parole: «concorrenza dell'importo» sono sostituite dalle seguenti: «concorrenza dei cinque sestimi dell'importo» e le parole: «, quanto a 500 milioni di euro,» sono soppresse;

c) al secondo periodo, dopo le parole: «Ministero dell'economia e delle finanze e il» le parole: «comune di Roma» sono sostituite dalle seguenti: «Commissario straordinario del Governo»;

d) al secondo periodo le parole da: «subordinatamente» a: «comma 190» sono sostituite dalle seguenti: «subordinatamente al conferimento o al trasferimento degli immobili di cui al comma 190»;

e) al secondo periodo, dopo le parole: «il 31 dicembre 2010» sono aggiunte le seguenti: «, anche tramite il ricavato della vendita delle quote dei fondi immobiliari di cui al comma 190 spettanti al Commissario straordinario del Governo».

9. Ai fini dell'adozione del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'articolo 2, comma 41, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, come modificato dall'articolo 27, comma 14, della legge 23 luglio 2009, n. 99, sono approvati gli interventi per lo sviluppo delle isole minori e le relative quantificazioni finanziarie indicati nel Documento unico di programmazione isole minori (DUPIM) e relativa tabella di riparto delle risorse, approvato in data 17 dicembre 2008 dal Comitato direttivo dell'Associazione nazionale comuni isole minori (ANCIM) e trasmesso in data 23 dicembre 2008 al Ministro per i rapporti con le regioni, ai sensi della previgente disciplina, con riferimento all'anno 2008 e nei limiti della relativa dotazione finanziaria prevista dal Fondo di sviluppo delle isole minori.

Articolo 5 - Entrata in vigore

Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.



PRASSI E ALTRE PUBBLICAZIONI

COMUNICATO STAMPA

Nuova intesa antievasione Entrate, Anci e Ifel Tre alleati per un obiettivo "in Comune"

Team di esperti antievasione, formazione a tutto campo, check list per segnalazioni mirate e costante monitoraggio sui risultati dell'azione segnaletica dei Comuni. Sono i principali ingredienti del Protocollo d'intesa biennale firmato oggi da Agenzia delle Entrate, Anci (Associazione nazionale dei comuni italiani) e Ifel (Istituto per la finanza e l'economia locale), realizzato con il coordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Un vero e proprio patto antievasione, con l'intento comune di dare nuova spinta alla partecipazione degli enti locali all'accertamento. L'obiettivo dell'intesa è duplice: uniformare il coinvolgimento dei Comuni "sentinella" in un'attività di controllo sempre più diffusa sul territorio e implementare strumenti e azioni che possano favorirla e accelerarla.

Scacco all'evasione con un piano in più mosse - L'intesa mette nero su bianco un piano d'azione in più punti. Tra le priorità, definire una check list di fatti, elementi e informazioni che aiutino a predisporre segnalazioni qualificate direttamente utilizzabili per evidenziare comportamenti potenzialmente elusivi o evasivi. Non solo. L'Agenzia delle Entrate si impegna a realizzare dei corsi di formazione a cascata per il personale comunale, per favorire la partecipazione degli 007 locali all'accertamento. Particolare attenzione è dedicata alla diffusione di best practices riscontrate sul territorio, per favorirne la conoscenza e l'implementazione nelle altre realtà locali. Focus anche sulle potenzialità del web e sullo studio di applicazioni informatiche utili per aumentare la qualità delle azioni che le parti in gioco possono concretamente realizzare in sinergia. Un team antievasione al lavoro - Otto esperti altamente qualificati, provenienti per metà da Anci ed Ifel e per l'altra metà dall'Agenzia delle Entrate, rispettivamente specializzati nei processi di verifica e accertamento comunale ed erariale, banche dati e informatica, costituiranno il gruppo di lavoro che contribuirà, con incontri periodici dedicati, a definire le linee guida per la realizzazione degli obiettivi dell'intesa. In particolare, nella prima riunione verrà stilato un vero e proprio action planning, con un'agenda degli incontri, delle questioni all'ordine del giorno e delle priorità da affrontare.

Roma, 13 novembre 2009



**AGENZIA DEL TERRITORIO
PROVVEDIMENTO 17 novembre 2009
Estensione delle procedure telematiche di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 18
dicembre 1997, n. 463, ad altri pubblici ufficiali.**

G. U. N. 279 del 30 Novembre 2009

IL DIRETTORE
dell'Agenzia delle entrate
e
IL DIRETTORE
dell'Agenzia del territorio

di concerto con

IL CAPO DEL DIPARTIMENTO
per gli affari di giustizia del Ministero della giustizia

Vista la legge 29 ottobre 1984, n. 720, concernente l'istituzione del sistema di tesoreria unica per enti ed organismi pubblici;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni, che ha approvato il testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro;

Visto il decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, che ha approvato il testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale;

Visto l'art. 15, comma 2, della legge 15 marzo 1997, n. 59, il quale prevede, tra l'altro, che gli atti, dati e documenti formati dalla pubblica amministrazione e dai privati con strumenti informatici o telematici, i contratti stipulati nelle medesime forme, nonche' la loro archiviazione e trasmissione con strumenti informatici, sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge;

Visto il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, ed in particolare gli articoli 3-bis, 3-ter e 3-sexies riguardanti l'utilizzazione di procedure telematiche per gli adempimenti in materia di registrazione, di trascrizione, di iscrizione, di annotazione e di voltura degli atti relativi a diritti sugli immobili;

Visto il regolamento emanato con decreto del Presidente della Repubblica 18 agosto 2000, n. 308, concernente le modifiche normative conseguenti all'introduzione delle procedure telematiche;

Visto il decreto 13 dicembre 2000, emanato dal direttore generale del Dipartimento delle entrate e dal direttore generale del Dipartimento del territorio del Ministero delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 29 dicembre 2000, n. 302, concernente l'utilizzazione delle procedure telematiche per gli adempimenti in materia di atti immobiliari e l'approvazione del modello unico informatico e delle modalita' tecniche necessarie per la trasmissione dei dati;

Visto il decreto 12 dicembre 2001, emanato dal direttore dell'Agenzia del territorio e dal direttore dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 22 dicembre 2001, n. 297, concernente l'attivazione della trasmissione per via telematica del modello unico informatico per la registrazione, trascrizione e voltura degli atti relativi a diritti sugli immobili;

Visto il decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante il codice in materia di protezione dei dati personali;



Visto il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale), ed in particolare l'art. 24;

Visto l'art. 1, comma 3, del decreto-legge 10 gennaio 2006, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 marzo 2006, n. 81, il quale prevede che, con provvedimento interdirigenziale dei direttori delle Agenzie delle entrate e del territorio, di concerto con il Ministero della giustizia, sono stabiliti i termini e le modalità della progressiva estensione delle procedure telematiche di cui all'art. 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, a tutti i soggetti, nonché a tutti gli atti, incluse la registrazione di atti e denunce, la presentazione di dichiarazioni di successione, le trascrizioni, iscrizioni e annotazioni nei registri immobiliari e alle volture catastali, da qualunque titolo derivanti, ed inoltre le modalità tecniche della trasmissione del titolo per via telematica, relative sia alla prima fase di sperimentazione, che a quella di regime;

Visto il provvedimento 6 dicembre 2006 emanato dal direttore dell'Agenzia del territorio e dal direttore dell'Agenzia delle entrate di concerto con il Ministero della giustizia, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 12 dicembre 2006, n. 288, riguardante l'estensione delle procedure telematiche per gli adempimenti in materia di registrazione, trascrizione, iscrizione, annotazione e voltura ad ulteriori tipologie di atti e soggetti;

Visto il provvedimento 8 novembre 2007, emanato dal direttore dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 276 del 27 novembre 2007, che approva il modello di versamento «F24 enti pubblici» (F24 EP);

Visto il provvedimento 30 aprile 2008 emanato dal direttore dell'Agenzia del territorio e dal direttore dell'Agenzia delle entrate di concerto con il Ministero della giustizia, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 10 maggio 2008, n. 109, riguardante le nuove specifiche tecniche e il rinvio del termine per l'utilizzo facoltativo delle procedure telematiche;

Visto l'art. 32-ter del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, concernente l'estensione del sistema di versamento «F24 enti pubblici» ad altre tipologie di tributi, nonché ai contributi assistenziali e previdenziali e ai premi assicurativi;

Visto il provvedimento 23 marzo 2009 emanato dal direttore dell'Agenzia delle entrate che estende l'utilizzo del modello di versamento «F24 enti pubblici» (F24 EP) ad altre tipologie di tributi erariali;

Considerata la necessità di stabilire le modalità tecniche per l'attivazione delle procedure telematiche di cui all'art. 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, per i segretari o delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali diversi dai notai, di cui alla lettera b) dell'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;

Dispongono:

Art. 1

Definizioni

1. Ai fini del presente provvedimento si intende per:

- a) «servizio telematico»: il sistema informatico che consente la trasmissione e la ricezione del modello unico informatico per l'esecuzione degli adempimenti di cui all'art. 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463;
- b) «modello unico informatico»: il modello informatico contenente le richieste di registrazione, le note di trascrizione e di iscrizione, le domande di annotazione e di voltura catastale, nonché la richiesta di pagamento, mediante addebito sul conto dell'ente, dei



tributi dovuti in base all'autoliquidazione, relative agli atti per i quali e' utilizzata la procedura telematica;

c) «modulo»: l'apposito modello da utilizzarsi per la richiesta di abilitazione e/o revoca all'utilizzo del servizio telematico;

d) «pubblici ufficiali»: i segretari o delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali, diversi dai notai, di cui alla lettera b) dell'art. 10 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;

e) «enti»: amministrazioni dello Stato, ed enti pubblici, presso cui operano i pubblici ufficiali di cui alla lettera d); in particolare enti aventi i seguenti requisiti:
e.1) amministrazioni dello Stato ed enti pubblici che non sono soggetti al sistema di tesoreria unica di cui alla legge 29 ottobre 1984, n. 720, e sono autorizzati a detenere un conto corrente presso una banca oppure presso Poste Italiane S.p.a.;
e.2) amministrazioni dello Stato ed enti pubblici che utilizzano il modello di versamento «F24 enti pubblici» (F24 EP), di cui al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 8 novembre 2007.

Art. 2

Ambito di applicazione

1. Le disposizioni di cui al presente provvedimento si applicano ai pubblici ufficiali che operano nell'ambito degli enti di cui all'art. 1, comma 1, lettera e), che intendono avvalersi del servizio telematico.

2. Con successivo provvedimento dei direttori delle Agenzie delle entrate e del territorio, di concerto fra loro e con il Ministero della giustizia, le procedure telematiche sono estese ai pubblici ufficiali che operano nell'ambito delle amministrazioni dello Stato e agli enti pubblici diversi da quelli indicati all'art. 1, comma 1, lettera e).

Art. 3

Abilitazione al servizio telematico di trasmissione

1. I pubblici ufficiali sono abilitati all'utilizzo del servizio telematico per la trasmissione degli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati, ai fini della loro registrazione nonche' della loro trascrizione, iscrizione, annotazione e voltura catastale, secondo le modalita' indicate nei commi successivi.

2. Gli enti di cui all'art. 1, comma 1, lettera e), chiedono l'abilitazione del pubblico ufficiale al servizio telematico inviando all'Agenzia del territorio un'apposita domanda, sottoscritta dal legale rappresentante, redatta sullo specifico modulo predisposto dall'Agenzia del territorio e pubblicato nel sito Internet della stessa. Con la medesima modalita' e' richiesta la modifica delle informazioni fornite, nonche' la richiesta di revoca dell'abilitazione.

3. L'Agenzia del territorio, verificata l'ammissibilita' e la regolarita' della domanda, abilita il pubblico ufficiale, dandone comunicazione all'ente e al pubblico ufficiale per via telematica.

Art. 4

Modalita' di pagamento telematico

1. Il pagamento dei tributi dovuti e' effettuato con modalita' telematiche ed e' registrato a nome dell'ente, individuato dal corrispondente codice fiscale e l'addebito del relativo importo e' richiesto sul conto intestato all'ente medesimo, con le seguenti modalita':

- a) per gli enti di cui all'art. 1, comma 1, lettera e.1), l'addebito e' eseguito sul conto corrente intrattenuto presso Poste Italiane S.p.a. oppure presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle entrate, il cui elenco e' disponibile sul sito Internet della stessa Agenzia delle entrate;
- b) per gli enti di cui all'art. 1, comma 1, lettera e.2), il versamento avviene con addebito sulla



contabilita' speciale aperta presso la Tesoreria provinciale dello Stato e intestata agli enti inseriti nella tabella A allegata alla legge 29 ottobre 1984, n. 720, ovvero con le modalita' di cui all'art. 5 del decreto ministeriale 5 ottobre 2007, qualora gli enti siano inseriti nella tabella B allegata alla legge 29 ottobre 1984, n. 720.

2. Ai fini dell'operazione di addebito e' necessaria la corrispondenza tra il codice fiscale dell'ente e quello dell'intestatario del conto di cui al comma precedente.

3. Le somme eventualmente versate in eccesso in sede di autoliquidazione devono essere richieste tramite istanza di rimborso.

Art. 5

Specifiche tecniche

1. Per la trasmissione telematica delle formalita' di cui al presente provvedimento sono utilizzate le specifiche tecniche riportate in allegato al provvedimento interdirigenziale 30 aprile 2008 e successive modificazioni ed integrazioni.

Art. 6

Firma digitale

1. Il pubblico ufficiale sottoscrive il modello unico informatico da trasmettere all'Agenzia del territorio con la firma digitale rilasciata da un certificatore accreditato, ai sensi di quanto previsto dall'art. 24 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, che tiene luogo del codice di autenticazione di cui all'art. 7, comma 1, del decreto direttoriale 13 dicembre 2000.

Art. 7

Decorrenza dell'utilizzo facoltativo delle procedure telematiche

1. L'utilizzo facoltativo, per i pubblici ufficiali di cui al presente provvedimento, delle procedure telematiche di cui all'art. 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, decorre dal 1° dicembre 2009.

Art. 8

Disposizioni finali

1. Per tutto quanto non previsto dal presente provvedimento si applicano, per quanto compatibili, le disposizioni di cui al decreto interdirettoriale 13 dicembre 2000.

2. Il presente provvedimento sara' pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 17 novembre 2009

Il direttore dell'Agenzia delle entrate

Befera

Il direttore dell'Agenzia del territorio

Alemanno

Il Capo del Dipartimento per gli affari di giustizia del Ministero della giustizia

Ormanni



**Deliberazione Corte dei Conti - sez. regionale di controllo per la Lombardia 13/5/2009 n.
208/2009**

ICI - Abitazione principale - assimilate

CORTE DEI CONTI SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott. Nicola Mastropasqua Presidente
dott. Antonio Caruso Consigliere
dott. Giancarlo Penco Consigliere
dott. Angelo Ferraro Consigliere
dott. Giancarlo Astegiano I Referendario
dott.ssa Alessandra Olessina Referendario (relatore)
dott. Massimo Valero Referendario

nell'adunanza del 5 maggio 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, e ss.m.i.;

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

Vista la Legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la nota prot. n. 2295 del 30 marzo 2009, con la quale il Sindaco del Comune di Fino Mornasco (CO) 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. 65 del 23 aprile 2009, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla richiesta proveniente dal Sindaco del Comune di Fino Mornasco (CO);

Udito il relatore, dott.ssa Alessandra Olessina

PREMESSA

Con la nota indicata in epigrafe il Sindaco del Comune di Fino Mornasco (CO) ha chiesto alla Sezione di rendere apposito parere sui seguenti quesiti:

- se il Comune debba procedere al recupero dell'ICI relativa all'anno 2008 con riferimento alle fattispecie che sono state assimilate a "unità immobiliare adibita ad abitazione principale" con regolamento comunale e, quindi, alla luce di tale assimilazione, sono state esentate dal pagamento dell'ICI relativa all'anno 2008;

- se per l'anno 2009 debba essere richiesto il pagamento dell'ICI anche ai contribuenti che rientrano nelle fattispecie assimilate, dal regolamento comunale, a "unità immobiliare adibita ad abitazione principale".

A tal proposito il Sindaco del Comune di Fino Mornasco precisa che:



- il proprio regolamento comunale vigente alla data di entrata in vigore del D.L. 27 maggio 2008, n. 93, convertito nella Legge 24 luglio 2008, n. 126 prevede che siano assimilate ad abitazione principale le unità immobiliari locate come abitazione principale con regolare contratto e quelle possedute a titolo di proprietà o di usufrutto da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a condizione che non risultino locate;
- il Comune ha confermato, anche per il 2009, le disposizioni relative all'assimilazione ad abitazione principale dei fabbricati locati e di quelli di cittadini residenti all'estero, con regolamento già inviato al Ministero dell'Economia e delle Finanze ai sensi dell'art. 52, comma 2, del D.lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446.

IN VIA PRELIMINARE

La richiesta del parere in esame è fondata sull'art. 7, comma 8, della Legge 5 giugno 2003, n. 131, che attribuisce alla Corte dei conti una funzione consultiva in materia di contabilità pubblica.

Il primo punto da esaminare è l'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti appunto dall'art. 7, comma 8, 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 norma in esame, il cui contenuto risulta ancora poco approfondito sia dalla giurisprudenza contabile che dalla dottrina, consente alle amministrazioni regionali, provinciali e comunali, di rivolgere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti due diverse tipologie di richieste (deliberaz. n. 9 del 12 marzo 2007). Da un lato, possono domandare l'intervento della magistratura contabile al fine di ottenere forme di "collaborazione", non specificate dalla legge, dirette ad assicurare la regolare gestione finanziaria dell'ente ovvero l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa. Dall'altro possono richiedere pareri in materia di contabilità pubblica.

La funzione consultiva, che nei primi anni di applicazione della legge è stata la principale forma di collaborazione attivata dalle amministrazioni locali, non esaurisce, quindi, la possibilità d'intervento delle Sezioni regionali della Corte dei conti, in seguito a specifiche richieste degli enti territoriali.

Anzi, in base alla formulazione della norma non sembrerebbe neppure essere la principale forma di collaborazione, poiché nella prima parte del comma 8 dell'art. 7 è chiaramente specificato che gli enti territoriali possono domandare alle Sezioni regionali della magistratura contabile "ulteriori forme di collaborazione", con l'unico limite della finalizzazione alla regolare gestione finanziaria dell'ente ed allo svolgimento della azione amministrativa secondo i parametri dell'efficienza e dell'efficacia.

L'intensificarsi dell'uso degli strumenti collaborativi innanzi indicati richiede ulteriori approfondimenti sulla natura e sull'ambito della funzione, indirizzati al suo corretto esercizio.

In proposito va considerato che l'attribuzione della funzione consultiva alle Sezioni Regionali della Corte dei conti si situa nell'ambito dell'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge costituzionale n. 3/2001 che ha radicalmente modificato il titolo V della Costituzione.

In conseguenza della equiordinazione degli enti territoriali allo Stato (art. 114 Cost.), e della necessaria abrogazione di ogni forma di controllo amministrativo esterno sulle Regioni (art. 125 Cost.), sulle Province e sui Comuni (art. 130 Cost.), il legislatore ha inteso permettere agli enti territoriali di avvalersi della collaborazione della Corte dei conti, organo magistratuale che opera quale garante imparziale nell'interesse dello Stato-comunità (Corte cost. 12-27 gennaio 1995, n. 29),



e, dopo la riforma costituzionale, di tutti gli enti che costituiscono la Repubblica (Corte cost. 11 ottobre-9 novembre 2005, n. 417).

Le nuove attribuzioni conferite alla Corte dei conti appaiono così finalizzate ad individuare un organo neutrale che, in materia di coordinamento della finanza pubblica, interagisce tra i vari livelli di governo della Repubblica a tutela delle istanze e prerogative di ciascuno di essi in una materia, quale quella della finanza pubblica, che condiziona l'esercizio di tutte le funzioni pubbliche.

Contemporaneamente le modalità di esercizio del controllo e le ulteriori attribuzioni intestate alla Corte di conti intendono esaltare la natura collaborativa della funzione, propedeutica allo svolgimento dell'attività degli enti territoriali secondo il principio di legalità e, soprattutto, di legalità finanziaria.

In proposito questa Sezione ha più volte posto in luce che la nozione di legalità riferita all'attività della pubblica amministrazione si è andata approfondendo ed arricchendo, investendo l'esercizio del potere conferito all'amministrazione non solo al rispetto delle disposizioni normative, ma anche alla sua rispondenza ai principi di buona amministrazione canonizzati nell'art. 97 della Costituzione. Anzi, quest'ultimo aspetto del principio di legalità va assumendo sempre maggior rilievo, dal momento che la pubblica amministrazione, ed in particolar modo gli enti territoriali, assicurano ai cittadini servizi pubblici, il cui livello delimita le loro condizioni di vita. Ne consegue l'esigenza di assicurare il rispetto del principio di legalità, come sopra inteso, sia preventivamente, in sede di processo decisionale degli amministratori dell'ente, sia in sede di verifica dell'attività attraverso i controlli interni ed il controllo esterno collaborativo.

La funzione di cui al comma 8 dell'art. 7 della Legge n. 131/2003 si connota così 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 s'inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo, nell'ambito delle tematiche sulle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che pertengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno.

Alla luce delle esposte considerazioni va delimitato l'ambito di legittimazione soggettiva ed oggettiva degli enti ad attivare le forme di collaborazione.

Quanto all'individuazione dell'organo legittimato ad inoltrare le richieste di parere dei Comuni, occorre premettere che la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con documento approvato nell'adunanza del 27 aprile 2004, ha fissato principi e modalità di esercizio dell'attività consultiva, al fine di garantire l'uniformità d'indirizzo in materia, limitando l'ammissibilità delle richieste, sul piano soggettivo, agli organi rappresentativi degli enti (nel caso del Comune, il Sindaco o, nel caso di atti di normazione, il Consiglio comunale). Inoltre si è ritenuto che la mancata costituzione del Consiglio delle Autonomie Locali non costituisca elemento ostativo all'ammissibilità della richiesta, poiché l'art. 7, comma 8, della Legge n. 131/2003 usa la locuzione "di norma", non precludendo, quindi, in linea di principio, la richiesta diretta da parte degli enti.

In tal senso, questa Sezione, con deliberazione n. 1 del 4 novembre 2004, ha già precisato che "non essendo ancora costituito in Lombardia il Consiglio delle autonomie, previsto dall'art. 7 della Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, che modifica l'art. 123 della Costituzione, i Comuni possono, nel frattempo, chiedere direttamente i pareri alla Sezione regionale".



Limiti alla legittimazione oggettiva vanno invece stabiliti solo in negativo. In proposito va infatti posto in luce che la nozione di "contabilità pubblica" deve essere intesa nell'ampia accezione che emerge anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di giurisdizione della Corte dei conti, ed investe così tutte le ipotesi di spendita di denaro pubblico, oltre che tutte le materie di bilanci pubblici, di procedimenti di entrata e di spesa, di contrattualistica, che tradizionalmente e pacificamente rientrano nella nozione. D'altro canto la norma in discussione non fissa alcun limite alle richieste di altre forme di collaborazione.

In negativo, senza peraltro voler esaurire la casistica, va posta in luce l'inammissibilità di richieste interferenti con altre funzioni intestate alla Corte ed in particolare con l'attività giurisdizionale, di richieste che si risolvono in scelte gestionali di esclusiva competenza degli amministratori degli enti, di richieste che attengono a giudizi in corso, di richieste che riguardano attività già svolte, dal momento che i pareri sono propedeutici all'esercizio dei poteri intestati agli amministratori e non possono essere utilizzati per asseverare o contestare provvedimenti già adottati.

Venendo al caso di specie, la richiesta di parere è, conformemente a quanto si è detto, sottoscritta dal Sindaco del Comune di Fino Mornasco (CO).

Si ritiene sussista anche il requisito di ammissibilità oggettiva, posto che il quesito verte sull'interpretazione di disposizioni generali di tipo finanziario riguardanti la capacità, le modalità ed i limiti, facenti capo agli enti territoriali, di imposizione tributaria.

NEL MERITO

L'art. 1 del D.L. 27 maggio 2008, n. 93, convertito nella Legge 24 luglio 2008, n. 126, ha stabilito, a decorrere dall'anno 2008, l'esclusione dall'ICI dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, precisando che "per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si intende quella considerata tale ai sensi del D. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, nonché quelle ad esse assimilate dal Comune con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9 per le quali continua ad applicarsi la detrazione prevista dall'articolo 8, commi 2 e 3, del citato decreto n. 504 del 1992".

Pertanto, la norma rinvia, in primo luogo, per la definizione di abitazione principale, all'art. 8, comma 2, del D. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, il quale stabilisce che per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente - che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale - ed i suoi familiari dimorano abitualmente e che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 173, lettera b), della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, si identifica, salvo prova contraria, con quella di residenza anagrafica.

Per quanto riguarda, invece, le fattispecie degli immobili assimilati all'abitazione principale, l'art. 1, comma 1, del D.L. 27 maggio 2008, n. 93, convertito nella Legge 24 luglio 2008, n. 126 rinvia alle assimilazioni effettuate dai singoli Comuni con regolamento o delibera comunale vigenti alla data di entrata in vigore del decreto stesso.

Questa disposizione deve essere letta in combinato disposto con altre norme vigenti in materia, che con essa vanno ad interferire.

Il riferimento corre, in primo luogo, all'art. 52 del D. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che attribuisce ai Comuni la potestà di disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, negando tale potestà esclusivamente per quanto attiene all'individuazione e alla definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi, dell'aliquota massima dei singoli tributi, e dispone che, per quanto non regolamentato, si applicano le disposizioni di legge vigenti.



La disposizione contenuta nel D.L. n. 93/2008 si coordina perfettamente con il disposto dell'art. 52 del D. lgs. n. 446/1997, laddove prevede, appunto, l'esclusione dall'ICI - oltre che delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale secondo la definizione ai sensi del D. lgs. n. 504/1992 - delle unità immobiliari che i Comuni, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, abbiano inteso equiparare alle stesse.

L'unico limite, che il legislatore del 2008 pone ai Comuni per il riconoscimento dell'assimilazione, consiste nella necessità che la stessa sia stata effettuata con regolamento o delibera comunale vigenti alla data di entrata in vigore del D.L. n. 93/2008.

La norma contenuta nell'art. 1, comma 1, del D.L. n. 93/2008 deve poi coordinarsi anche con le ipotesi di assimilazione espressamente previste da alcune disposizioni di legge già vigenti in materia.

Si tratta, innanzi tutto, dell'art. 3, comma 56, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, che permette al Comune di considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata.

Si tratta, altresì, dell'art. 59, comma 1, lett. e), del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che attribuisce ai Comuni la possibilità di considerare abitazioni principali - con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta od anche della detrazione per queste previste - quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela.

Con riferimento alle disposizioni citate, è opportuno mettere in luce che si tratta di ipotesi, tipizzate dal legislatore, di assimilazione all'abitazione principale che il Comune può adottare.

Si ritiene, pertanto, che tali ipotesi non siano esaustive di tutte le assimilazioni che il Comune, in virtù del citato art. 52 del D.lgs. n. 446/1997, può effettuare con regolamento o delibera, ma piuttosto si limitino ad individuare talune fattispecie, tra quelle possibili, sulle quali richiamare l'attenzione del Comune nelle sue scelte in sede di esercizio del proprio potere regolamentare.

Infatti, qualora il legislatore del 2008 avesse inteso limitare l'esclusione dall'ICI alle sole ipotesi di assimilazione già previste e tipizzate dalla legge statale, avrebbe esplicitato tale scelta nel D.L. n. 93/2008, in difetto dovendosi ritenere valide le ipotesi di assimilazione stabilite dal Comune con regolamento o delibera comunale antecedenti alla data di entrata in vigore del decreto stesso.

Va fatta menzione, infine, dell'art. 1, comma 4ter, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito nella Legge 24 marzo 1993, n. 75, secondo cui "si considera direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata".

In sostanza si tratta dell'assimilazione ad abitazione principale degli immobili di soggetti residenti all'estero.

Tale assimilazione è stata effettuata dal legislatore del 1993 ai fini della disciplina delle detrazioni ICI, ma, essendo espressione di una più generale finalità "agevolativa", può intendersi applicabile anche alla disciplina dell'esenzione ICI in esame.

Deve, pertanto, ritenersi pienamente legittima una tale assimilazione "sussunta" dal Comune con delibera o regolamento.

Pertanto, con riferimento al quesito posto dal Comune di Fino Mornasco, alla luce delle considerazioni esposte, deve ritenersi pienamente legittima l'esenzione ICI effettuata relativamente agli immobili assimilati ad abitazione principale dal regolamento del Comune di Fino Mornasco vigente alla data di entrata in vigore del D.L. n. 93/2008, ossia le unità immobiliari locate come abitazione principale con regolare contratto e quelle possedute a titolo di proprietà o



di usufrutto da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a condizione che non risultino locate.

Conseguentemente deve ritenersi che il Comune di Fino Mornasco non debba e non possa procedere a recuperare l'ICI nei confronti dei proprietari delle unità immobiliari così assimilate.

Tali assimilazioni varranno anche per l'esenzione ICI relativa all'anno 2009 e quindi pienamente legittimo appare il regolamento già adottato dal Comune di Fino Mornasco che ha confermato anche per il 2009 le disposizioni di assimilazione relative ai fabbricati locati e a quelli di cittadini residenti all'estero.

Va, tuttavia, precisato che occorre distinguere due diversi piani di operatività della disciplina delle "assimilazioni" ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.L. n. 93/2008.

Infatti, da un lato va affermata l'ampia potestà regolamentare del Comune - nel senso anzidetto - in materia di imposizione tributaria nei confronti della propria collettività, anche per quanto riguarda l'individuazione delle fattispecie assimilate ad abitazione principale ai fine dell'esenzione ICI.

Dall'altro lato, va precisato che i rimborsi del minor gettito ICI a favore dei singoli Comuni a carico del bilancio statale - ai sensi dell'art. 1, commi 4 e ss., del D.L. n. 93/2008, convertito nella Legge n. 126/2008 - possono avvenire solo nei limiti delle fattispecie di assimilazione ad abitazione principale legislativamente previste.

Se così non fosse, l'applicazione delle nuove disposizioni in materia di rimborso ICI potrebbe portare a conseguenze aberranti, come quelle di far gravare sulla fiscalità generale le diverse scelte - più o meno ampie - operate dai Comuni in materia di esenzione ICI, e di creare ingiustificate disparità di trattamento nell'ammontare dei rimborsi statali ai diversi Comuni, con conseguenti profili di dubbia costituzionalità della normativa in materia.

Pertanto, conclusivamente si ritiene che il Comune di Fino Mornasco possa, nell'esercizio della propria potestà regolamentare in materia tributaria, individuare le fattispecie di assimilazione ad abitazione principale anche al di là delle ipotesi legislativamente previste.

E' da intendersi, tuttavia, che i rimborsi dallo Stato ai Comuni per mancato gettito ICI - come previsto dall'art. 1, commi 4 e ss., del D.L. n. 93/2008, convertito nella Legge n. 126/2008 - debbano essere limitati alle fattispecie previste legislativamente, ossia: l'art. 3, comma 56, della Legge n. 662/1996; l'art. 59, comma 1, lett. e), del D.lgs. n. 446/1997; l'art. 1, comma 1ter, del D.L. n. 16/1993, convertito nella Legge n. 75/1993.

P.Q.M.

nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.



Giornate Formative

TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA

Relatore: Cesare Cava

Del. N. 306/VSGO/2009



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Pres. Sez. Silvio AULISI	Presidente
Cons. Gianfranco BUSSETTI	Componente
Cons. Paolo SCARAMUCCI	Componente
Cons. Graziella DE CASTELLI	Componente
Ref. Alessandra SANGUIGNI	Componente
Ref. Laura D'AMBROSIO	Componente

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;

VISTO l'art.1 comma 169 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (L.F.2007);

VISTO l'art. 1 del D.L. 27 maggio 2008, n. 93, convertito nella Legge 24 luglio 2008, n. 126;

VISTO l'art. 77bis, comma 32, del D.L. 25 giugno 2008 n. 112 come inserito dall'articolo 1 della legge di conversione 6 agosto 2008, n. 133;

VISTO l'art. 2 - comma 6 e 7 - del decreto legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189;

VISTO il Regolamento (14/2000) per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti in data 16 giugno 2000 e successive modifiche;

VISTA la Convenzione del 16 giugno 2006 intercorsa tra Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Toscana, Giunta regionale e Consiglio regionale delle autonomie locali;



UDITO nella Camera di consiglio il relatore, Referendario Alessandra Sanguigni;

PREMESSO

1) che l'art. 77bis, comma 32 del D.L. n. 112 del 25.06.2008. come inserito dall'articolo 1 della legge di conversione del 6 agosto 2008, n. 133, dispone che entro il 30 aprile 2009, i comuni trasmettono al Ministero dell'Interno, e quindi alla Corte dei conti, la certificazione sul mancato gettito I.C.I. accertato per l'anno 2008

2) che la certificazione, secondo quanto successivamente statuito dall'art. 2, comma 6 del decreto legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189, deve essere sottoscritta dal responsabile dell'ufficio tributi, dal segretario comunale e dall'organo di revisione e, in base al disposto del successivo comma 7, è trasmessa alla Corte dei Conti per "la verifica della veridicità".

3) che la Sezione centrale delle autonomie - con Deliberazione n. 8/SEZAUT/2009/QMIG del 22 giugno 2009 - ha espresso l'avviso, ampiamente condiviso da questa Sezione, che le Sezioni regionali di controllo devono valutare le certificazioni rese dai Comuni con un criterio di attendibilità da esse stesse predefinito

4) che una eventuale valutazione di non attendibilità cui pervenga la Sezione regionale di controllo, ha il fine, alla luce del principio costituzionale della leale collaborazione, di esortare il comune ad una revisione della stima del mancato gettito certificato, tenendo conto dei parametri di attendibilità predefiniti dalla Sezione regionale di controllo al fine di individuare la più congrua misura del rimborso, rispetto alla perdita di gettito

5) - che tale fine costituisce "vero e proprio vincolo costituzionale", atteso che la congrua commisurazione dell'entità del rimborso con oneri a carico dello Stato è finalizzata sia alla conservazione delle condizioni di equilibrio del bilancio comunale sia a garantire l'unità economica della Repubblica.

6) che in ordine all'estensione, in via analogica, delle fattispecie di equiparazione all'abilitazione principale e conseguentemente di esonero totale dal pagamento dell'ICI ai sensi dell'art. 1, comma 2 del decreto legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, la Sezione si è espressa, in sede consultiva, con Delibera n. 142/2009PAR, alla quale si fa rinvio, affermando che per "unità immobiliari assimilate ad abitazione principale del soggetto passivo, con delibera o con regolamento comunale", debbano intendersi solo le fattispecie per le quali la legge ha dato facoltà ai Comuni di considerare specifiche situazioni assimilabili



all'abitazione principale, ai fini dell'applicazione delle disposizioni sulle riduzioni e detrazioni di cui all'art. 8 del D.Lgs. 504/1992.

CONSIDERATO

che la Sezione Centrale delle Autonomie, nella citata delibera, subordina l'attendibilità della certificazione che "esponde un dato contabile, relativo al mancato gettito ICI accertato" al sostanziale rispetto di dati consolidati relativi al gettito e/o e di altri specifici parametri (es: stima della consistenza delle unità abitative, stima della consistenza della base imponibile) tenuto conto della dinamica del tributo, sì da confermare una sostanziale concordanza con l'andamento del gettito d'imposta"

che questa Sezione ha ritenuto funzionale, alla valutazione di attendibilità delle certificazioni trasmesse, stabilire criteri e metodi della verifica di attendibilità stessa.

DELIBERA

sulla base dei dati finanziari/contabili riferiti alla serie storica 2006-2008, desunti dalla certificazione di cui all'art. 77bis, comma 32 in argomento e dai certificati di bilancio pubblicati sul sito istituzionale del Ministero dell'Interno, vengono considerate:

attendibili, in base al solo confronto dei dati finanziari del gettito in esame, le certificazioni di quei Comuni per i quali venga attestato uno scostamento (aumento o diminuzione) percentuale fra il 2008 ed il 2007, fino al 10% (con arrotondamento al 1°decimale), limite che la Sezione già da tempo considera sintomo di criticità per la tenuta degli equilibri, nello scostamento previsionale dell'entrata in un esercizio finanziario, rispetto al dato accertato nel precedente esercizio.

necessarie di approfondimento istruttorio, le certificazioni di quei Comuni per i quali venga attestato, secondo i parametri prima indicati, uno scostamento (aumento o diminuzione) percentuale, incluso fra il 10% ed il 20%.

non attendibili le certificazioni di quei Comuni per i quali venga attestato, secondo i parametri sopra indicati uno scostamento (aumento o diminuzione) di oltre il 20%.

I Comuni interessati, ove non possano dimostrare - sulla base di situazioni particolari e peculiari, che motivino adeguatamente l'anomalia - la congruità dei dati forniti, saranno tenuti alla revisione della stima del mancato gettito certificato.

I Comuni nell'espletamento degli adempimenti istruttori ad essi demandati, dovranno (anche eventualmente sulla base delle attestazioni dell'Agenzia del territorio competente, e dell'Agenzia dell'entrate), comunque fornire i seguenti dati:

- numero delle abitazioni principali e assimilate per il 2006, 2007, 2008



Giornate Formative

TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA

Relatore: Cesare Cava

- aliquota abitazione principale e assimilata per il 2006 , 2007 , 2008
- importo detrazione prima casa e assimilata per il 2006 , 2007 , 2008
- quantificazione del gettito de quo indicato al netto delle detrazioni consentite.

P.Q.M.

Nelle su estese considerazioni è l'indirizzo della Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per la Toscana, in relazione all'individuazione di parametri e criteri per la valutazione di attendibilità della certificazione del mancato gettito ICI 2008

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa dalla Segreteria al Presidente del Consiglio delle autonomie locali della Toscana e pubblicata sul sito istituzionale della Corte dei conti.

Così deciso in Firenze, nella Camera di consiglio del 16 settembre 2009.

Il Presidente
f.to Silvio AULISI

Il Relatore
f.to Alessandra Sanguigni

Depositata in Segreteria il 13 ottobre 2009.

Il Direttore di segreteria
f.to Pier Domenico Borrello



Deliberazione Corte dei Conti - sez. autonomie 12/1/2010 n. 1

Criteria per la verifica della veridicità della certificazione trasmessa dai Comuni al Ministero dell'Interno attestante il mancato gettito I.C.I.

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 e successive modificazioni;

Visto l'art. 9 della deliberazione 16 giugno 2000, n.14 delle Sezioni riunite della Corte dei Conti, recante il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, come modificato dalla deliberazione delle Sezioni riunite 3 luglio 2003 n. 2 (G.U. 16 luglio 2003 n. 163), nonché dalla deliberazione del Consiglio di Presidenza della Corte dei conti n. 229/CP/2008, del 19 giugno 2008 (pubbl. in G.U. 2 luglio 2008, n. 153);

Vista la nota prot. n. 85 in data 15 dicembre 2009, con la quale il Presidente della Corte ha convocato la Sezione delle Autonomie per l'odierna adunanza, ai fini dell'esame, tra gli altri, del seguente argomento all'o.d.g.: 1) Riesame ed integrazione dei criteri metodologici per la verifica dell'"attendibilità" della certificazione del mancato gettito accertato ICI abitazione principale.

Udito il relatore, Cons. Rinieri Ferone;

Premesso che:

Con la delibera 8/SEZAUT/2009/QMIG, sono state definite le linee interpretative delle disposizioni contenute nell'art. 2 - comma 4 - del d.l. 7 ottobre 2008, n. 154, convertito dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189, relative all'attribuzione alla Corte dei Conti del compito di "verifica della veridicità" delle certificazioni con le quali i Comuni hanno attestato il mancato gettito accertato, a titolo di ICI sulle unità immobiliari adibite ad abitazione principale, per l'esercizio 2008, in seguito all'esclusione delle stesse da tale imposta a decorrere dall'anno 2008.

Con il suddetto provvedimento è stato precisato che detta verifica deve essere intesa come diretta a valutare l'"attendibilità" del dato certificato; una qualità del dato che può essere apprezzata in base ad una preliminare valutazione di concordanza con i dati consolidati relativi al gettito ed eventualmente, di congruenza, del ripetuto dato con altri parametri, oggettivamente idonei a giustificare la quantificazione del mancato gettito.

La complessità della problematica, di cui già si dava conto nelle motivazioni della delibera 8/2009 della Sezione delle Autonomie, ha trovato - e sta trovando - riscontro nell'ambito delle regolazioni contabili previste dalla legge, sotto il profilo della consistente differenza tra mancato gettito accertato dai Comuni e mancato gettito presuntivamente stimato ai fini della quantificazione della dotazione del fondo compensativo previsto dall'art. 1 comma 4 del D.L. 93/08, tant'è che sono ancora aperte le regolazioni relative al 2008, mentre con la finanziaria 2010 è stato integrato lo stanziamento ex artt. 1-comma 4- d.l. 93/2008 e 2 -comma 8 - d.l. 154/2008, con 156 milioni di euro per il 2008 e 760 milioni per il 2009.

Nelle indicazioni metodologiche rassegnate nella ricordata delibera (Par. d), nel puntualizzare che le Sezioni regionali di controllo stabiliscono criteri e metodi della verifica di attendibilità, si è ipotizzato, ai fini delle valutazioni di concordanza, un confronto del dato certificato, relativo al mancato gettito accertato, con i dati omogenei delle pregresse serie storiche, tra cui quelle rappresentate dalle certificazioni per gettito ICI abitazione principale desunte dai certificati ai conti consuntivi dei bilanci 2006 e 2007.



Constatato che :

- Fino alla data di convocazione della presente Adunanza, in base a quanto risulta dalla banca dati del "Controllo", cinque Sezioni regionali (Campania, Toscana, Molise, Lombardia e Marche) hanno elaborato, in via generale, i criteri per definire "attendibili", o meno, le certificazioni in argomento, mentre altre Sezioni regionali si sono pronunciate su singoli certificati oppure hanno avviato specifiche istruttorie.

- Le scelte metodologiche finora operate sono conformi nel seguire il criterio della gradualità dell'approccio alla valutazione di attendibilità, secondo le indicazioni della delibera n.8/2009, per cui, preliminarmente, si valuta la sostanziale concordanza tra i dati del mancato gettito certificato ed i dati consolidati relativi al gettito e, solo all'emergere di significative incongruenze, si prospettano ulteriori attività istruttorie, previa individuazione di altri parametri valutativi.

- Le scelte differiscono, invece, nell'individuare i criteri da utilizzare per ritenere il dato certificato discordante, o meno, dalle quantificazioni ipotizzabili in base ai dati consolidati.

- Al riguardo si evidenziano due opzioni: la prima, tende a quantificare, in linea generale, una soglia, espressa in termini percentualizzati, entro la quale deve iscriversi lo scostamento tra dato certificato e dati di riferimento delle serie storiche consolidate, per ritenere attendibile il dato ed oltre la quale, invece, si impone un supplemento istruttorio (Lombardia, Campania e Toscana) oppure, oltre certi limiti, va ritenuta, inattendibile la certificazione. (Toscana).

La seconda che non procede alla individuazione di soglie, ma valuta direttamente la concordanza del dato certificato (Molise e Marche).

Atteso che :

Le differenti metodologie, tutte potenzialmente efficaci per le finalità di stima dell'attendibilità e non di verifica di esattezza computistica, suggeriscono, comunque, di individuare la possibile ottimizzazione della loro convergenza, tenuto conto che un criterio omogeneo risponde meglio alle esigenze di uniforme tutela dei fondamentali interessi sottesi alla finalità della verifica, come indicati nella delibera 8/2009.

A ragione della marcata divergenza, osservata in molti casi, tra i dati certificati, concernenti il mancato gettito accertato per il 2008 e il gettito ICI "abitazione principale" quale accertato per gli esercizi 2006 e 2007, la Sezione si è soffermata a valutare, quale utile criterio di verifica di attendibilità del mancato gettito accertato, quello che suggerisce la preliminare definizione di una "linea di concordanza" tra i dati consolidati ed i dati da verificare, tracciata sulla base della maggiore disaggregazione possibile dei dati storici (abitazione principale, altri fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli) ed evidenziando le variazioni percentuali intervenute tra ICI globale 2006 e 2007, nonché tra i sottoaggregati.

L'osservazione del gettito ICI e della sua dinamica nelle sue varie componenti, consente di definire un quadro di compatibilità delle variazioni attendibili (nuovi insediamenti abitativi, modifiche nel titolo del possesso di un'abitazione, effetti del mercato immobiliare) che influenzano il processo di quantificazione del gettito, così come di apprezzare un arco medio di oscillazione dei valori, rispetto ai quali parametrare l'entità del mancato gettito accertato per il 2008. Aspetti, questi, che, invece, in certa misura sfuggono con il criterio delle soglie generali, perché la soglia ingloba ogni variabile, rendendo irrilevanti i fatti specifici che determinano lo scostamento dal livello di attendibilità, fatti che possono essere senz'altro diversi da Comune a Comune ed avere diversa matrice, anche in dipendenza della vocazione socio-economica del comune.

Tuttavia, una più compiuta ed avvertita riflessione può farsi solo all'esito di più ampi risultati sulle verifiche in argomento condotte dalle Sezioni Regionali di controllo, per cui appare opportuno attendere che le medesime Sezioni, in numero più consistente di quelle che si sono finora



pronunciate, facciano conoscere le valutazioni maturate nell'esercizio delle attribuzioni in argomento; ricognizione a cui provvederà il Coordinamento di questa Sezione.

Oltre agli aspetti fin qui trattati appare altresì utile integrare gli orientamenti interpretativi compendati nella, più volte, richiamata delibera 8/2009, puntualizzando che la verifica di "attendibilità", qualunque sia il metodo di valutazione seguito, deve esitare in una specifica pronuncia riferita ai "certificati" individualmente considerati, non potendo ritenersi assorbita nella indicazione di un criterio di verifica.

P.Q.M.

Nelle esposte considerazioni si compendia il provvisorio riesame dei criteri metodologici per la verifica dell'"attendibilità" della certificazione del mancato gettito accertato ICI "abitazione principale" per il 2008, rinviando ad una successiva Adunanza, da tenersi entro breve termine, ogni definitiva valutazione delle scelte metodologiche operate, ai fini dell'individuazione di un criterio che assicuri la migliore omogeneità delle determinazioni in materia, incidenti su rilevanti interessi concernenti la finanza degli enti locali.



CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

Indagine conoscitiva sulla finanza locale
(V Commissione Bilancio Camera dei Deputati)
- 20 gennaio 2010 -
Estratto

Premessa

I temi trattati nello schema introduttivo dell'indagine conoscitiva sono numerosi e di grande rilievo. Nella memoria depositata abbiamo raccolto i principali risultati delle analisi svolte di recente dalla Corte. Come è noto la Corte riferisce periodicamente sugli andamenti e sulle problematiche relative alla finanza locale sia nei referti annuali resi al Parlamento (nel referto sugli enti locali e nella parte dedicata agli andamenti della finanza pubblica della relazione sul rendiconto generale dello Stato) sia, ove si prevedano interventi normativi riguardanti questi enti, nel corso delle audizioni sulle manovre finanziarie o nelle note trimestrali sulle leggi di spesa. Si tratta di lavori che si basano sui dati relativi alle gestioni trasmessi dagli enti e sugli esiti delle analisi svolte attraverso le Sezioni regionali della Corte che, come si precisa più avanti, sono oggi impegnate in un delicato lavoro di controllo a livello decentrato. La base informativa della Corte è naturalmente a disposizione del Parlamento per gli approfondimenti che si riterranno necessari. In questa breve esposizione ci si limita, quindi, a richiamare i dati più recenti che permettono di aggiornare il quadro tendenziale della finanza locale. Ci si sofferma poi sulle principali questioni, attinenti ai temi dell'indagine, che emergono sia dall'esame dei conti sia dall'attività di controllo esercitata attraverso le Sezioni regionali, con un sintetico cenno ai profili evolutivi della normativa di riferimento.

La finanza locale nel 2008: i risultati di contabilità nazionale

L'esame dei risultati delle gestioni economiche e finanziarie degli enti locali evidenzia, negli ultimi esercizi, un netto miglioramento del contributo da questi offerto al riequilibrio della finanza pubblica; miglioramento che si accompagna tuttavia al confermarsi di vecchi squilibri e all'emergere di crescenti criticità.

Nel biennio 2007-2008 - l'ultimo per il quale si dispone di dati di consuntivo - il disavanzo delle Amministrazioni locali, secondo la definizione di contabilità nazionale, è stato contenuto in entrambi gli anni nello 0,2% del Pil (se misurato al netto di una operazione rilevante ma meramente contabile che ha riguardato la riclassificazione di Equitalia)¹. Il risultato appare nettamente più favorevole di quanto previsto nei documenti programmatici. Esso è, tuttavia, derivato da tendenze di fondo della spesa e delle entrate non prive di connotazioni negative.

Perdura, infatti, la dinamica sostenuta delle spese correnti al netto degli interessi (nel 2008, in particolare, connessa agli effetti di importanti rinnovi contrattuali) e, per converso, la flessione, ormai cronica, delle spese per investimenti. Sul fronte delle entrate, il rallentamento delle imposte indirette, determinato dagli sgravi e dalle esenzioni approvate dal Parlamento (IRAP e ICI), è solo in parte compensato dal gettito, ancora in aumento, (nel biennio 2007-2008) delle addizionali sulle imposte dirette. Aumentano, di conseguenza, in misura notevole i trasferimenti pubblici.

Le uscite complessive sono passate dal 15,1 al 15,6% del Pil, con una netta accelerazione: la variazione è stata del 4,9% contro una flessione dello 0,7% dell'anno precedente (+1,2% se si



sottraggono dai trasferimenti correnti le somme relative ad Equitalia). Sono le spese correnti al netto degli interessi a segnare l'incremento maggiore (+6,4%): nel 2007 erano cresciute dell'1% (del 4,7% nel 2006). L'aumento delle spese finali (+6,8%) è da ricondurre ai rinnovi contrattuali sottoscritti nell'esercizio (e ai conseguenti arretrati), che comportano una crescita dei redditi da lavoro dipendente dell'8,6%, e alle spese per consumi intermedi ed altre spese finali cresciute, rispettivamente, del 7,4 e del 12,0% (erano variate del +5,6 e -0,1 nel 2007). Sostanzialmente stabile è risultata, invece, la spesa per interessi.

Solo parziale compensazione ha offerto l'andamento della spesa in conto capitale, ridottasi nel complesso del 2,4% (-1,2 nel 2007). Sono gli investimenti fissi lordi a contrarsi per il secondo anno consecutivo (-2,6% contro il -1,6% del 2007).

Le entrate totali sono cresciute al 15,4% del Pil, dal 15,3% del 2007 (14,9 al netto dei maggiori trasferimenti legati a Equitalia). Quelle tributarie si sono ridotte rispetto al 2007: gli sgravi in materia di IRAP e le esenzioni dall'ICI sono alla base della flessione registrata nel gettito delle imposte indirette, ridottesi del 6,2%. Flessione non compensata dal nuovo aumento (anche se inferiore a quello del 2007) delle imposte dirette (+10,4%), con l'addizionale regionale e quella comunale che crescono, rispettivamente, del 10,6% e del 21,6%. Un aumento quello del 2008, frutto degli incrementi di aliquota deliberati nel precedente esercizio e che determinano, a ragione delle modalità di versamento, una variazione del gettito con un anno di ritardo (l'aliquota media dell'addizionale comunale è aumentata da 0,26 a 0,4 nel 2007). Particolarmente forte è risultato l'incremento dei trasferimenti pubblici correnti, cresciuti nell'anno del 12,3% (+19,5% se si escludono dal 2007 i maggiori trasferimenti a Equitalia), anche in relazione alla compensazione degli effetti degli sgravi fiscali e delle esenzioni previsti per IRAP e ICI.

1 Tale riclassificazione ha comportato, in particolare, due modifiche ai risultati degli ultimi anni: l'inclusione tra "i trasferimenti ad enti pubblici" del conto delle amministrazioni locali per il 2006 di un maggior trasferimento alle amministrazioni centrali per 4,8 miliardi (quale anticipo erogato dalla società allo Stato sulle riscossioni 2007) e maggiori trasferimenti dalle amministrazioni centrali a Equitalia per 4,5 miliardi nel 2007, a chiusura dell'operazione di anticipo (previsto a partire dal 1999) di cui la finanziaria per il 2008 ha disposto la abolizione.

Se si scompone il dato aggregato per meglio valutare i comportamenti dei diversi centri di spesa (Regioni, Province e Comuni), si osserva che le amministrazioni comunali hanno ottenuto, nel complesso, i risultati migliori in termini di saldi, ma a fronte di una accentuazione delle modalità negative alla base del miglioramento. Il dimezzamento (rispetto al 2007) del disavanzo dei Comuni è, infatti, da imputare ad una crescita molto sostenuta delle entrate complessive, in presenza di una forte accelerazione della spesa corrente e della caduta della spesa in conto capitale.

Andamenti meno positivi si riscontrano nei conti delle Province, per le quali il disavanzo risulta in aumento rispetto al 2007.

Ancora una volta si possono rilevare le distorsioni indotte dall'esigenza di rispettare i vincoli imposti dal Patto di stabilità interno: l'obiettivo, infatti, nella generalità dei casi viene centrato, ma con correzioni non soddisfacenti delle tendenze strutturali della spesa.

I Comuni hanno dimezzato il disavanzo, passando da 2,3 miliardi a 1,1 (dal -0,2 al -0,1% del Pil).

Nel 2008 la spesa è cresciuta ad un tasso del 4% (+3,3 % nel 2007), a fronte di entrate complessive in aumento di oltre il 6%.

La crescita della spesa è dovuta ad una forte accelerazione della spesa corrente (+7,9%), in parte compensata da una flessione della spesa in conto capitale (-6%). L'aumento della spesa è da



ricondurre, in primo luogo, all'incidenza sull'esercizio dei rinnovi dei contratti di lavoro del comparto degli enti locali, ma si è esteso a pressochè tutte le principali voci di spesa corrente (acquisti di beni e servizi +6,4%; consumi intermedi +7,5%). E' continuata a crescere, anche se a ritmi più contenuti del 2007, la spesa per interessi (+7% contro il +23,6% del 2007).

Nella spesa in conto capitale tornano a ridursi, dopo la crescita dell'ultimo anno, gli investimenti fissi lordi (-4,2%), ma sono soprattutto gli andamenti riscontrati nei contributi agli investimenti e nei trasferimenti alle imprese (rispettivamente ridottisi del 18,3% e del 13,7 per cento) a incidere sul risultato complessivo.

La crescita delle entrate è stata trainata dagli aumenti dei trasferimenti correnti da enti pubblici, cresciuti nell'anno di oltre il 35%. Una variazione alimentata, principalmente, dalla compensazione operata a copertura delle minori imposte indirette dovute alle misure di esenzione dall'ICI disposte nell'esercizio. Il gettito ICI si è ridotto di oltre 2,8 miliardi, mentre rimane costante l'andamento delle altre imposte indirette. Continua ad aumentare il contributo delle imposte dirette (+10,6%), a ragione del maturare degli incrementi di aliquote dell'addizionale all'IRPEF disposti nel precedente esercizio.

Per le Province, la spesa complessiva è aumentata nell'anno del 3%, a fronte di una sostanziale invarianza delle entrate complessive (+0,2%).

Anche per questi enti, la crescita è legata esclusivamente alla spesa corrente (+6,6%) trainata dall'aumento di quella per consumi finali, sia nella componente dei redditi da lavoro, a seguito dei rinnovi contrattuali, (+7,1%), sia nei consumi intermedi ed altre spese finali (rispettivamente +5,6 e +6,9%). Si conferma per le Province una crescita della spesa per interessi (+12%), che si aggiunge al già consistente aumento registrato nel 2007 (+36,2%).

Si fa più netta la riduzione della spesa in conto capitale (-7,4% contro il -4,2 del 2007). Una flessione che si concentra soprattutto negli investimenti fissi lordi, ridotti di poco meno del 9%.

Di limitato rilievo la variazione delle entrate, sia correnti (+0,1%) che in conto capitale (+0,8%). La flessione delle imposte indirette (-1,5%) e dei trasferimenti (-2,2%) è compensata da un aumento delle altre entrate correnti. I contributi agli investimenti sono cresciuti nell'anno del 2,8%, a fronte di una flessione degli altri trasferimenti in conto capitale. Anche nel 2008 il risultato complessivo presenta un disavanzo in crescita rispetto al precedente esercizio.

Le analisi della Corte sui rendiconti di Comuni e Province (banca dati Sirtel)

I risultati emergenti dalle analisi condotte dalla Corte sui rendiconti delle amministrazioni comunali e provinciali di recente acquisiti nella banca dati SIRTEL (e che verranno compendati in un referto in corso di approvazione) offrono un quadro in parte diverso da quello della contabilità nazionale basato sull'andamento della gestione finanziaria di competenza.

La situazione che si trae dai consuntivi 2008 è indicativa del rallentamento del percorso di riequilibrio della finanza degli Enti locali.

Il saldo tra entrate e spese correnti di competenza fa emergere, sia nelle Province che nei Comuni, la riduzione della situazione di avanzo.

Il dato negativo, in forte peggioramento, del saldo economico finanziario corrente conferma per i Comuni l'incapacità di finanziare con le sole entrate correnti, oltre che le correlate spese, la quota capitale dei prestiti in scadenza. Questa tendenza, presente in tutte le aree geografiche, con l'eccezione per il sud-isole, assume i valori più significativi per gli enti dell'area del nord ovest.

Anche i differenziali di competenza dell'esercizio 2008 (saldo tra entrate finali e spese finali - al netto di "riscossione e concessione di crediti") risultano in complessivo peggioramento, per effetto della sfavorevole gestione di parte corrente. Tale tendenza, riscontrata a livello nazionale, è



confermata in modo pressoché uniforme in tutte le aree geografiche del paese sia per i Comuni che per le Province. Nella gestione di parte capitale riprende vigore la quota di indebitamento.

A fronte del risultato finanziario di gestione di segno negativo, e in peggioramento, il dato dell'avanzo di amministrazione risulta invece sostanzialmente positivo, ma con un andamento leggermente decrescente della parte disponibile, che è quella che potrebbe sostenere nuove decisioni di spesa. I risultati di gestione, non positivi, confliggono con quelli di amministrazione, che traggono vantaggio dai discutibili criteri di rettifica e di conservazione in bilancio dei residui attivi. Ad avviso della Corte, un maggior rigore nella contabilizzazione di tali poste attive migliorerebbe l'attendibilità dei bilanci e limiterebbe la riscontrata incoerenza. Pari attenzione dovrebbe essere riservata anche alle regole per il ricorso a nuovo indebitamento, in quanto la sola parametrizzazione alle mere entrate correnti non offre sufficienti garanzie di sostenibilità.

Scendendo ad un'analisi delle diverse componenti, si osserva che, sul fronte delle entrate correnti, sia per le Province che per i Comuni, gli accertamenti di competenza risultano ancora in crescita, anche se in misura ridotta rispetto al biennio precedente. Per entrambe le categorie di enti le entrate tributarie flettono dopo anni di espansione. Un'inversione di tendenza, quella appena descritta, che si apprezza con più evidenza per il dato dei Comuni.

Nei Comuni gli accertamenti del complesso delle entrate correnti crescono del 2,3% e nelle Province del 2,5%. Per quanto riguarda la cassa, mentre nei Comuni le riscossioni risultano ancora in limitato aumento (1,5%), nelle Province nel 2008 le riscossioni si riducono di 5,7 punti percentuali.

Sia nelle Province che nei Comuni l'andamento di competenza risulta sostenuto dai trasferimenti e dalle entrate extratributarie, con un calo del livello di autonomia finanziaria lieve nelle Province, ma ben più sostenuto nei Comuni.

Nelle Province l'aumento dei trasferimenti riguarda in particolare quelli da altri enti del settore pubblico e quelli comunitari, mentre sono in calo i trasferimenti dallo Stato. Per tali enti il calo degli accertamenti delle entrate tributarie riguarda la categoria delle imposte e non quella delle tasse; infatti, tra le principali voci di entrata è l'imposta provinciale sulle formalità di trascrizione che riporta il maggiore decremento (-6,2%).

Nelle Province le maggiori differenze tra gli accertamenti e le riscossioni riguardano i trasferimenti per i quali si registrano rallentamenti nell'acquisizione delle risorse. Ai fini del rispetto del patto di stabilità interno nel 2008 per i trasferimenti dello Stato e delle regioni poteva essere considerato come accertato il dato comunicato dall'amministrazione erogante.

L'andamento delle entrate tributarie nei Comuni si manifesta in calo deciso, perdendo rilievo il ruolo trainante dei tributi propri, in quanto il gettito dell'ICI, a seguito della esclusione delle abitazioni principali, flette drasticamente.

Nel 2007 l'ICI aveva presentato un incremento notevole delle riscossioni, risentendo anche della maggiore fluidità delle procedure di incasso. La reintroduzione (art. 1, comma 7 D.L. 93/08) del blocco della leva fiscale e l'esclusione dall'imposta delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale, hanno determinato un'inversione della direzione di sviluppo delle entrate tributarie. La rilevanza della perdita di gettito ICI (-23,3 % di accertato in conto competenza, -26,4% di riscosso) influisce negativamente sull'andamento della categoria delle imposte.



Il segno negativo negli accertamenti e nelle riscossioni del titolo I connota i dati di tutti gli ambiti regionali, senza alcuna eccezione, ferma restando la diversificazione della misura della perdita, particolarmente elevata nelle aree del Nord.

L'addizionale all'Irpef è invece in crescita del 12,5%, valore questo ben distante da quello registrato per cassa (oltre il 70%): lo scostamento evidentemente è dovuto a riscossioni relative a periodi pregressi. Negli ultimi esercizi aveva, infatti, ripreso ad operare la facoltà di inasprire le aliquote dell'addizionale all'Irpef e gli effetti più evidenti sulle riscossioni si sono dimostrati nel corso del 2008.

La flessione di competenza delle entrate tributarie comunali trova riscontro in un aumento dei trasferimenti, dovuto in particolare alle compensazioni per la perdita di gettito ICI. Tale situazione, che ha comportato una flessione del livello di autonomia tributaria, dovrebbe essere superata con l'attuazione del federalismo fiscale.

Nell'esercizio 2008, a causa della perdita di gettito dell'ICI, il titolo I è passato dal 44,9% al 38,9%, dell'entrata corrente; hanno invece, acquistato peso i trasferimenti, con un incremento della quota al 37,9%.

Nella valutazione del dato relativo ai trasferimenti per l'anno 2008 e, segnatamente, di quelli dallo Stato, che hanno avuto un peso determinante nel segnalato incremento, è opportuno considerare che ad una sostanziale invarianza del contributo ordinario (che anzi ha subito alcune decurtazioni, quali la quota stimata dei risparmi sui "costi della politica"), così come del contributo consolidato e perequativo (ove spettante), fa riscontro un elevato incremento degli altri contributi di carattere generale, per effetto dei trasferimenti compensativi dei minori introiti ICI "abitazione principale".

Sul fronte della spesa corrente si rileva un aumento degli impegni, che nei Comuni (+3,8%) risulta più elevato rispetto a quello delle Province (+3,4%). Va notato che, sul piano strutturale, i bilanci degli enti locali subiscono un ulteriore "irrigidimento" in ragione del fatto che gli incrementi di spesa che presentano maggiore consistenza riguardano le spese per il personale e la prestazione di servizi, e cioè voci che rappresentano nei Comuni circa il 75% e nelle Province oltre il 66% della spesa corrente.

Nei Comuni tra le componenti della spesa corrente quella per il personale risulta in crescita del 2,6% per via degli effetti provocati dal rinnovo contrattuale. Più spinto è l'incremento della spesa per prestazioni di servizi (5,4%), interessi passivi (6,0%) e trasferimenti correnti (3,0%). Nelle Province i più significative spese in crescita sono quelle per la prestazione di servizi (6,5%) e per interessi passivi (7,7%); la spesa per il personale aumenta del 2,1%.

I dati della spesa corrente *pro capite* dei Comuni nel 2008, oscillano nei vari ambiti regionali (a fronte di una media nazionale pari a euro 855,8), tra i minimi della Puglia (626,7) e dell'Abruzzo (714) ed i massimi del Trentino (1.257,6) e della Liguria (1.131,0).

Un significativo dato di sintesi della cennata disomogeneità si coglie nella diversa incidenza *procapite* della spesa per funzione, dove gli scostamenti dal dato nazionale, sia per le Province che per i Comuni, definiscono una "forbice" di ampio spettro, sia nei parametri generali, quale il valore pro-capite della stessa spesa, sia in quelli relativi a singole funzioni.

Mentre il livello degli impegni correnti risulta in crescita al di sopra dell'andamento del PIL nominale, la spesa per investimenti (al netto delle concessioni di crediti e anticipazioni) nei



Comuni risulta in moderato sviluppo. Ben diversa è la situazione delle Province, nelle quali gli impegni per investimenti crescono in modo deciso.

Sul fronte delle entrate in conto capitale cresce la quota delle entrate da indebitamento, mentre si riduce l'apporto di quelle da trasferimento e dismissioni.

L'aumento degli accertamenti per accensioni di prestiti si osserva in particolare nei Comuni (32,0%) ed in maniera meno eclatante nelle Province (23,9%). Le entrate del titolo IV (autofinanziamento), che nel precedente esercizio avevano sostenuto gli investimenti locali, compensando gli effetti di un minore ricorso all'indebitamento, nel 2008 crescono limitatamente nelle Province e flettono nei Comuni. Le emissioni di prestiti obbligazionari riprendono a crescere specialmente nei Comuni del nord ovest.

La ripresa del ricorso a nuovo indebitamento si verifica contestualmente a segnali di sviluppo delle iniziative di investimenti diretti che nelle Province assumono una dimensione rilevante. Le difficoltà nell'erogazione della spesa di investimento connesse anche alla disciplina del patto, determinano, dunque, un netto scostamento tra impegni (in crescita) e pagamenti per investimenti (in calo). Vigendo le attuali limitazioni, la forbice tra impegni e pagamenti è tendenzialmente destinata a permanere.

Sul fronte della spesa infatti si assiste nelle Province ad una ripresa (22,59%) degli impegni per l'acquisizione di beni immobili che costituiscono la maggior quota degli investimenti diretti, inoltre risultano in crescita spinta le partecipazioni azionarie. Nei Comuni invece la crescita degli investimenti risulta ridotta (1,03%) e l'acquisizione di beni immobili cresce del 2,83%. La situazione dei Comuni mette in evidenza maggiori differenze tra il comparto della spesa corrente, che risulta in crescita di competenza, e l'andamento della gestione degli investimenti, nella quale si riscontra un moderato sviluppo delle poste relative alla realizzazione di opere.

L'analisi quella fin qui tratteggiata spinge quindi a guardare con maggiore attenzione (e preoccupazione) alle tendenze della finanza locale, soprattutto in coincidenza con la impegnativa fase di attuazione del federalismo, in cui il processo di decentramento della spesa sarà completato da una maggiore autonomia fiscale.



Giornate Formative

TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA

Relatore: Cesare Cava

Ministero Interno

Comunicato del 19 novembre 2009

Di seguito al [comunicato del 24 settembre 2009](#) concernente il rimborso ICI da abitazione principale si rendono noti:

- la rideterminazione [delle spettanze anno 2008](#), sulla base [dell'Intesa siglata il 3 giugno scorso in sede di Conferenza stato città ed autonomie locali](#), con riferimento allo stanziamento di 2.864 milioni di euro.
- la [spettanza dell'anno 2009](#) sulla base dello stanziamento a disposizione che per il 2009, è di euro 2.604 milioni.

Nelle spettanze del 2008 e del 2009 sono state conteggiate anche le somme a titolo di premialità per i comuni con popolazione inferiore o pari a 5.000 abitanti secondo la previsione di cui all'articolo 2 del decreto del Ministro dell'Interno del 23 agosto 2008.

L'importo complessivo delle attestazioni presentate dai comuni e prese in considerazione ai fini del calcolo delle spettanze del 2008 e del 2009, sulla base di quanto concordato in sede di [Conferenza Stato città ed autonomie locali in data 24 settembre 2009](#), ammonta a poco meno di 3.365 milioni di euro.



IFEL
Rimborso ICI prima casa
Chiarimenti
20 novembre 2009

Il comunicato del 19 novembre u.s. del Ministero dell'Interno, rende note le spettanze dovute ai Comuni relative al rimborso del mancato gettito ICI abitazione principale per gli anni 2008 e 2009.

Al riguardo, essendo pervenute a questo Istituto numerose richieste di chiarimento da parte dei Comuni, si rende opportuno fornire i seguenti chiarimenti.

La legge finanziaria per l'anno 2008 dispose l'esenzione parziale del pagamento dell'ICI prima casa, prevedendo il rimborso attraverso apposita certificazione approvata con DM 15 febbraio 2008, contenente dati relativi all'ultimo anno disponibile, il 2007. Successivamente il decreto legge n.93/2008 ha previsto l'esenzione totale dal pagamento dell'ICI per l'abitazione principale, ampliando la base imponibile esentata, in considerazione dei criteri di efficienza della riscossione, rispetto del Patto di stabilità nel 2007 e tutela dei piccoli comuni; contestualmente era previsto un rimborso da erogare ai Comuni per colmare la perdita derivante dall'abolizione dell'imposta.

Al fine di evitare problemi di cassa ai Comuni, con il decreto ministeriale 19 giugno 2008, si è stabilito che a titolo di anticipazione veniva erogato un rimborso pari al 50% di quanto certificato ai sensi del DM 15 febbraio 2008.

Poi il decreto legge n.112/08, convertito dalla legge 133 del 2008, ha disposto che il mancato gettito ICI derivante dall'applicazione del DL 93 del 2008 venisse attestato dai Comuni attraverso apposita certificazione da prodursi entro il 30 aprile 2009; il relativo modello è stato approvato con il DM 1 aprile 2009.

Inoltre l'Anci ha sempre sostenuto la insufficienza dell'entità del fondo destinato al rimborso che a legislazione vigente ammonta a 2 miliardi e 604 milioni dall'anno 2009, e a 2 miliardi e 864 milioni per l'anno 2008. Quindi i presupposti giuridici, in particolare la base imponibile esentata e l'entità delle risorse disponibili sono i fattori che incidono sul calcolo delle singole spettanze.

Le spettanze pubblicate il 19 novembre u.s.:

1. La **rideterminazione dell'anno 2008** è stata effettuata in base alle certificazioni presentate dai Comuni ad aprile 2009 relative al mancato gettito 2008. Ciò in quanto gli acconti sono stati quantificati in riferimento alla certificazione 2008, che conteneva a fini indicativi il gettito ICI abitazione principale 2007. Ovviamente rimane scoperta la differenza tra la certificazione e la spettanza, che dovrà essere colmata nel più breve tempo possibile. Infatti in tutte le sedi istituzionali l'Anci ha fatto presente che lo stanziamento è insufficiente rispetto alla perdita effettivamente subita dai Comuni (che tutte le fonti istituzionali riconoscono nella somma di almeno 3 miliardi e 400 milioni di euro).

2. La **spettanza dell'anno 2009** rispetto a quella del 2008 risulta più bassa perché lo stanziamento disponibile ammonta a 2.604 milioni di euro.

Si ricorda infine che il suddetto trasferimento non può considerarsi definitivo, in quanto i principi contenuti nelle norme di riferimento e gli impegni governativi hanno sempre garantito il totale ristoro delle perdite conseguenti all'esenzione del pagamento dell'ICI sull'abitazione principale. Ciò significa che può essere mantenuta a titolo di residuo attivo la differenza tra quanto accertato e certificato nel citato DM 1 aprile 2009 e quanto comunicato dal Ministero dell'Interno a titolo di attribuzione.



La Circolare Ifel sulle novità 2010

Data pubblicazione 25/01/2010

Pubblichiamo la circolare informativa Ifel sulle novità 2010 in materia di entrate dei comuni

Premessa

Con decreto del ministero dell'Interno del 17 dicembre 2009 pubblicato su «Gazzetta Ufficiale» n. 301 del 29 dicembre 2009, su richiesta dell'Anci il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2010, da parte degli enti locali, è differito al 30 aprile 2010.

Con la presente circolare si vogliono fornire suggerimenti utili per costruire e gestire il bilancio preventivo 2010 in pareggio e in linea con i vincoli del Patto di stabilità interno per il 2010-2011.

La nota è suddivisa in macrotemi per consentire un più agevole inquadramento delle disposizioni legislative vigenti in materia di entrate proprie e trasferite di interesse dei comuni succedutesi nel triennio 2007-2009 e che proiettano inevitabilmente effetti anche sulla gestione dei bilanci futuri.

Blocco leva fiscale

Il decreto legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito con modifiche in legge n. 126/2008, oltre a disporre l'ormai nota esenzione dal pagamento dell'Ici per l'abitazione principale e di cui tratteremo unicamente per quanto riguarda la modalità di rimborso, toglie agli enti locali - articolo 1 comma 7 - la possibilità di agire sulla leva fiscale fino all'attuarsi delle norme del federalismo fiscale. Tale blocco viene confermato dall'articolo 77-bis, comma 30 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modifiche in legge n. 133/2008 fino all'anno 2011.

I comuni possono modificare in ogni momento i regolamenti al fine di adeguarli a sopravvenute esigenze senza però mai aumentare il prelievo fiscale sui propri contribuenti. Restano escluse da tale provvedimento le tariffe per lo smaltimento dei rifiuti e i canoni. Si rende dunque indispensabile individuare e utilizzare altre politiche per cercare di incrementare le entrate e contenere le spese. Di seguito si riportano alcune linee di azione che potrebbero essere applicate:

- incrementare la lotta all'evasione di tutti i tributi comunali (Ici, Tarsu, Tosap ...) inserendo tali obiettivi nel Programma esecutivo di gestione (Peg) del servizio tributi. Al proposito si ricorda la convenzione e tra agenzia delle Entrate, Anci e Ifel per il contrasto all'evasione fiscale. In attuazione di quanto previsto dall'articolo 1, comma 1, della legge 248/2005, il 13 novembre 2009, è stata sottoscritta una convenzione con cui i comuni possono fornire le informazioni finalizzate a contrastare l'evasione ai tributi erariali. Ai comuni verrà riconosciuto il 30% delle somme riscosse sulla base di queste segnalazioni. Questa convenzione prevede anche corsi di formazione per gli addetti agli uffici tributi dei comuni aderenti. Anche a livello delle singole agenzie regionali delle Entrate sono state sottoscritte convenzioni specifiche. Si ritiene molto opportuno che i comuni dedichino risorse umane e impegno su questa specifica problematica; ne potrebbero derivare entrate consistenti;
- i tributi Tosap e imposta sulla pubblicità possono essere trasformati in canoni di concessione ai sensi degli articoli 62 e 63 del Dlgs n. 446/1997; in questo modo l'ente è libero di adottare il valore del canone che ritiene congruo incrementando di fatto le entrate;
- incrementare gli spazi dedicati alla pubblicità (anche in questo caso l'obiettivo deve essere inserito nel Peg);
- con delibera di giunta si possono incrementare i valori di riferimento dell'Ici per le aree edificabili;



- i tributi Tarsu e Tia non sono soggetti al blocco delle aliquote. In proposito si suggerisce di tenere conto di quanto stabilito dalla Legge finanziaria per l'anno 2005 (comma 340): per gli immobili censiti nel catasto fabbricati, la superficie per l'applicazione della Rsu, non potrà essere inferiore all'80% di quella catastale. Questa norma vale anche per la Tia. Per gli immobili già denunciati i comuni potranno modificare la superficie d'ufficio, dandone comunicazione agli interessati;
- incrementare il corrispettivo delle concessioni cimiteriali. Molto spesso il corrispettivo fatto pagare non corrisponde al reale costo sostenuto dal comune per realizzare i loculi; sarebbe opportuno, con delibera di giunta, stabilire che questi canoni di concessione vengono automaticamente incrementati, di anno in anno.
- aumentare la copertura dei servizi a domanda individuale;
- verificare la possibilità di incrementare il gettito degli oneri di urbanizzazione, appurando se il valore delle tariffe fissate dalle delibere regionali consentano margini di adeguamento da adottarsi con delibere da parte dei comuni.

Rimborsi per esenzione pagamento imposta comunale sugli immobili adibiti ad abitazione principale

Il decreto legge n. 93/2008 prevedeva una copertura di 2.604 milioni di euro per l'esenzione dal pagamento dell'imposta comunale sull'abitazione principale e sue assimilate. L'Anci, presentando una stima prudenziale pari a 3.300 milioni di euro, ha immediatamente sostenuto l'insufficienza del fondo. Tale contestazione, presentata presso tutte le sedi istituzionali, è stata confermata anche dal dato ultimo delle certificazioni comunali 2009 pari a 3.364 milioni di euro; numeri confermati e ritenuti attendibili anche dalle elaborazioni del ministero dell'Economia e delle finanze. Infatti, nella legge 23 dicembre 2009, n. 191 (Legge finanziaria per l'anno 2010), al comma 127 dell'articolo 2, il fondo di copertura originario è stato integrato, a decorrere dal 2009, di 760 milioni di euro. Rimane aperto l'anno 2008 che, con una integrazione ulteriore di soli 156 milioni di euro, registra ancora una differenza tra trasferimenti compensativi e gettito certificato pari a 344 milioni di euro. A seguito di ciò, nella predisposizione del bilancio di previsione 2010 la somma da indicare per il contributo compensativo per minori introiti dell'Ici abitazione principale deve essere pari almeno a quanto certificato dal comune ai sensi del decreto ministeriale 1° aprile 2009.

L'Associazione continuerà a chiedere presso tutte le sedi istituzionali la copertura integrale del minore gettito Ici anche per l'anno 2008.

Inoltre, nel caso in cui non venga data immediata attuazione all'autonomia tributaria dei comuni, come previsto dalla delega sul federalismo fiscale, l'Anci chiederà l'adeguamento del fondo di copertura alla dinamicità dell'imposta abolita.

Si ricorda che i trasferimenti ministeriali seguono le naturali scadenze dell'Ici ai sensi dell'articolo 10 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

Rimborsi per perdita di gettito Ici sui fabbricati classificati nel gruppo catastale D

La legge 23 dicembre 2000, n. 388 articolo 64 stabilisce che, a decorrere dall'anno 2001 i comuni, con minori entrate Ici derivanti dall'autodeterminazione provvisoria delle rendite catastali degli immobili di categoria D, possono chiedere il trasferimento compensativo statale se l'importo è superiore a 3 milioni di lire (1.549 euro) e allo 0,5% della spesa corrente prevista per ciascun anno. Le modalità di rimborso sono stabilite con il decreto interministeriale 1° luglio 2002, n. 197 che definisce un sistema di certificazione annuo su cui calcolare i trasferimenti, da inviare entro il mese di giugno dell'anno successivo alla diminuzione del gettito Ici.

I comuni hanno ricevuto, dal ministero dell'Interno, l'erogazione delle intere somme accertate.



Successivamente, il comma 7 dell'articolo 2-quater del decreto legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito in legge 4 dicembre 2008, n. 189, prevede che i comuni con minori introiti Ici di cui sopra presentino entro il 31 gennaio 2009, per ciascuno degli anni 2005 e precedenti, la dichiarazione attestante il relativo minore gettito, anche se già presentata, per ottenere l'attribuzione del corrispondente incremento dei trasferimenti erariali.

In attesa delle istruzioni da parte del ministero dell'Economia e delle finanze e dell'agenzia del Territorio, il ministero dell'Interno dirama la circolare F.L. 6/2008 al fine di fornire chiarimenti per facilitare gli adempimenti dei comuni, chiarendo che gli importi indicati per ogni anno devono essere pari alla perdita dell'anno di riferimento; nel caso di minore gettito pari a zero, la certificazione sarà uguale a quella dell'anno precedente.

La riapertura dei termini per la presentazione delle certificazioni ha incluso i comuni che non avevano mai fatto richiesta di rimborsi e ha permesso le rettifiche degli importi per i Comuni che avevano già certificato e ottenuto i trasferimenti compensativi.

Per la compilazione di tali certificazioni il ministero dell'Economia e delle finanze con un semplice comunicato pubblicato sul sito in data 23 gennaio 2009 e dunque in prossimità della scadenza, ancorché condiviso con il ministero dell'Interno, precisa che le singole annualità devono essere tenute distinte e pertanto lo 0,5% della spesa corrente viene calcolato per il primo anno su tutta la somma certificata, ma dal secondo anno in poi solo sulla differenza rispetto all'anno precedente. Dunque, il comune che in un anno non può accedere al contributo perché l'importo non soddisfa uno dei due criteri (superiore a 1.549 euro e allo 0,5% della spesa corrente dell'anno) non può sommare tale minor introito a quello dell'anno successivo per raggiungere la "soglia limite".

Le spettanze pubblicate sul sito del ministero dell'Interno in data 2 dicembre 2009, sono state calcolate su tale criterio e dunque hanno modificato l'importo di trasferimenti già erogati con ipotesi di recupero di somme già spese con il rischio, in alcuni casi, di provocare il dissesto del comune.

L'Anci ha chiesto la convocazione di un tavolo con le istituzioni competenti, in sede di conferenza Stato-città, per individuare le modalità di pagamento, vicine alla lettera della legge, che salvaguardino i bilanci dei comuni e garantiscano il rispetto degli equilibri di bilanci già chiusi. In tale sede l'associazione ricorda fermamente che l'istituzione del'imposta comunale sugli immobili non aveva come principio fondatore un aumento di gettito per i comuni poiché tale aumento fu compensato, nell'anno 1993, dalla decurtazione del fondo ordinario pari al 4 per mille. La filosofia di base era dare autonomia agli enti locali provvedendo all'adeguamento del fondo ordinario in modo inversamente proporzionale all'andamento del gettito Ici: riduzioni del fondo per variazioni positive di base imponibile; reintegro per variazioni negative. La riclassificazione degli immobili nel gruppo D rientra perfettamente nella casistica appena esposta: la perdita di gettito Ici deve essere compensata da un ristoro compensativo totale.

In sede tecnica, 11 dicembre u.s., i ministeri dell'Economia e delle finanze e dell'Interno hanno confermato la propria interpretazione annunciando che i recuperi verranno effettuati a partire dalle prossime erogazioni di trasferimenti statali.

L'Anci ha posto con forza la questione con i ministeri dell'Interno e dell'Economia e delle finanze e ha proposto un emendamento affinché i comuni non subiscano una decurtazione di trasferimenti dovuti a una perdita di gettito Ici non imputabile alla propria potestà regolamentare ma al rispetto della normativa e peraltro ormai consolidati negli anni.

Tagli a valere sul fondo ordinario

I tagli operati a valere sul fondo ordinario nel triennio di riferimento (2007-2009) e quelli indicati nella Legge finanziaria per l'anno 2010 modificano le poste da inserire nel bilancio di previsione.



Anche in questo caso l'analisi dei provvedimenti è realizzata per macrotemi.

Ici ex rurali

Il decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modifiche in legge 286/2006, prevede la riduzione dei trasferimenti erariali ai comuni pari al maggior gettito Ici, certificato dall'ente, derivante dalle operazioni di riclassificazione della base imponibile di alcune categorie di immobili.

In attesa delle certificazioni, il decreto legge 2 luglio 2007, n. 81, convertito in legge n. 127/2007, stabiliva che i contributi a valere sul fondo ordinario spettanti ai comuni fossero ridotti in misura proporzionale alla maggiore base imponibile per singolo ente comunicata al ministero dell'Interno dall'agenzia del Territorio. Dal momento che questa comunicazione non è avvenuta nei tempi stabiliti, il ministero dell'Interno ha ridotto in misura proporzionale (pari all'8,53%) il contributo ordinario annuale spettante a ciascun comune, fino alla concorrenza della somma di 609,4 milioni di euro per il 2007, 789 per il 2008 e 819 per il 2009.

L'Anci ha denunciato la manovra, procedendo anche con un ricorso, dichiarando illegittima la decurtazione ex ante del fondo ordinario senza avere il reale aumento di gettito per singoli comune che, infatti, in totale è risultato pari a 73 milioni di euro. A seguito di ciò, in fase di assestamento di bilancio, del 2008 per il taglio 2007 e del 2009 per tagli 2008 e 2009 è stato incrementato il fondo ordinario della differenza tra quanto tagliato e quanto certificato. Il ministero dell'Interno ha provveduto all'erogazione della differenza tra quanto certificato e quanto tagliato per gli anni 2007 e 2008 che risultano così "in pareggio".

Per l'anno 2009 il ministero dell'Interno, con decreto legge 23 novembre 2009, n. 168, è autorizzato all'erogazione a titolo di acconto dell'80% della differenza tra l'importo certificato per l'anno 2009 e la corrispondente riduzione del contributo ordinario operata per il medesimo anno. In sede di redazione del bilancio, dunque, la differenza tra trasferimento erogato e certificazione andrà iscritta a residuo attivo.

Per l'anno 2010, non essendo più previsto il taglio preventivo, l'aumento di gettito a seguito della riclassificazione catastale degli immobili da iscrivere a bilancio è pari a quanto certificato e dunque la stessa cifra deve essere decurtata dal fondo ordinario.

Il decreto legge n. 168/2009 di cui sopra prevede inoltre l'invio di una nuova certificazione sul maggior gettito Ici da inviare presso le Prefetture entro il 31 marzo 2010.

Costi della politica

Un primo provvedimento "taglia fondo" per presunti risparmi sui costi della politica è previsto nella legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge finanziaria per l'anno 2008) che, ai commi da 31 a 32-bis dell'articolo 2, prevede a decorrere dall'anno 2008 un taglio di 313 milioni di euro per gli enti locali (251 per i comuni) a seguito della revisione dei costi della politica, ai sensi dei precedenti commi da 23 a 29 e il reintegro di 100 milioni di euro (80 per i comuni) per il solo 2008 nonostante le certificazioni indichino un risparmio di spesa di soli 25 milioni di euro. A decorrere dall'anno 2009, il consolidamento del taglio porta nelle casse comunali trasferimenti erariali minori del 3,27 per cento.

Il secondo provvedimento che riguarda tagli al fondo ordinario per risparmi sui costi della politica è la legge 23 dicembre 2009, n. 191 (Legge finanziaria per l'anno 2010) che dispone, all'articolo 2 comma 183, che per i comuni interessati dal rinnovo del consiglio, il fondo ordinario è decurtato di 12 milioni di euro per il 2010, di 86 milioni per il 2011 e di 118 milioni per il 2012. Tali tagli riguardano i risparmi conseguibili ai sensi dei commi da 184 a 186 dello stesso articolo che prevedono:



- taglio del 20% dei consiglieri comunali;
- assessori pari a un quinto dei consiglieri;
- soppressione di alcune figure quali: difensore civico, circoscrizioni, direttore generale e consorzi di funzione.

Questa norma è stata modificata dal decreto legge sulla finanza locale, approvato dal consiglio dei Ministri in data 13 gennaio 2010 e in attesa di pubblicazione sulla «Gazzetta Ufficiale», che dispone che per l'anno 2010 il taglio di 12 milioni di euro interesserà tutti i comuni, mentre la decorrenza dell'efficacia delle disposizioni dei commi da 184 a 186 si applicano a partire dal 2011 e solo per quei comuni interessati dal rinnovo del consiglio.

Lo stesso decreto conferma, per gli anni 2010-2012, l'attribuzione per province e comuni di una somma pari fino a 30 milioni di euro annui per incentivare l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione per l'estinzione anticipata di mutui e prestiti obbligazionari.

Inoltre, si ricorda che l'articolo 1, comma 16 del decreto legge n. 194/2009 - cosiddetto decreto mille proroghe, consente agli Enti locali di applicare anche per l'anno 2010 il disposto di cui all'articolo 9, comma 3-bis del decreto legge n. 185/2008, relativo alla cessione del credito. In particolare gli enti locali, su istanza del creditore di somme dovute per somministrazioni, forniture e appalti, possono certificare, entro il termine di venti giorni dalla data di ricezione dell'istanza, se il relativo credito è certo, liquido ed esigibile, al fine di consentire al creditore la cessione pro soluto a favore di banche o intermediari finanziari riconosciuti dalla legislazione vigente. Il Dm attuativo di tale disposizione è del ministero dell'Economia del 19 maggio 2009.

Ai tagli predetti, si aggiunge che, a decorrere dall'anno 2009, è disposta una ulteriore riduzione del fondo ordinario pari a 200 milioni di euro dal decreto legge n. 122/2008.

Il Patto di stabilità interno

I vincoli in vigore nei comuni con più di 5.000 abitanti relativi al patto di stabilità, validi per il triennio 2010/2012

1. Breve richiamo della disciplina stabilita dall'articolo 7-bis della legge 133/2008. Norme vigenti. In materia di Patto di stabilità, la Legge finanziaria per il 2010, non apporta nessuna modifica alle norme vigenti.

Allo stato attuale, pertanto, rimangono in vigore le norme contenute nell'articolo 77-bis della legge 133/2008, successivamente modificate dall'articolo 7-quater, della legge 33/2009.

È opportuno rammentare che le caratteristiche fondamentali del Patto di stabilità interno per il triennio 2009-2011 sono le seguenti:

- gli enti soggetti al patto sono i comuni con più di 5.000 abitanti;
- sono escluse dai vincoli del patto, le unioni, le comunità montane, le istituzioni e i consorzi;
- l'articolo 23-bis, comma 10, della legge 133/2008, integrato dall'articolo 19 della legge 102/2009, prevede che anche i soggetti «affidatari diretti di servizi pubblici locali», nonché le società strumentali degli enti, saranno assoggettati al Patto di stabilità interno. Le modalità applicative saranno stabilite da un successivo decreto ministeriale;
- per ogni singolo ente viene preso come base di riferimento il saldo «in termini di competenza mista», realizzato nel 2007.

Il contributo a carico dei comuni per il risanamento dei conti pubblici è pari:

- 1.340 milioni di euro per il 2009;
- 1.030 milioni di euro per il 2010;
- 1.775 milioni di euro per il 2011.



Complessivamente quindi ai comuni nel triennio è richiesto, in termine di miglioramento dei saldi, un contributo pari a 4 miliardi e 145 milioni di euro.

Risulta evidente che, nel complesso, la "manovra" sugli enti locali è "molto più pesante" rispetto a quanto possa apparire a chi si sofferma a verificarne gli effetti sull'anno 2009. Negli anni 2010 e 2011, infatti, è previsto che il miglioramento dei saldi del comparto sia progressivamente più consistente, e questo porterà tutti i comuni entro il 2011 ad avere il bilancio in avanzo, con un ingente sacrificio in termini di spesa per investimenti

In considerazione del fatto che gli enti, oltre al bilancio di previsione per il 2010, devono predisporre anche il bilancio pluriennale riferito al periodo 2010/2012, si segnala che per l'anno 2012 la norma vigente non impone alcun vincolo. In attesa che vengano date disposizioni in proposito, si ritiene prudente ipotizzare che nel 2012 debbano essere rispettati almeno gli stessi obiettivi programmatici fissati per il 2011.

Nella sostanza, i principali vincoli posti dal patto di stabilità per il triennio 2009-2011, risultano essere quelli riportati qui di seguito:

- è stato confermato il metodo della competenza mista. Il saldo finanziario calcolato in termini di competenza mista è costituito dalla somma algebrica degli importi risultanti dalla differenza tra accertamenti e impegni, per la parte corrente, e dalla differenza tra incassi e pagamenti, per la parte in conto capitale, al netto delle entrate derivanti dalla riscossione di crediti e delle spese derivanti dalla concessione di crediti;
- come base di calcolo è stato assunto il saldo finanziario 2007, conteggiato con il metodo della competenza mista;
- a seconda del fatto che il saldo finanziario 2007 sia positivo o negativo e che l'ente abbia o meno rispettato il patto di stabilità nel 2007, questo saldo deve essere peggiorato o migliorato di una certa entità.

Con riferimento ai comuni, è previsto che le percentuali da applicare al saldo 2007, siano le seguenti:

- se l'ente ha rispettato il patto per l'anno 2007 e se, nel 2007, presenta un saldo in termini di competenza mista negativo, il miglioramento del saldo deve essere del 48%, nel 2009, del 97% nel 2010, del 165% nel 2011;
- se l'ente ha rispettato il patto per l'anno 2007 e se, nel 2007, presenta un saldo in termini di competenza mista positivo, il peggioramento del saldo deve essere del 10%, nel 2009, del 10% nel 2010, dello 0% nel 2011;
- se l'ente non ha rispettato il patto per l'anno 2007 e se, nel 2007, presenta un saldo in termini di competenza mista positivo, il peggioramento del saldo deve essere pari allo 0% sia per il 2009, che per il 2010 e per il 2011;
- se l'ente non ha rispettato il patto per l'anno 2007 e se, nel 2007, presenta un saldo in termini di competenza mista negativo, il miglioramento del saldo deve essere pari al 70% per il 2009, del 110% per il 2010 e del 180% per il 2011.

Il comma 8 dell'articolo 77-bis, indicava che le risorse originate dalla cessione di azioni o quote di società operanti nel settore dei servizi pubblici locali e quelle derivanti dalla distribuzione dei dividendi conseguenti a operazioni straordinarie poste in essere da queste società qualora quotate sui mercati regolamentati nonché quelle relative alla vendita del patrimonio immobiliare non dovevano essere conteggiate né nella base di calcolo relativa all'esercizio 2007 né dai saldi utili ai fini del Patto di stabilità interno, se destinate alla realizzazione di investimenti e alla riduzione del debito.



Il decreto legge 5, convertito con legge n. 133 del 2009 all'articolo 7-quater, comma 9, ha disposto l'abrogazione del citato comma 8. Al comma 10 precisa, invece, che restano invariate le previsioni di saldo, di entrata e di spesa degli enti locali che hanno approvato i bilanci di previsione entro il 10 marzo 2009. Le risorse del citato comma 8 sono escluse dalla base di calcolo riferita al 2007 e dai conteggi dei saldi per il 2009.

In proposito, il ministero dell'Economia con proprio decreto n. 67496 del 15 giugno 2009, ha stabilito che, solo per gli enti locali che hanno approvato il bilancio prima del 10 marzo 2009, e cioè in vigore del comma 8 dell'articolo 77-bis, e che non ritengono di avvalersi del nuovo quadro normativo delineato dall'abrogazione del predetto comma 8, nel saldo finanziario della base di calcolo e dei risultati non sono considerate le riscossioni in conto capitale derivanti dalla cessione di azioni o quote di società operanti nel settore dei servizi pubblici locali, le riscossioni inerenti alle risorse derivanti dalla dismissione del patrimonio immobiliare e gli accertamenti derivanti dalla distribuzione dei dividendi determinati da operazioni straordinarie poste in essere dalle predette società, qualora quotate sui mercati regolamentati. Ai fini dell'esclusione, tali entrate straordinarie devono essere destinate alla realizzazione degli investimenti o alla riduzione del debito.

In sostanza, per chi aveva approvato il bilancio entro il 10 marzo 2009 le entrate in questione si dovevano detrarre sia dal saldo 2007 che dal saldo 2009 mentre per gli enti che hanno approvato il bilancio dopo il 10 marzo 2009, tali entrate non sono detraibili né dal 2007, né dal 2009.

A legislazione vigente per gli anni 2010 e 2011, tutti gli enti devono conteggiare tutte le risorse escluse dal comma 8 sia nella base di calcolo 2007 sia nei saldi utili per il rispetto del Patto di stabilità.

2. Le misure ancora in vigore in base alle quali correggere il saldo

Le entrate e le spese sostenute a seguito di stati di emergenza

La Legge finanziaria per il 2009, all'articolo 2, comma 41, ha apportato una ulteriore modifica al citato articolo 77-bis, stabilendo che nel saldo finanziario, non dovranno essere considerate le risorse provenienti dallo Stato e le relative spese di parte corrente e in conto capitale sostenute dalle province e dai comuni, per l'attuazione delle ordinanze emanate dal Presidente del Consiglio dei ministri a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza.

L'esclusione delle spese opera anche se sono effettuate in più anni, purché nei limiti complessivi delle medesime risorse.

Da come è formulata la norma, si deduce che questa detrazione deve essere applicata al saldo di competenza misto relativo al 2007 (cioè a quello che viene preso come base di calcolo), ma anche al saldo conteggiato alla fine dei prossimi esercizi. La norma rimane in vigore anche per il 2010 e per il 2011.

Gli enti che beneficeranno di questa esclusione, però, sono tenuti a presentare al dipartimento della Protezione civile entro il mese di gennaio dell'anno successivo, l'elenco delle spese escluse dal Patto di stabilità interno, distinte per la parte corrente e per la parte in conto capitale. Si ritiene che questa comunicazione sia stata prevista al fine di potere effettuare un controllo sulla correttezza delle detrazioni effettuate.

3. Il rispetto del Patto di stabilità nel bilancio preventivo dimostrato attraverso uno specifico prospetto; i vincoli imposti dall'articolo 9 del Dl 78/2009.

A questo proposito, la normativa contenuta nella legge 133/2008 (articolo 77-bis, comma 12) conferma quanto previsto dalla Legge finanziaria dell'anno 2008.

Infatti, il citato comma 12, ha stabilito che il bilancio di previsione 2009 e anni seguenti, deve essere approvato iscrivendo le previsioni di entrata e di spesa di parte corrente in misura tale che, unitamente alle previsioni dei flussi di cassa di entrate e spese in conto capitale (al netto delle



riscossioni e delle concessioni di crediti), sia tale da garantire il rispetto delle regole che disciplinano il patto.

È confermato anche che, a questo fine, gli enti locali sono tenuti ad allegare al bilancio di previsione "un apposito prospetto" contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno.

3.1 La costruzione del prospetto dimostrativo.

Per la costruzione di questo prospetto, con riferimento alla parte corrente del bilancio si assumeranno le previsioni contenute nel bilancio stesso, mentre con riferimento ai movimenti di cassa della parte in conto capitale, occorrerà che il responsabile finanziario, unitamente agli altri funzionari responsabili dei settori che seguono le procedure degli investimenti e delle entrate derivanti da alienazioni e da trasferimenti in conto capitale, "stimoli" quali saranno le somme che realmente si potranno incassare e le somme che si dovranno pagare nel corso del prossimo triennio con riferimento alle spese in conto capitale.

In particolare, il responsabile finanziario dovrà effettuare queste stime con il responsabile dell'ufficio tecnico: funzionario maggiormente coinvolto in questi processi. Nella sostanza, così come è avvenuto per la costruzione del bilancio preventivo degli anni precedenti (e in occasione delle successive variazioni di bilancio), diventerà determinante prevedere l'ammontare delle somme che, nel corso del 2010 e del 2011, l'ente dovrà pagare sul Titolo II della spesa. Questa, infatti, è la voce che avrà una incidenza maggiore sulla costruzione del prospetto.

Chi ha esperienza sa quanto sia difficile fare valutazioni sulla consistenza reale di questi pagamenti e sui relativi tempi; lo stesso dicasi per gli incassi (in particolare per gli incassi relativi ad alienazioni patrimoniali).

In pratica, occorrerà esaminare tutti i residui passivi sul Titolo II della spesa, cioè tutte le somme stanziare negli anni precedenti per finanziare investimenti e non ancora pagate. Unitamente al responsabile dell'ufficio tecnico, occorrerà valutare quali residui daranno luogo a pagamenti nel corso dell'anno; occorrerà anche cercare di fare una programmazione di questi pagamenti. Questa operazione è molto complessa e presenta ampi margini di imponderabilità e di discrezionalità.

Il risultato di queste valutazioni, però, sarà determinante per stabilire l'ammontare delle "manovre" che si dovranno effettuare sulla parte corrente del bilancio e sul piano degli investimenti. Si tenga conto che a partire dall'approvazione del DL 93/2008 è stata sospesa la facoltà degli enti di incrementare le tariffe/aliquote di tutti i tributi di competenza degli enti. Quindi, la valutazione/previsione di questi tecnici, per le quali il responsabile finanziario si assume la responsabilità di dichiararne l'attendibilità, potrà condizionare pesantemente la politica delle entrate e le varie scelte di bilancio.

3.2 I nuovi vincoli contenuti nell'articolo 9 del decreto legge n. 78/2009.

Questa norma afferma che il funzionario che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con gli stanziamenti di bilancio (in sostanza nel caso degli enti locali ci si dovrebbe riferire a quanto previsto dall'articolo 191 del Tuel - e ciò non rappresenta una novità) e con le regole della finanza pubblica (nel caso degli enti locali si ritiene che si debba fare riferimento al rispetto di quanto previsto dal Patto di stabilità - articolo 77bis della legge 133/2008).

È stabilito anche che la violazione di questo obbligo comporta responsabilità disciplinare e amministrativa.

In pratica, nel fare questa attestazione, il responsabile finanziario dell'ente dovrà verificare se i pagamenti, conseguenti le spese che stanno per essere impegnate, saranno compatibili con le



previsioni contenute nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità, previsto dal comma 12 dell'articolo 77-bis della legge 133/2008.

Quindi, stante le novità contenute nell'articolo 9, comma 1, del Dl 78/2009, il parere del responsabile finanziario deve attestare anche che i pagamenti che saranno conseguenti agli impegni di spesa, saranno compatibili con le regole del Patto di stabilità per il triennio 2009-2011; se questa compatibilità non è «accertabile preventivamente», il responsabile finanziario non può dare il proprio parere favorevole alla determina in questione.

In sostanza, si ritiene che il parere che il responsabile finanziario deve dare ai sensi di quanto previsto dall'articolo 151, comma 4 del Tuel (il «visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria», visto che rende esecutivo il provvedimento), deve essere dato dopo avere fatto anche la verifica che i pagamenti relativi alla spesa in questione siano compatibili con il prospetto dimostrativo del patto di cui al citato comma 12 dell'articolo 77-bis.

Ovviamente, per dare questo parere (cioè per acquisire le informazioni necessarie), il responsabile finanziario deve farsi dare, dai dirigenti che sottoscrivono le determinazioni di spesa in conto capitale, gli elementi necessari (cioè le previsioni sui tempi di pagamento). Sarebbe opportuno che ciò avvenisse per iscritto con un allegato alla determinazione.

In pratica, si ritiene opportuno che il contenuto dell'articolo 9, venga portato a conoscenza, oltre che della giunta, anche da tutti i dirigenti dell'ente. Ogni ente, potrà adottare le soluzioni organizzative che riterrà più opportune (ad esempio si potrà stabilire che nelle determine siano obbligatoriamente indicati i tempi di pagamento previsti).

È previsto anche che l'organo di revisione vigili sulla corretta applicazione di questa normativa e allegghi uno specifico rapporto alle relazioni che devono essere trasmesse alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai sensi dell'articolo 1, comma 166 delle legge 266/2005.

La norma in pratica introduce una sanzione disciplinare amministrativa a carico del responsabile finanziario per la mancata programmazione delle spese in conto capitale. È evidente che tale programmazione non potrà mai essere precisa come le disposizioni in oggetto prevedono, a causa dell'erraticità di questa voce.

Nella sostanza queste norme inevitabilmente avranno l'effetto di "rallentare fortemente", l'avvio di nuovi investimenti.

3.3 L'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

Con l'applicazione del metodo della competenza mista per determinare i saldi che devono essere rispettati dagli enti, è stata sbloccata la possibilità di applicare l'avanzo di amministrazione (possibilità che, di fatto, era stata inibita con le regole introdotte dalla Finanziaria per il 2007).

Allo stato attuale, non ci sono limiti alla applicazione dell'avanzo di amministrazione. Le norme, però, stimolano la destinazione dell'avanzo a finanziare l'estinzione anticipata di prestiti e disincentivano la sua applicazione finalizzata a finanziare l'incremento della spesa corrente o gli investimenti.

Infatti, l'applicazione dell'avanzo al finanziamento di investimenti può provocare pagamenti (che spesso si verificano negli anni successivi) di cui si deve tenere conto nel formulare le previsioni del rispetto di vincoli del patto di stabilità.

A questo proposito valgono tutte le considerazioni svolte al punto precedente.

4. Monitoraggio

Il monitoraggio del rispetto del patto, è previsto che avvenga semestralmente. Il modello da utilizzare per il monitoraggio è quello allegato al decreto 31/7/2009 pubblicato sulla «Gazzetta Ufficiale» 196 del 25 agosto 2009. Questo modello dovrà anche essere usato per la verifica del Patto



di stabilità 2009. A tal fine dovrà essere trasmesso alla Ragioneria generale dello Stato entro il 1° febbraio 2010 (in quanto il 31 gennaio cade in domenica).

5. Le regole per gli enti di recente istituzione e per gli enti commissariati

Gli enti costituiti negli anni 2007-2008 sono soggetti alle regole del patto negli anni 2010 e 2011, assumendo, rispettivamente, come base di calcolo le risultanze degli esercizi 2008 e 2009 (comma 17).

Il comma 4 stabilisce che gli enti commissariati negli anni 2004-2005, anche per una frazione di anno ai sensi dell'articolo 141, Tuel (quando sono state commesse gravi irregolarità, non sia garantito il normale funzionamento o non sia stato approvato il bilancio entro i termini), devono rispettare le regole del Patto di stabilità per l'anno 2009 e seguenti e prendono come base di riferimento il saldo calcolato con il metodo della competenza mista relativo all'anno 2007. La norma prevede che questi enti siano equiparati agli enti con saldo finanziario positivo che hanno rispettato il patto.

Gli enti commissariati ai sensi dell'articolo 143 del Tuel (scioglimento conseguente a fenomeni di tipo mafioso) sono soggetti alle regole del patto dall'anno successivo a quello della rielezione degli organi istituzionali (comma 18).

Gli enti che per l'anno 2009 risultano essere commissariati ai sensi dell'articolo 143 del Tuel, devono darne comunicazione alla Ragioneria generale dello Stato, altrimenti risultano essere soggetti alle regole del patto (comma 14).

Pertanto, gli enti locali soggetti a commissariamento sulla base dell'articolo 141 del Tuel, sono comunque soggetti al Patto di stabilità anche se il commissariamento è avvenuto nel 2007, nel 2008 o nel 2009.

6. Rimangono confermate le sanzioni per gli enti che non rispettano il patto.

I commi 20, 21 e 22 dell'articolo 77-bis, stabiliscono le penali per il mancato rispetto del patto per il periodo 2008-2011. Le penali previste sono le seguenti:

- a) all'ente inadempiente sono ridotti i contributi ordinari per un importo pari alla differenza, se positiva, tra saldo programmatico e saldo reale, comunque per un importo non superiore al 5% (si veda articolo 2, comma 41 della Legge finanziaria per il 2009);
- b) è fatto divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, con qualsiasi tipologia contrattuale (comma 4, articolo 76 della legge 133/2008). Sono comprese le stabilizzazioni in atto e i contratti di somministrazione di lavoro temporaneo (ex lavoro interinale). Sono anche vietati i contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi del blocco. Dovrebbe essere esclusa anche la mobilità in entrata. Questa norma è applicabile dal 25 giugno 2008, per chi non ha rispettato il patto nel 2007;
- c) divieto di impegnare spese correnti in misura superiore all'importo annuale minimo dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio;
- d) divieto di ricorrere all'indebitamento per investimenti. Le richieste di mutuo devono essere corredate da attestazione del rispetto del patto nell'anno precedente. Questa norma, nel 2008, non si applica agli enti che non hanno rispettato il patto nel 2007;
- e) è precisato che queste "penalizzazioni" (obbligo di ridurre la spesa corrente e divieto di assunzione di personale) non concorrono al perseguimento degli obiettivi assegnati per l'anno in cui le misure vengono realizzate;
- f) riduzione del 30% di indennità e gettoni per gli amministratori a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo al mancato rispetto del patto. La riduzione si applica all'ammontare dei compensi risultante alla data del 30 giugno 2008 (articolo 61, comma 10 della legge 133/2008);



g) occorre ricordare, inoltre, che il Ccnl 31 luglio 2009, vincola l'incremento del fondo delle risorse decentrate al rispetto del patto di stabilità (e al principio di riduzione di spesa di personale) per il quale, secondo un parere del l'Aran, si deve fare riferimento all'anno 2009.

7. I "premi" previsti per gli enti che rispettano il patto

Le agevolazioni previste per gli enti locali che hanno rispettato il patto o che lo rispetteranno sono numerose. Le principali agevolazioni sono le seguenti:

- una prima agevolazione è costituita dal fatto che le percentuali di miglioramento del saldo obiettivo del Patto di stabilità per i prossimi anni sono più vantaggiose o comunque, meno penalizzanti rispetto agli enti che non hanno rispettato il patto nel 2007 (articolo 77-bis, comma 3, della legge 133/2008);
- inoltre, per gli enti che hanno rispettato il Patto di stabilità nell'ultimo triennio è prevista la possibilità di derogare alle norme che impongono di perseguire la riduzione delle spese di personale (articolo 3, comma 120, della legge 244/2007);
- un'altra agevolazione è quella che consente la possibilità di incrementare il fondo per la contrattazione decentrata a chi ha rispettato il Patto di stabilità;
- il comma 23 dell'articolo 77-bis, stabilisce, inoltre, che qualora il comparto delle autonomie locali raggiunga l'obiettivo assegnato, gli enti virtuosi, cioè quelli che hanno rispettato il patto, nell'anno successivo, non computano nel saldo, tra le spese rilevanti ai fini del patto, un importo pari al 70% della differenza registrata nell'anno di riferimento, tra il saldo conseguito dagli enti inadempienti al Patto di stabilità e l'obiettivo programmatico assegnato. La ripartizione è previsto che venga effettuata tramite uno specifico Dm dell'economia, che provvederà ad assegnarla a ciascun ente. Il decreto relativo all'anno 2009 è stato pubblicato nella «Gazzetta Ufficiale» - Serie Generale n. 14 del 19-1-2010

8. Considerazioni sugli effetti che le regole del Patto di stabilità interno avranno sulle politiche di bilancio degli enti locali

L'insieme delle modifiche introdotte dalle ultime Leggi finanziarie, e in particolare dalla legge 133/2008, in tema di Patto di stabilità interno, sono numerose e significative, e comportano la necessità di adeguare le politiche di bilancio degli enti.

Prendendo in esame i vincoli che devono essere rispettati in applicazione delle norme sul Patto di stabilità, si ritiene opportuno elencare, in sintesi, alcuni suggerimenti pratici, da considerarsi nel pieno rispetto dei principi contabili elaborati dall'Osservatorio per la Finanza Locale, ai quali gli enti possono fare riferimento nel ridefinire le proprie politiche di bilancio e che possono essere seguite anche nel corso della gestione dello stesso:

- è ovvio che occorre gestire la chiusura del bilancio 2009 con l'intento che l'esercizio si chiuda in pareggio. Nel contempo, occorre anche cercare di rispettare i saldi previsti dal Patto di stabilità. Gli addetti ai lavori sanno che, pure rispettando le norme e i principi contabili, esistono dei margini nella gestione delle operazioni di chiusura del bilancio, che possono essere utilizzati con l'intento di perseguire gli obiettivi che sono stati richiamati in precedenza;
- occorre gestire la chiusura dell'esercizio 2009 cercando di evitare di chiuderlo facendo registrare saldi di competenza mista molto migliorativi rispetto a quelli previsti dalle norme per il 2009. Sarebbero "economie sprecate". Infatti questo risultato positivo non è utilizzabile nel 2010;
- sempre con riferimento all'esercizio 2009 e in specifico alla competenza, occorre, dopo avere rispettato i vincoli di cui sopra, cercare di impegnare (e mantenere a residuo) il più possibile sulla spesa corrente. Occorre anche cercare di accertare il meno possibile sulle entrate correnti. Ciò, con l'intento di dovere prevedere e impegnare meno sull'esercizio 2010. Ovviamente, è conveniente cercare (con riferimento alle entrate correnti) di rinviare gli accertamenti dall'esercizio 2009 a



quello successivo. Avendo sempre presente di rispettare il saldo 2009, conviene cercare di pagare il più possibile sul Titolo II della spesa. Queste indicazioni debbono comunque sempre essere applicate nel rispetto dei principi contabili elaborati dall'osservatorio per la finanza locale;

- in linea di massima è conveniente cercare di contenere l'avanzo di amministrazione. Salvo che non si abbia già chiaro un investimento specifico da finanziare con questa modalità o salvo che non si intenda creare le condizioni per estinguere mutui;

- nel caso si preveda di contrarre mutui nel corso del 2010 e anni seguenti, occorrerà tenerne conto in relazione ai futuri pagamenti da effettuarsi sulle spese in conto capitale. In questi casi si ritiene opportuno, fin dal momento in cui si contrae il mutuo in questione, adeguare il prospetto che deve essere allegato al bilancio per l'attestazione del rispetto dei saldi del patto. Questo prospetto dovrà essere compilato già tenendo conto del miglioramento del saldo previsto per i prossimi anni dalle regole fissate dalla legge 133/2008;

- l'esternalizzazione di servizi (anche privi di rilevanza economica) sembra rimanere comunque, per tutti, una strada per avere meno problemi nel rispettare queste regole. Ciò, oltre a risultare senz'altro più conveniente per rispettare i vincoli esistenti sulle spese di personale, può essere conveniente anche ai fini del rispetto dei vincoli del patto se, a seguito di questa innovazione, si incrementa l'efficienza e di conseguenza se si riesce a ridurre la spesa corrente dell'ente. A proposito della esternalizzazione di servizi si ricorda che questo processo è collegato anche alla applicazione del "principio di sussidiarietà". Questo principio è sancito dal Trattato dell'Unione europea, è previsto dall'articolo 118 della Costituzione (gli enti locali «favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà») e dall'articolo 3 del Tuel;

- occorre, però, tenere presente che l'articolo 23-bis, comma 10 della legge 133/2008, integrato dall'articolo 19 della legge 102/2009, stabilisce che, a seguito di specifici decreti, i soggetti «affidatari diretti di servizi pubblici locali», nonché le società strumentali degli enti, saranno assoggettati al Patto di stabilità interno. La norma si riferisce in particolare agli affidamenti diretti della gestione del servizio dello smaltimento dei rifiuti, del servizio idrico integrato, del trasporto pubblico, della gestione dell'energia elettrica e del gas. Questa norma prevede, inoltre, che queste società, le società in house e le società a partecipazione mista pubblica e privata, osservino le procedure a evidenza pubblica per l'acquisto di beni e servizi e per l'assunzione di personale. Pertanto, se l'esternalizzazione avviene senza gara, ai fini del patto, i vantaggi forse vengono meno;

- anche per gli investimenti sembra fortemente stimolata la creazione di soluzioni in base alle quali la stazione appaltante dei lavori sia un soggetto esterno all'ente (in questo caso infatti non si ha più il problema di gestire i "pagamenti" in relazione agli "incassi", rimanendo all'interno dei vari limiti). In particolare ci si riferisce alle seguenti possibilità:

a) opere di urbanizzazione realizzate dai privati in convenzione. Queste, sulla base del punto 162 del Principio contabile n. 3 elaborato dall'osservatorio per la finanza locale, non vanno rilevate in contabilità finanziaria, ma solo nello stato del patrimonio e in contabilità economica per gli ammortamenti;

b) investimenti realizzati da società di capitali a cui è stata affidata la gestione di servizi a rilevanza economica (società a cui è stata conferita la proprietà di beni dell'ente) e non.

Per gli investimenti:

a) sulla base anche di quanto stabilito dall'articolo 58 della legge 133/2008, risulta fortemente incentivata e facilitata l'alienazione di patrimonio (beni immobili e partecipazioni azionarie),



destinando queste risorse o alla estinzione di mutui, o a finanziare investimenti. In questo modo si riducono le spese per interessi e si migliora il saldo;

b) anche il ricorso alla finanza di progetto e alla concessione di costruzione e gestione risulta molto conveniente ai fini del rispetto del Patto di stabilità;

c) occorre anche verificare la praticabilità e la convenienza del leasing (commi 907 e seguenti della legge 296/2006);

- anche la gestione associata di servizi, nel caso consenta economie di spesa, dovrebbe essere incentivata;

- in ogni caso, è evidente che la gestione dei pagamenti sul Titolo II (competenza e residui) e degli incassi sul Titolo IV (competenza e residui) costituirà, nel 2010 (e seguenti), il problema principale per rispettare il Patto di stabilità. Occorre fare programmazioni precise. Questa programmazione dovrà essere monitorata mese per mese informando in modo specifico la giunta, la quale, sulla base della situazione risultante, potrà impartire ai vari uffici direttive gestionali finalizzate al rispetto del patto. In particolare occorre coinvolgere e responsabilizzare gli uffici tecnici fin dai primi mesi dell'esercizio finanziario, evitando di dovere affrontare i problemi negli ultimi mesi dell'anno.

9. Altre riflessioni e suggerimenti pratici sulle manovre possibili per la predisposizione e la gestione del bilancio 2010

Sempre al fine di costruire e gestire il bilancio preventivo 2010 in pareggio e in linea con i vincoli del patto per il 2010/2011, si elencano altri suggerimenti pratici, oltre quelli già elencati per l'incremento delle entrate:

- come si è ricordato in precedenza, essendo bloccata la possibilità di incrementare i tributi, non possono nemmeno essere modificate la Tosap e l'imposta di pubblicità. Però le norme in vigore (articoli 62 e 63 del Dlgs 446/1997) consentono di trasformare questi tributi in canoni di concessione. Ne consegue che è possibile deliberare la trasformazione di questi tributi in canoni di concessione. Dopo di che l'ente è libero di adottare il valore del canone che ritiene congruo, incrementando, nella sostanza, il livello dell'entrata;

- è necessario "pretendere" più utili dalle società partecipate. Ciò può avvenire anche dando indicazioni affinché queste società realizzino operazioni di tipo straordinario (ad esempio: alienazione di beni non finalizzati alla loro attività istituzionali). È necessario anche cercare di ridurre gli eventuali contributi alle società partecipate;

- procedere alla alienazione di beni patrimoniali (vedi articolo 58 della legge 133/2008). In proposito si rammenta che nel programmare le alienazioni patrimoniali, occorre porre particolare attenzione a fare in modo che i flussi di cassa in entrata che ne conseguono, siano "coordinati" con i flussi di cassa in uscita. Infatti, in passato, presso molti enti che hanno realizzato alienazioni e incassi per valori molto consistenti senza avere cura di rapportarli ai pagamenti, si sono verificati squilibri che a volte li hanno messi in condizione di non rispettare i vincoli del patto. Inoltre, ancora, occorre ricordare che se in un anno viene incassata una somma "eccessiva" rispetto alle esigenze, questa, ai fini del Patto di stabilità, rappresenta una somma "sprecata" in quanto non può essere recuperata l'anno successivo;

- utilizzare con efficacia le possibilità della "tesoreria mista" (articolo 77-quater della legge 133/2008). Gestire la cassa con più oculosità, tenendo conto, nelle analisi di convenienza, che gli interessi ricavati dai BoT sono soggetti al 12,5% di imposta, mentre gli interessi sul conto corrente bancario, sono soggetti al 27% di imposta;

- estinguere mutui;



- ricordarsi di valutare l'opzione Irap per le attività commerciali. Cioè, occorre valutare la convenienza dell'opzione, relativamente ai servizi aventi natura commerciale, di pagare l'Irap avvalendosi del «metodo della produzione netta» e non del «metodo retributivo»;
- ridurre il ricorso alla contrazione di mutui. Fare attenzione all'impatto che la contrazione dei mutui ha sulla cassa dei prossimi anni;
- curare con grande attenzione la gestione dei residui;
 - a) con riferimento ai residui attivi di parte corrente, se esistono dubbi sulla loro esigibilità, conviene cancellarli (dichiararli di dubbia esigibilità) e, eventualmente, nel caso vengano incassati, accertarli e incassarli sull'esercizio in corso. Ai fini del patto questa soluzione è conveniente;
 - b) seguire con molta cura la riscossione dei residui attivi sul Titolo IV;
 - c) con riferimento ai residui passivi di parte corrente, conviene "cancellarli" con grande prudenza; ai fini del patto è conveniente (tenendo comunque anche conto dei principi contabili) liquidare più possibile sui residui passivi;
 - d) con riferimento ai residui di spesa in conto capitale è indispensabile tenerli sotto controllo (unitamente al responsabile del settore tecnico) in modo sistematico.

Le considerazioni che sono state svolte intendono dare un contributo alle riflessioni che sono indotte dalle nuove regole del patto di stabilità. È evidente, infatti, che i vincoli sono tali da condizionare fortemente (spesso in modo drammatico) le politiche di bilancio degli enti, non solo per il 2010, ma anche per gli anni successivi.

Si ritiene opportuno comprendere i nuovi meccanismi che regolano la finanza locale al fine di adeguare le proprie politiche di bilancio.



**DIPARTIMENTO DELLE FINANZE
PROTOCOLLO D'INTESA**

tra

**Il Ministero dell'Economia e della Finanze,
Dipartimento delle Finanze
Direzione della Giustizia Tributaria**

e

il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

*

l'Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Affari legali e Contenzioso

*

**Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - Ordine dei Dottori
Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma**

per

**"La realizzazione del progetto di sperimentazione del processo tributario telematico"
Roma, 23 dicembre 2009**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze - Direzione della Giustizia Tributaria - con sede in Roma, in Via Pastrengo 22, nella persona del Direttore Generale delle Finanze, prof.ssa Fabrizia Lapecorella;

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, con sede in Roma, Via Solferino, 15, nella persona del Presidente, avv. Daniela Gobbi;

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Affari legali e Contenzioso - con sede in Roma, Via Cristoforo Colombo, 426 C/D, nella persona del Direttore, dott. Attilio Befera;

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con sede in Roma, Piazza della Repubblica 59, nella persona del Presidente, dott. Claudio Siciliotti;

di seguito denominati le "parti".

Visti

gli articoli 11 e 15 della Legge del 7 agosto 1990, n. 241, che regolamentano la possibilità, per le pubbliche amministrazioni, di concludere tra loro accordi per disciplinare lo svolgimento in collaborazione di attività di comune interesse;

il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, recante il "Codice dell'amministrazione digitale", aggiornato con le modifiche introdotte dal Decreto legislativo del 4 aprile 2006, che prevede, fra l'altro, che le pubbliche amministrazioni centrali provvedano alla riorganizzazione ed all'aggiornamento dei servizi resi, sviluppando l'uso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione;

il decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante il "Codice in materia di protezione dei dati personali", che tutela i diritti e le libertà fondamentali, la dignità, la riservatezza e l'identità personale nel trattamento dei dati personali;

il decreto del Presidente della Repubblica del 28 dicembre 2000, n. 445, recante le "Disposizioni legislative in materia di documentazione amministrativa" che disciplinano la formazione, il rilascio, la tenuta e la conservazione, la gestione, la trasmissione di atti e documenti da parte della pubblica amministrazione, la produzione di atti e documenti agli organi della pubblica amministrazione, nonché ai gestori di pubblici servizi nei rapporti tra loro ed in quelli con l'utenza ed ai privati che vi consentano;



il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, recante la “riforma dell’organizzazione del Governo a norma dell’articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59.”

il decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 545, recante la disciplina dell’“Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione, in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”;

il decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546, recante le “Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”;

il decreto del Presidente Repubblica del 30 gennaio 2008, n. 43, recante “Regolamento di riorganizzazione del Ministero dell’economia e delle finanze, a norma dell’articolo 1, comma 404, della legge 27 dicembre 2006, n. 296”;

il Decreto Ministeriale 28 gennaio 2009 recante “Individuazione e attribuzioni degli Uffici di livello dirigenziale non generale dei Dipartimenti”;

il “Piano dell’Agenzia” allegato alla Convenzione triennale 2009-2111 tra il Ministero dell’Economia e delle Finanze e l’Agenzia delle Entrate, con la quale quest’ultima si è impegnata a proseguire l’attività di massima diffusione delle tecnologie informatiche, sviluppando la telematizzazione del processo tributario;

Premesso

l’impegno del Ministero dell’Economia e delle Finanze e del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, in coerenza con le relative finalità istituzionali di:

A. assicurare un processo tributario trasparente, semplice e rapido, nonché di ridurre l’impiego di risorse per la sua gestione;

B. promuovere, previo avvio di una fase preliminare di sperimentazione, l’obiettivo della informatizzazione delle procedure inerenti il processo tributario che coinvolga i soggetti interessati;

C. utilizzare ogni utile modello di sinergia operativa istituzionale, per un miglioramento della qualità del servizio del contenzioso tributario;

D. effettuare, per il raggiungimento del suddetto obiettivo, una sperimentazione, funzionale, tecnica ed operativa, che coinvolga i soggetti interessati dal contenzioso tributario;

E. verificare, infine, il raggiungimento e la realizzazione degli obiettivi attesi dalla sperimentazione, nonché l’adeguatezza, funzionale e tecnica, delle procedure adottate.

Le parti menzionate in epigrafe, consapevoli che la sperimentazione in atto si svolgerà in mancanza di una specifica previsione normativa vigente che disciplina il processo tributario telematico, si rendono disponibili a svolgere congiuntamente una proficua sperimentazione del progetto di informatizzazione del processo tributario con l’obiettivo di rendere possibile l’introduzione della modalità telematica di gestione del relativo processo, in seguito alla positiva conclusione della fase di sperimentazione. Successivamente alla sperimentazione, ciascuna delle parti, per quanto di competenza, si impegna a redigere un documento unitario che illustrerà le risultanze della sperimentazione stessa e le eventuali proposte normative.

Si conviene quanto segue

Art. 1 **Premesse**

Le Premesse di cui sopra formano parte integrante e sostanziale del presente Protocollo d’intesa.



Art. 2

Finalità ed obiettivi

Con il presente Protocollo, le parti si impegnano a cooperare per la migliore riuscita della progettata sperimentazione del "Processo tributario telematico".

La sperimentazione sarà svolta con la collaborazione di:

- alcune sezioni della Commissione Tributaria Regionale per il Lazio e della Commissione Tributaria Provinciale di Roma e relativo personale di segreteria;
- le strutture territoriali site nella provincia di Roma dell' Agenzia delle Entrate;
- gli iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma che aderiranno al progetto.

Le parti si impegnano a partecipare alla gestione, nel corso della sperimentazione, con un numero congruo di documenti informatici (ricorsi, appelli, allegati e sentenze), ferma restando la disponibilità dei soggetti coinvolti nella sperimentazione stessa.

Nell'ambito del presente protocollo, le parti provvederanno a definire, con successive intese, le specifiche attività necessarie per lo svolgimento della sperimentazione.

Le attività specifiche che si definiranno, in un successivo protocollo operativo e attuativo del presente accordo, non comporteranno impegni di spesa per il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria.

Art. 3

Attuazione del Protocollo

Le parti si avvalgono delle proprie strutture per l'attuazione del presente Protocollo, impegnandosi a fornire le istruzioni necessarie e le opportune informazioni per la migliore realizzazione della sperimentazione, e per la conseguente verifica delle relative procedure.

A tale ultimo fine, è costituito un gruppo di lavoro formato dai rappresentanti delle seguenti strutture:

- Direzione della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze;
- Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;
- Direzione Centrale Affari legali e Contenzioso dell' Agenzia delle Entrate;
- Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (ODCEC) di Roma.

Inoltre, il gruppo di lavoro prevede la partecipazione di rappresentanti della Sogei in quanto partner tecnologico del Ministero dell'economia e delle finanze per lo sviluppo del sistema informativo della fiscalità e, pertanto, responsabile della realizzazione delle applicazioni informatiche inerenti la sperimentazione del processo tributario telematico, compresa l'attività di formazione.

Art. 4

Attività specifiche e strumenti

Le procedure di gestione dei documenti informatici che costituiscono la sperimentazione si svolgeranno in un ambiente non di esercizio, in quanto le procedure ed i relativi documenti informatici non hanno alcun valore giuridico e legale; pertanto, non influiscono sulle procedure attualmente utilizzate presso le Commissioni tributarie in base alla normativa vigente. La banca dati alimentata sarà dismessa quando avrà esaurito la propria funzione.

Per poter partecipare alla sperimentazione, è necessario disporre di una postazione lavorativa informatizzata, di un "pacchetto di firma digitale", della "Posta Elettronica Certificata" (P.E.C.).



Gli oneri relativi all'acquisto degli strumenti necessari per la partecipazione alla sperimentazione, sono a carico di ciascuna delle parti del presente protocollo, ad eccezione di quelli relativi all'acquisto del "pacchetto di firma digitale" ad uso dei giudici tributari coinvolti nella sperimentazione che sono a carico del Dipartimento delle finanze.

Art. 5 Formazione

Il Dipartimento delle Finanze si impegna a svolgere una adeguata attività di formazione iniziale circa le particolari modalità operative necessarie per partecipare alla sperimentazione avvalendosi del personale di Sogei.

Sarà cura di ciascuna delle parti promuovere autonomamente la successiva formazione dei soggetti coinvolti nella sperimentazione (giudici delle sezioni, personale delle segreterie delle Commissioni tributarie, personale delle strutture territoriali dell'Agenzia delle entrate, iscritti all'ODCEC).

Art. 6 Pubblicità

Le parti e le rispettive strutture che partecipano alla attività di sperimentazione, si impegnano:

- a) alla riservatezza circa lo svolgimento della suddetta attività e i relativi esiti;
- b) a non assumere alcuna iniziativa che pubblicizzi i risultati anche parziali delle attività della sperimentazione;
- c) a coordinare, nelle sedi e con le modalità più opportune, insieme al Dipartimento delle Finanze e al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, le iniziative comuni di carattere informativo e/o comunicativo, destinate a pubblicizzare le attività sperimentali del progetto "Processo Tributario Telematico".

Resta ferma per l'ODCEC di Roma la facoltà di diffondere le informazioni essenziali, sia mediante newsletter o fax sia attraverso i propri siti internet, per raccogliere un congruo numero di adesioni fra i propri Iscritti che intendono partecipare alla sperimentazione stessa. L'Ordine summenzionato si impegna a garantire che gli iscritti partecipanti alla sperimentazione osservino gli impegni di cui alle lettere a), b), e c) del presente articolo.

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria informerà i propri giudici dell'avvio della sperimentazione al fine di acquisire la disponibilità degli stessi.

I dati relativi ai partecipanti alla sperimentazione saranno trattati nel rispetto del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante il "Codice in materia di protezione dei dati personali".

Art. 7 Verifiche periodiche dello stato della sperimentazione

Le parti si impegnano a definire, con cadenza periodica, lo stato di avanzamento della sperimentazione al fine di esaminarne eventuali criticità e possibili miglioramenti.

Art. 8 Durata della sperimentazione

La sperimentazione avrà durata massima di sei mesi e sarà conclusa non oltre luglio 2010.

È facoltà delle parti definire di comune accordo l'eventuale prosecuzione della sperimentazione presso altre sedi.



SINTESI DELLE PROBLEMATICHE DI FINANZA LOCALE
AUDIZIONE CAMERA DEI DEPUTATI
COMMISSIONE BILANCIO, TESORO E PROGRAMMAZIONE

Roma, 4 febbraio 2010

Premessa - Inquadramento generale dei meccanismi di finanza locale

Il quadro finanziario dei Comuni si inserisce in un contesto di finanza pubblica, che pur mostrando segnali di ripresa, risulta comunque indebolito dalla crisi economica.

Per il 2010 le previsioni contenute nella recente Nota di aggiornamento del Programma di Stabilità 2010-2012 contemplano una ripresa del PIL dell' 1,1%, con gli investimenti che mostrano una crescita dell'1,4% e una modesta ripresa della spesa delle famiglie residenti, circa lo 0,8%, cui si accompagna un ulteriore peggioramento del tasso di disoccupazione rispetto al 2009, che cresce di 7 decimi e raggiunge il valore di 8,4%.

Nonostante la debolezza ciclica e la frenata consequenziale del risanamento dei conti pubblici nazionali, prosegue l'apporto estremamente positivo dato dai Comuni al contenimento dei saldi.

I dati ISTAT, infatti, segnalano come, rispetto al peggioramento del deficit della PA osservato nel 2008 di quasi 20 miliardi di euro rispetto al 2007, il deficit dei Comuni si sia ridotto di oltre 1,2 miliardi di euro. Per il 2009 alla stima di ulteriore deterioramento del saldo della Pa di circa 35 miliardi di euro si contrappone un miglioramento del saldo dei Comuni di circa 300 milioni di euro.

Il dato conferma inequivocabilmente un trend di lungo periodo che, a partire dal 2004, ha determinato un miglioramento del saldo di bilancio dei Comuni di oltre 2,5 miliardi di euro rispetto al 2008, quasi la metà del miglioramento complessivo registrato dall'intera Pubblica Amministrazione nello stesso periodo che è pari a 5,6 miliardi di euro.

Dalle cifre riportate risulta evidente che il contributo al contenimento del disavanzo di bilancio offerto dai Comuni è stato maggiore rispetto al peso relativo che il bilancio del comparto ha sul totale delle Amministrazioni Pubbliche, pari al 4,8%, se si considera l'incidenza sulle entrate e al 9,2% se si confrontano le uscite al netto degli interessi.

A determinare il concorso positivo e l'andamento virtuoso dei Comuni rispetto agli altri livelli di governo, ha contribuito essenzialmente il controllo della spesa.

Nel quinquennio 2004-2008 la spesa è aumentata in ogni comparto della Pubblica Amministrazione, in rapporto al PIL, di 1,2 punti percentuali, ad eccezione delle Amministrazioni Regionali (al netto della Sanità) e Comunali, dove invece si è registrata in entrambi i casi una frenata di 2 decimi della spesa complessiva.



Tale riduzione della spesa dei Comuni, a pressione fiscale invariata, è frutto dell'andamento contrapposto della spesa corrente, cresciuta nello stesso periodo di un decimo, e di quella in conto capitale, che invece si è ridotta di 3 decimi di PIL.

Complessivamente, dunque, nel confronto con gli altri livelli di governo e con il totale della PA, i Comuni si confermano un comparto allineato al conseguimento degli obiettivi di risanamento dei conti pubblici ma che, per raggiungere questi risultati, ha dovuto sacrificare una cospicua parte della spesa per investimenti, giacché il solo contenimento della spesa corrente non sarebbe stato sufficiente al raggiungimento degli obiettivi.

Composizione dei bilanci comunali

Al fine di fornire una visione il più possibile completa della situazione in cui versano i Comuni, può essere utile fornire un quadro complessivo delle poste più rilevanti, per cui è necessaria l'adozione di misure correttive.

L'ammontare di risorse a disposizione dei Comuni è per la maggior parte di natura corrente, circa il 70% del totale, la restante parte riguarda entrate di tipo straordinario (dismissioni immobiliari e proventi da concessioni) e trasferimenti in conto capitale. Ne consegue che, in aggregato, l'autonomia tributaria raggiunta dai Comuni come comparto nel 2007 ammonta al 44%, mentre quella finanziaria si colloca intorno al 66%.

Il 64% della spesa di competenza riguarda oneri di natura corrente, mentre la restante parte è utilizzata per spese in conto capitale. In particolare, oltre 15 miliardi di euro, il 23,4% del totale della spesa, pari a 268 euro pro capite, vengono impiegati per finanziare investimenti. Per quel che riguarda la distribuzione funzionale della spesa corrente, la voce principale rimane con il 33% del totale quella delle Funzioni generali, dove peraltro si riversa oltre metà della spesa per il personale, seguita dalla gestione del Territorio e dell'Ambiente e dalla

Spesa sociale, che assorbono ciascuna circa il 16% della spesa corrente. Si fermano invece a circa il 10% del totale le uscite per Viabilità e Trasporti e quelle per l'Istruzione. Tanto la composizione delle entrate quanto la distribuzione della spesa trovano riferimento e vincolo nella disciplina del patto di stabilità interno, entro i cui limiti devono necessariamente essere contenute, con forti sacrifici, spesso insostenibili che saranno analiticamente descritti in seguito.

Valutazione Economica

La valutazione dei conti dei Comuni in un'ottica pluriennale e confrontata con il sottostante quadro macroeconomico consente di mettere in luce la sostanziale stabilità delle entrate e delle spese dei Comuni in rapporto al PIL nel corso degli ultimi 25 anni. In effetti, se si depurano le dinamiche di crescita delle entrate e delle spese dalla variazione dei prezzi, si osserva come in termini reali il livello delle entrate pro capite dei Comuni (valutate a prezzi 2008) nel periodo 2001-2008 (circa 1.077 euro) sia analogo a quello



registrato nel quinquennio 1988-1992 (circa 1.029 euro), mentre nel caso delle spese la crescita è solo debolmente più elevata, passando da un livello medio reale di circa 1.034 euro pro capite (nel quinquennio 1988-1992) a circa 1.129 (nel periodo 2001-2008).

Dal lato delle entrate la stabilizzazione è il frutto di una ricomposizione delle risorse proprie a svantaggio delle entrate tributarie, che nel 2008 scendono in rapporto al PIL di circa 2 decimi rispetto al 1995, e a favore di quelle extratributarie, che nello stesso periodo aumentano di oltre 2 decimi di PIL, facendo leva soprattutto sulle tariffe dei servizi a domanda individuale che crescono in maniera molto più vivace rispetto alla dinamica generale dei prezzi al consumo.

Sul fronte delle uscite, la contenuta dinamica degli esborsi complessivi in un arco temporale così esteso è stata determinata essenzialmente dal contenimento della spesa corrente in rapporto al PIL a partire dal 1995 (se si eccipisce lo scatto registrato nel 2008) e da un'inversione di tendenza riguardo alla crescita della spesa per investimenti, che dal 2004 appare in marcata flessione.

Ovviamente, in termini di saldo di bilancio, la composizione di questa dinamica si riflette su un indebitamento molto contenuto che, dopo il degrado degli anni '90, è attualmente in linea con il sostanziale pareggio registrato alla fine degli anni '80.

In sostanza, non si rinvencono nell'analisi di lungo periodo elementi di discontinuità prodotti dalla riforma del Titolo V della Costituzione, né contenuti di maggior rigore finanziario prodotti dall'introduzione del Patto di Stabilità Interno, se non per il perverso effetto pro-ciclico prodotto da quest'ultimo nel ridurre la spesa per investimenti nei periodi di peggiore congiuntura economica.

Il quadro stabile dei Conti pubblici locali consente di proiettare anche per il futuro dinamiche di bilancio coerenti con il perseguimento spontaneo dell'equilibrio finanziario.

Infatti, l'esercizio di previsione contenuto nel Rapporto IFEL di prossima pubblicazione, basato sulla costruzione di relazioni statistiche tra le principali voci di bilancio e l'andamento delle sottostanti variabili macroeconomiche che maggiormente le influenzano, tratteggia un decorso dei saldi comunali che tende a stabilizzarsi intorno ai livelli di sostanziale pareggio previsti per il 2009.

A contenere l'indebitamento dei Comuni concorrono sia una dinamica delle entrate meno sensibile alla crisi economica, sia un decorso molto moderato della spesa che, in ossequio al Patto di Stabilità Interno, si realizza essenzialmente attraverso un taglio lineare degli investimenti.

Un approfondimento sulle discrepanze statistiche che intercorrono nel passaggio dalla contabilità dei Comuni a quella economica adottata per la costruzione del conto della P.A. mostra peraltro come, con riferimento al 2007, l'indebitamento effettivo dei Comuni sia da considerare più basso di circa 800 milioni rispetto a quello ufficialmente pubblicato. Rispetto allo scenario nazionale dei conti pubblici, la finanza locale ha presentato quindi significativi fattori di riequilibrio, come peraltro affermato anche nell'audizione dei rappresentanti della Corte dei Conti nell'ambito della



medesima indagine conoscitiva sulla finanza locale, i quali sostengono che, dai dati a loro disposizione, i risultati sono stati nettamente più favorevoli di quanto previsto dai documenti programmatici.

Complessivamente, dunque, nel confronto con gli altri livelli di governo e con il totale della P.A., i Comuni si confermano un comparto allineato al conseguimento degli obiettivi di risanamento dei conti pubblici, nonostante l'insufficienza della copertura del mancato gettito ICI ed altri numerosi tagli che hanno pesantemente inciso sulle casse dei Comuni, portandoli ad una situazione di estrema difficoltà nella gestione dell'amministrazione e nella programmazione delle spese comunali. Per raggiungere questi risultati, infatti, si è sacrificata una cospicua parte della spesa per investimenti, giacché il solo contenimento della spesa corrente non sarebbe stato sufficiente al raggiungimento degli obiettivi.

Le entrate dei Comuni

Dal 2007 una serie di novità riguardanti le entrate comunali ha avuto come effetto la significativa riduzione delle entrate proprie e dei trasferimenti erariali, senza peraltro consentire una gestione libera e consapevole delle entrate ed anzi prevedendo il blocco delle aliquote dei tributi locali fino alla completa attuazione del Federalismo fiscale (decreto legge n. 93/2008 confermato anche dal successivo decreto legge n. 112/2008). Di seguito si riportano i dettagli delle minori entrate.

ICI prima casa

Il decreto legge n. 93/2008 convertito dalla legge n. 126/2008, ha previsto l'abolizione del pagamento dell'Imposta Comunale sugli Immobili a valere sull'abitazione principale, compensando il minore gettito con trasferimenti statali. L'ANCI ha contestato da subito l'insufficienza della copertura stanziata con il suddetto decreto legge 93, che si ricorda pari a 2.604 milioni di euro, dichiarando che l'obiettivo da perseguire fosse il totale ristoro ai Comuni del mancato gettito ICI. Infatti, a seguito delle certificazioni inviate dagli Enti, tale minore gettito ammonta a 3 miliardi e 364 milioni di euro. Grazie alle insistenti richieste dell'Associazione e al processo di verifica da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze che ha riscontrato generale attendibilità con le proprie stime previsionali, la legge finanziaria per l'anno 2010 dispone un'integrazione per l'anno 2008 di 156 milioni che, sommata all'integrazione di 260 milioni di euro del decreto n. 154/2008, porta nelle casse comunali un trasferimento compensativo pari a 3.020 milioni di euro; mentre a decorrere dall'anno 2009, con 760 milioni di euro aggiuntivi, provvede alla totale compensazione del minore gettito.

Il quadro economico che deriva dalle sopra esposte premesse è che per l'anno 2008 mancano 344 milioni a titolo di rimborso mancato gettito ICI prima casa, mentre dall'anno 2009 i Comuni sembrano non subiscano perdite, in realtà non è stata considerata la dinamicità dell'imposta: da



stime dell'Agencia del Territorio la base imponibile ha un andamento annuo crescente pari al 3,8%.

Questo provvedimento si aggiunge ad altre norme che dispongono tagli a valere sul Fondo ordinario e che incombono pesantemente sui bilanci comunali tra cui:

- **Il taglio per i risparmi sui costi della politica**

La legge Finanziaria per l'anno 2008 dispone un taglio dei trasferimenti di 313 milioni di euro (251 per il comparto Comuni) dovuto al risparmio per i costi della politica che gli Enti locali possono attuare in relazione alle varie disposizioni contenute nell'articolo 2 commi 26-31. Solo per il 2008 il fondo è reintegrato di 100 milioni (80 per il comparto Comuni), consolidando il taglio di 251 milioni di euro per gli anni successivi. Come per la precedente disposizione sui fabbricati ex rurali, la decurtazione effettuata risulta di gran lunga superiore al risparmio effettivamente conseguito dai Comuni, che, in base alle certificazioni prodotte, ammonta a 25 milioni di euro. Ad oggi risultano mancanti quindi 146 milioni per il 2008 e addirittura 226 milioni dall'anno 2009. Anche in questo caso sarebbe opportuno consolidare il taglio derivante dall'effettivo risparmio conseguito, evitando di tagliare preventivamente e creando inutili e inopportuni problemi di liquidità ai Comuni.

A questa riduzione, inoltre, si somma quella prevista dalla ultima legge finanziaria, la n. 191/2009 che, per gli anni 2010-2012, dispone un taglio complessivo di 216 milioni per tutti i Comuni in cui è previsto il rinnovo del consiglio.

- **La riduzione di 200 milioni di euro del Fondo ordinario**

Il taglio è stato previsto a valere sul fondo ordinario dal decreto legge n. 112/2008, convertito con modifiche nella legge n. 133/2008, a partire dall'anno 2008, senza alcuna giustificazione e/o diritto di appello.

- **Immobili riclassificati nel gruppo catastale D**

Un altro grave disagio che i Comuni vivono e che è venuto alla luce solo recentemente riguarda la perdita di gettito ICI per la riclassificazione degli immobili nel gruppo catastale D. La legge 23 dicembre 1998, n. 448, all'articolo 31, comma 3, introduceva un sistema di versamento di contributi per gli anni 1998 e 1999 da parte

dello Stato ai Comuni che avessero avuto minori introiti ICI a seguito del riclassamento catastale degli immobili classificati nel gruppo D. Il trasferimento compensativo era pari alla differenza tra il gettito dei predetti fabbricati, calcolato all'anno 1993 con aliquota del 4 per mille, e il gettito dell'anno 1998. In caso di fondo

insufficiente (15 miliardi di lire per ciascun anno) le spettanze dei singoli Comuni sarebbero state ridotte in proporzione inversa all'entità della spesa corrente. Le modalità di rimborso sono



ridefinite dalla legge 23 dicembre 2000, n. 388 articolo 64: a decorrere dall'anno 2001 i Comuni, con minori entrate ICI derivanti

dall'autodeterminazione provvisoria delle rendite catastali degli immobili di categoria D, possono chiedere il trasferimento compensativo statale se l'importo è superiore a 3 milioni di lire (1.549 €) e allo 0,5% della spesa corrente prevista per ciascun anno. Le modalità di rimborso sono stabilite con il decreto interministeriale

01 luglio 2002, n. 197 che definisce un sistema di certificazione annuo su cui calcolare i trasferimenti, da inviare entro il mese di giugno dell'anno successivo alla diminuzione del gettito ICI.

I Comuni che hanno certificato con le modalità previste dalla suddetta normativa hanno ricevuto, dal Ministero dell'Interno, l'erogazione delle intere somme accertate. Il comma 7 dell'articolo 2 quater del decreto legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito in legge 4 dicembre 2008, n. 189, prevede che i Comuni con minori introiti ICI di cui sopra presentino entro il 31 gennaio 2009, per ciascuno degli anni 2005 e precedenti, la dichiarazione attestante il relativo minore gettito, anche se già presentata, per ottenere l'attribuzione del corrispondente incremento dei trasferimenti erariali.

In attesa delle istruzioni da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia del Territorio, il Ministero dell'Interno dirama la circolare F.L. 6/2008 al fine di fornire chiarimenti per facilitare gli adempimenti dei Comuni, chiarendo che gli importi indicati per ogni anno devono essere pari alla perdita dell'anno di

riferimento; nel caso di minore gettito pari a zero, la certificazione sarà uguale a quella dell'anno precedente.

La riapertura dei termini per la presentazione delle certificazioni ha incluso i Comuni che non avevano mai fatto richiesta di rimborsi e ha permesso le rettifiche degli importi per i Comuni che avevano già certificato e ottenuto i trasferimenti compensativi.

Per la compilazione di tali certificazioni il Ministero dell'Economia e delle Finanze con un semplice comunicato pubblicato sul sito in data 23 gennaio 2009 e dunque in prossimità della scadenza, ancorché condiviso con il Ministero dell'Interno, precisa che le singole annualità devono essere tenute distinte e pertanto lo 0,5% della spesa corrente viene calcolato per il primo anno su tutta la somma certificata, ma dal secondo anno in poi solo sulla differenza rispetto all'anno precedente. Dunque, il Comune che in un anno non può accedere al contributo perché l'importo non soddisfa uno dei due criteri (superiore a 1.549 € e allo 0,5% della spesa corrente dell'anno) non può sommare tale minor introito a quello dell'anno successivo per raggiungere la "soglia limite".

Le spettanze pubblicate sul sito del Ministero dell'Interno in data 2 dicembre 2009, calcolate su tale criterio, destano preoccupazione tra gli Enti che rischiano la sottrazione di trasferimenti ormai



consolidati negli anni con ipotesi di recupero di somme già impegnate con il rischio, in alcuni casi, di provocare il dissesto del Comune.

Un gruppo di Comuni ha già presentato ricorso al TAR in merito a tali provvedimenti, in quanto lesivi della possibilità di mantenere gli equilibri di bilancio.

Patto di Stabilità

Il Patto di Stabilità e Crescita europeo fissa i confini in termini di programmazione, risultati e azioni di risanamento all'interno dei quali i Paesi membri possono muoversi autonomamente. Nel corso degli anni, ciascuno dei Paesi membri della UE ha implementato internamente il Patto di Stabilità e Crescita seguendo criteri e regole proprie, in accordo con la normativa interna inerente la gestione delle relazioni fiscali fra i vari livelli di governo. Dal 1999 ad oggi l'Italia ha formulato il proprio Patto di Stabilità Interno esprimendo gli

obiettivi programmatici per gli Enti territoriali ed i corrispondenti risultati ogni anno in modi differenti, alternando principalmente diverse configurazioni di saldi finanziari a misure di controllo sulla spesa per poi tornare agli stessi saldi.

Nel corso dello stesso periodo, a prescindere dalle modifiche della regola, i Comuni hanno sistematicamente migliorato il proprio deficit di comparto, come dimostrano i dati ISTAT e come affermato in audizione dalla Ragioneria Generale dello Stato nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla finanza locale.

Da ultimo, il Documento di Programmazione Economico e Finanziaria per gli anni 2009- 2011 ha definito il contributo a carico dei Comuni per il risanamento dei conti pubblici per un importo pari a 1 miliardo e 340 milioni di euro per il 2009. Per gli anni successivi il contributo diventa 1 miliardo e 30 milioni di euro per il 2010 e 1 miliardo e 775 milioni per il 2011. Complessivamente quindi ai Comuni nel triennio è richiesto, in termine di miglioramento dei saldi, un contributo pari a 4 miliardi e 145 milioni di euro.

I Comuni devono, dunque, significativamente migliorare i propri saldi e per farlo hanno come unica possibilità, vista la pesante riduzione delle entrate e il blocco dell'autonomia impositiva, la riduzione della spesa; soluzione difficilmente sostenibile per i Comuni che devono far fronte alla crescente domanda di servizi sociali, all'aumento dei costi, ai rinnovi contrattuali. L'unica via che è rimasta da percorrere agli enti locali, date le rigide regole del Patto di stabilità, è la riduzione della spesa in conto capitale, che come sopra già anticipato, è la parte del bilancio più discrezionale.

I Comuni per rispettare i vincoli imposti dal patto di stabilità saranno costretti nel triennio 2009 - 2011 a ridurre la spesa totale di circa il 10 % e considerando che la spesa corrente è difficilmente contraibile a risentirne sarà la spesa per investimenti che si potrebbe ridurre di almeno il 30%.



A complicare ulteriormente la situazione degli investimenti, le regole vigenti sul Patto hanno avuto l'effetto perverso di creare residui passivi nei bilanci comunali, ovvero impegni di spesa assunti regolarmente ma non pagati entro l'anno. L'ANCI ha fatto presente in tutte le sedi istituzionali la necessità di sbloccare i suddetti residui passivi, per destinarli alle opere infrastrutturali al fine di consentire il rilancio dell'economia.

Il primo intervento legislativo in tal senso è avvenuto con l'articolo 7 quater del decreto legge n.5/2009, convertito nella legge n.33/2009, che dispone l'esclusione dal saldo utile ai fini del Patto di stabilità per il 2009 di alcuni tipi di spesa in conto capitale solo per i Comuni che presentino determinati requisiti e soprattutto per un importo non superiore a quello autorizzato dalla regione di appartenenza. Tale intervento è stato adottato in sole 5 Regioni anche con modalità diverse da quelle prevista dalla norma, come la Lombardia, consentendo lo sblocco di 250 milioni di euro in totale.

L'ultima modifica normativa (articolo 9 bis del decreto legge 78/2009) intervenuta sempre al fine di favorire la spesa per investimenti, ha permesso agli enti di utilizzare un importo pari al 4% dei residui passivi accumulati fino al 2007 fuori dai vincoli imposti dal Patto di stabilità. Anche questa misura tuttavia, è risultata insufficiente, in quanto "libera" solo 1miliardo e 650 milioni a fronte dei 44 miliardi bloccati dalla normativa vigente.

Nonostante quindi gli ultimi interventi legislativi, permangono alcune criticità: il numero di Enti in avanzo aumenta nel corso del triennio di programmazione. Nel 2011, a legislazione vigente, tutti i Comuni saranno in avanzo e circa metà dei Comuni soggetti a Patto sono costretti a mantenere un consistente avanzo di bilancio

per tutto il triennio, rinunciando così alla possibilità di fare investimenti impossibilità di effettuare pagamenti in conto capitale blocco leva fiscale.

Ciò accade perché il percorso fino ad oggi seguito ha utilizzato lo strumento del patto come una modalità di imputazione della manovra di finanza pubblica agli Enti locali.

L'ultimo triennio è stato contrassegnato dalla richiesta di un contributo relativamente più pesante al miglioramento dei saldi agli Enti con saldo finanziario negativo, circostanza questa di per sé non negativa, in quanto proviene dal ricorso all'indebitamento, consentito dalla legislazione vigente, per la realizzazione degli investimenti. Al contempo, gli Enti con saldo finanziario positivo non hanno avuto la possibilità di spendere con il solo limite dell'equilibrio, ma sono stati costretti a mantenere comunque saldi positivi, con enormi difficoltà.

Inoltre, l'inibizione a contrarre mutui ha ridotto il contributo all'indebitamento netto della pubblica amministrazione, ma ha rappresentato anche un freno importante allo sviluppo del paese e delle comunità locali.



Questo sistema però, ad avviso di ANCI, non può che considerarsi esaurito, in quanto i comuni hanno raggiunto il limite di sostenibilità, infatti:

- la pressione fiscale nazionale non consente aumenti delle entrate proprie
- la crisi della finanza pubblica costringe alla continua riduzione dell'intervento pubblico
- il ritardo infrastrutturale del Paese necessita di un forte intervento anche degli enti locali sul territorio
- l'evoluzione sociale della popolazione fa aumentare la richiesta di servizi alla persona che sono di stretta competenza comunale

Come stabilito dall'art. 8 della Legge 196/2009 (Legge sulla nuova contabilità pubblica) il patto di stabilità interno deve essere, caratterizzato da stabilità, coerenza, conformità ai parametri europei e rispetto dell'autonomia gestionale degli enti. E' arrivato quindi il momento di dare attuazione a tale indicazione in modo tale che la nuova disciplina sia il risultato di un obiettivo condiviso dai vari livelli di governo e consenta agli enti locali di raggiungere la stabilità finanziaria.

Questo risultato di regole certe e durature nel tempo può essere ottenuto solo prevedendo una regola di patto stabile nel tempo che di anno in anno determini il contributo alla manovra, in proporzione al peso del comparto e a seconda della situazione del Paese, ma anche dell'andamento delle performance finanziarie dei vari comparti della P.A. La regola quindi, non deve più tradursi in una manovra aggiuntiva a carico dei Comuni, creando le situazioni limite che conosciamo oggi: grandi quantità di residui passivi in conto capitale, fondi dei Comuni che non possono essere spesi.

Nel medio-lungo periodo si rende necessaria l'individuazione di un meccanismo che consenta gli enti locali di continuare a svolgere la funzione che il quadro costituzionale ed istituzionale assegna e di una regola che tenda all'equilibrio di bilancio, consentendo di programmare un ricorso al debito sostenibile senza mettere in pericolo i conti pubblici nazionali.

L'idea consiste nello stabilizzare la spesa corrente e di fornire ad ogni Comune un livello di debito accettabile, che gli consenta di programmare realmente gli investimenti, per realizzare il programma di governo e rispettare gli impegni presi con cittadini e imprese. Il controllo della spesa in conto capitale è ovviamente il risultato naturale del rispetto della regola sul debito.

Nel fissare poi i parametri si deve tenere conto sia della situazione complessiva di partenza del comparto in termini di saldo corrente, saldo capitale e livello del debito, sia della dispersione intorno alla media di questi valori, calibrando i parametri in modo sostenibile per ciascun Comune.

In sintesi, ogni Comune dovrebbe raggiungere l'equilibrio di parte corrente, in modo da non creare deficit di parte corrente, ed avere un obiettivo stringente di debito, coerente ovviamente con gli obiettivi fissati a livello europeo. In questo modo l'ente è in grado di programmare la spesa in



conto capitale e di rispettare gli impegni presi con le imprese e con i cittadini, e di avere un bilancio sano di parte corrente. Il controllo della spesa in conto capitale è il risultato naturale del rispetto della regola sul debito.

Già da luglio 2009 l'Anci ha proposto questa soluzione, si apprende solo dall'audizione sulla Finanza locale che la Ragioneria Generale dello Stato sembra condividere tale soluzione. Quanto sopra esposto però ha bisogno di un lungo lavoro condiviso con le istituzioni ma nell'immediato i Comuni hanno bisogno di risposte certe.

Il quadro complessivo di comparto che si presenta è quantomeno preoccupante, se nel 2009 tutti i Comuni raggiungono l'obiettivo programmatico assegnato, circa il 50% degli enti che presenta un saldo negativo di quasi un miliardo di euro e il restante 50% con un avanzo di oltre 1 miliardo di euro. Dato che il comparto nel 2010 deve migliorare il proprio saldo di circa un miliardo, poco più di 1000 Comuni dovranno conseguire un miglioramento di pari importo, mentre il restante deve rimanere praticamente fermo.

Esiste quindi il problema della sostenibilità e della necessità di individuare una soglia limite di miglioramento interna al comparto, per fornire un obiettivo di virtuosità ai comuni e non un contributo allo Stato.

Per raggiungere il suddetto obiettivo si potrebbe adottare una misura ponte che avvicini tutti i Comuni allo 0, facendo migliorare quelli in deficit del 60% e peggiorare quelli in avanzo del 30%. Una misura di miglioramento maggiore di quella proposta non è altrimenti sostenibile, in quanto il miglioramento dovrà agire essenzialmente su una riduzione di spesa, rimanendo comunque bloccata la manovra sulle entrate. L'operazione rappresentata sarebbe vantaggiosa per tutti i comuni soggetti a patto prendendo come base di riferimento il solo anno 2009, in termini di saldo obiettivo.

Le regole vigenti, a prescindere dall'entità della manovra, non risolvono alcuni problemi come il computo delle entrate straordinarie per il calcolo del patto di stabilità.

In particolare Il comma 8 del decreto legge 112 convertito con modificazioni dalla Legge 133/2008 prevedeva che le risorse originate dalla cessione di azioni o quote di società operanti nel settore dei servizi pubblici locali nonché quelle derivanti dalla distribuzione dei dividendi determinati da operazioni straordinarie poste in essere dalle predette società, qualora quotate in mercati regolamentati e le risorse relative alla vendita del patrimonio

immobiliare, se destinate alla realizzazione di investimenti o alla riduzione del debito, potessero essere escluse sia dalla base di calcolo dell'anno 2007 assunta a riferimento, sia dai risultati utili per il rispetto del patto di stabilità interno.

Tale comma nato con lo scopo di neutralizzare gli eventi straordinari creava effetti divergenti per la costruzione dei bilanci. Infatti per coloro che avevano operato alienazioni nell'anno 2007 il



provvedimento alleggeriva molto la manovra mentre per coloro che avevano in programma di fare alienazioni, le disposizioni peggioravano molto la situazione in quanto non consentivano di utilizzare tali entrate per migliorare il saldo. Anzi, l'effetto era aberrante poiché la spesa in conto capitale non è compensata da nessuna entrata.

Il parlamento è intervenuto con il decreto legge 5, convertito con legge n 133 del 2009 all'articolo 7 quater comma 9 disponendo per l'abrogazione del citato comma 8, precisando al comma 10 che restano invariate le previsioni di saldo, di entrata e di spesa degli enti locali che hanno approvato i bilanci di previsione entro il 10 marzo 2009. Le risorse del citato comma 8 sono escluse dalla base di calcolo riferita al 2007 e dai conteggi dei saldi per il 2009.

In sostanza, per chi aveva approvato il bilancio entro il 10 marzo 2009 le entrate in questione si dovevano detrarre sia dal saldo 2007 che dal saldo 2009 mentre per gli enti che hanno approvato il bilancio dopo il 10 marzo 2009, tali entrate non sono detraibili né dal 2007, né dal 2009.

A prescindere dalla probabile incostituzionalità della norma, resta aperto il problema per gli enti che hanno predisposto il bilancio di previsione 2009 neutralizzando le entrate straordinarie e che adesso non possono più farlo in quanto, a legislazione vigente, per gli anni 2010 e 2011 tutti gli enti devono conteggiare tutte le risorse escluse dal comma 8 sia nella base di calcolo 2007 sia nei saldi utili per il rispetto del patto di stabilità.

Oltre al diverso trattamento degli enti basato sulla mera datazione dell'approvazione del bilancio, rimane l'enorme difficoltà di approvare il bilancio per quegli enti che hanno usufruito di tale agevolazione nel 2009. L'Anci ha sostenuto la proposta di permettere a questi enti di applicare tale disposizione per gli anni 2010 e 2011. Dato che l'introduzione del comma 8 non ha avuto necessità di copertura finanziaria, si propone di mantenerlo e ciò non comporta nessun effetto sulla finanza pubblica.

Altra questione delicata è nata dalla norma che disciplina la tempestività dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni. In particolare l'articolo 9 del decreto legge n. 78 convertito con modificazione dalla legge 103 del 9 agosto 2009 dispone, in ossequio alle disposizioni comunitarie in materia, l'adozione di una serie di misure organizzative, contabili e amministrative volte ad ovviare e prevenire i ritardi nei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni.

È chiara la ratio della norma, che prevede l'attribuzione in capo al funzionario, che adotti provvedimenti che comportano impegni di spesa, la responsabilità di accertare preventivamente che il programma dei pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica, non si comprende perché la violazione di tale obbligo debba comportare responsabilità disciplinare ed amministrativa del suddetto funzionario.



Si evidenzia in questa ipotesi l'impossibilità di prevedere una responsabilità in capo ad un soggetto in assenza di alcun giudizio di merito; la disposizione sopra richiamata si traduce materialmente in una serie di adempimenti cui il funzionario, prima di impegnare la spesa deve fare fronte, tra cui:

1. verificare se esiste lo stanziamento di bilancio, (adempimento che allo stato attuale risulta già previsto dalla normativa);
2. verificare che quando da quell'impegno sorgerà la necessità di pagare, (presumibilmente dopo 2 o 3 anni - tempi ordinari di realizzazione delle opere cantierate), il pagamento possa avvenire rispettando i saldi imposti dal patto di stabilità, relativi ad annualità future.

La conseguenza di tale previsione è che un significativo numero di Comuni, avrà difficoltà ad appaltare nuovi lavori o opere pubbliche, poiché la minaccia incombente di una responsabilità disciplinare ed amministrativa in capo al funzionario che non rispetti l'obbligo di accertamento ha di fatto la conseguenza di "frenare" l'avvio di procedure che comportino spese di investimento.

Si apre una parentesi sulla Legge 196/2009 "legge di contabilità e finanza pubblica". L'ANCI ritiene che la disciplina che regola il nuovo ciclo finanziario non presenta novità significative e soprattutto non risolve alcune rilevanti problematiche riscontrate da anni. In sintesi: non risolve il problema della proroga dei tempi di approvazione dei bilanci degli enti locali causata dall'attesa delle disposizioni contenute nella legge finanziaria; non assicura una effettiva partecipazione e concorso delle autonomie territoriali alla definizione delle decisioni di finanza pubblica, non menzionando neanche il ruolo della Conferenza per il coordinamento della finanza pubblica disciplinata dall'articolo 5 della legge n.42.

In particolare, per quanto riguarda la Decisione di Finanza Pubblica - articolo 10 comma 5- il 15 luglio vengono presentate nelle Camere e in Conferenza unificata, che deve esprimere parere entro il 10 settembre, le linee guida per la ripartizione degli obiettivi del Patto di convergenza, del Patto di stabilità interno e relative sanzioni per gli enti territoriali, questo percorso non lascia troppo spazio per la partecipazione degli altri livelli di governo alla manovra.

Un confronto reale si dovrebbe fondare su un sistema organico di condivisione del metodo di lettura dei dati. Tale meccanismo si intravede nella delega sul federalismo, ma non sembra presente nella proposta di legge esaminata.

Il contributo delle autonomie locali è evidentemente affidato alla procedura ordinaria di confronto vigente in Conferenza Unificata, oggi insufficiente a garantire moderni strumenti di funzionamento della governance utili a garantire a tutti i livelli di governo adeguata autonomia e capacità di programmazione, in sintesi la possibilità di utilizzare le proprie prerogative costituzionali.



Per il Patto di stabilità interno si configura l'individuazione di un quadro di riferimento normativo e degli interventi necessari per il conseguimento degli obiettivi di sottosettore definiti nella decisione di finanza pubblica. La procedura è quella prevista per il parere sulla Decisione di Finanza Pubblica, che non consente una discussione ampia ed approfondita di tutto il quadro economico finanziario.

Non si comprende inoltre il meccanismo secondo il quale oltre alla definizione degli obiettivi di finanza pubblica di cui al Patto di stabilità interno è definita la quota di indebitamento delle amministrazioni locali dalla Decisione di Finanza Pubblica e dalla legge di stabilità.

Questa grandezza, come si evince anche dalla norma in esame, è direttamente correlata alla capacità di spesa in conto capitale, e deve essere correlata necessariamente a quanto previsto in relazione al patto di stabilità interno. Queste grandezze non possono essere stabilite di anno in anno, e senza una condivisione di strumenti ed obiettivi.

Un ultimo cenno ai sistemi contabili: la Legge 42/09 contiene obiettivi e criteri per tentare di uniformare i criteri ed i principi di finanza pubblica per tutti gli enti pubblici coinvolti; le disposizioni in esame fanno dei cenni alla contabilità economica, ma di fatto aprono verso una contabilità di cassa che è ormai superata dalla maggior parte dei paesi europei con i quali ci confrontiamo. Questa scelta porterebbe comunque il sistema a perdere cognizione di una parte dell'attività pubblica necessaria come la programmazione pluriennale. Anche in questo caso sembra maggiormente in armonia con l'assetto costituzionale vigente la scelta operata dalla legge Delega sul federalismo fiscale, che lascia ai decreti delegati le scelte tecniche con le quali raggiungere obiettivi condivisi.

Sintesi delle principali questioni poste e delle proposte

Alla luce delle considerazioni sopra espresse, le problematiche che necessitano urgenti risposte sono:

1. Stabilizzazione delle entrate. Ciò significa in sostanza: reintegro totale del mancato gettito ICI prima casa per l'anno 2008; definitivo consolidamento dell'importo delle certificazioni dei Comuni derivanti dal decreto legge 262/2006, che ammonta a 70 milioni di euro; reintegro totale del taglio derivante dalla diminuzione dei costi della politica; reintegro del taglio dei 200 milioni di euro derivante dal decreto legge 112/2008 e, infine, sospensione dell'ipotesi di recupero dei trasferimenti per erogazioni effettuate dagli anni 2001-2008 in merito alla riclassificazione dei fabbricati nel gruppo catastale D.
2. Ridefinizione delle modalità di gestione del Fondo ordinario. Bisogna, cioè, prevedere un sistema di trasferimenti erariali stabili nel tempo cercando di evitare l'artificioso meccanismo di taglio preventivo e rimborso, che sembra invece essere diventato regola generale.



3. Riduzione significativa dell'obiettivo assegnato al comparto Comuni dalle regole del Patto di stabilità; nel breve periodo infatti, i Comuni non potranno assolutamente sostenere un miglioramento del deficit che, si ricorda, ammonta a circa 1 miliardo di euro per il 2010. Pertanto, l'importo totale della manovra relativa al comparto è di fatto insostenibile e, associata alla grave crisi economica che sta attraversando il Paese, l'insieme delle regole che governano il Patto di stabilità necessita di una revisione radicale.
4. Sospensione delle sanzioni previste per l'anno 2009 poiché non è ragionevole penalizzare i Comuni che hanno adottato misure atte a sostenere l'economia in un momento di forte crisi come quello attuale, contribuendo al sostegno dei lavori pubblici di piccola e media entità; ciò ha prodotto effetti anticiclici sull'economia locale e nazionale e sui livelli di occupazione delle imprese più deboli. Inoltre, importanti misure sono state adottate dai Comuni anche sul versante della spesa destinata al sociale; ciò al fine di minimizzare le ripercussioni della crisi economica globale sulle fasce più deboli della popolazione.
5. Reinserimento del comma 8 per gli enti che ne hanno usufruito nel 2009 con l'obiettivo di rendere coerente nel tempo la manovra di finanza pubblica che, altrimenti, diventerebbe insostenibile per gli enti che hanno applicato le esclusioni per la determinazione degli obiettivi per il 2009.
6. Sblocco limitato dell'utilizzo dei residui passivi poiché i vincoli imposti dal Patto di stabilità interno, non consentono il pagamento da parte dei Comuni delle opere infrastrutturali già avviate sul territorio.
7. Regole certe per il Patto di stabilità; l'obiettivo a regime deve essere una regola stabile che comporti l'equilibrio di parte corrente e una quota di debito sostenibile per il singolo ente e per la finanza pubblica e che consenta di programmare investimenti e la spesa destinata al sociale. Al momento infatti, per i Comuni il rispetto dei vincoli del Patto è insostenibile e mette in discussione la governabilità stessa dell'Ente rendendo molto difficoltosa la programmazione e la chiusura dei bilanci.
8. Attivazione dell'autonomia finanziaria. Apertura di un confronto responsabile al fine di autorizzare lo sblocco di tariffe e addizionali in particolare per quei Comuni che hanno mantenuto una pressione fiscale bassa.
9. Restituzione agli enti locali della piena autonomia finanziaria attraverso l'individuazione e la definizione di nuove leve di autonomia.
10. Definizione della questione derivante dal riconoscimento della natura tributaria della TIA derivante dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 238 del 24 luglio 2009.
11. Estensione anche al triennio 2010- 2012 della norma contenuta nella legge finanziaria 2007 sull'utilizzo dei proventi derivanti dalle concessioni edilizie (Oneri di urbanizzazione). Si ricorda



che attualmente i proventi da oneri di urbanizzazione possono essere utilizzati a favore del bilancio corrente per una quota massima del 75% (50% per spese correnti generiche e 25% per manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale.)

12. Prevedere la proroga almeno fino al 31/12/2010 della TARSU. Per quanto riguarda il tema dell'assimilazione far coincidere temporalmente la decorrenza della norma con il passaggio a TIA.

13. Abrogazione dell'art. 9 del dl 78/2009 che prevede l'obbligo in carico al funzionario, che rende esecutive le determine comportanti impegni di spesa, di accertare preventivamente che il programma di pagamenti sia compatibile con gli stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica. La violazione di tale obbligo comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. La norma provoca contrasti e blocco delle spese di investimento.



COMUNICATO STAMPA

La lotta all'evasione si fa in "Comune" L'intesa Entrate, Anci e Ifel porta a casa i primi risultati

Fa passi in avanti la lotta all'evasione fiscale in collaborazione con i Comuni sulla strada del federalismo fiscale. Dopo i primi mesi di rodaggio, crescono le segnalazioni di sospetta evasione da parte degli enti locali sapientemente istruiti dagli 007 del Fisco.

Il primo importante risultato è rappresentato dai 3,6 milioni di maggiore imposta accertata grazie alle segnalazioni trasmesse dai Comuni all'Agenzia delle Entrate.

È questo quanto emerso in occasione della conferenza stampa in cui sono stati illustrati i primi risultati del Protocollo d'intesa antievasione firmato da Agenzia delle Entrate, Anci e Ifel.

"Sono già oltre 3mila le segnalazioni che abbiamo ricevuto - ha dichiarato il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera - un aiuto importante dal mondo degli enti locali che ci ha permesso di individuare con più efficacia diverse tipologie di fenomeni evasivi, soprattutto quelli legati all'urbanistica e al territorio, che costituiscono, infatti, circa il 70 per cento delle segnalazioni".

In particolare, sono state 3.216 le segnalazioni qualificate trasmesse dai Comuni agli uffici dell'Agenzia delle Entrate, di queste, 404 hanno già prodotto avvisi di accertamento per un importo pari a 3,6 milioni di euro di maggiore imposta accertata e le restanti 2.812 sono in corso di lavorazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

L'obiettivo comune del Protocollo è quello di sistematizzare il coinvolgimento dei Comuni nella lotta all'evasione, rendere l'attività di controllo sempre più capillare e implementare tutti gli strumenti e le azioni necessarie per favorirla e accelerarla.

"Ci siamo riusciti - ha dichiarato il segretario generale dell'Anci, Angelo Rughetti - e i primi risultati lo dimostrano, attraverso la creazione di un team di esperti antievasione, formazione a tutto campo, *check list* per segnalazioni mirate e costante monitoraggio sui risultati dell'azione segnaletica dei Comuni".

I risultati raggiunti sono anche frutto della condivisione del *know-how*. L'Agenzia delle Entrate ha già realizzato una serie di corsi di formazione a cascata per il personale comunale, un percorso formativo che interesserà tutte le regioni e si concluderà entro giugno 2010.

L'unione fa la forza anche per il team antievasione appositamente creato in occasione del Protocollo. Otto esperti altamente qualificati, provenienti per metà da Anci ed Ifel e per l'altra metà dall'Agenzia delle Entrate, specializzati nei processi di verifica e accertamento comunale ed erariale, banche dati e informatica, lavorano in gruppo per definire i piani d'azione da mettere in campo per realizzare a pieno gli obiettivi dell'intesa.

Roma, 5 febbraio 2010



Istituto adesione all'invito al contraddittorio applicabile alle aree edificabili: chiarimento e note applicative

Normativa

Decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (convertito in Legge del 28 gennaio 2009, n. 2 - pubblicato in Gazzetta Ufficiale 28 gennaio 2009, n. 22 - Supplemento ordinario n. 14)

TITOLO V

DISPOSIZIONI FINANZIARIE

Art. 27.

Accertamenti.

1. All'articolo 5, del decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modifiche:

a) al comma 1, dopo la lettera b) sono aggiunte le seguenti: «c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata di cui al comma 1-bis; d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c) »;

b) dopo il comma 1, sono aggiunti i seguenti: «1-bis. Il contribuente puo' prestare adesione ai contenuti dell'invito di cui al comma 1 mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla comunicazione di adesione, che deve contenere, in caso di pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate prescelte, deve essere unita la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata. In presenza dell'adesione la misura delle sanzioni applicabili indicata nell'articolo 2, comma 5, e' ridotta alla meta'. 1-ter.

Il pagamento delle somme dovute indicate nell'invito di cui al comma 1 deve essere effettuato con le modalita' di cui all'articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo al versamento della prima rata. 1-quater. In caso di mancato pagamento delle somme dovute di cui al comma 1-bis il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme a norma dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. 1-quinquies.

Le disposizioni di cui ai commi 1-bis, 1-ter e 1-quater del presente articolo non si applicano agli inviti preceduti dai processi verbali di constatazione definibili ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 1, per i quali non sia stata prestata adesione e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali stessi che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'articolo 41-bis del decreto del Presidente della



Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. »;

c) i commi 2 e 3 sono abrogati: ((1-bis. All'articolo 11 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1 sono aggiunte, in fine, le seguenti lettere: «b-bis) le maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti in caso di definizione agevolata di cui al comma 1-bis;

b-ter) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte di cui alla lettera b-bis)»;

b) dopo il comma 1 e' aggiunto il seguente: «1-bis. Il contribuente puo' prestare adesione ai contenuti dell'invito di cui al comma 1. Per le modalita' di definizione dell'invito, compresa l'assenza della prestazione delle garanzie previste dall'articolo 8, per la misura degli interessi e per le modalita' di computo degli stessi in caso di versamento rateale, nonche' per i poteri del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate in caso di mancato pagamento delle somme dovute per la definizione, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 5, commi 1-bis, 1-ter e 1-quater. In presenza dell'adesione all'invito di cui al comma 1 del presente articolo, la misura delle sanzioni indicata nell'articolo 3, comma 3, applicabile per ciascun tributo di cui all'articolo 1, comma 2, e' ridotta alla meta'».))

2. La comunicazione dell'adesione effettuata ai sensi dei commi 1, lettera b), e 1-bis del presente articolo, deve essere effettuata con le modalita' previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate emanato in attuazione dell'articolo 83, comma 18-quater del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

3. Le disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo, si applicano con riferimento agli inviti emessi dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1 gennaio 2009. ((3-bis. Le disposizioni di cui ai commi 1-bis e 2 si applicano agli inviti di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, emessi dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.)) 4. Dopo l'articolo 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146, e' aggiunto il seguente:

«Art. 10-ter (Limiti alla possibilita' per l'Amministrazione finanziaria di effettuare accertamenti presuntivi in caso di adesione agli inviti a comparire ai fini degli studi di settore). - 1. In caso di adesione ai sensi dell'articolo 5, comma 1-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, ai contenuti degli inviti di cui al comma 3-bis dell'articolo 10, relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi, gli ulteriori accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non possono essere effettuati qualora l'ammontare delle attivita' non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per attivita', ricavi o compensi si intendono quelli indicati al comma 4, lettera a), dell'articolo 10. 2. La disposizione di cui al comma 1 del presente articolo, si applica a condizione che non siano irrogabili, per l'annualita' oggetto dell'invito di cui al comma precedente, le sanzioni di cui ai commi 2-bis e 4-bis, rispettivamente degli articoli 1 e 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nonche' al comma 2-bis, dell'articolo 32, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 » ((4-bis. All'articolo 4 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 2, primo periodo, dopo le parole: « in forma societaria » sono inserite le seguenti: « , e in caso di societa' che optano per la trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del medesimo testo unico»; b) il



comma 3 e' abrogato. 4-ter. All'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, e' aggiunto, in fine, il seguente comma: «2-bis. Fermo restando quanto previsto dal comma 1, le sanzioni ivi indicate sono ridotte alla meta' se l'avviso di accertamento e di liquidazione non e' stato preceduto dall'invito di cui all'articolo 5 o di cui all'articolo 11. La disposizione di cui al periodo precedente non si applica nei casi in cui il contribuente non abbia prestato adesione ai sensi dell'articolo 5-bis e con riferimento alle maggiori imposte e alle altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.».)

5. L'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applica anche ((alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi agli uffici e agli enti)) di cui al comma 1 del medesimo articolo, in base ai processi verbali di constatazione.

6. In caso di pericolo per la riscossione, dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, si applicano, per tutti gli importi dovuti, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6, dell'articolo 22, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

7. Le misure cautelari adottate in relazione ai provvedimenti indicati al comma 6 del presente articolo, perdono efficacia dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento della cartella di cui all'articolo 25, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per gli importi iscritti a ruolo.

8. All'articolo 19, comma 4, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, dopo l'ultimo periodo e' aggiunto il seguente: « A tal fine l'ufficio dell'Agenzia delle entrate si avvale anche del potere di cui all'articolo 32, primo comma n. 7), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 51, secondo comma n. 7), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. ».

9. Per le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e le dichiarazioni IVA delle imprese di piu' rilevante dimensione, l'Agenzia delle entrate attiva un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello della presentazione.

10. Si considerano imprese di piu' rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. Tale importo e' gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011. Le modalita' della riduzione sono stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, tenuto conto delle esigenze organizzative connesse all'attuazione del comma 9.

11. Il controllo sostanziale previsto dal comma 9 e' realizzato in modo selettivo sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, sul profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali.

12. Le istanze di interpello di cui all'articolo 11, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, proposte dalle imprese indicate nel precedente comma 10 sono presentate secondo le modalita' di cui al ((decreto del Ministro delle finanze)) 13 giugno 1997, n. 195, ((pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 152 del 2 luglio 1997,)) ed il rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta viene verificato nell'ambito del controllo di cui al precedente comma 9.



13. Ferme restando le previsioni di cui ai commi da 9 a 12, a decorrere dal 1o gennaio 2009, per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di euro, le attribuzioni ed i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono demandati alle strutture individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

14. Alle strutture di cui al comma 13 sono demandate le attività: a) di liquidazione prevista dagli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi; b) di controllo formale previsto dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi; c) di controllo sostanziale con riferimento alla quale, alla data del 1o gennaio 2009, siano ancora in corso i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; d) di recupero dei crediti o inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ((con riferimento ai quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, siano in corso i termini per il relativo recupero;)) e) di gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti di competenza delle strutture stesse. ((e-bis) di rimborso in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, relativo ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi.))

15. L'Agenzia delle Entrate svolge i compiti previsti dal presente articolo e procede alla riorganizzazione ai sensi del comma 13 con le risorse umane e finanziarie assegnate a legislazione vigente.

16. Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

17. La disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dalla data di presentazione del modello di pagamento unificato nel quale sono indicati crediti inesistenti utilizzati in compensazione in anni con riferimento ai quali alla data di entrata in vigore ((del presente decreto)) siano ancora pendenti i termini di cui al primo comma dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

18. L'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi.

19. In caso di mancato pagamento entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, le somme dovute in base all'atto di recupero di cui al comma 16, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.□

20. Per la notifica della cartella di pagamento relativa alle somme che risultano dovute in base



NOTE SULL'ISTITUTO DELLA ADESIONE AI CONTENUTI ALL'INVITO AL CONTRADDITTORIO.

all'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e ((al comma 16)) del presente articolo, si applica il termine previsto dall'articolo 25, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

21. In relazione alle disposizioni di cui ai commi da 16 a 20, le dotazioni finanziarie della missione di spesa « Politiche economico finanziarie e di bilancio » sono ridotte di 110 milioni di euro per l'anno 2009, di 165 milioni di euro per l'anno 2010 e di 220 milioni di euro a decorrere dall'anno 2011.

((21-bis. Al fine di potenziare le capacita' di accertamento dell'amministrazione finanziaria, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato puo' avvalersi del personale del Ministero dell'economia e delle finanze, attualmente in servizio presso le direzioni territoriali dell'economia e delle finanze, previa adeguata formazione specialistica.

21-ter. All'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181, sono apportate le seguenti modificazioni: a) dopo il comma 3 e' inserito il seguente: «3-bis. In caso di omessa intestazione ovvero di mancata trasmissione delle relative informazioni ai sensi del comma 3, il Ministero dell'economia e delle finanze applica nei riguardi della societa' Poste italiane S.p.A., delle banche e degli altri operatori finanziari autori dell'illecito una sanzione amministrativa pecuniaria nella misura prevista dall'articolo 1, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, con riferimento all'ammontare delle risorse di cui al comma 3 del presente articolo per le quali risulta omessa l'intestazione ovvero la trasmissione delle relative informazioni. Il Ministero dell'economia e delle finanze verifica il corretto adempimento degli obblighi di cui al comma 3 da parte della societa' Poste italiane S.p.A, delle banche e degli altri operatori finanziari, anche avvalendosi del Corpo della guardia di finanza, che opera a tal fine con i poteri previsti dalle leggi in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto»; b) al comma 7, alinea, le parole da: « previa verifica dei presupposti » fino a: « quote delle risorse » sono sostituite dalle seguenti: « fino a una percentuale non superiore al 30 per cento relativamente alle sole risorse oggetto di sequestro penale o amministrativo, le quote delle risorse, rese disponibili per massa e in base a criteri statistici,»; c) dopo il comma 7-ter e' inserito il seguente: «7-quater. Con decreto interdipartimentale del Capo del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate e con il Capo del Dipartimento della pubblica sicurezza, la percentuale di cui all'alinea del comma 7 puo' essere elevata fino al 50 per cento in funzione del progressivo consolidamento dei dati statistici.».))

Agenzia delle Entrate, Circolare 16 febbraio 2009, n. 4

Oggetto: Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio. Modifiche alla disciplina della rinuncia all'impugnativa - Art. 27 del decreto legge del 29 novembre 2008, n 185, convertito dalla legge del 28 gennaio 2009, n. 2.



Indice 1. Premessa 2. Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi ed IVA 2.1 Ambito applicativo 2.2 Cause di esclusione 2.3 Contenuto dell'invito al contraddittorio 2.4 Modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio 2.5 Ipotesi particolari di definizione 2.6 Effetti della definizione 3. Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio in materia di altre imposte indirette 3.1 Ambito applicativo 3.2 Modalità ed effetti della definizione 4. Modifiche all'istituto della rinuncia all'impugnativa 5. Ulteriori indicazioni operative

1. Premessa

L'art. 27, comma 1, lettera b) del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, "Recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale", convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto all'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i commi da 1-bis a 1-quinquies che disciplinano il nuovo istituto della "definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio", ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Tale istituto persegue il fine di semplificare la gestione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, nonché di agevolare la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti, secondo criteri analoghi a quelli che hanno recentemente guidato l'intervento del legislatore nel disciplinare l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione (di cui all'art. 5-bis introdotto nel decreto legislativo n. 218 del 1997, ad opera dell'art. 83, comma 18, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella legge 6 agosto 2008, n. 133).

Il nuovo istituto deflativo del contenzioso fornisce infatti al contribuente la possibilità di accelerare la definizione del rapporto tributario, accettando i contenuti dell'invito a comparire, nel quale è rappresentata l'ipotesi di pretesa fiscale e i motivi che la determinano, e fruendo dello stesso regime agevolato previsto per l'adesione ai processi verbali di constatazione, in tema di sanzioni e di pagamento rateale.

Alla definizione, che si realizza mediante l'acquisizione dell'assenso del contribuente ed il pagamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, sono connessi vantaggi sia a favore del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria.

Per il contribuente, si tratta della riduzione delle sanzioni alla metà della misura prevista nell'ipotesi di accertamento con adesione, pari ad un quarto del minimo stabilito dalla legge, nonché della possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza la prestazione di garanzie.

Per l'Amministrazione il vantaggio consiste nella definizione in tempi più rapidi della pretesa tributaria, avendo acquisito in via preventiva l'assenso del contribuente ed evitando, in tal modo, la fase del contraddittorio. Per espressa previsione normativa, il nuovo istituto in parola trova applicazione in relazione agli inviti al contraddittorio emessi a decorrere dal 1 gennaio 2009.

Il comma 1-bis, lettera b), introdotto, in sede di conversione, nell'art. 27 del decreto legge n. 185 del



2008, ha inoltre aggiunto all'art. 11 del decreto legislativo n. 218 del 1997, il nuovo comma 1-bis, il quale estende l'applicazione dell'istituto della "definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio" alle imposte indirette diverse dall'IVA (quali l'imposta di registro, sulle successioni, sulle donazioni ecc.). Anche in tal caso viene quindi offerta al contribuente la possibilità di definire l'invito al contraddittorio, con modalità ed effetti analoghi a quelli previsti, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, dal nuovo comma 1-bis dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997.

La disposizione recata dal citato comma 1-bis dell'art. 11 trova applicazione per gli inviti emessi dagli Uffici dalla data di entrata in vigore della legge del 28 gennaio 2009, n. 2, di conversione del decreto-legge n. 185 del 2008 (29 gennaio 2009).

Al fine di armonizzare i nuovi istituti deflativi, di cui si è appena detto, con l'istituto della c.d. "acquiescenza" all'avviso di accertamento o di liquidazione, previsto dall'art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997, il comma 4-ter dell'art. 27 del decreto legge n. 185 del 2008 (aggiunto in sede di conversione) ha integrato il predetto art. 15 con l'inserimento del comma 2-bis. Quest'ultima disposizione stabilisce la riduzione alla metà delle sanzioni previste in caso di rinuncia alla impugnazione (un quarto di quelle irrogate), se l'avviso di accertamento o di liquidazione non è stato preceduto dall'invito al contraddittorio formulato ai sensi dell'art. 5 o dell'art. 11 del decreto legislativo n. 218 del 1997. La medesima agevolazione non si applica qualora il contribuente, pur potendo, non abbia definito direttamente i processi verbali di constatazione, ai sensi dell'articolo 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997, che consentono l'emissione di accertamenti parziali. Con il comma 4-bis dell'art. 27 del decreto legge n. 185 del 2008 è stato inoltre modificato il comma 2 dell'art. 4 del decreto legislativo n. 218 del 1997, al fine di estendere la disciplina ivi prevista, in materia di competenza degli Uffici per l'accertamento con adesione nei confronti dei soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R., anche ai soggetti che optano per il regime della trasparenza fiscale, di cui agli articoli 115 e 116 del T.U.I.R.. Ciò in considerazione del criterio di imputazione del reddito (analogo a quello previsto per i soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R.), nonché della circostanza che per tali soggetti trovano applicazione (stante la previsione dell'art. 12, comma 2, del decreto 23 aprile 2004) le disposizioni di cui all'art. 40, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 in materia di accertamento delle società di persone.

Da ciò consegue che, anche per tali soggetti, l'Ufficio competente a gestire il procedimento di adesione si identifica con quello competente all'accertamento nei confronti della società trasparente. Inoltre, per rendere coerente il dettato normativo alla attuale realtà organizzativa dell'Amministrazione finanziaria, è stato anche abrogato il comma 3 dell'art. 4 del decreto legislativo n. 218 del 1997, che attribuiva, in attesa dell'entrata in funzione degli Uffici delle Entrate, le relative competenze agli Uffici delle Imposte Dirette ed agli Uffici IVA.

2. Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi ed IVA

Per effetto delle modifiche apportate, dall'art. 27, comma 1, lettera a) del decreto legge n. 185 del 2008, al comma 1, dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, l'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi e di IVA, oltre ad indicare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno ed il luogo della comparizione, come già previsto alle lettere a) e b) del citato art. 5, comma 1, deve recare anche l'indicazione delle "maggiori imposte, ritenute,



contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata di cui al comma 1-bis" (nuova lettera c) e dei "motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi" (nuova lettera d).

Come si vedrà meglio nel seguito, viene quindi previsto che nell'invito siano esplicitati gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'Ufficio, al fine di consentire al contribuente una immediata e completa cognizione delle questioni che formano oggetto della possibile pretesa impositiva, non ancora concretizzata in un atto accertativo.

Va inoltre segnalato che l'art. 27, comma 1, lettera c) del decreto legge n. 185 del 2008, ha abrogato i commi 2 e 3 dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, ormai privi di attualità operativa in quanto destinati, da un lato, a equiparare l'invito a comparire alla richiesta di chiarimenti inviata al contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 1 del decreto legge 23 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154 (riguardante la determinazione dei ricavi, compensi e volumi d'affari sulla base di coefficienti presuntivi), dall'altro a disciplinare una forma di collaborazione tra i soppressi Uffici IVA e delle Imposte Dirette.

Il nuovo comma 1-bis dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 stabilisce che ai contenuti dell'invito, integrati nei termini di cui si è detto innanzi, "il contribuente può prestare adesione mediante comunicazione al competente Ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla comunicazione di adesione, che deve contenere, in caso di pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate prescelte, deve essere unita la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata."

L'istituto in commento, collocandosi all'interno del decreto legislativo n. 218 del 1997, contribuisce ad ampliare le ipotesi di definizione concordata della pretesa tributaria, anche in una fase antecedente il contraddittorio, completando così l'evoluzione degli istituti definitori intrapresa con l'introduzione dell'adesione ai processi verbali di constatazione.

2.1 Ambito applicativo

La evidenziata collocazione tra le disposizioni di cui al decreto legislativo n. 218 del 1997 rileva particolarmente ai fini della delimitazione dell'ambito applicativo del nuovo istituto, che coincide perfettamente con quello della definizione successiva alla instaurazione del contraddittorio (valgono, pertanto, al riguardo, le precisazioni a suo tempo offerte dalla circolare 8 agosto 1997, n. 235, al par. 1).

L'introduzione del nuovo istituto richiede, peraltro, una specifica attenzione da parte degli Uffici nel momento in cui decidono di avviare il procedimento di accertamento con le modalità previste dall'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997. Posto, infatti, che l'invito a comparire mantiene, comunque, finalità propedeutiche alla instaurazione del contraddittorio, il procedimento finalizzato all'adesione (compresa quella, preventiva, all'invito) trova la sua più idonea applicazione in tutti i casi in cui l'accertamento si basi essenzialmente su prove di natura presuntiva (*iuris tantum*) o su altri elementi comunque suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'Ufficio. Situazioni del genere ricorrono, tipicamente, a titolo esemplificativo, nelle seguenti ipotesi:



- accertamenti d'Ufficio, per i casi di omessa presentazione della dichiarazione, basati su presunzioni anche prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza;
- rettifiche di cui all'art. 38, terzo comma, ed all'art. 39, primo comma, lettera d) del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché di cui all'art. 54, secondo comma del d.P.R. n. 633 del 1972, basate su presunzioni semplici;
- accertamenti induttivi di cui all'art. 39, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 55 del d.P.R. n. 633 del 1972;
- accertamenti con metodo sintetico di cui all'art. 38, quarto comma del d.P.R. n. 600 del 1973.

La presenza dei detti elementi presuntivi o valutativi, oltre a giustificare l'attività amministrativa connessa al contraddittorio, rende coerenti le agevolazioni accordate in caso di adesione ai contenuti dell'invito con quelle pur rilevanti, ma meno consistenti, riservate alla adesione successiva alla instaurazione del contraddittorio. Le maggiori agevolazioni appaiono infatti connesse alla collaborazione prestata dal contribuente alla definizione, nel modo più celere possibile, di quei contesti accertativi che, per loro oggettive caratteristiche, avrebbe comunque potuto dibattere nel contraddittorio, indipendentemente dalla fondatezza delle proprie ragioni.

2.2 Cause di esclusione

Il nuovo comma 1-quinquies dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, prevede una specifica ipotesi preclusiva della possibilità di definizione dei contenuti degli inviti al contraddittorio. La norma stabilisce, infatti, che le disposizioni di cui ai commi 1-bis, 1-ter e 1-quater "non si applicano agli inviti preceduti dai processi verbali di constatazione definibili ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1, per i quali non sia stata prestata adesione e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali stessi che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'art. 41-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 54, quarto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633."

Il nuovo istituto deflativo non può dunque operare nell'ipotesi in cui sia stato in precedenza consegnato un processo verbale di constatazione e, pur sussistendone i presupposti, gli interessati non abbiano effettuato l'adesione ai contenuti dell'atto, ai sensi dell'art. 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997. Tale preclusione, naturalmente, opera limitatamente alle maggiori imposte ed alle altre somme relative alle violazioni constatate nel citato verbale che consentono l'emissione degli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In altri termini, l'accertamento parziale delle imposte o maggiori imposte oggetto di violazioni constatate mediante processo verbale può essere definito solo con l'adesione al detto atto (ai sensi dell'art. 5-bis), e non anche mediante adesione (ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis) all'eventuale invito al contraddittorio che l'Ufficio ritenga di emettere per cercare comunque la condivisione del contribuente in sede di contraddittorio (in tal caso, infatti, la definizione può avvenire solo secondo le ordinarie modalità).

Va da sé che il contribuente, qualora lo ritenga opportuno, può presentare istanza per la



formulazione della proposta di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, comma 1 del decreto legislativo n. 218 del 1997, secondo le ordinarie modalità e con le agevolazioni previste dall'art. 2, comma 5, dello stesso decreto.

Si ritiene, peraltro, che la preclusione in parola non operi qualora l'invito si discosti dai contenuti del processo verbale, con specifico riguardo agli imponibili e/o alle imposte oggetto delle violazioni constatate. In concreto, quindi, se l'Ufficio ritiene che la pretesa impositiva debba riguardare imponibili o imposte di entità diversa da quella risultante dal processo verbale (definibile ex art. 5-bis del decreto legislativo n. 281 del 1997), l'invito conseguentemente emesso resterà definibile, per adesione, ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis (anche ove si tratti di imponibili e/o imposte inferiori a quelle oggetto delle violazioni constatate).

2.3 Contenuto dell'invito al contraddittorio

Ai fini della concreta operatività del nuovo istituto rilevano in maniera essenziale i contenuti dell'invito al contraddittorio. Proprio per questo motivo, i contenuti sono stati adeguatamente implementati con le nuove lettere c) e d), aggiunte al comma 1 dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 dall'art. 27, comma 1, lettera a), del decreto legge n. 185 del 2008.

Come già rilevato, a far corso dal 1 gennaio 2009, gli inviti devono infatti indicare anche:

- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti qualora intervenga l'adesione in parola;
- le motivazioni che hanno portato alla determinazione delle suddette maggiori imposte, ritenute e contributi.

Riguardo al primo punto, va precisato che, nonostante la norma faccia riferimento alle "maggiori imposte", non è da porre in dubbio che l'invito debba comunque indicare i necessari elementi di dettaglio anche qualora dall'accertamento non scaturisca la determinazione di "maggiori imposte dovute" ma, ad esempio, quella di "imposte dovute" (come nel caso dell'accertamento d'ufficio per omessa presentazione della dichiarazione) o quella di "minori crediti d'imposta" (come nel caso di rettifica della dichiarazione IVA a credito che non comporti l'evidenziazione di un debito d'imposta).

Le suddette indicazioni permettono al contribuente di avere piena contezza dei presupposti, in fatto e in diritto, su cui si fonda la possibile pretesa impositiva oggetto dell'invito a comparire. E ciò, oltre a consentirgli tutte le valutazioni propedeutiche alla eventuale definizione immediata mediante adesione ai contenuti dell'invito, lo pone nella migliore condizione per affrontare il contraddittorio, ove ritenga invece indispensabile il confronto con l'Ufficio.

Vale la pena di evidenziare come l'esperienza quotidiana degli Uffici confermi che, proprio la mancanza di elementi più dettagliati concernenti la possibile pretesa (ora imposti dopo l'innovazione normativa), ha spesso determinato una inutile dilatazione del procedimento finalizzato alla adesione. Ciò in quanto il contribuente, spesso, apprendeva della concreta entità della possibile pretesa solo in sede di prima comparizione e, quindi, tale contatto assumeva quasi sempre una mera funzione dilatoria, a discapito sia della efficienza dell'azione amministrativa sia



del contribuente. La incongruenza di siffatta situazione, emerge poi ulteriormente con riguardo alle frequenti ipotesi in cui la possibile pretesa, pur presentando margini di discrezionalità valutativa limitati, forma comunque oggetto di contraddittori, talvolta defatiganti, che si sviluppano per il sol fatto dell'intervenuto invito a comparire e, una volta instaurati, per ciò solo ingenerano nel contribuente l'erroneo convincimento (del tutto metagiuridico) che dal contraddittorio debba comunque derivare una necessaria riduzione della pretesa.

L'implementazione dei contenuti dell'invito al contraddittorio va quindi tralasciata anche in funzione di un efficientamento complessivo del procedimento di accertamento con adesione. La convenienza della definizione mediante l'adesione immediata ai contenuti dell'invito dovrebbe infatti risultare chiara, al contribuente, soprattutto nei menzionati, assai frequenti casi in cui la pretesa presenti margini assai limitati per una rivisitazione nell'ambito di un contraddittorio che potrebbe anche non chiudersi con la definizione (e la conseguente fruizione delle agevolazioni ad essa connesse), lasciando anche aperti gli spazi per eventuali, ulteriori attività istruttorie che potrebbero risultare necessarie proprio a seguito di quanto emerso dal confronto con il contribuente, al fine migliorare la qualità e la motivazione dell'accertamento.

2.4 Modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio

Il nuovo comma 1-bis dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 dispone che l'adesione, da parte del contribuente, ai contenuti dell'invito a comparire è effettuata con comunicazione al competente Ufficio della Agenzia delle Entrate e con il versamento delle somme dovute, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

Al contribuente, peraltro, è fatto obbligo di allegare alla comunicazione la quietanza dell'avvenuto pagamento dell'unica rata, o della prima rata qualora abbia optato per il pagamento rateizzato. In tal caso, nella comunicazione deve essere specificato il numero delle rate prescelte.

Per espressa previsione dell'art. 27, comma 2, del decreto legge n. 185 del 2008, la comunicazione dell'adesione deve essere effettuata secondo le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato in attuazione dell'art. 83, comma 18-quater, del decreto legge n. 112 del 2008. La comunicazione dovrà pertanto avvenire utilizzando l'apposito modello, approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 settembre 2008, opportunamente adattato alle esigenze del nuovo istituto.

Si rammenta che il citato provvedimento direttoriale stabilisce che, ai fini della validità della comunicazione, è necessaria la sottoscrizione del contribuente o di chi legalmente lo rappresenta, restando quindi, a tal fine, esclusa la possibilità di rappresentanza mediante procuratore speciale, prevista dall'art. 7, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Gli elementi da indicare nella comunicazione, sono quelli che consentono di individuare:

- il soggetto che presenta la comunicazione;
- l'atto d'invito al contraddittorio formulato dall'Ufficio per il quale si presta adesione;
- il numero delle rate prescelte, in caso di opzione per il pagamento rateale.



Alla comunicazione deve essere, inoltre, allegata copia:

- della quietanza dell'avvenuto pagamento dell'unica rata o della prima rata;
- di un documento di identità o di riconoscimento ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. del 28 dicembre 2000, n. 445, in corso di validità.

Circa le modalità di trasmissione, la comunicazione può essere sia consegnata direttamente agli Uffici che hanno emesso l'invito, i quali rilasciano apposita attestazione di ricevuta, sia spedita a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento.

A differenza di quanto previsto per l'adesione al verbale di constatazione, che si perfeziona con la semplice comunicazione del contribuente, nel caso in esame l'adempimento degli obblighi di versamento, sia pure limitati alla prima rata in caso di rateizzazione del debito, si pone, unitamente alla comunicazione del contribuente, come presupposto essenziale per la validità della definizione.

Ai fini del perfezionamento dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio è necessario, pertanto, che il contribuente, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, effettui:

- la comunicazione di adesione ai contenuti dell'invito al competente Ufficio, con modalità conformi alle previsioni del provvedimento direttoriale del 10 settembre 2008;
- il pagamento dell'unica rata, o della prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale, allegandone quietanza nella predetta comunicazione.

L'adesione, sotto il profilo sostanziale, deve riguardare il contenuto integrale dell'invito non essendo, infatti, consentita alcuna possibilità di adesione parziale al contenuto dello stesso. Si evidenzia, inoltre, che il rispetto del termine ha natura sostanziale e riguarda sia la presentazione della comunicazione che il versamento delle somme dovute.

Ai fini della relativa verifica, per le comunicazioni presentate a mezzo posta, farà fede la data del timbro dell'Ufficio postale accettante, mentre per i pagamenti effettuati varrà la data di versamento risultante dal modello unificato di pagamento.

In ordine al pagamento delle somme indicate nell'invito come dovute ai fini della definizione, il nuovo comma 1-ter dell'art. 5 stabilisce che esso deve essere effettuato con le modalità previste dall'art. 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997, senza la necessità che, in caso si opti per il pagamento rateale, debbano essere prestate le garanzie ivi previste. Il rinvio all'art. 8 consente quindi il versamento delle somme dovute in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero di dodici rate trimestrali se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro, senza la prestazione di alcuna garanzia. Inoltre, per espressa previsione dello stesso comma 1-ter dell'art. 5, sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo a quello del primo versamento e fino alla data di scadenza di ciascuna rata.

Il nuovo comma 1-quater del medesimo art. 5, dispone inoltre che, qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, successive alla prima rata, l'Ufficio



competente provvede alla iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, a norma dell'art. 14 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Tale disposizione trova giustificazione nella circostanza che il perfezionamento della definizione determina in capo al contribuente l'obbligo di versare quanto dovuto in base all'atto di definizione.

Conseguentemente, l'ipotesi di mancato versamento delle somme oggetto del pagamento dilazionato integra la violazione prevista dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (coerentemente con quanto a suo tempo già precisato dalla circolare n. 65/E del 28 giugno 2001, con riguardo alla analoga fattispecie dell'omesso versamento, successivo al perfezionamento dell'adesione, delle somme oggetto di pagamento rateizzato).

Sempre in tema di pagamento, si rammenta che con la risoluzione n. 482/E del 29 dicembre 2008 sono stati istituiti i codici tributo per il versamento, tramite il modello F24, delle somme dovute a seguito dell'adesione ai contenuti degli inviti al contraddittorio. Tali somme possono essere versate anche mediante compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241.

L'Ufficio competente, una volta verificato il perfezionamento dell'adesione (mediante il controllo della completezza e tempestività della comunicazione e dei pagamenti previsti) forma e conserva agli atti il fascicolo contenente copia dell'invito originariamente inviato recante in calce l'attestazione dell'intervenuta definizione dell'accertamento ai sensi e per gli effetti di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, la comunicazione del contribuente e il modello F24 relativo al pagamento dell'unica o della prima rata. Copia dell'invito, integrato nei suddetti termini, è messa a disposizione per eventuali richieste del contribuente.

2.5 Ipotesi particolari di definizione

Specifiche precisazioni si rendono necessarie per le particolari ipotesi di cui si occupa l'art. 4, comma 2, del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Si tratta, in specie, della definizione dell'accertamento che riguarda i contribuenti che producono redditi in forma associata, di cui all'art. 5 del T.U.I.R., le aziende coniugali non gestite in forma societaria e, a seguito della recente modifica evidenziata nel par. 1, anche i soggetti che optano per la trasparenza fiscale, ai sensi degli artt. 115 e 116 del T.U.I.R..

Il citato art. 4, comma 2, prevede una procedura unitaria di definizione nei confronti delle entità collettive (società, associazione o azienda coniugale) e di quelli che ad esse partecipano (soci, associati e coniuge del titolare dell'azienda coniugale) in coerenza con il principio di trasparenza, sancito dagli artt. 5 e 115 del T.U.I.R., in base al quale le predette entità collettive non sono tenute al pagamento delle imposte sul reddito, essendo l'obbligazione posta in capo ai soggetti partecipanti, mediante la tassazione del relativo reddito di partecipazione. In particolare, l'Ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, limitatamente alle quote di reddito di partecipazione ad essi imputabili, con un unico atto e in contraddittorio con ciascun soggetto.

Ciò posto, una volta che l'Ufficio abbia emesso gli inviti al contraddittorio nei confronti sia dell'entità collettiva che dei soggetti partecipanti, ciascuno di essi potrà autonomamente aderire ai



contenuti dell'invito ricevuto, effettuando la prevista comunicazione e provvedendo al pagamento degli importi indicati nell'invito, così fruendo delle particolari agevolazioni previste.

Per i soggetti che non aderiscano negli anzidetti termini (entità collettiva e/o partecipanti), l'invito continuerà a produrre i propri effetti e la definizione potrà essere effettuata previo contraddittorio con l'Ufficio, con la fruizione, ove il procedimento giunga a positiva conclusione, delle agevolazioni previste per l'ordinario accertamento con adesione. Va da sé che, in sede di contraddittorio, l'Ufficio dovrà tenere in debito conto la circostanza dell'intervenuta adesione ai contenuti dell'invito, soprattutto ove la stessa abbia riguardato l'entità collettiva. Per i soggetti che, anche a seguito del contraddittorio, non abbiano prestato adesione all'accertamento, l'Ufficio procederà nei termini già chiariti dal par. 2.2. della circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997, emettendo atti di accertamento basati sulla eventuale definizione avvenuta a seguito dell'esperimento del contraddittorio ovvero, in mancanza di tale definizione, su quella precedentemente intervenuta mediante adesione all'invito.

E' opportuno chiarire che, anche nell'ambito della definizione degli inviti al contraddittorio, valgono per i soci delle società che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale le disposizioni contenute nell'art. 2, comma 4, lettere c) e d) del decreto legislativo n. 218 del 1997, secondo le quali la definizione non esclude l'ulteriore azione accertatrice entro i termini di decadenza, nei confronti dei soci medesimi.

2.6 Effetti della definizione

Il nuovo istituto della definizione mediante adesione ai contenuti degli inviti al contraddittorio risulta inserito nell'ambito delle disposizioni di cui al decreto legislativo n. 218 del 1997 e, per ciò, rappresenta una particolare species del genus "accertamento con adesione del contribuente", caratterizzata dalla anticipazione della definizione alla fase dell'invito al contraddittorio. Tale appartenenza riverbera anche sull'applicazione al nuovo istituto di tutti gli effetti connessi alla ordinaria definizione dell'accertamento con adesione in materia di imposte sui redditi e di IVA.

Si tratta, in specie, di tutti gli effetti sanciti dall'art. 2 del decreto legislativo n. 218 del 1997, tra i quali è compreso quello della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni relative al contenuto della dichiarazione e di quelle collegate al tributo, tipologia alla quale appartengono anche le violazioni relative agli obblighi contabili in quanto da ritenere prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento (come chiarito dalla più volte citata circolare n. 235/E del 1997, al par. 2.7).

Tale effetto premiale, risulta amplificato dal nuovo comma 1-bis dell'art. 5, laddove stabilisce che le menzionate sanzioni, in caso di adesione all'invito al contraddittorio, debbano essere ridotte alla metà di quelle previste per l'ordinario accertamento con adesione, con la conseguenza che, in caso di adesione mediante il nuovo istituto, la misura delle sanzioni risulta pari ad un ottavo del minimo edittale, ovvero pari al 12,5% del predetto importo.

In proposito va ricordato che anche per l'adesione degli inviti al contraddittorio, così come del resto per l'ordinario accertamento con adesione, l'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni trova applicazione limitatamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta e non anche quando le violazioni concernono più tributi (comma 3 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997) e più



periodi d'imposta (comma 5 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

E' inoltre il caso di rimarcare che la riduzione delle sanzioni prevista dal nuovo comma 1-bis dell'art. 5 è applicabile esclusivamente alle violazioni riguardanti i periodi d'imposta per i quali è possibile procedere agli inviti al contraddittorio a decorrere dal 1 gennaio 2009, con la conseguenza che per gli inviti già emessi dagli Uffici alla data del 31 dicembre 2008, continua a trovare applicazione la previgente disciplina.

Oltre alla maggior riduzione delle sanzioni, viene concessa al contribuente, quale ulteriore effetto premiale, la possibilità di effettuare il pagamento rateale delle somme dovute senza prestazione delle garanzie le quali, invece, continuano a restare elemento indispensabile per il perfezionamento in ipotesi di accertamento con adesione ordinario.

Tra gli effetti premiali che caratterizzano il nuovo istituto, particolare rilevanza assume, inoltre, il limite alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare accertamenti presuntivi in caso di adesione agli inviti a comparire ai fini degli studi di settore, contenuta nel nuovo art. 10-ter della legge 8 maggio 1998, n. 146 (introdotto dall'art. 27, comma 4, del decreto legge n. 185 del 2008).

Il predetto art. 10-ter, al comma 1, stabilisce, infatti, che, in caso di adesione agli inviti al contraddittorio finalizzati all'accertamento basato sugli studi di settore per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi, sono preclusi eventuali ulteriori accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, e all'art. 54, secondo comma, ultimo periodo, d.P.R. n. 633 del 1972, qualora abbiano ad oggetto attività non dichiarate di ammontare pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti, con un massimo di 50.000 euro.

L'inibizione dell'ulteriore attività di accertamento su base presuntiva risulta, pertanto, condizionata alla concomitante presenza dei due presupposti richiesti dalla norma:

- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivanti dalla ricostruzione presuntiva, non deve essere superiore a 50.000 euro;
- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivanti dalla ricostruzione di tipo presuntivo, deve risultare pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti.

Per ricavi o compensi, si intendono, per espressa previsione del comma 1 del citato art. 10-ter, quelli previsti dall'art. 85 comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), e dall'art. 54, comma 1, del T.U.I.R. Ai fini del parametro del 40% dei ricavi o compensi "definiti" devono poi considerarsi quelli indicati nell'invito al contraddittorio. Al riguardo, analogamente a quanto ritenuto con circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, si è dell'avviso che la previsione del limite dei 50.000 euro e del 40% dei ricavi o compensi definiti non costituisce in alcun modo una franchigia.

Pertanto, nell'ipotesi in cui l'ammontare accertabile in base alle presunzioni semplici qualificate sia superiore ai predetti limiti, la rettifica dei ricavi o dei compensi sarà effettuata nella misura complessiva. Il comma 2 del nuovo art. 10-ter in parola stabilisce, inoltre, che la preclusione accertativa si applica a condizione che non siano irrogabili, per le annualità oggetto dell'invito a



comparire, le sanzioni di cui all'art. 1, comma 2-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, all'art. 5, comma 4-bis, del medesimo decreto, nonché all'art. 32, comma 2-bis, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Conseguentemente, l'effetto preclusivo non opererà qualora sussistano i presupposti per l'irrogazione delle sanzioni relative all'omessa o infedele dichiarazione dei dati previsti nei "modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore", ovvero nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

La verifica dell'inesistenza dei presupposti per l'irrogazione delle menzionate sanzioni deve essere condotta, in modo autonomo, per ciascun periodo d'imposta interessato dalla nuova disciplina, che trova applicazione per gli inviti a comparire inviati dagli Uffici a partire dal 1 gennaio del 2009, e relativi, come già evidenziato, ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 ed a quelli successivi.

Sempre in tema di effetti conseguenti al nuovo istituto, va infine ricordato che, qualora le violazioni oggetto dell'invito al contraddittorio integrino gli estremi di alcuno dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, la definizione mediante adesione ai contenuti dell'invito può costituire circostanza attenuante ai sensi dell'art. 13 del citato decreto legislativo. Quest'ultima disposizione, infatti, nel disciplinare la circostanza attenuante speciale del "pagamento del debito tributario" relativo a fatti costitutivi di delitti previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, fa espresso riferimento all'avvenuta estinzione del debito a seguito di "speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie", tra le quali deve ritenersi compresa anche quella in parola, di cui all'art. 5, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 218 del 1997 (coerentemente con l'orientamento a suo tempo fornito dalla circolare n. 154/E, par.4.2, del 4 agosto 2000, secondo il quale l'estinzione del debito in argomento può derivare da qualsiasi tipo di definizione dei rapporti tributari).

3. Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio in materia di altre imposte indirette.

Come rilevato in premessa, in sede di conversione in legge del decreto, è stato aggiunto all'art. 27 il comma 1-bis, lettera b), che ha, a sua volta, inserito all'art. 11 ("Avvio del procedimento") del decreto legislativo n. 218 del 1997, il comma 1-bis secondo il quale "Il contribuente può prestare adesione ai contenuti dell'invito di cui al comma 1. Per le modalità di definizione dell'invito, compresa l'assenza della prestazione delle garanzie previste dall'articolo 8, nonché la misura degli interessi e le modalità di computo degli stessi in caso di versamento rateale, nonché per i poteri del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate in caso di mancato pagamento delle somme dovute per la definizione, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 5, commi 1-bis, 1-ter e 1-quater. In presenza dell'adesione all'invito di cui al comma 1, la misura delle sanzioni indicata nell'articolo 3, comma 3, applicabile per ciascun tributo di cui all'articolo 1, comma 2, è ridotta alla metà."

Con la nuova disposizione si è inteso introdurre anche nel procedimento dell'adesione per le altre imposte indirette diverse dall'IVA, la possibilità per il contribuente di definire l'invito al contraddittorio con modalità ed effetti analoghi a quelli previsti, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, dal comma 1-bis dell'art. 5 del menzionato decreto legislativo n. 218 del 1997, e, quindi, con la possibilità per il contribuente che aderisce di beneficiare della riduzione delle sanzioni ad un



ottavo del minimo e del pagamento rateale delle somme dovute senza prestazione delle garanzie previste per l'ordinario accertamento con adesione.

Anche nel procedimento dell'adesione per le altre imposte indirette diverse dall'IVA, è stata disposta dal menzionato art. 27, comma 1-bis, lettera a), del citato decreto legge, l'integrazione del contenuto dell'invito a comparire.

Attraverso le nuove lettere b-bis e b-ter del comma 1 dell'art. 11 viene previsto espressamente che l'invito a comparire debba contenere non solo le indicazioni circa il giorno ed il luogo della comparizione e gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile d'adesione, ma, altresì, l'indicazione delle "maggiori imposte, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata..", nonché "i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte...".

La finalità perseguita dal legislatore, come peraltro rilevato per gli inviti a comparire in materia di imposte dirette ed Iva, è quella di porre il contribuente in grado di avere piena contezza dei presupposti, in fatto e in diritto, su cui si fonda la possibile pretesa impositiva oggetto dell'invito a comparire.

3.1 Ambito applicativo

La collocazione dell'istituto nell'ambito delle disposizioni dell'accertamento con adesione, recate dal decreto legislativo n. 218 del 1997, comporta conseguenze analoghe a quelle già evidenziate con riguardo alla adesione agli inviti in materia di imposte dirette e di IVA. Tale collocazione, infatti, assume una particolare rilevanza ai fini della delimitazione dell'ambito applicativo del nuovo istituto, che qui pure coincide perfettamente con quello della definizione successiva alla instaurazione del contraddittorio.

In particolare, per quanto concerne l'oggetto dell'adesione esso deve riferirsi all'intero contenuto dell'atto, denuncia o dichiarazione, essendo preclusa qualsiasi ipotesi di definizione parziale riguardante singoli beni o diritti. Tuttavia, come precisato nella più volte menzionata circolare ministeriale n. 235/E del 8 agosto 1997, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse, se soggetta ad autonoma imposizione forma oggetto di adesione come se fosse un atto distinto.

Per quanto attiene al profilo soggettivo, vale la pena di ricordare che l'adesione all'invito al contraddittorio riguarda tutti i contribuenti e può essere effettuata anche da uno solo degli coobbligati solidali (in quest'ultimo caso si ha l'estinzione della pretesa tributaria nei confronti di tutti gli altri).

3.2. Modalità ed effetti della definizione

Circa le modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, il nuovo comma 1-bis dell'art. 11 stabilisce che trovano applicazione le disposizioni dettate, per la definizione in materia di imposte dirette ed IVA, dall'art. 5, commi 1-bis, 1-ter e 1-quater del decreto legislativo n. 218 del 1997, che sono state illustrate nel precedente paragrafo 2.4.

Per quanto riguarda gli effetti della intervenuta adesione ai contenuti dell'invito, rileva



innanzitutto la riduzione alla metà della misura delle sanzioni indicata nell'art. 3, comma 3, del decreto legislativo n. 218 del 1997 (un quarto del minimo edittale applicabile per ciascun tributo). In caso di adesione, quindi, le sanzioni si rendono qui pure applicabili in misura pari al 12,5% del minimo edittale. In proposito va evidenziato che tale effetto premiale riguarda esclusivamente l'adesione ad inviti al contraddittorio emessi dagli Uffici a far data dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge (29 gennaio 2009), dato che solo con riferimento ad essi opera il nuovo istituto in parola.

Infine, oltre alla riduzione delle sanzioni, analogamente a quanto previsto in materia di imposte dirette ed IVA, viene concessa al contribuente la possibilità di effettuare il pagamento rateale delle somme dovute senza prestazione delle garanzie previste, invece, in caso di adesione successiva al contraddittorio.

4. Modifiche all'istituto della rinuncia all'impugnativa

Come rilevato in premessa, l'art. 27, comma 4-ter, del decreto legge n. 185 del 2008, aggiunto in sede di conversione in legge, ha integrato l'art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997, inserendo il nuovo comma 2-bis per il quale "Fermo restando quanto previsto dal comma 1, le sanzioni ivi indicate sono ridotte alla metà se l'avviso d'accertamento e di liquidazione non è stato preceduto dall'invito di cui all'articolo 5 o di cui all'articolo 11. La disposizione di cui al periodo precedente non si applica nei casi in cui il contribuente non abbia prestato adesione ai sensi dell'articolo 5-bis e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni e all'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni."

Il menzionato art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997, detta, com'è noto, una disciplina unitaria ai fini della riduzione delle sanzioni irrogate con gli avvisi d'accertamento o liquidazione, prevedendo, nei casi di definizione per mancata impugnazione da parte del contribuente e di rinuncia a presentare istanza di accertamento con adesione, la riduzione delle stesse ad un quarto dell'irrogato.

Con la nuova disposizione, introdotta in sede di conversione del decreto legge n. 185 del 2008, viene ora ulteriormente stabilito che, nei casi di avviso d'accertamento e di liquidazione non preceduti dall'invito al contraddittorio previsto per l'accertamento con adesione, le sanzioni debbano essere ridotte alla metà di quelle previste negli ordinari casi di definizione per mancata impugnazione da parte del contribuente, con la conseguenza che la misura della sanzione risulta essere pari ad un ottavo.

L'ulteriore riduzione ad un ottavo non si applica, per espressa previsione, nei casi in cui in cui sia stato in precedenza consegnato verbale di constatazione e, pur sussistendo i presupposti per poter aderire ai sensi dell'art. 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997, gli interessati non se ne siano avvalsi.

Va inoltre evidenziato che l'ammissione al beneficio della riduzione ad un ottavo delle sanzioni irrogate compete qualora siano rispettate tutte le condizioni espressamente previste dall'art. 15 del



decreto legislativo n. 218 del 1997.

Pertanto, è necessario che il contribuente:

- rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione emesso;
- rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione, ai sensi degli artt. 6, comma 2, e 12, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997;
- effettui il pagamento, entro il termine di proposizione del ricorso, delle somme complessivamente dovute a titolo di tributo, interessi e sanzioni tenendo conto della riduzione della misura di quest'ultime.

La disposizione in esame si applica con riferimento agli avvisi d'accertamento o liquidazione emessi dagli Uffici per i quali, alla data di entrata in vigore della legge del 28 gennaio 2009, n. 2, di conversione del decreto legge n. 185 del 2008 (29 gennaio 2009), non siano scaduti i termini per la proposizione dei ricorsi.

5. Ulteriori indicazioni operative

Il nuovo istituto impone una particolare attenzione da parte degli Uffici nella redazione degli inviti a comparire, i quali dovranno espressamente contenere l'indicazione della possibilità di definire i contenuti dello stesso ai sensi dell'artt. 5 e 11 del decreto legislativo n. 218 del 1997, al fine di rendere edotto il contribuente delle nuove possibilità previste dalle norme.

La stessa esigenza informativa va soddisfatta anche negli avvisi di accertamento per comunicare al contribuente, sussistendone i presupposti, la possibilità di ottenere la prevista riduzione delle sanzioni ai sensi del nuovo comma 2-bis dell'art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Nell'intraprendere la procedura di adesione, particolare attenzione dovrà essere posta dagli Uffici a riguardo della tempistica degli adempimenti, essendo il termine previsto dall'art. 5, comma 1-bis, posto a validità della definizione stessa.

Pertanto, per consentire al contribuente di effettuare, nel rispetto del termine previsto dall'art. 5, comma 1-bis, gli adempimenti necessari al perfezionamento della adesione, è necessario che gli Uffici procedano al fine d'assicurare che l'invito a comparire sia recapitato al contribuente almeno quarantacinque giorni prima della data fissata per il contraddittorio mediante il servizio postale con raccomandata ai sensi dell'art. 14 della legge 20 novembre 1982 n. 890.

Vale la pena ribadire che l'invito a comparire inviato dall'Ufficio, assume una valenza esclusivamente informativa e non vincolante; pertanto, il contribuente può non aderire all'invito a comparire e recarsi, nel luogo e nella data stabiliti, presso l'Ufficio per avviare un contraddittorio.

Sono in corso di aggiornamento le procedure informatiche di supporto all'accertamento ai fini dell'adeguamento delle stesse alla gestione dei nuovi istituti introdotti dal decreto.

A tale riguardo si rappresenta che, con comunicazione di servizio n. 2 del 12 gennaio 2009, prot. n. 2009/3796, sono state fornite indicazioni circa la trasmissione dei dati al sistema nei casi in cui gli



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

Uffici procedano alla notifica degli inviti utilizzando le procedure già a disposizione con la comunicazione di servizio n. 102 del 23 dicembre 2007. Con successive istruzioni di servizio saranno fornite ulteriori indicazioni operative, anche in relazione alle opportune implementazioni alle procedure informatiche di ausilio in corso di realizzazione.



NOTE SULL'ISTITUTO DELLA ADESIONE AI CONTENUTI ALL'INVITO AL CONTRADDITTORIO.

L'art. 27, comma 1, lettera b) del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, *“Recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale”*, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto all'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i commi da 1-bis a 1-quinquies che disciplinano il nuovo istituto della *“definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio”*, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

La novità, seppure correlata ai tributi erariali, in virtù dell'articolo 50 della legge n. 449/197, può essere importata nei regolamenti comunali: gli enti locali hanno infatti facoltà di acquisire, attraverso specifico regolamento, l'introduzione dell'istituto di accertamento con adesione, sulla base dei criteri previsti dal d.lgs. 218/1997.

Non è infatti una casualità che il Ministero delle Finanze Direzione del Federalismo Fiscale, stia inviando agli enti locali segnalazioni di adeguamento rispetto alle nuove opportunità di adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio.

Dette segnalazioni, come evidenziate dallo stesso Dipartimento, non rappresentano dei vincoli di adeguamento, ma raffigurano un richiamo alla convenienza di introdurre un ulteriore strumento deflativo al contenzioso tributario.

Entrando nel merito della innovata disciplina, rileviamo che il nuovo istituto deflativo del contenzioso fornisce proprio al contribuente la possibilità di accelerare la definizione del rapporto tributario, accettando i contenuti dell'invito a comparire, nel quale è rappresentata l'ipotesi di pretesa fiscale e i motivi che la determinano, fruendo dello stesso regime agevolato per l'adesione all'accertamento, in tema di sanzioni e di pagamento rateale.

La prima fase di questo strumento consiste pertanto nell'invito formale al contribuente da parte dell'ente ad un contraddittorio, con l'indicazione specifica dei contenuti fiscali e della pretesa da parte dello stesso.

Il legislatore specifica anche, nella circolare esplicativa del 16.02.2009, i contenuti dell'invito che, oltre ad indicare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno ed il luogo della comparizione, deve recare anche l'indicazione dei *“motivi che hanno dato luogo alla determinazione della maggiore imposta ICI”*.

Viene quindi previsto che nell'invito siano esplicitati gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'ufficio tributi, al fine di consentire al contribuente una immediata e completa cognizione delle questioni che formano oggetto della possibile pretesa impositiva, non ancora concretizzata in un atto accertativo.



L'invito dovrà anche contenere l'eventuale applicazione di sanzioni, se dovute e l'importo degli interessi.

Il perfezionamento dell'accertamento "mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio" si realizza mediante l'acquisizione dell'assenso del contribuente ed il pagamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

Al contribuente, peraltro, è fatto obbligo di allegare alla comunicazione la quietanza dell'avvenuto pagamento dell'unica rata, o della prima rata qualora abbia optato per il pagamento rateizzato. In tal caso, nella comunicazione deve essere specificato il numero delle rate prescelte, sempre che tale numero sia in armonia con le indicazioni regolamentari.

Evidenziamo, inoltre, che il rispetto del termine ha natura sostanziale e riguarda sia la presentazione della comunicazione, che il versamento delle somme dovute.

Ai fini della relativa verifica, per le comunicazioni presentate a mezzo posta, farà fede la data del timbro dell'ufficio postale accettante, mentre per i pagamenti effettuati varrà la data di versamento risultante dal modello unificato di pagamento.

Per quanto concerne i tributi di natura erariale, per espressa previsione dell'art. 27, comma 2, del decreto legge n. 185 del 2008, la comunicazione dell'adesione deve essere effettuata secondo le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate; la comunicazione dovrà pertanto avvenire utilizzando l'apposito modello, approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 settembre 2008, opportunamente adattato alle esigenze del nuovo istituto.

Questa previsione indirizza i comuni interessati a provvedere pertanto alla imposizione di un modello unitario che consenta una facile, trasparente ed immediata adesione all'invito; in questo modo anche la gestione, il flusso dei dati informativi dovrebbe agevolare l'ufficio tributi stesso in fase operativa e di rendicontazione.

Tra gli elementi da indicare nella comunicazione, sono certamente quelli che consentono all'ufficio di individuare:

- il soggetto che presenta la comunicazione;
- l'atto d'invito al contraddittorio formulato dall'ufficio per il quale si presta adesione;
- il numero delle rate prescelte, in caso di opzione per il pagamento rateale.

Alla comunicazione deve essere, inoltre, allegata copia:

- della quietanza dell'avvenuto pagamento dell'unica rata o della prima rata;
- di un documento di identità o di riconoscimento ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. del 28 dicembre 2000, n. 445, in corso di validità.

La suddetta comunicazione può essere sia consegnata direttamente all'ufficio tributi che ha emesso l'invito, il quale rilascia apposita attestazione di ricevuta, sia spedita a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento.



Osserviamo che, nel caso in esame l'adempimento degli obblighi di versamento, unitamente alla comunicazione del contribuente, si pongono come presupposto essenziale per la validità della definizione.

Così operando, sono connessi vantaggi sia a favore del contribuente che dell'ente locale: per il contribuente, si tratta della riduzione delle sanzioni alla metà della misura prevista nell'ipotesi di accertamento con adesione, pari ad un quarto del minimo stabilito dalla legge (riduzione quindi ad 1/8), nonché della possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza la prestazione di garanzie; per l'Amministrazione il vantaggio consiste nella definizione in tempi più rapidi della pretesa tributaria, avendo acquisito in via preventiva l'assenso del contribuente ed evitando, in tal modo, la fase del contraddittorio.

Posto che l'invito a comparire mantiene, comunque, finalità propedeutiche alla instaurazione del contraddittorio, il procedimento finalizzato all'adesione (compresa quella, preventiva, all'invito) trova la sua più idonea applicazione in tutti i casi in cui l'accertamento si basi essenzialmente su prove di natura presuntiva (*iuris tantum*) o su altri elementi comunque suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'ufficio.

Situazioni del genere, per le entrate tributarie degli enti locali, ricorrono tipicamente, rispetto alla definizione del "valore venale in comune commercio" delle aree edificabili (unica base imponibile concordabile).

La presenza dei detti elementi presuntivi o valutativi, oltre a giustificare l'attività amministrativa connessa al contraddittorio, rende logiche le agevolazioni accordate in caso di adesione ai contenuti dell'invito con quelle pur rilevanti, ma meno consistenti, riservate alla adesione successiva alla instaurazione del contraddittorio.

Le maggiori agevolazioni appaiono infatti connesse alla collaborazione fattiva prestata dal contribuente alla definizione, nel modo più celere possibile, di quei contesti accertativi che, per loro oggettive caratteristiche, avrebbe comunque potuto dibattere nel contraddittorio, indipendentemente dalla fondatezza delle proprie ragioni.

Il legislatore ha anche provveduto, per i tributi erariali, ad indicare le casistiche di esclusione al nuovo istituto deflativo che non può operare nell'ipotesi in cui sia stato in precedenza consegnato un atto di accertamento e, pur sussistendone i presupposti, gli interessati non abbiano effettuato l'adesione ai contenuti dell'atto, ai sensi dell'art. 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Inoltre non è contemplata la possibilità dell'accertamento parziale delle imposte o maggiori imposte oggetto di violazioni constatate nell'invito: questo istituto può essere definito solo con l'adesione integrale a detto atto e non anche mediante adesione all'eventuale invito al contraddittorio che l'ufficio ritenga di emettere, per cercare comunque la condivisione del contribuente in sede di contraddittorio (in tal caso, infatti, la definizione può avvenire solo secondo le ordinarie modalità).



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

Va da sé che il contribuente, qualora lo ritenga opportuno, può presentare istanza per la formulazione della proposta di accertamento con adesione secondo le ordinarie modalità indicate nel regolamento comunale.

Alla luce di queste brevi considerazioni, riteniamo che, seppure l'ente locale debba affinare e modellare all'interno del proprio sistema regolamentare le novità di questo nuovo strumento studiato per tributi come l'IVA, "l'adesione ai contenuti dell'invito" rappresenti una possibilità effettiva di semplificazione e di razionalizzazione degli accertamenti tributari; l'effetto premiale con la riduzione significativa delle sanzioni ad 1/8 è di per sé un incentivo forte e concreto per il soggetto passivo di imposta.



GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 11 maggio 2009, n. 10678

Svolgimento del processo

1.1. L'8 maggio 2002 è notificato alle intime amministrazioni finanziarie un ricorso della Società per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha rigettato l'appello della Società contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Roma n. 215/60/99, che aveva respinto il suo ricorso contro l'avviso di accertamento n. 875153/97 dell'IVA 1993.

1.2. Il 17 giugno 2002 è notificato alla Società il controricorso delle intime amministrazioni finanziarie.

2. I fatti di causa sono i seguenti:

a) sulla base di un processo verbale di constatazione (PVC) l'Ufficio IVA di Roma 2 adotta l'avviso di accertamento dell'IVA 1993 nei confronti della Società, con il quale si assume che essa avrebbe acquistato dalla O.S.L. spa prodotti siderurgici senza addebito d'IVA ed abbia operato come impresa "filtro" con emissione di fatture false, perchè il vero rapporto commerciale sarebbe stato intrattenuto dalla O.S.L. spa con altre imprese (parti reali del negozio di compravendita e denominate imprese del "secondo gruppo"); conseguentemente si accerta un debito d'imposta di L. 247.724.000, un credito non riconosciuto di L. 12.734.000, si disconoscono interessi per L. 47.930.000 e per L. 2.464.000 e si applicano pene pecuniarie per L. 796.741.000; b) la Società ricorre al giudice tributario, rimanendo soccombente in entrambi i gradi di merito.

3. La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è così testualmente motivata: a) "in via preliminare, ... questo Collegio ... non ha accordato la pubblica udienza, essendo stata richiesta, non con separata istanza ma indicata nell'atto di costituzione in giudizio"; b) "la documentazione allegata all'atto di appello non fornisce elementi probanti ed incidenti nelle contestazioni mosse dalla G. di F. Guardia di finanza, che non possono essere considerate solo illazioni o pure ipotesi. Infatti, il P.V., pur se recepito, presumibilmente, in modo integrale dall'Ufficio, ma conosciuto, comunque, in ogni dettaglio dalla parte, non viene confutato, in modo penetrante ed obiettivo, rinviando a presunti comportamenti, ritenuti necessari dalla prassi commerciale ma che gli stessi non possono escludere i corretti comportamenti, cui devono sottostare operatori e contribuenti. I falsi ideologici rappresentati non vengono smentiti se non con dilatorie ed ininfluenti argomentazioni, non supportate dalla produzione di prove documentali alternative a quelle fornite dall'Amministrazione".

4. Il ricorso per cassazione della Società è sostenuto con tre motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione, anche in ordine alle spese processuali.

5. Le intime amministrazioni finanziarie resistono con controricorso e concludono per l'inammissibilità del ricorso o per il suo rigetto e per l'adozione di ogni statuizione consequenziale, anche in ordine alle spese di giudizio.

Motivi della decisione



6.1. Con il primo motivo d'impugnazione si denunciano la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 33 e 34.

6.2. La Società ritiene che sia illegittimo il rifiuto, operato dalla CTR, di trattare la causa in udienza pubblica, stante la richiesta formulata nell'atto di appello.

6.3. Il motivo è fondato. Invero, a fronte dell'affermazione della CTR, secondo la quale l'istanza di trattazione della causa in pubblica udienza sarebbe stata presentata con l'atto di costituzione in giudizio, la Società sostiene ora, in sede di legittimità, che l'istanza di trattazione in udienza pubblica sarebbe stata incorporato nello stesso documento incorporante anche l'atto d'appello.

Dalla visione degli atti di causa, ai quali la Corte può accedere in ragione della natura processuale della questione sottoposta al suo esame, risulta che effettivamente l'istanza di trattazione della causa nel grado di appello è stata inserita nell'atto d'impugnazione. Ne deriva che la sentenza della CTR qui impugnata contrasta con il principio di diritto, secondo cui "in tema di contenzioso tributario, la espressa richiesta di discussione in pubblica udienza può essere inserita anche nel ricorso introduttivo o nelle controdeduzioni del resistente, che in questo caso devono essere, però, notificate alla controparte. Conseguentemente il rifiuto di discutere la causa in pubblica udienza, in presenza di apposita istanza contenuta nell'atto di appello, viola il diritto di difesa e comporta la nullità di tutti gli atti successivi, ivi compresa la sentenza" (Corte di Cassazione 25 luglio 2001, n. 10099).

La norma giuridica da applicare, risultante dall'integrazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 33, comma 1, operata dal formante giurisprudenziale, è, pertanto, la seguente: "La controversia è trattata in udienza pubblica se l'appellante lo abbia chiesto con apposita istanza incorporata nello stesso documento incorporante l'atto d'appello".

7. La riconosciuta fondatezza del primo motivo di ricorso rende inutile esaminare gli altri motivi d'impugnazione, con i quali si denunciano vizi di motivazione e la violazione dell'art. 112 c.p.c., e che restano, perciò, assorbiti.

8. Le precedenti considerazioni conducono all'accoglimento del primo motivo del ricorso, con assorbimento degli altri, alla cassazione della sentenza impugnata e al rinvio della causa ad altra Sezione della CTR del Lazio, che, oltre a far applicazione del principio di diritto enunciato nel 6.3, liquiderà anche le spese processuali relative al giudizio di Cassazione.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo motivo del ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa ad altra Sezione della CTR del Lazio, anche per le spese processuali relative al giudizio di cassazione



Ordinanza Corte di Cassazione Civile 19/5/2009 n. 11655
TARSU - Tariffe strutture alberghiere

FATTO E DIRITTO

La Corte, ritenuto che è stata depositata in cancelleria la seguente relazione a sensi dell'art. 380 bis c.p.c.: "La C.T.R. della Sicilia ha rigettato l'appello del Comune di Palermo nei confronti della P.A. s.r.l. confermando l'annullamento di una cartella di pagamento per TARSU 2002 ritenendo la nullità del regolamento comunale che prevede per gli alberghi una tariffa superiore alle abitazioni.

Propone ricorso per Cassazione affidato ad un motivo il Comune, resiste con controricorso la contribuente.

Con l'unico motivo, formulando idoneo quesito di diritto, la ricorrente contesta che il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 68 preveda una medesima tassazione per esercizi alberghieri e abitazioni.

La censura è fondata; ha ritenuto questa Corte con sentenza n. 5722/2007 che: In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime: la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce infatti un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, senza che assuma alcun rilievo il carattere stagionale dell'attività, il quale può eventualmente dar luogo all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta, rimesse alla discrezionalità dell'ente impositore; i rapporti tra le tariffe, indicati dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 69, comma 2, tra gli elementi di riscontro della legittimità della delibera, non vanno d'altronde riferiti alla differenza tra le tariffe applicate a ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le tariffe ed i costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica".

Rilevato che la relazione è stata comunicata al pubblico ministero e notificata alle parti costituite considerato che il Collegio, a seguito della discussione in Camera di consiglio, condividendo i motivi in fatto e in diritto della relazione, ritiene che ricorra l'ipotesi prevista dall'art. 375 c.p.c., n. 5 della manifesta fondatezza del ricorso e che, pertanto, la sentenza impugnata vada cassata e che, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente; che in ordine alle spese il diverso esito dei gradi di merito è motivo per compensarle interamente.

P.Q.M.

LA CORTE

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente, compensa le spese dell'intero giudizio.



Corte di Cassazione Civile 9/10/2009 n. 21451

**ICI - Alloggi popolari - Assegnatario con patto di futura vendita e riscatto - Imposta non dovuta
- D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1**

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto notificato il 16.12.2005 il Comune di Napoli ricorre, sulla base di un unico motivo, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 59/52/04 del 3.11.2004, che aveva confermato la decisione di primo grado di accoglimento, previa riunione, dei ricorsi proposti da B.A.M. avverso quattro avvisi di accertamento relativi all'ICI per gli anni di imposta 1993, 1994, 1995 e 1996, ritenendo l'imposta non dovuta in quanto il ricorrente non era proprietario, ma assegnatario dell'alloggio di edilizia residenziale pubblica sia pure con patto di futura vendita.

L'intimato B. non si è costituito.

Attivata procedura ex art. 375 c.p.c., gli atti sono stati trasmessi al Procuratore Generale, che ha concluso per la trattazione del ricorso in Camera di consiglio e per il suo accoglimento per manifesta fondatezza.

Con ordinanza del 22.12.2008 questa Corte ha disposto la trattazione del ricorso in Udienza pubblica.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo di ricorso il Comune di Napoli denuncia violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, censurando la sentenza impugnata per non avere considerato che presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, situazione che senz'altro si riscontra nel caso di assegnazione di alloggio di edilizia residenziale pubblica con patto di futura vendita, atteso che in tale fattispecie il

pagamento del canone è effettuato in conto prezzo e la posizione dell'assegnatario, fino al formale trasferimento in proprietà del bene, può essere assimilata a quella del titolare di un diritto reale di abitazione.

Il motivo è infondato.

Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, in materia di ICI stabilisce che "Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa". La definizione giuridica del soggetto passivo di imposta è contenuta, invece, nel successivo art. 3, secondo cui è tale "il proprietario di immobile.. ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie...". La lettura combinata di queste disposizioni porta a ritenere che, avendo dato la legge esclusiva rilevanza, nell'indicare chi sia soggetto al tributo, alla titolarità di un diritto di natura reale, il significato da attribuire al termine "possesso", utilizzato ai fini della definizione del presupposto di imposta, non possa essere l'atto coincidere con la situazione di mera



disponibilità del bene, rinvenibile anche nei confronti di chi sia titolare di un diritto personale di godimento, ma si sostanzia soltanto nei confronti di situazioni giuridiche soggettive aventi carattere reale. Possessore, in tale contesto normativo, è pertanto il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile.

Tanto precisato sul piano della interpretazione delle norme di riferimento, nel passare ad esaminare la fattispecie concreta può osservarsi che l'assegnatario dell'alloggio di edilizia residenziale pubblica, sia pure nel caso in cui l'atto di assegnazione preveda la futura vendita del bene, si trova in una situazione, in relazione all'immobile che occupa, qualificabile nell'ambito dei diritti personali di godimento ed non assimilabile ad un diritto reale.

In questo senso l'orientamento costante di questa Corte, che non solo ha precisato che assegnazione in locazione di un immobile di edilizia residenziale pubblica attribuisce al suo destinatario un mero diritto personale di godimento (Cass. n. 6588/2003; Cass. n. 6410/1984), ma altresì che, nel caso in cui l'atto di assegnazione preveda il patto di futura vendita, il trasferimento della proprietà si realizza non per effetto del pagamento del prezzo, ma solo laddove sia posto in essere l'atto traslativo, il quale implica il riconoscimento da parte dell'Istituto dell'esistenza dei presupposti fissati dalla normativa per l'esercizio del diritto dell'assegnatario al trasferimento e quindi l'implicita inesistenza di ragioni di decadenza dell'assegnatario da quel diritto (Cass. n. 9468/1993).

L'effetto traslativo del bene in capo all'assegnatario al termine della locazione non è quindi nè automatico nè integra un negozio meramente riproduttivo, ma è subordinato al formale compimento di un atto di trasferimento, a sua volta condizionato all'accertamento da parte dell'ente trasferente di tutti i presupposti richiesti dalla legge e dall'atto di assegnazione per il passaggio di proprietà del bene.

Proprio queste caratteristiche del rapporto di cui trattasi, impediscono non solo di affermare che l'assegnatario sia titolare di un diritto reale, ma altresì di escludere - contrariamente alla tesi sostenuta dall'Amministrazione ricorrente qualsiasi assimilabilità o vicinanza della sua posizione a quella che si rinviene nella categoria dei diritti reali. I suddetti rilievi dimostrano, inoltre, che la situazione in esame non è nemmeno comparabile con quella del socio di cooperativa edilizia nell'intervallo tra l'assegnazione del bene e l'atto di acquisto della proprietà, nei cui confronti questa Corte ha affermato la debenza dell'ICI (Cass. n. 18294/2004), essendo in quest'ultimo caso l'assegnazione del bene atto a carattere meramente temporaneo e strumentale, in attesa del compimento delle formalità traslative.

Ulteriore conferma della soluzione accolta può trarsi dalla lettura delle disposizioni normative concernenti altri tributi, che in modo esplicito assoggettano ad imposizione, equiparandole alla cessione di beni, le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà (D.P.R. n. 643 del 1972, art. 2, comma 3 in tema di Invim; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 2, n. 2 per l'Iva; cfr. anche D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 2, lett. a). La circostanza che il legislatore abbia in questi casi previsto espressamente tale equiparazione, discostandosi dalle qualificazioni scaturenti dalla disciplina civilistica propria di tali atti, conferma che, in materia di ICI, tale equiparazione, in diletto di diversa previsione, non è consentita.



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

In conclusione, alla luce delle considerazioni che precedono, si ritiene, in adesione alla statuizione impugnata, che l'assegnatario con patto di futura vendita di alloggio di edilizia residenziale pubblica, essendo titolare di un diritto personale di godimento sull'immobile, non sia soggetto passivo dell'ICI, come del resto già affermato da questa Corte con la sentenza n. 654 del 2005.

Il ricorso va pertanto respinto.

Nulla si dispone sulle spese di giudizio, non avendo l'intimato svolto attività difensiva.

P.Q.M

Rigetta il ricorso.



Corte di Cassazione Civile Sezione tributaria 14/10/2009 n. 21761

ICI -aree fabbricabili utilizzate a scopo agricolo da parte di società -determinazione del valore

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La s.r.l. Mo. proponeva ricorso contro gli avvisi di accertamento ICI relativi agli anni dal 1993 al 1997 notificati dal Comune di Sommacampagna sul presupposto che il valore dei terreni dichiarati come agricoli dalla società contribuente doveva invece essere determinato in quello di mercato pari a lire 60.000 al mq al netto del costo delle opere di urbanizzazione.

La società ricorrente deduceva difetto di motivazione degli avvisi in merito al procedimento di valutazione; infondatezza della pretesa per essere i terreni utilizzati a scopo agricolo; eccessività del valore attribuito.

Nel corso del giudizio la società ricorrente produceva dichiarazioni IVA che attestavano la dichiarazione di esercizio di attività agricola sui terreni in questione e il Comune produceva 15 rogiti notarili che consentivano la comparazione del valore attribuito con i valori di altre aree fabbricabili.

La C.T.P. di Verona accoglieva parzialmente il ricorso rideterminando la detrazione per spese di urbanizzazione.

La C.T.R. ha confermato la decisione di primo grado.

Ricorre per cassazione la s.r.l. Mo. affidandosi a quattro motivi di impugnazione.

Si difende con controricorso il Comune di Sommacampagna.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'articolo 112 c.p.c., del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 5 e articolo 11, comma 2, della Legge n. 212 del 2000, articolo 7 e della Legge n. 241 del 1990, articolo 3.

Secondo la ricorrente la sentenza impugnata si è limitata ad affermare l'infondatezza del motivo concernente la carenza di motivazione degli avvisi di accertamento affermando, a sua volta, con una motivazione apodittica, che gli stessi contenevano tutti gli elementi giustificativi della pretesa tributaria tanto che la parte ha potuto esercitare il suo diritto di difesa.

Il motivo è infondato.

La motivazione della C.T.R. seppure sintetica richiama quella della decisione appellata e esprime il convincimento che gli elementi indicati negli accertamenti ponevano la società nella condizione di esercitare pienamente il suo diritto di difesa. Tale affermazione trova riscontro nell'effettivo svolgersi del processo e risulta comunque evidente in relazione all'oggetto della controversia. La società contribuente ha potuto effettivamente individuare senza incertezze il terreno oggetto dell'accertamento, la ragione dell'accertamento consistente nella attribuzione di un valore edificatorio e non agricolo, il valore attribuito dal Comune al terreno al metro quadrato e la correzione per tenere conto dell'incidenza dei futuri costi di urbanizzazione. L'unico elemento mancante nella motivazione è stato quindi quello dei dati di riferimento utilizzati dall'ufficio per pervenire alla stima del valore di mercato del bene.

Non si tratta però di una carenza che inficia la motivazione dell'accertamento sotto il profilo del già menzionato principio di tutela del diritto di difesa dato che la società contribuente è stata messa nella condizione di comprendere che la stima dell'amministrazione finanziaria si basava sul



valore di mercato rispetto al quale entrambe le parti hanno potuto nel corso del giudizio fare riferimento a riscontri oggettivi e valutazioni relative al metodo di stima.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 2, e articolo 5, comma 5, e articolo 11 nonché motivazione omessa, insufficiente e contraddittoria su un punto decisivo della controversia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., nn. 3, e articoli 4 e 5 c.p.c..

Secondo la ricorrente il Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 2 considera aree fabbricabili quelle utilizzabili a scopo edificatorio in base alle effettive possibilità di edificazione da riscontrare alla data del primo gennaio di ogni anno. Valutazione che secondo la ricorrente è stata omessa dai giudici dell'appello i quali si sono limitati a riscontrare l'inserimento del terreno nel piano regolatore del Comune di Sommacampagna senza tenere conto dell'assenza dello strumento urbanistico di attuazione e della previsione risultante dallo stesso P.R.G. della cessione a titolo gratuito di un terzo dell'area.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione degli articoli 112, 115, 116 cod. proc. civ., del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 2, comma 1, lettera b), articolo 9, comma 1, e articolo 11, illegittimità della pretesa.

La ricorrente ribadisce che, ai sensi del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 2, comma 1, lettera b) sono considerati non fabbricabili i terreni, posseduti e condotti dai soggetti indicati dal successivo cit. Decreto, articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro - silvo - pastorale. Rileva quindi che la C.T.R. non ha preso in considerazione la censura mossa alla sentenza della C.T.P. laddove aveva ritenuto influente la coltivazione del fondo data la carenza dei requisiti soggettivi di cui al predetto articolo 9. Aveva infatti la odierna ricorrente dedotto con l'appello che tale affermazione della C.T.P. era incomprensibile e non si giustificava comunque in relazione alla tipologia sociale di s.r.l. La ricorrente lamenta infine che la motivazione resa dalla C.T.R. sul punto sia anch'essa incomprensibile e del tutto apparente.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione degli articoli 112, 115, 116 cod. proc. civ., del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articoli 2, 5, 9 e 11, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 52 e articolo 59, comma 1, lettera g) anche in relazione agli articoli 2697, 2727 e 2729 cod. civ. nonché motivazione omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia in relazione all'articolo 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5.

La ricorrente con una serie di argomentazioni censura nuovamente l'accertamento e la carente motivazione della C.T.R. perché non ha tenuto conto: a) delle censure già mosse con l'appello che si incentravano sulla ben diversa valutazione dell'area nella convenzione intervenuta fra il Comune e la s.r.l. Mo. nel 1997, b) dell'area da cedere gratuitamente. Lamenta poi l'erroneità giuridica e fattuale dell'applicazione delle tabelle di valutazione elaborate dal Comune al terreno oggetto della controversia.

L'esame del terzo motivo di ricorso si dimostra pregiudiziale rispetto a quello del secondo.

La giurisprudenza di legittimità (Cassazione Civile Sezione 5 n. 9510 dell'11 aprile 2008) chiarisce che in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il requisito della "ruralità", quale presupposto del trattamento agevolato previsto dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 9, richiede che il contribuente il quale invochi la natura rurale dell'immobile al fine di usufruire del regime agevolato d'imposta, dimostri:

- a) il possesso dei terreni da parte di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli a titolo principale;
- b) la diretta conduzione dei medesimi da parte dei predetti soggetti;



c) la persistenza dell'utilizzazione agro - silvo - pastorale; mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione. Chiarisce inoltre la giurisprudenza di questa Corte (Cassazione Civile, Sezione 5, n. 214 del 7 gennaio 2005) che si considerano coltivatori diretti o imprenditori a titolo principale, secondo il Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 58, comma 2, le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dalla Legge 19 gennaio 1963, n. 9, articolo 11, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia.

Il riferimento della ricorrente alla sentenza n. 4451/1995 di questa Corte non è invece appropriato dato che questa decisione afferma che in tema di imposta di registro, gli atti traslativi, a titolo oneroso, di terreni agricoli comportanti l'acquisto degli stessi da parte di una società in nome collettivo vanno tassati con l'applicazione della aliquota agevolata dell'8% prevista nell'articolo 1 bis della tariffa, parte prima, allegato A al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 634 (introdotto dalla Legge 21 febbraio 1977, n. 36, articolo 2), per gli acquisti di imprenditori agricoli a titolo principale, cooperative ed associazioni di cui alla Legge 9 maggio 1975, n. 153, articoli 12 e 13, atteso che alla stregua della interpretazione data dalla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee (sezione 1) del 18 dicembre 1986, causa 312/85, secondo la quale non possono escludersi dalla nozione di imprenditore agricolo a titolo principale, prevista dalla "direttiva" del Consiglio delle Comunità Europee 17 aprile 1972 n. 72/159, alcune persone giuridiche per il solo motivo della forma giuridica, la Legge n. 153 del 1975, articoli 12 e 13, vanno intesi nel senso che anche le società in nome collettivo svolgenti attività imprenditoriale agricola rientrano tra gli imprenditori agricoli a titolo principale.

Va dunque ritenuta corretta la decisione della C.T.R. di conferma della decisione impugnata per la ragione espressa in primo grado dalla C.T.P. e cioè perché è irrilevante l'utilizzazione agricola da parte di una società di capitali di un terreno edificatorio ai fini della sua qualificazione per l'imposizione I.C.I..

Per quanto riguarda il secondo motivo di ricorso occorre ribadire che in tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203, articolo 11 quaterdecies, comma 16, convertito con modificazioni dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248, e del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, articolo 36, comma 2, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, che hanno fornito l'interpretazione autentica del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 2, comma 1, lettera b), l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi (Cassazione civile, Sezione 5, n. 25676 del 24 ottobre 2008). La questione relativa alla destinazione parziale dell'area alla cessione gratuita nei confronti del Comune, ai fini della realizzazione di strade e zone di pubblico uso, va considerata in relazione al criterio della determinazione del valore del terreno nel suo insieme e non può essere pertanto dedotta come causa possibile di esclusione dell'imposizione I.C.I. sia pure limitatamente alle aree destinate alla cessione gratuita.

Quanto infine al quarto motivo di ricorso si osserva che esso prospetta delle censure di merito che attengono in sostanza alla fondatezza del valore di mercato attribuito dal Comune al terreno della società Mo. . Rispetto a tali censure la motivazione della C.T.R. del tutto lapidaria se non addirittura implicita si rivela però congrua a ricostruire l'iter logico dei giudici di appello e a sostenere la congruità del ragionamento che li ha condotti a confermare la decisione di primo grado.



Il calcolo del valore di mercato e' avvenuto, come risulta dalle stesse deduzioni di parte, contenute nel ricorso e nel controricorso mediante stima sintetico - comparativa dei prezzi rilevati dagli atti notarili di compravendita di aree aventi caratteristiche analoghe. Tale valore e' stato desunto dalla Delib. Comunale 13 novembre 1997, n. 488, adottata in base al disposto del Decreto Legislativo n. 446 del 1997 (articolo 52 e articolo 59, comma 1, lettera g) che ha fissato criteri, modalita', coefficienti per la determinazione dei valori relativi alle aree fabbricabili. E' da escludere quindi che il Comune non abbia tenuto conto della parziale edificabilita' del terreno in quanto destinato ad essere ceduto per un terzo gratuitamente al Comune. Si tratta del resto di una evenienza che, come si e' detto, caratterizza tutte le lottizzazioni in regime di convenzione.

Per altro verso si e' tenuto conto del costo delle opere di urbanizzazione gravanti normalmente sui lottizzanti al fine di pervenire dal valore del terreno urbanizzato e vendibile come lotto edificatorio al valore del terreno non ancora urbanizzato. La congruita' di questa operazione di stima e di calcolo e' dimostrata dalla coerenza del valore dell'area non urbanizzata e di quello dell'area dopo la stipula della convenzione stipulata fra Comune e proprieta', che ha portato alla esatta identificazione dell'area effettivamente edificabile (63.182 mq. rispetto ai complessivi 91.594 m.). Al netto del costo delle opere di urbanizzazione il valore dell'area nel suo complesso e' inferiore (di circa il 15 %) rispetto al valore dell'area fabbricabile individuata con la convenzione del 1997.

Il ricorso va pertanto rigettato con condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali del giudizio di cassazione che liquida in complessivi euro 10.200,00, di cui euro 200,00 per spese, oltre spese generali e accessori di legge.



Corte di Cassazione Civile sez. V 14/10/2009 n. 21764; Pres. Cicala M.

ICI - Base imponibile delle aree fabbricabili - individuazione della edificabilità di un'area - determinazione del valore da parte del comune

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

R.L.R.G. impugnava davanti alla C.T.P. di Cuneo gli avvisi di accertamento I.C.I., relativi agli anni dal 1995 al 1998, adottati nei suoi confronti dal Comune di Saluzzo deducendo la inconfigurabilità della qualificazione di area edificabile attribuita ai fini I.C.I. al terreno di sua proprietà e lamentando l'applicazione retroattiva dei criteri valutativi delle aree fabbricabili adottati dal Comune solo nel 1999.

La C.T.P. respingeva il ricorso.

La decisione veniva confermata, all'esito del giudizio di appello, dalla C.T.R. che annullava però le sanzioni applicate.

Ricorre per cassazione il contribuente che si affida a tre motivi di ricorso.

Si difende con controricorso il Comune e propone contestualmente ricorso incidentale cui replica con controricorso il R..

Le parti depositano memorie ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, e insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.

Secondo il ricorrente l'utilizzabilità edificatoria dell'area deve essere effettiva per concretizzare il presupposto impositivo dell'I.C.I. Nella sua memoria, depositata ex art. 378 c.p.c., il ricorrente contesta il carattere interpretativo delle disposizioni contenute nel D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16, e nel D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, convertito nella L. n. 248 del 2006, e ne evidenzia quelli che ritiene i punti di contrasto con l'art. 1, dello Statuto del contribuente e con gli artt. 3 e 24 della carta costituzionale.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce violazione o falsa applicazione di legge e precisamente dell'art. 11 disp. gen., che afferma il principio di irretroattività della legge in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, e l'insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.

Il ricorrente lamenta che, come risulta dagli stessi avvisi di accertamento, l'imposta, dovuta per gli anni dal 1995 al 1998, sia stata determinata in base ai criteri di valutazione della Delib. Comunale 28 gennaio 1999, n. 30, in violazione del principio di irretroattività della legge.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del



1997, art. 59, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4. Secondo il ricorrente la C.T.R. ha ommesso di considerare il rilievo sollevato sin dal ricorso introduttivo e secondo cui il Comune di Saluzzo non aveva accertato in concreto il valore del terreno ma aveva applicato il limite minimo oltre il quale la citata delibera aveva stabilito di procedere alla rettifica dei minori valori dichiarati.

I tre motivi di ricorso sono infondati.

Quanto al primo motivo l'interpretazione della norma di cui all'articolo 2 del decreto istitutivo dell'I.C.I. è ormai consolidata nella giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cassazione civile, sezione 5^a, n. 16714 del 27 luglio 2007), secondo quanto affermato dalle Sezioni Unite civili con la pronuncia n. 25506 del 30 novembre 2006, e cioè che, in tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11 quaterdecies, comma 16, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, e del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. b). l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo "ius aedificandi" o di modifiche del piano regolatore che si traducano in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo d'imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione, senza che ciò comporti il diritto al rimborso per gli anni pregressi, a meno che il Comune non ritenga di riconoscerlo, ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 59, comma 1, lett. f). L'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone peraltro di tener conto, nella determinazione della base imponibile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonchè della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio.

Tale interpretazione della norma è conforme a una qualificazione come interpretazione autentica delle disposizioni citate e a una lettura costituzionalmente compatibile delle stesse, come ha chiarito la Corte costituzionale, con la sua pronuncia del 27 febbraio 2008 n. 41, nella quale si afferma che la disposizione censurata, ha natura di interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, lett. b, del D.Lgs. istitutivo dell'I.C.I., in quanto si limita ad attribuire alla disposizione interpretata uno dei significati già ricompresi nell'area semantica della disposizione stessa e, pertanto, sotto tale profilo, non può ritenersi irragionevole. Inoltre, secondo la Corte Costituzionale la potenzialità edificatoria dell'area fabbricabile, anche se prevista da strumenti urbanistici solo in itinere o ancora inattuati, costituisce notoriamente un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell'art. 53 Cost., in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante; e ciò indipendentemente dall'eventualità che, nei contratti di compravendita, il compratore, in considerazione dei motivi dell'acquisto, si cauteli condizionando il negozio alla concreta edificabilità del suolo, trattandosi di una ipotetica circostanza di mero fatto, come tale irrilevante nel giudizio di



legittimità costituzionale. Nè il criterio del valore venale può comportare una valutazione fissa ed astratta del bene, ma consente di attribuire al terreno (già qualificato come edificabile dallo strumento urbanistico generale) il suo valore di mercato, adeguando la valutazione alle specifiche condizioni di fatto del bene e, quindi, anche alle più o meno rilevanti probabilità di rendere attuali le potenzialità edificatorie dell'area.

Per quanto riguarda il secondo e terzo motivo di ricorso, che possono essere esaminati congiuntamente per la loro stretta connessione logica e giuridica, va rilevato che è improprio parlare di applicazione retroattiva dei criteri di valutazione della deliberazione comunale dato che tali criteri costituiscono esclusivamente una base per orientare l'esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione a fronte del quale il contribuente che intende contrastare la valutazione operata ha l'onere di portare all'attenzione del giudice tributario elementi probatori idonei a dimostrarne l'incongruità (cfr. Cassazione civile, sezione 5[^], secondo cui, in tema di imposta comunale sugli immobili, le norme del regolamento previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 59, comma 1, adottato a norma del precedente art. 52, con il quale i comuni hanno la facoltà, tra l'altro, di "determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune" (lett. g), non hanno natura propriamente imperativa, ma svolgono funzione analoga a quella dei cosiddetti studi di settore o dei redditometri ; si tratta cioè di una mera fonte di presunzioni assimilabili alle comuni presunzioni "hominis", vale a dire di supporti razionali offerti dall'amministrazione al giudice).

Infine per quanto riguarda il ricorso incidentale si deve ritenere che l'esclusione delle sanzioni operata dalla C.T.R. è fondata. Come ha chiarito la giurisprudenza di legittimità, si dà luogo alla configurabilità di un errore sulla norma tributaria - rilevante, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, ai fini di escludere l'applicazione delle sanzioni non penali che normalmente si ricollegano alla violazione commessa dal contribuente - nelle ipotesi in cui le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della disposizione stessa dipendano dalla presenza di un orientamento giurisprudenziale solo successivamente superato.

Ipotesi che, come si è visto, ricorre nella specie e che ha portato il legislatore a intervenire con disposizione di interpretazione autentica (cfr. Cassazione civile, sezione 5[^], n. 10495 del 3 luglio 2003 e n. 25161 del 28 novembre 2005). In tal senso va dunque corretta la motivazione della C.T.R..

Per le ragioni sin qui esposte entrambi i ricorsi vanno respinti.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi, li rigetta e compensa interamente le spese del giudizio di cassazione.



Cassazione Sezione Tributaria sentenza 6/11/2009 n. 23582

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. MIANI CANEVARI Fabrizio - Presidente
Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere
Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere
Dott. POLICHETTI Renato - Consigliere
Dott. BERTUZZI Mario - rel. Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 25054/2005 proposto da:

CITTA' DI CIRIE', in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
COSSERIA 5, presso lo studio dell'avvocato ROMANELLI Guido Francesco, che lo rappresenta e
difende unitamente all'avvocato GIORGI LUIGI, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

B. DI C. F & C SNC, UNIRISCOSSIONI SPA;

- intimati -

sul ricorso 28449/2005 proposto da:

B. DI C. F & C SNC, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in
ROMA VIA CRESCENZIO 91, presso lo studio dell'avvocato LUCISANO CLAUDIO, che lo
rappresenta e difende giusta delega in calce;

- controricorrente e ricorrente incid. -

contro

COMUNE DI CIRIE', in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA
VIA

COSSERIA 5, presso lo studio dell'avvocato ROMANELLI GUIDO FRANCESCO, che lo
rappresenta e

difende unitamente all'avvocato GIORGI LUIGI, giusta delega a margine;

- controricorrente -

contro

UNIRISCOSSIONI SPA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 38/2004 della COMM. TRIB. REG. di TORINO, depositata il 19/11/2004;
udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 25/09/2009 dal Consigliere Dott.

MARIO BERTUZZI;

udito per il ricorrente l'Avvocato ROMANELLI, che si riporta e chiede l'accoglimento del ricorso
principale;

udito per il resistente l'Avvocato LUCISANO, che si riporta e chiede l'accoglimento del ricorso
incidentale;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha
concluso per il rigetto di entrambi i ricorsi.



SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La s.n.c. B. di C. F. & C. propose ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino per l'annullamento della cartella emessa dalla Uniriscossioni s.p.a., concessionaria del servizio di riscossione del Comune di Città di Ciriè, che, sulla base della contestazione che l'area occupata dalla contribuente fosse maggiore di quella denunciata, le intimava il pagamento della Tarsu relativa agli anni dal 1995 al 1999.

Il giudice di primo grado accolse in parte il ricorso, disponendo, in relazione agli anni dal 1995 al 1997, che la tassa dovesse essere ricalcolata in ragione della invalidità, per incompetenza funzionale, dell'aggiornamento delle tariffe disposto dalla Giunta comunale e, in relazione alle annualità 1998 e 1999, l'annullamento della cartella per difetto di motivazione.

Proposto appello principale da parte del Comune ed incidentale ad opera della società contribuente, con sentenza n. 38/28/04 del 19.11.2004 la Commissione tributaria regionale del Piemonte, in riforma parziale della decisione impugnata, respinse il ricorso della società relativamente alle annualità dal 1995 al 1997, ritenendo le relative doglianze precluse in ragione della acquisita definitività, in via giurisdizionale, dei pregressi avvisi di accertamento; confermò invece la statuizione di primo grado di annullamento della cartella per gli anni 1998 e 1999, reputando che la stessa, non essendo stata preceduta dalla emissione e dalla notifica dei corrispondenti avvisi di accertamento, fosse priva delle indicazioni necessarie relativa alle ragioni della maggior pretesa tributaria.

Per la cassazione di questa decisione, con atto notificato il 5.10.2005, ricorre, sulla base di un unico motivo, il Comune Città di Ciriè.

In data 14.11.2005 la società B. di C. F. & C. ha notificato controricorso e proposto a sua volta ricorso incidentale, articolato su sei motivi, cui resiste con controricorso l'Amministrazione comunale. La società Uniriscossioni non si è costituita.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente va disposta la riunione dei ricorsi, ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ., in quanto proposti avverso la medesima sentenza.

L'unico motivo del ricorso principale, denunciando violazione della L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 7, del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 70, 71 e 72 e del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 12 e 25, censura la sentenza impugnata per avere annullato R.G. N. 25054/05; 28449/05. la cartella opposta relativamente alle annualità 1998 e 1999 sulla base del rilievo che in essa, pur non essendo stato emesso in precedenza alcun avviso di accertamento, risultano indicati soltanto il numero di ruolo, il codice del tributo, l'anno di riferimento e l'importo da pagare, oltre che i dati identificativi del contribuente, ma non anche le ragioni della pretesa tributaria.

Ad avviso del Comune tale conclusione è errata in quanto non tiene conto della disposizione di cui al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72, che consente ai Comuni di provvedere direttamente alla liquidazione della tassa ed alla conseguente iscrizione a ruolo delle somme risultanti dai ruoli dell'anno precedente qualora non vi siano variazioni, tenuto conto che l'Amministrazione aveva emesso per gli anni precedenti avvisi di accertamento e che il tributo per l'anno 1998 era rimasto invariato, mentre la richiesta per l'anno 1999 se ne differenziava solo per l'estensione della tassa anche alla nuova sede della società di (OMISSIS), secondo quanto denunciato dalla contribuente medesima.



In via subordinata la ricorrente principale solleva eccezione di illegittimità costituzionale del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 70, 71 e 72, assumendo che qualora si ritenesse che il dettato normativo obbligava, nel caso di specie, il Comune ad emettere e notificare un avviso di accertamento prima dell'emissione della cartella, le disposizioni di legge in questione dovrebbero considerarsi illegittime per evidente irragionevolezza ed illogico appesantimento del procedimento amministrativo, ponendosi in contrasto con gli artt. 3 e 97 Cost..

Il motivo è infondato.

Il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72, comma 1, in tema di tassa sui rifiuti, consente ai Comuni di procedere direttamente alla liquidazione della tassa ed alla conseguente iscrizione a ruolo, senza necessità di adottare e notificare un avviso di accertamento, soltanto nei casi in cui la liquidazione avvenga sulla base dei ruoli dell'anno precedente, cioè sulla base di dati ed elementi già acquisiti e non soggetti ad alcuna modificazione o variazione, in forza, pertanto, di una operazione puramente automatica. Dall'esame di questa disposizione emerge chiaramente che il presupposto della sua applicazione e, quindi, del riconoscimento ai Comuni di tale facoltà - che costituisce pur sempre, nel panorama normativo, una eccezione, come tale non suscettibile di applicazioni estensive (Cass. n. 19165 del 2004) - risiede nel fatto che i dati relativi all'iscrizione a ruolo dell'anno precedente, utilizzati per la liquidazione, possano considerarsi acquisiti, cioè definitivi, risultando o dalla stessa dichiarazione del contribuente o da un accertamento dell'Ufficio divenuto inoppugnabile. La liquidazione diretta, proprio per il suo carattere di eccezionalità, richiede quindi, da un lato, l'identità dei dati utilizzati con quelli dell'anno precedente, dall'altro la stabilità o definitività degli stessi, nel senso che non devono essere nè incerti nè contestati.

L'incertezza del dato utilizzato a seguito della contestazione dell'utente comporta, viceversa, la necessità dell'adozione dell'avviso di accertamento, dovendo l'Amministrazione esplicitare, ai sensi dell'art. 70, le ragioni per cui ha ritenuto di discostarsi dai dati ed elementi indicati nella dichiarazione.

Tanto precisato in linea di diritto, è evidente che nel caso di specie l'Amministrazione comunale non poteva far ricorso alla riscossione diretta, atteso che l'iscrizione a ruolo si fondava su dati ed elementi (la superficie dell'immobile) che si discostavano dalla dichiarazione della contribuente e che erano stati già trasfusi, con riferimento agli anni precedenti, in avvisi di accertamento che erano stati impugnati e nei cui confronti la controversia era, all'epoca, pendente.

Condivisibile, pertanto, appare la decisione di secondo grado che, in accoglimento di uno specifico motivo della società ricorrente, ha annullato la cartella esattoriale relativa a queste annualità perchè non preceduta dall'emissione dei necessari avvisi di accertamento.

Circa l'eccezione di legittimità costituzionale sollevata dal Comune ricorrente, la già rilevata diversità sostanziale tra la situazione di fatto presa in considerazione dalla disposizione invocata e quella presente nella fattispecie concreta induce a ritenere tale eccezione manifestamente non fondata, dal momento che questa differenza impedisce qualsiasi ipotesi di assimilazione di disciplina tra le due fattispecie.

Passando ora all'esame del ricorso incidentale, il primo motivo denuncia violazione e mancata applicazione del D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 107, comma 2, e art. 109 e del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72, comma 1, ed omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, censurando la decisione di appello per avere disatteso il motivo di ricorso che sosteneva l'illegittimità della cartella perchè sottoscritta da soggetto privo della qualifica di dirigente sulla base della mera considerazione che il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 74, comma 1, non fa riferimento alla qualifica del funzionario, ma soltanto al conferimento della delega alla gestione della tassa,



senza considerare che il D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 107, comma 2, e art. 109, richiedono la qualifica dirigenziale per tutti gli atti a rilevanza esterna, tra i quali vi è il ruolo.

Il mezzo è infondato.

Ritiene al riguardo il Collegio che il tema sollevato dalla ricorrente incidentale investa direttamente il rapporto tra il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 74, che prevede che il Comune designi un funzionario per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale relativa alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti, compresa l'adozione dei provvedimenti relativi alla sua liquidazione e riscossione, e il D.Lgs. n. 267 del 2000, artt. 107 e 109, contenente il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, laddove essi prevedono l'attribuzione ai soli dirigenti del potere di adozione degli atti amministrativi che impegnano l'Amministrazione verso l'esterno. Il tema va quindi affrontato alla luce del criterio stabilito dall'art. 15 preleggi, secondo cui "le leggi non sono abrogate che da leggi

posteriori per dichiarazione espressa del legislatore o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perchè la nuova legge regola la materia già regolata dalla legge anteriore".

Sulla base di tale precisazione, merita osservare che l'art. 74 citato non è stato oggetto di alcuna abrogazione espressa da parte del D.Lgs. n. 267 del 2000. Al contrario, costituisce un dato significativo la circostanza che l'art. 274 del predetto Testo Unico, che pure contiene un elenco espresso delle norme di legge oggetto di abrogazione, in quanto incompatibili con le nuove disposizioni, non menzioni affatto IL D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 74. Tanto rende conto dell'esigenza di ricercare se esista eventuale contraddizione tra le due norme di legge, che sono di uguale rango, tale da renderne impossibile la loro contemporanea applicazione, sicchè dall'applicazione della nuova legge derivi necessariamente la disapplicazione di quella precedente (cfr. Cass. n. 2502/2001, e n. 14129/2002). In questa chiave, deve affermarsi che - analogamente a quanto sostenuto da questa Corte con riferimento alla disposizione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 4, in materia di ICI, del tutto identica a quella in esame (Cass. n. 7905 del 2005) - IL D.Lgs. n. 507 del 1994, art. 74, detta disposizioni in materia tributaria aventi natura di norma speciale rispetto alle disposizioni che regolano in generale il conferimento delle funzioni amministrative provvedimentali ai dipendenti del Comune, tra le quali rientrano il citato D.Lgs. n. 267 del 2000, artt. 107 e 109. Il carattere di specialità della disposizione in discorso, in particolare, è ravvisatale nella specificità del settore tributario in cui essa si trova inserita. La natura speciale della previsione di cui all'art. 74 citato porta a ritenere che essa non sia stata né abolita né modificata dal testo unico del 2000, nonostante che quest'ultima sia ad essa posteriore, atteso che, per i principi generali, la legge successiva di carattere generale non incide sulla normativa precedente di carattere speciale.

Il secondo motivo del ricorso incidentale, denunciando violazione e mancata applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5, dell'art. 19 stesso decreto, dell'art. 2909 cod. civ., ed omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, contesta il capo della sentenza che, in ragione della acquisita definitività dei relativi avvisi di accertamento, ha dichiarato preclusa, in relazione alle annualità dal 1995 al 1997, la contestazione della contribuente in ordine alla illegittimità, per incompetenza, della delibera della giunta comunale che aveva approvato le tariffe. Tale conclusione, ad avviso della società ricorrente, non è conforme alla disciplina sulla impugnabilità degli atti posta dal D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 e 7, che non contempla l'impugnabilità degli atti generali e dei regolamenti ma solo la possibilità della loro disapplicazione da parte del giudice tributario, con l'effetto che l'obbligo di impugnare in via differita con il successivo atto derivato un atto non impugnabile non varrebbe anche per gli atti generali. Si aggiunge inoltre che nel caso di specie la questione della illegittimità della delibera di



approvazione delle tariffe applicabili alla Tarsu non era stata sollevata nei giudizi di impugnazione degli avvisi di accertamento, sicchè su di essa non poteva nemmeno invocarsi alcun giudicato.

Il motivo è oscuro e comunque infondato.

La decisione sul punto della Commissione regionale, che ha dichiarato la relativa lagnanza preclusa in quanto essa avrebbe dovuto essere proposta con l'impugnativa avanzata avverso gli avvisi di accertamento, merita invero totale condivisione. E' sufficiente al riguardo riflettere sul fatto che la contestazione in ordine alla legittimità della delibera comunale di approvazione delle tariffe attiene ai presupposti sostanziali della pretesa tributaria, i cui vizi di legittimità - in base ad un principio di carattere generale che non è posto in discussione dalla ricorrente - possono essere fatti valere solo contro l'avviso di accertamento e non contro la cartella.

Il terzo motivo del ricorso incidentale, rubricato come violazione e mancata applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, come sostituito dal D.Lgs. n. 32 del 2001, art. 8, comma 1, lett. A), della L. n. 212 del 2001, art. 7, della L. n. 241 del 1990, art. 3, del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 71, comma 2, ed omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, contesta il motivo del ricorso principale, sostenendo la correttezza della decisione impugnata laddove ha dichiarato illegittimo per difetto di motivazione la cartella per gli anni 1998 e 1999, atteso che essa non era stata preceduta da alcun avviso di accertamento e non indicava le ragioni della maggior somma richiesta.

Il motivo appare chiaramente inammissibile, investendo un capo della decisione nei cui confronti la parte è rimasta vittoriosa, tanto che non contiene alcuna censura avverso la sentenza. Atteso il suo contenuto, volto alla confutazione del ricorso principale, esso va considerato come controricorso e come tale è stato valutato in sede di esame del ricorso principale.

Il quarto motivo del ricorso incidentale denuncia violazione e mancata applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5, della L. n. 2248 del 1865, artt. 4 e 5, all. E, della L. n. 1034 del 1971, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 3, comma 1, dell'art. 23 Cost., ed omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, censurando la sentenza impugnata per non essersi pronunciata sui motivi di ricorso che deducevano l'illegittimità della pretesa tributaria per "incompetenza funzionale dell'organo deliberante, difetto di istruttoria e di motivazione delle delibere, irragionevolezza, illogicità e disparità di trattamento, mancata commisurazione della tariffa in funzione della qualità e quantità dei rifiuti effettivamente prodotti".

Il motivo è palesemente infondato.

Tutte le censure in esso indicate, che la ricorrente incidentale assume non esaminate dal giudice di secondo grado, debbono infatti considerarsi assorbite in forza delle ragioni della decisione impugnata, laddove in particolare, rispetto alle annualità 1995- 1997, ha dichiarato preclusa, in ragione della acquisita definitività in via giurisdizionale dei relativi avvisi di accertamento, ogni contestazione relativa alla legittimità sostanziale della pretesa tributaria e, rispetto alle annualità 1998 e 1999, ha annullato la cartella di pagamento opposta per difetto di motivazione.

Il quinto motivo del ricorso incidentale denuncia violazione e mancata applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 periodo 2, ed omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia. Con esso la società Bocar lamenta l'omessa pronuncia da parte della Commissione regionale sul proprio motivo di appello incidentale che aveva contestato la contraddittorietà della motivazione del giudice di primo grado, che da un lato aveva negato il difetto di motivazione del ruolo per mancata allegazione o riproduzione delle delibere sulla Tarsu e dall'altro aveva accolto, in relazione alle annualità 1998 e 1999, la medesima censura in relazione alla cartella esattoriale, che è atto derivato rispetto al ruolo.



Il sesto motivo del ricorso incidentale denuncia violazione e mancata applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, ed omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, lamentando l'omessa pronuncia sul motivo di appello incidentale proposto avverso il rigetto del motivo di ricorso aveva sostenuto la mancanza di presupposto impositivo per alcuni locali, contestando la superficie tassata.

Entrambi questi motivi si dichiarano assorbiti, risultando espressamente proposti in via condizionale, per il solo caso di accoglimento del ricorso principale.

In conclusione, sia il ricorso principale che quello incidentale devono essere respinti.

Attesa la reciproca soccombenza, le spese di giudizio si dichiarano compensate.

P.Q.M.

Riunisce il ricorso principale e quello incidentale e li rigetta entrambi. Compensa tra le parti le spese di giudizio.

Così deciso in Roma, il 25 settembre 2009.

Depositato in Cancelleria il 6 novembre 2009



**Corte di Cassazione, Sentenza n. 23583 del 25 settembre 2009
(dep. il 6 novembre 2009)**

(Sez. trib., Pres. Miani Canevari, Rel. Bertuzzi - giudici: Bognanni, Scuffi, Polichetti)

Tarsu - Accertamento - Area portuale - Attività di gestione rifiuti - Competenza dell'autorità portuale - Sussistenza - Potestà impositiva del comune - Non sussiste - Art. 62, comma 5, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 - Art. 6, comma 1, della L. 28 gennaio 1994, n. 84

Massima - In tema di Tarsu, l'attività di gestione dei rifiuti nell'ambito dell'area portuale - da intendersi come spazio territoriale in cui svolge i suoi compiti la singola Autorità portuale - rientra nella competenza di quest'ultima, la quale per legge è tenuta ad attivare il relativo servizio di raccolta e trasporto dei rifiuti fino alla discarica. Ne deriva, per esclusione, che la relativa attività sfugge alla competenza in materia dei comuni, che invece normalmente agiscono in questo ambito in regime di privativa, i quali sono di conseguenza privi anche di ogni potere impositivo, atteso che, essendo quella dei rifiuti una tassa, esso non può evidentemente configurarsi in favore di un soggetto diverso da quello che espleta il servizio.

Svolgimento del processo - Con atto notificato il 10 ottobre 2005, la S.p.a. Alfa ricorre, sulla base di due motivi, per la cassazione della sentenza n. 88/12/04 del 12 luglio 2004, con cui la Commissione tributaria regionale della Calabria, Sezione distaccata di Reggio Calabria, aveva confermato la decisione di primo grado che aveva rigettato il suo ricorso per l'annullamento dell'avviso di accertamento con cui il comune di San Ferdinando le chiedeva il pagamento della Tarsu relativa all'anno 2000 in ordine all'area da essa detenuta nel porto di ..., reputando il giudice di secondo grado infondato il motivo con cui la contribuente aveva contestato resistenza del potere impositivo in capo al comune, per essere il servizio di raccolta dei rifiuti devoluto dalla particolare disciplina normativa e regolamentare all'autorità portuale, tenuto conto che era stato il Comune di fatto ad istituire ed attivare il servizio nella predetta area.

Resiste con controricorso il comune di San Ferdinando.

Motivi della decisione - Il primo motivo di ricorso denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 62, comma 5, del D.Lgs. n. 507/1993; 6, comma 1, della L. n. 84/1994 e del relativo decreto ministeriale di attuazione del Ministro dei trasporti e della navigazione 14 novembre 1994; 21 del D.Lgs. n. 22/1997, censurando la sentenza impugnata per avere ritenuto che l'area detenuta dalla ricorrente all'interno del porto di ... resti soggetta al potere impositivo del Comune, mentre ai sensi delle disposizioni sopra richiamate il servizio di raccolta di rifiuti nella predetta area portuale risulta attribuito all'Autorità portuale, con espressa esclusione della competenza del comune, che, pertanto, non può legittimamente pretendere il pagamento della relativa tassa.

Il mezzo è fondato.

L'esame della disciplina normativa in materia da ragione alla tesi sostenuta dalla società ricorrente, secondo cui il servizio di raccolta e di smaltimento dei rifiuti all'interno dell'area portuale, ove è pacificamente ubicata la superficie oggetto di tassazione, è sottratto alla competenza dei comuni. In questo senso depongono le seguenti disposizioni:



- l'art. 62, comma 5, del D.Lgs. n. 507/1993, che dichiara "esclusi dalla tassa i locali e le aree scoperte per i quali non sussiste l'obbligo dell'ordinario conferimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati in regime di privativa comunale per effetto di norme legislative o regolamentari, di ordinanze in materia sanitaria, ambientale o di protezione civile ovvero di accordi internazionali riguardanti organi di Stati esteri";
- l'art. 21, comma 8, del D.Lgs. n. 22/1997, che, nel disciplinare le competenze dei comuni in materia di rifiuti, dichiara che "Sono fatte salve le disposizioni di cui all'art. 6, comma 1, della L. 28 gennaio 1994, n. 84, e relativi decreti attuativi";
- l'art. 6, comma 1 lettera c), della L. n. 84/1994, che istituisce le autorità portuali in determinati porti con il compito, tra l'altro, di "affidamento e controllo delle attività dirette alla fornitura a titolo oneroso agli utenti portuali di servizi di interesse generale, non coincidenti né strettamente connessi alle operazioni portuali di cui all'art. 16, individuati con decreto del Ministro dei trasporti e della navigazione";
- l'art. 1 del D.P.R. 16 luglio 1998, che ha istituito l'autorità portuale nel porto di ... "con i compiti previsti dalla L. 28 gennaio 1994, n. 84";
- il decreto del Ministro dei trasporti e della navigazione 14 novembre 1994, che all'art. 1 precisa che "i servizi di interesse generale nei porti, di cui all'art. 6, comma 1, lettera c), della L. 28 gennaio 1994, n. 84, da fornire a titolo oneroso all'utenza portuale" vanno identificati, tra l'altro, nei "Servizi di pulizia e raccolta dei rifiuti", i quali comprendono le seguenti attività: "Pulizia, raccolta dei rifiuti e sversamento a discarica relativa agli spazi, ai locali e alle infrastrutture comuni e presso i soggetti terzi (concessionari, utenti, imprese portuali, navi). Derattizzazione, disinfestazione e simili. Gestione della rete fognaria. Pulizia e disinquinamento degli specchi d'acqua portuali".

Dall'esame di tale quadro normativo emerge univocamente che l'attività di gestione dei rifiuti nell'ambito dell'area portuale - da intendersi come spazio territoriale in cui svolge i suoi compiti la singola autorità portuale - rientra nella competenza di quest'ultima, la quale per legge è tenuta ad attivare il relativo servizio di raccolta e trasporto dei rifiuti fino alla discarica. Ne deriva, per esclusione, che la relativa attività sfugge alla competenza in materia dei comuni, che invece normalmente agiscono in questo ambito in regime di privativa, i quali sono di conseguenza privi anche di ogni potere impositivo, atteso che, essendo quella dei rifiuti una tassa, esso non può evidentemente configurarsi in favore di un soggetto diverso da quello che espleta il servizio.

Questa conclusione merita peraltro due precisazioni.

La prima è che va respinta la tesi svolta dall'Amministrazione comunale in sede di controricorso, secondo cui la competenza dell'autorità portuale si limiterebbe alla pulizia all'interno dell'area del porto, sicché essa non escluderebbe la competenza del comune in materia, che sarebbe chiamato a svolgere l'attività di prelievo dei rifiuti dalla predetta area ed il loro avvio allo smaltimento. Questa interpretazione contrasta invero con l'univoco dato normativo sopra evidenziato, che chiaramente configura la competenza delle Autorità portuali in totale e completa alternativa ai



comuni. In questo senso appaiono particolarmente significative le già richiamate disposizioni di cui all'art. 62, comma 5, del D.Lgs. n. 507/1993, che espressamente esclude dalla tassa le situazioni sottratte al regime di privativa comunale, ed all'art. 21 del D.Lgs. n. 22/1997, ben posteriore al testo del 1993, che, nell'indicare le competenze dei comuni in materia, ribadisce che comunque sono mantenute le competenze in materia attribuite alle autorità portuali. A ciò si aggiunga che le norme precisano che il servizio che i suddetti enti sono chiamati a svolgere consiste, come si esprime il decreto ministeriale di attuazione, nella "Pulizia, raccolta dei rifiuti e sversamento a discarica" degli stessi, cioè in una vera e propria attività di gestione dei rifiuti, a fronte della quale non si vede quali residui compiti i comuni potrebbero espletare.

La seconda considerazione è che nessun rilievo, ai fini della sussistenza dell'obbligazione tributaria, può attribuirsi alla circostanza (peraltro contestata dalla ricorrente) che, nel caso di specie, il comune avrebbe svolto di fatto il servizio di raccolta dei rifiuti mediante appalto ad un'impresa privata, tenuto conto che il potere impositivo deve trovare la sua fonte necessariamente nella legge e non può pertanto rinvenirsi in ragione dello svolgimento di una mera attività di fatto da parte di soggetto a cui la legge stessa non attribuisce la relativa competenza funzionale.

Il primo motivo di ricorso va pertanto accolto, mentre il secondo motivo, che deduce violazione dell'onere della prova e difetto di motivazione, si dichiara assorbito.

La sentenza va quindi cassata e, sussistendone le condizioni, viste le ragioni della decisione e la non necessità di ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, mediante l'accoglimento del ricorso introduttivo.

L'oggetto della questione affrontata e la sua novità integrano giusti motivi di compensazione delle spese dell'intero grado di giudizio.

P.Q.M. - accoglie il primo motivo del ricorso e dichiara assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dalla società Alfa. Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.



Corte di Cassazione Civile 6/11/2009 n. 23587

ICI - assoggettabilità al tributo del fabbricato la cui costruzione è ultimata - utilizzo - decorrenza

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Gli atti introduttivi del giudizio di legittimità

1.1. Il ricorso della Contribuente

1.1.1. Il 5-7 settembre 2002 è notificato al Comune un ricorso della Contribuente per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha accolto l'appello del Comune contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Viterbo n. 222/04/00, che aveva accolto il ricorso della Contribuente contro gli avvisi di accertamento n. 268/99 e n. 269/99 dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) 1994 e 1995.

1.1.2. Il ricorso per cassazione della Contribuente, integrato con memoria, è sostenuto con due motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione, anche in ordine alle spese processuali.

1.2. Il controricorso del Comune

Il 17 ottobre 2002 è notificato alla Contribuente il controricorso del Comune, il quale conclude per il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

2.1 fatti di causa

I fatti di causa sono i seguenti:

a) il 9 marzo 1995 la Contribuente presenta domanda di condono edilizio ex art. 39 L. 23 dicembre 1994, n. 724, per l'immobile di sua proprietà sito nella Strada Pa., Vi.;

b) il 17 maggio 1999 il Comune notifica alla Contribuente gli avvisi di accertamento n. 268/99 e n. 269/99, con i quali, rettificati gli avvisi di accertamento n. 0153 e n. 0154 del 1999, si determina e si liquida, previa detrazione degli importi già versati, per l'immobile descritto sub a), come area fabbricabile, la nuova ICI per gli anni 1994 e 1995;

c) la Contribuente ricorre alla CTP, contestando i nuovi accertamenti, perché "per gli anni '94 e '95 l'accertamento non era applicabile in quanto l'ultimazione dei lavori dell'abitazione in questione era avvenuta in data 11-11-97" (pagina 2, righe 10-13, della sentenza impugnata);

d) "successivamente, ad integrazione del ricorso, la ricorrente eccepiva anche l'intervenuta decadenza dell'Ente impositore ai sensi dell'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 504/92" (pagina 3, righe 5-7, della sentenza impugnata);

e) la CTP accoglie il ricorso della Contribuente, perché "ai fini del condono edilizio si intendevano ultimati gli edifici nei quali era stato eseguito il rustico e completata la copertura, ovvero, quanto alle opere interne agli edifici già esistenti e a quelle non destinate alla residenza, quando esse erano state completate funzionalmente. Quindi, anche ai fini del condono edilizio era del tutto indifferente che l'immobile fosse stato completato e rifinito a ancor meno che lo stesso venisse utilizzato ... il Comune non aveva provato l'utilizzazione del fabbricato prima della comunicazione di ultimazione dei lavori inviata al Comune il 17-11-97. Infatti l'ICI è l'imposta che colpisce l'utilizzazione dell'edificio a prescindere dall'ultimazione dei lavori che interessa, invece, il condono edilizio" (pagina 4, righe 22-25, e pagina 5, righe 1-9, della sentenza impugnata);

f) l'appello del Comune è, invece, accolto dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La motivazione della sentenza impugnata



La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è così motivata: "il contribuente aveva potuto beneficiare del condono edilizio in quanto nella domanda presentata ai sensi dell'art. 39 della legge n. 724/94 aveva dichiarato che le opere da condonare erano state ultimate entro il 31-12-93, condizione indispensabile per poter presentare l'istanza stessa. Ai fini dell'assoggettamento all'ICI risulta inviata al Comune una nota con la quale si comunica che l'ultimazione dei lavori era avvenuta il 17-11-97. Infine, le fotografie allegate al ricorso alla Comm.ne Trib. Prov.le rappresentano una situazione diversa da quella risultante dalle foto allegate alla domanda di concessione edilizia che confermano l'ipotesi che l'ultimazione dei lavori dell'immobile era avvenuta entro il 31-12-93, consentendone, pertanto, l'utilizzazione e, quindi, anche [al]l'assoggettamento all'ICI a partire dall'1-01-94" (pagine 7-8, della sentenza impugnata).

MOTIVI DELLA DECISIONE

4. Il primo motivo d'impugnazione

4.1. La censura proposta con il primo motivo d'impugnazione

4.1.1. La rubrica del primo motivo d'impugnazione il primo motivo d'impugnazione è preannunciato dalla seguente rubrica: "Errata interpretazione e falsa applicazione degli artt. 342 c.p.c., 31 legge 47/1985 e 2 D.Lgs. 504/92, ai sensi dell'art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c".

4.1.2. La motivazione addotta a sostegno del primo motivo d'impugnazione

La ricorrente sostiene, in proposito, che ai sensi dell'art. 342 cpc il Comune avrebbe dovuto contrapporre alle puntuali argomentazioni svolte dalla Commissione Provinciale di Viterbo nella sentenza appellata, quelle proprie volte ad incrinare il fondamento logico-giuridico ... Il Comune, invece, si è limitato, nel proprio gravame, a proporre una generica censura alla sentenza di primo grado, reiterando le proprie argomentazioni già svolte e disattese, senza sforzarsi di operare alcun collegamento critico con quelle svolte dal Primo Giudice.

La ricorrente riferisce, poi, testualmente quella parte della sentenza di primo grado, nella quale si sostiene che, anche ammesso che l'immobile sia stato ultimato ai fini del condono edilizio al 31 dicembre 1993, mancherebbe la prova che esso sia stato utilizzato e che, in mancanza di utilizzazione, non si sarebbe realizzato il presupposto dell'ICI. Il Comune di Vi. non avrebbe contestato, nel suo appello, la distinzione, utilizzata dal giudice di primo grado, tra ultimazione dell'immobile e sua utilizzazione.

4.1.3. La norma di diritto indicata dalla ricorrente La ricorrente indica delle disposizioni normative, ma non indica alcuna norma.

4.2. La valutazione della Corte del primo motivo d'impugnazione

Il motivo è inammissibile, a parte la mancata indicazione della norma di diritto che si ritiene sia posta a fondamento del motivo ex art. 366.1, n. 4. cpc, per mancanza di autosufficienza, perché la denunciata genericità dell'appello potrebbe esser esaminata dalla Corte solo se la ricorrente avesse riprodotto, non solo il testo della sentenza di primo grado, ma anche le formulazioni adottate dall'Ufficio appellante che sono da lei ritenute mancanti della specificità richiesta dall'art. 342.1 c.p.c.

5. Il secondo motivo d'impugnazione

5.1. La censura proposta con il secondo motivo d'impugnazione

5.1.1. La rubrica del secondo motivo d'impugnazione

Il secondo motivo d'impugnazione è posto sotto la seguente rubrica: "Omessa motivazione circa un punto decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360, 1° co., a 5 c.p.c".

5.1.2. La motivazione addotta a sostegno del secondo motivo d'impugnazione



La ricorrente sostiene, al riguardo, che, "se è vero che la valutazione delle prove spetta ai Giudici di merito e non alla Corte di Cassazione, è pur vero che questo principio soffre eccezione ogni volta che si sia omesso di tener conto di circostanze aventi una rilevante influenza nella concreta qualificazione giuridica del fatto dedotto in giudizio ovvero si siano considerate come sicuramente accertate risultanze probatorie rilevanti, che invece non emergono dal processo. / In tale ipotesi, infatti, si verifica un vero e proprio travisamento del fatto, oltre che una violazione o falsa applicazione di legge, e il tutto si risolve in un difetto di motivazione".

La CTR, infatti, avrebbe "completamente e palesemente omesso di argomentare ... le ragioni della propria pronuncia, venendo ... in sole poche righe dell'ultima pagina della sentenza, dopo ben sei pagine di (mera) ricostruzione della vicenda processuale, ad affermare semplicemente, incomprensibilmente, apoditticamente e, comunque, immotivatamente, che "l'ultimazione dei lavori dell'immobile era avvenuta entro il 31/12/93, consentendone pertanto l'utilizzazione e, quindi, anche l'assoggettamento all'ICI, a partire dal 01/01/ 94".

E' del tutto evidente, pertanto, tale essendo la "motivazione", come non sia assolutamente riscontrabile quale possa essere stata la ricostruzione, ad opera del Giudice d'Appello, della "fattispecie concreta attraverso il coordinamento dei vari elementi probatori" offerti dalle parti ...". La ricorrente ritiene necessario "richiamare quanto già compiutamente osservato ed argomentato nei precedenti gradi, ribadendo il palese errore in cui è incorso il Comune ... - e poi, del tutto immotivatamente, il Giudice di secondo grado ...

Le disposizioni normative sull' ... ICI ... espressamente prevedono che se il fabbricato è di nuova costruzione lo stesso è "soggetto all'imposta dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque "utilizzato". Altrimenti, è dovuta l'imposta sull'area fabbricabile. Nel caso in esame, come dedotto e documentato, i lavori relativi al fabbricato - inteso questo nella sua interezza e nella sua completa funzionalità - sono terminati nel Novembre 1997 (cfr. doc. n. 1 allegato al Ricorso) e il fabbricato è stato dall'Appellata "utilizzato" in epoca più o meno coeva. / Trattasi di fabbricato - nella sua interezza e nella sua completa funzionalità - adibito a "civile abitazione" e, pertanto, con il concetto di "utilizzazione" non può esprimersi altro, per l'appunto, che quello di abitazione".

In nessun caso, dunque, il fabbricato è stato "utilizzato" negli anni 1994 e 1995, essendo peraltro, in detti periodi, ancora da ultimare, come dimostra anche la documentazione fotografica allegata alla Domanda di condono edilizio presentata dalla Ricorrente nel febbraio del 1995.

E', quindi, ancora più evidente l'errore in cui sono incorsi, dapprima il Comune e, quindi, ... il Giudice di Secondo Grado, laddove (errando) fanno coincidere la "ultimazione" (ai fini del condono edilizio) delle opere abusive condonate - consistenti nel cambio di destinazione d'uso di una parte del fabbricato e nella realizzazione di una rimessa al piano interrato - con la "utilizzazione" (ai fini dell'ICI) dell'intero fabbricato ... Il Comune ha ritenuto assoggettabile ad ICI l'intero fabbricato sviluppatesi su più livelli, partendo dall'assioma che alla data del 31/12/1993 erano "ultimate" (secondo i criteri dettati dalla normazione sul condono edilizio...) le opere abusive sanate./Ma queste ultime riguardavano soltanto una (limitata) parte del fabbricato (piano terra e una rimessa) e una limitata "funzione" dello stesso!".

Inoltre, "una volta chiarito - ed accertato - che una cosa è dire che un immobile è "ultimato" (ai fini del condono edilizio) ed altra cosa è dire che è "utilizzato" (ai fini ICI), occorre anche precisare che il Legislatore, nella richiamata normativa istitutiva dell'ICI ... ne richiede la (effettiva) "UTILIZZAZIONE". Si badi bene, UTILIZZAZIONE e non (mera) "utilizzabilità".

In altre parole, il fabbricato non ultimato potrebbe, in ipotesi, anche essere "utilizzabile", ma non per questo potrebbe essere assoggettato ad ICI ... Tutto questo non è stato minimamente affrontato,



nella sentenza qui impugnata, dalla Commissione Tributaria Regionale, la quale, dunque, non si è nemmeno minimamente peritata di spiegare dove e in che cosa il Primo Giudice avrebbe "errato". / Il che si risolve in un evidente difetto di motivazione ...".

5.1.3. La norma di diritto indicata dalla ricorrente

La norma invocata è quella sull'obbligo di motivazione della sentenza.

5.2. La valutazione della Corte del secondo motivo d'impugnazione

Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

5.2.1. Il motivo è inammissibile, per quella sua parte nella quale si asserisce l'esistenza di fatti contraria all'accertamento effettuato dalla CTR. Nella sentenza d'appello, infatti, si afferma, come s'è testualmente riferito nel § 3, che il contribuente ha dichiarato, al fine di poter beneficiare del condono del 1994, che le opere da condonare erano ultimate e che la documentazione fotografica acquisita agli atti di causa conferma che la ultimazione dei lavori dell'immobile era avvenuta entro il 31 dicembre 1993. L'accertamento di fatto, così logicamente compiuto dal giudice di merito, è insindacabile in sede di legittimità.

5.2.2. Il motivo è, per altro verso, infondato. Infatti, oggetto dell'ICI è, a parte il fabbricato iscritto in catasto, il fabbricato di nuova costruzione che sia ultimato (art. 2.1, a).2 DLgs 30 dicembre 1992, n. 504). Lo stesso enunciato linguistico impiega soltanto come criterio alternativo per la determinazione dell'oggetto dell'ICI, il criterio dell'utilizzazione del fabbricato e soltanto a condizione che i lavori di costruzione non sia ultimati. Le arabesche argomentazioni della ricorrente, che di proposito si sono riprodotte testualmente e in maniera diffusa nel 5.1.2, perdono completamente vigore e suadanza, se si considera che le norme giuridiche traibili dall'art. 2.1, a).2 30 dicembre 1992, n. 504, sono le due seguenti, semplici e lineari, che sono di applicazione reciprocamente alternativa:

1) "il fabbricato di nuova costruzione ultimato è oggetto di ICI dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione";

2) "il fabbricato di nuova costruzione non ultimato, ma utilizzato, è oggetto di ICI dalla data in cui è comunque utilizzato".

Delle due norme, l'unica sotto la quale può esser sussunto il caso di specie ultima, oggetto della presente controversia, categorizzato dal giudice d'appello come fabbricato ultimato al 31 dicembre 1993, è la prima, con esclusione, quindi, della sua sussumibilità sotto la seconda norma, come erroneamente sostiene la contribuente.

6. Conclusioni

6.1. Le precedenti considerazioni comportano il rigetto del ricorso.

6.2. Le spese processuali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al giudizio di cassazione per Euro 1.200,00 (milleduecento), di cui Euro 200,00 (duecento) per spese, oltre agli accessori di legge.



Ordinanza Corte Costituzionale 6/11/2009 n. 291

Riscossione delle imposte - Ricorso avverso cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile del procedimento - Nullità per omessa indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e del procedimento di emissione e di notificazione della cartella di pagamento - Prevista nullità delle sole cartelle di pagamento emesse in relazione ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008 - Art. 36, c. 4 ter, secondo periodo, del decreto legge 31/12/2007, n. 248, legge di conversione 28/02/2008, n. 31

ORDINANZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 36, comma 4-ter, secondo periodo, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, promossi dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti con ordinanza del 13 ottobre 2008 e dalla Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre con tre ordinanze del 27 novembre 2008 e con una ordinanza del 18 dicembre 2008, rispettivamente iscritte ai nn. 57, 130, 141, 142 e 143 del registro ordinanze 2009 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica nn. 9, 19 e 20, prima serie speciale, dell'anno 2009.

Visto l'atto di costituzione di Equitalia Polis S.p.a. nonché gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 7 ottobre 2009 il Giudice relatore Sabino Cassese.

Ritenuto che la Commissione tributaria provinciale di Chieti, con ordinanza pronunciata il 13 ottobre del 2008 (r.o. n. 57 del 2009), ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'articolo 36, comma 4-ter, secondo periodo, della legge 28 febbraio 2008, n. 31 (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria) [recte, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge n. 31 del 2008], per violazione degli articoli 3, primo comma, 24, primo e secondo comma, e 97, primo comma, della Costituzione; che l'art. 36, comma 4-ter, del d.l. n. 248 del 2007, come modificato dalla legge n. 31 del 2008, stabilisce quanto segue: «la cartella di pagamento di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse»;

che la Commissione tributaria rimettente riferisce che il ricorrente nel giudizio principale ha proposto ricorso avverso una cartella di pagamento emessa nei suoi confronti sulla scorta di ruolo reso esecutivo in data 24 settembre 2007, deducendo, «oltre ad altri motivi di doglianza, la nullità della cartella perché carente di adeguate indicazioni sulla data della notifica della stessa [...] e perché mancante di sottoscrizione e dell'indicazione del responsabile del procedimento»;

che il collegio rimettente, dopo aver concesso la sospensione cautelare dell'atto impugnato, riservandosi la decisione nel merito, a scioglimento della riserva formulata ha sollevato la



questione di legittimità costituzionale della disposizione censurata, considerandola rilevante e non manifestamente infondata;

che, ad avviso del giudice a quo, la disposizione censurata, nel circoscrivere la sanzione di nullità della cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile ad un determinato ambito temporale, si porrebbe in contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza e imparzialità, violando, innanzitutto, l'art. 3, primo comma, Cost., dal momento che essa introdurrebbe «una evidente e tangibile discriminazione tra soggetti che, pur versando in situazioni giuridico-tributaria identiche, potranno o meno far valere la nullità dell'atto inficiato dalla medesima omissione, solo in relazione ad un dato temporale che non ha alcun fondamento logico-giuridico»; che, inoltre, la Commissione rimettente ritiene che la norma impugnata si ponga in conflitto con l'art. 24 Cost., in quanto la preclusione della facoltà di far valere la nullità dell'atto, per un vizio che, per il futuro, è colpito con la massima sanzione prevista dall'ordinamento, lederebbe il diritto di difesa del contribuente;

che, infine, secondo il giudice a quo, la norma oggetto di censura violerebbe anche l'art. 97 Cost., in quanto, in base ad essa, l'amministrazione finanziaria conserva, pur in presenza di vizi di gravità tale da essere ritenuti causa di nullità degli atti azionabili, piena facoltà di perseguire i contribuenti solo in ragione di una delimitazione temporale priva di alcun plausibile fondamento logico-giuridico;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione di legittimità costituzionale venga dichiarata inammissibile o, in subordine, non fondata;

che la Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre, con ordinanza pronunciata e depositata il 27 novembre del 2008 (r.o. n. 130 del 2009), ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'articolo 36, comma 4-ter, secondo periodo, della legge n. 31 del 2008 [recte, del decreto-legge n. 248 del 2007 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 31 del 2008], per violazione degli articoli 3, primo comma, 24, primo comma, e 97, primo comma, della Costituzione;

che il collegio rimettente è chiamato a decidere sull'appello proposto dalla società Equitalia Polis S.p.a avverso la sentenza di primo grado con cui la Commissione tributaria provinciale di Padova ha accolto il ricorso proposto da un contribuente avverso una cartella di pagamento relativa a un ruolo notificato anteriormente alla data del 1° giugno 2008 e priva dell'indicazione del responsabile del procedimento;

che il giudice a quo rileva che egli dovrebbe dare applicazione alla norma censurata, nella parte in cui stabilisce che l'atto non è nullo;

che, tuttavia, la Commissione rimettente ritiene di dover sollevare la questione di legittimità costituzionale di tale disposizione, dal momento che essa violerebbe, innanzitutto, l'art. 3 Cost., apparendo «irrazionale - e perciò lesivo del principio di uguaglianza - che, una volta ravvisata per le cartelle notificate a partire da una certa data l'obbligo, sancito a pena di nullità, di indicare il responsabile del procedimento, tale regola non debba valere [...] anche con riferimento agli atti notificati anteriormente a tale data», realizzandosi così una «disparità di trattamento dipendente da un dato assolutamente casuale»;

che, inoltre, ad avviso della commissione tributaria, la disposizione oggetto di censura si porrebbe in contrasto con l'art. 24 Cost., perché l'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento è imposto dal legislatore «in funzione della piena attuazione del diritto di difesa del contribuente a fronte dei comportamenti dell'amministrazione finanziaria»;



che, infine, il collegio rimettente ritiene sia altresì lesa l'art. 97 Cost., dal momento che l'indicazione del responsabile del procedimento ha anche lo scopo di garantire l'imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione di legittimità costituzionale venga dichiarata inammissibile o, in subordine, non fondata;

che si è costituita nel giudizio costituzionale la società Equitalia Polis S.p.a., appellante nel giudizio principale, insistendo affinché la questione di legittimità costituzionale sia dichiarata inammissibile o, in via gradata, manifestamente infondata;

che la Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre, con ordinanza pronunciata il 12 maggio del 2008 e depositata il 25 novembre del 2008 (r.o. n. 141 del 2009), ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'articolo 36, comma 4-ter, secondo periodo, del decreto-legge n. 248 del 2007 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 31 del 2008, per violazione degli articoli 3, 53, 97 e 111 della Costituzione;

che il collegio rimettente riferisce che l'appellante nel giudizio principale ha proposto gravame avverso la sentenza con la quale la Commissione tributaria provinciale di Treviso ha respinto il ricorso con il quale egli aveva impugnato una cartella di pagamento, relativa alla dichiarazione IVA per l'anno di imposta 2000, deducendo numerosi vizi di legittimità, fra cui la mancata indicazione del responsabile del procedimento;

che, ciò premesso, la Commissione rimettente ritiene di dover sollevare la questione di legittimità costituzionale della disposizione oggetto di censura, considerandola rilevante e non manifestamente infondata;

che, quanto alla rilevanza, il giudice a quo osserva che la norma oggetto di censura, «esplicando il proprio effetto in relazione alle cartelle emesse precedentemente la propria entrata in vigore, coinvolge anche quella impugnata con il ricorso de quo», in particolare impedendo di ritenere fondato il motivo di nullità della cartella relativo alla mancata indicazione del responsabile e di «disporre la totale riforma dell'impugnata decisione, esonerando dall'esame delle altre eccezioni sollevate dall'appellante»;

che, quanto alla non manifesta infondatezza, secondo la Commissione tributaria rimettente, la norma censurata, da un lato «penalizzando colui che abbia ricevuto la cartella esattoriale [...] in un momento anteriore al 1° giugno 2008» e, dall'altro lato, «creando una disparità di trattamento fra cittadini contribuenti», violerebbe, rispettivamente, il «principio di uguaglianza dei cittadini di cui ai richiamati artt. 3 e 53 della Costituzione» e l'art. 97 Cost.;

che, inoltre, secondo la Commissione tributaria rimettente, la norma impugnata confliggerebbe anche con il principio del giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione, dal momento che essa garantisce unicamente gli interessi della pubblica amministrazione;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione di legittimità costituzionale venga dichiarata non fondata;

che la Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre, con ordinanza pronunciata il 25 settembre 2008 e depositata il 27 novembre del 2008 (r.o. n. 142 del 2009), ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'articolo 36, comma 4-ter, secondo periodo, della legge 28 febbraio 2008, n. 31 [recte, del decreto-legge n. 248 del 2007 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 31 del 2008], per violazione degli articoli 3, primo comma, 24, primo comma, e 97, primo comma, della Costituzione;



che il collegio rimettente è chiamato a decidere su un appello proposto avverso sentenza di primo grado emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Vicenza in ordine all'impugnazione di una cartella di pagamento relativa a un ruolo notificato anteriormente alla data del 1° giugno 2008 e priva dell'indicazione del responsabile del procedimento;

che il giudice a quo rileva che egli dovrebbe dare applicazione alla norma censurata, nella parte in cui stabilisce che l'atto non è nullo;

che, tuttavia, la Commissione rimettente ritiene di dover sollevare la questione di legittimità costituzionale di tale disposizione, dal momento che essa violerebbe, innanzitutto, l'art. 3 Cost., apparendo «irrazionale - e perciò lesivo del principio di uguaglianza - che, una volta ravvisata per le cartelle notificate a partire da una certa data l'obbligo, sancito a pena di nullità, di indicare il responsabile del procedimento, tale regola non debba valere [...] anche con riferimento agli atti notificati anteriormente a tale data», realizzandosi così una «disparità di trattamento dipendente da un dato assolutamente casuale»;

che, inoltre, ad avviso della commissione tributaria, la disposizione oggetto di censura si porrebbe in contrasto con l'art. 24 Cost., perché l'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento è imposto dal legislatore «in funzione della piena attuazione del diritto di difesa del contribuente a fronte dei comportamenti dell'amministrazione finanziaria»;

che, infine, il collegio rimettente ritiene sia altresì lesa l'art. 97 Cost., dal momento che l'indicazione del responsabile del procedimento ha anche lo scopo di garantire l'imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione di legittimità costituzionale venga dichiarata inammissibile o, in subordine, non fondata;

che la Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre, con ordinanza pronunciata il 27 novembre 2008 e depositata il 18 dicembre del 2008 (r.o. n. 143 del 2009), ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'articolo 36, comma 4-ter, secondo periodo, della legge 28 febbraio 2008, n. 31 [recte, del decreto-legge n. 248 del 2007 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 31 del 2008], per violazione degli articoli 3, primo comma, 24, primo comma, e 97, primo comma, della Costituzione;

che il collegio rimettente espone che l'appellante nel giudizio principale ha proposto gravame avverso la sentenza con cui la Commissione tributaria provinciale di Padova ha rigettato il suo ricorso avverso una cartella di pagamento emessa a suo carico e relativa a ruolo notificato anteriormente alla data del 1° giugno 2008, chiedendo, in riforma dell'appellata sentenza, la dichiarazione di nullità o inesistenza, oppure l'annullamento della cartella impugnata per diversi motivi, fra cui l'omessa indicazione del responsabile del procedimento;

che, in punto di rilevanza, il giudice a quo rileva che egli dovrebbe dare applicazione alla norma censurata, nella parte in cui stabilisce che l'atto non è nullo;

che, tuttavia, la Commissione rimettente ritiene di dover sollevare la questione di legittimità costituzionale di tale disposizione, dal momento che essa violerebbe, innanzitutto, l'art. 3 Cost., apparendo «irrazionale - e perciò lesivo del principio di uguaglianza - che, una volta ravvisata per le cartelle notificate a partire da una certa data l'obbligo, sancito a pena di nullità, di indicare il responsabile del procedimento, tale regola non debba valere [...] anche con riferimento agli atti notificati anteriormente a tale data», realizzandosi così una «disparità di trattamento dipendente da un dato assolutamente casuale»;

che, inoltre, ad avviso della commissione tributaria, la disposizione oggetto di censura si porrebbe in contrasto con l'art. 24 Cost., perché l'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento è



imposto dal legislatore «in funzione della piena attuazione del diritto di difesa del contribuente a fronte dei comportamenti dell'amministrazione finanziaria»;

che, infine, il collegio rimettente ritiene sia altresì lesa l'art. 97 Cost., dal momento che l'indicazione del responsabile del procedimento ha anche lo scopo di garantire l'imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione di legittimità costituzionale venga dichiarata non fondata;

che si è costituita nel giudizio costituzionale la Equitalia Polis S.p.a., appellante nel giudizio principale, insistendo affinché la questione di legittimità costituzionale sia dichiarata inammissibile o, in via gradata, manifestamente infondata;

che, con riferimento ai giudizi di cui al r.o. nn. 130 e 143 del 2009, la Equitalia Polis S.p.a. ha depositato memoria in data 10 settembre 2009, ribadendo quanto affermato nell'atto di costituzione e insistendo affinché la questione di legittimità costituzionale venga dichiarata inammissibile o, in subordine, manifestamente infondata.

Considerato che, con cinque distinte ordinanze, la Commissione tributaria provinciale di Chieti (r.o. n. 57 del 2009) e la Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre (r.o. nn. 130, 141, 142 e 143 del 2009) hanno sollevato questione di legittimità costituzionale dell'articolo 36, comma 4-ter, secondo periodo, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, che stabilisce quanto segue: «la cartella di pagamento di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse»;

che le Commissioni tributarie rimettenti ritengono che la disposizione censurata, nell'escludere la nullità, per omessa indicazione del responsabile del procedimento, delle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati agli agenti della riscossione anteriormente alla sua entrata in vigore, si ponga in contrasto con i seguenti parametri costituzionali: art. 3 Cost. (r.o. nn. 57, 130, 141, 142 e 143 del 2009), art. 24 Cost. (r.o. nn. 57, 130, 142 e 143 del 2009), art. 53 Cost. (r.o. n. 141 del 2009), art. 97 Cost. (r.o. nn. 57, 130, 141, 142 e 143 del 2009), art. 111 Cost. (r.o. n. 141 del 2009);

che deve essere preliminarmente disposta la riunione dei giudizi, in quanto concernenti la medesima disposizione e relativi a parametri in larga parte coincidenti;

che la questione sollevata dalla Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre (r.o. n. 141 del 2009), con riferimento all'art. 53 Cost., deve essere dichiarata manifestamente inammissibile perché non autonomamente argomentata e, quindi, del tutto generica;

che sulle questioni di legittimità costituzionale della disposizione censurata, con riferimento a tutti gli altri parametri richiamati dalle Commissioni tributarie rimettenti, questa Corte si è già pronunciata con la sentenza n. 58 del 2009 e, successivamente, con l'ordinanza n. 221 del 2009;

che, con le predette pronunce, la Corte ha chiarito che la disposizione censurata «dispone per il futuro, comminando, per le cartelle prive dell'indicazione del responsabile del procedimento, la sanzione della nullità, la quale non era invece prevista in base al diritto anteriore»;



che, in particolare, con la sentenza n. 58 del 2009, la Corte ha affermato che la norma censurata non viola l'art. 3 Cost. (non essendo irragionevole «prevedere, a partire da un certo momento, un effetto più grave, rispetto alla disciplina previgente, per la violazione di una norma»), né lede gli articoli 24 e 111 Cost. (perché «non incide sulla posizione di chi abbia ricevuto una cartella di pagamento anteriormente al termine da essa indicato»), né, infine, contrasta con l'art. 97 Cost. (che «non impone un particolare regime di invalidità per gli atti privi dell'indicazione del responsabile del procedimento»);

che, di conseguenza, avendo questa Corte dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale della norma censurata con riferimento a tutti i parametri evocati dalle Commissioni tributarie rimettenti, tali questioni devono essere dichiarate, nel presente giudizio costituzionale, manifestamente infondate.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'articolo 36, comma 4-ter, secondo periodo, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, sollevata, con riferimento all'art. 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre, con l'ordinanza in epigrafe (r.o. n. 141 del 2009);

dichiara la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale della stessa disposizione, sollevate, con riferimento agli artt. 3, 24, 97 e 111 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti e dalla Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre con le ordinanze in epigrafe;

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 2 novembre 2009.



Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 18 novembre 2009, n. 24299

Svolgimento del processo

1.1. Il 17 novembre 2004 è notificato al Comune un ricorso della Cooperativa per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che, dopo averli riuniti, ha accolto gli appelli del Comune contro le sentenze della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Vicenza n. 1287 e n. 1288/10/2001, che avevano accolto i ricorsi della Cooperativa contro gli avvisi di accertamento dell'ICI 1993 e 1994.

1.2. Il 13 gennaio 2005 è notificato alla Cooperativa il controricorso del Comune.

2. I fatti di causa sono i seguenti:

a) Il 29 dicembre 2000 sono notificati, da parte del Comune, alla Cooperativa due avvisi di accertamento dell'ICI 1993 e 1994 per omesse dichiarazioni e omessi versamenti, relativi a fabbricati di proprietà della Cooperativa, utilizzati per attività strumentali alla coltivazione del tabacco da parte dei soci;

b) la Società ricorre alla CTP, sostenendo che i fabbricati, non iscritti in catasto per gli anni in contestazione, sarebbero beni strumentali alla coltivazione del tabacco da parte dei soci conferenti e come tali non sarebbero imponibili ai fini dell'ICI;

c) la CTP accoglie i ricorsi;

d) gli appelli del Comune, previamente riuniti, sono accolti dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è così motivata:

a) non è da condividere la tesi della CTP, "secondo la quale i fabbricati delle cooperative destinati a funzioni connesse con le attività agricole sono fuori del campo di applicazione dell'ICI senza che esista una espressa normativa in tal senso, ma soltanto richiamandosi a considerazioni di carattere generale non aventi rilevanza giuridica. La questione va risolta sulla base del diritto positivo ... deve essere esclusa l'applicazione della disciplina posteriore agli anni oggetto di accertamento. Nello specifico vengono in rilievo il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e il D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, commi 3 e 3 bis, convertito nella L. 26 febbraio 1994, n. 133, rispettivamente per gli anni 1993 e 1994, relativi ai requisiti di ruralità dei fabbricati". Ne "emerge che una serie di requisiti, elencati nel dettaglio, rappresentano la condizione indispensabile ai fini della sussistenza della condizione di ruralità dei fabbricati di cui trattasi, non riconducibile in capo alla cooperativa quale entità soggettiva, rivestita di personalità giuridica, nettamente distinta da quella dei produttori di tabacco e proprietari dei fondi. La mancata confluenza in un unico soggetto giuridico della proprietà dei terreni e dei fabbricati prefigura quindi l'inesistenza del requisito della pertinenza che determinerebbe l'esclusione dall'ICI".

4. Il ricorso per cassazione della Cooperativa, integrato con memoria, è sostenuto con un solo motivo d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata,



con ogni conseguente statuizione, anche in ordine alle spese processuali.

5. Il Comune intimato resiste con controricorso e conclude, in via principale, per il rigetto del ricorso e, in via subordinata, per la correzione della motivazione della sentenza impugnata, con il riconoscimento, in ogni caso, della vittoria in ordine alle spese di giudizio.

Motivi della decisione

6. Il motivo d'impugnazione della Cooperativa.

6.1. La rubrica del motivo.

Il motivo d'impugnazione è introdotto dalla seguente rubrica: "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 1, 2, 3, 5 e 9, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, convertito nella L. 26 febbraio 1994, n. 133 e successive modificazioni, e della L. 22 dicembre 1996, n. 662, comma 156, in relazione all'art. 360 cod. proc. civ., n. 3".

6.2. La motivazione del motivo d'impugnazione.

Secondo la ricorrente Cooperativa sarebbe "del tutto pacifico che l'ICI sul terreno agricolo comprende anche il fabbricato rurale connesso, il quale non è bene autonomamente oggetto dell'imposta. Il fabbricato rurale peraltro, non era, all'epoca dell'istituzione dell'ICI, da iscrivere al catasto urbano". L'iscrizione nel catasto unificato, nella categoria speciale D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole, sarebbe stata prevista dal D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 1, comma 5. "La questione, dunque, che si pone all'attenzione della Suprema Corte, è se il fabbricato di proprietà di cooperativa agricola, strumentale al ciclo produttivo dei soci della cooperativa che sui loro terreni svolgono la loro attività agricola, sia autonomamente assoggettabile a ICI". Si tratterebbe di stabilire "se, in sostanza, tale fabbricato, per non essere nella formale proprietà dei soci della cooperativa, non abbia i caratteri del fabbricato rurale, ovvero perda, per effetto dell'esercizio in forma cooperativa dell'attività di trasformazione, conservazione e commercializzazione dei prodotti agricoli, il suo carattere strumentale al ciclo di produzione agraria, ovvero non svolga più funzione produttiva connessa all'attività agricola". La risposta che, a giudizio della Cooperativa, dovrebbe esser data consiste nel ritenere che "la ruralità dei fabbricati strumentali ... è riconosciuta in ragione dell'asservimento dell'immobile ai terreni sui quali si svolge l'attività agricola principale, a prescindere dal requisito soggettivo proprio dei fabbricati rurali abitativi, costituito dal possesso di essi dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno o dalla loro detenzione da parte dell'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno".

Nella sua memoria la Cooperativa segnala l'adozione di una norma d'interpretazione autentica da parte del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, conv. in L. 27 febbraio 2009, n. 14.

6.3. La valutazione della Corte del motivo d'impugnazione. Il motivo è fondato per le ragioni qui di seguito esposte.

La norma sotto la quale sussumere la fattispecie controversa si trae dalle seguenti disposizioni normative:



a) il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 1, comma 2: "Presupposto dell'imposta (dell'ICI) è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa";

b) il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a): "Ai fini dell'(ICI): a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano...";

c) il D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, art. 23, comma 1 bis, conv. in L. 27 febbraio 2009, n. 14: "Ai sensi e per gli effetti della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 2, il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a), deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o i scrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui al D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni";

d) il D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, conv. nella L. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni, ossia quelle da ultimo apportate dal D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, art. 42 bis, conv. in L. 29 novembre 2007, n. 222: "Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 cod. civ., e in particolare destinate: ...: i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative ...".

Il caso di specie ultima, oggetto della presente controversia, riguarda fabbricati che sono di proprietà di una cooperativa di produttori agricoli e nei quali si svolgono attività di "elaborazione" dei prodotti agricoli dei soci e, quindi, rientra nella categoria dell'oggetto della norma estraibile dalla disposizione contenuta nel D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, conv. nella L. 26 febbraio 1994, n. 133, nel testo modificato dal D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, art. 42 bis, conv. in L. 29 novembre 2007, n. 222, poc'anzi riprodotto. La norma giuridica sotto la quale sussumere il caso controverso è, pertanto, la seguente: "non è oggetto di ICI il fabbricato della società cooperativa che, indipendentemente dalla sua iscrizione nel catasto fabbricati, è rurale in quanto utilizzato per la manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli dei soci".

La soluzione così adottata trova conferma nella sentenza della Corte costituzionale 2 luglio 2009, n. 227, la quale si è espressa, con riguardo alla disposizione contenuta nel D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, art. 23, comma 1 bis, convertito dalla L. 27 febbraio 2009, n. 14, nel seguente modo: "Con essa si afferma, attribuendo all'enunciazione il valore di norma di interpretazione autentica, e, quindi, con effetti indiscutibilmente retroattivi - dato che si richiama lo specifico comma dello statuto del contribuente che disciplina questo genere di normazione - che le costruzioni rurali aventi le caratteristiche indicate nel più volte citato art. 9 del D.L. n. 557 del 1993, come modificato dal D.L. n. 159 del 2007, art. 42 bis, non si considerano fabbricati ai fini dell'imposizione ICI". Risulta così abbandonata fin dall'introduzione dell'ICI, come criterio di esclusione dall'ICI dei fabbricati rurali, la distinzione fra titolare del fabbricato (società cooperativa) e titolari dei terreni agricoli asserventi (soci della cooperativa) e non ha alcuna rilevanza l'iscrizione nel catasto dei fabbricati.



7. Le precedenti considerazioni comportano l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata.

Inoltre, poichè per la risoluzione della controversia non si richiede alcun altro accertamento di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384 c.p.c., con l'accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente.

In considerazione dell'intervento d'interpretazione autentica del legislatore, si compensano tra le parti le spese processuali dell'intero giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente, compensando tra le parti le spese processuali dell'intero giudizio .



Corte Costituzionale 20/11/2009 n. 298

ICI - Esenzione prima casa a decorrere dall'anno 2008 - Rimborso ai singoli comuni della minore imposta e correlata sospensione del potere delle Regioni di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato, fino alla definizione dei contenuti del nuovo patto di stabilità interno in funzione della attuazione del federalismo fiscale

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93 (Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie), sia nel testo originario sia come modificato dalla legge di conversione 24 luglio 2008, n. 126, promossi con due ricorsi della Regione Calabria notificati il 24 luglio ed il 23 settembre 2008, depositati in cancelleria rispettivamente il 30 luglio e il 30 settembre 2008 ed iscritti ai numeri 40 e 58 del registro ricorsi 2008.

Visti gli atti di costituzione del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 22 settembre 2009 il Giudice relatore Franco Gallo;

uditi l'avvocato Beniamino Caravita di Toritto per la Regione Calabria e l'avvocato dello Stato Glauco Nori per il Presidente del Consiglio dei ministri.

RITENUTO IN FATTO

1. - Con ricorso notificato il 24 luglio 2008, depositato il successivo 30 luglio ed iscritto al n. 40 del registro ricorsi 2008, la Regione Calabria ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93 (Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie), nel testo vigente anteriormente all'entrata in vigore delle modifiche ad esso apportate dalla legge di conversione 24 luglio 2008, n. 126, e cioè nel testo vigente dal 29 maggio 2008 al 26 luglio 2008.

1.1. - Il comma 1 di detto articolo, nel testo originario, prevede che «A decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo».

1.2. - Il comma 2 della medesima disposizione chiarisce che «Per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si intende quella considerata tale ai sensi del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni» - cioè, salvo prova contraria, «quella di residenza anagrafica», secondo quanto stabilito dall'art. 8, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421) - «nonché quelle ad esse assimilate dal comune con regolamento vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9 per le quali continua ad applicarsi la detrazione prevista dall'articolo 8, commi 2 e 3, del citato decreto n. 504 del 1992».



Il comma 2 dell'art. 8 del d.lgs. n. 504 del 1992, come modificato dal comma 173 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2007), stabilisce, al primo periodo, che «Dalla imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo [...] si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, lire 200.000 rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica». Esso chiarisce, al secondo periodo, che «Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente».

Il comma 3 del medesimo art. 8 del d.lgs. n. 504 del 1992 prevede, al primo periodo, che «A decorrere dall'anno di imposta 1997 [...] l'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo può essere ridotta fino al 50 per cento; in alternativa, l'importo di lire 200.000, di cui al comma 2 del presente articolo, può essere elevato, fino a lire 500.000, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio». Il secondo periodo di tale ultima disposizione - aggiunto dall'art. 3 del decreto-legge 11 marzo 1997, n. 50 (Disposizioni tributarie urgenti), convertito, con modificazioni, dalla legge 9 maggio 1997, n. 122 - stabilisce che «La predetta facoltà può essere esercitata anche limitatamente alle categorie di soggetti in situazioni di particolare disagio economico-sociale, individuate con deliberazione del competente organo comunale».

1.3. - Il successivo comma 3 del decreto-legge n. 93 del 2008, al primo periodo, dispone che «L'esenzione si applica altresì nei casi previsti dall'articolo 6, comma 3-bis, e dall'articolo 8, comma 4, del decreto legislativo n. 504 del 1992, e successive modificazioni». Il comma 3-bis dell'art. 6 del d.lgs. n. 504 del 1992, aggiunto dal comma 6 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2008), prevede che «Il soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della casa coniugale, determina l'imposta dovuta applicando l'aliquota deliberata dal comune per l'abitazione principale e le detrazioni di cui all'articolo 8, commi 2 e 2-bis, calcolate in proporzione alla quota posseduta». Il comma 4 dell'art. 8 del medesimo d.lgs. n. 504 del 1992 stabilisce invece che «Le disposizioni di cui al presente articolo» - e cioè di cui al detto art. 8, rubricato «Riduzioni e detrazioni dall'imposta» - «si applicano anche alle unità immobiliari, appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari».

Il secondo periodo del medesimo comma 3 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008 stabilisce, «conseguentemente», che «sono [...] abrogati il comma 4 dell'articolo 6 ed i commi 2-bis e 2-ter dell'articolo 8 del citato decreto n. 504 del 1992». Detto comma 4 dell'art. 6 del decreto legislativo n. 504 del 1992, nel disciplinare la determinazione delle aliquote e dell'imposta, stabiliva che restavano «ferme le disposizioni dell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556», e cioè le disposizioni che, «Ai fini dell'imposta comunale sugli immobili», permettevano ai comuni di «deliberare, ai sensi dell'art. 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, una aliquota ridotta, comunque non inferiore al 4 per mille, in favore delle persone fisiche soggetti passivi e dei soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa, residenti nel comune, per l'unità immobiliare direttamente adibita ad abitazione principale, a condizione che il gettito complessivo previsto [fosse] almeno pari all'ultimo gettito annuale realizzato». Gli abrogati commi 2-bis e 2-ter dell'articolo 8 del citato



decreto n. 504 del 1992 - aggiunti dal comma 5 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007 ed entrati in vigore il 1° gennaio 2008, ai sensi del comma 164 dell'art. 3 della medesima legge n. 244 - prevedevano che:

- a) «Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si [detraesse] un ulteriore importo pari all'1,33 per mille della base imponibile di cui all'articolo 5» (comma 2-bis, primo periodo);
- b) «L'ulteriore detrazione, comunque non superiore a 200 euro, [venisse] fruita fino a concorrenza del suo ammontare [e fosse] rapportata al periodo dell'anno durante il quale si [protraeva] la destinazione di abitazione principale» (comma 2-bis, secondo periodo);
- c) per le unità immobiliari adibite «ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione [spettasse] a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si [verificava]» (comma 2-bis, terzo periodo);
- d) «L'ulteriore detrazione di cui al comma 2-bis si [applicasse] a tutte le abitazioni ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9» (comma 2-ter).

1.4. - Il denunciato comma 4 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008 stabilisce, al primo periodo, che «La minore imposta che deriva dall'applicazione dei commi 1, 2 e 3, pari a 1.700 milioni di euro a decorrere dall'anno 2008, è rimborsata ai singoli comuni, in aggiunta a quella prevista dal comma 2-bis dell'articolo 8 del decreto legislativo n. 504 del 1992, introdotto dall'articolo 1, comma 5, della legge 24 dicembre 2007, n. 244» [comma, quest'ultimo, prima riportato nel punto 1.3.]. A tale fine, il medesimo comma censurato detta alcune disposizioni attuative, secondo cui:

- a) «nello stato di previsione del Ministero dell'interno l'apposito fondo è integrato di un importo pari a quanto sopra stabilito a decorrere dall'anno 2008» (comma 4, secondo periodo);
- b) «In sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali sono stabiliti, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, criteri e modalità per la erogazione del rimborso ai comuni che il Ministro dell'interno provvede ad attuare con proprio decreto» (comma 4, terzo periodo);
- c) «Relativamente alle regioni a statuto speciale, ad eccezione delle regioni Sardegna e Sicilia, ed alle province autonome di Trento e di Bolzano, i rimborsi sono in ogni caso disposti a favore dei citati enti, che provvedono all'attribuzione delle quote dovute ai comuni compresi nei loro territori nel rispetto degli statuti speciali e delle relative norme di attuazione» (comma 4, quarto periodo).

1.5. - Il successivo comma 5 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, pure denunciato, stabilisce che, «Al fine di garantire il contributo di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 13 del 17 gennaio 2006, come determinato dall'articolo 1, comma 251, della legge 24 dicembre 2007, n. 244» - e cioè «il contributo dello 0,8 per mille del gettito ICI, di cui all'art. 10, comma 5, del decreto legislativo n. 504 del 1992» - «il Ministero dell'interno eroga al soggetto di cui al medesimo decreto ministeriale 22 novembre 2005, per le medesime finalità, lo 0,8 per mille dei rimborsi di cui al comma 4».

Detta erogazione è dunque prevista a vantaggio all'apposito «soggetto di diritto privato, senza finalità di lucro, avente patrimonio e contabilità distinti da quelli dell'ANCI», costituito dall'Associazione nazionale dei comuni italiani in forza dell'art. 1, comma 1, del suddetto decreto ministeriale 22 novembre 2005 e sulla base di quanto disposto dal comma 2-ter dell'art. 7 del decreto-legge 31 gennaio 2005, n. 7 (Disposizioni urgenti per l'università e la ricerca, per i beni e le attività culturali, per il completamento di grandi opere strategiche, per la mobilità dei pubblici dipendenti, nonché per semplificare gli adempimenti relativi a imposte di bollo e tasse di concessione), convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2005, n. 43, il quale ultimo articolo, modificando l'art. 10, comma 5, del decreto legislativo n. 504 del 1992 a far data dal 2



aprile 2005, stabilisce che «Allo scopo di consentire la prosecuzione dei servizi finalizzati a fornire adeguati strumenti conoscitivi per una efficace azione accertativa dei comuni, nonché per agevolare i processi telematici di integrazione nella pubblica amministrazione ed assicurare il miglioramento dell'attività di informazione ai contribuenti, l'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI) organizza le relative attività strumentali».

1.6. - Il denunciato comma 6 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008 dispone l'abrogazione, a far data dal 29 maggio 2008, dei commi 7, 8 e 287 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007.

Il comma 7 di tale ultima disposizione - in dipendenza di quanto disposto dal precedente comma 5 (che, come visto, disciplinava una detrazione d'imposta pari all'1,33 per mille per l'ICI dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo) - prevedeva che:

- a) «La minore imposta che deriva dall'applicazione del comma 5 [fosse] rimborsata, con oneri a carico del bilancio dello Stato, ai singoli comuni» (comma 7, primo periodo);
- b) «Entro il 28 febbraio 2008 il Ministero dell'interno [definisce] il modello per la certificazione, da parte dei comuni, del mancato gettito previsto» (comma 7, secondo periodo);
- c) «I comuni [trasmettessero] al Ministero dell'interno il modello compilato entro la data del 30 aprile 2008» (comma 7, terzo periodo);
- d) «Il trasferimento compensativo [fosse] erogato per una quota pari al 50 per cento dell'ammontare riconosciuto in via previsionale a ciascun comune entro e non oltre il 16 giugno e per il restante 50 per cento entro e non oltre il 16 dicembre dell'anno di applicazione del beneficio» (comma 7, quarto periodo);
- e) «Gli eventuali conguagli [fossero] effettuati entro il 31 maggio dell'anno successivo» (comma 7, quinto periodo);
- f) «Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e per gli affari regionali e le autonomie locali, d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, da emanare entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della [...] legge [predetta], [fossero] stabilite le modalità con le quali [potessero] essere determinati conguagli sulle somme trasferite per effetto del presente comma» (comma 7, sesto periodo).

Il comma 8 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, in connessione con il predetto comma 7, precisava, «In relazione alle competenze attribuite alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano in materia di finanza locale», che, nei rispettivi territori, i rimborsi fossero «disposti a favore dei citati enti», i quali avrebbero dovuto successivamente provvedere «all'attribuzione delle quote dovute ai comuni compresi nei rispettivi territori, nel rispetto degli statuti speciali e delle relative norme di attuazione».

Il comma 287 della medesima disposizione prevedeva, infine, che «L'ammontare del trasferimento compensativo riconosciuto in via previsionale e dell'eventuale conguaglio spettanti a ciascun comune, a fronte della diminuzione del gettito dell'imposta comunale sugli immobili che [derivava] dall'applicazione del comma 2-bis dell'articolo 8 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, introdotto dal comma 5 del presente articolo, [fosse] determinato con riferimento alle aliquote e alle detrazioni vigenti alla data del 30 settembre 2007».

1.7. - Da ultimo, il denunciato comma 7 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008 dispone, al primo periodo, 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».



La medesima disposizione, al secondo periodo, precisa che «Sono fatte salve, per il settore sanitario, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 174, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e successive modificazioni, e all'articolo 1, comma 796, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, nonché, 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», e cioè, nella sostanza, entro il «congruo termine» per la presentazione dello schema di bilancio di previsione previsto dal regolamento di contabilità dell'ente, in forza della disposizione di cui al comma 2 dell'art. 174 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), ovvero entro il termine del 31 dicembre dell'anno per la deliberazione del bilancio, come previsto dall'art. 151, comma 1, del medesimo decreto legislativo, a tal fine richiamato dall'art. 174, comma 3, del menzionato decreto legislativo n. 267 del 2000.

Il richiamato comma 174 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2005) - come modificato prima dal comma 277 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2006), e poi dal comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 - prevede un'articolata misura di contenimento della spesa pubblica operante sul lato dell'entrata. Esso stabilisce, in particolare, che:

- a) «Al fine del rispetto dell'equilibrio economico-finanziario, la regione, ove si prospetti sulla base del monitoraggio trimestrale una situazione di squilibrio, adotta i provvedimenti necessari» (primo periodo);
- b) «Qualora dai dati del monitoraggio del quarto trimestre si evidenzino un disavanzo di gestione a fronte del quale non sono stati adottati i predetti provvedimenti, ovvero essi non siano sufficienti, con la procedura di cui all'articolo 8, comma 1, della legge 5 giugno 2003, n. 131, il Presidente del Consiglio dei ministri diffida la regione a provvedervi entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento» (secondo periodo);
- c) «Qualora la regione non adempia, entro i successivi trenta giorni il presidente della regione, in qualità di commissario ad acta, approva il bilancio di esercizio consolidato del Servizio sanitario regionale al fine di determinare il disavanzo di gestione e adotta i necessari provvedimenti per il suo ripianamento, ivi inclusi gli aumenti dell'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e le maggiorazioni dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive entro le misure stabilite dalla normativa vigente» (terzo periodo);
- d) «I predetti incrementi possono essere adottati anche in funzione della copertura dei disavanzi di gestione accertati o stimati nel settore sanitario relativi all'esercizio 2004 e seguenti» (quarto periodo);
- e) «Qualora i provvedimenti necessari per il ripianamento del disavanzo di gestione non vengano adottati dal commissario ad acta entro il 31 maggio, nella regione interessata, con riferimento agli anni di imposta 2006 e successivi, si applicano comunque nella misura massima prevista dalla vigente normativa l'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e le maggiorazioni dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive; scaduto il termine del 31 maggio, i provvedimenti del commissario ad acta non possono avere ad oggetto l'addizionale e le maggiorazioni d'aliquota delle predette imposte ed i contribuenti liquidano e versano gli acconti d'imposta dovuti nel medesimo anno sulla base della misura massima dell'addizionale e delle maggiorazioni d'aliquota di tali imposte» (quinto periodo).



La lettera b) del comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, come modificata dal comma 50 dell'art. 2 della legge n. 244 del 2007, istituisce per il triennio 2007-2009 un fondo transitorio da ripartire tra le Regioni interessate da elevati disavanzi nel settore sanitario (primo periodo) e subordina l'accesso alle risorse stanziare ad una serie di condizioni (e cioè: sottoscrizione di apposito accordo e predisposizione di un piano di rientro dai disavanzi che deve contenere sia le misure di riequilibrio del profilo erogativo dei livelli essenziali di assistenza, sia le misure necessarie all'azzeramento del disavanzo entro il 2010, sia gli obblighi e le procedure previsti dall'articolo 8 dell'intesa 23 marzo 2005 sancita dalla Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano).

In particolare, tale accesso «presuppone che sia scattata formalmente in modo automatico o che sia stato attivato l'innalzamento ai livelli massimi dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive, fatte salve le aliquote ridotte disposte con leggi regionali a favore degli esercenti un'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, che abbiano denunciato richieste estorsive e per i quali ricorrano le condizioni di cui all'articolo 4 della legge 23 febbraio 1999, n. 44». La medesima disposizione precisa, al quinto periodo, che «la regione interessata può proporre misure equivalenti che devono essere approvate dai Ministeri della salute e dell'economia e delle finanze» nell'ipotesi in cui «nel procedimento di verifica annuale del piano si prefigurino il mancato rispetto di parte degli obiettivi intermedi di riduzione del disavanzo contenuti nel piano di rientro».

«In ogni caso» - prosegue il sesto periodo della medesima lettera b) - «l'accertato verificarsi del mancato raggiungimento degli obiettivi intermedi comporta che, con riferimento all'anno d'imposta dell'esercizio successivo, l'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive si applicano oltre i livelli massimi previsti dalla legislazione vigente fino all'integrale copertura dei mancati obiettivi».

Tale maggiorazione, secondo il successivo settimo periodo, «ha carattere generalizzato e non settoriale e non è suscettibile di differenziazioni per settori di attività e per categorie di soggetti passivi». Simmetricamente, l'ottavo periodo della stessa lettera b) precisa che «la regione interessata può ridurre, con riferimento all'anno d'imposta dell'esercizio successivo, l'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive per la quota corrispondente al miglior risultato ottenuto», qualora «sia verificato che il rispetto degli obiettivi intermedi è stato conseguito con risultati ottenuti quantitativamente migliori» rispetto a quelli programmati.

I successivi periodi nono e decimo dettano previsioni strumentali alla complessiva misura introdotta dalla lettera b) del comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, prevedendo la vincolatività, per le Regioni sottoscrittrici, degli interventi individuati dai programmi operativi di riorganizzazione, qualificazione o potenziamento del servizio sanitario regionale necessari per il perseguimento dell'equilibrio economico (nono periodo) e misure di monitoraggio e controllo sull'applicazione dell'accordo di cui all'articolo 1, comma 180, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2005), pure finalizzato all'individuazione degli interventi necessari per il perseguimento dell'equilibrio economico, nel rispetto dei livelli essenziali di assistenza, in riferimento alla spesa sanitaria (decimo periodo).

2. - La ricorrente Regione Calabria deduce, in riferimento alle riportate disposizioni, due motivi di censura.



2.1. - Con il primo motivo, rileva la violazione dell'art. 119 della Costituzione, lamentando, nella sostanza, l'avvenuta lesione dell'«autonomia finanziaria regionale e degli EE.LL.».

In primo luogo, secondo la Regione, l'«esenzione dalla imposta comunale sugli immobili dell'unità immobiliare adibita ad "abitazione principale"», determinando «l'acquisizione di una minore imposta, calcolata in un ammontare pari ad 1.700 milioni di €», comporta una «carenza di risorse finanziarie in capo ai comuni» che «si pone - di per sé - in evidente contrasto con la previsione di cui all'art. 119 Cost., commi 2 e 4».

In secondo luogo, la medesima ricorrente lamenta che la disposizione impugnata, sospendendo «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», risulta altresì lesiva dei commi primo, secondo e quarto dell'evocato parametro costituzionale, perché «lo Stato non può introdurre una disciplina normativa che sia più restrittiva dei confini di autonomia finanziaria regionale, delineati dal citato art. 119».

In terzo luogo, infine, la Regione Calabria - riprendendo alcune osservazioni formulate dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome in data 12 giugno 2008 - deduce che la disposizione denunciata lede il medesimo parametro costituzionale perché «penalizza le regioni e gli enti locali nel giudizio delle agenzie di rating e, quindi, di riflesso», incide «sul costo dell'indebitamento futuro».

Né potrebbe ritenersi - prosegue la ricorrente - che detta disposizione si sottragga ai denunciati vizi di legittimità costituzionale in quanto «contempla la misura del "rimborso" ai singoli comuni del minor gettito percepito». E ciò perché, secondo la medesima Regione, «le minori risorse finanziarie destinate agli EE.LL. sono compensate e recuperate attraverso l'eventuale storno di contributi già devoluti a favore delle regioni (cfr. comma 2-bis, art. 8, d.lgs. n. 504/1992, introdotto dal comma 5, art. 1, legge n. 244/2007)».

2.2. - Con il secondo motivo, la ricorrente deduce che la disposizione denunciata viola il principio di leale collaborazione sancito dall'art. 120 Cost., perché:

a) è «compendiata in un provvedimento normativo (i.e. il decreto-legge) sottratto alla necessaria (in materia) dialettica istituzionale Stato-regioni»;

b) persegue una ratio «pur condivisibile, nel merito», «attraverso forme che aggirano i "metodi della concertazione e leale collaborazione fra livelli istituzionali, intenti più volte richiamati dalla Conferenza delle regioni e delle province autonome" ed altresì oggetto - per l'attuazione della normativa relativa a tali ambiti materiali - di una giurisprudenza costituzionale costante nel richiamare lo Stato alle necessarie forme di cooperazione, tipiche di un sistema di governo multilivello».

3. - Si è costituito in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni siano dichiarate inammissibili o comunque infondate.

3.1. - In rito, la difesa erariale afferma, in primo luogo, che tutte le questioni di legittimità promosse dalla ricorrente sono inammissibili perché, con riferimento alle singole censure, non vengono indicati i commi impugnati, né «è possibile individuarli sia perché i motivi non si attagliano a tutti sia perché come parametro costituzionale è indicato l'art. 119 Cost., senza precisare sotto quali profili».

In secondo luogo, l'Avvocatura generale dello Stato rileva che la Regione non è legittimata al ricorso, perché fa valere un «ipotetico pregiudizio dei Comuni» che non incide sulla sfera di potestà legislativa regionale, neppure indirettamente. Né, secondo la medesima parte resistente, può esser richiamata a proposito la giurisprudenza costituzionale che ha evidenziato «la stretta



connessione tra finanza regionale e locale» e che, conseguentemente, ha ammesso la Regione «a far valere le lesioni che hanno come destinatari gli enti locali». E ciò perché i casi oggetto di giudizio «rientravano nella legislazione concorrente regionale» e non nella «legislazione statale esclusiva», come la «questione in esame».

Secondo il resistente, è inammissibile anche la "questione" con cui la Regione lamenta che le minori risorse finanziarie destinate agli EE.LL. sono compensate e recuperate attraverso «l'eventuale storno di contributi già devoluti a favore delle regioni», perché al riguardo la ricorrente richiama, a fondamento della propria doglianza, il «comma 2-bis, art. 8, d.lgs. n. 504/1992, introdotto dal comma 5, art. 1, legge n. 244/2007». Secondo la difesa erariale, tale «riferimento normativo, che la Regione ha posto a base del motivo, non è [infatti] pertinente» perché a detta norma «sono del tutto estranei quei "contributi già devoluti alla Regione", che sarebbero stati stornati».

3.2. - Nel merito, la difesa erariale, con riferimento alla dedotta violazione dell'autonomia finanziaria regionale, rileva che:

a) «l'art. 119 Cost. non può costituire un parametro di valutazione pienamente efficace fino a che non siano intervenute le norme di attuazione»;

b) tale ultimo parametro - avendo «una efficacia, per così dire, negativa, nel senso che non consente di realizzare effetti in contrasto con le sue linee tendenziali» - impone solo, nel caso di specie, «che la mancanza del gettito sia compensato con l'attribuzione di risorse corrispondenti», ciò che di fatto avviene, secondo l'Avvocatura generale, in virtù della previsione della costituzione di un fondo presso lo stato di previsione del Ministero dell'interno con dotazione pari «al minor gettito percepito dai singoli Comuni a seguito dell'intervento sull'ICI»;

c) l'ICI, essendo stata istituita con legge statale, è comunque imposta statale e, perciò, lo Stato, «in quanto titolare della potestà legislativa corrispondente, ne può modificare la disciplina»;

d) la previsione della «sospensione del 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» è poi giustificata dagli «obiettivi che la norma si propone», ravvisabili, secondo l'Avvocatura:

d.1.) nella necessità di garantire - pur nella varietà «delle esigenze particolari di settore», comunque considerate dalla norma - «la continuità delle entrate allo stesso livello»;

d.2.) nell'esigenza di evitare un aumento dell'onere fiscale che «potrebbe indurre alla evasione»;

d.3.) nell'esigenza di «mantenere inalterate le condizioni finanziarie attuali "in funzione della attuazione del federalismo fiscale"», attuazione che «sarebbe potuta riuscire seriamente pregiudicata» se «si fossero create posizioni squilibrate o di difficile adattamento». Sul punto, la difesa erariale conclude affermando che «Si è, dunque, nell'ambito di quelle misure che codesta Corte ha già ritenuto legittime quando perseguano in via transitoria obiettivi di contenimento complessivo della spesa».

Quanto all'asserita lesione del principio di leale collaborazione, l'Avvocatura sottolinea che i criteri e le modalità di erogazione dei rimborsi sono stabiliti in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali e, comunque, che si verte in un ambito di potestà legislativa esclusiva statale che deve essere «esercitata senza nessuna interferenza diretta Regionale». Nel caso di specie infatti - prosegue la difesa erariale - la ricerca del consenso preventivo delle Regioni è il risultato «di una valutazione di opportunità politica al di sotto della soglia costituzionale», che, dunque, non indice sulla legittimità della disposizione censurata.

4. - Con ricorso notificato il 23 settembre 2008, depositato il successivo 30 settembre ed iscritto al n. 58 del registro ricorsi 2008, la Regione Calabria, ha promosso questioni di legittimità costituzionale



dell'art. 1, comma 1, della legge n. 126 del 2008, che a far data dal 27 luglio 2008 ha convertito, con modificazioni, l'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008.

4.1. - Il denunciato art. 1, comma 1, della legge n. 126 del 2008, in combinato disposto con l'allegato alla medesima legge: a) non ha convertito in legge il comma 5 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008; b) ha modificato i commi 2, 4 e 7 dell'art. 1 del medesimo decreto-legge; c) ha inserito nel corpo del medesimo articolo i commi 4-bis, 4-ter, 6-bis e 7-bis.

4.2. - Il comma 2 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, a seguito delle modifiche apportate in sede di conversione, stabilisce che «Per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si intende quella considerata tale ai sensi del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, nonché quelle ad esse assimilate dal comune con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9 per le quali continua ad applicarsi la detrazione prevista dall'articolo 8, commi 2 e 3, del citato decreto n. 504 del 1992». Il nuovo testo di tale disposizione chiarisce dunque che l'assimilazione ad abitazione principale può essere operata dal Comune, oltre che con regolamento, anche con una delibera comunale vigente alla data del 29 maggio 2008 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 93).

4.3. - Il comma 4 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, a seguito delle modifiche apportate in sede di conversione, specifica, nel secondo periodo, che il decreto del Ministro dell'interno - con cui si provvede, secondo i criteri e le modalità stabiliti in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, alla erogazione del rimborso ai comuni per la minore imposta riscossa - deve essere emanato «entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto [e cioè entro il 26 agosto del 2008], secondo principi che tengano conto dell'efficienza nella riscossione dell'imposta, del rispetto del patto di stabilità interno, per l'esercizio 2007, e della tutela dei piccoli comuni».

4.4. - Il comma 4-bis dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, introdotto dalla legge di conversione, stabilisce che «Per l'anno 2008, il Ministero dell'interno, fatti salvi eventuali accordi intervenuti in data precedente in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ripartisce e accredita ai comuni e alle regioni a statuto speciale, a titolo di primo acconto, il 50 per cento del rimborso loro spettante, come determinato ai sensi del comma 4».

Il successivo comma 4-ter del medesimo art. 1 precisa che «In sede di prima applicazione, fino all'erogazione effettiva di quanto spettante a titolo di acconto a ciascun comune ai sensi del comma 4-bis, il limite dei tre dodicesimi di cui all'articolo 222 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267» - e cioè il limite alle anticipazioni di tesoreria vigente per i comuni, le province, le città metropolitane, le unioni di comuni e le comunità montane - «è maggiorato dell'importo equivalente al credito dell'imposta comunale sugli immobili determinatosi, per effetto delle norme di cui ai commi da 1 a 4, a favore delle singole amministrazioni comunali nei confronti dello Stato».

4.5. - Il successivo comma 6-bis, pure introdotto dalla legge di conversione, stabilisce invece che, «In sede di prima applicazione delle disposizioni di cui ai commi precedenti, con esclusivo riferimento alle fattispecie di cui al comma 2 [e cioè con esclusivo riferimento ai limiti dell'assimilazione, con regolamento o delibera comunale, di immobili diversi all'abitazione principale], non si fa luogo all'applicazione di sanzioni nei casi di omesso o insufficiente versamento della prima rata dell'imposta comunale sugli immobili, relativa all'anno 2008, a condizione che il contribuente provveda ad effettuare il versamento entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto» [e cioè entro il 26 agosto 2008].



4.6. - Il denunciato art. 1, comma 1, della legge di conversione, in combinato disposto con l'allegato alla medesima legge, ha poi aggiunto due ulteriori periodi al comma 7 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, il quale - come si è visto - sospende 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. Secondo tali periodi:

a) «Resta fermo che continuano comunque ad applicarsi le disposizioni relative al mancato rispetto del patto di stabilità interno, di cui ai commi 669, 670, 671, 672, 691, 692 e 693 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296»;

b) «Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano il rispetto delle disposizioni di cui al presente comma, riferendo l'esito di tali controlli alle sezioni riunite in sede di controllo, ai fini del referto per il coordinamento del sistema di finanza pubblica, ai sensi dell'articolo 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, come modificato, da ultimo, dall'articolo 3, comma 65, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nonché alla sezione delle autonomie».

I richiamati commi 669, 670, 671 e 672 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 introducono, per anni specificamente individuati, un'articolata misura di finanza pubblica, la quale prevede che:

a) «In caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno relativo agli anni 2007-2009, [...] il Presidente del Consiglio dei Ministri [...] diffida la regione o provincia autonoma ad adottare i necessari provvedimenti entro il 31 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento» (comma 669, primo periodo);

b) «Detti provvedimenti devono essere comunicati al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, entro la medesima data [...]» (comma 669, secondo periodo);

c) «Qualora l'ente non adempia, il presidente della regione, in qualità di commissario ad acta, adotta entro il 30 giugno i necessari provvedimenti che devono essere comunicati, entro la medesima data, con le stesse modalità» (comma 669, terzo periodo);

d) «Allo scopo di assicurare al contribuente l'informazione necessaria per il corretto adempimento degli obblighi tributari, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, cura la pubblicazione sul sito informatico [...] degli elenchi contenenti le regioni e le province autonome che non hanno rispettato il patto di stabilità interno, di quelle che hanno adottato opportuni provvedimenti e di quelle per le quali i commissari ad acta non hanno inviato la prescritta comunicazione» (comma 669, quarto periodo);

e) «Decorso inutilmente il termine del 30 giugno previsto dal comma 669, nella regione o nella provincia autonoma interessata, con riferimento all'anno in corso», si applicano automaticamente:

a) l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, nella misura di euro 0,0258, con efficacia dal 15 luglio;

b) la tassa automobilistica, di cui al titolo III, capo I, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, con l'aumento di 5 punti percentuali delle tariffe vigenti (comma 670, unico periodo);

f) «Nelle regioni e nelle province autonome in cui l'imposta regionale sulla benzina è già in vigore nella misura massima prevista dalla legge si applica l'ulteriore aumento di euro 0,0129» (comma 670, unico periodo);

g) «Scaduto il termine del 30 giugno i provvedimenti del commissario ad acta non possono avere ad oggetto i tributi di cui ai commi 670 e 671» (comma 672, unico periodo).

I successivi commi 691, 692 e 693 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 stabiliscono invece, con una disposizione di carattere generale, che:



- a) «In caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno, [...] il Presidente del Consiglio dei Ministri [...] diffida gli enti locali ad adottare i necessari provvedimenti entro il 31 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento» (comma 691, primo periodo);
- b) «Detti provvedimenti devono essere comunicati al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, entro la medesima data» (comma 691, secondo periodo);
- c) «Qualora i suddetti enti non adempiano, il sindaco o il presidente della provincia, in qualità di commissari ad acta, adottano entro il 30 giugno i necessari provvedimenti, che devono essere comunicati, entro la medesima data [...]» (comma 691, terzo periodo);
- d) «Allo scopo di assicurare al contribuente l'informazione necessaria per il corretto adempimento degli obblighi tributari, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato cura la pubblicazione sul sito informatico [...] degli elenchi contenenti gli enti locali che non hanno rispettato il patto di stabilità interno, di quelli che hanno adottato opportuni provvedimenti nonché di quelli per i quali i commissari ad acta non hanno inviato la prescritta comunicazione» (comma 691, quarto periodo);
- e) «Decorso inutilmente il termine del 30 giugno previsto dal comma 691:
- a) nei comuni interessati, con riferimento al periodo di imposta in corso, i contribuenti tenuti al versamento dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche calcolano l'imposta maggiorando l'aliquota vigente nei comuni stessi dello 0,3 per cento;
- b) nelle province interessate, con riferimento al periodo di imposta in corso, l'imposta provinciale di trascrizione, per i pagamenti effettuati a decorrere dal 1° luglio, è calcolata applicando un aumento del 5 per cento sulla tariffa vigente nelle province stesse (comma 692, unico periodo);
- f) «Scaduto il termine del 30 giugno i provvedimenti del commissario ad acta non possono avere ad oggetto i tributi di cui al comma 692» (comma 693, unico periodo).
- 4.7. - Da ultimo, il comma 7-bis dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, introdotto dalla legge di conversione, stabilisce che «I comuni che abbiano in corso di esecuzione rapporti di concessione del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sugli immobili possono rinegoziare i contratti in essere, ai fini dell'accertamento e della riscossione di altre entrate, compatibilmente con la disciplina comunitaria in materia di prestazione di servizi».
5. - La ricorrente Regione Calabria, dopo aver rilevato che le disposizioni «contenute» nel decreto-legge «sono state trasposte - con alcune modificazioni - nella successiva legge di conversione», deduce, in riferimento alle stesse, due motivi di censura analoghi a quelli già dedotti avverso l'impugnato decreto-legge.
- 5.1. - In particolare, la ricorrente premette che, con delibera n. 393 del 3 giugno 2008, la propria giunta regionale ha rilevato che:
- a) con il denunciato decreto-legge «il Governo, nello stabilire, all'art. 1, l'esenzione della corresponsione dell'ICI per la prima casa a decorrere dall'anno 2008, ha previsto, per finanziare l'abbattimento dell'imposta, la sottrazione di fondi destinati alla Regione Calabria e già devoluti [...]»;
- b) al riguardo, «va censurato il disposto dell'art. 5 del succitato decreto-legge, il quale, al fine di assicurare la copertura finanziaria per l'eliminazione dell'ICI, ha disposto la riduzione delle autorizzazioni di spesa di cui all'elenco n. 1, allegato al decreto, e per gli importi ivi individuati, in tal modo operando la riduzione di tutti i fondi già destinati alla Regione Calabria, in specie quelli destinati alle infrastrutture ed alla difesa del suolo, nonché quelli destinati alla forestazione e riforestazione, ai salari dei forestali ed alla stabilizzazione dei lavoratori s.u. e di p.u.»;



c) perciò, «i settori maggiormente colpiti in conseguenza degli interventi previsti per la copertura del minor gettito sono i seguenti:

Riconversione degli interventi per opere di infrastrutture pubbliche e logistica in Sicilia e Calabria (1.365,5 ml di euro);

Fondo per la promozione e il sostegno dello sviluppo del TPL (353 ml di euro nel triennio 2008-2010);

Osservatorio nazionale sulle politiche del trasporto pubblico locale (5 ml di euro nel triennio 2008-2010);

Fondo isole minori (60 ml di euro nel triennio 2008-2010);

Incentivi trasporto pesante verso trasporto marittimo (231 ml di euro nel triennio);

Banda larga (50 ml di euro);

Esternalizzazione servizi Asl e ospedalieri (87 ml di euro nel triennio);

Recupero centri storici (30 ml di euro nel triennio); Investimenti diretti INAIL»;

d) «le risorse sottratte, soprattutto quelle dirette alla realizzazione di importanti e strategiche infrastrutture, comportano gravi ripercussioni sulle programmazioni finanziarie e sul piano politico-istituzionale con effetti deleteri per lo sviluppo della compagine sociale ai fini di una significativa crescita economica dell'intera regione»;

e) in una diversa ottica, «il decreto-legge è atto munito di forza di legge, che per sua natura può essere adottato dal Governo soltanto nella ricorrenza di casi straordinari di necessità ed urgenza [...] e l'eventuale conversione in legge non può comunque sanare il vizio, che incide sulla separazione tra i poteri dello Stato e non esclusivamente sul rapporto politico fra Parlamento e Governo».

5.2. - La Regione ricorrente deduce, con un primo motivo di censura, la violazione dell'art. 119 Cost., lamentando, nella sostanza, l'avvenuta lesione dell'«autonomia finanziaria regionale e degli EE.LL.».

In primo luogo, per la Regione, l'«esenzione dalla imposta comunale sugli immobili dell'unità immobiliare adibita ad "abitazione principale"», determinando «l'acquisizione di una minore imposta, calcolata in un ammontare pari ad 1.700 milioni di €», comporta una «carezza di risorse finanziarie in capo ai comuni» che «si pone - di per sé - in evidente contrasto con la previsione di cui all'art. 119 Cost., commi 2 e 4».

In secondo luogo, la medesima ricorrente lamenta che la disposizione impugnata, sospendendo «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», risulta altresì lesiva dei commi primo, secondo e quarto dell'evocata disposizione costituzionale, perché «lo Stato non può introdurre una disciplina normativa che sia più restrittiva dei confini di autonomia finanziaria regionale, delineati dal citato art. 119».

In terzo luogo, la Regione Calabria, riprendendo alcune delle osservazioni formulate dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome in data 12 giugno 2008, deduce che la disposizione denunciata lede il medesimo parametro costituzionale perché «penalizza le regioni e gli enti locali nel giudizio delle agenzie di rating e, quindi, di riflesso», incide «sul costo dell'indebitamento futuro». Né potrebbe ritenersi - prosegue la ricorrente - che detta disposizione si sottragga ai denunciati vizi di legittimità costituzionale in quanto «contempla la misura del "rimborso" ai singoli comuni del minor gettito percepito». E ciò, secondo la medesima Regione, perché «le minori risorse finanziarie destinate agli EE.LL. sono compensate e recuperate attraverso l'eventuale storno di contributi già devoluti a favore delle regioni (cfr. comma 2-bis, art. 8, d.lgs. n. 504/1992, introdotto dal comma 5, art. 1, legge n. 244/2007)». Al riguardo, la Regione



espressamente chiarisce, da un lato, che, «sotto questi profili», le modificazioni intervenute in sede di conversione non hanno «provveduto a correggere i vizi già lamentati nelle disposizioni contenute nell'originario decreto» e, dall'altro, che anzi «sembrano aggravare i termini della protestata violazione costituzionale le disposizioni di cui ai citati commi 4-bis e ter, nella parte in cui sono determinate le modalità di ripartizione ed accreditamento del (50% del) rimborso di cui al comma 4».

5.3. - Con un secondo motivo di censura, la ricorrente deduce altresì che la disposizione denunciata viola il principio di leale collaborazione sancito dall'art. 120 Cost., perché:

- a) è «compendiata in un provvedimento normativo (i.e. il decreto-legge) sottratto alla necessaria (in materia) dialettica istituzionale Stato-regioni»;
- b) persegue una ratio «pur condivisibile, nel merito», «attraverso forme che aggirano i metodi della concertazione e leale collaborazione fra livelli istituzionali».

6. - Si è costituito in giudizio, con atto depositato in data 8 ottobre 2008, il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni siano dichiarate inammissibili o comunque infondate.

In particolare, la difesa erariale - richiamando integralmente gli argomenti svolti nell'atto di costituzione depositato nel giudizio iscritto al n. 40 del registro ricorsi 2008 - eccepisce l'inammissibilità delle questioni sollevate con il nuovo ricorso per due ulteriori motivi:

- a) con riferimento a tutte le questioni, perché fondate sui medesimi motivi oggetto del giudizio di costituzionalità sul decreto-legge, «motivi che, stando alla stessa versione della Ricorrente, mantengono la loro validità anche a conversione intervenuta»;
- b) con riferimento alle sole questioni aventi ad oggetto gli impugnati commi 4-bis e 4-ter, perché l'aggravamento dei «termini della protestata violazione costituzionale» è «soltanto affermato, ma non argomentato».

Inoltre, l'Avvocatura generale rileva che il ricorso n. 40 è stato notificato «lo stesso giorno della pubblicazione della legge di conversione» e, pertanto, rimette a questa Corte la valutazione dell'ammissibilità di una impugnazione rivolta avverso il solo decreto-legge, essendo, nel momento della proposizione del primo ricorso, la promulgazione della legge di conversione «già nota».

7. - In data 16 luglio 2009, la Presidenza del Consiglio ha depositato una memoria «per i due ricorsi», insistendo, nella sostanza, nelle richieste già formulate.

In particolare, la ricorrente, in punto di ammissibilità, ribadisce che:

- a) la Regione non ha interesse a ricorrere in alcuno dei giudizi, non essendo lese, dalle impugnite fonti statali, le proprie competenze legislative ed amministrative (mentre i Comuni potranno eccepire l'illegittimità costituzionale della norma nell'ambito di giudizi eventualmente instaurati contro lo Stato);
- b) il ricorso avverso la legge di conversione dell'impugnato decreto-legge non ha una «forma» adeguata ad instaurare validamente il giudizio di costituzionalità, limitandosi a riprodurre genericamente le censure avanzate contro il decreto-legge medesimo;
- c) la questione con cui si lamenta che le minori risorse finanziarie destinate agli enti locali sono compensate e recuperate attraverso «l'eventuale storno di contributi già devoluti a favore delle regioni» fa riferimento ad una disposizione, il comma 2-bis dell'art. 8 del decreto legislativo n. 504 del 1992, che prevede una detrazione d'imposta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale;
- d) l'asserita violazione dell'art. 120 Cost. è priva di motivazione.



Sul merito dei ricorsi, la difesa erariale ribadisce che:

- a) l'ICI è imposta statale che può essere liberamente modificata dallo Stato, in forza della lettera e) del comma 2 dell'art. 117 Cost., «con il solo limite di non pregiudicare la situazione finanziaria complessiva dell'ente beneficiario del gettito»;
- b) la sospensione del 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 «non è in rapporto con l'abolizione dell'ICI sull'abitazione principale», ma «è rivolta a salvaguardare in modo autonomo il potere di acquisto delle famiglie evitando che certi oneri tributari [...] potessero essere aggravati»;
- c) al riguardo, «il carico fiscale esistente» è comunque «mantenuto» e, pertanto, «nessuna diminuzione di finanziamento» ovvero nessuno «squilibrio nella finanza regionale» può essere lamentato dalla ricorrente;
- d) gli eventuali effetti prodotti dall'«abolizione dell'ICI» sulla finanza dei Comuni sono comunque compensati dalla costituzione dell'apposito fondo presso il Ministero dell'Interno e, comunque, eventuali controversie concernenti l'ammontare, in concreto, del fondo potrebbero essere oggetto di giudizio, tra Comuni e lo Stato, nelle sedi ordinarie;
- e) le questioni aventi ad oggetto l'asserita insufficienza del fondo non possono essere prospettate dalla Regione - che non riceve pregiudizio, «nemmeno in via indiretta», da tale circostanza - e sono comunque sfinite di «qualsiasi prova, nemmeno presuntiva»;
- f) si verte in un ambito di potestà legislativa esclusiva statale e, pertanto, non vengono in rilievo esigenze di rispetto del principio di leale collaborazione; principio che comunque non si applica ai procedimenti legislativi.

8. - In prossimità dell'udienza, la Regione ha depositato una memoria illustrativa, insistendo nelle richieste già formulate e deducendo ulteriori motivi di censura.

In particolare, la ricorrente deduce che il denunciato art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, sia nel testo originario, sia nel testo risultante dalla legge di conversione, viola l'art. 77 Cost. perché:

- a) è «evidente», nel caso di specie, la «mancanza dei presupposti straordinari di necessità ed urgenza» del decreto-legge;
- b) la disciplina introdotta da detta fonte «si configura, invero, alla stregua di un intervento sistematico nell'ambito dei rapporti finanziari Stato-Regione, senza che gli effetti della stessa possano ricondursi nemmeno alle finalità espresse nella relativa rubrica (i.e. "Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie")».

La medesima ricorrente deduce altresì che la disposizione denunciata viola l'art. 119 Cost., in combinato disposto con la legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), perché è "espressiva" «di principi del tutto contraddittori e - per così dire - controtendenziali rispetto a quelli enucleati dalla citata legge delega - facilmente classificabile fra le leggi di grande riforma organica dell'ordinamento giuridico nonché (sebbene lato sensu) di attuazione costituzionale».

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. - I giudizi di legittimità costituzionale indicati in epigrafe sono stati promossi dalla Regione Calabria e hanno per oggetto l'art. 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93 (Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie), nel testo originario (ricorso iscritto al numero 40 del registro ricorsi 2008) ed in quello risultante dalle modifiche apportate, in sede di



conversione, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126 (ricorso iscritto al numero 58 del registro ricorsi 2008).

1.1. - Il testo originario dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008 - censurato dalla ricorrente per violazione sia dell'art. 119 della Costituzione che del principio di leale collaborazione sancito dall'art. 120 Cost. - prevede un'articolata misura di finanza pubblica volta:

a) ad escludere, a decorrere dall'anno 2008, l'imposta comunale sugli immobili (ICI) sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo (art. 1, commi 1, 2 e 3, primo periodo);

b) a rimborsare ai singoli Comuni la minore imposta che deriva dalla menzionata esclusione - minore imposta quantificata in € 1.700 milioni - secondo criteri e modalità stabiliti in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali (art. 1, comma 4, primo, secondo e terzo periodo, e comma 5);

c) ad abrogare, «conseguentemente», le disposizioni che prevedevano, a vario titolo, o la possibilità di determinare aliquote ridotte per l'ICI gravante sulle abitazioni principali o detrazioni d'imposta con riferimento a dette unità immobiliari o, ancora, le modalità attuative di dette riduzioni e detrazioni (art. 1, comma 3, secondo periodo, e comma 6);

d) a sospendere, fino alla definizione dei contenuti del nuovo patto di stabilità interno, 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, fatte salve le speciali disposizioni vigenti per il ripiano del disavanzo nel settore sanitario (art. 1, comma 7).

Il quarto periodo del quarto comma dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008 chiarisce altresì che «Relativamente alle regioni a statuto speciale, ad eccezione delle regioni Sardegna e Sicilia, ed alle province autonome di Trento e di Bolzano, i rimborsi sono in ogni caso disposti a favore dei citati enti, che provvedono all'attribuzione delle quote dovute ai comuni compresi nei loro territori nel rispetto degli statuti speciali e delle relative norme di attuazione».

1.2.. - L'art. 1, comma 1, della legge di conversione n. 126 del 2008, in combinato disposto con l'allegato alla medesima legge, ha convertito in legge l'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, ad eccezione del comma 5; ha modificato i commi 2, 4 e 7 dell'art. 1 del menzionato decreto-legge ed ha inserito, nel medesimo articolo 1, i commi 4-bis, 4-ter, 6-bis e 7-bis. In sintesi, la legge di conversione:

a) chiarisce che l'assimilazione ad abitazione principale può essere operata dal Comune, oltre che con regolamento, anche con una delibera comunale «vigente alla data» del 29 maggio 2008 (art. 1, comma 2, del menzionato decreto-legge, come modificato);

b) specifica che il decreto del Ministro dell'interno - con cui si provvede, secondo i criteri e le modalità stabiliti in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, alla erogazione del rimborso ai Comuni per la minore imposta riscossa - deve essere emanato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione [e cioè entro il 26 agosto del 2008], «secondo principi che tengano conto dell'efficienza nella riscossione dell'imposta, del rispetto del patto di stabilità interno, per l'esercizio 2007, e della tutela dei piccoli comuni» (art. 1, comma 4, terzo periodo, del menzionato decreto-legge, come modificato);

c) prevede il versamento ad opera del Ministero dell'interno, entro il 26 agosto del 2008, di un primo acconto [pari al 50 per cento del rimborso spettante] ai Comuni e alle Regioni a statuto speciale ed autorizza una deroga al limite alle anticipazioni di tesoreria vigente per gli enti locali (art. 1, commi 4-bis e 4-ter, del menzionato decreto-legge);

d) prevede, con riferimento ai limiti concernenti l'assimilazione di immobili diversi all'abitazione principale, una sospensione nell'applicazione «di sanzioni nei casi di omesso o insufficiente



versamento della prima rata dell'imposta comunale sugli immobili, relativa all'anno 2008, a condizione che il contribuente provveda ad effettuare il versamento entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto» (art. 1, comma 6-bis, del menzionato decreto-legge);

e) quanto alla sospensione del 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, fa salve le disposizioni relative all'innalzamento dei tributi locali e delle addizionali nel caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno (art. 1, comma 7, ultimi due periodi, del menzionato decreto-legge);

f) stabilisce che «I comuni che abbiano in corso di esecuzione rapporti di concessione del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sugli immobili possono rinegoziare i contratti in essere, ai fini dell'accertamento e della riscossione di altre entrate, compatibilmente con la disciplina comunitaria in materia di prestazione di servizi» (comma 7-bis dell'art. 1 del menzionato decreto-legge).

2. - Secondo la ricorrente, l'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, sia nel testo originario, sia nel testo modificato dall'art. 1, comma 1, della legge di conversione n. 126 del 2008, in combinato disposto con l'allegato alla medesima legge, viola l'art. 119 Cost., perché - nello stabilire una «esenzione dalla imposta comunale sugli immobili dell'unità immobiliare adibita ad "abitazione principale"» e, al contempo, una sospensione del «potere delle regioni [...] di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato» - lede l'«autonomia finanziaria regionale e degli EE.LL.», riducendo le risorse di cui tali enti possono disporre e penalizzando i medesimi enti «nel giudizio delle agenzie di rating».

Sempre secondo la Regione Calabria, l'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, nei due testi prima indicati, viola altresì il principio di leale collaborazione sancito dall'art. 120 Cost., perché detta disposizione è «compendiata in un provvedimento normativo (i.e. il decreto-legge) sottratto alla necessaria (in materia) dialettica istituzionale Stato-regioni» e approvata, quindi, «attraverso forme che aggirano i "metodi della concertazione e leale collaborazione fra livelli istituzionali"».

3. - Con la memoria depositata in prossimità dell'udienza, la ricorrente ha formulato ulteriori motivi di censura. Per la Regione, l'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, sia nel testo originario, sia nel testo oggetto di modificazioni ad opera della legge di conversione n. 126 del 2008, viola l'art. 77 Cost. perché:

a) è «evidente», nel caso di specie, la «mancanza dei presupposti straordinari di necessità ed urgenza» del decreto-legge;

b) la disciplina da detta fonte introdotta «si configura, invero, alla stregua di un intervento sistematico nell'ambito dei rapporti finanziari Stato-Regione, senza che gli effetti della stessa possano ricondursi nemmeno alle finalità espresse nella relativa rubrica». La medesima disposizione violerebbe, altresì, l'art. 119 Cost., in combinato disposto con la legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), perché pone principi contrastanti con tale ultima legge.

4. - In considerazione della parziale coincidenza dell'oggetto e della identità dei motivi delle questioni promosse dalla ricorrente, i ricorsi debbono essere riuniti per essere congiuntamente esaminati e decisi da questa Corte.

5. - Preliminarmente, deve essere dichiarata la cessazione della materia del contendere in riferimento alle questioni aventi ad oggetto l'art. 1, comma 5, del decreto-legge n. 93 del 2008, perché tali questioni hanno ad oggetto una disposizione che non è stata convertita in legge e che,



perciò, ha perso efficacia sin dall'inizio ai sensi dell'art. 77, terzo comma, Cost. (per un caso analogo, sentenza n. 200 del 2009).

6. - Deve essere altresì dichiarata l'inammissibilità delle questioni aventi ad oggetto il quarto periodo del comma 4 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, sia nel testo originario, sia nel testo convertito dalla legge n. 126 del 2008, per carenza di interesse al ricorso.

Tale disposizione stabilisce che «Relativamente alle regioni a statuto speciale, ad eccezione delle regioni Sardegna e Sicilia, ed alle province autonome di Trento e di Bolzano, i rimborsi sono in ogni caso disposti a favore dei citati enti, che provvedono all'attribuzione delle quote dovute ai comuni compresi nei loro territori nel rispetto degli statuti speciali e delle relative norme di attuazione». Essa, dunque, applicandosi alle sole Regioni a statuto speciale e Province autonome, non esplica effetti per la ricorrente, che è una Regione a statuto ordinario, con conseguente carenza di interesse all'impugnazione in parte qua.

7. - Sempre in via preliminare, devono essere valutate le eccezioni d'inammissibilità sollevate dalla difesa erariale.

7.1. - In primo luogo, l'Avvocatura generale dello Stato afferma che tutte le questioni promosse dalla ricorrente sono inammissibili, perché, con riferimento alle singole censure, non vengono indicati i commi impugnati, né «è possibile individuarli sia perché i motivi non si attagliano a tutti sia perché come parametro costituzionale è indicato l'art. 119 Cost., senza precisare sotto quali profili».

L'eccezione è solo in parte fondata.

Diversamente da quanto sostenuto dall'Avvocatura generale dello Stato, la ricorrente ha inteso impugnare tutte le disposizioni contenute nell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008. Tuttavia essa, nel lamentare la violazione dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali e del principio di leale collaborazione, ha fornito un'adeguata motivazione solo con riguardo alle censure proposte in riferimento a quelle disposizioni dell'art. 1 che hanno l'effetto di incidere sulla sfera finanziaria regionale e degli enti locali e, nel medesimo ambito, sul principio di leale collaborazione.

In particolare, sono sorrette da sufficiente motivazione le questioni aventi ad oggetto:

a) quanto al decreto-legge, nel testo originario, le previsioni che hanno l'effetto di:

a.1.) escludere, a decorrere dall'anno 2008, l'imposta comunale sugli immobili sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo (commi 1, 2 e 3, primo periodo);

a.2.) rimborsare ai singoli Comuni la minore imposta che deriva dalla menzionata esclusione secondo criteri e modalità stabiliti in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali (commi 4 e 5);

a.3.) sospendere, fino alla definizione dei contenuti del nuovo patto di stabilità interno, 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 (comma 7);

b) quanto al decreto-legge, nel testo risultante dalla legge di conversione, le ulteriori disposizioni che:

b.1.) chiariscono che l'assimilazione ad abitazione principale può essere operata dal Comune, oltre che con regolamento, anche con una delibera comunale «vigente alla data» del 29 maggio 2008 (comma 2);

b.2.) prevedono il versamento ad opera del Ministero dell'interno, entro il 26 agosto del 2008, di un primo acconto ai Comuni e alle Regioni a statuto speciale ed autorizzano una deroga al limite alle anticipazioni di tesoreria vigente per gli enti locali (commi 4-bis e 4-ter);



b.3.) chiariscono, quanto alla sospensione del 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, che sono fatte salve le disposizioni relative all'innalzamento dei tributi locali e delle addizionali nel caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno (ultimi due periodi del comma 7).

Parimenti, sono sorrette da sufficiente motivazione le questioni aventi ad oggetto le disposizioni che abrogano precedenti norme, le quali:

- a) prevedevano la possibilità di determinare aliquote ridotte per l'ICI gravante sulle abitazioni principali,
- b) prevedevano detrazioni d'imposta con riferimento a dette unità immobiliari, o
- c) attuavano dette riduzioni e detrazioni (commi 3, secondo periodo, e 6, sia nel testo originario, sia nel testo modificato dalla legge di conversione).

Tali disposizioni abrogative sono, infatti, strettamente ed inscindibilmente collegate a quelle prima considerate, che escludono l'applicazione dell'ICI in riferimento all'abitazione principale.

Non hanno ad oggetto norme incidenti sull'autonomia finanziaria regionale e degli enti locali e, pertanto, sono inammissibili per insufficienza di motivazione le questioni relative alle seguenti disposizioni dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, nel testo modificato dalla legge di conversione:

- a) il comma 4, nella parte in cui specifica che il decreto del Ministro dell'interno deve essere emanato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, «secondo principi che tengano conto dell'efficienza nella riscossione dell'imposta, del rispetto del patto di stabilità interno, per l'esercizio 2007, e della tutela dei piccoli comuni»;
- b) il comma 6-bis, che prevede, con riferimento ai limiti in ordine all'assimilazione di immobili diversi all'abitazione principale, una sospensione nell'applicazione «di sanzioni nei casi di omesso o insufficiente versamento della prima rata dell'imposta comunale sugli immobili, relativa all'anno 2008, a condizione che il contribuente provveda ad effettuare il versamento entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto»;
- c) il comma 7-bis, il quale stabilisce che «I comuni che abbiano in corso di esecuzione rapporti di concessione del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sugli immobili possono rinegoziare i contratti in essere, ai fini dell'accertamento e della riscossione di altre entrate, compatibilmente con la disciplina comunitaria in materia di prestazione di servizi».

7.2. - In secondo luogo, l'Avvocatura generale dello Stato eccepisce, con riferimento ad entrambi i ricorsi, che la Regione non è legittimata ad agire, in quanto fa valere un pregiudizio dei Comuni che non incide, neppure indirettamente, sulla sfera di potestà legislativa regionale.

L'eccezione non è fondata, perché si basa su due presupposti:

- a) che la Regione possa far valere la lesione di attribuzioni costituzionali degli enti locali solo ove deduca quella della propria sfera di potestà legislativa;
- b) che l'insussistenza della competenza legislativa regionale comporti l'inammissibilità - prima ancora dell'infondatezza - della questione relativa alla lesione delle attribuzioni degli enti locali.

Il primo presupposto è erroneo, perché le Regioni sono legittimate a denunciare la legge statale anche per la lesione delle attribuzioni degli enti locali, indipendentemente dalla prospettazione della violazione della competenza legislativa regionale. Questa Corte, infatti, ha più volte affermato il principio che la suddetta legittimazione sussiste in capo alle Regioni, in quanto «la stretta connessione, in particolare [...] in tema di finanza regionale e locale, tra le attribuzioni regionali e quelle delle autonomie locali consente di ritenere che la lesione delle competenze locali



sia potenzialmente idonea a determinare una vulnerazione delle competenze regionali» (sentenze n. 169 e n. 95 del 2007, n. 417 del 2005 e n. 196 del 2004).

Tale giurisprudenza si riferisce, in modo evidente, a tutte le attribuzioni costituzionali delle Regioni e degli enti locali e prescinde, perciò, dal titolo di competenza legislativa esclusivo, concorrente o residuale eventualmente invocabile nella fattispecie. Essa, in particolare, non richiede, quale condizione necessaria per la denuncia da parte della Regione di un vulnus delle competenze locali, che sia dedotta la violazione delle attribuzioni legislative regionali.

Non incide, dunque, sulla legittimazione della ricorrente a promuovere la questione la circostanza che, nella specie, la Regione non abbia indicato la competenza legislativa alla quale ricondurre la materia cui è ascrivibile la disposizione denunciata e si sia limitata a prospettare la lesione dell'autonomia finanziaria propria e degli enti locali garantita dall'art. 119 Cost., affermando che, per gli enti locali, tale lesione deriverebbe dalla riduzione del gettito dell'ICI disposta dall'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008. Tale prospettazione è sufficiente per rendere ammissibile la questione, restando riservata all'esame di merito la valutazione della sua fondatezza.

Anche il secondo presupposto è erroneo, perché si adduce un argomento di merito al fine di sostenere l'inammissibilità, in rito, della questione. Al contrario di quanto sostenuto dalla difesa erariale, infatti, la valutazione della questione in punto di ammissibilità attiene alla prospettazione della ricorrente e deve essere tenuta distinta da quella in punto di fondatezza. La Regione deduce, come si è visto, la violazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali e l'ammissibilità di tale questione non viene meno osservando nel merito che detta autonomia non è stata lesa, nella specie, dall'esercizio della potestà legislativa esclusiva dello Stato.

7.3. - In terzo luogo, la difesa erariale eccepisce l'inammissibilità della questione a suo avviso posta dal ricorso n. 40, con cui la Regione - richiamando espressamente il comma 2-bis dell'art. 8 del decreto legislativo n. 504 del 1992, introdotto dal comma 5 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007 - lamenta che le minori risorse finanziarie destinate agli enti locali sono compensate e recuperate attraverso «l'eventuale storno di contributi già devoluti a favore delle regioni». Per l'Avvocatura generale dello Stato, l'inammissibilità deriverebbe dal fatto che alla suddetta disposizione «sono del tutto estranei quei "contributi già devoluti alla Regione", che sarebbero stati stornati».

L'eccezione non è fondata, perché nessuna delle questioni proposte ha ad oggetto tale disposizione, richiamata al solo fine di argomentare ulteriormente la denunciata «carezza di risorse finanziarie in capo ai comuni». Il richiamo al comma 2-bis dell'art. 8 del d.lgs. n. 504 del 1992, attiene, cioè, al merito della questione sollevata in riferimento all'art. 119, secondo e quarto comma, Cost.

7.4. - In quarto luogo, l'Avvocatura generale rileva che il ricorso n. 40 è stato notificato «lo stesso giorno della pubblicazione della legge di conversione» e, pertanto, rimette a questa Corte la valutazione dell'ammissibilità di una impugnazione rivolta avverso il solo decreto-legge, essendo, nel momento della proposizione del primo ricorso, la promulgazione della legge di conversione «già nota».

L'eccezione d'inammissibilità è infondata sia in fatto, sia in diritto: in punto di fatto, perché la notificazione del ricorso si è perfezionata, nei confronti del notificante, con la spedizione avvenuta il 24 luglio del 2008, anteriormente, quindi, alla pubblicazione della legge di conversione, avvenuta il successivo 26 luglio; in punto di diritto, perché la Regione può, a sua scelta, impugnare tanto il solo decreto-legge, quanto la sola legge di conversione, quanto entrambi (sentenze n. 443 del 2007, n. 417 del 2005, n. 25 del 1996; n. 192 del 1970 e n. 113 del 1967).

7.5. - La difesa erariale eccepisce, in quinto luogo, che le questioni sollevate con il ricorso iscritto al n. 58 del registro ricorsi 2008, riguardanti il decreto-legge nel testo risultante dalla conversione in



legge, sono inammissibili, perché fondate sui medesimi motivi prospettati nel ricorso n. 40 del registro ricorsi 2008, riguardanti il decreto-legge nel testo originario.

Anche tale eccezione non è fondata, perché, come si è appena visto, la ricorrente può impugnare sia il decreto-legge, sia la legge di conversione, sia entrambi; e, pertanto, resta nella disponibilità della parte anche la scelta della formulazione delle singole questioni, che ben possono essere identicamente formulate in riferimento alle disposizioni contenute nelle due fonti.

7.6. - La difesa erariale eccepisce, infine, l'inammissibilità delle questioni a suo avviso poste dalla ricorrente ed aventi ad oggetto gli impugnati commi 4-bis e 4-ter, perché l'aggravamento «della protestata violazione costituzionale» è «soltanto affermato, ma non argomentato».

L'eccezione non è fondata, perché la ricorrente non pone questioni, ma - nell'escludere che «la misura del "rimborso" ai singoli comuni», previsto dalla disposizione denunciata, sottragga detta disposizione ai denunciati vizi di legittimità - si limita a chiarire, da un lato, che le modificazioni intervenute in sede di conversione non hanno «provveduto a correggere i vizi già lamentati nelle disposizioni contenute nell'originario decreto» e, dall'altro, che le disposizioni di cui ai citati commi 4-bis e 4-ter, nella parte in cui determinano le modalità di ripartizione ed accreditamento del 50% del rimborso di cui al comma 4, «sembrano aggravare i termini della protestata violazione costituzionale [...] così ribadendosi il vulnus procurato al principio di autonomia finanziaria regionale». La ricorrente, dunque, richiama tali disposizioni solo per argomentare la dedotta lesione dell'autonomia finanziaria regionale.

8. - Nella memoria depositata in prossimità dell'udienza la ricorrente ha formulato ulteriori questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, sia nel testo originario, sia nel testo oggetto di modificazioni ad opera della legge di conversione n. 126 del 2008, in riferimento all'art. 77 Cost. ed al combinato disposto dell'art. 119 Cost. e della legge n. 42 del 2009.

Tali questioni sono inammissibili, perché dedotte non con il ricorso, ma solo con successiva memoria illustrativa (ex plurimis, sentenza n. 229 del 2001).

9. - Al fine di precisare ulteriormente il thema decidendum del presente giudizio, va poi rilevato che la legge n. 126 del 2008, oltre a convertire in legge i commi 1, 2, 3, 4, 6 e 7 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, ha aggiunto nuove disposizioni, che lo integrano, senza però alterarne la sostanza prescrittiva. In relazione a fattispecie di tal genere, in cui vi è una sostanziale identità tra il testo del decreto-legge originario e quello risultante dalla legge di conversione, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che le censure al testo originario sono assorbite in quelle rivolte alle corrispondenti disposizioni della legge di conversione (sentenze n. 443 del 2007; n. 417 del 2005). Da ciò deriva, nella specie, che:

a) le questioni promosse nei confronti del testo originario del decreto-legge n. 93 del 2008 si trasferiscono sul corrispondente testo risultante dalla legge di conversione e sono, perciò, assorbite in queste;

b) per l'effetto, l'oggetto del giudizio è limitato alle questioni concernenti i commi 1, 2, 3, 4, primo, secondo e terzo periodo (ad eccezione, in tale terzo periodo, dell'inciso «da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, secondo principi che tengano conto dell'efficienza nella riscossione dell'imposta, del rispetto del patto di stabilità interno, per l'esercizio 2007, e della tutela dei piccoli comuni»), 4-bis, 4-ter, 6 e 7 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, come risultante dalla legge di conversione.

10. - Nel merito, le questioni aventi ad oggetto le sopra individuate disposizioni non sono fondate.

10.1. - Secondo la ricorrente, le disposizioni denunciate - nel prevedere:



a) una «esenzione dalla imposta comunale sugli immobili dell'unità immobiliare adibita ad "abitazione principale"»;

b) una sospensione del «potere delle regioni [...] di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato» e

c) un meccanismo di rimborso dell'imposta non percepita agli enti locali - ledono l'«autonomia finanziaria regionale e degli EE.LL.», riducendo di fatto le risorse di cui tali enti possono disporre.

10.1.1. - La disciplina dei tributi su cui hanno inciso le norme denunciate - cioè l'ICI ed i tributi, le addizionali, le aliquote e le maggiorazioni delle aliquote di tributi attribuiti alle Regioni con legge dello Stato - appartiene alla competenza legislativa esclusiva statale, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., perché tali tributi sono istituiti con legge dello Stato e non delle Regioni.

Tale competenza legislativa, perciò, può essere esercitata dallo Stato anche per il tramite di norme di dettaglio, senza che ciò implichi violazione dell'autonomia tributaria delle Regioni destinatarie del gettito (ex plurimis: sentenze n. 168 del 2008; n. 451 del 2007 e n. 296 del 2003; con specifico riferimento all'ICI, sentenze n. 75 del 2006 e n. 37 del 2004).

10.1.2. - Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la modificazione di un tributo disposta nell'esercizio della suddetta potestà legislativa esclusiva statale e comportante un minor gettito per le Regioni e gli enti locali non esige che debba essere accompagnata da misure pienamente compensative per la finanza regionale: ciò in quanto deve «escludersi che possa essere effettuata una atomistica considerazione di isolate disposizioni modificative del tributo, senza considerare nel suo complesso la manovra fiscale entro la quale esse trovano collocazione, ben potendosi verificare che, per effetto di plurime disposizioni [...], il gettito complessivo destinato alla finanza regionale non subisca riduzioni» (sentenze n. 155 del 2006 e n. 431 del 2004).

Del resto, questa Corte ha più volte affermato (ex plurimis, sentenze n. 381 del 2004; n. 437 del 2001, n. 507 del 2000) che, a seguito di manovre di finanza pubblica, possono anche determinarsi riduzioni nella disponibilità finanziaria delle Regioni, purché esse non siano tali da comportare uno squilibrio incompatibile con le complessive esigenze di spesa regionale e, in definitiva, rendano insufficienti i mezzi finanziari dei quali la Regione stessa dispone per l'adempimento dei propri compiti (sentenze n. 145 del 2008; n. 431 e n. 381 del 2004). Tale insufficienza di mezzi finanziari non è stata né dedotta né dimostrata dalla Regione Calabria, tanto più che il denunciato art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008 prevede il rimborso ai singoli Comuni (secondo criteri e modalità stabiliti in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali) della minore imposta - quantificata dalla legge in € 1.700 milioni - conseguente all'esclusione dell'ICI sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo (art. 1, comma 4, primo periodo). Né può allegarsi, come fa la ricorrente, che dette disposizioni ledono l'«autonomia finanziaria regionale e degli EE.LL.», in quanto penalizzano i medesimi enti «nel giudizio delle agenzie di rating». L'inconveniente lamentato dalla Regione Calabria, nei limitati casi in cui si verifica, non nasce infatti come conseguenza diretta ed immediata delle previsioni legislative censurate, ma deriva dalle plurime e svariate condizioni "fattuali" in cui può trovarsi la complessiva situazione finanziaria regionale. Quello addotto è, dunque, un inconveniente solo eventuale e di mero fatto, non rilevante ai fini del giudizio di legittimità costituzionale (sentenze n. 86 del 2008; n. 282 del 2007; n. 354 del 2006; ordinanza n. 125 del 2008).

Le promosse questioni di legittimità costituzionale vanno, dunque, dichiarate non fondate.

10.2. - La ricorrente denuncia la violazione del principio di leale collaborazione sancito dall'art. 120 Cost., perché la censurata disciplina è «compendiata in un provvedimento normativo [...] sottratto



alla necessaria (in materia) dialettica istituzionale Stato-regioni» e approvata, quindi, «attraverso forme che aggirano i "metodi della concertazione e leale collaborazione fra livelli istituzionali"».

Anche tale questione non è fondata.

Questa Corte ha più volte escluso che l'esercizio dell'attività legislativa possa essere sottoposto alle procedure di leale collaborazione (ex plurimis: sentenze n. 371 e n. 159 del 2008). Tale rilievo, formulato in riferimento al procedimento legislativo ordinario, vale a maggior ragione per una fonte come il decreto-legge, la cui adozione è subordinata, in forza del secondo comma dell'art. 77 Cost., alla mera occorrenza di «casi straordinari di necessità e d'urgenza». La particolare celerità con cui detta fonte deve poter essere approvata ed entrare in vigore, nonché la peculiarità dei casi in cui essa può essere adottata e del procedimento di conversione in legge escludono infatti, secondo la chiara formulazione dell'evocato parametro costituzionale, che nel caso di specie sia ravvisabile una qualsivoglia necessità di previo coinvolgimento delle Regioni nella formulazione del decreto-legge (sentenza n. 196 del 2004).

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

- 1) dichiara la cessazione della materia del contendere in ordine alle questioni di legittimità costituzionale del comma 5 dell'art. 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93 (Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie), promosse, in riferimento agli artt. 119 e 120 della Costituzione, dalla Regione Calabria con il ricorso, indicato in epigrafe, iscritto al n. 40 del registro ricorsi del 2008;
- 2) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale del quarto periodo del comma 4 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, sia nel testo originario, sia come convertito dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, promosse, in riferimento agli artt. 119 e 120 della Costituzione, dalla Regione Calabria con i ricorsi indicati in epigrafe;
- 3) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale del terzo periodo del comma 4 - limitatamente all'inciso «secondo principi che tengano conto dell'efficienza nella riscossione dell'imposta, del rispetto del patto di stabilità interno, per l'esercizio 2007, e della tutela dei piccoli comuni» -, del comma 6-bis e del comma 7-bis, dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, come convertito dalla legge n. 126 del 2008, promosse, in riferimento agli artt. 119 e 120 della Costituzione, dalla Regione Calabria con il ricorso, indicato in epigrafe, iscritto al n. 58 del registro ricorsi del 2008;
- 4) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, sia nel testo originario, sia nel testo oggetto di modificazioni ad opera della legge di conversione n. 126 del 2008, promosse, in riferimento all'art. 77 Cost. ed al combinato disposto dell'art. 119 Cost. e della legge n. 42 del 2009, dalla Regione Calabria con la memoria illustrativa di entrambi i ricorsi indicati in epigrafe;
- 5) dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dei commi 1, 2, 3, 4, primo, secondo e terzo periodo (ad eccezione, nel terzo periodo, dell'inciso «da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, secondo principi che tengano conto dell'efficienza nella riscossione dell'imposta, del rispetto del patto di stabilità interno, per l'esercizio 2007, e della tutela dei piccoli comuni»), 4-bis, 4-ter, 6 e 7 dell'art. 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, come modificato dalla legge di conversione n. 126 del 2008,



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

promosse, in riferimento agli artt. 119 e 120 Cost., dalla Regione Calabria con il ricorso, indicato in epigrafe, iscritto al n. 58 del registro ricorsi del 2008.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 novembre 2009.



Ordinanza Corte Costituzionale 20/11/2009 n. 300

**Tariffa di igiene ambientale (TIA) - Natura tributaria - Avviso di pagamento del saldo -
Giurisdizione delle commissioni tributarie**

È attribuita alla giurisdizione tributaria le controversie in materia di TIA, cioè di un prelievo avente natura non tributaria

La tariffa in esame ha natura di «tassa», perché:

- a) «la “tariffa” di cui all’art. 238 del D.lgs. 152 del 2006 non presenta [...] caratteri di sostanziale diversità rispetto alla previgente “tassa di smaltimento dei rifiuti”, considerata la sostanziale identità del presupposto oggettivo e dei soggetti passivi, nonché la confermata obbligatorietà del prelievo»;
- b) l’obbligo del privato di pagare la tariffa scaturisce, pertanto, da un fatto individuato direttamente dalla legge e non da un titolo contrattuale o, comunque, negoziale;
- c) inoltre, in base alla «previsione contenuta nel medesimo art. 238», la tariffa deve essere determinata in modo da consentire «la copertura anche di costi accessori alla gestione dei rifiuti urbani - quali, ad esempio, le spese di spazzamento delle strade - vale a dire di costi estranei alla logica della corrispondenza tra costi e benefici, in quanto non direttamente riferibili al contribuente-utente, ma, piuttosto, alla collettività complessivamente considerata»;
- d) in considerazione della doverosità e del fondamento solidaristico della prestazione, la tariffa «si configura come una forma di finanziamento di un servizio pubblico attraverso l’imposizione dei relativi costi sull’area sociale che da tale servizio riceve, nel suo insieme, un beneficio» e, dunque, non presenta quel carattere di corrispettività tra prestazione imposta al privato e prestazione resa dall’ente pubblico che, invece, connota il canone per l’occupazione di suolo pubblico (COSAP), il quale costituisce la remunerazione per l’uso speciale di un bene pubblico (Corte costituzionale, sentenza n. 64 del 2008).

La Corte, con la sentenza n. 238 del 2009, ha già dichiarato non fondata identica questione di legittimità costituzionale, sul rilievo che la TIA disciplinata dall’art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 costituisce non già una entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU disciplinata dal d.P.R. n. 507 del 1993 e conserva la qualifica di tributo propria di quest’ultima, con la conseguenza che le controversie aventi ad oggetto la debenza della TIA hanno natura tributaria e che la loro attribuzione alla cognizione delle commissioni tributarie è conforme al disposto dell’evocato art. 102, secondo comma, Cost.;

ORDINANZA N. 300

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori:

(omissis)

ha pronunciato la seguente



ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) - come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 -, promosso con ordinanza depositata l'8 luglio 2008 dalla Commissione tributaria regionale della Toscana nel giudizio vertente tra l'appellante s.r.l. Società Generale Ristoranti e Alberghi - SOGENERAL e gli appellati s.p.a. Ambiente, Servizi, Mobilità - A.S.M. e Comune di Prato, iscritta al numero 55 del registro ordinanze 2009 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 9, prima serie speciale, dell'anno 2009.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 23 settembre 2009 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto che nel corso di un giudizio di appello, con ordinanza depositata l'8 luglio 2008, la Commissione tributaria regionale della Toscana ha sollevato, in riferimento al secondo comma dell'art. 102 della Costituzione, questione di legittimità dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) - come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 -, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie riguardanti la debenza della tariffa di igiene ambientale (TIA) disciplinata dall'art. 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (Attuazione della direttiva 91/156/CEE sui rifiuti, della direttiva 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e della direttiva 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio);

che, secondo quanto premesso in punto di fatto dalla Commissione tributaria rimettente: a) la s.p.a. Ambiente, Servizi, Mobilità - A.S.M. aveva emesso, nei confronti di una società a responsabilità limitata esercente attività alberghiera, un avviso di pagamento del saldo, per l'anno 2006, della tariffa di igiene ambientale (TIA) istituita dal Comune di Prato; b) la suddetta s.r.l. aveva impugnato l'avviso di pagamento nei confronti sia del Comune di Prato sia della s.p.a. A.S.M.; c) l'adita Commissione tributaria provinciale di Prato aveva dichiarato inammissibile tale impugnazione, in quanto riguardante un atto non ricompreso tra quelli indicati come impugnabili dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; d) la s.r.l. aveva appellato, nei confronti della s.p.a. e del Comune resistenti, la suddetta sentenza di primo grado, deducendo che l'avviso di pagamento era impugnabile ed invalido; e) l'appellata s.p.a. aveva eccepito l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, perché, in violazione dell'art. 102, secondo comma, Cost., attribuisce alla giurisdizione tributaria la cognizione delle controversie relative alla TIA, che non ha natura di tributo;

che, secondo quanto premesso in punto di diritto dalla stessa Commissione tributaria regionale: a) diversamente da quanto deciso dal giudice di primo grado, l'avviso di pagamento della TIA è «assimilabile ad un atto di imposizione», così da rientrare «tra quelli menzionati dall'art. 19 del d.L.vo n. 546/92 del 1992, lett. i)»; b) la Corte costituzionale, con le sentenze n. 130 e n. 64 del 2008 e con l'ordinanza n. 34 del 2006, ha sottolineato che l'attribuzione della giurisdizione alle commissioni tributarie è imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto; c) l'«art.



238 D.L.vo. n. 152/06, già art. 49 d.Lgs. n. 22/1997, costruisce la tariffa in questione come "corrispettivo per il servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani" (comma 1) e prevede che la tariffa medesima sia costituita da due quote, una commisurata alle componenti essenziali del costo del servizio (investimenti, ammortamenti) e l'altra "rapportata alla quantità dei rifiuti conferiti" (comma 4), così da assicurare "la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio"; d) «tali disposizioni (e quelle ulteriori relative alla modulazione della tariffa e al coefficiente di riduzione corrispondente alla dimostrazione della quantità di rifiuti avviati al recupero: comma 9 e 10) sembrano offrire elementi sufficienti per attribuire alla tariffa in questione la natura di corrispettivo di un servizio»;

che, su tali premesse, il giudice a quo, in accoglimento dell'eccezione proposta dalla s.p.a. appellata, afferma che la disposizione censurata - nell'attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie in materia di TIA, cioè di un prelievo avente natura non tributaria - autorizza il dubbio della violazione dell'evocato parametro costituzionale;

che è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione sia dichiarata non fondata;

che infatti, ad avviso della difesa erariale, la tariffa in esame ha natura di «tassa», perché: a) «la "tariffa" di cui all'art. 238 del D.lgs. 152 del 2006 non presenta [...] caratteri di sostanziale diversità rispetto alla previgente "tassa di smaltimento dei rifiuti", considerata la sostanziale identità del presupposto oggettivo e dei soggetti passivi, nonché la confermata obbligatorietà del prelievo»; b) l'obbligo del privato di pagare la tariffa scaturisce, pertanto, da un fatto individuato direttamente dalla legge e non da un titolo contrattuale o, comunque, negoziale; c) inoltre, in base alla «previsione contenuta nel medesimo art. 238», la tariffa deve essere determinata in modo da consentire «la copertura anche di costi accessori alla gestione dei rifiuti urbani - quali, ad esempio, le spese di spazzamento delle strade - vale a dire di costi estranei alla logica della corrispondenza tra costi e benefici, in quanto non direttamente riferibili al contribuente-utente, ma, piuttosto, alla collettività complessivamente considerata»; d) in considerazione della doverosità e del fondamento solidaristico della prestazione, la tariffa «si configura come una forma di finanziamento di un servizio pubblico attraverso l'imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tale servizio riceve, nel suo insieme, un beneficio» e, dunque, non presenta quel carattere di corrispettività tra prestazione imposta al privato e prestazione resa dall'ente pubblico che, invece, connota il canone per l'occupazione di suolo pubblico (COSAP), il quale costituisce la remunerazione per l'uso speciale di un bene pubblico (Corte costituzionale, sentenza n. 64 del 2008).

Considerato che la Commissione tributaria regionale della Toscana dubita, in riferimento al secondo comma dell'art. 102 della Costituzione, della legittimità del secondo periodo del comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) - come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dal comma 1 dell'art. 1 della legge 2 dicembre 2005, n. 248 -, nella parte in cui dispone che «Appartengono alla giurisdizione tributaria [...] le controversie relative alla debenza del canone [...] per lo smaltimento di rifiuti urbani» e, quindi, della tariffa di igiene ambientale (TIA) disciplinata dall'art. 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (Attuazione della direttiva 91/156/CEE sui rifiuti, della direttiva 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e della direttiva 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio);

che, nonostante i riferimenti, contenuti nell'ordinanza di rimessione, anche alla tariffa integrata ambientale prevista dall'art. 238 del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale), va



rilevato che la sollevata questione – in coerenza con la res litigiosa del giudizio principale – ha ad oggetto esclusivamente la norma che attribuisce alla giurisdizione tributaria la cognizione delle controversie relative alla debenza della tariffa di igiene ambientale prevista dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997;

che, secondo il giudice rimettente, la disposizione denunciata, attribuendo alle commissioni tributarie la cognizione delle controversie concernenti la debenza della TIA, cioè di un prelievo non qualificabile, a suo avviso, come "tributo", fa venir meno l'imprescindibile collegamento, richiesto dall'evocato parametro costituzionale, tra la giurisdizione tributaria e la natura tributaria dei rapporti oggetto di tale giurisdizione e si risolve, pertanto, nella violazione del divieto di creare un nuovo giudice speciale;

che la questione è manifestamente inammissibile, per avere il giudice già fatto applicazione, nel giudizio a quo, della censurata disposizione o, comunque, per contraddittorietà della prospettazione;

che il rimettente, infatti, prima di sollevare la sopra riferita questione di legittimità costituzionale, ha espressamente dichiarato ammissibile l'impugnazione dell'avviso di pagamento della TIA proposta, in primo grado, davanti alla Commissione tributaria provinciale di Prato ed ha motivato tale dichiarazione affermando che, contrariamente a quanto ritenuto da detta Commissione, il suddetto avviso è «assimilabile ad un atto di imposizione», così da rientrare tra gli atti menzionati come impugnabili davanti alle commissioni tributarie dall'art. 19, comma 1, «lettera i)», del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 («ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie»);

che il giudice tributario a quo, con l'indicata dichiarazione, ha implicitamente affermato la propria giurisdizione, facendo così applicazione del denunciato secondo periodo del comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 e rendendo conseguentemente irrilevante la sollevata questione;

che, inoltre, la qualificazione, nella stessa ordinanza di rimessione, dell'avviso di pagamento della TIA sia come «atto di imposizione» sia come richiesta di un «corrispettivo» privatistico è intrinsecamente contraddittoria, tanto da rendere la sollevata questione manifestamente inammissibile anche sotto tale profilo;

che, ove fosse possibile prescindere da tali cause di manifesta inammissibilità, la questione sarebbe comunque manifestamente infondata, avendo questa Corte, con la sentenza n. 238 del 2009, già dichiarato non fondata identica questione di legittimità costituzionale, proposta dalla Commissione tributaria provinciale di Prato, sul rilievo che la TIA disciplinata dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 costituisce non già una entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU disciplinata dal d.P.R. n. 507 del 1993 e conserva la qualifica di tributo propria di quest'ultima, con la conseguenza che le controversie aventi ad oggetto la debenza della TIA hanno natura tributaria e che la loro attribuzione alla cognizione delle commissioni tributarie è conforme al disposto dell'evocato art. 102, secondo comma, Cost.;

che, al riguardo, il rimettente non ha prospettato, nel merito, argomentazioni e profili diversi rispetto a quelli già esaminati da questa Corte con la citata sentenza o comunque idonei ad indurre ad una differente pronuncia sulla sollevata questione di legittimità costituzionale.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, commi 1 e 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del secondo periodo del comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) – come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dal comma 1 dell'art. 1 della legge 2 dicembre 2005, n. 248 –, sollevata, in riferimento al secondo comma dell'art. 102 della Costituzione, dalla Commissione tributaria regionale della Toscana con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 novembre 2009.



Corte di Cassazione Civile 27/11/2009 n. 24959

ICI - Base imponibile - Agevolazioni e riduzioni - Conduzione del terreno - Coltivatore diretto - Imprenditore agricolo - Art. 9, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia ha ad oggetto l'impugnativa proposta dai contribuenti sopra indicati avverso gli avvisi di accertamento dell'ICI per il 1999, relativamente ad un terreno di loro proprietà, notificati dal Comune di Bussolengo sul presupposto che avessero effettuato un omesso o parziale versamento dell'imposta.

La C.T.P. riuniti i ricorsi, li accoglieva parzialmente, determinando il valore del bene secondo la stima contenuta in elaborato peritale disposto in altro giudizio tra le parti.

Respingendo l'appello dei contribuenti, la C.T.R., con la sentenza in epigrafe, confermava la decisione di primo grado, ritenendo pacifica tra le parti la valutazione emergente dalla perizia acquisita agli atti, sufficientemente motivati gli atti impositivi, ritualmente notificati quelli presupposti, legittimamente adottata la Delib. Giunta n. 260 del 1998 in base alla L. n. 446 del 1997, art. 59, lett. g, nonché non provata l'attività di diretta coltivazione del fondo da parte del M., né il possesso, da parte del medesimo, degli altri elementi comprovanti lo status di coltivatore diretto o d'imprenditore agricolo a titolo principale, necessari ai fini dell'agevolazione richiesta.

Avverso tale decisione, il contribuente propone ricorso per Cassazione; il Comune resiste con controricorso, illustrato con memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Diversamente da quanto sostenuto dall'ente locale in controricorso, il ricorso è ammissibile, nonostante i quesiti di diritto - da enunciarsi necessariamente essendo stata la sentenza impugnata depositata il 28.06.2006 - siano stati formulati, non a conclusione di ciascun motivo, ma articolati in più capi alla fine dell'atto d'impugnazione. Deve, infatti, ribadirsi al riguardo che l'art. 366 bis c.p.c., là dove esige che l'esposizione del motivo si debba concludere con il quesito di diritto, non significa che il quesito debba topograficamente essere inserito alla fine della esposizione di ciascun motivo, essendo consentita la elencazione finale o conclusiva di tutti i quesiti, purché, in tal caso, ciascuno di essi sia espressamente riferito al motivo, con richiamo numerico od alla rubrica delle violazioni addotte, oppure il collegamento al motivo sia inequivocabilmente evidenziato dalla esistenza di un rapporto di pertinenza esclusiva, in modo tale che esso sia agevolmente individuabile, senza necessità di una particolare analisi critica (Cass. n. 5073/07; v. anche Cass. 16002/07).

Con il primo motivo, il contribuente deduce la "nullità dell'accertamento per illegittimità della valutazione e mancanza assoluta e/o carenza di motivazione ed errata o falsa applicazione della norma".

La censura è priva di pregio, anzitutto, perché difetta il requisito della specificità del motivo, non essendo indicate le ragioni per le quali parte ricorrente ritiene illegittima la decisione della C.T.R. nella parte in cui ha ritenuto insussistente un difetto di motivazione, né un'illegittimità dell'atto impositivo. Infatti, quando - come nella specie - è denunciata violazione e falsa applicazione della legge e non risultano indicate anche le argomentazioni in diritto contenute nella sentenza gravata che si assumono in contrasto con le medesime o con l'interpretazione fornite dalla giurisprudenza di legittimità o dalla prevalente dottrina, il motivo è inammissibile, in quanto non consente alla Corte di Cassazione di adempiere al proprio compito istituzionale di verificare il



fondamento della denunciata violazione. Non è invero sufficiente un'affermazione apodittica (nella specie, il semplice e generico riferimento agli elementi contenuti o richiamati nell'accertamento, senza alcun aggancio al contenuto dell'impugnata sentenza), non seguita da alcuna dimostrazione, dovendo il ricorrente - viceversa - porre la Corte in grado di orientarsi fra le argomentazioni in base alle quali ritiene di censurare la pronuncia impugnata (Cass. n. 10295/07; 12984/06).

La censura è, inoltre, inammissibile nella parte in cui è dichiaratamente rivolta contro l'atto di accertamento e la motivazione dello stesso, anziché avverso la sentenza impugnata. È sufficiente ribadire, al riguardo, che il ricorso per Cassazione deve contenere, a pena di inammissibilità, i motivi per i quali si richiede la cassazione, aventi i caratteri di specificità, completezza e riferibilità alla decisione impugnata (Cass. 17 luglio 2007 n. 15952; Cass. 6 giugno 2006 n. 13259; Cass. 15 marzo 2006 n. 5637; Cass. 15 febbraio 2003 n. 2312); nonché il principio per cui col ricorso in Cassazione si impugna solo la sentenza di appello, la quale costituisce l'unico oggetto del giudizio di legittimità (Cass. nn. 9993/03, 8265/02, 8852/01, 3986/1999, 5083/1998) e non anche direttamente l'avviso di accertamento.

Non sussiste, inoltre, la violazione di legge lamentata nel motivo sub 2/b, in quanto la decisione impugnata si rivela conforme all'orientamento di questa Corte, secondo cui, in tema di imposta comunale sugli immobili, le norme del regolamento previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 59, comma 1, adottato a norma del precedente art. 52, con il quale i comuni possono, tra l'altro, "determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune" (lett. g), possono essere legittimamente utilizzate dal giudice al fine di acquisire elementi di giudizio anche in relazione a periodi anteriori a quelli di emanazione del regolamento stesso, senza che ciò comporti alcuna applicazione retroattiva di norme, ma solo l'applicazione di un ragionamento presuntivo (Cass. nn. 9135/05, 16702/07). Non sussistendo la lamentata violazione di legge, non assume rilievo il precedente invocato dal ricorrente (Cass. n. 6301/2005), in quanto in quella controversia questa S.C. ha confermato la decisione di merito, circa il generico contenuto della medesima delibera comunale richiamata negli atti impositivi oggetto del presente giudizio, essenzialmente perché il Comune, allora ricorrente, aveva introdotto "una censura di merito inammissibile in sede di legittimità", risultando, il punto adeguatamente deliberato e logicamente deciso.

Anche il secondo motivo si rivela privo di pregio: la sentenza impugnata ha escluso che gli elementi di prova dedotti dal contribuente fossero sufficienti ad attestare lo svolgimento di attività agricola a titolo principale (né come coltivatore diretto, né come imprenditore agricolo). Tale ratio decidendi - che consiste in un apprezzamento di merito congruamente motivato circa la prova del detto requisito e che non è specificamente censurata sotto il profilo del vizio di motivazione - è conforme a diritto, nonché alle regole sul riparto dell'onere probatorio, dovendosi ribadire che, in tema di ICI, la riduzione per i terreni agricoli prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 9 è condizionata alla ricorrenza dei requisiti della qualifica di coltivatore diretto, o di imprenditore agricolo a titolo principale, e della conduzione diretta dei terreni; ai fini di detta norma, si considerano coltivatori diretti o imprenditori a titolo principale, secondo il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 58, comma 2, le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dalla L. 19 gennaio 1963, n. 9, art. 11 e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia. Ne consegue che, mentre l'iscrizione di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58 è idonea a provare, al contempo, la sussistenza dei primi due requisiti, atteso che chi viene iscritto in quell'elenco svolge normalmente a titolo principale quell'attività (di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo) legata all'agricoltura, il terzo requisito, relativo alla conduzione



diretta dei terreni, va provato in via autonoma, potendo ben accadere che un soggetto iscritto nel detto elenco poi non conduca direttamente il fondo per il quale chiede l'agevolazione, la quale, pertanto, non compete (Cass. nn. 214/05, 9510/08). Né assume rilievo che il contribuente lamenti l'asserita mancata contestazione, da parte dell'ente impositore, del possesso di detti requisiti in sede di avviso di accertamento, posto che tale questione non ha formato oggetto della decisione impugnata, senza contare che, invece, avendo il Comune calcolato l'imposta dovuta senza l'agevolazione invocata, si poteva ragionevolmente desumerne che ne avesse implicitamente negato la spettanza anche in sede di accertamento.

Nel terzo motivo, il contribuente sostiene che la decisione di primo grado avrebbe illegittimamente ed immotivatamente considerato tempestivi gli accertamenti, nonostante l'eccepita inefficacia ed incostituzionalità delle proroghe. La doglianza è inammissibile perché rivolta espressamente avverso statuizione non contenuta nella sentenza impugnata, rispetto alla quale, peraltro, non viene formulata una specifica censura di omessa pronuncia della C.T.R. sul punto.

Pertanto, il ricorso va rigettato.

Ricorrono giusti motivi per compensare le spese del presente giudizio,

tenuto conto dell'esito globale della controversia ed essendo risultate privo di pregio le rispettive deduzioni delle parti in questa sede.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Compensa le spese.



Corte di Cassazione Civile Sezione tributaria 27/10/2009 n. 22690

ICI - Centrali idroelettriche - Attribuzione rendita catastale - Calcolo della rendita - Valore delle turbine - Art. 1-quinquies, L. 88/2005

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Commissione tributaria regionale della Toscana con la sentenza indicata in epigrafe, nel giudizio introdotto dall'EN. spa avverso l'atto di variazione, ad essa notificato il 26 gennaio 2001, con il quale l'Agenzia del territorio di Livorno aveva attribuito allo stabilimento di produzione dell'energia elettrica posto nel Comune di Piombino la rendita catastale di lire 5.407.000.000, adita in appello dall'Agenzia delle Entrate di Livorno, ha preliminarmente dichiarato inammissibile l'intervento in favore dell'Agenzia spiegato in quella sede processuale dal Comune di Piombino, nella veste di titolare della potestà impositiva dell'ICI, alla luce del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 14, ed ha quindi accolto il gravame dell'amministrazione.

Il giudice di secondo grado ha ritenuto che la centrale per la produzione dell'energia elettrica mediante lo sfruttamento dell'energia termica, costituente un tutto unico e inscindibile, nel quale le parti murarie costituiscono, semmai, accessorio degli apparecchi per la produzione, appartiene al novero degli opifici "costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni", riconoscendo che la valutazione della centrale di (OMESSO) deve comprendere tutti gli elementi che consentono alla costruzione di rispondere alle predette speciali esigenze, con la conseguenza della non escludibilità dal processo valutativo delle turbine con i loro accessori, senza le quali l'intero opificio diverrebbe inidoneo al fine cui è destinato.

Ha infatti considerato ininfluenza la classificazione delle turbine, delle ciminiere e delle altre parti del tutto alla stregua dell'articolo 812 cod. civ., ed irrilevante il sistema di incorporazione delle parti nel tutto, considerando invece rilevante il fatto che il complesso produttivo è tale solo finché le parti rimangono unite fra loro, essendo sufficiente l'asportazione di una di esse perché l'intero stabilimento perda ogni sua capacità produttiva, e non presentando la parte muraria - civilisticamente classificabile come "immobile" -, qualora fosse pure possibile privarla delle infrastrutture tecniche, alcuna possibilità di diversa utilizzazione, in ragione della sua conformazione, specificamente destinata a contenere gli apparecchi per la produzione dell'energia. Ha altresì ritenuto irrilevante la circostanza che le turbine siano ancorate al suolo mediante un sistema di bulloni anziché mediante "incorporazione", non essendo il concetto di incorporazione evocato dall'articolo 812 cod. civ., legato ai particolari tecnici mediante i quali il fenomeno si realizza, e non consentendo quindi di delineare precisi confini fra la conservazione della qualifica di bene mobile e la mutazione in quella di bene immobile. Alla luce delle tecniche costruttive contemporanee, invero, l'uso di sistemi di fissaggio elastici, come quello adottati per le turbine EN., potrebbe condurre alla aberrante conclusione che molti edifici, sia civili che commerciali, "e finanche la Tour Eiffel", devono essere considerati beni mobili.

Ha infine escluso l'assimilabilità delle turbine per la produzione dell'energia elettrica alle macchine utensili adoperate dalla maggior parte degli stabilimenti industriali per le loro produzioni, perché in questo secondo caso la macchina utensile, come il tornio, la fresa, la pressa etc., ancorché ancorata al suolo con qualche sistema di fissaggio, può sempre essere asportata senza perciò alterare la funzione dell'edificio.



Avverso la decisione il Comune di Piombino, con atto depositato il 28 febbraio 2006 e rubricato come r.g.n. 5909/06, propone ricorso per cassazione sulla base di un motivo, illustrato con successiva memoria.

Resiste con controricorso la spa EN. , che ha quindi depositato memoria illustrativa.

La causa e' stata chiamata all'udienza pubblica del 6 maggio 2009.

Nei confronti della medesima decisione la spa EN. , con atto depositato il 10 marzo 2006 e rubricato come r.g.n. 6991/06, propone ricorso per cassazione articolato in due motivi, ed illustrato con successiva memoria.

L'Agenzia del territorio ed il Ministero dell'economia e delle finanze resistono con controricorso.

Il ricorso proposto dalla spa EN. , ai sensi dell'articolo 375 cod. proc. civ., e' stato fissato per la trattazione nella Camera di consiglio del 6 maggio 2009 dinanzi al medesimo Collegio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Va preliminarmente disposta, ai sensi dell'articolo 335 cod. proc. civ., la riunione dei due ricorsi, il principale, del Comune di Piombino, e l'incidentale, perche' successivamente iscritto, della spa EN. , in quanto proposti nei confronti della medesima sentenza.

Con l'unico motivo del ricorso il Comune di Piombino, denunciando "violazione e falsa applicazione dell'articolo 105 cod. proc. civ., del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 14 e dell'articolo 344 cod. proc. civ. (articolo 360 cod. proc. civ., n. 3). Omessa insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia (articolo 360 cod. proc. civ., n. 5)", censura la statuizione di inammissibilita' del proprio intervento a sostegno delle ragioni dell'Agenzia del territorio, appellante. Sarebbe infatti indubitabile l'interesse del Comune a partecipare al giudizio, in quanto destinatario degli effetti riflessi scaturenti dall'accertamento giudiziale, e percio' necessario ed opportuno l'intervento, in quanto la rendita determinata dal giudice nella lite fra l'UTE e l'EN. deve essere assunta da esso Comune, nel cui territorio e' sita la centrale tassata, per la quantificazione del tributo ICI, dovuto sulla stessa centrale elettrica.

La norma del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14, osserva, non conterrebbe una disciplina derogatoria e speciale rispetto alla generale disciplina in materia del codice di procedura civile, e segnatamente all'articolo 105, sicche' erroneamente, e senza fornirne adeguata spiegazione, il giudice di merito avrebbe affermato che essa costituisce ostacolo all'intervento, che anzi legittima. Ne' l'ostacolo all'intervento potrebbe essere costituito dall'articolo 344 cod. proc. civ., inapplicabile alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie.

Il motivo e' infondato.

Il Collegio condivide infatti il principio, affermato anche in fattispecie analoga da questa Corte secondo cui "nel processo tributario non e' ammissibile l'intervento adesivo dipendente, il quale e' incompatibile con la natura impugnatoria del giudizio, la cui introduzione e' subordinata ad un termine di decadenza, e con il Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 14, che, consentendo all'interveniente di proporre domande diverse da quelle avanzate dalle parti originarie soltanto qualora l'intervento abbia luogo entro il termine assegnato per l'impugnazione, riconosce la legittimazione ad intervenire ai soli soggetti che, in qualita' di destinatari dell'atto o parti del rapporto controverso (ivi compresi, nel caso previsto dal cit. Decreto Legislativo n. 546, articolo 2, comma 2, i singoli possessori), potrebbero proporre a autonoma impugnazione, escludendo quindi la possibilita' di spiegare intervento a tutela di interessi sui quali l'atto puo' produrre un effetto di pregiudizio o di vantaggio: in applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la sentenza di merito, la quale aveva dichiarato inammissibile l'intervento in appello



spiegato da un Comune in un giudizio avente ad oggetto l'impugnazione di un atto di classamento, escludendo che l'ente fosse destinatario dell'atto o parte del rapporto controverso" (Cass. n. 24064 del 2006, n. 16937 del 2007).

Del resto, il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 10, contempla bensì "l'ente locale" tra le "parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie", ma solo quando si tratti del soggetto "che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto".

Con il primo motivo del ricorso incidentale la spa EN. , denunciando "decadenza dell'Ufficio del Territorio di Livorno dal potere di rettificare la rendita catastale proposta per la centrale di Piombino, in violazione del Decreto Ministeriale n. 701 del 1994, articolo 1, comma 3, emessa pronuncia in violazione dell'articolo 112 cod. proc. civ. (articolo 360 cod. proc. civ., n. 4)", lamenta che il giudice di secondo grado non si sia pronunciato sulla deduzione, formulata in via di appello incidentale, di intervenuta decadenza dell'ufficio dal potere di rettificare la rendita proposta secondo la procedura c.d. DOCFA, per violazione del termine di dodici mesi dalla presentazione delle dichiarazioni fissato dal Decreto Ministeriale 19 aprile 1994, n. 701, articolo 1, comma 3.

Il motivo è infondato, in quanto "ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: cioè non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia" (Cass. n. 16788 e n. 10052 del 2006; Cass. n. 14486 del 2004), la quale nella specie, riformando la decisione di prime cure di accoglimento della domanda dell'EN. spa, ha affermato la legittimità della rettifica della rendita disposta dall'ufficio.

Quanto alla natura del termine suddetto, questa Corte ha chiarito che "in tema di catasto dei fabbricati, con il Decreto Ministeriale 19 aprile 1994, n. 701, regolamento emanato ai sensi della Legge 23 agosto 1988, n. 400, articolo 17, comma 3, è stata introdotta una procedura - c.d. DOCFA - per l'accertamento delle unità immobiliari, che consente al dichiarante, titolare di diritti reali sui beni, di proporre la rendita degli immobili stessi; la procedura ha il solo scopo di rendere più rapida la formazione del catasto ed il suo aggiornamento, attribuendo alle dichiarazioni presentate ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 1 dicembre 1949, n. 1142, articolo 56, la funzione di "rendita proposta", fino a quando l'ufficio finanziario non provveda alla determinazione della rendita definitiva, sicché il termine massimo ("entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni") di un anno assegnato all'ufficio dall'articolo 1, comma 3, del Decreto Ministeriale, per la "determinazione della rendita catastale definitiva" non ha natura perentoria, con conseguente decadenza dell'amministrazione dall'esercizio del potere di rettifica - costituente una modalità di esercizio dei poteri per la formazione ed aggiornamento del catasto -, ma meramente ordinatoria. La natura perentoria del termine, infatti, oltre a non essere attribuita dalla norma regolamentare, neppure può ricavarsi dalla disciplina legislativa della materia, con la quale è assolutamente incompatibile un limite temporale alla modificazione o all'aggiornamento delle rendite catastali. Pertanto, ove l'amministrazione non provveda a definire la rendita del bene oggetto di classamento, saranno le dichiarazioni presentate dai contribuenti ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 1142 del 1949, articolo 56, a valere come "rendita proposta" fino a che l'ufficio non provvederà alla determinazione della rendita definitiva" (Cass. n. 16824 del 2006 e n. 22230 del 2008).



Con il secondo motivo la società contribuente, denunciando "violazione e falsa applicazione del R.D.L. n. 652 del 1938, articoli 1, 3, 4, 5 e 10 e articolo 812 cod. civ. (articolo 360 cod. proc. civ., n. 3), emissione, illogicità e contraddittorietà della motivazione su un punto decisivo della controversia (articolo 360 cod. proc. civ., n. 5)", censura come illegittima la inclusione di importanti componenti della centrale elettrica - quali le turbine, i silos, le torri di smaltimento dei fumi - nella determinazione della rendita catastale, in quanto essi sarebbero facilmente amovibili.

Il motivo è infondato.

Secondo l'ormai consolidato principio affermato da questa Corte, che il Collegio condivide, "in tema di classamento di immobili e con riferimento all'attribuzione della rendita catastale alle centrali idroelettriche, il Decreto Legge 31 marzo 2005, n. 44, articolo 1 quinquies, convertito in Legge 31 maggio 2005, n. 88, includendo nella stima gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili caratterizzati da una connessione strutturale con l'edificio, tale da realizzare un unico bene complesso, e prescindendo dalla transitorietà di detta connessione nonché dai mezzi di unione a tal fine utilizzati, impone di tener conto, nel calcolo della rendita, anche del valore delle turbine, le quali si configurano come elementi essenziali della centrale, incorporati alla stessa e non separabili senza una sostanziale alterazione del bene complesso.

Tale disposizione (che fornisce l'interpretazione autentica del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, articolo 4, convertito in Legge 11 agosto 1939, n. 1249, riproponendo, limitatamente alle centrali elettriche, il contenuto della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, articolo 1, comma 540, avente anch'esso natura interpretativa ed abrogato con efficacia retroattiva dal Decreto Legge 14 marzo 2005, n. 35, articolo 4, convertito in Legge 14 maggio 2005, n. 80), in quanto volta a dirimere un contrasto ermeneutico insorto relativamente alla situazione specifica delle centrali elettriche, non appare irragionevole né introduce un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto ad altri beni classificabili nel gruppo catastale (OMESSO), tenuto conto della disomogeneità degli immobili inclusi in tale categoria, né infine contrasta con il principio della capacità contributiva, la cui violazione non è prospettata in riferimento alla determinazione della rendita catastale, che non costituisce un'imposta né un presupposto d'imposta" (Cass. n. 13319 e n. 24064 del 2006, n. 8764 del 2009).

Per tali ragioni, così come le turbine, anche i silos della centrale termica vanno inclusi nell'accertamento catastale, in quanto "elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili caratterizzati da una connessione strutturale con l'edificio, tale da realizzare un unico bene complesso, e prescindendo dalla transitorietà di detta connessione nonché dai mezzi di unione a tal fine utilizzati", sicché perde rilevanza la circostanza, evidenziata (dalla ricorrente, che "tali strutture sono semplicemente appoggiate su piattaforme di cemento armato e non hanno quindi le caratteristiche di beni immobili".

Per quel che specificamente concerne le torri di smaltimento dei fumi, infine, in ordine alle quali la sentenza impugnata, che le denomina "ciminiera", è congruamente motivata circa l'irrilevanza del sistema di incorporazione "nel tutto", si osserva che il ricorso non presenta il requisito dell'autosufficienza, in quanto dalla lettura non si evince come esse siano state computate in sede di rettifica.

Tanto il ricorso principale che il ricorso incidentale vanno pertanto rigettati.

Le spese di lite seguono la soccombenza, e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, riunito al ricorso n. 5909 del 2006 il ricorso n. 6991 di 2006, li rigetta entrambi.

Condanna il Comune di Piombino e la spa EN. al pagamento delle spese del giudizio, liquidate, per ciascuno di essi, in euro 3000, di cui euro 100 per spese vive.



**Corte di Cassazione Civile Sezione tributaria 30/11/2009 n. 25127
Pres. Plenteda, Rel. Merone**

Abuso di diritto - Applicabilità - Disciplina ici - Manovre elusive - D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1

FATTO

La spa (S.) ha impugnato due avvisi di Bussolengo, con i quali l'ente impositore richiede il pagamento dell'imposta per terreni ritenuti edificabili.

A sostegno dell'originario ricorso, la società eccepiva il difetto di motivazione degli atti impugnati e, nel merito, la illegittimità della pretesa fiscale, trattandosi di terreni che non potevano considerarsi edificabili perchè di pertinenza di un fabbricato industriale. Eccepiva altresì il valore eccessivo attribuito ai terreni.

La Commissione tributaria provinciale adita ha rigettato il ricorso della società, rilevando - come si legge nella narrativa della sentenza di appello - che:

- a) il Comune "ha giustificato ampiamente la procedura di determinazione" delle imposte applicate, producendo anche la tabella dei valori delle aree fabbricabili;
- b) la SIM non ha fornito alcuna prova del vincolo pertinenziale con il fabbricato, contestando genericamente i valori attribuiti dal Comune.

La società ha proposto appello rinnovando le eccezioni di carenza di motivazione degli atti impugnati, sia con riferimento alla quantificazione dell'imposta che con riferimento alla quantificazione delle sanzioni (in relazione alle quali è stata richiesta anche l'applicazione della continuazione), insistendo, nel merito, nel prospettare la tesi del vincolo pertinenziale e comunque del valore eccessivo attribuito alle aree in questione.

La Commissione tributaria regionale, ritenuto insussistente il vizio di motivazione degli atti impugnati in relazione alla determinazione dell'imposta dovuta, ha accolto l'appello ed ha ritenuto sussistente il vincolo di pertinenza, sul rilievo che la società contribuente "ha prodotto copia della Concessione rilasciata dalla stessa Amministrazione Comunale di Bussolengo per la costruzione della recinzione che comprende sia il fabbricato che i terreni oggetto dell'accertamento". Secondo i giudici di appello, sarebbe dunque "evidente - di conseguenza - l'esistenza di un vincolo pertinenziale tra detti beni risultando i terreni posti in modo durevole a servizio ed ornamento del fabbricato da parte del proprietario di entrambi gli immobili (art. 817 c.c., comma 2)". Nè ha rilevanza, secondo la CTR "la circostanza che i terreni siano inseriti in due diversi piani di lottizzazione e risultino censiti in due mappali diversi essendo preminente il vincolo pertinenziale, voluto dal proprietario di entrambi gli immobili e che, tra l'altro risultava dallo stesso atto di acquisto".

Avverso quest'ultima decisione, ricorre il Comune di Bussolengo con un unico articolato motivo, denunciando vizi di motivazione e violazione e falsa applicazione dell'art. 817 c.c. e segg. c.c. e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. a, che disciplinano il regime civilistico e fiscale (in tema di ici) delle pertinenze.

La società intimata non ha svolto alcuna attività difensiva, benchè il ricorso risulti notificato a mani del Dott. M.F., domiciliatario, che ha firmato in qualità di "ricevente", per cui deve ritenersi che la notifica ha raggiunto lo scopo di garantire la legale conoscenza dell'impugnazione da parte del destinatario.

DIRITTO



Il ricorso appare fondato.

È noto che l'imposta comunale sugli immobili (ICI) è un'imposta reale sul patrimonio immobiliare, che colpisce il valore oggettivo dei beni immobili, a prescindere dallo status economico del soggetto passivo. Il presupposto dell'imposta, come recita il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2 è costituito dal "possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati". La base imponibile è costituita dal valore degli immobili (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 1), la cui determinazione, è stabilita in base alla legge, come per tutte le obbligazioni tributarie (art. 23 Cost.) e non rileva la volontà del contribuente. Per quanto di interesse nella odierna controversia, il valore è determinato, per i fabbricati iscritti in catasto, in base della rendita catastale (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2) e per le aree fabbricabili, in base al "valore venale in comune commercio" (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5). Tuttavia, le aree che costituiscono pertinenze dei fabbricati, devono considerarsi, ai fini della determinazione dell'ICI, come parte integrante dei fabbricati stessi (art. 2, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 504 del 1992.

Nella specie, l'oggetto della controversia è costituito dal modo in cui devono essere tassate in concreto le aree appartenenti alla Sim, che l'ente impositore ritiene "autonome", mentre il contribuente assume che il loro valore doveva essere inglobato in quello del fabbricato al quale le aree stesse erano asservite. Non risulta, però, che la società contribuente abbia eccepito che l'imposta pretesa dal Comune costituisca una duplicazione dell'imposta già pagata sul valore della pertinenza, in quanto già evidenziata come tale nella denuncia relativa all'intero complesso. Il contenzioso si è sviluppato sul tema della natura pertinenziale o meno delle aree in questione e su questo tema, è chiamata a pronunciarsi questa Corte di legittimità.

Osserva, quindi il Collegio, che la CTR ha accertato, in punto di fatto, che la società ha ottenuto dalla amministrazione comunale di Bussolengo una concessione per la realizzazione di una recinzione unica intorno ad un fabbricato e ai terreni oggetto della pretesa fiscale. Da tale fatto (mero rilascio di una concessione per la realizzazione di un muro di cinta che non si sa se è stato poi realizzato) i giudici di appello deducono l'esistenza di un vincolo pertinenziale che avrebbe annullato la natura certamente edificatoria dei suoli. L'argomento appare manifestamente fallace. A lume di buon senso, basta osservare che qualsiasi costruttore che intenda realizzare una pluralità di immobili su suoli contigui di sua proprietà, dopo averne realizzato uno, in attesa di realizzare gli altri, potrebbe tranquillamente sfuggire al prelievo fiscale sui suoli circostanti edificatoli, con la semplice realizzazione di una recinzione comprendente tutta la zona da edificare. Infatti, nella specie, i giudici della CTR hanno ritenuto sufficiente il rilascio della concessione per la realizzazione della ripetuta recinzione, benchè i suoli in questione fossero inseriti in due diversi piani di lottizzazione (il che lascia pensare proprio che si trattasse di aree in attesa di essere edificate).

La deduzione della CTR è errata, oltre che sul piano logico, anche sul piano giuridico perchè, come è noto, ai sensi dell'art. 817 c.c., "sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa". Nella specie, non risulta la realizzazione di un vincolo di asservimento funzionale o ornamentale delle aree al fabbricato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, il quale esclude l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, fonda l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, secondo la relativa definizione contenuta nell'art. 817 c.c. (Cass. n. 19161/2004). Il fatto che sia stata autorizzata la costruzione di una recinzione (che normalmente



serve soltanto per delimitare la proprietà e precluderne l'accesso agli estranei) non prova assolutamente nulla, quanto ai rapporti tra fabbricato ed aree circostanti. Inoltre, il muro di recinzione (ammesso che sia stato realizzato), di per sé, in mancanza della prova di un vincolo sostanziale (di asservimento funzionale o ornamentale) non è sintomatico di un collegamento "durevole", in quanto può essere abbattuto in ogni momento. In materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente (quando, come nella specie, ne derivi una tassazione attenuata) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche estetiche, o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite. La "simulazione" di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c., al fine di ottenere un risparmio fiscale va dunque inquadrato nella più ampia categoria dell'abuso di diritto (v. Cass. SS.UU. 30055/2008).

In questo quadro di riferimento ermeneutico, non assume alcun rilievo il generico accenno, contenuto nella motivazione della sentenza della CTR, ad un preteso vincolo pertinenziale (di quale natura?) che sarebbe risultato già nell'atto di acquisto (che non si sa se sia stato stipulato prima o dopo la lottizzazione e) che, comunque, in mancanza della esplicitazione della causa" del vincolo stesso, non è opponibile all'amministrazione finanziaria, trattandosi di una mera qualificazione privatistica, valida soltanto inter partes. In altri termini, perché un'area fabbricabile perda il (plus)valore costituito appunto dalla edificabilità, occorre che intervenga una oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi, in concreto e stabilmente, lo ius edificandi, che non si risolva quindi in un mero collegamento materiale rimovibile ad libitum.

Pertanto, come già accennato, non risulta che la società abbia mai eccepito che le aree in questione erano state denunciate come aree pertinenziali, in maniera da essere tassata unitamente al fabbricato al quale sarebbe stata asservita e, quindi, vale per la SIM la regola già affermata da questa Corte, secondo la quale "al contribuente che non abbia evidenziato nella denuncia l'esistenza di una pertinenza non è consentito contestare l'atto con cui l'arca (asseritamente) pertinenziale viene tassata deducendo solo nel giudizio la sussistenza del vincolo di pertinenzialità" (Cass. n. 16939/2009).

La sentenza impugnata, non si è attenuta ai principi sopra affermati e deve quindi essere cassata, con rinvio alla CTR del Veneto, la quale accogliendo, erroneamente, la tesi della sussistenza del vincolo di pertinenza ha ritenuto assorbito l'esame degli altri motivi di appello, che invece devono essere esaminati.

Al giudice del rinvio anche La liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

LA CORTE

Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto.



Corte di Cassazione Civile sez. V 30/12/2009 n. 27900
Affissioni dirette

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Comune di Roma notificava alla P.E.S. s.r.l. avvisi di accertamento per il pagamento dell'imposta di pubblicità relativa ad impianti di proprietà della P.E.S. per l'anno 1998. Gli atti venivano impugnati dalla società contribuente che opponeva la presentazione di autodenuncia per il riordino degli impianti pubblicitari, la violazione del D.Lgs. 507 del 1993, artt. 7 e 12, l'assenza di motivazione degli atti.

Il Comune si costituiva e contestava il ricorso.

Con decisione n. 457/31/01 la C.T.P. di Roma accoglieva parzialmente il ricorso escludendo l'aumento del 20%.

La società P.E.S. s.r.l. appellava tale decisione deducendo una violazione del D.Lgs. 507 del 1993, art. 12, comma 3.

La C.T.R. ha accolto l'appello.

Il Comune di Roma impugna tale decisione per i tre seguenti motivi:

a) nullità della sentenza per inammissibilità dell'appello dovuta a causa della nullità della procura;
b) violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 12 e 9 e di ogni altra disposizione del predetto testo normativo e dell'art. 8 del regolamento comunale, approvato con Delib. Consiliare n. 289 del 1994 nonchè della L. n. 388 del 2000, art. 145, commi 55 e 56, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Violazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Carezza di motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5; c) violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 7 e 12 e della Delib.

Consiliare n. 289 del 1994, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Violazione dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c. Insufficienza e contraddittorietà della motivazione.

Si difende con controricorso la P.E.S. s.r.l..

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso il Comune ricorrente deduce la nullità della procura rilasciata con l'atto di appello al difensore della società New Look, cui è poi subentrata la P.E.S. s.r.l., in quanto l'atto di appello è stato sottoscritto dal sig. F. V., qualificatosi rappresentante legale senza indicare la carica ricoperta all'interno della società, e senza precisare quale organo è investito del potere di rappresentanza. Tali carenze secondo il ricorrente determinano la non riferibilità dell'atto di appello alla società e comporterebbero oltre che la nullità della procura, la inammissibilità dell'appello.



Il motivo di ricorso deve ritenersi infondato. E' infatti valida la procura "ad litem" conferita da persona chiaramente identificabile, che abbia dichiarato la propria qualità di legale rappresentante dell'ente ricorrente, mentre incombe su colui che nega tale qualità l'onere di fornire la prova contraria (Cassazione civile, sezione 3, n. 575 del 17 gennaio 2001). La parte ricorrente avrebbe dovuto in ogni caso dimostrare di aver contestato tempestivamente la predetta qualità in modo da consentire al soggetto che aveva sottoscritto la procura speciale alle liti di indicare l'atto di conferimento dei poteri rappresentativi o della diversa situazione abilitante (cfr.

Cassazione civile, sezione 3, n. 13381 dell'8 giugno 2007).

Con il secondo motivo di ricorso si deduce l'erroneità dell'interpretazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 12 recepita dalla C.T.R. perchè tale interpretazione non tiene conto della differente disciplina contenuta nel citato art. 12 per quanto riguarda da un lato la pubblicità ordinaria (insegne, cartelle e simili) e dall'altro le affissioni dirette (manifesti e simili affissi su apposite strutture adibite all'esibizione). Tale differenza di disciplina consiste secondo l'Amministrazione comunale ricorrente nel prevedere periodi di imposta inferiori all'anno esclusivamente per la pubblicità ordinaria e nel ragguagliare le tariffe della pubblicità ordinaria ad ogni metro quadro di mezzo pubblicitario mentre le tariffe per le esposizioni dirette sono calcolate in base alla superficie complessiva dell'impianto pubblicitario (vuoto per pieno). Nel supportare la propria tesi interpretativa il Comune rileva il carattere innovativo e non interpretativo della novella rappresentata dalla L. n. 388 del 2000, art. 145, comma 56, e afferma la irrilevanza, ai fini del decidere, della Delib. Consiglio comunale di Roma n. 42 del 2001 in considerazione della sua efficacia non retroattiva e del suo successivo autoannullamento.

Con il terzo motivo il Comune ricorrente sottolinea che l'art. 12 del D.Lgs. n. 507 del 1993 prevede che le tariffe per le affissioni dirette siano commisurate alla superficie complessiva degli impianti e quindi non già alla sola superficie espositiva come affermato dalla C.T.R..

I due motivi che vanno esaminati congiuntamente sono da ritenere fondati.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, l'oggetto del tributo va individuato, in base al complesso della disciplina dettata dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 1 e segg., nella mera disponibilità del mezzo pubblicitario (impianto di affissione, come nella fattispecie, o altro) e non già nell'attività di diffusione di messaggi pubblicitari attraverso la effettiva utilizzazione del mezzo stesso. In ordine, poi, alla prova della superficie netta disponibile, che, ai sensi del citato D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 7, costituisce il parametro per la determinazione dell'imposta, legittimamente il Comune provvede alla liquidazione del tributo sulla base del contenuto della dichiarazione (iniziale o di variazione) che il contribuente è tenuto a presentare a norma del successivo art. 8, senza necessità di procedere, per ogni dichiarazione, ad un'attività istruttoria di accertamento (Cassazione civile, sezione 5, n. 6446 del 1 aprile 2004 e n. 16117 del 20 luglio 2007).

Con riferimento al caso di pubblicità per affissione diretta effettuata da società su impianti di proprietà e per conto di terzi, la modifica al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 12, comma 3, introdotta dalla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 145, comma 56, ha portata innovativa e, quindi, è priva di efficacia retroattiva (così come la Delib. n. 42 in data 27 gennaio 2001, con cui il consiglio comunale di Roma dava pronta attuazione - ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 3 - alla suddetta



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

disposizione innovativa), per cui alle fattispecie impositive di data anteriore non può essere applicata la tariffa commisurata alla durata non superiore a tre mesi del messaggio pubblicitario, ma il precedente sistema di calcolo dell'imposta in questione, riferito all'anno solare (Cassazione civile, sezione 5, n. 1915 del 30 gennaio 2007 e n. 2826 del 7 febbraio 2008).

La sentenza della C.T.R. va pertanto cassata e la causa rinviata ad altra sezione della C.T.R. Lazio perchè applichi i principi di diritto contenuti nelle citate massime giurisprudenziali.
Alla C.T.R. del Lazio va riservata anche la decisione sulle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della C.T.R. del Lazio che deciderà anche sulle spese processuali del giudizio di cassazione.
Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 22 settembre 2009.



Corte di Cassazione Civile Sezioni unite 10/12/2009 n. 25790

Pres. Carbone V.

Sanzioni tributarie: i termini per la prescrizione sono fissati in 10 anni

RILEVATO IN FATTO

1. (Antefatto) La Sip del grande Ufficiale Franco Palumbo e del Dott. Massimo Palumbo ha impugnato, dinanzi alla competente commissione tributaria, un avviso d'irrogazione di sanzioni per violazioni della normativa iva; il giudice tributario adito con sentenza del 22 maggio 1995, passata in giudicato, ha rigettato il ricorso.

2. (La materia del contendere) In forza della citata sentenza passata in giudicato, veniva notificata alla società, in data 4 febbraio 2002, la relativa cartella esattoriale per il pagamento delle sanzioni e degli interessi.

Con tempestivo ricorso, la società ha contestato la pretesa fiscale/sanzionatoria eccependo, tra l'altro, la prescrizione della stessa per il decorso del termine quinquennale di cui al combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 58 e 75, e L. n. 4 del 1929, art. 17.

3. (Le pronunce di merito) La commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso del contribuente, ritenendo prescritta la pretesa fiscale, in forza delle citate specifiche disposizioni. La commissione tributaria regionale, invece, ha accolto l'appello dell'ufficio, sul rilievo che "con la res iudicata il diritto viene ad essere svincolato dall'atto o fatto amministrativo (accertamento o irrogazione di sanzione) e trova titolo nell'atto giurisdizionale", con il conseguente regime di prescrizione decennale di cui all'art. 2953 c.c..

4. (Il giudizio di legittimità) La società ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza di appello, deducendo, con un unico motivo, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 58 e 75, e L. n. 4 del 1929, art. 17, vigenti razione temporis. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso eccependo la inapplicabilità, nella specie, delle disposizioni invocate e, comunque, la valenza generale del termine di prescrizione decennale collegato all'actio iudicati.

Con ordinanza del 9 dicembre 2008, la Quinta sezione civile di questa Corte, assegnataria del ricorso, ha rimesso la causa al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione a queste SS.UU., esponendo:

- che secondo la giurisprudenza di questa stessa Corte, allorquando la controversia abbia ad oggetto la legittimità del pagamento di tributi o contributi assicurativi, a seguito del passaggio in giudicato della sentenza, opera il termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2953 c.c. (Cass. 1967/2005, 1965/1966, 5777/1989, 2085/1979);

- che, invece, in materia di sanzioni pecuniarie per violazioni tributarie è stato affermato il principio secondo il quale il termine di prescrizione resta quello quinquennale, previsto dalla legislazione speciale, anche dopo che la legittimità della pretesa punitiva sia stata sancita in sede giurisdizionale (Cass. 12989/2000, 2211/2006, 2290/2007);

- che il Collegio, nutrendo dubbi sulla legittimità di quest'ultima decisione "soprattutto per le implicazioni derivanti dalla soggiacente concezione che unico titolo della pretesa sanzionatoria sia



il provvedimento amministrativo, "anche in presenza di giudicato" confermativo in tutto o in parte di essa", ha ritenuto doveroso adottare il provvedimento di rimessione al Primo Presidente.

Il ricorso è stato assegnato alle SS.UU. ed è stata fissata l'odierna udienza per la discussione. La parte ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 374 c.p.c..

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso non può trovare accoglimento.

1. (Il quesito di diritto e gli argomenti prospettati dalla, parte ricorrente) Denunciando la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 58 e 75, e L. n. 4 del 1929, art. 17, nonché dell'art. 2953 c.c., la parte ricorrente formula il seguente quesito di diritto: "quale sia, in materia di violazioni previste dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il termine di prescrizione del diritto alla riscossione della sanzione pecuniaria nell'ipotesi in cui, conte nella specie, il provvedimento di irrogazione della sanzione sia stato impugnato e la relativa controversia sia stata definita con sentenza passata in giudicato e se, in particolare, sia applicabile a tale fattispecie l'art. 2953 c.c.".

A sostegno della tesi della prescrizione quinquennale, la parte ricorrente, premesso che trattasi di fatti risalenti al 1989, cita la già ricordata giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, in base al combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 75, comma 1, e L. n. 4 del 1929, art. 17, comma 1, il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative irrogate per le violazioni alla normativa iva, commesse prima del 1 aprile 1998 (data in cui è entrata in vigore la riforma del sistema sanzionatorio fiscale), si prescrive, al pari dei relativi interessi, nel termine di cinque anni, decorrente dal giorno in cui si è formato il giudicato, essendo esclusa ogni applicazione analogica della prescrizione decennale prevista dall'art. 2953 c.c., (Cass. 2211/2006, 12989/2000). Aggiunge, poi, che ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, (recante le Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie) - anche dopo la riforma del sistema delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, attuata con i D.Lgs. n. 471 del 1997, D.Lgs. n. 472 del 1997, e D.Lgs. n. 473 del 1997, in vigore dal 1 aprile 1998, "Il diritto alla riscossione della sanzione si prescrive nel termine di cinque anni" (art. 20, comma 1, prima alinea);

- in caso di impugnazione il termine resta sospeso per poi riprendere a decorrere (quello stesso termine) soltanto dopo la definizione del procedimento (art. 20, comma 1, seconda alinea).

2. (Gli argomenti addotti dalla parte resistente) La parte resistente osserva che, nella specie, non rileva il disposto della L. n. 4 del 1929, art. 17, comma 1, (abrogato poi dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 29, a decorrere dal 1 aprile 1998), che stabiliva in cinque anni il termine di prescrizione del diritto dello Stato alla riscossione delle pene pecuniarie, perchè implicitamente abrogato dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 58, che ha previsto, invece, un termine di decadenza (diversamente modulato e decorrente, a seconda dei casi, dalla data di presentazione della dichiarazione iva o da quella della omessa presentazione, ovvero dall'anno in cui la violazione era stata commessa) entro il quale la sanzione andava irrogata e notificata, con la conseguenza che, divenuta definitiva il provvedimento di irrogazione della sanzione (notificato entro il termine di decadenza), decorreva



poi il termine ordinario di prescrizione decennale per la riscossione della sanzione stessa, ai sensi dell'art. 2946 c.c., anche quando non sia intervenuto un giudicato.

3. (Alcune osservazioni preliminari) Nella specie, ogni questione relativa alla tempestività dell'esercizio del "potere di irrogare" sanzioni da parte dell'Erario (in conseguenza dell'accertamento di una o più violazioni) è coperta dal giudicato e non si discute più di eventuali decadenze, che attengono alla fase amministrativa esaurita e "certificata" dal giudicato. Quindi, non rilevano le disposizioni, come il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 58, relative al termine di decadenza entro il quale andava notificato l'avviso di irrogazione delle sanzioni, termine il cui rispetto è già stato oggetto di verifica giudiziaria. Ma non rilevano nemmeno le disposizioni, come il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17 (corrispondente all'attuale art. 25), (abrogato dal D.L. n. 106 del 2005, art. 1, comma 5 ter, lett. a), n. 1, conv. in L. n. 156 del 2005), che scandiva i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti o a seguito degli accertamenti divenuti definitivi (applicabile anche in materia d'iva soltanto a decorrere dal 1 luglio 1999, in forza dell'estensione del sistema della riscossione mediante ruoli a tale imposta, attuata dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 23).

Nella specie, non siamo in presenza dell'attività di esecuzione di un atto amministrativo di accertamento (rectius: irrogazione di sanzione) divenuto definitivo, perchè manca il presupposto dell'"acquiescenza" all'atto stesso da parte del destinatario.

L'accertamento tributario diviene definitivo con l'inutile decorso del termine per impugnare. Se viene proposto ricorso, salvo il caso di successiva rinuncia o altri casi di estinzione del processo (v. art. 2945 c.c., comma 3), l'accertamento non può più assumere la qualifica di atto amministrativo definitivo non contestato. Il provvedimento del giudice che definisce la lite, anche quando si limiti a riconoscere la legittimità dell'atto contestato, conferisce a questo il crisma della verifica giurisdizionale, nell'ambito di un rapporto trilaterale, nel quale interviene lo Stato non più soltanto come parte (amministrazione finanziaria), ma anche in quanto "controllore di se stesso". Gli effetti del giudicato, quindi, non possono essere assimilati a quelli della mera acquiescenza amministrativa che si esaurisce nell'ambito di un rapporto giuridico amministrativo bilaterale, all'interno del quale, sostanzialmente, il contribuente riconosce la legittimità della pretesa fiscale; tale pretesa "condivisa" quindi va posta in esecuzione nei tempi più rapidi previsti dalla disciplina amministrativa, precontenziosa, propri del rapporto tributario. Se il trasgressore contesta dinanzi all'autorità giudiziaria, un atto di irrogazione di sanzioni, in caso di sua soccombenza, eventualmente anche parziale, il titolo in base al quale l'Agenzia delle entrate fa valere la propria pretesa fiscale - sanzionatoria non è più l'atto amministrativo, che non è mai divenuto definitivo ex se, bensì la sentenza di condanna alla sanzione, ritenuta giusta dal giudice tributario, che può essere la stessa irrogata dall'autorità amministrativa, ma può essere anche diversa, per tipo o entità (si pensi all'ipotesi in cui il destinatario di un provvedimento sanzionatorio risulti soccombente sull'an, ma ottenga una riduzione del quantum perchè il giudice tributario accerti un errore dell'amministrazione finanziaria nella determinazione o nella scelta della sanzione irrogata).

Va dunque affermato, anche in materia tributaria, il principio generale secondo il quale "In tutti i casi in cui la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, una volta formatosi il giudicato, proprio perchè non ha più giuridico rilievo il titolo originario del credito riconosciuto, i relativi diritti si prescrivono con il decorso di dieci anni" (Cass. 13544/1999; conf. 1339/2001). Con



la conseguenza che "al suddetto termine prescrizionale, in ragione della sua autonomia, non sono applicabili le norme sulla sospensione riguardanti il termine prescrizionale del diritto originario" (idem). Quindi, in presenza del giudicato, non sono applicabili i termini di decadenza e/o di prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativa/tributaria, ma soltanto il termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2059 c.c..

L'esigenza di modulare i tempi dell'azione amministrativa sulla base di termini di prescrizione, o anche di decadenza, più contenuti rispetto a quello decennale ordinario, previsto dall'art. 2946 c.c., (che comunque rivive in caso di giudicato), trova il suo fondamento nei vincoli di competenza del bilancio dello Stato, in forza dei quali l'amministrazione finanziaria deve potere, almeno per grandi linee, programmare e prevedere per ciascun anno il gettito fiscale ed i tempi della riscossione, tenendo conto anche delle proprie risorse di uomini e mezzi (bilancio di previsione). E' evidente, però, che quando poi si instaura un contenzioso, non sono possibili previsioni di medio tempo, nè è possibile preventivare le risorse necessarie per la riscossione, che dipendono dai tempi del contenzioso stesso e dalla percentuale di esito positivo per la stessa amministrazione. Non avrebbe senso mantenere fermi termini di prescrizione ridotti, in nome della necessità di realizzare sollecitamente le entrate fiscali per consentire la redazione del bilancio di previsione dello Stato, dopo un contenzioso che normalmente dura diversi anni.

In linea di principio, le prescrizioni brevi sono previste per soddisfare le esigenze di celerità di definizione dei rapporti giuridici; tale esigenza risulta superata quando sia instaurato un contenzioso (benchè il principio della ragionevole durata del processo tenda a contenerne i tempi) e, quindi, la norma generale della prescrizione decennale riprende vigore.

Naturalmente, se l'amministrazione ha l'esigenza comunque di accelerare la riscossione e dispone delle risorse necessarie, può sempre procedere con tempestività (ben prima del termine di prescrizione decennale), eventualmente adottando provvedimenti amministrativi di carattere normativo e/o organizzativo, che impongano ai dipendenti e empi contenuti di lavorazione della riscossione coattiva a seguito di giudicato.

Va ribadito che, nella specie, trattandosi di sanzione irrogata prima del 1 aprile 1998 (la sentenza in base alla quale è stata effettuata l'iscrizione a ruolo oggetto dell'odierna controversia è del 22 maggio 1995), data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 472 del 1997, non trova applicazione la nuova normativa (medesimo D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 3) che fissa in cinque anni il termine di prescrizione del diritto alla riscossione, in quanto il ripetuto D.Lgs. n. 472 del 1991, art. 25, nel dettare le disposizioni transitorie, stabilisce che la nuova disciplina del sistema sanzionatorio si applica "alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data della sua entrata in vigore" (comma 1), fatta eccezione per alcune disposizioni (artt. 3, 4, 5, 6, 8 e 12) che non rilevano in questo contesto. Anche questa disposizione: però, non contiene alcun riferimento specifico al termine di prescrizione del diritto alla riscossione a seguito di sentenza passata in giudicato e, quindi, come meglio si dirà in seguito, non inficia la tesi, condivisa dal Collegio, secondo la quale l'actio iudicati gode del termine generale di prescrizione decennale previsto dall'art. 2059 c.c., anche dopo la riforma del sistema sanzionatorio attuata negli anni 1997/98.



Infine, non interferisce nella definizione della questione di diritto all'esame della Corte, il disposto della L. n. 4 del 1929, art. 17, vigente al momento del passaggio in giudicato della sentenza in base alla quale è stata iscritta a ruolo la sanzione in contestazione (la sentenza è del maggio 1995 e l'art. 17 è stato abrogato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 29, comma 1, lett. a)), perchè anche accedendo alla tesi che tale disposizione non sia stata abrogata implicitamente dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 58, che disciplinava il termine di decadenza per irrogare la sanzione e non invece il termine di prescrizione per la riscossione, resta il fatto che nemmeno la L. del 1929, art. 17, faceva cenno all'ipotesi specifica del diritto alla riscossione basata su una sentenza di condanna passata in giudicato. Tale ipotesi, infatti, sarà poi specificamente disciplinata con la norma successiva e di valenza generale contenuta nell'art. 2953, con l'avvento del codice civile del 1942.

4. (I precedenti di questa Corte) Come è stato evidenziato nell'ordinanza 344/2009 della sezione tributaria, in tema di sanzioni amministrative tributarie, questa Corte ha affermato il seguente principio di diritto, invocato dalla parte ricorrente: "In materia di violazioni, amministrativamente sanzionate con pena pecuniaria, al D.P.R. n. 633 del 1972, commesse anteriormente al primo aprile 1998, il diritto alla riscossione della sanzione irrogata, nel caso in cui il provvedimento di irrogazione sia stato impugnato e la relativa controversia sia stata definita con decisione passata in giudicato, si prescrive - ai sensi del combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 75, comma 1, e L. n. 4 del 1929, art. 17, comma 1, - nel termine di cinque anni, decorrente dal giorno in cui si è formato il giudicato, esclusa ogni applicazione analogica dell'art. 2953 c.c." (Cass. 12989/2000; conf. 2211/2007, 2290/2007).

In contrapposizione a questa giurisprudenza, riferita specificamente agli avvisi di irrogazione di sanzioni, vi è il diverso orientamento manifestato dalla Corte in relazione ai termini di prescrizione degli obblighi di natura tributaria o previdenziale riconosciuti con sentenza passata in giudicato, evidenziato anche dalla già citata, ordinanza della quinta sezione civile. Infatti, qualora si formi il giudicato sul diritto all'esenzione e al rimborso di un tributo già versato cautelativamente e richiesto in restituzione, "il contribuente non è soggetto all'onere di formulare distinta istanza di rimborso del tributo nel termine di decadenza di quarantotto mesi fissato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, ma può far valere il giudicato stesso nell'ordinario termine di prescrizione decennale" (Cass. 1967/2005). Analogamente, in tema di evasione di tributi doganali, questa Corte ha chiarito che l'azione dell'amministrazione finanziaria per il relativo pagamento è soggetta alla prescrizione decennale prevista dall'art. 2953 c.c., se il giudice penale condanna il contribuente - imputato anche al pagamento dei diritti doganali evasi, atteso che in tal caso il credito tributario dell'amministrazione "rimane definitivamente ed irrevocabilmente accertato in conseguenza del passaggio in giudicato della stessa" (Cass. 1965/1966; coni. 1980/1996, 5777/1989, 2085/1979, 1/1970). Secondo quest'ultima, giurisprudenza, "con la regiudicata il diritto viene ad essere svincolato dall'atto o fatto che ne costituiva l'originario fondamento, e trova titolo unicamente nell'atto giurisdizionale che lo ha definitivamente ed inequivocabilmente accertato. Perciò ad esso non si applica il più breve termine di prescrizione collegato al titolo da cui il diritto originariamente derivava, ma l'ordinario termine di prescrizione decennale (Cass. 1965/1966, 5777/1989). Se manca una pronuncia giurisdizionale, naturalmente, non può parlarsi di giudicato e, quindi coerentemente questa Corte ha chiarito che "L'ingiunzione fiscale, in quanto espressione del potere di autoaccertamento e di autotutela della P.A., ha natura di atto amministrativo che cumula in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, ma è priva di attitudine ad acquistare efficacia di giudicato: la decorrenza del termine per l'opposizione, infatti, pur



determinando la decadenza dall'impugnazione, non produce effetti di ordine processuale, ma solo l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito (qualunque ne sia la fonte, di diritto pubblico o di diritto privato), con la conseguente inapplicabilità dell'art. 2953 c.c. ai fini della prescrizione" (Cass. 12263/07).

Anche in tema di omesso versamento dei contributi assicurativi obbligatori (fattispecie che presenta molti punti di analogia con quella in esame), la giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto che, in presenza del giudicato, il termine di prescrizione è disciplinato dall'art. 2953 c.c., sia per quanto attiene al versamento dei contributi sia per quanto attiene al pagamento delle sanzioni: "dal giudicato penale di condanna per il reato di omesso versamento di contributi assicurativi obbligatori (nella specie: di cui alla L. 24 ottobre 1966, n. 934), con applicazione della sanzione (civile) del pagamento di una somma aggiuntiva pari all'ammontare dei contributi evasi, nasce a favore dell'ente creditore di questa (nella specie: INPS) l'actio iudicati soggetta alla prescrizione decennale di cui all'art. 2953 c.c." (Cass. 5159/1983; conf. 3733/1981, 2085/1979).

5. (Necessità di individuare un unico termine di prescrizione e diversità del contenuto del giudicato rispetto all'atto divenuto definitivo). L'antinomia emersa in giurisprudenza, per la quale l'art. 2953 c.c., in materia tributaria sarebbe applicabile soltanto quando non si tratti di irrogazione di sanzioni, mentre invece opererebbe allorché il giudizio abbia ad oggetto l'obbligazione tributaria, va risolta, secondo queste SS.UU., privilegiando la tesi della applicabilità generalizzata della disposizione codicistica. In linea di principio, occorre tenere conto del fatto che, nella maggior parte dei casi, con l'avviso di accertamento l'ufficio non soltanto contesta l'ammontare dell'imposta dovuta e non versata, ma contestualmente applica anche le relative sanzioni e, quindi, la tesi dell'actio iudicati "claudicante", nel senso che il termine di prescrizione decennale opererebbe soltanto in relazione ad alcune statuizioni e non per altre (quelle relative alle sanzioni), appare evidentemente aberrante, contrario alla lettera dell'art. 2953 c.c., assolutamente irrazionale e contraria al canone della certezza del diritto e alle esigenze di semplificazione del sistema. Quindi, in linea di principio, non v'è dubbio che la soluzione del problema giuridico relativo alla individuazione del termine di prescrizione entro il quale debba essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni, non può che essere di tipo unitario. In concreto poi, tale termine non può che essere quello decennale previsto dall'art. 2953 c.c..

La giurisprudenza di segno contrario, secondo la quale il giudicato nulla aggiunge alla esecutività del provvedimento amministrativo, non considera che il provvedimento impugnato non è mai divenuto definitivo, per cui non può essere considerato di per sé come valido presupposto per l'iscrizione a ruolo. Nè rileva che poi il giudice abbia ritenuto l'atto legittimo, perchè comunque non si è verificato il presupposto (mancata impugnazione) al quale è ricollegata la vis esecutiva, propria dell'atto autoritativo. Il titolo, in base al quale l'ufficio vittorioso agisce aure executionis non è più l'atto che conteneva la domanda di imposta o di determinazione della sanzione applicata in conseguenza di una violazione fiscale, bensì la pronuncia del giudice, che, come già è stato accennato, può ben essere diversa dalla originaria pretesa fiscale, nel caso in cui il giudice tributario determini il quantum dell'obbligazione tributaria (vantata dal fisco o richiesta a rimborso dal contribuente) in misura diversa da quella indicata nell'atto impugnato, pur senza accogliere totalmente le istanze del contribuente. Per restare al tema delle sanzioni, la sentenza ben può rideterminare il tipo o la misura della sanzione applicata dall'ufficio (fatto salvo il divieto della reformatio in peius), valutando diversamente la gravità delle violazioni contestate. Come è noto, è



oramai un principio acquisito che il giudizio tributario per quanto debba essere introdotto mediante impugnazione di un atto impositivo, inteso in senso lato (c.d. giudizio impugnatorio), ha ad oggetto il rapporto tributario (principale e/o accessorio), contenuto nei limiti dei fatti dedotti in giudizio (Cass. 20516/2006, 15317/2002). Tanto è vero che il contribuente può anche provare direttamente in giudizio l'esistenza di oneri deducibili per abbattere la pretesa tributaria: "In tema di determinazione del reddito d'impresa, la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, in presenza dei requisiti indicati nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, non è preclusa nè dalla violazione degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili, di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 22, (...), nè dall'omessa o irregolare registrazione dei costi" (Cass. 531/2007, 10090/2002). D'altra parte, se si considera che, in forza del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, "Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta", risulta evidente che il contenuto della decisione giurisdizionale non può essere fatto coincidere, sic et simpliciter con il contenuto dell'atto impugnato.

6. (Esame critico della, giurisprudenza che esclude l'actio iudicati in relazione alla sola ipotesi di condanna per sanzioni). La giurisprudenza che esclude l'actio iudicati decennale in presenza di sentenza passata in giudicato pronunciata su ricorso avverso provvedimenti di irrogazione di sanzioni tributarie amministrative, fa leva sui seguenti argomenti :

a) specialità della disciplina sanzionatoria tributaria, prima e dopo la riforma attuata con il D.Lgs. n. 472 del 1992, che sottrae alla disciplina generale civilistica il termine di prescrizione di cui all'art. 2953 c.c. per la riscossione delle sanzioni pecuniarie, che ben si attaglia alle controversie di natura privatistica e non a quelle a contenuto pubblicistico;

b) il provvedimento di irrogazione di sanzioni è di per se stesso dotato dei caratteri della autoritarietà ed esecutorietà, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, a prescindere dal giudicato, della cui "forza" autonoma non hanno bisogno: "l'unico titolo della pretesa sanzionatoria, anche in presenza del giudicato" resta il provvedimento amministrativo (Cass. 12989/2000), in quanto, dinanzi al giudice tributario, il contribuente si limita a contestare la legittimità formale e/o sostanziale del provvedimento impugnato, per cui la sentenza di rigetto del ricorso non ha un vero e proprio contenuto decisorio di condanna.

Ritiene il Collegio che il percorso argomentativo utilizzato per giungere alla conclusione della inapplicabilità, nella specie, dell'art. 2953 c.c., debba essere revisionato, non soltanto perchè porta alle incongruenze già evidenziate (del termine differenziato in ragione della diversità di contenuto delle statuizioni), ma anche perchè non sono condivisibili talune affermazioni di principio.

Innanzitutto, va ricordato che nel processo tributario il contribuente che impugni un provvedimento impositivo o sanzionatorio è sostanzialmente un convenuto che resiste alla domanda dell'ufficio finanziario (attore in senso sostanziale). Pertanto, il contenuto del giudizio che rigetta il ricorso del contribuente non è limitato alla pronuncia della infondatezza delle eccezioni del contribuente, ma ha un contenuto decisorio positivo, eventualmente anche implicito, costituito dalla condanna al pagamento dell'imposta dovuta o della sanzione irrogata con l'atto impugnato; per le sanzioni l'art. 20 della legge di riforma, D.Lgs. n. 472 del 1997, parla di "diritto"



alla riscossione, al pari della L. n. 4 del 1929, art. 17, comma 1, evidenziando la natura civilistica del relativo contenzioso.

Il fatto che l'atto impugnato sia dotato di per sè di esecutività (sempre che non venga impugnato), riguarda il profilo precontenzioso ed amministrativo dell'atto stesso, che non incide sugli effetti del giudicato, nè comporta una sorta di sterilizzazione degli effetti del giudicato. Non sembra che si possa sostenere che l'atto, suscettibile di acquisire il carattere dell'esecutività se non contestato, quando poi viene impugnato produce un effetto "oscurante" del giudicato recuperando la potenziale vis originaria, che avrebbe potuto acquisire se condiviso dal destinatario. L'insorgere del contenzioso determina l'azzeramento della "posizioni di rendita" della parte pubblica, con la trasformazione del rapporto sostanziale potere - soggezione in un rapporto processuale paritetico, nel quale la potestas appartiene soltanto al giudice terzo ed al suo decisivi. Dopo di che, nulla sarà più come prima, non i diritti ed i doveri delle parti, che sono concretamente e incontestabilmente definiti da comando del giudice terzo, non la disciplina del termine di prescrizione in relazione al quale fa stato, come *dies a quo*, il giorno del passaggio in giudicato della sentenza, che determina una sorta di novazione giudiziaria generale del rapporto tributario in contestazione.

La tesi opposta si basa su un non condivisibile ragionamento che inverte il naturale ordine logico-processuale, secondo il quale la connotazione potestativa dell'atto impugnato attraverserebbe indenne le vicende processuali riacquistando tutta la propria forza originaria con la formazione del giudicato, che ne resterebbe assorbito. Dal punto di vista logico, nei procedimenti a formazione progressiva è l'atto successivo che assorba eventualmente quello precedente e non viceversa. Dal punto di vista giuridico, nessuna delle parti può beneficiare di una posizione di forza in un processo che deve essere ispirato a principi di giustizia, come quello della parità delle parti (art. 111 Cost., comma 2). Senza considerare che, per espressa disposizione di legge, l'atto impositivo acquista la propria vis esecutiva soltanto dopo che sia trascorso il termine per la sua impugnazione. Se prima interviene un atto di impugnazione la fattispecie a formazione progressiva (atto + decorso del termine per impugnare + mancata impugnazione), manca il presupposto per procedere alla fase successiva della riscossione secondo le scadenze temporali dettate specificamente dal legislatore tributario.

Anche l'argomento della specialità del sistema sanzionatorio, prima e dopo la riforma del 1997/1998, che prevarrebbe sulla norma generale codicistica, non è condivisibile perchè manca il presupposto del rapporto genere-specie.

La normativa relativa alle sanzioni, prima e dopo la riforma, traccia un sistema che nel disciplinare i termini di prescrizione non fa riferimento al giudicato, per cui ha valore soltanto nell'ambito delle autosufficienti procedure amministrative, in quanto prescindano dal contenzioso. Il quadro normativo di riferimento va ricostruito tenendo conto della diversità degli ambiti applicativi delle norme in esame: il primo, costituito dalla normativa tributaria, relativo al titolo esecutivo amministrativo e l'altro, costituito dalla disciplina codicistica, relativo alle esecuzione della sentenza passata in giudicato, che definisce e regola in generale l'istituto del giudicato, senza alcuna distinzione riferita alla materia del contendere o alla eventuale specialità della giurisdizione; l'art. 2953 c.c., non trova limiti applicativi, se non per espressa disposizione di legge che disciplini in maniera differente l'istituto del giudicato, e tale deroga nella specie non sussiste. Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 3, stabilisce, in generale, che "il diritto alla riscossione della



sanzione irrogata nei termini di cui al comma 1, si prescrive nel termine di cinque anni", senza ulteriori specificazioni. La norma fissa un termine di prescrizione più breve di quello ordinario decennale previsto dall'art. 2946 c.c.. Ne deriva che quando si verifica il presupposto specifico, che fa venir meno la deroga alla regola generale del termine decennale per l'esercizio di un diritto, costituito dal passaggio in giudicato di una sentenza di condanna relativa al medesimo diritto, in mancanza di una apposita norma di settore, non può non trovare applicazione la disposizione di carattere generale, relativa alla fattispecie peculiare dell'esercizio del diritto definitivamente riconosciuto in sede giudiziaria, contenuta nell'art. 2953 c.c..

L'art. 20 citato distingue il termine di decadenza entro il quale deve essere contestata la violazione ed irrogata la sanzione (comma 1) dal termine di prescrizione del diritto alla riscossione, consolidato in un provvedimento non impugnato (comma 3), a differenza della L. n. 4 del 1929, art. 17, comma 1, che non prevedeva un doppio termine (per la contestazione e per la riscossione): "il diritto dello Stato alla riscossione della pena pecuniaria si prescrive col decorso di cinque anni dal giorno della commessa violazione".

Nell'ambito del nuovo sistema il termine di prescrizione per la riscossione decorre, evidentemente, da quando il provvedimento di contestazione e/o irrogazione è diventato definitivo e, quindi, seppure infondatamente, la nuova normativa ha potuto indurre nell'errore di far ritenere che anche a seguito del passaggio in giudicato del rigetto del ricorso del contribuente, il titolo esecutivo sia sempre l'atto amministrativo. Tale equivoco, però, non era giustificato nella vigenza della L. n. 4 del 1929, art. 17, per il quale il dies a quo della decorrenza del termine di prescrizione era individuato esclusivamente in quello della commissione della violazione, con la conseguenza che il termine iniziale collegato ad altri presupposti (non disciplinati dal legislatore tributario), come appunto quello del giudicato, doveva seguire la disciplina riferita a tali presupposti.

Il sistema sanzionatorio, tracciato dalla disciplina del 1997, ricalca il sistema penale (secondo le indicazioni contenute nella legge delega, L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 133), nel quale è ben chiara la distinzione tra termini di prescrizione del reato (corrispondente al termine di decadenza per la contestazione/irrogazione), previsti dall'art. 157 c.p., e termini di prescrizione della pena (corrispondente al termine per la riscossione), previsti dall'art. 172 c.p.. Nell'ambito del sistema delle sanzioni amministrative fiscali il termine della riscossione (corrispondente al termine di prescrizione della pena) è quello specificamente previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, se non c'è stato contenzioso, altrimenti vale la regola generale dell'actio iudicati di cui all'art. 2953 c.c., non per applicazione analogica, ma per applicazione diretta.

La precedente giurisprudenza ha ritenuto anche di avallare la tesi della persistenza del termine di prescrizione quinquennale, anche dopo il giudicato, sulla base di un argomento testuale tratto dalla seconda alinea del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 3. Secondo quest'ultima disposizione, "L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento". Il fatto che l'impugnazione interrompe il decorso del termine di prescrizione, che riprende poi il suo corso soltanto dopo un periodo di sospensione con la definizione del procedimento, ha fatto pensare ad un termine unico che riprende il suo percorso unitario dopo la parentesi giudiziaria. L'argomento avrebbe potuto avere qualche pregio se il legislatore avesse parlato soltanto di sospensione del termine, per cui la ripresa dopo la sospensione non poteva che essere riferita al termine originario. Dopo l'interruzione, invece,



secondo la disciplina generale della prescrizione, il termine riprende a decorrere dall'inizio (art. 2945 c.c., comma 1: "Per effetto dell'interruzione s'inizia un nuovo periodo di prescrizione") e nulla esclude quindi che possa trattarsi di un termine diverso. La formula usata dal legislatore tributario è stata mutuata dal codice civile, nel cui ambito è pacifico il principio dell'actio iudicati, in base al quale a seguito di sentenza di condanna i termini brevi di prescrizione si riespandono nella dimensione decennale.

Va dunque affermato il seguente principio di diritto: "il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per le violazioni tributarie, irrogate con sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la c.d. actio iudicati". 6. (Conclusioni) Conseguentemente, il ricorso va rigettato. Non necessita la liquidazione delle spese, non avendo svolto attività difensiva la parte vittoriosa.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.



Corte di Cassazione Sezione V, 18/12/2009, n. 26650

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PLENTEDA Donato - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere

Dott. MERONE Antonio - rel. Consigliere

Dott. PARMEGGIANI Carlo - Consigliere

Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 15450-2005 proposto da:

COMUNE DI xxxx, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE GIULIO CESARE 14, presso lo studio dell'Avvocato (omissis), che lo rappresenta e difende unitamente agli Avvocati (omissis) , giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

(omissis) SPA, in persona del Presidente del Consiglio di Amministrazione pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA xxxxx, presso lo studio dell'Avvocato (omissis), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis), giusta procura a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 55/2003 della COMM. TRIB. REG. di GENOVA, depositata il 08/04/2004;



udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30/09/2009 dal Consigliere Dott. ANTONIO MERONE;

udito per il ricorrente l'Avvocato (omissis) ,che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il resistente l'Avvocato (omissis), che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso per quanto di ragione.

Svolgimento del processo

L'(omissis) s.p.a., ha impugnato, con separati ricorsi, come risulta dalla narrativa della sentenza oggetto dell'odierno ricorso, i seguenti atti:

a) un primo avviso di liquidazione dell'ICI relativa all'anno 1994, notificato il 20.12.2000, con il quale il Comune di La Spezia riliquidava la maggiore imposta dovuta dalla società, con irrogazione delle sanzioni conseguenti ed applicazione degli interessi dovuti;

b) un secondo avviso relativo alla stessa imposta e per lo stesso periodo, notificato il 22.2.2001, emesso su istanza dell'(omissis), con il quale l'Ente impositore riduceva l'originaria complessiva pretesa, pur richiedendo l'imposta anche per immobili non compresi nel primo atto e senza annullare esplicitamente il precedente avviso.

A sostegno del ricorso introduttivo del giudizio, l'(omissis) spa eccepiva: a) la decadenza del Comune di La Spezia dal potere impositivo, in relazione al secondo avviso, notificato tardivamente, che aveva sostanzialmente sostituito il primo;

b) la indebita irrogazione di sanzioni ed applicazione degli interessi, in violazione della *L. n. 342 del 2000, art. 74* relativo alle variazioni delle rendite catastali adottate entro il 31.12.1999;

c) mancato esperimento della procedura di irrogazione immediata e ridotta delle sanzioni, in violazione del *D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 16 e 17*;

d) carenza di legittimazione passiva dell'(omissis) spa, in relazione a talune unità immobiliari di cui la società non era proprietaria, ma semplice concessionaria.

La Commissione tributaria provinciale, previa riunione dei ricorsi, ha accolto soltanto il motivo sub d), respingendoli nel resto.

La Commissione tributaria regionale adita su appello dell'(omissis) spa ha poi totalmente annullato l'attività impositiva dell'ente comunale relativa all'anno 1994.

Il Comune di La Spezia ricorre per la cassazione di quest'ultima sentenza, sulla base di tre motivi, illustrati anche con memoria depositata ai sensi dell'*art. 374 c.p.c.*. La società contribuente resiste con controricorso.



Motivi della decisione

Il ricorso merita accoglimento soltanto in relazione al terzo motivo addotto.

Con il primo motivo, denunciando la violazione del *D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 21 e 23* l'ente impositore eccepisce la inammissibilità del ricorso introduttivo avverso il secondo avviso di liquidazione, notificato in sostituzione del primo, in quanto sarebbe stato proposto tardivamente. L'eccezione fa leva sul fatto che prima ancora della notifica ufficiale del secondo provvedimento, avvenuta il 22.2.2002, lo stesso atto sarebbe stato comunicato a mezzo fax alla persona che aveva inoltrato l'istanza di autotutela per conto della società contribuente. Nel merito, va rilevato, ai sensi dell'art. 363 c.p.c., che l'eccezione è infondata in linea di principio perchè il termine per ricorrere avverso gli atti impositivi decorre dalla notifica formale dell'atto contestato (*D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21*) che garantisce la legale conoscenza dell'atto stesso. Nella specie, però, l'eccezione è innanzitutto inammissibile perchè fa riferimento a circostanze di fatto (preventiva notifica informale) dedotte per la prima volta in questa sede, in maniera del tutto priva di autosufficienza: non è riportato il contenuto dell'atto asseritamente trasmesso a mezzo fax, nè risulta che la persona che ha ricevuto il fax fosse a ciò legittimata (la parte ricorrente sostiene che si trattava della stessa persona che aveva firmato la richiesta di annullamento del primo atto in autotutela, ma anche questa affermazione implica l'accertamento di fatto di una circostanza che non risulta che sia stata dedotta in precedenza).

Con il secondo motivo, la difesa del Comune di La Spezia denuncia vizi di motivazione della sentenza impugnata e violazione del *D.M. n. 37 del 1997, art. 2* in materia di autotutela.

Il ricorrente sostiene la tesi che erroneamente la CTR ha annullato il secondo avviso di liquidazione, per decadenza, nella parte in cui comprendeva immobili non ricompresi anche nel primo, in considerazione del fatto che la somma risultante dalla riliquidazione era comunque complessivamente inferiore a quella risultante dal primo allo, pur essendo relativa anche ad altri immobili. Secondo l'ente impositore, la richiesta di revisione in autotutela del primo atto, avanzata dalla società contribuente, aveva rimesso in gioco l'intero complesso dei rapporti tributari riferiti all'Ici, anche con riferimento ad immobili per i quali non vi era stata una tempestiva notifica dell'avviso di liquidazione, posto che la successiva liquidazione era comunque più vantaggiosa per il contribuente, il quale, quindi, non aveva di che dolersi.

La tesi non è assolutamente condivisibile. L'Ici non è un'imposta "cumulativa" sulla massa patrimoniale. L'obbligazione tributaria nasce e va accertata in relazione a ciascun immobile, secondo la classificazione dettata dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2* (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli), sulla base di distinti criteri di valutazione (*D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5*), con la conseguenza che anche il termine di decadenza per l'accertamento (di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11*) va computato in relazione alle singole obbligazioni, collegabili a ciascun cespite. Il potere impositivo va esercitato tempestivamente, a pena di decadenza, in relazione a ciascun immobile e non è prevista alcuna rimessione in termini per effettuare accertamenti e/o liquidazioni a seguito di richiesta di revisione di atti impositivi che abbiano ad oggetto, come nella specie, immobili diversi. Non è corretto il ragionamento dell'ente impositore, che confonde l'ammontare complessivo della obbligazione tributaria (risultante dalla sommatoria delle singole liquidazioni) con i tempi consentiti per l'accertamento di ciascun debito d'imposta. La tesi prospettata dalla



ricorrente, secondo la quale il contribuente non può dolersi del nuovo accertamento (perchè comunque non c'è "reformatio in peius") non ha alcun fondamento giuridico e porta alla conseguenza abnorme che i comuni, allo scadere del termine per effettuare i controlli, potrebbero legittimamente notificare avvisi di accertamento "parziali" (riferiti soltanto ad alcuni immobili del contribuente) attribuendo valori molto superiori a quelli previsti, al solo fine di poter poi "spalmare" sugli immobili non controllati tempestivamente, la parte esorbitante della pretesa fiscale, aggirando illegittimamente, la norma che prevede un termine di decadenza per ciascun accertamento.

Pertanto, anche il secondo motivo di ricorso va rigettato.

Con il terzo ed ultimo motivo viene denunciato il vizio di omessa motivazione e di violazione dell'art. 112 c.p.c. in quanto la CTR ha erroneamente annullato l'accertamento rettificato anche in relazione agli immobili già compresi nel primo avviso. Effettivamente, sul punto, la CTR ha annullato l'intero accertamento anche con riferimento agli immobili per i quali il secondo avviso (tardivo soltanto per gli immobili non compresi nel precedente avviso), essendo frutto della rettifica richiesta dalla stessa società non può essere considerato un nuovo avviso, ma soltanto un atto di rettifica di una procedura di accertamento già perfezionata nel termine di decadenza. Se così non fosse, nessun ente impositore accoglierebbe mai in autotutela una legittima richiesta di riduzione del carico fiscale, per non andare incontro ad una eccezione di decadenza.

In definitiva, l'avviso di accertamento notificato in un secondo momento è nuovo soltanto nella parte in cui il carico fiscale è riferito ad immobili non compresi nella precedente liquidazione.

Quindi, gli atti di rettifica che riducono l'originario carico fiscale, su richiesta del contribuente, ben possono essere notificati oltre il termine di decadenza.

Sul punto, quindi, la sentenza impugnata è errata nella parte in cui ritiene tardivo l'accertamento nel suo complesso e, comunque carente di motivazione nella parte in cui non distingue tra immobili già compresi nel primo avviso (per i quali la rettifica resta valida) e quelli "inseriti" successivamente (per i quali, invece, l'accertamento è tardivo).

Conseguentemente, in accoglimento del terzo motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice a qua, nella parte in cui ha annullato indiscriminatamente il secondo avviso di accertamento, senza distinguere tra immobili già oggetto del precedente avviso e quelli, invece, inseriti successivamente.

Al giudice del rinvio la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità (art. 385 c.p.c., comma 2).

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso, accoglie il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Liguria.

Così deciso in Roma, il 30 settembre 2009. Depositato in Cancelleria il 18 dicembre 2009



**Corte di Cassazione Civile sez. V 5/1/2010 n. 35;
Pres. Cappabianca A.**

Le circolari ministeriali non sono vincolanti (Cass. n. 35/2010)

OSSERVA

1. La controversia ha per oggetto l'avviso di rettifica della dichiarazione IVA per l'anno (omissis) conseguente a verifica eseguita da verificatori appartenenti al settimo livello di qualificazione funzionale, circostanza quest'ultima che ha indotto la società contribuente a dedurre, con il primo motivo di ricorso, il vizio del procedimento di verifica e la conseguente invalidità dell'atto di rettifica per violazione della circolare (omissis) del Ministero delle Finanze (prescrittiva della presenza di almeno un verificatore di livello ottavo);

2. inoltre, con il secondo motivo di ricorso, la s.r.l. ricorrente lamenta l'omessa motivazione "nella mancata valutazione della valenza contabile di fogli sciolti definiti come semplici brogliacci dagli stessi verificatori, nonché nella omessa valutazione del fatto che il nucleo verificatore aveva assunto una percentuale di ricarico semplice e non qualificata desunta per di più da prezzi afferenti a periodo di imposta (1999) non contiguo a quello di che trattasi";

3. con il terzo motivo di ricorso deduce la violazione o falsa applicazione di norme di diritto (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2 e degli artt. 2727, 2729 e 2697 c.c.) e pone i seguenti quesiti di diritto: "vero che la ricostruzione analitica D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 54, richiede che i maggiori corrispettivi siano desunti da elementi certi o presunzioni qualificate ex art. 2729 c.c.; vero che la gravità, precisione e concordanza della inferenza presuntiva richiede, ai sensi dell'art. 2729 c.c., l'evidenziazione del fatto certo sul quale fondarsi; vero che tale fatto certo non può legittimamente essere rinvenuto nella semplice qualificazione di elementi definiti dai verbalizzanti "brogliacci" senza alcuno specifico e ulteriore approfondimento in merito". 4. infine con il quarto motivo la ricorrente lamenta violazione del D.Lgs. n. 471 del 1991, art. 12 commi 1 e 5; omessa pronuncia (violazione art. 112 c.p.c. e art. 360 c.p.c., n. 4) e omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio e pone i seguenti quesiti di diritto: "vero che viola la previsione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5 la sentenza di appello che si pronuncia solo sulla domanda relativa all'applicazione del beneficio di cui all'art. 12 cit., comma 1 sussistendo le condizioni per l'applicazione anche del suo comma 5 così come richiesto nel giudizio di primo grado; vero che si configura vizio di omessa pronuncia allorquando come nella specie la sentenza di appello si pronunzi solo sull'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 1 e non anche su quella del suo comma 5 così come richiesto sin dal ricorso di primo grado";

5. l'Agenzia controricorrente propone ricorso incidentale con il quale propone gli stessi motivi già introdotti con il ricorso n. 26856/07 RG. Ritiene che:

1. Il ricorso principale sia palesemente infondato mentre il ricorso incidentale è inammissibile;

2. Quanto al primo motivo di ricorso si osserva che la violazione di circolari ministeriali non può costituire motivo di ricorso per cassazione sotto il profilo della violazione di legge, non contenendo le circolari norme di diritto, ma essendo piuttosto qualificabili come atti unilaterali, in riferimento ai quali può essere denunciata per cassazione soltanto la violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale, nella misura in cui essi sono applicabili anche agli atti unilaterali, ovvero i vizi di motivazione. Peraltro, le circolari dell'amministrazione finanziaria, che non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute, non vincolano né i contribuenti né i giudici e non costituiscono fonti di diritto e, quindi, anche sotto tale profilo, ai predetti atti



ministeriali non si estende il controllo di legittimità della Corte di cassazione (Cassazione civile, sezione 3^a, n. 16612 del 19 giugno 2008);

3. il secondo e il terzo motivo di ricorso attengono in realtà a una richiesta di riesame nel merito della controversia che è precluso dalla natura del giudizio di cassazione; sotto il profilo del dedotto difetto di motivazione il ricorso appare infondato e privo del requisito di autosufficienza. Con chiaro riferimento alle verifiche svolte la C.T.R. ha riconosciuto alla documentazione rinvenuta il contenuto sostanziale di contabilità parallela idonea come tale a integrare quei requisiti di gravità, precisione e concordanza che hanno portato alla emissione dell'avviso di rettifica.

L'utilizzazione del termine "brogliaccio" da parte dei verificatori è stato ritenuto chiaramente privo di un significato svalutativo sotto il profilo probatorio come invece pretenderebbe la ricorrente che non fornisce alcun elemento concreto di valutazione rispetto al quale possa ritenersi insufficiente o contraddittoria la motivazione;

ciò va ritenuto anche in relazione alle percentuali di ricarico rimanendo sul punto il ricorso del tutto generico a fronte di un riscontro nella contabilità parallela;

4. quanto infine al quarto motivo di ricorso si richiama la giurisprudenza di legittimità secondo cui "in tema di sanzioni amministrative per illeciti tributari, e con riferimento all'istituto del concorso di violazioni e della, continuazione, regolato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, come successivamente modificato, la diversità delle fattispecie regolate dall'art. 12 cit., commi 1 e 5, e, soprattutto, la dipendente correlazione espressamente posta dal legislatore tra le due disposizioni (come anche tra quella del comma 1 e del comma 3) al fine di determinare la sanzione escludono che si possa verificare l'assorbimento dell'aumento previsto dal comma 1 in quello del comma 5. Dal complesso normativo si evince, quindi, che in ipotesi di violazioni rilevanti ai fini di più tributi, la sanzione base a cui riferire l'aumento indicato nel comma 1 è quella più grave aumentata nella misura prevista dal comma 3 e che quest'ultima, ove le violazioni riguardino periodi d'imposta diversi, deve essere aumentata per effetto del comma 5 prima dell'ulteriore aumento di cui al comma 1" (Cass. Civ. sezione 5^a n. 21043 dell'8 ottobre 2007).

5. Qualora l'impostazione sin qui esposta verrà condivisa dal Collegio sussistono i presupposti per rigettare il ricorso principale e dichiarare inammissibile il ricorso incidentale.

Rilevato che con riferimento al ricorso n. 26856/07 è stata depositata in data 7 maggio 2009 la seguente relazione che qui si riporta:

RELAZIONE:

(art. 380 bis c.p.c.).

Il relatore cons. BISOGNI Giacinto, letti gli atti depositati osserva:

1. L'Agenzia delle Entrate impugna la sentenza della C.T.R. Liguria n. 113 del 19.4.05-19.9.06 con la quale in parziale accoglimento dell'appello della società Quintessenza s.r.l. ha ridotto al minimo, aumentandola di M per la continuazione, la sanzione applicata dall'Ufficio Iva di Genova per omessa registrazione di corrispettivi e presentazione di dichiarazione infedele relativa all'IVA per l'anno (omissis).

2. La ricorrente rileva: a) violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36; b) violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 1; c) violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 1; d) omessa e insufficiente motivazione.

3. La ricorrente formula i seguenti quesiti in diritto: a) vero che è in parte de qua nulla (per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e perchè dotata di motivazione meramente parvente) la sentenza del giudice tributario di appello che accogliendo il gravame in punto sanzioni (senza in alcun modo aver descritto le infrazioni contestate) si limiti a dire "per quanto riguarda le sanzioni e



configurabile il principio di continuità di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 1, essendo in presenza di violazioni commesse con una sola azione, per cui trova applicazione quella minima aumentata di un quarto (D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 1, e art. 12 cit., comma 1)"; b) vero che il disposto di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 1 non può trovare applicazione allorchè siano contestate al contribuente l'omessa registrazione di corrispettivi IVA e la presentazione di dichiarazione IVA infedele con imposta inferiore di oltre un decimo rispetto a quella dovuta; c) vero che l'applicazione del trattamento sanzionatorio di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, commi 1 e 2, comporta l'applicazione della sanzione più grave (determinata con la scelta della sua entità - nel limite minimo e massimo di legge - secondo i principi di determinazione delle sanzioni) aumentata da un quarto al doppio.

4. La ricorrente deduce difetto di motivazione in ordine ai seguenti punti: a) mancata spiegazione del perchè le due infrazioni contestate sono state ritenute realizzate con un'unica azione; b) mancata dimostrazione del perchè l'omessa registrazione dei corrispettivi sia stata ritenuta la sanzione più grave; c) mancata motivazione sull'applicazione nel minimo della sanzione per omessa registrazione dei corrispettivi e mancata indicazione del quantum; d) mancata motivazione sull'aumento solo di un quarto della sanzione base.

5. Non si costituisce la società contribuente.

Ritiene che:

Il ricorso deve essere riunito a quello iscritto al n. 23669/07 proposto dalla s.r.l. Quintessenza nei confronti della stessa sentenza e a cui la Agenzia delle Entrate ha risposto con controricorso e ricorso incidentale di contenuto del tutto identico al presente ricorso.

Il ricorso appare palesemente infondato in quanto la motivazione sia pure laconica è idonea a dimostrare quale sia stato l'iter logico seguito dalla CTR per pervenire alla decisione impugnata.

Quest'ultima non viola le norme indicate in quanto istituisce un rapporto di continuità fra le sanzioni contestate che riflette una ricostruzione logica della condotta della contribuente sotto il profilo della sua finalità. Inoltre applica il criterio della continuazione correttamente ed esercitando il potere discrezionale attribuito dalla legge individuando la pena base nella misura minima prevista per la sanzione più grave e disponendo un aumento della stessa di un quarto. Anche sotto questo profilo risulta inesistente un vizio di motivazione;

qualora le osservazioni di cui al punto precedente venissero condivise dal Collegio il ricorso dovrebbe essere pertanto respinto;

ritenuto che:

tutti e tre i giudizi nei quali si impugna la decisione n. 113/20/05 della C.T.R. Liguria devono essere riuniti;

le relazioni sopra riportate appaiono pienamente condivisibili cosicchè il ricorso principale, così come il ricorso n. 26856/07, deve essere respinto e quello incidentale va dichiarato inammissibile.

Peraltra quanto al quarto motivo di ricorso principale della Quintessenza s.r.l. si osserva che i quesiti in diritto sottendono in realtà e semplicemente una doglianza di omessa pronuncia e sono come tali inconferenti sotto il profilo della dedotta violazione di norme mentre, per altro verso, il motivo difetta di autosufficienza laddove non fornisce indicazione e descrizione alcuna di quale fosse la sanzione in origine irrogata e di quali fossero le relative modalità di applicazione nonchè laddove omette di indicare specificamente su quali parti della domanda non abbia pronunciato il giudice dell'appello indicando i passaggi della difesa svolta in appello sui quali non vi sarebbe stata la corrispondente pronuncia. Per quanto si è detto sul ricorso dell'Agenzia delle Entrate (proposto anche in via incidentale) la C.T.R. ha esaurito vantante e senza contraddizioni chiarito se



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

pure concisamente il proprio iter logico che ha portato all'applicazione della disposizione di cui all'art. 12 cit. nelle sue varie disposizioni;
sussistono giusti motivi per compensare integralmente le spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi, nonchè il ricorso n. 26856/07, rigetta i ricorsi nn. 23669/07 e 26856/07 dichiara inammissibile il ricorso n. 28433/07. Compensa interamente le spese del giudizio di cassazione.



Corte di Cassazione Civile 12/1/2010 n. 302

Tarsu - maggiorazione - Alberghi - stagionalità - art. 68 del D.Lgs. n. 507 del 1993

FATTO E DIRITTO

La F. Ponte S.p.A. impugnava la cartella di pagamento con la quale, a seguito di iscrizione a ruolo da parte del Comune di Palermo, le veniva richiesto il pagamento della tassa smaltimento rifiuti per l'anno 2004. Deduceva l'illegittimità - per contrasto con del D.Lgs. n. 507 del 1997, art. 68, comma 2, lett. C - del relativo regolamento comunale, applicato nella parte in cui, con riferimento alla TARSU, aveva inserito gli alberghi in una categoria tariffaria differente dalle abitazioni, applicando una tariffa di gran lunga superiore.

Il convenuto resisteva.

La commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso ritenendo il contrasto tra il regolamento comunale e il D.Lgs. n. 507 del 1997, art. 68, comma 2, lett. C. La relativa sentenza veniva impugnata presso la commissione tributaria regionale dal Comune; che, contestando l'interpretazione data dai primi giudici al cit. D.Lgs. n. 507 del 1997, art. 68 - dagli stessi ritenuto rigidamente vincolante per i comuni -, insisteva nella legittimità della differenziazione in categorie diverse tra gli alberghi e le abitazioni, stante la differente potenzialità di rifiuti prodotti. La società appellata resisteva.

La commissione tributaria regionale, con la sentenza di cui in epigrafe, ha rigettato l'appello. Ha motivato ritenendo l'illegittimità del regolamento comunale applicato, anche se non per la violazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 68 (ritenuto dal giudice di secondo grado norma non rigidamente vincolante per i comuni) bensì per irrazionalità o incongruenza delle tariffe previste dal detto regolamento che veniva, quindi, disapplicato.

Contro tale sentenza ricorre il Comune con tre motivi; la contribuente resiste con controricorso.

Diritto - Il Comune di Palermo ha dedotto, con il primo motivo, la violazione dell'art. 112 c.p.c., in quanto il giudice di secondo grado, pur avendo accolto l'appello dell'amministrazione sulla derogabilità per i comuni del D.Lgs. n. 507 del 1997, art. 68 cit., ha poi rigettato l'appello stesso in base ad un motivo mai proposto dal contribuente, cioè l'eccessività dell'aliquota applicata agli alberghi.

Tale censura è inammissibile. Secondo un consolidato principio affermato da questa Corte (Cass. n. 1170/2004 in motivazione; cass. nn. 7194/2000, 6502/2001, 10410/2002, 13833/2002) "qualora la parte chieda il riesame del fatto processuale, deve indicare gli elementi individuanti e caratterizzanti il fatto medesimo, pena la inammissibilità del motivo per genericità, oltretutto in quanto privo di rituale compiutezza. Va in definitiva affermato il principio di diritto per cui se è vero che questa Corte, allorché sia denunciato un *error in procedendo*, quale è indubbiamente il vizio di *ultra o extra petizione*, è anche giudice del fatto ed ha il potere - dovere di esaminare direttamente gli atti di causa, tuttavia, per il sorgere di tale potere - dovere è necessario che la parte ricorrente indichi gli elementi individuanti e caratterizzanti il fatto processuale di cui richiede il riesame e, quindi, che il corrispondente motivo sia ammissibile e contenga, per il principio di autosufficienza del ricorso, tutte le precisazioni e i riferimenti necessari a individuare la dedotta violazione processuale.

In effetti la decisione qui impugnata contiene un'affermazione (cioè l'aver la società contribuente contestato l'ammontare della tariffa da applicare per l'intera superficie degli esercizi alberghieri) del tutto contrastante con la censura mossa. In virtù di tanto il Comune ricorrente avrebbe dovuto



anzitutto porre a base delle proprie doglianze in modo rituale l'originario ricorso della contribuente, precisandone l'esatto tenore, eventualmente anche mediante sua integrale trascrizione nel ricorso per Cassazione. Per costante giurisprudenza di questa Corte, il principio dell'autosufficienza del ricorso per Cassazione impone al ricorrente di indicare tutte le circostanze e tutti gli elementi con incidenza causale sulla controversia, il cui controllo deve avvenire sulla base delle sole deduzioni contenute nell'atto, alle cui lacune non è possibile sopperire con indagini integrative. Detto principio trova applicazione anche allorché il ricorrente per Cassazione lamenti la violazione di una norma processuale, sicché egli ha l'onere di indicare tutti gli elementi di fatto che determinarono la dedotta violazione al fine di permettere la valutazione della decisività della questione. In applicazione del principio in discorso, il ricorrente che, come nella specie, lamenti la pronuncia ultra petita, da parte del giudice di merito, su una domanda, onde evitare una pronuncia di inammissibilità per lacunosità della censura, ha l'onere di riportare in ricorso tale domanda. In mancanza, la censura si risolve in un'affermazione apodittica non seguita da alcuna dimostrazione, in violazione del ridetto principio, che mira ad assicurare che il ricorso per Cassazione consenta, senza il sussidio di altre fonti, l'immediata e pronta individuazione delle questioni da risolvere, costituendo il principio medesimo un particolare atteggiarsi del disposto normativo della specificità dei motivi di impugnazione (art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4)". (in motivazione Cass. n. 1170/2004).

Con il secondo motivo il Comune denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt 14, 15, 16 del Regolamento Comunale per l'applicazione della TARSU (approvato con Delib. Consiglio Comunale 26 febbraio 1997, art. 37), nonché del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 65 e 68 norme che consentono ad esso Comune di regolamentare i criteri di applicazione della tassa in base alla potenziale capacità dei locali di produrre rifiuti; nonché l'omessa e/o insufficiente e/o contraddittoria motivazione, avendo il giudice di secondo grado disapplicato, in quanto illegittimo, il regolamento comunale senza prenderlo in esame nella sua totalità. La doglianza è inammissibile nella prima parte in quanto il ricorrente si limita a riportare il testo degli articoli regolamentari e ciò in contrasto con il principio già affermato da questa Corte (sentenza n. 1893 del 27/01/2009, Rv. 606875) "Qualora con il ricorso per Cassazione si sollevino censure che comportino l'esame di delibere comunali, decreti sindacali e regolamenti comunali, è necessario - in virtù del principio di autosufficienza del ricorso stesso - che il testo di tali atti sia interamente trascritto e che siano, inoltre, dedotti i criteri di ermeneutica asseritamente violati, con l'indicazione delle modalità attraverso le quali il giudice di merito se ne sia discostato, non potendo la relativa censura limitarsi ad una mera prospettazione di un risultato interpretativo diverso da quello accolto nella sentenza".

La censura è ugualmente inammissibile nella seconda parte per l'assoluta genericità sia dei quesiti proposti che delle contestazioni mosse, contestazioni che si risolvono da una parte in una apodittica affermazione di contrasto tra le norme indicate e la sentenza impugnata, senza alcuna specifica indicazione delle affermazioni di diritto, contenute nella sentenza, che implicherebbero tale contrasto (Cass. n. 5076/2007), e dall'altra parte in un'altrettanto vaga doglianza sulla motivazione, censurata in quanto omessa o insufficiente o contraddittoria. "avendo disapplicato, in quanto illegittimo, il regolamento comunale senza prenderlo in esame nella sua totalità". Manca in effetti l'individuazione delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la renda inidonea a giustificare la decisione; manca una qualsiasi considerazione che metta in rilievo le parti della motivazione che non potrebbero logicamente coesistere, nè le ragioni per le quali si contraddirebbero. Evidentemente questo si riverbera sull'assoluta genericità dei quesiti posti; sul punto questa Corte ha già affermato che (Cass. n. 5471 del 29/02/2008, Rv. 602125) "la



formulazione del quesito di diritto di cui all'art. 366 bis c.p.c. deve avvenire in modo rigoroso e preciso, evitando quesiti multipli o cumulativi. Da ciò consegue non solo che i motivi di ricorso fondati sulla violazione di leggi e quelli fondati su vizi di motivazione debbono essere sorretti da quesiti separati, ma anche che non è consentito al ricorrente censurare con un unico motivo (e quindi con un unico quesito) sia la mancanza, sia l'insufficienza, sia la contraddittorietà della motivazione".

Con il terzo motivo il Comune lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, e l'omessa e/o insufficiente e/o contraddittoria motivazione. La doglianza è fondata. Questa Corte ha già affermato (Cass. n. 5722 del 12/03/2007, Rv. 596608) che "in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime: la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce infatti un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, senza che assuma alcun rilievo il carattere stagionale dell'attività, il quale può eventualmente dar luogo all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta, rimesse alla discrezionalità dell'ente impositore; i rapporti tra le tariffe, indicati dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 69, comma 2 tra gli elementi di riscontro della legittimità della delibera, non vanno d'altronde riferiti alla differenza tra le tariffe applicate a ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le tariffe ed i costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica".

Tale principio appare assolutamente condivisibile.

Il ricorso deve, pertanto, essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente. La formazione in epoca successiva alla proposizione del ricorso del principio giurisprudenziale seguito, determina la compensazione delle spese.

P.Q.M. - LA CORTE

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.



Corte di Cassazione Civile 19/1/2010 n. 753

Tarsu - Cartella di pagamento - Legittima se fondata su dichiarazione contribuente - Art. 72, D.Lgs. n. 507/1993 - Divieto di iscrivere a ruolo tributo non definitivamente accertato - Non opera nel campo delle imposte indirette - Art. 15 D.P.R. n. 602/1973

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La L. s.a.s. di L.F. & C. proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Teramo, per l'annullamento della cartella di pagamento n. .. dell'importo complessivo di Euro 5.321,05, emessa dal Concessionario del Servizio Nazionale di riscossione per la Provincia di Teramo, a titolo di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, annualità 2000, relativa all'immobile adibito ad opificio industriale.

La società ricorrente sosteneva l'illegittimità della cartella di pagamento atteso che la pretesa tributaria del Comune di Teramo non sarebbe stata assistita da un valido titolo esecutivo, dacchè l'unico atto precedente la notifica sarebbe stato un avviso di accertamento annullato dalla stessa Commissione Tributaria Provinciale con sentenza n. 44/02/2002. Si costituiva il Comune di Teramo, sostenendo l'inammissibilità del ricorso, dacchè non notificato nel termine decadenziale anche al competente concessionario del servizio di riscossione, parte necessaria in un giudizio che ineriva i vizi propri della cartella di pagamento.

Inoltre, il Comune riteneva inammissibile il ricorso anche sotto il profilo dell'atto presupposto **alla cartella di pagamento che non avrebbe tratto titolo dall'avviso di accertamento n. 40002563 - 20288 del 29.06.2000, ma dalla denuncia in data 17.04.1997 spontaneamente** presentata dalla società e pari alla superficie di 3000 mq. Pertanto, la sussistenza dell'obbligazione tributaria di cui alla cartella, riferita all'anno 2000, si sarebbe dovuta ritenere consolidata ed inoppugnabile, ai sensi e per gli effetti del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72, comma 1.

La Commissione adita, con la sentenza 45/03/2003, accoglieva il ricorso, ritenendo che la cartella di pagamento non avrebbe potuto essere emessa, dal momento che il ruolo sarebbe stato sostituito dal successivo avviso di accertamento che, impugnato dalla società, era stato dichiarato nullo. Il Comune di Teramo impugnava detta decisione dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di L'Aquila, riproponendo l'eccezione di inammissibilità del ricorso per mancata notificazione dello stesso al Concessionario e per l'inoppugnabilità della cartella.

La C.T.R., con la sentenza n. 46/04/04, pronunciata il 22 luglio 2004 e depositata il 23 settembre 2004, confermava la decisione di prime cure, rigettando l'appello del Comune. Avverso tale sentenza, il Comune di Teramo proponeva ricorso per Cassazione sorretto da quattro motivi.

Resisteva con controricorso l'intimata società.

MOTIVI DELLA DECISIONE



Con il primo motivo del ricorso, il Comune di Teramo ha dedotto “violazione ed erronea applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 70, 71 e 72 - travisamento dei fatti - illogica, insufficiente ed errata motivazione”.

La Commissione Tributaria Regionale, pur affermando di condividere le ragioni poste a base della sentenza di primo grado, in realtà respingerebbe l'appello del Comune, con motivazione sostanzialmente diversa, sostenendo, in definitiva, che il Comune, avendo emesso avviso di accertamento per la medesima tassa, anno di competenza e per lo stesso bene immobile, si sarebbe precluso ulteriori forme impositive.

In realtà, la pretesa tributaria esercitata dal Comune, con l'emissione dell'avviso di rettifica della liquidazione del tributo, sarebbe distinta da quella scaturente dalla spontanea denuncia del contribuente e le due pretese non sarebbero alternative tra loro: l'attivazione del potere di accertamento non escluderebbe quello dell'iscrizione a ruolo della tassa liquidata in base alla dichiarazione del contribuente.

Nel caso di specie, l'oggetto dell'avviso di liquidazione, impugnato e poi annullato, sarebbe stato limitato alla maggiore superficie accertata dal Comune di Teramo rispetto a quella dichiarata dalla società, ferma restando l'obbligazione tributaria della società Lesti, limitata a soli 3000 mq e scaturente dalla sua stessa denuncia. Il potere di accertamento, esercitato dal Comune e previsto dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 71 per denuncia infedele o incompleta, non avrebbe l'effetto di sostituirsi alla dichiarazione del contribuente ma, eventualmente, di aggiungersi alla stessa.

I procedimenti relativi all'iscrizione a ruolo di quanto denunciato dal contribuente e di quanto accertato in più dall'Ente sarebbero distinti e soggetti a termini e modalità diversi, ma assolutamente compatibili tra loro. La sentenza ignorerebbe completamente la norma desumibile dal combinato disposto del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 70 e 72 secondo cui la denuncia avrebbe effetto anche per gli anni successivi e che la liquidazione del tributo sarebbe disposta dall'ente impositore sulla base dei ruoli dell'anno precedente, delle denunce presentate e degli accertamenti notificati nei termini di cui al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 71, comma 1, con ciò chiaramente evidenziando la distinzione tra i due diversi istituti, denuncia e accertamento, ma anche la loro inequivocabile cumulabilità. Pertanto, nessun effetto avrebbe potuto provocare l'annullamento dell'avviso di liquidazione in rettifica sulla denuncia presentata dal contribuente, se non quello di escludere la possibilità di iscrivere a ruolo il tributo liquidato con l'avviso stesso, limitando la pretesa tributaria esclusivamente all'importo iscritto a ruolo sulla base della denuncia presentata dal contribuente. Il motivo di censura merita l'accoglimento. Nel giudizio che ne occupa è stata impugnata la cartella esattoriale relativa all'iscrizione al ruolo dell'importo della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani sulla base della denuncia presentata dal contribuente. Pertanto, è del tutto irrilevante il successivo giudizio promosso dal contribuente avverso l'avviso di accertamento di maggior imposta sempre per l'anno che ne occupa. In tema di riscossione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 72 non includendo tra le disposizioni richiamate del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, quella contenuta nell'art. 15, relativa alla misura delle iscrizioni a ruolo in caso di accertamenti non definitivi (norma, peraltro, il cui ambito applicativo è stato espressamente limitato alle sole imposte sui redditi dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 19), consente l'immediata iscrizione integrale a ruolo,



con soprattasse ed interessi, della tassa, pur se non definitivamente accertata (ex plurimis, Cass. 141/04).

Il Comune, pertanto, avrebbe potuto addirittura iscrivere a ruolo l'intera imposta accertata: si è limitato ad iscrivere a ruolo l'imposta correlata alla dichiarazione del contribuente, senza procedere all'iscrizione a ruolo dell'imposta accertata. I due giudizi, l'uno avente per oggetto l'impugnazione della cartella esattoriale e l'altro, l'avviso di accertamento, hanno petitem e causa petendi differenti e non possono e non hanno nessuna interferenza fra loro. Con il secondo motivo del ricorso, il Comune ha denunciato "violazione dell'art. 324 c.p.c., erronea e falsa applicazione del principio ne bis in idem", atteso che i giudici di seconde cure avrebbero fatto propria la motivazione relativa all'impossibilità di proporre una nuova causa davanti allo stesso giudice su una questione già oggetto di giudicato.

In realtà, nel caso di specie, non ci sarebbero stati i presupposti per dar luogo al giudicato dal momento che non ci sarebbe stata alcuna identità di oggetto, vertendo la causa, decisa con la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Teramo n. 44/2/02, esclusivamente sull'avviso di rettifica della liquidazione della tassa per gli anni 1998 - 2000, nè sarebbe stata definitiva la sentenza nei termini stabiliti dall'art. 324 c.p.c.. Con il terzo motivo del ricorso, il Comune ha lamentato "violazione ed errata applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10 - omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia prospettato dal Comune di Teramo". Nell'atto di appello, il Comune aveva nuovamente dedotto l'inammissibilità del ricorso per mancata notifica dello stesso alla Concessionaria del servizio riscossioni.

Su tale eccezione, i secondi giudici non si sarebbero affatto pronunciati e nè del suo esame e/o motivato rigetto si rinverrebbe traccia nella sentenza di primo grado, pur richiamata a ragione e sostegno della pronuncia sul gravame proposto dal Comune.

Con il quarto motivo, in via subordinata, è stata denunciata dall'ente impositore "violazione ed errata applicazione delle norme in materia di rifiuti speciali assimilati agli urbani ai fini dell'applicazione della tassa per lo smaltimento rifiuti solidi urbani - del D.Lgs. n. 22 del 1997, artt. 2, 21, 18 e 57 - omessa motivazione".

Il ricorso della società contribuente non avrebbe contenuto alcun riferimento alla denuncia dalla medesima presentata ai fini dell'applicazione della TARSU, per cui nello stesso non si sarebbe potuta ravvisare una sorta di sua negazione o smentita, peraltro inammissibile, essendo consentito ai contribuenti di presentare esclusivamente denunce di variazione produttive di effetti per il futuro. Il ricorso sarebbe stato costruito sul presupposto che la cartella di pagamento impugnata si riferisse all'avviso di accertamento in rettifica n. 40002563 - 20288 del 29.06.2000, **assunto**, invece, palesemente infondato. Da ultimo poi, si rileva, in ogni caso, la piena legittimità dell'iscrizione a ruolo della TARSU anno 2000 e della relativa cartella di pagamento, questione, quella della legittimità della pretesa tributaria del Comune, non affrontata affatto dai giudici di merito. L'accoglimento del primo motivo di censura comporta l'assorbimento dei rimanenti. Conseguentemente l'accoglimento del primo motivo del ricorso con la cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, assorbe i rimanenti motivi di censura.



Giornate Formative

**TRIBUTI LOCALI 2010: NORMATIVA -
PRASSI - GIURISPRUDENZA**

Relatore: Cesare Cava

Sulla base degli elementi di fatto acquisiti e sopra precisati, è possibile decidere in via definitiva senza necessità di rinvio e, conseguentemente, si deve accogliere il ricorso, cassare la sentenza impugnata e, decidendo nel merito ex art. 384 c.p.c., respingere il ricorso introduttivo del contribuente.

Alla luce dei profili sostanziali e processuali della controversia, ricorrono giusti motivi perchè le spese relative all'intero processo siano compensate.

P.Q.M. - LA CORTE

Accoglie il primo motivo del ricorso, assorbito il resto, cassa la sentenza impugnata, e decidendo nel merito ex art. 384 c.p.c., respinge il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa le spese dell'intero processo.