

2018  
04

# QUADERNI SULLA FISCALITA' LOCALE

**ANACAP**

Via Cicerone 28 - 00193 Roma - Tel. 06 36001374 - Fax 06 3611265  
Internet: [www.ANACap.it](http://www.ANACap.it) - E.Mail: [info@ANACap.it](mailto:info@ANACap.it)



QUADERNO APRILE 2018

*INDICE*

- A) LEGGI E DISEGNI DI LEGGE
- B) GIURISPRUDENZA
- C) PRASSI
- D) PROPOSTE, CIRCOLARI E COMUNICAZIONI ANACAP

TUTTI I DIRITTI RISERVATI

## **B) GIURISPRUDENZA E CONTRIBUTI DOTTRINALI**

### **CONSIGLIO DI STATO, SEZIONE III, 15 MARZO 2018, SENTENZA N. 2102/2018**

#### **CONTRATTO DI AVVALIMENTO: PREVALE L'IMPEGNO EFFETTIVO ASSUNTO DALLE PARTI.**

Ancora una volta, il Consiglio di Stato torna ad esprimersi sul contenuto del contratto di avvalimento.

Nel caso in esame, la società appellante ha impugnato la sentenza emessa dal TAR Lazio, perché il Tribunale Amministrativo Regionale non avrebbe rilevato la carenza di contenuti del contratto di avvalimento presentato dal raggruppamento controinteressato ammesso ad una gara comunitaria a procedura aperta finalizzata all'acquisizione del servizio di lavandolo occorrente alla Aziende Sanitarie della Regione Lazio, articolata in 8 lotti.

Nello specifico, parte appellante, lamenta che nel contratto di avvalimento non venivano indicate in maniera compiuta le risorse ed i mezzi prestati.

Il Giudice di Appello ha respinto il ricorso precisando che *“gli impegni assunti dall'impresa ausiliaria [...] devono essere determinabili, ovvero ricostruibili attraverso una lettura complessiva del contratto di avvalimento.”*

Nel caso in esame l'impresa ausiliaria aveva presentato il requisito relativo al fatturato specifico, concernente i servizi analoghi a quelli oggetto di gara e sul punto il Consiglio di Stato, richiamando l'orientamento giurisprudenziale formatasi *in subiecta materia* ha ribadito che nel contratto di avvalimento non è richiesto che l'impegno contrattuale dell'ausiliario faccia riferimento a *“beni patrimoniali o ad indici materiali atti ad esprimere una determinata consistenza patrimoniale e, dunque, la messa a disposizione di beni da descrivere ed individuare con precisione”* poiché è sufficiente che dalla dichiarazione *“emerge l'impegno contrattuale della società ausiliaria a mettere a disposizione la sua complessiva solidità finanziaria e il suo patrimonio esperienziale, garantendo con essi una determinata affidabilità ed un concreto supplemento di responsabilità”*.

Di seguito la sentenza in commento.

**REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**Il Consiglio di Stato  
in sede giurisdizionale (Sezione Terza)**

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 8864 del 2017, proposto da: (OMISSIS). s.p.a., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'avvocato (OMISSIS), con domicilio eletto presso il suo studio in Roma, (OMISSIS);

***contro***

Regione Lazio, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'avvocato (OMISSIS), con domicilio eletto presso il suo studio in Roma, (OMISSIS);

***nei confronti***

(OMISSIS) s.r.l. e (OMISSIS) s.r.l., in persona dei rispettivi legali rappresentanti p.t., rappresentate e difese dagli avvocati (OMISSIS), con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. (OMISSIS) in Roma, via (OMISSIS); (OMISSIS) s.r.l., Azienda Sanitaria Locale di (OMISSIS), Azienda Sanitaria Locale di (OMISSIS), Fondazione (OMISSIS), Azienda Sanitaria Locale (OMISSIS), Azienda Sanitaria Locale (OMISSIS), Azienda Sanitaria Locale (OMISSIS), Regione (OMISSIS)-Centrale Acquisti, non costituite in giudizio;

***per la riforma***

della sentenza del T.A.R. Lazio — Roma - Sezione III quater n. 11307/2017, resa tra le parti.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio della Regione (OMISSIS), della (OMISSIS) e della (OMISSIS) s.r.l.;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 15 marzo 2018 il Cons. Ezio Fedullo e uditi per le parti gli (OMISSIS) e (OMISSIS) su delega di (OMISSIS);

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue:

**FATTO**

E' impugnata, con l'appello in esame, la sentenza con la quale il T.A.R. Lazio ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso proposto dalla società (OMISSIS). s.p.a. nei confronti della Regione (OMISSIS), ex art. 120, comma 2 bis c.p.a., per l'annullamento della determinazione della Centrale Acquisti della Regione (OMISSIS) n del 6 giugno 2017, relativa alla "individuazione dei soggetti ammessi ad esito della valutazione dei requisiti generali e speciali concernente la gara comunitaria centralizzata a procedura aperta finalizzata all'acquisizione del

servizio di lavanolo occorrente alla Aziende Sanitarie della Regione (OMISSIS)”, articolata in 8 lotti, nella parte in cui è stata disposta l’ammissione al prosieguo della gara, relativamente ai lotti nn. 2, 4 e 7, del raggruppamento tra le società (OMISSIS) s.r.l. e (OMISSIS) s.r.l..

Incentrandosi le censure della parte ricorrente sul fatto che il raggruppamento controinteressato doveva essere escluso in quanto il contratto di avvalimento sottoscritto dalla società (OMISSIS) s.r.l., diversamente da quanto disposto dall’art. 89 del d.lvo n.50/2017 nonché dalla *lex specialis* della gara, non indicava né le risorse né i mezzi messi a disposizione da parte dell’ausiliaria, il giudice di primo grado ha attribuito rilievo prioritario al ricorso incidentale proposto dalle società componenti del suddetto R.T.I. avverso l’art. 9 del disciplinare di gara, recante la disciplina del contenuto del contratto di avvalimento.

Il T.A.R. ha in particolare evidenziato che l’art. 9 del disciplinare di gara, laddove prevede che “il contratto di avvalimento deve riportare in modo compiuto, esplicito ed esauriente, secondo quanto previsto dall’art.88 del DPR n.207/2010 le risorse e i mezzi prestati in modo determinato e specifico. La mancata sottoscrizione alla data di scadenza per la presentazione delle offerte, di un contratto avente i contenuti sopra descritti comporta l’esclusione della gara”, confligge con l’interpretazione giurisprudenziale, secondo la quale, nell’ipotesi in cui l’impresa ausiliaria metta a disposizione i richiesti requisiti finanziari (cd. avvalimento di garanzia), non essendovi il “coinvolgimento di aspetti specifici dell’organizzazione della impresa ausiliaria, non è necessario che nel contratto di avvalimento e nella dichiarazione resa alla stazione appaltante siano minuziosamente indicate le strutture organizzative messe a disposizione”.

Il giudice di primo grado quindi, accolto il ricorso incidentale, ha dichiarato l’inammissibilità di quello principale, essendo venuta meno la clausola sulla cui violazione lo stesso si sarebbe retto.

Mediante i motivi di appello, l’appellante (OMISSIS). s.p.a. deduce che il contratto di avvalimento stipulato tra la (OMISSIS) s.r.l. e la (OMISSIS) s.r.l. deve essere qualificato nullo perché indeterminato ed indeterminabile, con riferimento alla mancata indicazione (che veniva lamentata con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado) delle risorse messe dalla seconda a disposizione della prima, rappresentate, nell’ipotesi di cd. avvalimento di garanzia, dalla solidità patrimoniale dell’ausiliaria e dalla sua capacità esperienziale, come affermato dalla giurisprudenza (cfr. Cons. St., V, 22 novembre 2017, n. 5429). Deduce inoltre, al fine di inficiare la struttura logica della sentenza appellata, che l’art. 9 del disciplinare di gara riproduce il disposto dell’art. 88 d.P.R. n. 207/2010, da esso espressamente richiamato (non impugnato dalla ricorrente incidentale e sostanzialmente disapplicato dal T.A.R., senza indicare la norma primaria con la quale esso configgerebbe), oltre che dell’art. 89 del d.lvo. n. 50/2016.

La Regione (OMISSIS) si oppone all'accoglimento dell'appello, assumendo che dal contratto di avvalimento prodotto dal R.T.I. controinteressato e dai documenti ad esso allegati si evincono gli elementi contenutistici atti a rendere determinabile l'impegno assunto dall'impresa ausiliaria.

Le imprese costituenti il R.T.I. controinteressato, costitutesi in giudizio per opporsi all'accoglimento dell'appello, ne deducono in primo luogo, e sotto più profili, l'inammissibilità (perché la parte appellante non avrebbe censurato tutti gli autonomi motivi sui quali si regge la sentenza appellata, perché le censure formulate incorrerebbero nel divieto di *ius novorum* in appello e perché il R.T.I. controinteressato possiede, ai sensi dell'art. 5.5, ultimo cpv, del disciplinare di gara, i requisiti di fatturato per concorrere all'aggiudicazione di due dei tre lotti per i quali ha presentato domanda di partecipazione), nonché, nel merito, l'infondatezza.

L'appello quindi, all'esito dell'udienza di discussione, è stato trattenuto dal collegio per la decisione di merito.

## DIRITTO

E' controversa la validità - sotto il profilo del possesso dei necessari requisiti di determinatezza/determinabilità - del contratto di avvalimento stipulato tra la società (OMISSIS) s.r.l., componente del R.T.I. controinteressato, e la società (OMISSIS) s.r.l., ai fini della partecipazione alla gara rivolta all'acquisizione del servizio di lavanolo occorrente alla Aziende Sanitarie della Regione (OMISSIS), indetta dalla centrale regionale di acquisti.

Lamenta in particolare la società appellante che il contratto suindicato, con il quale l'impresa ausiliaria ha messo a disposizione di quella ausiliata il requisito di fatturato specifico richiesto dalla *lex specialis*, non indica le risorse prestate, assumendo il "prestito", quindi, rilevanza meramente cartolare ed astratta.

Essa contesta quindi il percorso logico-giuridico seguito dal T.A.R. nel pervenire alla conclusione che, trattandosi di avvalimento di garanzia, privo quindi di alcuna valenza organizzativa, la messa a disposizione non potrebbe riguardare i mezzi strumentali allo svolgimento del servizio oggetto di gara, evidenziando in senso contrario che nel concetto di risorse, la cui indicazione nel contratto di avvalimento è necessaria al fine di garantirgli l'indispensabile determinatezza, dovrebbe rientrare la complessiva solidità finanziaria ed il patrimonio esperienziale dell'impresa ausiliaria, di cui non sarebbe tuttavia rinvenibile traccia nel contratto di avvalimento suindicato.

L'appello non è meritevole di accoglimento.

Deve premettersi che l'impresa ausiliaria (OMISSIS) s.r.l. ha prestato all'impresa ausiliata (OMISSIS) s.r.l. il requisito relativo al fatturato specifico, concernente i servizi analoghi a quelli oggetto di gara, in via integrativa di quello da essa posseduto: in particolare, mentre il fatturato necessario al fine di consentire all'impresa ausiliata di concorrere all'aggiudicazione dei tre lotti (2, 4 e 7) per i

quali ha presentato domanda di partecipazione era pari ad € 7.648.509,54, essa ha dichiarato il possesso di un fatturato specifico pari ad € 6.000.000, al quale sommare quello messo a disposizione della ausiliaria, pari ad € 2.500.000.

Deve altresì precisarsi che, secondo l'orientamento giurisprudenziale dominante, gli impegni assunti dall'impresa ausiliaria, al fine di corroborare sul piano sostanziale il prestito del requisito (ed evitare che lo stesso si riduca ad una dichiarazione di impegno meramente formale ed inidonea a garantire la stazione appaltante in ordine alla solidità economico-finanziaria del concorrente ausiliato), devono essere (se non determinati, quantomeno) determinabili, ovvero ricostruibili attraverso una lettura complessiva del contratto di avvalimento (cfr. Consiglio di Stato, Adunanza Plenaria, n. 23 del 4 novembre 2016).

Ebbene, deve ritenersi che il contratto de quo contenga clausole atte univocamente a fondare il "trasferimento", in capo all'impresa ausiliata (e quindi, di riflesso, a vantaggio della stazione appaltante, a soddisfacimento delle sue esigenze di garanzia in ordine alla affidabilità economico-finanziaria dell'esecutore del servizio), degli elementi che costituiscono il sostrato sostanziale ed, insieme, la ratio del requisito in discorso: basti all'uopo richiamare la responsabilità solidale assunta dall'impresa ausiliaria e da quella ausiliata "in relazione alle prestazioni oggetto dell'appalto" (cfr. punto 5 del contratto di avvalimento), a garanzia della quale sovviene, appunto, la solidità finanziaria "cumulata" delle medesime imprese, così come attestata, pro quota, dal fatturato specifico di cui esse hanno il rispettivo possesso.

Non rileva, da questo punto di vista, che la responsabilità solidale delle imprese sottoscrittrici del contratto di avvalimento costituisca l'effetto tipico dell'istituto, ai sensi dell'art. 89, comma 5, d.lvo n. 50/2016 ("il concorrente e l'impresa ausiliaria sono responsabili in solido nei confronti della stazione appaltante in relazione alle prestazioni oggetto del contratto"), con il conseguente carattere apparentemente ridondante della clausola suindicata.

La responsabilità solidale delle due imprese viene infatti in rilievo, per i presenti fini, quale strumento di realizzazione della "comunione" delle risorse finanziarie di cui è in possesso l'impresa ausiliaria e della quale il requisito del fatturato è espressione, appartenendo quindi al piano della fattispecie, prima ancora che a quello degli effetti, dell'avvalimento, ergo alla sfera dei presupposti costitutivi dell'istituto.

Quanto invece alla componente "curriculare" del requisito in discorso, ovvero alla sua capacità espressiva dell'esperienza che l'impresa ha maturato nel settore, deve osservarsi che essa non si presta ad essere tradotta in impegni specifici alla prestazione di determinate risorse, come il "patrimonio esperenziale" menzionato dalla parte appellante: patrimonio che, in quanto intrinseco all'impresa, non può esserne tout court estrapolato per essere messo a disposizione dell'impresa ausiliata. Da questo punto di vista, la garanzia che riceve l'Amministrazione

dall'avvalimento si correla all'affiancamento, all'impresa concorrente e priva (in parte) dell'esperienza necessaria a garantire la piena affidabilità in ordine alla corretta esecuzione delle prestazioni contrattuali, di altra impresa, in possesso del fatturato specifico (quindi dell'esperienza) di cui quella concorrente è manchevole, la quale, mediante la stipulazione del contratto di avvalimento, si obbliga ad assicurare all'impresa ausiliata l'assistenza e la cooperazione necessarie a garantire il buon esito dell'appalto: obblighi che, anche se non esplicitati in una clausola ad hoc, si ricavano agevolmente dai doveri di buona fede e cooperazione che innervano qualunque rapporto contrattuale, tanto più in presenza della responsabilità solidale in ordine all'esecuzione delle prestazioni contrattuali che le due imprese hanno espressamente assunto con la stipulazione del contratto di avvalimento.

Deve solo aggiungersi che la conclusione esposta e fatta propria dal T.A.R. non implica la dedotta "disapplicazione" dell'art. 88 d.P.R. n. 207/2010 né, a rigore, l'annullamento dell'art. 9 del disciplinare di gara (sebbene disposto dal T.A.R. in accoglimento del ricorso incidentale proposto dalle imprese controinteressate), in quanto costituisce il frutto, non demolitorio ma meramente interpretativo, della corretta esegesi delle norme suindicate e della esigenza di adattarne il significato dispositivo allo specifico requisito (economico-finanziario) oggetto di avvalimento. Per finire, dallo stesso panorama giurisprudenziale possono ricavarsi significative indicazioni a sostegno della esposta conclusione interpretativa.

In primo luogo, non assume carattere decisivo il precedente citato dalla parte appellante (Cons. St., V, 22 novembre 2017, n. 5429), concernente una fattispecie in cui, come si desume dalla motivazione della sentenza, faceva difetto "il contestuale vincolante impegno finanziario nei confronti della stazione appaltante" (impegno nella specie individuabile nella menzionata responsabilità solidale assunta dalle imprese stipulanti il contratto di avvalimento).

In ogni caso, sussiste un consolidato filone giurisprudenziale a mente del quale per l'avvalimento dei requisiti di capacità economica e finanziaria, ed in particolare del fatturato globale o specifico, non è richiesta l'indicazione dei mezzi e delle risorse aziendali messe a disposizione dall'ausiliaria per l'esecuzione dell'appalto, perché l'impegno assunto da quest'ultima riguarda la complessiva solidità patrimoniale e finanziaria, la quale è riferibile all'azienda nel suo complesso (cfr., da ultimo, Cons. Stato, V, 30 ottobre 2017, n. 4973; Cons. Stato, III, 11 luglio 2017, n. 3422, 17 novembre 2015, n. 5703, 4 novembre 2015, nn. 5038 e 5041, 2 marzo 2015, n. 1020, 6 febbraio 2014, n. 584; IV, 29 febbraio 2016, n. 812; V, 22 dicembre 2016, n. 5423).

Con diretto riferimento ad una fattispecie analoga a quella oggetto del presente giudizio, inoltre, questa stessa Sezione (cfr. Consiglio di Stato, sez. III, 11 luglio 2017, n. 3422) ha affermato che "nelle gare pubbliche, in caso di avvalimento

avente ad oggetto il requisito di capacità economica finanziaria, rappresentato dal fatturato sia globale che specifico, la prestazione oggetto specifico dell'obbligazione è costituita non già dalla messa a disposizione da parte dell'impresa ausiliaria di strutture organizzative e mezzi materiali, ma dal suo impegno a garantire con le proprie complessive risorse economiche, il cui indice è costituito dal fatturato, l'impresa ausiliata; in sostanza, ciò che la impresa ausiliaria mette a disposizione della impresa ausiliata è il suo valore aggiunto in termini di solidità finanziaria e di acclarata esperienza di settore, dei quali il fatturato costituisce indice significativo; ne consegue che non occorre che la dichiarazione negoziale costitutiva dell'impegno contrattuale si riferisca a specifici beni patrimoniali o ad indici materiali atti ad esprimere una determinata consistenza patrimoniale e, dunque, alla messa a disposizione di beni da descrivere ed individuare con precisione, essendo sufficiente che da essa dichiarazione emerga l'impegno contrattuale della società ausiliaria a mettere a disposizione la sua complessiva solidità finanziaria ed il suo patrimonio esperienziale, garantendo con essi una determinata affidabilità ed un concreto supplemento di responsabilità (cfr. Cons. Stato, III, n. 2952/2016; n. 5038/2015; n. 5041/2015; vedi anche, in senso analogo, V, n. 1032/2016). Tali elementi minimi risultano soddisfatti dal contratto di avvalimento in esame, che indica puntualmente il fatturato messo a disposizione e prevede la responsabilità solidale con l'ausiliata nei confronti della stazione appaltante, e non può quindi configurarsi alla stregua di un prestito di un valore puramente cartolare ed astratto, tale da soddisfare su di un piano meramente formale il requisito di partecipazione (ciò che, effettivamente, renderebbe l'avvalimento illegittimo - cfr. CGUE, 7 aprile 2016, in C-324/14)".

Il rigetto dell'appello, derivante dalle considerazioni svolte, consente di prescindere dalla disamina delle eccezioni di inammissibilità dello stesso, formulate dalle parti resistenti.

Sussistono infine, in ragione della non perfetta univocità degli orientamenti giurisprudenziali formati *in subiecta materia*, giuste ragioni per disporre la compensazione delle spese relative al giudizio di appello.

### **P.Q.M.**

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Terza), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo respinge.

Spese del giudizio di appello compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 15 marzo 2018 con l'intervento dei magistrati:

Giulio Veltri, Presidente FF  
Massimiliano Nocelli, Consigliere  
Pierfrancesco Ungari, Consigliere

# ANACAP

Associazione Nazionale Aziende Concessionarie  
Servizi Entrate Enti Locali

Giovanni Pescatore, Consigliere  
Ezio Fedullo, Consigliere, Estensore

L'ESTENSORE  
Ezio Fedullo

IL PRESIDENTE  
Giulio Veltri

IL SEGRETARIO

\*\*\*

**CONSIGLIO DI STATO, SEZIONE V, 19 APRILE 2018, SENTENZA N. 2386/2018**

IL MANCATO VERSAMENTO DEL CONTRIBUTO PER IL FUNZIONAMENTO ANAC NON GENERA LA REVOCA DELL'AGGIUDICAZIONE.

Il Consiglio di Stato, con la sentenza in commento ha disposto che il tardivo, o mancato, versamento del contributo ANAC non può essere causa di revoca dell'aggiudicazione di una gara di appalto.

Invero, con la sentenza in epigrafe i Giudici di Palazzo Spada hanno respinto il ricorso proposto dall'ANAC contro la sentenza del TAR LAZIO che aveva accolto le istanze di una società esclusa dalla procedura negoziata di cui era risultata vincitrice, a causa del pagamento fuori tempo del contributo ANAC.

Nella parte motiva la sentenza in commento richiama la recente decisione della Corte di Giustizia (C 27/15) sovrapponibile in punto di fatto e di diritto al caso in esame, in cui si chiarisce che “ *i principi di tutela del legittimo affidamento, certezza del diritto e proporzionalità ostano ad una regola dell'ordinamento di uno Stato membro che consenta di escludere da una procedura di affidamento di un contratto pubblico l'operatore economico non avvedutosi di una simile conseguenza, perché non espressamente indicata dagli atti di gara*”.

Con la sentenza in commento, rilevato che la lettera di invito con cui la procedura di affidamento era stata indetta non prevedeva in modo espresso l'esclusione nel caso di mancato versamento del contributo Anac, si respinge il ricorso proposto da quest'ultima.

\*\*\*

**CONSIGLIO DI STATO, SEZ IV, 12 APRILE 2018, SENTENZA N. 2203/2018.**

DICHIARATO ILLEGITTIMO IL FONDO SI SOLIDARIETA' 2015

Il Consiglio di Stato con la sentenza in commento ha confermato l'illegittimità del d.P.C.M. del 10 settembre 2015 avente ad oggetto il Fondo di Solidarietà Comunale, poiché considerato tardivo nonché lesivo degli interessi dei c.d Comuni virtuosi che, nel rispetto della normativa vigente, si sono adoperati per rielaborare i propri valori catastali.

Tuttavia, i Giudici di Palazzo Spada chiariscono che l'illegittimità del suddetto decreto non comporta una revisione complessiva di tutte le quote assegnate ai Comuni poiché andranno restituiti soltanto i soldi agli Enti che hanno presentato ricorso perché la revisione dei fondi *“avviene in proporzione e non nei limiti dell'interesse azionato con ricorso”*.

Di seguito la sentenza in commento.

**REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**Il Consiglio di Stato**

in sede giurisdizionale (Sezione Sesta)

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 6981 del 2017, proposto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dal Ministero dell'Interno, (OMISSIS);

**contro**

Comune di (OMISSIS) non costituitosi in giudizio;

Comune di(OMISSIS), in persona del legale rappresentante p.t., rappresentato e difeso (OMISSIS);

**per la riforma**

della sentenza del T.A.R. per il LAZIO - Sede di ROMA - SEZIONE I n. 2553/2017. (OMISSIS)

**FATTO**

1.Con la sentenza in epigrafe appellata n. 2553 del 17 febbraio 2017 il T.a.r. per il Lazio -Sede di Roma - ha parzialmente accolto il ricorso, proposto dalla odierna parte appellata Comune di Cotronei volto ad ottenere l'annullamento del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 10 settembre 2015, pubblicato sulla G.U. del 5 ottobre 2015, recante "Fondo di solidarietà comunale. Definizione e ripartizione delle risorse spettanti per l'anno 2015" e di tutti gli atti ad esso presupposti, conseguenti e consequenziali tra cui il sotteso Decreto del Ministro dell'Interno del 23 giugno 2015.

2.La Presidenza del Consiglio dei Ministri ed il Ministero dell'Interno si erano costituiti chiedendo la reiezione del ricorso.

3.Con la sentenza impugnata il T.a.r., dopo avere riepilogato in punto di fatto gli

elementi essenziali della controversia ed avere dato atto delle due macro doglianze proposte (illegittimità, per incostituzionalità, dell'art. 16 del d.l. n. 95/2012, per violazione dell'art. 119 della Costituzione, violazione del principio di leale collaborazione, violazione degli art. 2, 3 e 5 della Costituzione) ha innanzitutto ricostruito l'ordito normativo che costituiva presupposto della controversia, evidenziando che:

a) l'art. 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, stabiliva che "Al fine di assicurare la spettanza ai Comuni del gettito dell'imposta municipale propria, di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214:

... b) è istituito, nello stato di previsione del Ministero dell'interno, il Fondo di solidarietà comunale che è alimentato con una quota dell'imposta municipale propria, di spettanza dei comuni, di cui al citato articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, definita con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, previo accordo da sancire presso la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, (...). Corrispondentemente, nei predetti esercizi è versata all'entrata del bilancio statale una quota di pari importo dell'imposta municipale propria, di spettanza dei comuni. A seguito dell'emanazione del decreto di cui al primo periodo, è rideterminato l'importo da versare all'entrata del bilancio dello Stato. La eventuale differenza positiva tra tale nuovo importo e lo stanziamento iniziale è versata al bilancio statale, per essere riassegnata al fondo medesimo. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio. Le modalità di versamento al bilancio dello Stato sono determinate con il medesimo DPCM.";

b) in applicazione di tale disposizione era stato emanato il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 10 settembre 2015, con il quale erano state definite e ripartite le risorse destinate al Fondo di solidarietà comunale per l'anno 2015;

c) in particolare, il decreto aveva ripartito la dotazione del fondo 2015 per l'80% attraverso il criterio delle risorse storiche e per il 20% attraverso il criterio del fabbisogno standard e delle capacità fiscali;

d) il comune originario ricorrente, dopo avere premesso di aver subito, sulla base dell'impugnato d.P.C.M., una drastica riduzione degli importi ricevuti, determinata dal fatto che il comune stesso beneficiava di corrispettivi di natura privatistica derivanti dall'utilizzazione di un bacino imbrifero, si era doluto della circostanza che il meccanismo di riduzione dei trasferimenti statali e i criteri di redistribuzione individuati dal d.P.C.M. impugnato penalizzassero i comuni virtuosi e comunque recassero pregiudizio all'autonomia degli enti; era stato altresì sottolineato che l'autonomia finanziaria dei comuni risultava inoltre lesa, in considerazione del fatto che i trasferimenti disposti erano stati individuati ad esercizio finanziario quasi concluso, quando gli enti locali avevano ormai già

sostenuto le spese e si erano richiamati gli argomenti sottesi alla ritenuta incostituzionalità dell'art. 16, comma 6, del decreto legge n. 95/2012, convertito nella legge n. 135/2012, nella parte in cui ivi non era stato previsto un termine entro il quale doveva essere emanato il suo decreto attuativo e nella parte in cui, considerando le entrate privatistiche del comune, individuava indici di riparto estranei alla capacità contributiva degli abitanti.

3.2. Nel merito, con la sentenza impugnata, il T.a.r. ha accolto il ricorso, sotto l'assorbente profilo della già affermata incostituzionalità dell'art. 16, comma 6, del decreto legge n. 95/2012, convertito nella legge n. 135/2012, nella parte in cui ivi non era stato previsto un termine entro il quale doveva essere emanato il suo decreto attuativo, affermando che:

a) l'art. 119 della Costituzione attribuiva ai Comuni autonomia finanziaria di entrata e di spesa: detta autonomia era esercitata in primo luogo, attraverso la redazione del bilancio finanziario di previsione;

b) quest'ultimo, ai sensi dell'art. 162 del T.U. degli Enti locali, doveva riferirsi ad almeno un triennio, comprendente le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi;

c) l'anno finanziario (il quale rappresentava l'unità temporale) aveva inizio il 1 gennaio di ciascun anno e terminava il 31 dicembre: ai sensi dell'art. 151 del d.lgs. n. 267/2000, il bilancio di previsione finanziario doveva essere approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente, salva la possibilità di un differimento per motivate esigenze, da disporsi con decreto del Ministero dell'interno (facoltà esercitata, con riferimento al 2015, a mezzo dell'articolo unico del d.m. 24 dicembre 2014, che aveva disposto lo spostamento del termine al 31 marzo 2015);

d) al fine di poter elaborare e approvare il bilancio di previsione, gli Enti locali dovevano conoscere le entrate su cui possono contare per poter poi esercitare la propria autonomia in materia di spesa, per tale ragione l'art. 1, comma 380-ter, primo capoverso, lettera b), della legge n. 228/2012, prevedeva, con riferimento alle diverse annualità, precisi termini per l'emanazione del d.P.C.M. di determinazione e ripartizione del fondo di solidarietà comunale (per l'anno 2015 il termine era fissato al 31 dicembre 2014);

e) tale scansione temporale si imponeva, essendo necessario che tutti gli interventi che producevano una riduzione di trasferimenti agli enti locali avvenissero in tempo utile per essere considerati nei bilanci di previsione, così da non compromettere l'autonomia finanziaria degli enti locali che ne vengano colpiti;

f) per tale ragione la Corte costituzionale aveva recentemente dichiarato l'illegittimità dell'art. 16, comma 6, del d.l. n. 95/2012, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della l. n. 135/2012, nella parte in cui non

prevedeva un termine ultimo per l'approvazione del d.P.C.M. che definisse il procedimento di determinazione delle riduzioni del Fondo sperimentale di riequilibrio da applicare a ciascun Comune nell'anno 2013 ( istituto che costituiva l'antecedente storico del fondo di solidarietà comunale);

g) posto che nella fattispecie in esame non era controverso che il provvedimento gravato fosse stato approvato circa nove mesi più tardi rispetto al termine stabilito dalla legge e a meno di quattro mesi dalla chiusura del corrispondente esercizio finanziario, da tale sfasatura temporale discendeva certamente l'illegittimità del contestato d.P.C.M. in quanto, anche a non voler accedere alla tesi della perentorietà del termine fissato dal comma 380-ter in parola ( tesi quest'ultima che al di là del tenore letterale della norma, si imponeva in una necessaria lettura costituzionalmente orientata della stessa)era evidente che l'intervenuta adozione dell'atto a esercizio finanziario avanzato avesse determinato una sicura lesione dell'autonomia finanziaria dei comuni, alla quale era correlato il principio di certezza delle risorse disponibili (ai sensi dell'art. 119 della Costituzione).

4. L'amministrazione originaria resistente rimasta soccombente ha impugnato la decisione del T.a.r. denunciandone la erroneità; dopo avere analiticamente ripercorso le principali tappe del contenzioso ha fatto presente che l'azione amministrativa era rispondente a criteri di buona amministrazione ed efficienza, ed ha sostenuto che la sentenza impugnata era errata, in quanto muoveva da un'ottica formalistica e parziale, in quanto:

a) il termine del 31 dicembre dell'anno precedente, richiamato nella sentenza in epigrafe per l'emanazione del d.P.C.M. sul Fondo 2015 - e che, più precisamente, riguardava il previo eventuale accordo da sancire in sede di Conferenza Stato - Città ed autonomie locali per l'emanazione del d.P.C.M. era stato fissato dalla legge di stabilità per il 2014;

b) detta legge, peraltro, per il fondo del 2014, aveva previsto la data del 30 aprile del medesimo anno quale termine per il raggiungimento del citato Accordo in sede di Conferenza Stato - Città ed autonomie locali (art. 1, comma 730, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, che aveva inserito il comma 380-ter all'art. 1 della legge 21 dicembre 2012, n. 228 - legge di stabilità 2013);

c) la legge di stabilità per il 2015 era ulteriormente intervenuta sulla disciplina del Fondo 2015 modificandone i criteri di ripartizione: in particolare, era stata innalzata dal 10 al 20 per cento la quota del Fondo da distribuirsi, non in relazione alla spesa storica, ma in base ai fabbisogni standard e alle capacità fiscali (art. 1, comma 459, della legge 23 dicembre 2014 n. 190) e, inoltre, era stata ridotta di 1200 milioni euro la dotazione del Fondo ed erano state dettate specifiche disposizioni in favore dei Comuni colpiti da eventi sismici (commi 435 e 436 del citato art. 1);

d) in attesa dell'approvazione della legge di stabilità 2015, con Decreto del 24

dicembre 2014 - come da prescritto parere della Conferenza Stato - Città ed autonomie locali del 16 dicembre 2014 reso ai sensi dell'alt 151 d. Lgs. n. 267/2000, il termine di approvazione del bilancio preventivo per l'anno 2015 da parte degli enti locali era stato differito dal 31 dicembre dell'anno precedente al 31 marzo 2015;

e) la Conferenza Stato - Città ed autonomie locali, nella seduta del 12 marzo 2015 aveva espresso il prescritto parere, ai sensi dell'art. 151 D. Lgs. n. 267/2000, per il differimento del termine di approvazione del bilancio preventivo 2015 da parte degli enti locali dal 31 marzo 2015 al 31 maggio 2015;

f) il decreto del Ministero dell'Interno del 23 giugno 2015 era stato emanato subito dopo la pubblicazione ed in attuazione del Decreto Legge 19 giugno 2015, n. 78, poi convertito dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, il quale all'art. 7, comma 3, disponeva che "Per l'anno 2015 ed i successivi esercizi, la riduzione di risorse relativa ai comuni e alle province di cui all'articolo 16, commi 6 e 7, del Decreto Legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 135, viene effettuata mediante l'applicazione della maggiore riduzione, rispettivamente di 100 milioni di euro per i comuni e di 50 milioni di euro per le province, in proporzione alle riduzioni già effettuate per l'anno 2014 a carico di ciascun comune e di ciascuna provincia, fermo restando l'effetto già generato fino al 2014 dai commi 6 e 7 del citato articolo 16. La maggiore riduzione non può, in ogni caso, assumere un valore negativo.";

g) la ripartizione della maggiore riduzione di 100 milioni di euro a carico dei Comuni, prevista dall'articolo 7, comma 3, del Decreto - Legge 19 giugno 2015 n. 78, a valere sul Fondo 2015, a seguito di richiesta dell'ANCI, era stata oggetto di Accordo in sede di Conferenza Stato - Città ed autonomie locali;

h) il termine di approvazione del bilancio per l'anno 2015 da parte dei Comuni, a seguito di richiesta dell'ANCI e come da parere espresso dalla Conferenza Stato - Città ed autonomie locali del 7 maggio 2015, era stato poi ulteriormente differito, dal 31 maggio 2015 al 30 luglio 2015, con decreto del 13 maggio 2015; detto termine era stato poi oggetto di differimento al 30 settembre 2015, ad opera del DM 30 luglio 2015 esclusivamente per le città metropolitane, le province e gli enti locali della Regione Siciliana;

i) tali dati, erano stati del tutto obliati dal T.a.r. e dai medesimi si evinceva che:

I) i Comuni avevano potuto disporre dei dati relativi alla ripartizione del Fondo 2015, anche se non formalizzati nel DPCM, subito dopo l'Accordo della Conferenza Stato - Città ed autonomie locali del 31 marzo 2015 e dei dati sulla ripartizione dell'ulteriore riduzione di 100 milioni di euro per il 2016, subito dopo l'emanazione del Decreto - Legge 19 giugno 2015, n. 78, con l'emanazione del decreto attuativo del 23 giugno 2015;

II) proprio in relazione all'esigenza di disporre di dati certi in relazione alle risorse del Fondo, il termine di approvazione del bilancio preventivo dei Comuni

era stato differito prima al 31 marzo, poi al 31 maggio e, da ultimo, al 30 luglio 2015 e al 30 settembre 2015;

III) nonostante il DCPM sul FSC 2015 fosse stato formalmente emanato dopo il termine di approvazione dei bilanci, tuttavia, i dati in esso contenuti erano da tempo a disposizione degli enti locali, poiché il Ministero dell'Interno, con vari comunicati, pubblicati sul proprio sito internet, sin dal 23 gennaio 2015) aveva già informato i Comuni circa la distribuzione delle risorse nell'ambito del FSC 2015, proprio per assicurare agli stessi un'adeguata informazione in vista della predisposizione dei bilanci di previsione per il medesimo anno;

IV) in particolare, il comunicato del 29 settembre 2015 chiariva esaurientemente quali fossero le risorse spettanti a ciascun comune;

V) ne discendeva che i comuni, certamente dal mese di giugno, avevano potuto conoscere i dati del Fondo 2015 per la predisposizione del bilancio preventivo 2015, e che quindi non v'era stata alcuna lesione all'autonomia finanziaria dei medesimi: Il raggiungimento dell'Accordo in sede di Conferenza Stato - Città ed autonomie locali cristallizzava i dati e li rendeva certi in quanto i medesimi dovevano successivamente confluire nel DPCM emanato ai sensi dell'art. 1, comma 380-ter, della Legge 24 dicembre 2014, n. 228;

i) l'articolo 1, comma 380-ter, della Legge n. 228/2012, conteneva termine un termine (soltanto)ordinatorio, o più specificamente sollecitatorio, per l'emanazione del DPCM sul Fondo 2015: la violazione del medesimo non produceva alcuna illegittimità: erroneamente, invece, il dPCM di riparto del FSC 2015 era stato annullato per il mero mancato rispetto di un termine ordinatorio; m) e neppure poteva ritenersi che la Corte Costituzionale, nella sentenza 6 giugno 2016 n. 129, avesse interpretato il termine in argomento come perentorio, al di là del tenore letterale della norma: al contrario, dalla motivazione ivi contenuta, non potevano desumersi, oltre alla necessità del termine, ulteriori principi interpretativi in materia di interventi riduttivi di risorse finanziarie destinate agli enti locali.

5. Alla adunanza camerale del 9.11.2017 fissata per la deliberazione della domanda di sospensione della esecutività dell'impugnata decisione la difesa erariale ha rinunciato all'istanza cautelare facendo presente che per altre cause analoghe era già stata fissata l'udienza di trattazione del merito all'1febbraio 2018 e la Sezione ha disposto la trattazione del merito della causa alla pubblica udienza dell'1febbraio 2018.

6. In data 8.11.2017 l'appellata amministrazione comunale si è costituita depositando un articolato controricorso, nell'ambito del quale:

a) ha chiesto il rigetto dell'appello dell'amministrazione in quanto infondato;

b) ha riproposto il primo motivo (definito "principale") del ricorso di primo grado, rimasto assorbito nell'impugnata sentenza.

7. In data 29. 12.2017 la Presidenza del Consiglio dei Ministri ha depositato una

articolata memoria, comune anche ai ricorsi r.g.n. 3784/2017 e r.g.n. 3823/2017, del pari chiamati in decisione alla odierna udienza pubblica, e concernenti sentenze identiche a quella oggetto della odierna impugnazione nell'ambito della quale:

- a) ha ribadito e puntualizzato le proprie tesi poste a sostegno dell'appello, facendo presente che la documentazione prodotta nell'odierno grado di giudizio appariva indispensabile ai fini della decisione della causa, ex art. 104 del c.p.a.;
- b) ha fatto presente che il medesimo T.a.r. per il Lazio, nella recente sentenza n. 10850 del 30 ottobre 2017 e nella sentenza n. 11013 del 6 novembre 2017 aventi oggetto analogo (impugnazione del D.P.C.M. del 18 maggio 2016) a quello dell'odierno processo aveva raggiunto conclusioni difformi, affermando la piena legittimità dell'operato delle amministrazioni centrali;
- c) ha chiesto la reiezione dei riproposti motivi di censura prospettati in primo grado, ed assorbiti dal T.a.r., in quanto infondati.

6. Alla odierna pubblica udienza dell'1febbraio 2018 la causa è stata trattenuta in decisione.

## **DIRITTO**

1.L'appello dell'Amministrazione è infondato e va respinto.

1.1. Seguendo la tassonomia propria delle questioni (secondo le coordinate ermeneutiche dettate dall'Adunanza plenaria n. 5 del 2015), e fatto presente che a mente del combinato disposto degli artt. artt. 91,92 e 101, co. 1, c.p.a., il Collegio farà esclusivo riferimento alle censure poste a sostegno del ricorso in appello e già proposte in primo grado (senza tenere conto di motivi "nuovi" e ulteriori censure sviluppate nelle memorie difensive successivamente depositate, in quanto intempestive, violative del principio di tassatività dei mezzi di impugnazione e della natura puramente illustrativa delle comparse conclusionali-cfr. ex plurimis Cons. Stato Sez. V, n. 5865 del 2015) in ordine logico ritiene il Collegio prioritaria la disamina delle questioni processuali che potrebbero condizionare la possibilità di pervenire ad una decisione nel merito; ciò avrà luogo tenendo conto anche della circostanza che avverso gli atti impugnati sono state proposte più impugnazioni, e sono state rese quattro sentenze di primo grado: segnatamente, sono state rese dal T.a.r. le sentenze nn. 2553/2017, 2552/2017 e 2554/2017 rispettivamente impugunate dalla difesa erariale mercè i ricorsi in appello r.g.n. 6981/2017, 3784/17, e 3823/17, chiamati in decisione alla odierna udienza pubblica nonché la sentenza r.g.n. 2722/2017, impugnata dalla difesa erariale nell'ambito del ricorso in appello r.g.n. 5523/2017 tuttora pendente.

1.2. Si osserva in proposito che:

- a) il contraddittorio nell'ambito del presente processo è senz'altro integro, in quanto già in primo grado il T.a.r. con apposita ordinanza collegiale ha disposto l'integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti i controinteressati, da

individuarsi nei comuni italiani che comparivano negli allegati del d.P.C.M. impugnato;

b) contrariamente a quanto sostenuto da alcuni intervenienti nell'ambito del ricorso in appello r.g.n. 3823/2017, la sentenza r.g.n. 2722/2017 non è passata in giudicato, ma è stata impugnata dalla difesa erariale (ricorso in appello r.g.n. 5523/2017 tuttora pendente) per cui anche sotto il profilo teorico nessun effetto preclusivo sulla procedibilità della odierna impugnazione può in proposito ipotizzarsi.

2. Nel merito - sebbene la fattispecie esaminata dalla Corte non concerna una disposizione di legge direttamente applicabile alla odierna causa- il punto dal quale muovere è rappresentato, dall'univoco tenore della sentenza della Corte Costituzionale del 6 giugno 2016, n. 129, la quale, come è noto, ha dichiarato la illegittimità costituzionale del comma 6 dell'art. 16, comma del d.l. 6 luglio 2012, n. 95, conv., con modif., in l. 7 agosto 2012, n. 135 ("6. Il fondo sperimentale di riequilibrio, come determinato ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, il fondo perequativo, come determinato ai sensi dell'articolo 13 del medesimo decreto legislativo n. 23 del 2011, ed i trasferimenti erariali dovuti ai comuni della Regione Siciliana e della Regione Sardegna sono ridotti di 500 milioni di euro per l'anno 2012 e di 2.250 milioni di euro per l'anno 2013 e 2.500 milioni di euro per l'anno 2014 e 2.600 milioni di euro a decorrere dall'anno 2015. Per gli anni 2012 e 2013 ai Comuni, di cui all' articolo 1, comma 1, del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74 , convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122 , non si applicano le disposizioni recate dal presente comma, fermo restando il complessivo importo delle riduzioni ivi previste di 500 milioni di euro per l'anno 2012 e di 2.250 milioni di euro per l'anno 2013. Le riduzioni da imputare a ciascun comune sono determinate, tenendo conto anche delle analisi della spesa effettuate dal commissario straordinario di cui all'articolo 2 del decreto-legge7 maggio 2012, n. 52, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 luglio 2012, n. 94, degli elementi di costo nei singoli settori merceologici, dei dati raccolti nell'ambito della procedura per la determinazione dei fabbisogni standard, nonche' dei fabbisogni standard stessi, e dei conseguenti risparmi potenziali di ciascun ente, dalla Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sulla base dell'istruttoria condotta dall'ANCI, e recepite con decreto del Ministero dell'interno entro il 15 ottobre 2012, relativamente alle riduzioni da operare nell'anno 2012, [ed entro il 31 gennaio 2013 relativamente alle riduzioni da operare per gli anni 2013 e successivi]. Le riduzioni da applicare a ciascun comune a decorrere dall'anno 2013 sono determinate, con decreto del Ministero dell'interno, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. In caso di mancata intesa entro quarantacinque giorni dalla data di prima iscrizione all'ordine del giorno della Conferenza Stato-città ed autonomie locali della proposta di riparto delle riduzioni di cui al periodo precedente, il decreto del

Ministero dell'interno può, comunque, essere adottato ripartendo le riduzioni in proporzione alla media delle spese sostenute per consumi intermedi nel triennio 2010-2012, desunte dal SIOPE, fermo restando che la riduzione per abitante di ciascun ente non può assumere valore superiore al 250 per cento della media costituita dal rapporto fra riduzioni calcolate sulla base dei dati SIOPE 2010-2012 e la popolazione residente di tutti i comuni, relativamente a ciascuna classe demografica di cui all'articolo 156 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. In caso di incapienza, sulla base dei dati comunicati dal Ministero dell'interno, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero delle predette somme nei confronti dei comuni interessati all'atto del pagamento agli stessi comuni dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Le somme recuperate sono versate allo Stato contestualmente all'imposta municipale propria riservata allo Stato. Qualora le somme da riversare ai comuni a titolo di imposta municipale propria risultino incapienti per l'effettuazione del recupero di cui al quarto periodo del presente comma, il versamento al bilancio dello Stato della parte non recuperata è effettuato a valere sulle disponibilità presenti sulla contabilità speciale n. 1778 "Agenzia delle entrate - Fondi di Bilancio" che è reintegrata con i successivi versamenti dell'imposta municipale propria spettante ai comuni").

2.1. In detta decisione, la Corte Costituzionale ha espressamente affermato al considerando 2.3 (del quale si riporta integralmente il testo) che: "L'impugnato art. 16, comma 6, del d.l. n. 95 del 2012, indicando gli obiettivi di contenimento delle spese degli enti locali, si pone come principio di coordinamento della finanza pubblica, che vincola senz'altro anche i Comuni. Nessun dubbio che, come già ripetutamente affermato da questa Corte (sentenze n. 65 e n. 1 del 2016, n. 88 e n. 36 del 2014, n. 376 del 2003), le politiche statali di riduzione delle spese pubbliche possano incidere anche sull'autonomia finanziaria degli enti territoriali; tuttavia, tale incidenza deve, in linea di massima, essere mitigata attraverso la garanzia del loro coinvolgimento nella fase di distribuzione del sacrificio e nella decisione sulle relative dimensioni quantitative, e non può essere tale da rendere impossibile lo svolgimento delle funzioni degli enti in questione (sentenze n. 10 del 2016, n. 188 del 2015 e n. 241 del 2012).

Vero è che i procedimenti di collaborazione tra enti debbono sempre essere corredati da strumenti di chiusura che consentano allo Stato di addivenire alla determinazione delle riduzioni dei trasferimenti, anche eventualmente sulla base di una sua decisione unilaterale, al fine di assicurare che l'obiettivo del contenimento della spesa pubblica sia raggiunto pur nella inerzia degli enti territoriali (ex multis, sentenze n. 82 e 19 del 2015). Ma tale condizione non può giustificare l'esclusione sin dall'inizio di ogni forma di coinvolgimento degli enti interessati, tanto più se il criterio posto alla base del riparto dei sacrifici non è

esente da elementi di dubbia razionalità, come è quello delle spese sostenute per i consumi intermedi.

In effetti, non appare destituita di fondamento la considerazione, sviluppata dal giudice rimettente, che nella nozione di «consumi intermedi» possono rientrare non solo le spese di funzionamento dell'apparato amministrativo - ciò che permetterebbe al criterio utilizzato di colpire le inefficienze dell'amministrazione e di innescare virtuosi comportamenti di risparmio -, ma, altresì, le spese sostenute per l'erogazione di servizi ai cittadini. Si tratta, dunque, di un criterio che si presta a far gravare i sacrifici economici in misura maggiore sulle amministrazioni che erogano più servizi, a prescindere dalla loro virtuosità nell'impiego delle risorse finanziarie.

Dati questi elementi di ambiguità, si deve ritenere che il ricorso al criterio delle spese sostenute per i consumi intermedi come parametro per la quantificazione delle riduzioni delle risorse da imputare a ciascun Comune possa trovare giustificazione solo se affiancato a procedure idonee a favorire la collaborazione con gli enti coinvolti e a correggerne eventuali effetti irragionevoli. Il criterio delle spese sostenute per i consumi intermedi non è dunque illegittimo in sé e per sé; la sua illegittimità deriva dall'essere parametro utilizzato in via principale anziché in via sussidiaria, vale a dire solo dopo infruttuosi tentativi di coinvolgimento degli enti interessati attraverso procedure concertate o in ambiti che consentano la realizzazione di altre forme di cooperazione. Né si deve sottovalutare il fatto che la disposizione impugnata non stabilisce alcun termine per l'adozione del decreto ministeriale che determina il riparto delle risorse e le relative decurtazioni. Un intervento di riduzione dei trasferimenti che avvenisse a uno stadio avanzato dell'esercizio finanziario comprometterebbe un aspetto essenziale dell'autonomia finanziaria degli enti locali, vale a dire la possibilità di elaborare correttamente il bilancio di previsione, attività che richiede la previa e tempestiva conoscenza delle entrate effettivamente a disposizione."

2.2. Le perentorie affermazioni contenute nell'ultima parte del suindicato passaggio motivazionale, suggeriscono ed insieme impongono il principio cui attenersi nella risoluzione della presente controversia: "un intervento di riduzione dei trasferimenti che avvenisse a uno stadio avanzato dell'esercizio finanziario comprometterebbe un aspetto essenziale dell'autonomia finanziaria degli enti locali, vale a dire la possibilità di elaborare correttamente il bilancio di previsione, attività che richiede la previa e tempestiva conoscenza delle entrate effettivamente a disposizione." Esse infatti, ad avviso del Collegio rappresentano la chiave di lettura per dirimere l'odierna controversia (si vedano anche le altrettanto decise affermazioni contenute nella decisione della Corte Costituzionale, del 20 luglio 2016, n. 184 "il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza

democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche"). .

2.2.1.E non è inutile osservare che di recente, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 247 del 2017, nel richiamare le suindicate proprie precedenti decisioni ha ribadito che il bilancio (degli enti territoriali) è un "bene pubblico" in quanto è funzionale a sintetizzare e rendere certe le "scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato. [...] Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche."

2.3.Muovendo da tale punto di partenza, si rammenta che il contestato decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri con il quale sono state definite e ripartite le risorse destinate al Fondo di solidarietà comunale per l'anno 2015 (in particolare, il decreto ha ripartito la dotazione del fondo 2015 per l'80% attraverso il criterio delle risorse storiche e per il 20% attraverso il criterio del fabbisogni standard e delle capacità fiscali) è stato emanato soltanto il 10 settembre 2015, e quindi circa nove mesi più tardi rispetto al termine stabilito dalla legge e a meno di quattro mesi dalla chiusura del corrispondente esercizio finanziario.

Ciò in quanto, secondo l'art. 380 ter primo capoverso, lettera b), della legge n. 228/2012, ("a) la dotazione del Fondo di solidarietà comunale è pari a 6.647.114.923,12 euro per l'anno 2014 e a 6.547.114.923,12 euro per gli anni 2015 e successivi, comprensivi di 943 milioni di euro quale quota del gettito di cui alla lettera f) del comma 380. A decorrere dall'anno 2016 la dotazione del Fondo di solidarietà comunale di cui al primo periodo è incrementata di 3.767,45 milioni di euro. La dotazione del Fondo di cui al primo periodo è assicurata attraverso una quota dell'imposta municipale propria, di spettanza dei comuni, di cui al citato articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, pari a 4.717,9 milioni di euro per ciascuno degli anni 2014 e 2015 e a 2.768,8 milioni di euro per ciascuno degli anni 2016 e seguenti. Corrispondentemente, nei predetti esercizi e' versata all'entrata del bilancio statale una quota di pari importo dell'imposta municipale propria, di spettanza dei comuni. A seguito della riduzione della quota di imposta municipale propria di spettanza comunale da versare al bilancio dello Stato per alimentare il Fondo di solidarietà comunale, a decorrere dall'anno 2016, la dotazione del predetto Fondo è corrispondentemente ridotta in misura pari a 1.

949,1 milioni di euro annui. Con la legge di assestamento o con appositi decreti di variazione del Ministro dell'economia e delle finanze, sono adottate le variazioni compensative in aumento o in diminuzione della dotazione del Fondo di solidarietà comunale per tenere conto dell'effettivo gettito dell'imposta municipale propria derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D. Al fine di incentivare il processo di riordino e semplificazione degli enti territoriali, una quota del Fondo di solidarietà comunale, non inferiore a 30 milioni di euro a decorrere dall'anno 2014, è destinata ad incrementare il contributo spettante alle unioni di comuni ai sensi dell' articolo 53, comma 10, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 , e successive modificazioni, e una quota non inferiore a 30 milioni di euro è destinata, ai sensi dell' articolo 20 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 , convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135 , e successive modificazioni, ai comuni istituiti a seguito di fusione (3);

b) con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, previo accordo da sancire in sede di Conferenza Stato-città e autonomie locali, da emanare entro il 30 aprile 2014 per l'anno 2014 ed entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di riferimento per l'anno 2015, entro il 30 aprile per l'anno 2016 ed entro il 30 novembre dell'anno precedente a quello di riferimento per gli anni 2017 e successivi, sono stabiliti i criteri di formazione e di riparto del Fondo di solidarietà comunale, tenendo anche conto, per i singoli comuni:

- 1) di quanto previsto dai numeri 1), 4), 5) e 6) della lettera d) del comma 380;
- 2) della soppressione dell'IMU sulle abitazioni principali e dell'istituzione della TASI;
- 3) dell'esigenza di limitare le variazioni, in aumento e in diminuzione, delle risorse disponibili ad aliquota base, attraverso l'introduzione di un'appropriata clausola di salvaguardia "), il termine originario era fissato al 31 dicembre 2014.

2.3.1. La assorbente motivazione per la quale il T.a.r. ha dichiarato illegittimo l'avversato decreto, quindi, scaturisce dalla traslazione dei condivisibili principi affermati dalla Corte Costituzionale alla fattispecie per cui è causa.

In sostanza, tenuto conto dell'incipit dell'art.119 della Costituzione ("I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa") è stato ritenuto che l'atto amministrativo impugnato compromettesse tale autonomia, (declinata secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale : "la possibilità di elaborare correttamente il bilancio di previsione, attività che richiede la previa e tempestiva conoscenza delle entrate effettivamente a disposizione.") laddove disponesse riduzioni di somme spettanti al comune impugnante ad esercizio finanziario avanzato (*rectius*: nel caso di specie, ben successivamente la scadenza del termine prorogato di predisposizione del bilancio di previsione).

2.4. Il contrario avviso della appellante difesa erariale si fonda su una puntigliosa ed accurata ricostruzione che si incentra su tre capisaldi (due dei quali di natura fattuale, ed uno giuridico):

a) la circostanza che il termine di approvazione del bilancio degli enti locali era stato a più riprese prorogato ex lege (ai sensi dell'art. 151 del d.lgs. n. 267/2000, il bilancio di previsione finanziario deve essere approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente, salva la possibilità di un differimento per motivate esigenze, da disporsi con decreto del Ministero dell'interno, e detta facoltà era stata esercitata, con riferimento al 2015, a mezzo dell'articolo unico del d.m. 24 dicembre 2014, che aveva disposto lo spostamento del termine al 31 marzo 2015, ed era stato ulteriormente differito al 30 luglio del 2015, con decreto del 13 maggio 2015, e poi al 30 settembre 2015, ma per i soli enti locali siciliani);

b) la circostanza fattuale secondo cui i Comuni avevano potuto disporre dei dati relativi alla ripartizione del Fondo 2015, anche se non formalizzati nel dPCM, subito dopo l'Accordo della Conferenza Stato - Città ed autonomie locali del 31 marzo 2015 (doc. 3, fasc. primo grado), e dei dati sulla ripartizione dell'ulteriore riduzione di 100 milioni di euro per il 2016, subito dopo l'emanazione del Decreto - Legge 19 giugno 2015, n. 78, con l'emanazione del decreto attuativo del 23 giugno 2015;

b1) sebbene il dCPM sul FSC 2015 fosse stato formalmente emanato dopo il termine di approvazione dei bilanci, tuttavia, i dati in esso contenuti erano da tempo a disposizione degli enti locali, poiché il Ministero dell'Interno, con vari comunicati, pubblicati sul proprio sito internet, sin dal 23 gennaio 2015 aveva già informato i Comuni circa la distribuzione delle risorse nell'ambito del FSC 2015, proprio per assicurare agli stessi un'adeguata informazione in vista della predisposizione dei bilanci di previsione per il medesimo anno (comunicato del 15 aprile 2015; comunicato del 16 luglio 2015 relativo all'aggiornamento dei dati, resi noti il 15 aprile 2015; comunicato del 25 settembre 2015 relativo all'erogazione del Fondo di Solidarietà comunale 2015; comunicato del 29 settembre 2015; comunicato dell'1 ottobre 2015);

b2) ciò in quanto il raggiungimento dell'Accordo in sede di Conferenza Stato - Città ed autonomie locali aveva cristallizzato i dati e li aveva resi certi perché destinati a successivamente confluire nel dPCM emanato ai sensi dell'art. 1, comma 380-ter, della Legge 24 dicembre 2014, n. 228;

c) il termine stabilito dall'art. 380 ter primo capoverso, lettera b), della legge n. 228/2012 non aveva natura perentoria, ma unicamente ordinatoria, ovvero sollecitatoria.

2.5. Il Collegio provvederà a scrutinare prioritariamente la terza e la prima censura in quanto è convinto che di esse emerga con immediatezza la inaccogliabilità, ed in ultimo esaminerà la seconda doglianza che appare essere il punto centrale della causa.

2.5.1. Quanto alla terza censura afferente la natura del termine stabilito dall'art. 380 ter primo capoverso, lettera b), della legge n. 228/2012, emerge che:

a) il T.a.r. non ha preso decisa posizione espressa sulla natura del detto termine, ma ha reso considerazioni assorbenti, che renderebbero ultroneo soffermarsi *funditus* su tale contestazione;

b) ciò in quanto ha ritenuto illegittimo il d.P.C.M., in quanto tardivamente emesso, anche laddove il termine contenuto nella legge non avesse dovuto considerarsi perentorio;

c) è agevole osservare che:

I) tenuto conto della seconda articolazione della motivazione della sentenza ("anche a non voler accedere alla tesi della perentorietà del termine fissato dal comma 380-ter in parola - tesi che sembra imporsi, al di là del tenore letterale della norma, in una necessaria lettura costituzionalmente orientata della stessa, come suggerita dalla richiamata sentenza della Corte costituzionale -") se il T.a.r. avesse ritenuto che il termine previsto nella citata disposizione fosse perentorio, avrebbe dovuto dichiarare illegittimo il decreto, sulla scorta di tale (sola) considerazione;

II) non avendo ciò fatto, all'evidenza il T.a.r. non ha ritenuto perentorio detto termine (ed infatti, nella parte iniziale della motivazione si fa riferimento alla circostanza che " da tale sfasatura temporale deriva sicuramente l'illegittimità del d.P.C.M..");

2.5.2. In teoria, quindi, l'appellante amministrazione non avrebbe alcun reale interesse a sollevare la censura.

2.5.3. Senonché la sottile ricostruzione della difesa erariale, ove accolta, sarebbe di per sé idonea a mettere in crisi la intera motivazione della sentenza demolitoria di primo grado, in quanto:

a) effettivamente la sentenza della Corte Costituzionale del 6 giugno 2016, n. 129, (i cui principi sono stati "utilizzati" dal T.a.r. in chiave accoglitiva del ricorso di primo grado) ha censurato una norma in cui non era previsto alcun termine;

b) la vicenda non sarebbe quindi perfettamente sovrapponibile, in punto di fatto, a quella esaminata nell'odierno processo;

c) a questo punto, si dovrebbe ritenere che la sentenza impugnata sia illogica, in quanto ha traslato ad un caso diverso (omesso rispetto di un termine non perentorio previsto nella norma di legge) un insegnamento della Corte Costituzionale dettato per un caso dissimile (omessa previsione nella norma di legge "madre" di alcun termine).

2.5.4. Ritiene il Collegio che la censura, seppure abilmente formulata, non sia accoglibile, in quanto:

a) a portare all'estremo il ragionamento dell'appellante difesa erariale, dall'affermazione secondo cui il termine contenuto nella norma non era perentorio...e

quindi era liberamente "superabile" dall'amministrazione (libera di emanare il decreto senza barrage temporali) dovrebbe discendere il dovere, per questo Collegio di sollevare la questione di legittimità costituzionale della normativa primaria suindicata (nella parte in cui non prevede che il termine ivi previsto sia perentorio) per contrasto con l'art. 119 della Costituzione, sulla scorta delle considerazioni già contenute nella sentenza della Corte Costituzionale del 6 giugno 2016, n. 129 : ciò in quanto, all'evidenza, sostenere una tesi secondo la quale, la norma conteneva un termine, ma esso era liberamente e senza limiti disattendibile dall'Amministrazione, comporterebbe una condizione identica a quella "cristallizzata" dal Giudice delle leggi nella sentenza del 6 giugno 2016, n. 129 (id est: una prescrizione priva di termine);

b) ed a monte, ciò avrebbe dovuto essere, teoricamente, la statuizione del T.a.r. ove avesse accolto la tesi della difesa erariale secondo cui, essendo il termine previsto dalla legge meramente ordinatorio, giammai il d.P.C.M. avrebbe potuto essere dichiarato illegittimo per l'omesso rispetto di tale termine;

c) senonché, correttamente, il T.a.r. in ossequio al principio a più riprese predicato dalla giurisprudenza (tra le tante Corte Conti reg., - Sicilia- sez. giurisd., 04/07/2005, n. 149, Cassazione civile, sez. I, 28/11/2003, n. 18200, Consiglio di Stato, sez. V, 30/10/1997, n. 1207), anche in questo caso sulla falsariga dei fondamentali insegnamenti della Corte Costituzionale, secondo cui fra più interpretazioni possibili delle norme giuridiche positive, l'interprete deve privilegiare solo quella più conforme alla Costituzione, ha ritenuto che la mancata previsione di una perentorietà del termine, non significasse che comunque l'Amministrazione restasse arbitra di emanare il d.P.C.M. nella data ad essa più comoda;

d) ma, che il termine scolpito nella legge suddetta andasse correlato con quello cui l'atto emanando è "servente", (id est: il termine entro il quale gli enti territoriali, destinatari ultimi delle determinazioni contenute nel d.P.C.M. dovevano approvare i propri bilanci);

e) ed altrettanto correttamente - ad avviso del Collegio- ha "misurato" quindi la legittimità del d.P.C.M., alla luce di una lettura della norma primaria nel senso suindicato.

2.5.5. La censura proposta dall'Amministrazione, quindi, va senz'altro disattesa in quanto:

a) ove il Collegio fosse convinto della tesi della difesa erariale (quella cioè, che ai sensi della prescrizione primaria, trattandosi di un termine ordinatorio, giammai il d.P.C.M. avrebbe potuto essere censurato quanto al momento in cui esso venne emanato), non resterebbe che sospendere il presente giudizio e sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 380 ter primo capoverso, lettera b), della legge n. 228/2012 sulla scorta dell'ordito motivazionale di cui alla decisione della Corte Costituzionale del 6 giugno 2016,

n. 129;

b) una volta ritenuto invece, che il termine suddetto, anche se considerato non perentorio ed ordinatorio, comunque andasse correlato ad un incombente (redazione e predisposizione da parte dei comuni dei bilanci), procedere nel senso suindicato implicherebbe un "eccesso di mezzi rispetto allo scopo", in quanto la problematica si sposta nella verifica della legittimità del d.P.C.M. suddetto, tenuto conto della data di emissione, rispetto al "superiore scopo" che esso doveva garantire, anche ai sensi dell'art. 119 della Costituzione (lo si ripete: mettere in condizione i comuni di procedere alla approvazione dei bilanci avendo a disposizione dati certi);

c) a fronte di tale considerazione, la censura va disattesa e, a monte, probabilmente difettava l'interesse a proporla in capo alla difesa erariale.

3. Quanto sinora esposto, consente di esaminare immediatamente la prima censura proposta dalla difesa erariale.

3.1. Per quanto si è sin qui cercato di chiarire, è condivisibile che la legittimità del d.P.C.M. con riferimento alla data di emissione dello stesso, vada "misurata" in relazione all'interesse azionato dall'ente territoriale comune e, quindi alla possibilità per questo di essere posto in condizione di predisporre il proprio bilanci, avendo la certezza di quali fossero le risorse disponibili.

3.2. Il Collegio, ritiene quindi che la censura prospettata dalla difesa erariale - sulla scorta della circostanza che i termini per la predisposizione dei bilanci fossero stati a più riprese prorogati con legge primaria- sia certamente ammissibile e rientri appieno nel "fuoco" delle questioni da scrutinare: le deduzioni prospettate dalla parte appellata, secondo cui lo slittamento del termine di predisposizione dei bilanci sarebbe conseguenza della omessa tempestiva adozione del d.P.C.M. in questione, rivestono valenza "storica", ma non conducono -isolatamente considerate- né alla inammissibilità della censura, né al giudizio di infondatezza della medesima.

3.3. La non accoglibilità della doglianza, invece, discende da una considerazione "cronologica" di maggior pregnanza, che è la seguente: tenuto conto che nell'anno di riferimento, il d.P.C.M. in oggetto doveva essere emanato entro il termine del 31.12.2014, il termine di predisposizione dei bilanci comunali venne effettivamente a più riprese spostato in avanti (il dato non è controverso) sino a coincidere (per i comuni italiani non siciliani, in quanto per questi ultimi venne accordata una ulteriore proroga) con la data del 30 luglio 2015.

3.4. Ora, si può anche dare atto di tale sforzo di coordinamento al Legislatore, ma è evidente che, tenendo conto che alla data ultima del 30 luglio 2015 (in cui i comuni avrebbero dovuto necessariamente predisporre i bilanci di previsione) il d.P.C.M. non era stato emesso, appare evidente il vizio del medesimo, ed il vulnus rappresentato dall'essere stato emesso in una data successiva rispetto a quella (predisposizione dei bilanci) in cui i comuni avrebbero dovuto conoscere

le proprie rispettive dotazioni al fine di conoscere di quali risorse disponessero; per tale via, risulta essere stata consumata la lesione alla prescrizione primaria di cui all'art. 119 della Costituzione (ed ai corollari di tale disposizione siccome sintetizzati nelle decisioni della Corte Costituzionale in precedenza richiamate): si può concordare sulla circostanza che la sfasatura temporale sia meno ampia rispetto a quella affermata dal T.a.r. (che non ha fatto esplicito riferimento ai provvedimenti legislativi che avevano via via prorogato il termine di predisposizione dei bilanci di previsione comunali) ma essa v'è certamente, il che impone la reiezione della doglianza.

4. A questo punto, resta da scrutinare la seconda censura, in ordine alla quale il Collegio ha già fatto presente il proprio convincimento secondo cui essa rivesta portata centrale.

4.1. La tesi dell'appellante amministrazione, è chiara e semplice, ed ha matrice sostanzialistica: nessuna lesione alle prerogative della finanza locale era ravvisabile a cagione dello slittamento della data di emissione del d.P.C.M. ad un momento successivo al termine ultimo per la predisposizione dei bilanci, in quanto:

a) il d.P.C.M. era "riproduttivo" dei dati emersi in una fase precedente (Accordo della Conferenza Stato -Città ed autonomie locali del 31 marzo 2015): i dati suddetti relativi alla ripartizione del Fondo 2015 dovevano essere unicamente formalizzati nel d.P.C.M. ma non erano da quest'ultimo modificabili, mentre i dati sulla ripartizione dell'ulteriore riduzione di 100 milioni di euro si erano resi disponibili per il 2016, subito dopo l'emanazione del Decreto - Legge 19 giugno 2015, n. 78, con l'emanazione del decreto attuativo del 23 giugno 2015;

b) i dati destinati ad essere contenuti nel d.P.C.M. erano da tempo a disposizione degli enti locali, poiché il Ministero dell'Interno, con vari comunicati, pubblicati sul proprio sito internet, sin dal 23 gennaio 2015 aveva già informato i Comuni circa la distribuzione delle risorse nell'ambito del FSC 2015.

4.2. Il Collegio è ben consapevole della circostanza che per ragioni di economia dei mezzi dell'azione amministrativa e di conservazione dei valori giuridici, è possibile la sanatoria (o convalida) di atti amministrativi affetti da vizi non afferenti al loro contenuto sostanziale: il risalente principio di matrice giurisprudenziale ha trovato da ultimo riscontro normativo nell'alt. 21 nonies comma 2 della legge n. 241/1990, quale introdotto dalla legge n. 15/2005, che espressamente consente la convalida del provvedimento annullabile "sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole": ritiene però che tali considerazioni non siano meritevoli di favorevole deliberazione e non conducano al "superamento" della statuizione demolitoria contenuta nella pronuncia impugnata per più ragioni:

a) è rilevante in proposito, anzitutto, la acuta obiezione della parte appellata, che sottolinea come la tesi della difesa erariale ove accolta, implicherebbe la

sostanziale "inutilità" del d.P.C.M. che invece, secondo il dettato normativo primario costituisce l'atto conclusivo del procedimento: correttamente, le parti appellate retoricamente si chiedono perché, a questo punto, se fosse corretta la tesi della difesa erariale, il Legislatore avrebbe sentito l'esigenza di prevedere il medesimo quale atto conclusivo; tale interrogativo, poi, ne sottende un altro: si chiede infatti il comune appellato se, a fronte della mancata emissione dell'atto conclusivo del procedimento (il d.P.C.M. appunto) sarebbe stato precluso alle Amministrazioni centrali - ove, per avventura, fosse emerso che i dati cristallizzati nell' Accordo della Conferenza Stato - Città ed autonomie locali del 31 marzo 2015 fossero errati - di riconvocare la Conferenza, al fine di emendarli. La risposta sembra negativa, ed in presenza di una simile situazione di oggettiva incertezza le amministrazioni locali non avrebbero potuto - seguendo canoni di elementare prudenza - provvedere a predisporre i bilanci senza un'assoluta sicurezza in ordine alle previsioni di spesa su cui questi si fondavano (discendente, all'evidenza, dal dato ufficiale concernente le risorse di cui potevano disporre, ed in forza delle quali graduare i propri impegni, sulla scorta di valutazioni di urgenza, indifferibilità, utilità, che costituiscono il *proprium* dell'autonomia "politica" dell' Ente locale);

b) sempre ragionando ipoteticamente, deve escludersi che laddove un comune avesse impugnato l'esito dell'Accordo della Conferenza Stato - Città ed autonomie locali del 31 marzo 2015, ovvero anche i comunicati che via via venivano pubblicati sul sito internet del Ministero dell'Interno, un eventuale gravame potesse essere reputato ammissibile, venendo in considerazione atti non immediatamente lesivi, in quanto non conclusivi del procedimento;

b2) del pari incontestato è rimasto il rilievo della parte appellata secondo cui l'accordo raggiunto in Conferenza riguardasse "criteri" e non specifiche cifre, di guisa che a queste ultime si sarebbe potuti giungere soltanto attraverso complessi calcoli;

c) più radicalmente, osserva poi il Collegio che la difesa erariale attribuisce un effetto di "certezza" alle informazioni rese dal Ministero dell'Interno, con vari comunicati, pubblicati sul proprio sito internet, sin dal 23 gennaio 2015, che non è tale sinanco sotto il profilo della conoscenza in capo ai destinatari;

d) come è noto, per condivisibile giurisprudenza ( si veda T.A.R. Firenze, - Toscana-, sez. I, 26/10/2015, n. 1422 T.A.R. Lazio, Roma , sez. II, 08/05/2017, n. 5470 ed arg ai sensi di Cons. St., sez. VI, 7 luglio 2015 n. 4642) "in assenza di una specifica disposizione di legge che disponga altrimenti, la mera pubblicazione di un provvedimento su di un sito telematico dell'Amministrazione non è idonea a far decorrere i termini per l'impugnazione dell'atto, in quanto l'inserimento su un sito Internet dei provvedimenti amministrativi non è elevato dalla legge — con una disposizione di carattere generale — a strumento diretto a comportare la legale conoscenza degli stessi, per cui la pubblicazione degli atti

secondo detta modalità ha solo rilievo di pubblicità - notizia";

e) talvolta, la legge primaria ha previsto (si veda esemplificativamente l'art. 1 comma 361 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 "per analoghe esigenze di economicità e di speditezza dell'azione amministrativa, la pubblicazione dei provvedimenti dei direttori di agenzie fiscali, nonché del direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato sui rispettivi siti internet tiene luogo della pubblicazione dei medesimi documenti, nella Gazzetta Ufficiale, nei casi in cui questa sia prevista da altre disposizioni di legge. I siti internet delle agenzie fiscali devono essere strutturati al fine di consentire la ricerca, la consultazione, l'estrazione e l'utilizzazione di tutti i documenti ivi pubblicati") che la pubblicità sul sito internet possa avere un effetto equipollente alla pubblicazione;

f) ma ciò , all'evidenza, costituisce eccezione alla regola generale, dalla quale esce rafforzato il principio generale: la pubblicazione sul sito internet dei comunicati non integra né conoscenza legale, né vale comunque ad integrare alcuna presunzione di conoscenza; sebbene integri argomento logicamente aggiuntivo, va poi osserva che peraltro neppure l'accordo raggiunto in Conferenza Unificata faccia alcun riferimento a detti comunicati quale mezzo di conoscenza in capo ai comuni dei dati -certi- che avrebbero consentito loro di predisporre i bilanci e che soltanto l'ultimo di detti comunicati si autodefinisca qual "definitivo";

g) a fronte di quanto sinora esposto, a tutto concedere, ci si sarebbe potuti -forse, e salve le considerazioni più radicali prima rassegnate- interrogare sulla favorevole delibabilità della tesi dell'amministrazione centrale appellante secondo la quale i comuni avevano avuto conoscenza anticipata delle risorse ad essi attribuite, ove ciò fosse avvenuto in forza di comunicazioni agli stessi direttamente indirizzate, ovvero attraverso il ricorso a forme di pubblicità legale: neppure la difesa erariale, però ciò sostiene, e quindi affermare che i comuni conoscessero certamente i dati suddetti (in disparte il predicato di "certezza ed immodificabilità" agli stessi attribuibili pur in conclamata carenza della emissione dell'atto conclusivo del procedimento) implica un salto logico, che trascura che essi non avevano alcun obbligo di compulsare il sito internet del Ministero dell'Interno in cui i comunicati venivano via via pubblicati e che pertanto l'appellante amministrazione non può provare (ed infatti non ha provato) neppure questa anticipata conoscenza.

5. A questo punto, sembra al Collegio che la rieiezione dell'appello si imponga con conseguente assorbimento delle riproposte censure già prospettate in primo grado, ed assorbite dal T.a.r., dovendosi ribadire la condivisibilità della tesi affermata in primo grado secondo la quale l'intervenuta adozione del d.P.C.M. ad esercizio finanziario avanzato e successivamente al termine ultimo fissato per legge per la predisposizione del bilancio determini una sicura lesione

dell'autonomia finanziaria dei comuni, come disegnata dall'art 119 della Costituzione, alla quale è connaturato il principio di certezza delle risorse disponibili.

Deve essere infine precisato, - sebbene la sentenza impugnata non si sia in alcun modo diffusa sul punto - che l'annullamento del d.P.C.M. impugnato, avendo il decreto natura di atto amministrativo generale con struttura scindibile, produce effetti *erga omnes*, ma, secondo i consolidati principi processuali amministrativi, ciò avviene in proporzione e nei limiti dell'interesse azionato con il ricorso ed unicamente con riferimento alla posizione della parte originaria ricorrente, che è certamente scindibile da quelle degli altri comuni: discende da ciò che, stante la immodificabilità dello stanziamento complessivo contenuto nel Fondo predetto, dall'annullamento del medesimo per quanto di ragione discende la restituzione delle riduzioni non dovute nei confronti della parte originaria ricorrente, da operarsi solo entro i predetti limiti, e da effettuarsi nell'ambito del fondo con corrispondente riduzione di altri capitoli o, se del caso, con proporzionale riduzione dei versamenti ai comuni che presentano saldi attivi.

6. Quanto alle spese processuali del grado, esse devono essere all'evidenza compensate tra le parti, stante la rilevante complessità e parziale novità delle questioni esaminate.

### **P.Q.M.**

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quarta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo respinge, con assorbimento di ogni altra censura.

Spese processuali del grado compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 1 febbraio 2018 con l'intervento dei magistrati:

Paolo Troiano, Presidente; Fabio Taormina, Consigliere, Estensore; Leonardo Spagnoletti, Consigliere; Giuseppe Castiglia, Consigliere; Silvia Martino, Consigliere.

Publicato il 12/04/2018

\*\*\*

**CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. VI, ORDINANZA N. 10459 DEL 2 MAGGIO 2018.**

ICP: IN PRESENZA DI PLURALITA' DI MESSAGGI PUBBLICITARI IL TRIBUTO SI DETERMINA SULLA BASE DELLA SUPERFICIE ESPOSITIVA UTILIZZATA.

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 10459 del 2 maggio 2018 è tornata

sull'annosa questione riguardante la corretta determinazione dell'imposta sulla pubblicità realizzata attraverso insegne diverse collocate su un unico pannello pubblicitario affermando che il principio in tema di ICP, già espresso con la sentenza della Corte Costituzionale n. 252 del 2012, può riguardare anche la pluralità di messaggi pubblicitari relativi alla medesima azienda.

Più specificamente, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 252 del 2012 ha affermato il principio secondo cui, nell'ipotesi di plurimi messaggi pubblicitari, concernenti diverse aziende, l'imposta sulla pubblicità deve essere determinata in base alla superficie espositiva utilizzata da ciascuna delle imprese pubblicizzate, indipendentemente dalle dimensioni del mezzo pubblicitario cumulativo.

L'ordinanza in commento ha esteso il predetto principio anche la pluralità di messaggi pubblicitari relativi alla stessa azienda.

Di seguito il testo dell'ordinanza commentata.

## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SESTA SEZIONE CIVILE – T

Composta dagli III.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. ETTORE CIRILLO - Presidente-  
Dott. ENRICO MANZON – Consigliere –  
Dott. LUCIO NAPOLITANO - Rel. Consigliere –  
Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere –  
Dott. LUCA SOLAINI – Consigliere –  
ha pronunciato la seguente:

### ORDINANZA

sul ricorso 4878-2016 proposto da:

(OMISSIS) SPA, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (OMISSIS) presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che la rappresenta e difende;

**- ricorrente -**

**contro**

(OMISSIS) SRL, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che la rappresenta e difende;

**- controricorrente**

avverso la sentenza n. 1629/8/2015 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di VENEZIA, depositata il 26/10/2015; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 08/02/2018 dal Consigliere Dott. LUCIO NAPOLITANO.

## FATTO E DIRITTO

La Corte,

costituito il contraddittorio camerale ai sensi dell'art. 380 *bis* c.p.c., come integralmente sostituito dal comma 1, lett. e), dell'art. 1 - *bis* del d.l. n. 168/2016, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 197/2016;

dato atto che il collegio ha autorizzato, come da decreto del Primo Presidente in data 14 settembre 2016, la redazione della presente motivazione in forma semplificata e dato atto che la controricorrente ha depositato memoria, osserva quanto segue:

Con sentenza n. 1629/8/2015, depositata il 26 ottobre 2015, la CTR del Veneto rigettò l'appello proposto da (OMISSIS), quale concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità nel Comune di (OMISSIS), nei confronti della (OMISSIS) S.r.l., avverso la sentenza della CTP di Treviso, che aveva accolto il ricorso proposto dalla contribuente avverso avviso di accertamento relativo a detto tributo come ritenuto dovuto dalla contribuente, secondo la quale l'imposta doveva essere calcolata riguardo all'impianto pubblicitario nel suo complesso, e non già come sommatoria delle superfici delle singole preinsegne, secondo quanto invece richiesto con l'atto impositivo impugnato.

Avverso la sentenza della CTR la ricorrente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

L'azienda esercente attività di pubblicità esterna stradale resiste con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria critica alla proposta del relatore depositata in atti ex art. 380 *bis* c.p.c.

Con il primo motivo la ricorrente denuncia "Violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost. Violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, nn. 2 e 4 del d.lgs. 31.12.1992, n. 546. Inesistenza e/o carenza della motivazione. Nullità della sentenza", assumendo che dalla lettura della pronuncia impugnata non sarebbe in alcun modo possibile rilevare *la rato* decidenti alla base della decisione adottata in modo da consentirne il controllo.

Con il secondo motivo la ricorrente denuncia "Violazione e falsa applicazione dell'art. 7, co. 1 e 2 del d. lgs. 15.11.1993, n. 507", in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., rilevando come la decisione impugnata abbia violato o falsamente applicato la succitata norma così come interpretata dalla giurisprudenza di questa Corte con la sentenza della sezione tributaria 12 gennaio 2012, n. 252.

Il primo motivo è manifestamente infondato.

Seppur succintamente esposta, la motivazione della sentenza impugnata, che riporta compiutamente i motivi di appello formulati dalla concessionaria (OMISSIS) S.p.A. avverso la pronuncia di primo grado, consente di ritenere che alla conferma della decisione di primo grado la CTR sia comunque pervenuta attraverso una disamina critica dei motivi d'impugnazione, anche sul presupposto che (OMISSIS) S.r.l. risultasse unica titolare dell'impianto pubblicitario su cui risultavano collocate più frecce direzionati concernenti aziende diverse.

Viceversa è manifestamente fondato il secondo motivo.

Parte controricorrente assume che nella fattispecie in esame risulterebbe inconferente il richiamo della ricorrente a Cass. sez. 5, 12 gennaio 2012, n. 252, che ha affermato il principio secondo il quale “ In tema di imposta comunale sulla pubblicità, l'art. 7, comma 1, del d. lgs. 15 novembre 1993, n. 507, identifica il presupposto impositivo nel “mezzo pubblicitario”, inteso come qualsiasi forma di comunicazione avente lo scopo di promuovere la domanda di beni e servizi e di migliorare l'immagine aziendale in collegamento inscindibile con la forma adoperata per la divulgazione, con la conseguenza che, nell'ipotesi di plurimi messaggi pubblicitari, concernenti aziende diverse, collocati su un unico pannello, il tributo deve essere determinato in base alla superficie espositiva utilizzata da ciascuna delle imprese pubblicizzate, indipendentemente dalle dimensioni del mezzo pubblicitario cumulativo”.

Parte controricorrente assume che detta decisione sarebbe riferibile all'ipotesi di plurime insegne aventi ciascuna una propria autonomia, come una pluralità di preinsegne o frecce direzionali pubblicizzanti aziende diverse collocate su un unico palo di sostegno, in quanto solo in tal caso ciascuna di esse costituirebbe un mezzo pubblicitario soggetto a titolo autorizzatorio proprio rilasciato a soggetti diversi e in tempi diversi.

Dunque solo nel caso sopra indicato, correttamente, secondo la controricorrente, l'imposta di pubblicità potrebbe essere esatta in relazione a ciascuna figura minima piana geometrica in cui è circoscritto ogni mezzo pubblicitario, indipendentemente quindi dal numero dei messaggi in esso contenuti, secondo il disposto dell'art. 7, comma 1, del d. lgs. n. 507/1993, con gli arrotondamenti previsti dal comma 2 della citata norma.

Viceversa ove, come nella fattispecie in esame, la pluralità dei messaggi pubblicitari, pur distinti per frecce pubblicizzanti aziende diverse, sia collocata su un unico impianto pubblicitario, l'imposta andrebbe riferita alla superficie dell'unico impianto del quale è titolare la sola (OMISSIS).

Tale assunto, però, contrasta con quanto chiaramente esposto nella succitata decisione di questa Corte non solo in relazione al fatto che ivi è chiaramente riferito che, nel caso allora esaminato, le diverse frecce pubblicizzanti aziende diverse erano collocate all'interno di un unico “pannello” e non già,

separatamente, su un palo di sostegno, ma anche e principalmente con l'interpretazione sistematica della citata norma di cui all'art. 7, comma 1 e 2 del d. lgs. n. 507/1993, in relazione all'art. 6, comma 2 del citato decreto, che estende al soggetto nel cui interesse è diffuso il messaggio pubblicitario la solidarietà per l'obbligazione tributaria posta a carico del titolare o comunque di colui che ha la disponibilità del "mezzo pubblicitario"; previsione, quest'ultima, che, come espresso dalla succitata sentenza, non può che trovare "esclusiva giustificazione razionale nell'indissolubile legame tra "mezzo" e "messaggio" pubblicitario individuato come fondamento del presupposto d'imposta".

I principi espressi dalla citata pronuncia vanno dunque in questa sede ribaditi, una volta chiarito che, diversamente da quanto dedotto da parte controricorrente, essi sono perfettamente riferibili alla fattispecie in oggetto posta all'esame di questa Corte.

Il ricorso della concessionaria per l'accertamento e la riscossione dell'imposta di pubblicità del Comune di (OMISSIS) va dunque accolto in relazione al secondo motivo, con conseguente cassazione dell'impugnata pronuncia e rinvio della causa per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione che, uniformandosi al principio di diritto come sopra trascritto, provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

## P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al secondo motivo, rigettato il primo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 febbraio 2018.

Il Presidente  
Dott. Ettore Cirillo

\*\*\*

## **CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. VI, ORDINANZA N. 8077 DEL 3 APRILE 2018**

### **TARSU: TARIFFA MAGGIORATA PER GLI ALBERGHI**

*"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"* anche quando la delibera risulti priva di

motivazione.

Il principio di diritto sopra enunciato trova la propria ragion d'essere nella *“maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto a 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. n. 22 del 1997, 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 dall'alt. 69, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, 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”* (Cass. n. 16175/16, 11966/16, secondo la quale *“In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui all'art. 65 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, poiché la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile "ex post", di destinatari, occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili”*). (Sul punto si è pronunciata anche Cass. n. 22804 del 2006, ord. n. 26132 del 2011 e, soprattutto, recentemente, Cass. nn. 22521—22529/17, 15041—15050/17).

Ad affermarlo è la Corte di Cassazione che, con l'ordinanza in commento ha accolto il ricorso principale promosso dall'Ente impositore e cassato con rinvio la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia relativa al mancato pagamento delle somme risultanti da un avviso di pagamento di TARSU annualità 2011.

Di seguito si riporta il testo della predetta ordinanza.

\*\*\*

## **LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SESTA SEZIONE CIVILE - T**

Composta dagli III.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ETTORE CIRILLO - Presidente-

Dott. ENRICO MANZON – Consigliere –

Dott. LUCIO NAPOLITANO - Consigliere –

Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere –

Dott. LUCA SOLAINI – Rel. Consigliere –

ha pronunciato la seguente:

## **ORDINANZA**

sul ricorso 3064-2017 proposto da:

COMUNE DI (omissis) in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), rappresentato e difeso dall'avvocato (omissis)

**-ricorrente -**

**contro**

(omissis) SNC, in persona del legale rappresentante, elettivamente domiciliata in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato (omissis);

**-controricorrente e ricorrente incidentale -**

avverso la sentenza n. 1539/25/2016 della COMMISSIONE. TRIBUTARIA. di BARI SEZIONE DISTACCATA di FOGGIA, depositata il 15/06/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 23/11/2017 dal Consigliere Dott. LUCA SOLAINI.

### **R.G. 3064/17**

Con ricorso in Cassazione affidato a due motivi, nei cui confronti la società contribuente ha resistito con controricorso e ricorso incidentale illustrato da memoria, l'Ente impositore impugnava la sentenza della CTR della Puglia, sezione di Foggia, per mancato pagamento delle somme risultanti da un avviso di pagamento a titolo di Tarsu 2011.

Con un primo motivo, il comune ricorrente deduce la violazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/92, con riferimento all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c., in quanto, erroneamente, i giudici d'appello non avevano dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo poiché l'ingiunzione non era stata impugnata per vizi propri ma eccependo vizi riferibili all'atto presupposto (cioè, l'avviso di pagamento) peraltro di merito, pur essendo tale atto divenuto definitivo per mancata impugnazione nei termini.

Con un secondo motivo, il comune ricorrente ha dedotto la violazione degli artt. 61, 65, 68 e 69 del d.lgs. n. 507/93 e violazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/92, in riferimento all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c., avendo i giudici d'appello erroneamente disapplicato il regolamento comunale di determinazione delle tariffe, con il quale la categoria degli esercizi alberghieri veniva distinta da quella delle civili abitazioni, pur avendo astrattamente riconosciuto la legittimità di tale distinzione.

Infine con ricorso incidentale, la società contribuente deduceva la violazione dell'art. 5 comma 1 del D.L. n. 208/08, convertito con modificazioni nella legge n. 13 del 2009, nonché dell'art. 23 Cost. in relazione all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c., in quanto, l'art. 23 Cost. prevedendo che nessuna prestazione personale o

patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, impedisce che una norma di legge, quale l'art. 14 comma 7 del d.lgs. n. 23/11 possa essere interpretata nel senso di demandare alla fonte regolamentare comunale la possibilità di sottoporre a tributo Tarsu i soggetti passivi della stessa, anche per l'anno 2010, laddove non vi era più proroga espressa legislativa della disciplina impositiva della Tarsu.

Il Collegio ha deliberato di adottare la presente ordinanza in forma semplificata.

In via preliminare, va disattesa l'eccezione della controricorrente, relativa al difetto del potere di rappresentanza processuale del Sindaco per mancata autorizzazione da parte della giunta ovvero per mancata determina del competente dirigente, in quanto, ai sensi dell'art. 50 comma 2 del d.lgs. n. 267/00, al sindaco spetta la rappresentanza legale del comune (quindi, anche quella processuale), e non risultano diverse previsioni statutarie per le quali la rappresentanza processuale dell'ente a promuovere o resistere a una lite sia radicata in capo a un diverso organo.

Il primo motivo è infondato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte "La mancata indicazione nell'avviso di pagamento della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani del termine di impugnazione e dell'organo dinanzi al quale può essere proposto ricorso, prevista dall'art. 3, quarto comma, della legge 7 agosto 1990, n. 241, non inficia la validità dell'atto, anche dopo l'entrata in vigore dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, ma comporta, sul piano processuale, il riconoscimento della scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il ricorrente, con conseguente riammissione in termini per l'impugnativa, ove questa sia stata tardivamente proposta" (Cass. ord. n. 19675/11).

Nella specie, risulta, pertanto, corretta l'impugnazione dell'atto consequenziale (ingiunzione), rispetto all'atto impositivo (avviso di pagamento), da parte della società contribuente, in quanto la CTR ha evidenziato con accertamento di fatto che l'avviso di pagamento era mancante dei requisiti per la sua immediata impugnazione e, quindi, non era definitivo; di talché, l'impugnazione dell'Ingiunzione (atto successivo) anche nel merito, equivale all'impugnazione dell'avviso di pagamento (atto prodromico), infatti, come detto, in riferimento a quest'ultimo, secondo l'accertamento della CTR, mancavano gli elementi o requisiti della sua immediata impugnabilità.

Il secondo motivo è fondato.

Infatti, secondo la giurisprudenza di questa Corte "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. n. 22 del 1997, 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 dall'art. 69, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, 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" (Cass. n. 16175/16, 11966/16, secondo la quale "In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui all'art. 65 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, poiché la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile "ex post", di destinatari, occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili". (Sul punto si è pronunciata anche Cass. n. 22804 del 2006, ord. n. 26132 del 2011 e, soprattutto, recentemente, Cass. nn. 22521—22529/17, 15041—15050/17).

Il motivo di ricorso incidentale è, invece, infondato.

Infatti, va rilevato come l'originario termine per l'introduzione della nuova tariffa fu più volte prorogato ad opera di disposizioni legislative emanate a scadenze quasi sempre annuali e portato al 30.6.2010 dall'art. 8 comma 3 del D.L. n. 194/09 convertito con modificazioni dalla legge n. 25 del 2010. Ciò non significa che dal 1° gennaio 2010 fossero venuti meno i presupposti di legittima applicazione della Tarsu ovvero della tariffa Ronchi, stante la ultrattività generale della disciplina Tarsu come riconosciuto dalla Corte costituzionale con sentenza n. 238/09 (§1.6.4) la quale ha ricollegato il definitivo passaggio (da Tarsu/Tia alla tariffa integrata) non soltanto all'emanazione del regolamento ministeriale previsto dal comma 6 dell'art. 238 del d.lgs. n. 156/06, ma altresì al completamento di tutti gli adempimenti necessari per dare piena attuazione alla nuova tariffa. Inoltre, sulla legittimità dell'applicazione della Tarsu e della Tariffa Ronchi da parte dei comuni si sono espressi anche il Mef con la circolare 3/D dell'11 novembre 2010 (cfr. punto 2.1. della circolare) e la Corte dei conti, sezione di controllo della Lombardia, nella delibera n. 21 del 28 gennaio 2011. Pertanto, sia per l'anno 2010 che per l'anno 2011 la tassa richiesta era dovuta dalla società contribuente.

Del pari infondata è la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla società controricorrente, in quanto, l'art 23 Cost. fissa in materia tributaria una riserva di legge relativa e non assoluta, sulla base della quale alla norma primaria è richiesto di delineare i requisiti essenziali del tributo, potendo la stessa

demandare alla fonte subprimaria, le modalità e l'ammontare del prelievo, in relazione ai soggetti passivi. In particolare, sulla riserva di legge relativa, con rinvio di dettaglio anche ad atti amministrativi generale, vedi: C. cost. 64/1995, 148/1979, 180/1996, 269/1997, 435/2001; Cass. 16498/2003, 17602/2003, 18262/2004.

In accoglimento del secondo motivo del ricorso principale rigettato il primo e rigettato il ricorso incidentale, la sentenza va cassata e la causa va rinviata, in riferimento a quanto accolto, alla Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione di Foggia, affinché, alla luce dei principi sopra esposti, riesamini il merito della controversia.

## **P.Q.M.**

### **LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

Va dato atto della sussistenza dei presupposti, per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso

Accoglie il secondo motivo del ricorso principale rigettato il primo motivo e rigettato l'incidentale

Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione di Foggia, in diversa composizione.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 - bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, alla camera di consiglio del giorno 23.11.2017.

\*\*\*

### **CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. V, SENTENZA N. 11885 DEL 12 MAGGIO 2017**

#### **TOSAP: E' DOVUTA DA CHI UTILIZZA IL SUOLO PUBBLICO ATTRAVERSO CAVI, IMPIANTI E CONDUTTURE.**

Con la sentenza n. 11885 del 12 maggio 2017 il Giudice delle Leggi conferma il proprio orientamento affermando che *“Il presupposto impositivo della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) è costituito, ai sensi del Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articoli. 38 e 39 dalle occupazioni, di qualsiasi natura, di spazi ed aree, anche soprastanti e sottostanti il suolo, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province, mentre sono irrilevanti gli atti di concessione o di autorizzazione relativi all'occupazione, atteso che la tassa colpisce anche le occupazioni senza titolo (Cass. n. 2555/2002, n. 4820/2002)”*.

Dunque, la Corte di Cassazione rigetta il ricorso proposto avverso una sentenza d'appello sfavorevole alla società appellante riconosciuta soggetto obbligato al pagamento della TOSAP perché utilizzatrice delle occupazioni effettuate con cavi, impianti e condutture, in quanto gestore della rete di distribuzione in forza di concessione dell'Ente locale.

Sull'argomento la sentenza in commento ha chiarito che, in forza del Decreto Legislativo n. 507 del 1993, art. 38, commi 1 e 2, sono soggette alla TOSAP *“le occupazioni di qualsiasi natura, effettuate anche senza titolo, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province” (comma 1); Sono parimenti soggette alla tassa ... le occupazioni sottostanti il suolo medesimo, comprese quelle poste in essere con condutture ed impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa (comma 2). La norma non fa alcun riferimento agli atti di concessione che, evidentemente, per il legislatore fiscale sono irrilevanti, visto che l'imposizione colpisce anche le occupazioni senza titolo, ed il riferimento al regime di concessione dei servizi pubblici (contenuto nel comma 2), non ha nulla a che vedere con la concessione per l'occupazione del suolo. Ne discende che anche nelle occupazioni poste in essere con condutture e impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa, il presupposto normativo della tassa è costituito dal fatto materiale dell'occupazione del suolo, soprassuolo o sottosuolo pubblici e non dall'atto di concessione amministrativa in forza del quale l'occupazione stessa è stata compiuta (Cass. n. 25479/2008; n. 1974/2005).*

Di seguito il testo della sentenza.

## **LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE QUINTA SEZIONE CIVILE - T**

Composta dagli III.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente-

Dott. BOTTA Raffaele – Consigliere –

Dott. DE MASI Oronzo – Rel. Consigliere –

Dott. ZOSO Liana Maria Teresa - Consigliere –

Dott. STALLA Giacomo Maria – Consigliere –

ha pronunciato la seguente:

### **SENTENZA**

sul ricorso 28247-2013 proposto da:

(OMISSIS) SPA, in persona del Direttore Centrale e legale rappresentante pro

tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

**- ricorrente -**

**contro**

COMUNE DI (OMISSIS) in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), rappresentato e difeso dall'avvocato (OMISSIS), giusta delega a margine;

(OMISSIS) SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), rappresentato e difeso dall'avvocato (OMISSIS) giusta delega a margine ;

**- controricorrenti-**

avverso la sentenza n. 24/2013 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 18/04/2013;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/04/2017 dal Consigliere Dott. ORONZO DE MASI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GIOVANNI GIACALONE che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che si riporta agli atti;

udito per il controricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che ha chiesto il rigetto.

## **FATTI DI CAUSA**

Con sentenza n. 24/2013, depositata il 18/4/2013, la Commissione Tributaria Regionale della Emilia Romagna rigettava l'appello proposto da (OMISSIS) s.p.a. avverso la sentenza di primo grado, sfavorevole alla contribuente, confermando l'avviso di accertamento, per l'anno 2004, relativo a TOSAP, sanzioni ed interessi, per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche mediante l'utilizzo di condutture.

Rilevava al riguardo il Giudice di appello che la società era soggetto obbligato al pagamento della tassa in quanto utilizzatrice delle occupazioni effettuate con cavi, impianti e condutture quale azienda fornitrice di un servizio del servizio idrico gestito in esclusiva in forza di concessione dell'ente locale, non assumendo rilievo l'utilizzo di beni appartenenti a (OMISSIS) s.p.a. ed a (OMISSIS) s.p.a., non essendo applicabile l'esenzione d'imposta di cui all'art. 49, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 507 del 1993, stante la mancata previsione, all'atto della concessione o successivamente, della devoluzione gratuita all'ente pubblico degli impianti, e neppure quella di cui alla lett. a) della medesima disposizione, trattandosi di società lucrativa, e non di ente pubblico, la quale non agisce per conto di alcuno degli enti di cui all'art. 49, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 507 del 1993, in qualità di appaltatore di opere pubbliche.

La società ricorre per la cassazione della sentenza deducendo tre motivi illustrati

con memoria.

Resiste con controricorso il Comune di(OMISSIS), mentre la (OMISSIS) s.r.l. deposita memoria.

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 38, 39 e 46, D.Lgs. n. 507 del 1993, giacché la CTR non ha considerato che la società non è titolare delle condutture della rete idrica mediante le quali si è realizzata la occupazione del suolo pubblico, né tantomeno del provvedimento concessorio all'uopo rilasciato, in quanto utilizza beni, reti, impianti e dotazioni appartenenti ad (OMISSIS) s.p.a., dei quali ha ottenuto la disponibilità mediante apposito contratto di affitto di ramo d'azienda stipulato con quest'ultima società. Evidenzia altresì che la soggettività passiva della obbligazione tributaria non si trasferisce per effetto della stipula di un contratto ad effetti meramente obbligatori quale è appunto il predetto contratto di affitto di ramo d'azienda.

Con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 39, D.Lgs. n. 507 del 1993, giacché la CTR non ha considerato che l'individuazione del soggetto passivo dell'imposta in chi occupa materialmente, e cioè di fatto, il suolo pubblico costituisce un'ipotesi residuale che ricorre solo nel caso in cui manchi un provvedimento concessorio o autorizzatorio.

Con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio giacché la affermazione della CTR circa l'obbligo in capo alla società di pagamento dell'imposta evasa avrebbe richiesto l'accertamento, in concreto mancato, non solo dell'esistenza di una occupazione di fatto delle aree comunali, ma anche dell'inesistenza di qualsivoglia autorizzazione o concessione di suolo pubblico, nonché, ove ritenuto applicabile il novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacché l'obbligo di pagamento del tributo avrebbe richiesto l'accertamento dell'inesistenza di provvedimenti comunali di autorizzazione o concessione di suolo pubblico.

I suesposti motivi di doglianza, che possono essere scrutinati congiuntamente essendo strettamente connessi, sono infondati e non meritano accoglimento.

La società (OMISSIS) deduce, con il primo motivo di ricorso, la mancanza della soggettività passiva individuata dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 39, perché questa spetta al titolare della concessione o dell'autorizzazione o, in mancanza, all'occupante di fatto, anche abusivo, mentre l'utilizzazione di beni, reti, impianti e dotazioni appartenenti ad (OMISSIS) s.p.a., in forza di apposito contratto di affitto di ramo d'azienda, non incide sul rapporto tributario concernente

l'occupazione di suolo pubblico, atteso che ove pure vi fossero state specifiche pattuizioni tra le parti, il principio di indisponibilità dell'imposta avrebbe in ogni caso comportato che la pretesa impositiva del Comune di (OMISSIS) dovesse essere avanzata dall'ente locale solo nei confronti del soggetto al quale la legge riferisce il presupposto applicativo della tassazione.

La doglianza non coglie nel segno.

Questa Corte ha più volte avuto modo di affermare che "Il presupposto impositivo della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) è costituito, ai sensi degli artt. 38 e 39 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, dalle occupazioni, di qualsiasi natura, di spazi ed aree, anche soprastanti e sottostanti il suolo, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province, mentre sono irrilevanti gli atti di concessione o di autorizzazione relativi all'occupazione, atteso che la tassa colpisce anche le occupazioni senza titolo" (Cass. n. 2555/2002, n. 4820/2002).

Infatti, in forza dell'art. 38, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 507 del 1993 sono soggette alla tassa "le occupazioni di qualsiasi natura, effettuate anche senza titolo, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province" (comma 1); "Sono parimenti soggette alla tassa ... le occupazioni sottostanti il suolo medesimo, comprese quelle poste in essere con condutture ed impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa" (comma 2).

La norma non fa alcun riferimento agli atti di concessione che, evidentemente, per il legislatore fiscale sono irrilevanti, visto che l'imposizione colpisce anche le occupazioni senza titolo, ed il riferimento al regime di concessione dei servizi pubblici (contenuto nel comma 2), non ha nulla a che vedere con la concessione per l'occupazione del suolo.

Ne discende che anche nelle occupazioni poste in essere con condutture e impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa, il presupposto normativo della tassa è costituito dal fatto materiale dell'occupazione del suolo, soprassuolo o sottosuolo pubblici e non dall'atto di concessione amministrativa in forza del quale l'occupazione stessa è stata compiuta (Cass. n. 25479/2008; n. 1974/2005). Ulteriori argomenti a sostegno della conclusione appena esposta si traggono anche da N'art. 39 del D.Lgs. 507 del 1993, secondo cui "La tassa è dovuta al comune o alla provincia dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, dall'occupante di fatto, anche abusivo, in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio", considerato che, in ultima analisi, la disposizione individua nella persona dell'occupante di fatto il soggetto passivo d'imposta, in mancanza di atti di concessione o autorizzazione.

Dal combinato dettato degli artt. 38 e 39 citati si ricava poi che la TOSAP è dovuta anche quando l'occupazione sia divenuta abusiva a seguito della revoca

della eventuale concessione, ed anche se per il successivo art. 41 "La revoca di concessioni o autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico dà diritto alla restituzione della tassa pagata in anticipo, senza interessi", tale ultima disposizione, inserita nel contesto delle altre norme, va interpretata nel senso che la tassa deve essere restituita e, dunque, non è dovuta, soltanto se, di fatto, non ci sia stata occupazione (in tal senso, Cass. n. 2555/2002 citata).

Ed allora, appare coerente con la lettura giurisprudenziale della normativa sopra ricordata l'affermazione della CTR secondo cui "la soggettività passiva dell'imposta è pertanto da imputare esclusivamente ad (OMISSIS) in quanto utilizzatrice del suolo, attraverso i cavi, gli impianti e le condutture e in quanto azienda fornitrice di un servizio a fini propri, anche se rivolti ad una platea di utenti".

La titolarità in capo ad altro soggetto delle infrastrutture, infatti, non esclude l'attualità della occupazione, che realizza, sia pure in via mediata, il soggetto il quale utilizza nel proprio esclusivo interesse economico l'area, perseguendo un fine di tipo lucrativo, così sottraendola all'uso pubblico, in forza del contratto di affitto di ramo di azienda con la società (OMISSIS), e dunque nell'ambito dell'esercizio della medesima attività di impresa (gestione del servizio idrico integrato) per cui è stata consentita l'occupazione delle aree, per cui è inconferente il richiamo, contenuto nel secondo motivo di ricorso, alla figura dell'occupante abusivo, "ipotesi residuale, che ricorre solo nel caso in cui vi sia "mancanza di un provvedimento concessorio o autorizzatorio" per così dire "a monte" (Cass. n. 4896/2005).

Le argomentazioni innanzi svolte, infatti, portano a ritenere erronea l'affermazione della ricorrente, oggetto del terzo motivo di ricorso, secondo cui, poiché lo strumento per mezzo del quale gli enti territoriali (Comuni e Province) concedono l'utilizzazione del proprio demanio indisponibile è l'autorizzazione e/o la concessione, è sufficiente rifarsi al soggetto titolare di siffatto provvedimento per individuare il soggetto passivo del rapporto tributario, restando irrilevante il diverso soggetto che utilizza in via derivativa l'area pubblica, essendo stato il bene cui inerisce l'occupazione successivamente locato o concesso in godimento a terzi, per cui soltanto l'accertata inesistenza di tal genere di provvedimenti avrebbe consentito, nel caso in esame, di porre il tributo a carico dell'occupante di fatto.

La doglianza è infondata perché ripropone, sotto il profilo della dedotta carenza di motivazione della sentenza impugnata, la questione della "inesistenza di una qualsivoglia autorizzazione o concessione del suolo pubblico rilasciata dal Comune di (OMISSIS)" ed in tal modo finisce per attribuire decisività ad una circostanza di fatto che viceversa non assume rilievo nella fattispecie in esame che trova correttamente la propria *ratio decidendi* nel "fatto materiale della occupazione del suolo a qualsiasi titolo", in coerenza con il concetto di

occupazione, rilevante ai fini dell'imposta de qua, che "richiama solo il fatto oggettivo della relazione materiale concretamente instaurata con la cosa e prescinde, quindi, dall'esistenza stessa, oltre che dal contenuto, del titolo che eventualmente consentendola, rende legittimo il "godimento" ovvero "l'utilizzo" del bene occupato" (Cass. n. 238/2004, citata).

E' appena il caso di evidenziare che, ai sensi del D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3, la nuova formulazione l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si applica alle sentenze pubblicate dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, vale a dire alle sentenze pubblicate dal giorno 11/9/2012, e la decisione in oggetto è stata pubblicata il 18/4/2013, e che inoltre il motivo di ricorso di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, concerne il vizio della sentenza che riguarda la motivazione "in fatto" e non anche quella "in diritto", perché quest'ultima può essere emendata ed integrata dalla Corte, ai sensi dell'alt. 384 c.p.c., ove ritenuta manchevole (Cass. n. 6328/2008; n. 19618/2003).

Conseguentemente, il ricorso deve essere respinto, con la condanna dalla ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, con la precisazione che la società (OMISSIS), costituitasi tardivamente, ha partecipato alla udienza di discussione, sanando così, con effetto ex nane, l'irrituale attività processuale compiuta con il deposito - inammissibile - di una memoria (Cass. n. 12381/2009; n. 6222/2012).

Atteso l'esito del giudizio si applica l'art. 13, comma 1-quater. D.P.R. n. 115 del 2002.

### **P.Q.M**

La Corte, respinge il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in € 1.600,00 per compensi, a favore del Comune di (OMISSIS), in € 240,00 per compensi, a favore della società (OMISSIS)., oltre rimborso spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed accessori di legge.

Ai sensi dell'art. 13, co. 1 - quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, come modif. dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del co. 1 -bis dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il giorno 12 aprile 2017.

\*\*\*

**CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. V, SENTENZA N. 7647 DEL 28 MARZO 2018**

TARSU: SE SI RICORRE AD UNA SOCIETA' TERZA PER LO

## SMALTIMENTO DEI RIFIUTI LA TARSU SI PAGA UGUALMENTE.

Con la sentenza in epigrafe la Corte di Cassazione afferma che anche l'ipermercato che stipula un contratto con una società terza per lo smaltimento dei rifiuti è tenuto al pagamento della TARSU.

Più precisamente, il caso attiene ad un ipermercato che nell'anno 2010 ha ricevuto un avviso di liquidazione per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti derivanti da attività commerciali ed ha presentato ricorso alla CTP lamentando che: - il Comune non aveva svolto il servizio in quell'area, per cui, la società si era vista costretta a stipulare un contratto con terzi per garantire, a proprie spese, l'effettiva raccolta; - i rifiuti prodotti dovevano qualificarsi come speciali e, quindi, non assimilabili agli urbani.

La CTP territorialmente competente ha accolto il ricorso diversamente dalla CTR che ha riformato invece la sentenza.

La decisione della CTR è stata impugnata per Cassazione.

Contestualmente all'avviso di accertamento, anche Equitalia ha notificato all'ipermercato una cartella di pagamento per gli stessi importi e per la stessa annualità, anche questa puntualmente impugnata.

La CTP ha accolto il ricorso diversamente dalla CTR che ha accolto l'appello del Comune con le stesse motivazioni espresse nella decisione relative all'avviso di liquidazione.

Finanche tale decisione è stata impugnata per Cassazione.

La Suprema Corte, con la sentenza in commento, dopo aver in via preliminare riunito i due ricorsi proposti, ha ritenuto inconferente la distinzione tra imposta e tassa sollevata dal contribuente in quanto la TARSU, a prescindere dal *nomen iuris* usato, presenta “ *una struttura autoritativa e non sinallagmatica della prestazione, con la conseguente doverosità della prestazione stessa, caratterizzata da una forte impronta pubblicistica*” ed è volta a coprire anche le spese pubbliche afferenti ad un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e non riconducibile ad un rapporto sinallagmatico.

La Suprema Corte ha poi rilevato che le sentenze della CTR si pongono in contrasto con la consolidata giurisprudenza di legittimità, secondo cui la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani,

prevista nell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 22/1997, richiede la concreta individuazione delle caratteristiche, non solo qualitative, ma anche quantitative dei rifiuti stessi poiché l'impatto igienico ed ambientale di un materiale di scarto non può essere valutato a prescindere dalla sua quantità. Detta indagine non risulta essere stata svolta nel caso in questione.

La Corte, ha altresì rilevato la carenza di prova in ordine ai dati relativi alla esistenza ed alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani posto che, per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato un onere di informazione al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopra descritte dalla superficie tassabile. Ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale, secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili.

Ad avviso della Corte, deve altresì considerarsi che, qualora si accertasse che i rifiuti prodotti dall'ipermercato fossero assimilabili a quelli solidi urbani, per effetto dell'art. 59 del D.Lgs. n. 507/1993, il tributo risulterebbe comunque dovuto anche se misura ridotta (40%) e solo nella ipotesi in cui l'interruzione del servizio dovuta a motivi sindacali ovvero ad imprevedibili impedimenti organizzativi potrebbe escludersi l'esonero o la riduzione dal tributo.

In conclusione, la Corte ha deciso di accogliere i ricorsi con la cassazione delle sentenze e con rinvio alla CTR in diversa composizione per accertare: se la società abbia assolto all'obbligo di denuncia relativo al preteso diritto di non pagare il tributo in relazione alla tipologia di imballaggio; se sussistano le delibere comunali di assimilazione degli imballaggi in questione ai rifiuti solidi urbani o ai rifiuti speciali; se la società contribuente abbia fornito la prova del mancato svolgimento del servizio ed in tal caso venga determinata una minore superficie imponibile con importo ridotto della tariffa.

Di seguito la sentenza commentata.

## **LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE QUINTA SEZIONE CIVILE**

:

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente-

Dott. DELLI PRISCOLI Lorenzo – Rel. Consigliere –

### **SENTENZA**

sul ricorso 7990-2014 proposto da:

(OMISSIS) SPA in persona del Procuratore Generale e legale rappresentante pro

tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMISSIS) giusta delega in calce;

**- ricorrente -**

**contro**

COMUNE DI (OMISSIS) in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMISSIS) giusta delega in calce;

**- controricorrente -**

sul ricorso 10479-2014 proposto da:

(OMISSIS) SPA in persona del Procuratore Generale e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMISSIS) giusta delega in calce;

**- ricorrente -**

**contro**

COMUNE DI (OMISSIS) in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMISSIS) giusta delega in calce;

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 311/2013 depositata il 01/10/2013 e avverso la sentenza n. 384/2013 depositata il 23/10/2013 della COMM.TRIB.REG. di NAPOLI; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 07/02/2018 dal Consigliere Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MAURO VITIELLO che ha concluso per l'accoglimento dei ricorsi; udito per il ricorrente l'Avvocato (OMISSIS) per delega dell'Avvocato (OMISSIS) che si riporta agli atti; udito per il controricorrente l'Avvocato (OMISSIS) per delega dell'Avvocato (OMISSIS) che si riporta agli atti.

## **FATTI DI CAUSA**

L'11 novembre 2010 il Comune di (OMISSIS) emetteva l'avviso di liquidazione n. 179499/2805 dell'importo di 181.726 euro relativo alla TARSU del 2010 a carico dell'ipermercato (OMISSIS) inerente al servizio di raccolta e smaltimento rifiuti prodotti dal suddetto ipermercato e quindi derivante da attività commerciale.

Il contribuente ricorreva alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli lamentando che il Comune di (OMISSIS) non effettuava il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti prodotti dall'ipermercato (OMISSIS) e pertanto

quest'ultimo ipermercato si era visto costretto a stipulare a proprie spese un contratto con una società terza onde garantire l'effettivo servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti prodotti. Tali rifiuti inoltre andrebbero qualificati come speciali e dunque non sarebbero assimilabili ai rifiuti solidi urbani e pertanto le aree su cui vengono prodotti non andrebbero a determinare la superficie tassabile oggetto della normativa comunale.

Il Comune di (OMISSIS) si costituiva in giudizio sostenendo che il regolamento comunale non prevedeva alcuna esclusione dalla tassa per la specifica condizione in cui si trovava il ricorrente.

La Commissione Tributaria Provinciale di (OMISSIS) accoglieva il ricorso con sentenza n. 639/08/1 1, annullando l'avviso di liquidazione e affermando da un lato che i rifiuti formati in attività commerciali sono da considerarsi rifiuti speciali e dall'altro che l'art. 184, comma 3, lett. c) del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (cd. Codice dell'Ambiente) porrebbe un esplicito divieto di assimilare i rifiuti speciali a quelli urbani, dando altresì atto che (OMISSIS) aveva dimostrato di aver dovuto affidare a sue spese lo smaltimento dei rifiuti speciali a una ditta privata.

Contro tale pronuncia proponeva appello il comune di (OMISSIS) riportandosi a quanto già addotto davanti al giudice di primo grado; anche il contribuente si riportava sostanzialmente alle argomentazioni sostenute in quel grado di giudizio. Il ricorso veniva accolto dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania con la sentenza n. 311/48/13, nella quale si sembrerebbe affermarsi che, secondo il d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. Decreto Ronchi), i rifiuti speciali derivanti da attività commerciali possono essere assimilati ai rifiuti urbani, mentre l'art. 195, comma 2, lett. e), del codice dell'Ambiente - che pure stabilisce che sono di competenza dello Stato i criteri per l'assimilazione o meno dei rifiuti speciali a quelli urbani mentre le assimilazioni analitiche, nel rispetto di tali criteri, competono ai regolamenti comunali - non sarebbe applicabile in quanto tali criteri per l'assimilabilità non sono stati ancora indicati.

Il contribuente proponeva allora ricorso per Cassazione mediante due motivi di ricorso; resisteva con controricorso il comune di (OMISSUS). In data 14 marzo 2011 la contribuente ipermercato (OMISSIS) presentava ricorso avverso la successiva cartella di pagamento n. 071201 10167547630 emessa da Equitalia, per conto del comune di (OMISSIS), dello stesso importo di 181.726 euro inerente al servizio di raccolta e smaltimento rifiuti prodotti dal suddetto ipermercato e quindi derivante da attività commerciale e relativa allo stesso rapporto tributario.

Il contribuente impugnava anche tale cartella ricorrendo alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, riproponendo le stesse argomentazioni utilizzate per l'impugnazione dell'avviso di liquidazione.

Il Comune di (OMISSIS) e Equitalia si costituivano in giudizio sostenendo che il

regolamento comunale non prevedeva alcuna esclusione dalla tassa per la specifica condizione in cui si trovava il ricorrente.

La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli accoglieva il ricorso con sentenza n. 474/09/11, annullando la cartella di pagamento e affermando che i rifiuti formati in attività commerciali sono da considerarsi rifiuti speciali sottratti all'operatività della TARSU.

Contro tale pronuncia proponeva appello il comune di Napoli, riportandosi a quanto già addotto davanti al giudice di primo grado, mentre Equitalia era intervenore adesivo dipendente in appello; anche il contribuente si riportava sostanzialmente alle argomentazioni sostenute in primo grado.

Il ricorso veniva accolto dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania con la sentenza n. 384/15/13, nella quale si affermava che, se è vero che l'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993 esclude dalla sottoposizione al tributo i locali e le aree che non possono produrre rifiuti per natura o destinazione, la stessa norma tuttavia prevede che tali circostanze debbano essere indicate nella denuncia ex art. 70 del d.lgs. cit., con il che sarebbe irrilevante la rispondenza o meno al vero della circostanza relativa alla produzione di rifiuti speciali da parte dell'ipermercato. Veniva invece rigettato l'appello incidentale avverso la compensazione delle spese disposte in primo grado.

Il contribuente proponeva allora ricorso per Cassazione mediante due motivi di ricorso; resisteva con controricorso il comune di (OMISSIS); Equitalia non si costituiva in giudizio.

In prossimità dell'udienza il ricorrente depositava memorie, sia relativamente al procedimento contraddistinto dal r.g.n. 10479/2014 che a quello avente r.g.n. 7990/2014, insistendo in entrambi gli scritti per l'accoglimento dei ricorsi.

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Preliminarmente va disposta la riunione del ricorso r.g.n. 10479/2014 al ricorso r.g.n. 7990/2014, di iscrizione più risalente, atteso che entrambi vedono sul medesimo rapporto impositivo di identico importo, e presentano stretta connessione soggettiva ed oggettiva; inoltre sia i motivi di ricorso sia gli argomenti del controricorso sono identici nei due procedimenti. Infine, la circostanza che Equitalia abbia partecipato solo nel procedimento contraddistinto dal r.g. n. 10479/2014 non incide nella sostanza al fine di poter affermare che trattasi di procedimenti insanabilmente distinti, in quanto Equitalia ha solo operato come incaricata alla riscossione per il Comune di (OMISSIS), che in appello si è limitata un appello adesivo dipendente e in Cassazione non si è costituita. Questi elementi, come chiesto dal Comune di (OMISSIS) nel suo controricorso in seno al procedimento r.g.n. 10479/2014, rendono più razionale la riunione dei procedimenti connessi ex art. 274 cod. proc. civ. e 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, considerando che: la loro trattazione separata determinerebbe l'eventualità di soluzioni contrastanti; che sono configurabili profili di unitarietà

sostanziale delle controversie; che sussistono ragioni di economia processuale, in ossequio ai principi di cui all'alt. 111 Cost. e 6 della CEDU (Cass., S.U., 23 gennaio 2013, n. 1521), pur se i giudici di appello sono diversi e pur se le motivazioni delle decisioni cui sono pervenuti sono diverse. Con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 cod. proc. civ., comma 1, n. 3, il contribuente ricorrente denuncia un vizio di violazione e falsa applicazione delle norme che regolano la TARSU.

Innanzitutto, secondo il contribuente, la sentenza impugnata, contrariamente a quanto testualmente affermato in motivazione (ossia che la TARSU è una tassa) partirebbe dal presupposto che la TARSU non sia una tassa (ossia un tributo che un soggetto versa in relazione ad un'utilità che si trae dallo svolgimento di un pubblico servizio) bensì un'imposta (che non presenta alcuna relazione con lo svolgimento con un pubblico servizio), in quanto non ha minimamente tenuto conto né della circostanza che il Comune di (OMISSIS) non ha svolto il servizio di raccolta dei rifiuti né della circostanza che il contribuente ha dovuto ricorrere ad una società terza per lo smaltimento dei rifiuti. Inoltre, secondo l'art. 62 del d.lgs. 14 dicembre 1993, n. 507, la tassa sui rifiuti è dovuta solo nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito o comunque reso in maniera continuativa. Ancora, l'art. 59 del d.lgs. citato, per un verso obbliga i Comuni a disciplinare i criteri di assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani mediante apposito regolamento e per un altro disciplina i casi di carenza del servizio esprimendo il principio che il Comune, per poter pretendere la tassa, debba mettere l'utente nelle condizioni di poter usufruire del servizio.

Il contribuente ritiene altresì errata la ricostruzione normativa effettuata dalla sentenza impugnata secondo cui, in assenza dei decreti attuativi contenenti i criteri per l'assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli solidi previsti dal Codice dell'ambiente e mai attuati, la relativa normativa sarebbe inapplicabile con conseguente applicabilità del d.lgs. n. 22 del 1997, che prevederebbe tale assimilabilità. Infatti, ai sensi dell'alt 7 del d.lgs. n. 22 del 1997 e dell'alt 184 del d.lgs. n. 152 del 2006 i rifiuti derivanti da attività commerciale sono da considerarsi speciali e quindi non soggetti al pagamento della TARSU; inoltre l'art. 21 del d.lgs. n. 22 del 1997, nel rinviare ai regolamenti comunali i criteri per l'assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli urbani, andrebbe interpretato nel senso che, in assenza di tali criteri i rifiuti speciali non potrebbero essere assimilati a quelli urbani perché se così non fosse si correrebbero rischi per la salute e per l'ambiente.

Con il secondo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 cod. proc. civ., comma 1, n. 5, il contribuente ricorrente denuncia l'omessa e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in quanto sia a norma dell'art. 7 del d.lgs. n. 22 del 1997 che a norma dell'art. 184 del d.lgs. n. 152 del 2006 i rifiuti derivanti dallo svolgimento di attività commerciale devono

considerarsi speciali e quindi non sono soggetti a TARSU.

In via subordinata il contribuente lamenta l'illegittimo assoggettamento alla TARSU dell'area di posteggio coperto, in quanto l'art. 63 del d.lgs. n. 507 del 1993 stabilisce che la TARSU è dovuta da coloro che occupano o detengono aree scoperte.

Ancora, il contribuente lamenta l'assenza dell'autorizzazione a proporre appello da parte del responsabile del servizio contenzioso della competente sezione regionale delle entrate, che sarebbe prevista dall'art. 52 del d.lgs. n. 546 del 1992. Infine, il contribuente chiede la rimessione della questione alle sezioni unite, dal momento che anche la sentenza impugnata rileva che il tema dell'assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli urbani ha costituito e tuttora costituisce «un vero problema».

Il comune di (OMISSUIS) si difende con controricorso, ignorando sostanzialmente le censure proposte dal contribuente proposte nel ricorso e svolgendo una ricostruzione della normativa analoga a quella della sentenza impugnata, cui si aggiunge il riferimento all'art. 4 del regolamento comunale sulla TARSU che prevede quale causa di esclusione della tassa i locali od aree dove non possono prodursi rifiuti.

I due motivi di ricorso, a loro volta articolati in una serie di "sottomotivi", vanno trattati unitariamente in quanto strettamente connessi tra di loro e vanno accolti, sia pure con le seguenti precisazioni.

2. Occorre preliminarmente osservare che l'autorizzazione richiesta dall'art. 52 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è stata espressamente abrogata dalle modifiche intervenute da successive norme (art. 3, comma 1, lett. c), D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73, e, successivamente, sostituito dall'art. 9, comma 1, lett. v), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156), tese a valorizzare le autonomie locali, per cui l'appello è stato proposto nella pienezza dei poteri della parte. Occorre altresì, sempre preliminarmente, sgombrare il campo dal "sottomotivo", che è inconferente e comunque infondato, basato sulla distinzione tra imposta e tassa e sulla mancanza di un'erogazione effettiva del servizio, il che spiega perché alla cassazione della sentenza non può seguire la decisione nel merito ma occorre un rinvio per determinare il quantum dell'imposta dovuta. La TARSU infatti è caratterizzata, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che la disciplina, da una struttura autoritativa e non sinallagmatica della prestazione con la conseguente doverosità della prestazione, caratterizzata da una forte impronta pubblicistica. In particolare i servizi concernenti lo smaltimento dei rifiuti devono essere obbligatoriamente istituiti dai Comuni, che li gestiscono, in regime di privativa, sulla base di una disciplina regolamentare da essi stessi unilateralmente fissata; i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi (salve tassative ipotesi di esclusione o di agevolazione) non possono sottrarsi a tale

obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi; la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti nel rapporto tra gestore ed utente del servizio. La TAR SU infatti nella disciplina risultante dal disposto del comma 3-bis dell'art. 61 del d.lgs. n. 507 del 1993 e dell'art. 31, comma 23, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 - ha la funzione di coprire anche le pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e, quindi, non riconducibili a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente (Corte cost. n. 238 del 2009).

3. La sentenza impugnata nel ricorso n. 7990/2014 è però innanzitutto priva di una sia pur minima descrizione in fatto della situazione concreta oggetto di causa, che sarebbe stata tanto più necessaria non solo perché un giudizio di legittimità che non possa agganciarsi ad una solida fattispecie concreta rischia inevitabilmente di essere fallace, ma anche perché una tale descrizione sarebbe stata tanto più opportuna in una fattispecie complessa come quella oggetto del presente ricorso.

Inoltre la sentenza impugnata nel ricorso n. 7990/2014, con una motivazione in diritto peraltro oscura (dopo un lungo e faticoso excursus normativo - peraltro più che giustificato in ragione del disordine normativo della materia - non si esplicita quali sarebbero le norme applicabili al caso di specie) e contorta (si rovescia in negativo la logica dell'appello, affermandosi che «le doglianze dell'appellato non possono essere accolte»), sembrerebbe affermare che sarebbe applicabile al caso di specie il d.lgs. 5 Ric. nn. rg. 7990 e 10479 del 2014 - Udienza pubblica del 7 febbraio 2018 febbraio 1997, n. 22 (non è però indicata l'articolo o gli articoli specificamente ritenuti applicabili), secondo cui i rifiuti speciali derivanti da attività commerciali possono essere assimilati ai rifiuti urbani, in quanto il pur cronologicamente successivo art. 195, comma 2, lett e), del codice dell'Ambiente - che pure stabilisce che sono di competenza dello Stato i criteri per l'assimilazione o meno dei rifiuti speciali a quelli urbani mentre le assimilazioni analitiche, nel rispetto di tali criteri, competono ai regolamenti comunali - non sarebbe applicabile in quanto tali criteri per l'assimilabilità non sono stati ancora indicati.

4. La sentenza impugnata nel ricorso r.g.n. 10479/2014, nel rilevare che l'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993 esclude dalla sottoposizione al tributo i locali e le aree che non possono produrre rifiuti per natura o destinazione, ma che la stessa norma prevede che tali circostanze debbano essere indicate nella denuncia ex art. 70 del d.lgs. cit., con il che sarebbe irrilevante la rispondenza al vero o meno della produzione di rifiuti speciali da parte dell'ipermercato, non tiene minimamente conto della successiva evoluzione normativa della materia (si pensi al Decreto Ronchi e al Codice dell'Ambiente, solo per citare le innovazioni più significative), sia pure per escluderne l'applicabilità, mentre nel ricorso del contribuente si sostiene che ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. n. 22 del 1997 e dell'art.

184 del d.lgs. n. 152 del 2006 i rifiuti derivanti da attività commerciale sarebbero da considerarsi speciali e quindi non soggetti al pagamento della TARSU e che l'art. 21 del d.lgs. n. 22 del 1997, nel rinviare ai regolamenti comunali i criteri per l'assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli urbani, andrebbe interpretato nel senso che, in assenza di tali criteri i rifiuti speciali non potrebbero essere assimilati a quelli urbani perché se così non fosse si correrebbero rischi per la salute e per l'ambiente.

5. In ogni caso, le affermazioni contenute nelle due sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali si pongono entrambe in contrasto con - o comunque ignorano - una giurisprudenza consolidata (Cass. 24 luglio 2013, Ric. nn. rg. 7990 e 10479 del 2014- Udienza pubblica del 7 febbraio 2018 n. 18018; Cass. 13 giugno 2012, n. 9631; Cass. 30 dicembre 2011, n. 30719; Cass. 2 settembre 2002 n. 12752), cui questo Collegio intende dare continuità, secondo cui la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali (nella fattispecie decisa dalla sentenza della Cassazione del 2013, da imballaggi, ossia proprio la tipologia merceologica oggetto del caso di specie, trattandosi di rifiuti provenienti da attività commerciale come affermato nel controricorso del comune di Napoli, ove si parla espressamente di «rifiuti da imballaggio») non pericolosi a quelli urbani, prevista dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, presuppone necessariamente la concreta individuazione delle caratteristiche, non solo qualitative, ma anche quantitative dei rifiuti stessi poiché l'impatto igienico ed ambientale di un materiale di scarto non può essere valutato a prescindere dalla sua quantità. Tale indagine relativa all'individuazione delle caratteristiche qualitative e quantitative dei rifiuti in oggetto non risulta dalla sentenza essere stata svolta nel caso di specie.

6. Parimenti trascurata è quella giurisprudenza relativa all'individuazione della esatta tipologia di imballaggio (primario, secondario, terziario), da cui discendono diverse conseguenze in termini non solo di assimilabilità ai rifiuti speciali ma più in genere di imposta sui rifiuti: si pensi ad esempio a Cass., 10 marzo 2016, n. 4793 secondo cui, in materia di TARSU i rifiuti degli imballaggi terziari, nonché quelli da imballaggi secondari (nel regime applicabile "*ratione temporis*" fino all'abrogazione del d.lgs. n. 22 del 1997 per effetto dell'art. 264 del d.lgs. n. 152 del 2006), non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti solidi urbani ove non sia attivata la raccolta differenziata, ma ad essi si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali dall'alt. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo l'esclusione della sola parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formino esclusivamente rifiuti speciali.

7. Ancora, rimane per molti versi oscuro l'esistenza e l'eventuale contenuto specifico (specie con riferimento alla tipologia dell'imballaggio) del provvedimento comunale di assimilazione dei rifiuti, dovendosi tenere conto che,

in tema di tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani (TARSU), ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, di regola, rifiuti speciali, per tali dovendosi intendere, ex art. 2 del d.P.R. n. 915 del 1982, fra l'altro, quelli "derivanti da lavorazioni industriali"; su tale disciplina, infatti, non ha inciso l'art. 39 della legge n. 146 del 1994, il quale, nell'abrogare l'art. 60 del d.lgs. n. 507 del 1993 (dettato in tema di equiparazione dei rifiuti e che, peraltro, si riferiva soltanto a quelli artigianali, commerciali e di servizi), non ha assimilato ope legis tutti i rifiuti (esclusi quelli speciali, tossici e nocivi) a quelli urbani, limitandosi ad escludere la necessità di un provvedimento comunale di assimilazione per quei rifiuti già contemplati dalla norma abrogata; ne deriva che i luoghi specifici di lavorazione industriale, cioè le zone dello stabilimento sulle quali insiste il vero e proprio opificio industriale, vanno considerate estranee alla superficie da computare per il calcolo della predetta tassa.

8. Infine le sentenze sono prive altresì di qualsiasi riferimento alla valutazione delle prove, che pure nel ricorso si affermano offerte, dal momento che spetta al contribuente l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza e alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani (da lui smaltiti direttamente, essendo esclusi dal normale circuito di raccolta), che pertanto non concorrono alla quantificazione della superficie imponibile, in applicazione dell'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, posto che, pur operando anche nella materia in esame il principio secondo il quale spetta all'amministrazione provare i fatti che costituiscono fonte dell'obbligazione tributaria (nella specie, l'occupazione di aree nel territorio comunale), per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato (oltre all'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993) un onere d'informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopra descritte dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale, secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Cass. 13 settembre 2017, n. 21250; 4 aprile 2012, n. 5377). Infatti, secondo Cass. 14 settembre 2016, n. 18054 la TARSU è dovuta, ai sensi dell'art. 62, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad eccezione di quelle pertinenziali o accessorie ad abitazione, mentre le deroghe indicate dal comma 2 della norma e le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti: nella specie, la Cassazione aveva riconosciuto non dovuta la TARSU, ex art. 62, comma 2, cit., in relazione ad un'area di manovra e parcheggio per mezzi pesanti in quanto produttrice di rifiuti

speciali non assimilati; nella fattispecie oggetto della presente decisione la sentenza impugnata non si è espressa sull'area dell'ipermercato adibita a parcheggio coperto). Né un qualche aiuto è fornito dal controricorso che, nel citare l'art. 4 del regolamento comunale sulla TARSU che prevede quale causa di esclusione della tassa i locali od aree dove non possono prodursi rifiuti, non svolge alcuna considerazione per escludere dalla fattispecie astratta prevista da tale regolamento la fattispecie concreta riguardante l'ipermercato del contribuente.

9. Deve altresì considerarsi che, qualora si accertasse che i rifiuti in oggetto fossero assimilabili a quelli solidi urbani, il quarto comma dell'articolo 59 d.lgs. 507 del 1993 stabilisce che: «se il servizio di raccolta, sebbene istituito e attivato, non si è svolto nella zona di residenza o di dimora nell'immobile a disposizione ovvero di esercizio dell'attività dell'utente o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del regolamento di cui al primo comma, relative alle distanze e capacità dei contenitori ed alla frequenza della raccolta, da stabilire in modo che l'utente possa usufruire agevolmente del servizio di raccolta, il tributo è dovuto nella misura ridotta di cui al secondo periodo del comma 2» (cioè in misura non superiore al 40% della tariffa). Inoltre, il sesto comma della medesima disposizione prescrive che: «l'interruzione temporanea del servizio di raccolta per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi non comporta esonero o riduzione del tributo. Qualora tuttavia il mancato svolgimento del servizio si protragga, determinando una situazione riconosciuta dalla competente autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente secondo le norme e le prescrizioni sanitarie nazionali, l'utente può provvedere a proprie spese con diritto allo sgravio o restituzione, in base a domanda documentata, di una quota della tassa corrispondente al periodo di interruzione, fermo restando il disposto del comma 4». Fermo restando che l'espletamento del servizio pubblico di nettezza urbana in conformità al regolamento previsto dal primo comma dell'articolo 59 d.lgs. n. 507 del 1993 rientra - in ogni caso - nella responsabilità generale di buona amministrazione del Comune, la riduzione è purtuttavia dalla legge prevista per il fatto obiettivo che il servizio istituito non venga poi erogato secondo le prescritte modalità (sempre che lo scostamento da queste ultime comporti i suddetti caratteri di gravità e perdurante non fruibilità), e dunque anche indipendentemente dalla sussistenza vuoi di un nesso causale tra condotta ed evento altrimenti connaturato all'ipotesi di illecito, vuoi di un elemento soggettivo ("colpa" contrattuale o extracontrattuale) che rendano il disservizio soggettivamente imputabile all'amministrazione comunale.

La riduzione tariffaria non opera infatti quale risarcimento del danno da mancata raccolta dei rifiuti, e men che meno quale 'sanzione' per l'amministrazione comunale inadempiente; bensì al diverso fine di ripristinare - in costanza di una situazione patologica di grave disfunzione per difformità dalla disciplina

regolamentare - un tendenziale equilibrio impositivo (entro la percentuale massima discrezionalmente individuata dal legislatore) tra l'ammontare della tassa comunque pretendibile ed i costi generali del servizio nell'area municipale, ancorché significativamente alterato. Correlazione sulla quale si basa la Tarsu, senza con ciò contraddirne il già descritto carattere prettamente tributario (Cass. S.U. n. 14903 del 2010; Cass. n. 4283 del 2010 ed altre), e non privatistico-sinallagmatico.

Va in proposito considerato che il sesto comma dell'articolo 59 in esame esclude, in effetti, l'esonero o la riduzione dal tributo, ma solo nell'ipotesi in cui l'interruzione del servizio di raccolta sia temporanea e dovuta a motivi sindacali ovvero ad 'imprevedibili impedimenti organizzativi'. E' dunque soltanto in tale situazione - di disfunzione temporanea - che può darsi ingresso ad una valutazione di imprevedibilità del disservizio e, per questa via, di non imputabilità dello stesso alla sfera tecnico-organizzativa dell'amministrazione comunale.

Al contrario, in presenza di una situazione di disfunzione non temporanea della raccolta rifiuti nella città di (OMISSIS), ma apprezzabilmente protratta nel tempo (qual è quella qui lamentata dalla società contribuente), la legge attribuisce all'utente - in presenza di una accertata emergenza sanitaria - la facoltà di provvedere a proprie spese con diritto allo sgravio parziale su domanda documentata; e tuttavia "fermo restando il disposto del comma 4", cioè il diritto alla riduzione.

10.I motivi di ricorso vanno dunque accolti e le sentenze impugnate vanno cassate con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio, affinché il giudice di merito: a) accerti sia se la società abbia assolto all'obbligo di denuncia relativo al suo preteso diritto a non pagare la TARSU sia se abbia fornito la prova della natura speciale dei rifiuti in base alle caratteristiche di quest'ultimi, anche con riferimento alla tipologia di imballaggio in questione; b) accerti se sussistano o meno le delibere comunali di assimilazione, per l'anno oggetto della controversia, degli imballaggi in questione ai rifiuti solidi urbani o ai rifiuti speciali; c) accerti, nell'ipotesi di ritenuto non raggiungimento della prova della natura speciale dei rifiuti, se la società contribuente abbia fornito la prova della mancata regolare prestazione del servizio di raccolta nell'anno in questione nella specifica zona di ubicazione e con specifico riguardo ai rifiuti prodotti dallo stabile e della minor superficie imponibile rispetto a quanto affermato dal comune di (OMISSIS); d) determini, nell'ipotesi di ritenuto raggiungimento della prova della mancata regolare prestazione del servizio e/o di una minore superficie imponibile, l'eventuale importo ridotto della Tarsu dovuta.

**P.Q.M.**

La Corte, riunito il ricorso r.g.n. 10479/2014 al ricorso r.g.n. 7990/2014, accoglie

sia il ricorso r.g.n. 7990/2014 che il ricorso r.g.n. 10479/2014, cassa entrambe le sentenze impugnate e rinvia entrambi i procedimenti perché siano trattati unitariamente dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 febbraio 2018  
Depositato in Cancelleria il 28 marzo 20

\*\*\*

## **CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. TRIBUTARIA, ORDINANZA N. 8471 DEL 6 APRILE 2018**

### **TARSU E TOSAP: PRESCRIZIONE QUINQUENNALE PER LA RISCOSSIONE COATTIVA.**

Con la pronuncia in epigrafe la Corte di Cassazione ha affermato l'applicabilità del termine di prescrizione quinquennale per la riscossione coattiva della cartella di pagamento.

Nel caso di specie Equitalia ricorre per la cassazione della sentenza con cui la CTR, rigettava l'appello proposto dalla società concessionaria avverso la sentenza della CTP, accogliendo l'eccezione di prescrizione sollevata in primo grado dal contribuente.

Nella sentenza in commento i giudici della Cassazione evidenziano che *“la cartella di pagamento, quale presupposto della intimazione di pagamento impugnata, è stata correttamente notificata in data 11.10.2002, mentre l'intimazione di pagamento è stata notificata in data 2.10.2010”*, e legittimamente i giudici di appello hanno applicato *“la prescrizione quinquennale, in ipotesi di notifica della cartella di pagamento presupposta divenuta definitiva per mancata impugnazione”*.

La sentenza afferma altresì che la TARSU e la TOSAP sono delle obbligazioni periodiche o di durata e sono sottoposti alla prescrizione quinquennale.

Pertanto, è stato anche chiarito dalla Suprema Corte che *“la definitività del credito per omessa impugnazione della cartella di pagamento nei termini non è equiparabile al giudicato, non potendo quindi trovare applicazione il termine decennale di prescrizione che si riferisce propriamente all'‘actio iudicati’”*.

In conclusione, *“in tema di riscossione delle imposte, il termine di prescrizione del relativo diritto dopo la notifica della cartella non opposta è quinquennale, non essendovi in tale ipotesi un accertamento giurisdizionale che conduca*

*all'applicazione del termine decennale dell' 'actio iudicati' ” e pertanto, la Suprema Corte ha rilevato “la prescrizione estintiva del credito tributario in relazione al tempo trascorso tra la data della notifica della cartella di pagamento e la data di notifica della intimazione di pagamento, applicando il termine quinquennale”.*

\*\*\*

## **CORTE DI CASSAZIONE, SEZ VI CIVILE, ORDINANZA N. 8089 DEL 3 APRILE 2018**

### **LA NOTIFICA A MEZZO POSTA PRIVATA DI ATTI GIUDIZIARI E' INESISTENTE E NON SANABILE.**

La pronuncia in esame ha avuto origine dal fatto che la CTR della Campania ha rigettato un ricorso in appello avverso una sentenza della CTP di Napoli che aveva dichiarato inammissibile il ricorso proposto da una contribuente avverso un avviso di accertamento ICI, anno 2007.

Avverso la sentenza della CTR la contribuente ha proposto ricorso per Cassazione denunciando la violazione degli artt. 115, 116 e 156 c.p.c..

La Cassazione ha ritenuto il motivo di impugnazione infondato chiarendo che l'art. 4 1° comma lett. a) del D. Lgs. 22 luglio 1999 n. 261, emanato in attuazione della direttiva 97/67/CE, che ha liberalizzato i servizi postali, stabilisce pur sempre che, per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale, (cioè a Poste Italiane S.p.A.) i servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla L. 20.11.1982 n. 890 e successive modificazioni.

Tra questi vanno, dunque, annoverate le notificazioni a mezzo posta degli atti tributari sostanziali e processuali (tra le molte, Cass. sez. 6-5, ord. 19 dicembre 2014, n. 27021; Cass. sez. 6-5, ord. 23 marzo 2014, n. 5873; Cass. sez. 5, 17 febbraio 2011, n. 3932; Cass. sez. 5, 7 maggio 2008, n. 11095).

A ciò consegue che la notifica a mezzo posta privata del ricorso di primo grado sia da ritenere inesistente, come tale non suscettibile di sanatoria in conseguenza della costituzione in giudizio delle controparti (oltre alle pronunce sopra citate, si vedano anche Cass. sez. 6-5, ord. 23 agosto 2017, n. 20306; Cass. sez. 6-5, ord. 5 giugno 2017, n. 13956; Cass. sez. 6-5, ord. 30 settembre 2016, n. 19467; Cass. sez. 6 -2, ord. 31 gennaio 2013, n. 2262).

\*\*\*

**TAR MILANO, SENTENZE N. 902 e 903 DEL 74 APRILE 2018**  
**ILLEGITTIMI I REGOLAMENTI COMUNALI CHE IMPONGONO I**  
**CANONI NON RICOGNITORI ANCHE SENZA ALCUNA LIMITAZIONE**  
**DELLA POSSIBILITA' DI UTILIZZO DEL SUOLO PUBBLICO.**

Sono illegittimi i regolamenti comunali che impongono l'applicazione del canone concessorio non ricognitorio anche senza alcuna limitazione della possibilità di utilizzo del suolo pubblico, come nel caso dei sottoservizi stradali.

A stabilirlo è il TAR Milano che, con le pronunce in epigrafe, è stato chiamato a decidere in ordine, rispettivamente, ad una società proprietaria e gestore degli impianti di illuminazione pubblica e una concessionaria dell'attività di distribuzione dell'energia elettrica, che avevano ricevuto il pagamento del canone concessorio ex art. 27 del codice della strada.

Orbene, con le sentenze in commento il TAR Milano, aderendo all'orientamento del Consiglio di Stato, secondo cui il canone ricognitorio potrebbe essere legittimo "*solo se conseguente ad una limitazione o modulazione della possibilità dell'utilizzo pubblico tipico del bene che ne precluda l'ordinaria generale fruizione*" (cfr., tra le altre, Cons. di Stato, sent. n. 3921 del 2016; n. 2926 del 2016), dichiara l'illegittimità dei regolamenti comunali che impongono l'applicazione del canone concessorio non ricognitorio perché nei casi di specie i regolamenti impugnati assoggettano "*tutti gli impianti di illuminazione pubblica al pagamento di un canone in misura fissa e unitaria a prescindere dalle soggezioni che gli stessi arrecano o meno all'uso del bene pubblico e senza indicazione alcuna circa le sue modalità di calcolo; considera dovuto l'onere anche per tutte le linee elettriche (sotterranee o aeree) per cui il grado di interferenza sulla sede stradale viene presunto e considerato variabile solo a seconda della lunghezza delle condutture*". Situazione, questa, che non dà luogo ad un'immediata limitazione alla fruizione della sede stradale alla quale è agganciata la logica del canone ex art. 27 d. lgs. n. 285 del 1992 (cfr. Cons. St. n. 2926 del 2016)

\*\*\*

**C.T.R. MILANO, SENTENZA N. 1194 DEL 20 MARZO 2018**  
**IMU: LA SOCIETA' DI LEASING PAGA L'IMPOSTA IN CASO DI**  
**RISOLUZIONE ANTICIPATA E MANCATA RICONSEGNA**  
**DELL'IMMOBILE**

Con la sentenza in commento, la Commissione Tributaria Regionale di Milano ha affermato che, in caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing senza riconsegna dell'immobile, l'IMU va pagata dalla società di leasing e non dal locatario-utilizzatore.

A tal riguardo, la CTR di Milano afferma che il locatario è soggetto passivo dell'imposta “*solo finché dura il contratto*” e la materiale consegna dell'immobile non è un effetto della durata del contratto, bensì della cessazione della durata del contratto; pertanto, nel periodo intercorrente fra la risoluzione del contratto di locazione e la riconsegna del bene, è il proprietario che deve versare tale tributo, in quanto il locatario è un detentore senza titolo del bene.

Di seguito il testo della sentenza in commento.

**REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI LOMBARDIA  
SEDICESIMA SEZIONE**

riunita con l'intervento dei Signori:

SACCHI MAURIZIO - Presidente CHIAMETTI GUIDO - Relatore  
MALACARNE MARTA CHIARA - Giudice ha emesso la seguente

**SENTENZA**

sull'appello n. 3838/2017 depositato il 10/07/2017

avverso la pronuncia sentenza n. 22/2017 Sez:36 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

Appello per l'annullamento/riforma della sentenza n. 22, Sezione 36 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, del 2 gennaio 2017.

**FATTO E DIRITTO**

La controversia trae origine dalla notificazione dell'avviso di accertamento n. (...) per IMU 2013, a seguito del quale il Comune di (OMISSIS) contestava alla banca l'omessa denuncia e omesso pagamento dell'imposta de qua per il 2013, La banca concedeva in locazione finanziaria un complesso immobiliare ad una società che successivamente è stata dichiarata fallita (25 giugno 2013). Nelle more, la ditta utilizzatrice si era resa inadempiente del pagamento dei canoni concordati e, in data 24 gennaio 2013, la concedente si era avvalsa della clausola risolutiva espressa, contenuta nel contratto sottoscritto che, per via della operatività della detta clausola, si era risolto in via anticipata. Tuttavia, il complesso immobiliare non rientrava nella disponibilità dell'appellante poiché

attratto alla procedura fallimentare della utilizzatrice. Un giudizio civile veniva intentato dalla concedente presentando apposita domanda di rivendica cosicché, in data 22 ottobre 2014, il complesso rientrava nella disponibilità della appellante. Da queste circostanze la società riteneva di non essere soggetto passivo IMU per il 2013. Il Comune, dal canto suo, notificava alla banca l'atto impugnato chiedendo il versamento di Euro. 66.690,00., oltre alla comminazione di una sanzione pari ai 200% del tributo preteso. La sentenza appellata, in sintesi, annullava la sanzione irrogata ma sanciva la debenza del tributo per via della sovra-ordinazione della Legge, ovvero il D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 8, rispetto alle istruzioni ministeriali D.M. del 320 ottobre 2012, Esordiva facendo propri i pronunciamenti giurisprudenziali che chiarivano come, in ipotesi di contratto di leasing risolto in anticipo e senza rilascio immediato del bene, la banca concedente tornava a essere soggetto passivo IMU solo alla data di riconsegna del bene. Citava all'uopo copiose pronunce conformi di merito anche di questa Commissione, alcune delle quali davano rilevanza anche alle istruzioni ministeriali. Sulla contestata negligenza addebitata alla banca dal Comune la parte produceva un elenco cronologico delle operazioni poste in essere ai fini di dare contezza del proprio agire tempestivo e snello per riappropriarsi del bene attratto alla procedura concorsuale della utilizzatrice del complesso. Ancora eccepiva l'illegittimità della sentenza per aver erroneamente interpretato l'art. 9, co. 1, ultimo periodo del D.Lgs. n. 23 del 2011, in relazione al contratto di leasing. Disquisiva sulla natura del contratto de quo oltre alla soggettività passiva IMU che, lo si ricorda, a' sensi dell'alt. 9 co. 1, soggetto passivo IMU è il locatario a decorrere dalla data della stipula per tutta la durata del contratto. Sulla portata applicativa della disposizione testé citata soccorrono le istruzioni ministeriali sopra citate le quali sanciscono, a dire dell'appellante, che la soggettività passiva IMU della banca sorgeva solo allorquando, la stessa, sia rientrata effettivamente in possesso del bene, ovvero, alla data di consegna e non alla data di formale risoluzione del contratto. Altresì eccepiva l'illegittimità della sentenza per aver la stessa sancito la soggettività passiva della banca stante la mancata restituzione dell'immobile. A corroborazione di tale asserzione si rifaceva alla previsione dell'art. 13, comma 12-ter del D.L. n. 201 del 2011 che imponeva la presentazione della dichiarazione dei soggetti passivi IMU nel termine "mobile" di 90 giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio. Fino a quando non si ha il possesso, l'utilizzatore rimaneva soggetto passivo IMU, anche perché il concedente non ne può godere fino a quando non ne entra in pieno possesso. Ancora a voler rinvigorire la propria tesi l'appellante citava quanto previsto ai fini della TASI. Infatti, l'art. 1, comma 672 della L. n. 147 del 2013 chiariva che per durata del contratto di locazione finanziaria doveva intendersi il periodo intercorrente dalla data di stipula alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna. Chiedeva la riforma della

sentenza impugnata.

In data 9 novembre 2017 il Comune depositava proprio atto di controdeduzioni. Esordiva contestando quanto *ex adverso* prospettato. In particolare si doleva della inerzia della banca affermando che, se quest'ultima si fosse mossa tempestivamente, l'immobile in questione, sarebbe rientrato nella sfera della concedente ben prima del fallimento della utilizzatrice. Ancora su tale contestazione insisteva affermando che il fallimento era disposto sin dal 28 aprile 2014 a consegnare l'immobile ma che la banca ha accettato tale riconsegna solo in data 22 ottobre 2014.

Dunque, l'utilizzatore non pagava sin dal maggio 2012 e la banca accettava la riconsegna solo nell'ottobre 2014, configurando così un'inerzia non giustificabile. Ancora evidenziava come la risoluzione del contratto (23 gennaio 2013) era avvenuta ben prima la dichiarazione di fallimento (25 giugno 2013) e che, quindi, non rilevava il subentro della procedura. Evidenziava la legittimità della sentenza che aveva giustamente applicato la Legge ai fini della quale, non contava la mera detenzione ma solo il fatto di essere proprietario o titolare di un diritto reale. Ancora sul punto chiariva come dopo la risoluzione del contratto vi era un detentore abusivo (la fallita) e un proprietario che era la banca. Ancora esplicitava come se si aderisse al ragionamento di parte avversa, per quel periodo l'immobile era senza proprietario; non l'utilizzatrice poiché il contratto si era risolto; non la concedente perché sostiene di non essere soggetto passivo; non il fallimento perché il contratto si era sciolto prima dell'avvio della procedura, il che era assurdo. Ancora muoveva una serie di considerazioni circa gli effetti della durata del contratto in contrapposizione con gli effetti della cessazione del contratto, leggi riconsegna del bene. La riconsegna fa parte degli aspetti ultra-contrattuali del contratto, ovvero, la stessa, è un effetto che non discende dal contratto bensì dalla cessazione della durata del contratto. Infatti, quando cessa il contratto soggetto passivo ridiventa il proprietario. Sulla valenza delle considerazioni che precedono ai fini TASI il Comune chiariva come presupposto per la TASI era la detenzione o il possesso mentre presupposto d'imposta per l'IMU era il solo possesso. Da qui non era possibile rifarsi, come l'appellante aveva fatto, alle disposizioni in materia di TASI che differiscono sensibilmente dalle disposizioni in materia di IMU. Anche perché la normativa TASI richiamata dalla società è successiva a quella IMU e non applicabile in via retroattiva. Ancora citava giurisprudenza di merito che sanciva quanto appena affermato, ovvero che, in concreto, era il titolo cioè il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario, ciò in base alla dizione letterale dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011 che dava rilevanza, ai fini impositivi non già alla riconsegna del bene ma alla risoluzione del contratto. Ancora e sul reale possessore dell'immobile e sul detentore *sine titulo*. Chiariva come la norma stabiliva quale soggetto passivo IMU il possesso di beni immobili diversi dall'abitazione principale e che la

disciplina del leasing integrava una deroga al disposto letterale dell'art. 8, co. 2, del D.Lgs. n. 23 del 2011 (ex art. 9 comma 1 del D.Lgs. n. 23 del 2011) poiché, soggetto passivo IMU era il locatario o l'utilizzatore a decorrere dalla data di stipula per tutta la durata del contratto. Dunque, l'utilizzatore o locatario non era possessore, bensì detentore e, quindi, tale previsione era una deroga al requisito del possesso, deroga giustificata dalla atipicità del contratto di leasing e suscettibile di rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 14 disp. prel. cod. civ. e, quindi, di stretta interpretazione. Seguendo questa stretta interpretazione non era possibile consentire - come adombrato dalla società - un'ampia interpretazione volta ad ampliare il campo di applicazione della disposizione derogatoria parificando la detenzione qualificata (in virtù del contratto di leasing in essere) la detenzione *sine titulo* dell'utilizzatore che rifiuti la consegna del bene a contratto risolto. Citava dell'altra giurisprudenza che chiariva come la ratio del legislatore fosse stata quella di ritenere rilevante non già la consegna del bene e/o la sua materiale detenzione bensì la sola esistenza del vincolo contrattuale, sciolto il quale, diviene soggetto passivo il concedente. Sulle eccezioni circa le istruzioni ministeriali il Comune faceva proprie, sostanzialmente, le conclusioni cui erano giunti i giudici di prime cure. Evidenziava poi tramite una scansione temporale degli avvenimenti rilevanti la inerzia della banca a riottenere il bene dalla procedura e che tale inerzia non poteva certo incidere sul proprio diritto di esazione dei tributi. Chiedeva la conferma della sentenza.

In data 8 febbraio 2018 il Comune depositava delle memorie illustrative volte a maggiormente sottolineare le proprie tesi difensive. Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle proprie richieste ed eccezioni.

Il Collegio giudicante respinge l'appello alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. Il primo giudice, nella sentenza appellata, ha applicato correttamente la norma citata in epigrafe, che afferma: "Soggetti passivi dell'imposto municipale propria sono il proprietario degli immobili, inclusi i terreni e le ore e fabbricabili, a qualsiasi uso desinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto" (art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23 del 2001), Ebbene la norma è chiara: solo finché dura il contratto, soggetto passivo è il locatario, cioè il detentore. Nel caso specifico, però, il contratto di leasing è stato risolto per inadempimento il 23 gennaio 2013, mediante raccomandata contenente l'azione della clausola risolutiva espressa. Da questa data il contratto è cessato, quindi, il locatario non è da considerarsi soggetto passivo, perché il locatario è soggetto passivo solo per la durata del contratto, che

nel caso di specie, è cessato il 23 gennaio 2013. La mera detenzione non è contemplata dalla norma IMU, Al contrario, la norma IMU considera solo il proprietario o il titolare di diritto reale. Quindi, dopo la risoluzione del contratto (cessazione della durata) rimane un detentore abusivo ed un proprietario (I. B.): la norma non cita il mero detentore, bensì solo il proprietario. Quindi, dopo la risoluzione del contratto, soggetto passivo è il proprietario. Ancor più chiara è la questione se si considera l'intervenuto fallimento della..., dichiarato il 25 giugno 2013, Dalla lettura della norma si deduce che la soggettività passiva IMU è limitata alla "durata del contratto" che è cosa ben diversa rispetto alla mera riconsegna del bene. Una volta avvenuta la risoluzione, il contratto esaurisce i suoi effetti, appunto contrattuali.

La riconsegna fa parte degli aspetti ultra-contrattuali, cioè è un effetto che non discende dal contratto, bensì dalla cessazione della durata del contratto. Il legislatore ha sancito esplicitamente che solo fino alla "durata del contratto" è soggetto passivo il locatario, una volta cessata la durata il locatario non riveste il ruolo di soggetto passivo.

La materiale consegna dell'immobile non è un effetto della durata del contratto, bensì della cessazione della durata del contratto. Nel periodo intercorrente fra la risoluzione del contratto di locazione e la riconsegna del bene, è il proprietario che deve versare tale tributo, in quanto il locatario è un detentore senza titolo del bene. A' sensi dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011, con la risoluzione del contratto di leasing, la soggettività passiva ai fini IMU si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per la mancata riconsegna da parte dell'ex-utilizzatore. Ciò in quanto, il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e, quindi, la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore.

In concreto, è il titolo (cioè il contratto stipulato) che determina la soggettività passiva del locatario finanziario e non certo la disponibilità del bene. Ebbene, la mancata riconsegna del bene non incide sulla durata del rapporto che, per effetto della clausola risolutiva espressa si è risolto ed ha pertanto avuto fine. La ritardata riconsegna del bene non determina una prosecuzione del rapporto contrattuale che è cessato all'atto della manifestazione della volontà di risolverlo per effetto della clausola contrattuale. Questo Giudice d'appello afferma che con la risoluzione del contratto di leasing si determini la soggettività passiva IMU in capo alla società di leasing anche se la stessa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene. Prova ne è che l'art. 9 del decreto legislativo più volte sopra citato prevede il trasferimento della soggettività passiva in capo al locatario anche nel caso di beni non costruiti o in corso di costruzione che, come tali, non possono essere detenuti. Quindi, ciò che rileva non è la consegna del bene, ma la semplice stipula del contratto. Alla luce di quanto sopra, il soggetto

passivo del tributo IMU è la società I.B. e quest'ultima, seppure proprietaria dell'immobile e nonostante abbia risolto il contratto di leasing, non può sostenere che pagherà l'IMU solo dalla riconsegna delle chiavi. Si legge negli atti del fascicolo processuale che il contratto di leasing è stato risolto in data anteriore al fallimento, tanto che la curatela si è vista costretta a sollecitare più volte I.B. per riprendersi l'immobile (vedi corrispondenza del 28 aprile 2014 e poi ancora maggio 2014). La società di leasing non può pretendere di non pagare l'IMU, sulla base dell'affermazione che sarebbe solo l'effettiva riconsegna a porre il crisma della soggettività passiva. La I.B. ha avuto un ruolo nel gestire la riconsegna dell'immobile, a partire dall'inizio del 2012 e fino alla fine del 2014. In definitiva, il comportamento temporeggiatore della società, si pone contro la buona fede nel rapporto tributario con l'amministrazione comunale. Non rimane a questo Consesso giudicante che confermare l'operato del primo giudice, condannando parte appellante al pagamento anche delle sanzioni amministrative, da calcolarsi sul tributo, stabilite nella misura del 30%.

Spese di giudizio

Tenuto conto della peculiarità del caso, le spese vengono compensate fra le parti stesse.

Il Collegio giudicante

**P.Q.M.**

respinge l'appello della società, con addebito delle sanzioni amministrative in misura del 30%. Le spese di lite vengono compensate fra le parti stesse.

Milano, il 21 febbraio 2018.

\*\*\*

## C) PRASSI

### **ANAC: LINEE GUIDA N. 9 PER IL MONITORAGGIO DELLE AMMINISTRAZIONI AGGIUDICATRICI SULL'ATTIVITA' DELL'OPERATORE ECONOMICO NEI CONTRATTI DI PARTENARIATO PUBBLICO PRIVATO (PPP)**

Con delibera del Consiglio n. 318 del 28 marzo 2018 l'ANAC ha adottato le seguenti Linee Guida per il monitoraggio delle amministrazioni aggiudicatrici sull'attività dell'operatore economico nei contratti di partenariato pubblico privato i.c.d. PPP.

Stante il rilievo dell'argomento si riporta, di seguito, il testo completo delle linee guida dettate dall'ANAC .



#### *Autorità Nazionale Anticorruzione*

Linee Guida n. 9, di attuazione del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, recanti «Monitoraggio delle amministrazioni aggiudicatrici sull'attività dell'operatore economico nei contratti di partenariato pubblico privato».

Approvate dal Consiglio dell'Autorità con Delibera n. 318 del 28 marzo

## Sommario

Premessa	3
Parte I - Analisi e allocazione dei rischi	4
1. Il trasferimento dei rischi all'operatore economico	4
2. Le diverse tipologie di rischio	4
3. La revisione del piano economico-finanziario	8
Parte II - Il monitoraggio dell'attività dell'operatore economico	11
4. La corretta definizione delle clausole contrattuali	11
5. La matrice dei rischi	13
6. Il flusso informativo per il monitoraggio sui rischi	17
7. Resoconto economico-gestionale	18
8. Entrata in vigore	19

## Premessa

I contratti di partenariato pubblico privato (PPP), definiti all'articolo 3, lettera eee), del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (codice dei contratti pubblici), costituiscono una forma di cooperazione tra il settore pubblico e quello privato finalizzata alla realizzazione di opere e alla gestione di servizi, nell'ambito della quale i rischi legati all'operazione che si intende porre in essere sono suddivisi tra le parti sulla base delle relative competenze di gestione del rischio, fermo restando che - ai sensi dell'articolo 180, comma 3, del codice dei contratti pubblici - è necessario che sia trasferito in capo all'operatore economico, oltre che il rischio di costruzione, anche il rischio di disponibilità o, nei casi di attività redditizia verso l'esterno, il rischio di domanda dei servizi resi, per il periodo di gestione dell'opera. Per i contratti di concessione, che l'articolo 180, comma 8, del codice dei contratti pubblici ricomprende nel PPP, l'allocazione di tali rischi in capo all'operatore economico deve sostanziarsi nel trasferimento allo stesso del cd. rischio operativo di cui all'articolo 3, comma 1, lettera zz), del codice dei contratti pubblici, cioè nella possibilità per l'operatore economico di non riuscire a recuperare, in condizioni operative normali, gli investimenti effettuati e i costi sostenuti per l'operazione.

Per quanto riguarda la contabilizzazione pubblica delle operazioni di PPP e il conseguente impatto su deficit e debito pubblico, si applicano i contenuti delle

decisioni Eurostat (v. Manual on Government Deficit and Debt - Implementation of ESA 2010 di Eurostat (ed. 2016), paragrafo VI.4, e ss.mm.ii.).

In tale contesto, l'articolo 181, comma 4, del codice dei contratti pubblici attribuisce all'A.N.AC., sentito il Ministero dell'economia e delle finanze, il compito di adottare Linee Guida che definiscano le modalità con le quali le amministrazioni aggiudicatrici, attraverso sistemi di monitoraggio, esercitano il controllo sull'attività dell'operatore economico (partner privato in un contratto di PPP), verificando in particolare la permanenza in capo allo stesso dei rischi trasferiti.

A tal fine, le presenti Linee Guida si applicano ai contratti di PPP di cui all'articolo 3, lettera eee), del codice dei contratti pubblici, tra i quali rientrano i contratti indicati all'articolo 180, comma 8, del codice dei contratti pubblici e ogni altro contratto che presenti le caratteristiche individuate dal medesimo articolo 180.

Il PPP rappresenta un complesso fenomeno giuridico che si delinea come un genus contrattuale riferibile a più modelli specifici in cui risulta prevalente la natura economico-finanziaria. Da qui la necessità di un approccio multidisciplinare nella sua gestione con affiancamento di figure giuridiche, economiche e tecniche. Tale risultato può essere raggiunto, per quanto concerne il responsabile del procedimento (RUP), mediante il ricorso agli strumenti già individuati dal codice dei contratti pubblici o dagli atti a carattere generale dell'Autorità, quali la richiesta di una formazione in materia di project management oppure la costituzione di una struttura di supporto al RUP. Con riferimento al direttore dei lavori o al direttore dell'esecuzione, la stazione appaltante dovrà individuare professionalità idonee a svolgere le attività richieste nella gestione degli specifici contratti, valutando, a tal fine, l'opportunità di istituire l'ufficio di direzione dei lavori. Dette indicazioni tengono conto della prossima introduzione del sistema di qualificazione delle stazioni appaltanti delineato all'art. 38 del codice dei contratti pubblici che richiede l'istituzione di strutture organizzative stabili deputate al processo di acquisizione di beni, servizi o lavori e la presenza, in tali strutture, di dipendenti aventi specifiche competenze.

Per la predisposizione delle presenti linee guida sono stati acquisiti, oltre al parere obbligatorio del Ministero dell'economia e delle finanze, anche quelli del Consiglio di Stato, dell'Autorità di regolazione dei trasporti, dell'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente e dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni.

In considerazione della rilevanza che la fase preliminare di impostazione ed elaborazione delle operazioni di PPP assume ai fini della buona riuscita delle stesse e dell'efficace controllo sulla corretta esecuzione dei contratti, la Parte I contiene indicazioni, ai sensi dell'articolo 213, comma 2, del codice dei contratti

pubblici, per l'identificazione e l'accurata valutazione dei rischi connessi ai contratti di PPP a partire dalla fase che precede l'indizione della procedura di gara. Nella Parte II sono riportate, invece, le prescrizioni sulle modalità di controllo dell'attività svolta dagli operatori economici in esecuzione di un contratto di PPP, da considerarsi vincolanti per le amministrazioni aggiudicatrici ai sensi del citato articolo 181, comma 4, del codice dei contratti pubblici.

## **Parte I - Analisi e allocazione dei rischi**

1. Il trasferimento dei rischi all'operatore economico
- 1.1 Le amministrazioni aggiudicatrici identificano e valutano gli specifici rischi connessi alla costruzione e gestione dell'opera o del servizio oggetto del contratto di PPP, ponendo gli stessi in capo al soggetto che presenta la maggiore capacità di controllo e gestione degli stessi.
- 1.2 Ai fini della valutazione della capacità di gestione del singolo rischio occorre verificare la possibilità per ciascuno dei partner del progetto di adottare misure idonee a ridurre gli effetti negativi di tali eventi (ad es. attraverso polizze di assicurazione disponibili sul mercato).

## **2. Le diverse tipologie di rischio.**

- 2.1 Il Rischio operativo è definito all'articolo 3, comma 1, lettera zz) del codice dei contratti pubblici. In tale categoria di rischio rientrano, oltre al rischio di costruzione, anche il rischio di domanda e/o il rischio di disponibilità, nonché altri rischi specifici descritti al punto 2.5. Il rischio operativo deriva da fattori al di fuori del controllo delle parti, differenziandosi per tale aspetto da rischi come quelli legati a una cattiva gestione o a inadempimenti contrattuali da parte dell'operatore economico, che non sono determinanti ai fini della qualificazione giuridica del contratto come concessione, dal momento che sono insiti anche nei contratti di appalto pubblico.
- 2.2 Il Rischio di costruzione è definito all'articolo 3, comma 1, lettera aaa), del codice dei contratti pubblici. In tale categoria generale di rischio si distinguono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i seguenti rischi specifici:
  - a) rischio di progettazione, connesso alla sopravvenienza di necessari interventi di modifica del progetto, derivanti da errori o omissioni di progettazione, tali da incidere significativamente su tempi e costi di realizzazione dell'opera;
  - b) rischio di esecuzione dell'opera difforme dal progetto, collegato al mancato rispetto degli standard di progetto;
  - c) rischio di aumento del costo dei fattori produttivi o di inadeguatezza o indisponibilità di quelli previsti nel progetto;

- d) rischio di errata valutazione dei costi e tempi di costruzione;
- e) rischio di inadempimenti contrattuali di fornitori e subappaltatori;
- f) rischio di inaffidabilità e inadeguatezza della tecnologia utilizzata.

**2.3** Il Rischio di domanda è definito all'articolo 3, comma 1, lettera ccc), del codice dei contratti pubblici. Il Rischio di domanda, che può non dipendere dalla qualità delle prestazioni erogate dall'operatore economico, costituisce di regola un elemento del consueto "rischio economico" sopportato da ogni operatore in un'economia di mercato. In tale categoria generale di rischio si distinguono i seguenti rischi specifici:

- a) rischio di contrazione della domanda di mercato, ossia di riduzione della domanda complessiva del mercato relativa al servizio, che si riflette anche su quella dell'operatore economico;
- b) rischio di contrazione della domanda specifica, collegato all'insorgere nel mercato di riferimento di un'offerta competitiva di altri operatori che eroda parte della domanda.

Il Rischio di domanda non è di regola presente nei contratti nei quali l'utenza finale non abbia libertà di scelta in ordine alla fornitura dei servizi (ad es. carceri, scuole, ospedali) e, pertanto, in tali casi, ai fini della qualificazione del contratto come PPP, è necessaria l'allocatione in capo all'operatore economico, oltre che del rischio di costruzione, anche del rischio di disponibilità di cui al successivo punto 2.4. a)

**2.4** Il Rischio di disponibilità è definito all'articolo 3, comma 1, lettera bbb), del codice dei contratti pubblici. In tale categoria generale di rischio si distinguono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i seguenti rischi specifici:

- a) rischio di manutenzione straordinaria, non preventivata, derivante da una progettazione o costruzione non adeguata, con conseguente aumento dei costi;
- b) rischio di performance, ossia il rischio che la struttura messa a disposizione o i servizi erogati non siano conformi agli indicatori chiave di prestazione (Key Performance Indicator - KPI) elaborati preventivamente in relazione all'oggetto e alle caratteristiche del contratto o agli standard tecnici e funzionali prestabiliti, con conseguente riduzione dei ricavi;
- c) rischio di indisponibilità totale o parziale della struttura da mettere a disposizione e/o dei servizi da erogare.

**2.5** Con riferimento ai contratti di disponibilità si richiama l'attenzione delle amministrazioni aggiudicatrici sul combinato disposto dei commi 2 e 5 dell'articolo 188 del codice dei contratti pubblici, secondo cui salvo diversa determinazione contrattuale, i rischi sulla costruzione e gestione tecnica dell'opera derivanti da mancato o ritardato rilascio di autorizzazioni, pareri, nulla osta e ogni altro atto di natura amministrativa

sono a carico del soggetto aggiudicatore, ad eccezione del rischio della mancata o ritardata approvazione da parte di terze autorità competenti della progettazione e delle eventuali varianti che è, invece, a carico dell'operatore economico affidatario.

**2.6** Si rappresenta che non può considerarsi trasferito all'operatore economico:

a) il rischio di costruzione, laddove l'amministrazione si obblighi a corrispondere allo stesso le somme stabilite dal contratto senza la verifica preventiva delle condizioni in cui l'opera è consegnata o nel caso in cui si obblighi a sopportare sistematicamente ogni eventuale costo aggiuntivo indipendentemente dalla relativa causa;

b) il rischio di disponibilità, qualora il pagamento dei corrispettivi stabiliti contrattualmente non sia strettamente correlato al volume e alla qualità delle prestazioni erogate; il contratto non preveda un sistema automatico di penali in grado di incidere significativamente sui ricavi e profitti dell'operatore economico; il valore del canone di disponibilità risulti così sovrastimato da annullare l'assunzione del rischio;

**2.7** il rischio di domanda, laddove l'amministrazione si obblighi ad assicurare all'operatore economico determinati livelli di corrispettivo indipendentemente dall'effettivo livello di domanda espresso dagli utenti finali, in modo tale che le variazioni di domanda abbiano un'influenza marginale sui profitti dell'operatore economico. Il rischio di domanda è altresì annullato quando negli atti di programmazione o nel piano economico e finanziario la domanda finale è sottostimata e, quindi, le fluttuazioni della domanda effettiva non determinano mai una reale possibilità di incorrere in perdite. In ogni caso, è opportuna la previsione di idonee clausole contrattuali volte a scongiurare ipotesi di extra-redditività prevedendo rimedi quali una variazione della durata del contratto nel caso in cui sia dimostrato che l'operatore economico abbia conseguito più velocemente l'obiettivo del recupero degli investimenti e dei costi sostenuti, oppure la previsione di meccanismi di profit sharing che consentano la condivisione degli extra-profitti con l'amministrazione o con gli utenti destinatari del servizio, in caso di opere calde. Assumono rilevanza sostanziale ai fini dell'allocazione dei rischi anche i fattori relativi al finanziamento pubblico dei costi di investimento, alle misure agevolative previste a legislazione vigente (ad esempio articolo 18 della legge 12 novembre 2011 n. 183; articolo 33 del decreto legge 18 ottobre 2012 n. 179 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012 n. 221; articolo 11 del decreto legge 11 settembre 2014 n. 133 convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 2014 n. 164), alla presenza di garanzie pubbliche, alle clausole di fine contratto e al valore di riscatto

dell'asset a fine rapporto. Si richiama l'attenzione delle amministrazioni aggiudicatrici sul limite all'eventuale riconoscimento del prezzo stabilito dall'amministrazione aggiudicatrice ai soli fini del raggiungimento dell'equilibrio economico-finanziario fissato all'articolo 180, comma 6, del codice dei contratti pubblici e per i contratti di disponibilità sul limite all'eventuale riconoscimento di un contributo in corso d'opera fissato all'articolo 188, comma 1, lettera b), del codice dei contratti pubblici. Con riferimento al finanziamento pubblico, accanto alle più tradizionali forme di contribuzione pubblica devono essere considerate anche differenti forme, quali l'apporto di capitale di rischio (equity) o di capitale di credito (finanziamenti bancari).

## **2.8 Altri rischi**

**2.8.1** Accanto ai rischi generali di costruzione, di domanda e di disponibilità, vi sono una serie di altri rischi che possono presentarsi sia nella fase antecedente l'aggiudicazione e/o la stipula del contratto, sia in quella successiva, ovvero, durante l'intero ciclo di vita del contratto di PPP. Tra questi, si segnalano, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- a) rischio di commissionamento, ossia il rischio che l'opera non riceva il consenso, da parte di altri soggetti pubblici o della collettività (portatori d'interessi nei confronti dell'opera da realizzare), con conseguenti ritardi nella realizzazione e insorgere di contenziosi, ovvero nei casi estremi, con il conseguente venir meno della procedura o dell'affidamento;
- b) rischio amministrativo, connesso al notevole ritardo o al diniego nel rilascio di autorizzazioni (pareri, permessi, licenze, nulla osta, etc.) da parte di soggetti pubblici e privati competenti, o anche al rilascio dell'autorizzazione con prescrizioni, con conseguenti ritardi nella realizzazione;
- c) rischio espropri, connesso a ritardi da espropri o a maggiori costi di esproprio per errata progettazione e/o stima;
- d) rischio ambientale e/o archeologico, ossia il rischio legato alle condizioni del terreno, nonché di bonifica dovuta alla contaminazione del suolo e rischio di ritrovamenti archeologici, con conseguenti ritardi nella realizzazione dell'opera e incremento di costi per il risanamento ambientale o la tutela archeologica;
- e) rischio normativo-politico-regolamentare, derivante da modifiche dell'assetto regolatorio e da decisioni politiche programmatiche non prevedibili contrattualmente con conseguente aumento dei costi per l'adeguamento. Anche tale rischio può comportare, nei casi estremi, il venir meno della procedura o dell'affidamento;
- f) rischio di finanziamento, ossia di mancato reperimento delle risorse di

finanziamento a copertura dei costi e nei tempi prestabiliti dall'articolo 180, comma

7;

g) rischio finanziario, che si concretizza in un aumento dei tassi di interesse e/o di mancato rimborso di una o più rate di finanziamento, con conseguente aumento dei costi o impossibilità di proseguire nell'operazione;

h) rischio di insolvenza dei soggetti che devono pagare il prezzo dei servizi offerti;

i) rischio delle relazioni industriali, legato alle relazioni con altri soggetti (parti sociali) che influenzino negativamente costi e tempi della consegna;

j) rischio di valore residuale, ossia il rischio di restituzione alla fine del rapporto contrattuale di un bene di valore inferiore alle attese;

k) rischio di obsolescenza tecnica, legato ad una più rapida obsolescenza tecnica degli impianti, incidente sui costi di manutenzione e/o sugli standard tecnici e funzionali prestabiliti;

l) rischio di interferenze di sopra e sotto servizi, legato alla presenza nei tratti interessati dai lavori di servizi di varia natura (es. acqua, gas, energia elettrica, cavi, fibra ottica, ecc.).

**2.8.2** In relazione al rischio finanziario di cui alla lettera g) che precede, le amministrazioni verificano che gli operatori economici abbiano formulato il piano economico finanziario (di seguito PEF) con valori di costo del capitale allineati al mercato, dal momento che l'effettiva sussistenza di tale rischio in capo all'operatore economico richiede che il costo del capitale non sia sovrastimato, ad esempio dalla previsione di un tasso di interesse eccessivamente prudenziale.

**2.8.3** L'amministrazione dovrà, di volta in volta, in relazione allo specifico progetto, individuare i rischi che possono essere ad esso connessi, ponendo attenzione, in particolare, a quei rischi che possono, con ragionevole certezza, ritenersi a carico del partner privato e che dovranno, quindi, essere allo stesso allocati.

### **3. La revisione del piano economico-finanziario**

**3.1** L'equilibrio economico e finanziario, di cui all'articolo 3, comma 1, lettera ff, del codice dei contratti pubblici, si realizza quando i flussi di cassa derivanti dai ricavi del contratto coprono i flussi di cassa derivanti dai costi ammessi per l'esecuzione del contratto, inclusi quelli relativi all'ammortamento del capitale investito netto e alla remunerazione dello stesso ad un tasso che può essere definito congruo e quelli richiesti per versare le imposte. Detto equilibrio è rappresentato dai valori di specifici

indicatori esposti nel PEF ed individuati in dipendenza della metodologia utilizzata per l'analisi di convenienza economica e sostenibilità finanziaria del progetto. Tra gli indicatori cui riferirsi, si annoverano:

a) gli indicatori della capacità del progetto/investimento di generare ricchezza, quali il Tasso Interno di Rendimento (Internal Rate of Return - TIR) di Progetto, che

indica, in termini percentuali, il tasso di rendimento dei flussi di cassa associati al Progetto, così come individuato nel PEF e il Valore Attuale Netto (Net Present Value - VAN o NPV) di Progetto, che indica, in termini monetari, il valore creato o disperso dal progetto nell'arco del periodo del contratto di PPP;

b) gli indicatori di riferimento per la redditività dell'operatore economico, quali il VAN dell'azionista che rappresenta, in termini monetari, il valore creato o disperso dall'investimento effettuato dagli azionisti nell'arco del periodo del contratto di PPP e il TIR dell'azionista, che indica, in termini percentuali, il tasso di rendimento dei flussi di cassa associati agli azionisti, così come individuato nel PEF;

c) gli indicatori della sostenibilità finanziaria del progetto, quali il DSCR (Debt Service Cover Ratio) che rappresenta il rapporto tra l'importo del flusso di cassa disponibile in un determinato periodo e il servizio del debito - per capitale e interessi - per il medesimo periodo; il LLCR (Long Life Cover Ratio) che indica, con riferimento a ciascuna data di calcolo, il rapporto tra il valore attuale netto del flusso di cassa disponibile per il periodo intercorrente tra la data di calcolo e la data finale di rimborso del finanziamento, applicando un tasso di sconto pari al tasso di interesse di tale finanziamento, e la somma degli importi erogati e non rimborsati del finanziamento alla stessa data di calcolo.

In generale e fermi i criteri e le buone pratiche definite dalle Autorità di regolazione competenti, l'equilibrio economico-finanziario è verificato quando, dato un tasso di congrua remunerazione del capitale investito, il valore attuale netto dei flussi di cassa del progetto (VAN del progetto) è pari a zero. Segnatamente, il PEF è in equilibrio quando il TIR dell'azionista è uguale al costo atteso del capitale investito; il TIR di progetto è uguale al Costo medio ponderato del capitale (Weighted Average Cost of Capital - WACC); il VAN dell'azionista/di progetto è pari a zero. Se i valori di VAN e TIR di progetto non tendono all'equilibrio significa che il contratto contiene margini di extra-redditività per il partner privato che ne riducono il trasferimento del rischio operativo e, pertanto, queste situazioni devono essere attentamente valutate dalle amministrazioni. Dette verifiche sono svolte confrontando il TIR con opportuni benchmark rilevati, ad esempio, dal Dipartimento per la

programmazione e il coordinamento della politica economica (DIPE) o dalle Autorità di regolazione. Il WACC rappresenta una media ponderata tra il costo del debito al netto dell'imposizione fiscale e il costo del capitale proprio, pesati per la rispettiva percentuale di incidenza rispetto all'intera strutturale del capitale. Il WACC rappresenta il valore massimo del tasso da applicare al capitale investito netto al fine di determinare il costo di remunerazione del capitale da inserire nel PEF.

- 3.2** La revisione del PEF di cui agli articoli 165, comma 6, e 182, comma 3, del codice dei contratti pubblici non può essere parziale e deve riguardare tutti gli scostamenti dai valori indicati dell'equilibrio economico e finanziario. Gli eventuali scostamenti rientranti nei rischi allocati alla parte privata sono riequilibrati con oneri e/o compensazioni a carico della stessa. I valori degli indicatori economici e finanziari di progetto rappresentano un utile strumento di monitoraggio delle revisioni del piano. Le variazioni di detti valori rilevati nel corso dell'esecuzione del contratto potrebbero segnalare casi in cui la revisione del PEF ha modificato le condizioni di equilibrio iniziale a vantaggio della parte privata.
- 3.3** L'articolo 182, comma 3, del codice dei contratti pubblici dei contratti pubblici si applica anche alla revisione del PEF nell'ambito di contratti di concessione prevista all'articolo 165, comma 6, del codice dei contratti pubblici. Tra gli eventi non imputabili all'operatore economico che danno diritto a una revisione del PEF rientrano gli eventi di forza maggiore tali da rendere oggettivamente impossibile o eccessivamente oneroso, in tutto o in parte, l'adempimento delle obbligazioni contrattuali. Il contratto di PPP riporta un elenco tassativo di casi di forza maggiore. A titolo esemplificativo, possono considerarsi eventi di forza maggiore:
- a) scioperi, fatta eccezione per quelli che riguardano l'amministrazione o l'operatore economico, ovvero l'affidatario di lavori o servizi oggetto del contratto di PPP;
  - b) guerre o atti di ostilità, comprese azioni terroristiche, sabotaggi, atti vandalici e sommosse, insurrezioni e altre agitazioni civili;
  - c) esplosioni, radiazioni e contaminazioni chimiche;
  - d) fenomeni naturali avversi di particolare gravità ed eccezionalità, comprese esondazioni, fulmini, terremoti, siccità, accumuli di neve o ghiaccio;
  - e) epidemie e contagi;
  - f) indisponibilità di alimentazione elettrica, gas o acqua per cause non imputabili all'amministrazione, all'operatore economico o a terzi affidatari di lavori o servizi oggetto del contratto;
  - g) impossibilità, imprevista e imprevedibile, per fatto del terzo, di accedere a materie prime e/o servizi necessari alla realizzazione

dell'intervento

**Per ogni operazione di PPP le amministrazioni aggiudicatrici svolgono, preliminarmente, l'analisi dei rischi connessi alla costruzione e gestione dell'opera o del servizio oggetto del contratto di PPP, al fine di verificare la possibilità di trasferimento all'operatore economico, oltre che del rischio di costruzione, anche del rischio di disponibilità o del rischio di domanda dei servizi resi nonché, per i contratti di concessione, del rischio operativo. Il trasferimento di tali rischi è condizione necessaria per la qualificazione giuridica del contratto come PPP e per la conseguente possibilità di applicazione delle procedure speciali previste per questo istituto.**

La revisione del PEF di cui agli artt. 165, comma 6, e 182, comma 3, del codice dei contratti pubblici non può essere parziale e deve riguardare tutti gli scostamenti dai valori indicati dell'equilibrio economico e finanziario. Gli eventuali scostamenti rientranti nei rischi allocati alla parte privata sono riequilibrati con oneri e/o compensazioni a carico della stessa.

## **Parte II - Il monitoraggio dell'attività dell'operatore economico**

### **4.La corretta definizione delle clausole contrattuali**

- 4.1** Il contratto di PPP stipulato tra l'amministrazione e l'operatore economico aggiudicatario è predisposto dal RUP e da questo proposto all'amministrazione con indicazione dello schema completo delle clausole contrattuali ritenute adeguate. Il contratto costituisce il principale strumento di garanzia per un'efficiente esecuzione del contratto, una corretta allocazione dei rischi tra le parti e per il mantenimento in capo all'operatore economico del rischio allo stesso trasferito, nonché per evitare possibili riclassificazioni finanziarie ex post dell'operazione di partenariato da "fuori" a "dentro" il bilancio dell'amministrazione. A tal fine, le amministrazioni sono tenute a prestare particolare attenzione e cura nella redazione delle clausole contrattuali, affinché le stesse siano formulate in modo da assicurare il raggiungimento dei predetti obiettivi. In particolare, il trasferimento dei rischi al privato impone la presenza di adeguate previsioni contrattuali in tema di Service Level Agreement (SLA) e di penali basate su criteri di valutazione oggettivi e certi, mediante l'elaborazione preventiva di KPI determinati in relazione ai contenuti e alle caratteristiche dello specifico contratto o monitorati dalla

regolazione di settore, con previsione di decurtazione automatica del canone.

**4.2** Alcuni elementi essenziali del contratto derivano dal contenuto dell'offerta selezionata come migliore. Per ogni strumento di PPP, in relazione a quanto previsto nel bando e alla tipologia e oggetto del contratto di PPP, al fine di realizzare un efficace monitoraggio sulla corretta esecuzione delle prestazioni contrattuali, le amministrazioni devono prevedere il seguente contenuto minimo dell'offerta:

a) il PEF redatto in formato elettronico con indicazione delle formule di calcolo e gli elaborati previsti nel bando;

b) il prezzo richiesto dal concorrente per il contratto di PPP;

c) l'importo che eventualmente il concorrente è disposto a corrispondere all'amministrazione aggiudicatrice;

d) il canone che l'amministrazione aggiudicatrice deve corrispondere per la disponibilità ottimale dell'opera e/o per la prestazione di servizi per i quali va indicato il livello quantitativo e qualitativo;

e) il meccanismo di variazione del canone commisurato alla ridotta o mancata disponibilità dell'opera e/o alla ridotta quantità e qualità dei servizi resi;

f) il tempo di esecuzione della progettazione;

g) il tempo di esecuzione dei lavori;

h) la durata del contratto;

i) i servizi che il concorrente richiede di sfruttare direttamente, indicando il livello iniziale della tariffa da praticare all'utenza e il livello delle qualità di gestione del servizio e delle relative modalità per i servizi destinati agli utenti;

j) le eventuali varianti al progetto posto a base di gara;

k) la quota di lavori che il concorrente intende affidare a terzi;

l) eventuali garanzie a favore della stazione appaltante a copertura dei rischi generati dal trasferimento da parte di quest'ultima di utilità economiche all'affidatario del contratto, a fronte della disponibilità dell'opera o della domanda di servizi;

m) la documentazione prevista dai provvedimenti di natura regolatoria adottati dalle Autorità di settore.

**4.3** Il contratto di PPP deve riportare in allegato l'offerta aggiudicata e la matrice dei rischi.

**4.4** Le amministrazioni aggiudicatrici devono prevedere che il contratto di PPP abbia il contenuto individuato all'articolo 182, comma 2, del codice dei contratti pubblici e che disciplini almeno i seguenti aspetti:

a) le condizioni relative all'elaborazione da parte dell'operatore economico del progetto dei lavori da realizzare e le modalità di approvazione da parte dell'amministrazione aggiudicatrice;

b) l'indicazione delle caratteristiche funzionali, impiantistiche, tecniche e architettoniche dell'opera e lo standard dei servizi richiesto;

c) l'obbligo per l'operatore economico di compiere tutte le attività previste per l'acquisizione delle approvazioni necessarie oltre quelle già ottenute in sede di approvazione del progetto;

d) i poteri riservati all'amministrazione aggiudicatrice, ivi compresi i criteri per la vigilanza sui lavori e sui servizi da parte dei soggetti competenti (responsabile del procedimento, direttore dei lavori e direttore dell'esecuzione);

e) il flusso informativo relativo all'andamento della gestione dei lavori e dei servizi e dei dati utilizzati per la definizione dell'equilibrio economico-finanziario che l'operatore economico deve garantire all'amministrazione per l'esercizio del monitoraggio sui rischi ai sensi del successivo paragrafo 7, le relative modalità di trasmissione, nonché le penali da applicare in caso di inadempimento di tale obbligo;

f) il rispetto delle regole previste per il subappalto;

g) le procedure di collaudo e di verifica di conformità;

- h) le modalità e i termini per la manutenzione e per la gestione dell'opera realizzata, nonché i poteri di controllo dell'amministrazione su tali attività;
- i) le penali per le inadempienze dell'operatore economico, le ipotesi di risoluzione contrattuale, nonché le relative procedure, con indicazione delle voci da computare ai fini della quantificazione delle somme dovute all'una o all'altra parte, laddove non espressamente già previste dal codice dei contratti pubblici;
- j) le modalità di corresponsione dell'eventuale prezzo;
- k) i criteri per la determinazione e l'adeguamento della tariffa che l'operatore economico potrà riscuotere dall'utenza per i servizi prestati;
- l) le modalità e i termini di adempimento da parte dell'operatore economico di eventuali oneri;
- m) le garanzie assicurative richieste per le attività di progettazione, costruzione e gestione;
- n) le modalità, i termini e gli eventuali oneri relativi alla consegna dell'opera all'amministrazione aggiudicatrice al termine del contratto;
- o) nel caso di cui all'articolo 191, comma 3, del codice dei contratti pubblici, le modalità per il trasferimento e l'eventuale immissione in possesso dell'immobile anteriormente all'ultimazione dei lavori;
- p) il piano economico - finanziario di copertura degli investimenti nonché le cause e le modalità per la sua revisione;
- q) il corrispettivo per l'eventuale valore residuo dell'investimento non ammortizzato al termine del rapporto contrattuale, nonché le modalità e le tempistiche di pagamento di tale valore da parte del subentrante.

Al fine di poter realizzare un corretto monitoraggio dell'attività dell'operatore economico è necessario che le clausole contenute nel contratto siano definite con rigore, nel rispetto dei contenuti minimi dell'offerta e del contratto elencati ai paragrafi 4.2 e 4.4, tenendo conto delle caratteristiche di ciascuna specifica tipologia di operazione di PPP posta in essere.

Il contratto di PPP deve riportare in allegato l'offerta aggiudicata e la matrice dei rischi.

## **5. La matrice dei rischi**

- 5.1** Al contratto di PPP o di concessione è allegata la “matrice dei rischi”, che costituisce - parte integrante del contratto medesimo. Detto documento è elaborato dal RUP o da altro soggetto individuato in conformità al regolamento organizzativo dell’amministrazione ed è definito caso per caso sulla base delle caratteristiche specifiche della prestazione oggetto del contratto, con l’obiettivo di disciplinare ex-ante modalità e limiti di revisione delle condizioni economico-finanziarie poste a base del PEF e offerte in sede di gara.
- 5.2** La matrice dei rischi è utilizzata in fase di programmazione della procedura di gara, per la redazione del documento di fattibilità economica e finanziaria, per verificare la convenienza del ricorso al PPP rispetto ad un appalto tradizionale e per la corretta indicazione della fase procedimentale. Ai sensi dell’articolo 181, comma 3, del codice dei contratti pubblici, infatti, la scelta di ricorrere a forme di PPP deve essere preceduta da adeguata istruttoria con riferimento, inter alia, alla natura e all’intensità dei diversi rischi presenti nell’operazione. L’analisi dei rischi conferisce, infatti, alle amministrazioni una maggiore consapevolezza delle criticità che potrebbero emergere nel corso dell’intervento e contribuisce a rafforzare il potere di contrattazione del soggetto pubblico con il partner privato.
- 5.3** La matrice dei rischi è posta a base di gara e utilizzata come elemento di valutazione dell’offerta. Inoltre, detto documento è utilizzato in fase di esecuzione, dal momento che - essendo in esso rappresentata la ripartizione dei rischi tra le parti, così come definitivamente fissata nei documenti contrattuali - consente un agevole controllo sul mantenimento in capo al privato dei rischi allo stesso trasferiti. Più dettagliata è la matrice, minori sono le possibilità di trascurare aspetti rilevanti nella corretta allocazione dei rischi.

Al fine della costruzione della matrice dei rischi, devono considerarsi i seguenti aspetti:

- r) identificazione del rischio, ovvero l’individuazione di tutti quegli eventi, la cui responsabilità non è necessariamente imputabile alle parti, che

potrebbero influire sull'affidamento nella fase di progettazione, di costruzione dell'infrastruttura o di gestione del servizio (colonna 1);

- s) *risk assessment*, ovvero la valutazione della probabilità del verificarsi di un evento associato ad un rischio (se non si riesce a indicare un valore preciso si possono utilizzare indicazioni tipo minima, bassa, alta, etc.) e dei costi che ne possono derivare. Detti oneri devono essere efficientati, anche attivando idonei meccanismi di incentivo. È importante definire anche il momento in cui l'evento negativo si potrebbe verificare e valutarne gli effetti (colonne 2 e 3);
- t) *risk management*, ovvero individuazione dei meccanismi che permettono di minimizzare gli effetti derivanti da un evento (colonna 4);
- u) allocazione del rischio al soggetto pubblico e/o privato. Nei casi in cui non si può pervenire a un'allocazione completa di un rischio in capo a una delle parti, vanno indicate nella matrice - in righe distinte - le circostanze per le quali il rischio è a carico del soggetto pubblico e quelle per cui è a carico del soggetto privato (colonne 5 e 6). Inoltre, dovrebbe essere prevista una circoscritta rinegoziazione del contratto quando le informazioni a disposizione dell'amministrazione non consentano l'idonea allocazione di alcuni rischi specifici ex-ante e per tutta la durata del contratto, anche al fine di evitare il rischio della interruzione/risoluzione del contratto.
- v) corrispondenza tra rischio e trattamento dello stesso all'interno del contratto di PPP, effettuata mediante l'individuazione dell'articolo che disciplina lo stesso (colonna 7).

**5.4** È possibile suddividere la matrice dei rischi in relazione alle diverse fasi del ciclo di vita del contratto, ripartendo, quindi, l'elenco dei rischi in relazione alla fase preliminare al bando/progettuale/di costruzione/gestione.

**5.5** Specie per i progetti di maggiore complessità, le amministrazioni aggiudicatrici svolgono consultazioni preliminari di mercato ai sensi dell'articolo 66 del codice dei contratti pubblici, ovvero, consultazioni con gli operatori economici invitati a presentare offerte, ai sensi dell'articolo 165, comma 3, del codice dei contratti pubblici, anche al fine di acquisire i dati e le informazioni necessarie a una compiuta identificazione e valutazione dei rischi che possono caratterizzare un determinato progetto.

Alternativamente, ai sensi dell'articolo 181 del codice dei contratti pubblici, le amministrazioni aggiudicatrici verificano l'opportunità di affidare il contratto di PPP mediante la procedura del dialogo competitivo.

**5.6** Le amministrazioni aggiudicatrici possono chiedere agli operatori economici di indicare nei rispettivi PEF le modalità di copertura o gestione dei rischi, riportandone anche i connessi costi. In tal caso, tali elementi sono oggetto di valutazione della proposta da parte delle amministrazioni.

**5.7** Di seguito si riporta, a titolo esemplificativo, un modello di matrice dei rischi. Si sottolinea che i rischi specifici inseriti nella matrice dei rischi variano in funzione dell'oggetto dell'affidamento e della natura del contratto di PPP sottoscritto.

### Esempio di matrice dei rischi

Tipo di rischio	Probabilità del verificarsi del rischio (valori percentuali o valori qualitativi: ad es. nulla, minima, bassa, media, alta)	Maggiori costi (variazioni percentuali /valori in euro) e/o ritardi associati al verificarsi del rischio (giorni/mesi, etc.)	Strumenti per la mitigazione del rischio	Rischio a carico pubblico (SI/NO)	Rischio a carico del privato (SI/NO)	Articolo contratto che identifica il rischio
rischio di progettazione						
rischio di esecuzione dell'opera difforme dal progetto						
rischio di aumento del costo dei fattori produttivi o di inadeguatezza o indisponibilità di quelli previsti nel progetto						
rischio di errata valutazione dei costi e tempi di costruzione						

# ANACAP

Associazione Nazionale Aziende Concessionarie  
Servizi Entrate Enti Locali

rischio di inadempimenti contrattuali di fornitori e subappaltatori						
rischio di inaffidabilità e inadeguatezza della tecnologia utilizzata						
rischio di contrazione della domanda di mercato						
rischio di contrazione della domanda						
rischio di manutenzione						
rischio di performance						
rischio di indisponibilità totale o parziale della struttura da mettere a disposizione e/o dei						

servizi da erogare					
rischio di commissionamento					
rischio amministrativo					
rischio espropri					
rischio ambientale/o archeologico					
rischio normativo- politico- regolamentare					
rischio finanziario					
rischio di insolvenza dei soggetti che devono pagare il prezzo dei servizi offerti					
rischio delle relazioni industriali					
rischio di valore residuale					

rischio di obsolescenza tecnica					
rischio di interferenze					

**5.8** Attraverso la matrice dei rischi, in cui sono richiamati i singoli articoli del contratto che definiscono il soggetto e le modalità di assunzione dei rischi, l'amministrazione effettua un controllo sulle principali clausole contrattuali, verificando se le stesse siano state formulate in modo da assicurare la corretta allocazione dei rischi. Pertanto, il RUP deve procedere all'elaborazione della matrice dei rischi, richiamando nella stessa i singoli articoli del contratto che definiscono il soggetto a carico del quale è posto un determinato rischio e le modalità di assunzione dello stesso. Una volta completata la matrice dei rischi le amministrazioni verificano se l'allocazione dei rischi ivi individuata è coerente con le prescrizioni del codice dei contratti pubblici per la qualificazione giuridica del contratto come PPP (ovvero, se sono stati trasferiti all'operatore economico, oltre il rischio di costruzione, anche il rischio di disponibilità o, nei casi di attività redditizia verso l'esterno, il rischio di domanda dei servizi resi, e per i contratti di concessione il rischio operativo), nonché con i criteri dettati da Eurostat per l'eventuale contabilizzazione dell'intervento al di fuori del bilancio pubblico.

**5.9** Ai fini della verifica della permanenza in capo all'operatore economico dei rischi trasferiti allo stesso, ogniqualvolta le parti concordano una variazione contrattuale o la revisione del PEF, l'amministrazione accerta che tali modifiche lascino inalterata l'allocazione dei rischi così come definita nei documenti contrattuali e riportata nella matrice e che permanga, quindi, in capo all'operatore economico il rischio legato alla gestione dei lavori o dei servizi. L'atto di modifica del contratto o di revisione del PEF dà conto della anzidetta valutazione

**La matrice dei rischi individua e analizza i rischi connessi all'intervento da realizzare ed è utilizzata - in fase di programmazione - per la redazione del documento di fattibilità economica e finanziaria e per verificare la convenienza del ricorso al PPP rispetto ad un appalto tradizionale e - in fase di esecuzione - per il monitoraggio dei rischi**

**Le amministrazioni aggiudicatrici devono elaborare la matrice dei rischi e richiamare nella stessa i singoli articoli del contratto che definiscono il soggetto e le modalità di assunzione dei rischi. In caso di variazioni contrattuali o revisioni del PEF le amministrazioni aggiudicatrici devono accertare che le modifiche apportate non alterino l'allocazione dei rischi così come definita nella documentazione contrattuale e riportata nella matrice medesima. L'atto di modifica del contratto o di revisione del PEF deve dare conto della anzidetta valutazione.**

**Le amministrazioni aggiudicatrici verificano la compatibilità dell'operazione posta in essere con i criteri dettati da Eurostat per l'eventuale contabilizzazione dell'intervento al di fuori del bilancio**

## **6. Il flusso informativo per il monitoraggio sui rischi**

- 6.1** Ai fini del controllo sul mantenimento in capo al privato dei rischi allo stesso trasferiti, l'amministrazione aggiudicatrice deve disporre dei dati relativi alla gestione dei lavori e dei servizi e deve monitorarne periodicamente l'andamento. A tal fine, l'amministrazione individua i dati relativi alla gestione dei lavori o dei servizi rilevanti in relazione a ciascun rischio trasferito all'operatore economico, ricomprendendo tra di essi quelli utilizzati per la definizione dell'equilibrio economico-finanziario, come indicati al precedente paragrafo 3.1, in modo da poter rilevare gli scostamenti dai valori di equilibrio. In conformità a quanto previsto alla lettera e) del paragrafo 4.4, nel contratto di PPP deve essere espressamente prevista, tra gli obblighi a carico dell'operatore economico, la trasmissione all'amministrazione aggiudicatrice di tale flusso informativo, con cadenza prefissata nella documentazione di gara, tenendo conto del valore, complessità e durata del contratto medesimo.
- 6.2** Per le operazioni di partenariato pubblico-privato che interessano la realizzazione di opere pubbliche, gli articoli 5 e 9 del decreto legislativo 29 dicembre 2011 n. 229 prevedono che le amministrazioni trasmettano dati anagrafici, finanziari, fisici e procedurali relativi a tali opere alla

Banca dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP), istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009 n. 196. Il sistema, basato su un'applicazione web, prevede alcune funzioni di "alert" nel caso di criticità nell'impostazione e attuazione del contratto, consentendo alle amministrazioni di compiere un controllo costante sugli elementi fondanti il trasferimento dei rischi, dalla fase programmatoria alla conclusione del contratto. La BDAP, al contempo, permette la visione di insieme sui contratti di PPP - anche per le esigenze di tutela della finanza pubblica per tutte le amministrazioni interessate al corretto utilizzo dello strumento. Il flusso informativo che le amministrazioni devono veicolare alla BDAP costituisce, di conseguenza, anche il contenuto informativo minimo della trasmissione dati che l'amministrazione deve richiedere all'operatore economico ai sensi del punto 6.1.

- 6.3** Per acquisire dagli operatori economici i dati di cui al punto 6.1 le amministrazioni possono prevedere l'implementazione di una piattaforma informatica condivisa tra amministrazione e operatore economico, in cui possano essere inseriti, da entrambe le parti, i dati in questione non appena se ne abbia la disponibilità. Tale piattaforma deve essere in grado di garantire l'autenticità, la sicurezza dei dati inseriti e la provenienza degli stessi dai soggetti competenti e può costituire elemento di valutazione dell'offerta. In mancanza di piattaforma, i dati devono essere comunque inviati in formato elettronico ed elaborabili, con strumenti che ne garantiscano l'autenticità, ad esempio mediante il sistema di posta elettronica certificata.

L'amministrazione aggiudicatrice deve definire i dati relativi all'andamento della gestione dei lavori e dei servizi che l'operatore economico è tenuto a trasmettere con cadenza prefissata nella documentazione di gara tenendo conto del valore, complessità e durata del contratto. In tale flusso informativo sono compresi i dati utilizzati dall'amministrazione per la definizione dell'equilibrio economico-finanziario e, per le operazioni di PPP che interessano la realizzazione di opere pubbliche, anche quelli che le amministrazioni sono tenute a trasmettere, ai sensi degli articoli 5 e 9 del Decreto legislativo n. 229/2011, alla Banca dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP), istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 13 della legge n. 193/2009. Le amministrazioni aggiudicatrici definiscono, altresì, le modalità di acquisizione di tali dati da parte dell'operatore economico.

## **7 Resoconto economico-gestionale**

- 7.1** Il trasferimento di rischi al privato impone la presenza di adeguate previsioni contrattuali in tema di Service Level Agreement (SLA), sistema di penali, decurtazione del canone. Tuttavia, perché tale assetto contrattuale possa raggiungere lo scopo di mantenere l’allocazione dei rischi in esso stabilita, è indispensabile che a tali clausole sia data tempestiva e puntuale applicazione e, quindi, che siano correttamente svolte le funzioni di direzione e di controllo tecnico, contabile e amministrativo dell’esecuzione del contratto.
- 7.2** Al fine di monitorare che l’allocazione dei rischi permanga in virtù di una corretta gestione del contratto, l’amministrazione, per il tramite del Rup, coadiuvato dal direttore dei lavori o dal direttore dell’esecuzione, acquisisce un periodico resoconto economico-gestionale sull’esecuzione del contratto, nel quale è evidenziato l’andamento dei lavori in relazione al cronoprogramma, il rispetto degli SLA, l’esecuzione dei controlli previsti dal contratto, l’applicazione di eventuali penali o decurtazioni del canone e, in generale, ogni altro elemento di rilevanza contrattuale necessario per accertare la corretta gestione del contratto di PPP.

Le amministrazioni aggiudicatrici, per il tramite del Rup, coadiuvato dal direttore dei lavori o dal direttore dell’esecuzione, devono acquisire un periodico resoconto economico-gestionale sull’esecuzione del contratto, nel quale sia evidenziato l’andamento dei lavori in relazione al cronoprogramma, il rispetto degli SLA, l’esecuzione dei controlli previsti dal contratto, l’applicazione di eventuali penali o decurtazioni del canone e, in generale, ogni altro elemento di rilevanza contrattuale necessario per accertare la corretta gestione del contratto di PPP.

## **8. Entrata in vigore**

- 8.1** Le presenti linee guida entrano in vigore quindici giorni dopo la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.
- 8.2** Le disposizioni delle presenti linee guida si applicano alle procedure avviate dopo l’entrata in vigore delle stesse. I contratti già in essere alla data di entrata in vigore delle presenti linee guida si adeguano progressivamente, secondo le previsioni del piano regolatorio.

# ANACAP

Associazione Nazionale Aziende Concessionarie  
Servizi Entrate Enti Locali

Il Presidente

Raffaele Cantone

Approvate dal Consiglio dell'Autorità nell'adunanza del 28 marzo 2018.

Depositare presso la Segreteria del Consiglio in data 6 aprile 2018.

Il Segretario Maria Esposito

\*\*\*

## **COMUNICATO DEL PRESIDENTE ANAC SUI SISTEMI DINAMICI DI ACQUISIZIONE**

A seguito di diverse richieste di chiarimento in merito alla modalità di acquisizione del CIG (Codice Identificativo Gare) nelle procedure selettive gestite tramite sistemi dinamici di acquisizione, il Presidente dell'ANAC ha depositato presso la Segreteria del Consiglio il seguente comunicato.



*Autorità Nazionale Anticorruzione*

*Il Presidente*

**Comunicato del Presidente del 5 aprile 2018**

### **Indicazioni alle stazioni appaltanti in tema di sistemi dinamici di acquisizione.**

Sono giunte diverse richieste di chiarimento in merito alla modalità di acquisizione del CIG (codice identificativo gare) nelle procedure selettive gestite tramite i sistemi dinamici di acquisizione, di cui all'articolo 55 del Codice dei contratti pubblici.

Il sistema dinamico costituisce una procedura selettiva, interamente gestita con strumenti elettronici, in cui l'acquisizione della commessa si svolge attraverso un meccanismo bifasico.

In una prima fase la stazione appaltante istituisce il sistema dinamico di acquisizione e predispone, in sostanza, lo strumento abilitativo, aperto al Mercato, propedeutico alla successiva fase del confronto competitivo.

La successiva fase costituisce la vera e propria gara fra gli operatori economici accreditati.

In relazione ai procedimenti in parola, al fine di operare correttamente sui sistemi informativi dell’Autorità ed evitare erronee duplicazioni nella tracciatura delle commesse e quindi dei volumi di spesa effettivamente movimentati, si rappresenta che- fino a nuova comunicazione- l’acquisizione del CIG dovrà essere effettuata unicamente nella fase della gara, utilizzando quale modalità di scelta del contraente la dicitura “sistema dinamico di acquisizione”.

Viceversa, nella fase di istituzione del sistema dinamico di acquisizione non dovrà essere acquisito alcun CIG.

Raffaele Cantone

Depositato presso la segreteria del Consiglio in data 17 aprile 2018

Il Segretario Maria Esposito

\*\*\*

## **NOTA IFEL DEL 27 APRILE SULLA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 15 DEL 10 GENNAIO 2018**

Con nota del 27 aprile 2018 la IFEL si esprime sugli effetti della nota sentenza della Corte Costituzionale n. 15 del 10 gennaio 2018 evidenziando come, al momento, non sarebbero ravvisabili le condizioni per l’accoglimento delle eventuali istanze di rimorso da parte dei contribuenti.

Di seguito la citata nota.

## Sugli effetti della sentenza della Corte Cassazione del 30 gennaio, n. 15

### Premessa

Come noto, la Corte Costituzionale, con sentenza n.15 del 30 gennaio 2018, ha confermato la legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 739 della legge n. 208 del 2015, il quale dispone che: «L'articolo 23, comma 7, del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2011, n. 134, nella parte in cui abroga l'articolo 11, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, relativo alla facoltà dei comuni di aumentare le tariffe dell'imposta comunale sulla pubblicità, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1 della legge 27 luglio 2000, n. 12, si interpreta nel senso che l'abrogazione non ha effetto per i Comuni che si erano già avvalsi di tale facoltà prima della data di entrata in vigore del predetto articolo 23, comma 7, del decreto-legge n. 83 del 2012».

Per comprendere i termini della vicenda occorre rammentare che:

- le "tariffe base" relative all'imposta di pubblicità sono stabilite dall'art. 12 del d.lgs. n. 507 del 1993, così come riformulate dal DPCM del 16 febbraio 2001, e sono determinate in base alla classe demografica dei Comuni;

- l'art. 11, comma 10, del d.lgs. n. 449 del 1997, ha previsto la possibilità per i Comuni di aumentare le tariffe base fino ad un massimo del 20 per cento a decorrere dal 1° gennaio 1998 e fino a un massimo del 50 per cento a decorrere dal 1° gennaio 2000;

- l'art. 23, comma 7, del DL n. 83 del 2012, entrato in vigore il 26 giugno 2012, dispone che "dalla data di entrata in vigore del presente decreto-legge sono abrogate le disposizioni di legge indicate dall'allegato 1, fatto salvo quanto previsto dal comma 11 del presente articolo"; nell'allegato 1 è incluso il sopra citato articolo 11, comma 10 del d.lgs. n. 449 del 1997;

- l'art. 23, comma 11, del DL n. 83 del 2012, dispone che "i procedimenti avviati in data anteriore a quella di entrata in vigore del presente decreto-legge sono disciplinati, ai fini della concessione e dell'erogazione delle agevolazioni e comunque fino alla loro definizione, dalle disposizioni delle leggi di cui all'Allegato 1 e dalle norme di semplificazione recate dal presente decreto-legge".

Questa situazione ha causato dubbi interpretativi circa la sopravvivenza delle maggiorazioni adottate dai Comuni per gli anni successivi al 2012, con pronunciamenti giurisprudenziali di diverso segno. Il comma 739, oggetto della recente sentenza della Consulta, muoveva proprio dalla necessità di ripristinare certezza circa la legittimità delle maggiorazioni anche nei casi - generalizzati - di continuazione della loro applicazione da parte dei Comuni, per espressa deliberazione confermativa, ovvero per tacito rinnovo di anno in anno, come consentito dalla legge.

**L'inammissibilità della questione di illegittimità costituzionale e la natura**

## **della sentenza interpretativa di rigetto**

La Corte Costituzionale, ha dunque dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale del comma 739 e si è spinta ancora oltre corredando il rigetto con passaggi interpretativi della norma contestata sulla cui base sembrerebbe preclusa ai Comuni la facoltà di confermare o prorogare, successivamente al 2012, le maggiorazioni tariffarie dell'imposta sulla pubblicità. In sostanza, ad avviso della Corte, il comma 739 non sarebbe finalizzato a far salve le decisioni già adottate da molti Comuni fino al 2012 in materia di maggiorazione dell'Imposta sulla pubblicità, ma - più limitatamente - ad assicurare efficacia per il solo 2012 alle delibere comunali adottate fino al 26 giugno 2012, data di entrata in vigore della norma di abolizione.

La sentenza va quindi considerata a duplice contenuto e con altrettanto duplice valenza:

-da un lato, si dichiara l'inammissibilità di una questione sollevata dalla CTP di Pescara, con ordinanza del 1° febbraio 2017, secondo la quale il co.739 "avrebbe creato due diversi regimi giuridici applicabili in materia di tariffe sull'ICP, rendendo possibile l'esercizio della facoltà di aumento - o meglio di continuare ad applicare l'aumento già deliberato - unicamente per quei Comuni che si fossero avvalsi di tale facoltà prima della data di entrata in vigore del predetto decreto - legge [...]. In tal modo, per una categoria di Comuni si sarebbe creata una nuova tariffa base, consolidando gli aumenti all'interno dell'imposta'. Questo elemento non è stato considerato meritevole di sostegno, in quanto l'intervento interpretativo "non introduce alcun doppio regime impositivo e non crea perciò ingiustificate disparità di trattamento tra i Comuni, né pregiudica la progressività insita nella suddivisione degli stessi in diverse fasce, ai fini della determinazione dell'imposta, rientrando invece nei limiti di quella ragionevolezza che deve caratterizzare anche le disposizioni d'interpretazione autentica".

Del resto, si deve osservare che alla luce delle successive evoluzioni normative in materia di vincoli alla potestà impositiva degli enti territoriali, la tipologia della disposizione in esame, si pone perfettamente in linea con i blocchi degli aumenti delle aliquote dei tributi, che scattando una fotografia ad una certa data (i livelli impositivi del 2015), consolidano gli aumenti deliberati precedentemente per una o più annualità future. Nel caso, ad esempio, del blocco delle aliquote Imu tra il 2016 e il 2018, venivano vincolati i Comuni che prima della vigenza del blocco non avevano ancora raggiunto i livelli massimi delle aliquote, mentre ne rimanevano di fatto indenni quelli che i massimi li avevano già raggiunti nel 2015;

- la lettura del comma 739 recata dalla sentenza in esame, propone però un ulteriore profilo riguardante la possibilità di confermare o prorogare, successivamente al 2012, di anno in anno, le tariffe maggiorate, in ordine alla quale il co.739 non si esprime in modo diretto. Sotto questo secondo profilo, la

Corte Costituzionale fornisce una lettura costituzionalmente orientata della norma contestata, tale da fare salve le delibere comunali di approvazione delle tariffe maggiorate, specificando che tale intervento normativo deve considerarsi orientato alla mera considerazione degli atti adottati entro il 26 giugno di quell'anno, periodo ancora utile per l'adozione di variazioni alle aliquote e tariffe dei tributi data la posposizione dei termini per l'approvazione dei bilanci di previsione 2012. Oltre tale data, il venir meno della norma di riferimento per via dell'abolizione recata dal dl 83/2012, impedirebbe non solo l'adozione di nuove deliberazioni di maggiorazione decorrenti dal 2012, ma anche il mantenimento delle misure tariffarie maggiorate per gli anni successivi. La Corte, infatti, dichiara che "non è corretta l'interpretazione dell'articolo 1, co.739, della legge n.2018 del2015, secondo cui esso ripristinerebbe retroattivamente la potestà di applicare maggiorazioni alle tariffe per i Comuni che, alla data del 26 giugno 2012, avessero già deliberato in tal senso. La disposizione invece si limita a precisare la salvezza degli aumenti deliberati al 26giugno 2012, tenuto conto, tra l'altro, che a tale data ai Comuni era stata nuovamente attribuita la facoltà delle maggiorazioni".

Sul punto, la Corte prosegue inoltre affermando che la facoltà di conferma, "esplicita o tacita, delle tariffe, consentita da altra disposizione, non potrebbe tuttavia estendersi a maggiorazioni disposte da norme non più vigenti, come aveva sancito la sentenza del Consiglio di Stato, sezione quinta, 22 dicembre 2014, n. 6201, in riferimento all'art. 23, comma 7, del d.l. n. 83 del 2012, ritenendo che anche il poter e di conferma, tacita o esplicita, in quanto espressione di potere deliberativo, debba tener conto della legislazione vigente. Dunque, venuta meno la norma che consentiva di apportare maggiorazioni all'imposta, gli atti di proroga tacita di queste avrebbero dovuto ritenersi semplicemente illegittimi, perché non poteva essere prorogata una maggiorazione non più esistente».

Questa lettura della disposizione oggetto dell'esame della Corte si pone tuttavia su una linea nettamente diversa da quella finora intrapresa dai Comuni e generalmente accolta, sulla base della finalità della norma derogatrice, che appare invero molto chiara: considerare consolidati anche per le annualità future gli aumenti già deliberati prima dell'abrogazione della norma di riferimento, l'art. 11, co. 10 della legge n. 449 del 1997, avvenuta nel 2012 ad opera del decreto legge n. 83 del 2012.

Peraltro, che si trattasse di norma consolidatrice, anche per il futuro, degli aumenti già deliberati al 26 giugno 2012 è direttamente desumibile dal tenore letterale del comma 739, il quale prevede che "l'abrogazione non ha effetto" per i Comuni che avessero già deliberato gli aumenti, senza alcuna limitazione nell'anno 2012 entro la data di abrogazione della norma di riferimento (il 26 giugno), ma anche in precedenza, non essendo previsto in norma un limite

temporale espresso circa la portata degli effetti della deroga.

Si deve quindi ritenere che il comma 739 sia intervenuto quale norma di salvaguardia, a fronte dell'abrogazione intervenuta con il Dl n. 83 del 2012 e sia pertanto equiparabile a quelle misure che più recentemente, nel disporre il blocco dei tributi comunali, hanno cristallizzato le scelte compiute ad una determinata data e che, per tale motivo, non hanno reso necessari contributi statali compensativi. Una diversa lettura della disposizione comporterebbe l'imposizione *ope legis* della riduzione delle tariffe deliberate fino al 2012 per gli anni successivi e avrebbe dovuto necessariamente determinare lo stanziamento di un contributo erariale compensativo del minor gettito conseguente all'impossibilità di confermare le maggiorazioni già deliberate ed acquisite al bilancio comunale, elemento che è evidentemente mancante.

Si ritiene pertanto che la sentenza della Corte Costituzionale, benché comprensiva di indicazioni esplicite circa la perimetrazione della portata del comma 739, non possa determinare una lettura diversa del comma stesso rispetto a quella finora applicata dalla generalità dei Comuni, i quali hanno correttamente inteso la disposizione come clausola di salvaguardia non temporalmente limitata degli aumenti disposti prima dell'abrogazione. Peraltro, che gli enti abbiano agito in buona fede e sulla base di una lettura generalmente accolta del comma 739 è ben confermato dal fatto che, se tale norma (emanata a fine 2015 con la legge di stabilità 2016), non avesse avuto la finalità di generale deroga degli effetti dell'abrogazione, sarebbe stato ragionevole attendersi un intervento ad opera della stessa legge per la regolazione dei rapporti tributari concernenti la maggiorazione dell'imposta sulla pubblicità comunale insorti dopo il 2012, almeno con riferimento al periodo 2013-15. Ma anche su questo aspetto il comma 739 non fornisce alcun elemento.

L'insufficienza del pronunciamento della Corte a determinare la generale modifica della lettura del comma 739 emerge anche sulla base di precedenti che riguardano la natura e gli effetti delle sentenze interpretative di rigetto, qual è evidentemente la sentenza in esame. La Corte di Cassazione si è a suo tempo espressa su questo aspetto, rilevando che "è unanime in dottrina l'opinione che esclude il valore vincolante delle decisioni interpretative di rigetto, in quanto sprovviste dell'efficacia *erga omnes*, attribuita dall'art. 136, comma 1 della Costituzione alle sentenze che dichiarino l'illegittimità costituzionale di una norma di legge [...] di talché è innegabile che le predette pronunce hanno valore di mero precedente e non vincolano il giudice, al quale è consentito di discostarsi dall'interpretazione proposta dalla Corte Costituzionale (Cass. Sez. Unite penali, 17 maggio 2004, n2316)".

In sostanza, l'articolo 136 della Costituzione riserva esclusivamente alle sentenze che accolgano l'eccezione di illegittimità costituzionale di una norma legislativa il valore di immediata inapplicabilità della norma stessa. Nel caso in esame, la

diversa lettura che la Corte dà del comma 739 rispetto all'applicazione correntemente adottata costituisce un rilevante elemento di valutazione che potrà contribuire ad una definizione conclusiva della vicenda.

## Conclusioni

Per quanto sopra argomentato, si ritiene che anche alla luce della sentenza in commento i Comuni possano legittimamente applicare gli aumenti deliberati prima del 26 giugno 2012, confermati tacitamente o espressamente anche per gli anni successivi.

L'obiettivo incertezza applicativa creatasi a seguito dalla sentenza della Corte Costituzionale richiede tuttavia un nuovo e sollecito intervento normativo, anche corroborato da un congruo contributo compensativo, qualora non dovesse essere accolta la tesi qui sostenuta.

È comprensibile il fenomeno delle richieste rivolte ai Comuni per la revisione del prelievo o per il rimborso delle somme corrisposte dal 2013 a fronte delle maggiorazioni messe in questione dalla sentenza. Tuttavia, in attesa di un intervento risolutore circa la applicabilità e l'eventuale perimetrazione degli effetti dell'interpretazione recata dalla sentenza, pare opportuno che gli enti si astengano dal notificare provvedimenti espressi di rigetto delle domande di rimborso. Tale comportamento non costituisce atteggiamento elusivo, bensì consente allo stesso contribuente di accedere al più ampio termine di dieci anni previsto per l'impugnazione dei dinieghi taciti al rimborso.

Tale linea di condotta dovrebbe limitare l'insorgenza di un contenzioso tributario i cui esiti appaiono del tutto incerti, in considerazione della natura non vincolante della pronuncia della Corte Costituzionale, nell'auspicio che la delicata questione sia sollecitamente affrontata con la consapevolezza della necessità di contemperare interessi diversi e di salvaguardare gli equilibri finanziari dei Comuni

\*\*\*

## **D) CIRCOLARI, PROPOSTE E COMUNICAZIONI ANACAP**

### **RISOLUZIONE N. 3/2017 dell'ANACAP SULLE NOTIFICHE A MEZZO PEC**

Stante il rilievo dell'argomento ed i quesiti pervenuti si ripubblica, di seguito, il testo della risoluzione ANACAP N. 3/2017 emessa a seguito dell'entrata in vigore del D.LGS 13 dicembre 2017, n. 217.

### **Risoluzione n. 3/2017**

#### **NOTIFICHE A MEZZO PEC**

A seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs 13.12.2017 n.217 è **stata definitivamente acclarata la possibilità di notificare gli atti di accertamento e le ingiunzioni fiscali a mezzo pec.**

L'art. 7 , comma 1 lett. d) del citato decreto contiene, al comma 1 quater a mente del quale " / *soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, (cfr. le pubbliche amministrazioni, i gestori di servizi pubblici e le società a controllo pubblico) notificano direttamente presso i domicili digitali di cui all'art.3-bis i propri atti, compresi i verbali relativi alle sanzioni amministrative, gli atti impositivi di accertamento e di riscossione e le ingiunzioni di cui all'articolo 2 del regio decreto 14 aprile 1910, n.639, fatte salve le specifiche disposizioni in ambito tributario. La conformità della copia informatica del documento notificato all'originale è attestata dal responsabile del procedimento in conformità a quanto disposto agli articoli 22 e 2-bis".*

Per un sistematico inquadramento della materia è opportuno ripercorrere quanto ha formato oggetto di una precedente circolare (n.1/2015) emanata da ANACAP.

La notificazione via PEC è stata Introdotta dall'art. 38, comma 4, lett. b del D.L. 31/5/2010 n.78 convertito In legge 122/2010, che ha previsto, all'art. 26 del d.P.R. 602/73, la possibilità di notifica degli atti esattoriali a mezzo posta elettronica certificata.

Infatti l'art. 48, secondo comma, del d.P.R. 602/73 prevede che «// *procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esso compatibili; gli atti relativi a tale **procedimento sono notificati con le modalità previste dell'articolo 26** ».*A sua volta, l'art. 26 così dispone: «*La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri*

*soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda (...) Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del DPR 600/73»*

Con riferimento specifico alla disciplina prevista per la notifica degli atti impositivi emessi dall'Agazia delle Entrate, e delle cartelle di pagamento adottate dall'Agente della riscossione, assumono rilievo gli artt. 60 d.P.R. 600/73 che regola la disciplina della notifica degli avvisi di accertamento concernenti le imposte dirette ed a cui operano espresso rinvio sia l'art. 56 d.P.R. 633/72, relativo agli avvisi di accertamento in materia di IVA, nonché l'art. 52, comma 3, del d.P.R. 131/86, in materia di imposta di registro, e l'art. 26 del d.P.R. 602/73 che regola le notifiche della cartella di pagamento.

Dispone, nel dettaglio, l'articolo 60 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973 (rubricato "notificazioni") al comma 1 che: *«/a notificazione degli ovvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile con le seguenti modifiche: a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio; (...) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano».*

Il legislatore, quindi, non ha prescritto l'inapplicabilità, alle notifiche tributarie, dell'articolo 149 bis del codice di procedura civile il quale, come è noto, disciplina la notifica degli atti per mezzo della posta elettronica certificata. Tale ultima disposizione stabilisce, al comma 1, che: *«Se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi a mezzo posta elettronica certificata, anche previa estrazione di copia informatica del documento cartaceo».*

In conformità con il principio sancito dall'articolo 45 comma 2 del CAD (Codice dell'Amministrazione Digitale), il comma 3 dell'articolo 149 bis citato prevede, poi, *«che da notifica si intende perfezionata nel momento in cui il gestore rende disponibile il documento informatico nella casella di posta elettronica certificata del destinatario».*

Pertanto, per ciò che attiene la **notifica degli avvisi di accertamento**, l'articolo 60 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973, nella formulazione attualmente vigente:

- non esclude l'applicabilità dell'articolo 149 bis del codice di procedura civile;
- non contiene una norma generale che escluda l'equiparazione della notifica a mezzo posta certificata a quella a mezzo posta (ex articolo 48 comma 2 CAD);
- non stabilisce, infine, una disciplina derogatoria del principio stabilito all'articolo 3 comma 4 del CAD.

Dispone, poi, l'articolo 26 comma 2 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602/1973 che le cartelle di pagamento possono essere notificate a mezzo di posta elettronica certificata, prevedendo, peraltro, che In tal caso "non si applica l'articolo 149 bis del codice di procedura civile., quanto alla regolamentazione del relativo procedimento notificatone.

Con riferimento esclusivo alle cartelle di pagamento, quindi, il legislatore ha espressamente previsto che la notifica delle stesse possa avvenire tramite PEC, escludendo, tuttavia, l'applicazione dell'art. 149 bis c.p.c..

**In materia di tributi locali**, viene in rilievo l'art. 1, comma 158, della legge 27/12/2006 n. 296, che così dispone: *«Per la notifica degli atti di accertamento dei tributi locali e di quelli afferenti le procedure esecutive di cui al testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, e successive modificazioni, nonché degli atti di invito al pagamento delle entrate extratributarie dei comuni e delle province, ferme restando le disposizioni vigenti, il dirigente dell'ufficio competente, con provvedimento formale, può nominare uno o più messi notificatori.»*

La norma Individua I messi notificatori quali soggetti legittimati alla notifica. **La notifica a mezzo PEC è richiamata dall'art 49. comma 2. d.P.R. 602/73, il quale rinvia all'alt. 26, comma 2, del d.P.R. citato**, prevedendo che *«La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione.»*

I pubblici elenchi richiamati dall'art. 3 bis della L. 53/94, sono I seguenti:

## **1)IL DOMICILIO DIGITALE DEL CITTADINO**

Previsto dall'art.4 Legge 17 dicembre 2012, n. 221 convertito, con modificazioni, nel decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179.

Con il decreto del presidente del Consiglio dei ministri n. 109 del 23 agosto 2013 viene disciplinato il subentro della nuova base dati nazionale all'Indice nazionale delle anagrafi (Ina) e all'Anagrafe della popolazione Italiana residente all'estero (Aire), nonché il passaggio delle anagrafi comunali a un nuovo sistema di sicurezza. Inoltre, con II D.P.C.M. 194/14 vengono Individuate le modalità di attuazione e di funzionamento dell'Anagrafe Nazionale Popolazione Residente (ANPR) e viene, in particolare, definito il piano per il graduale subentro della stessa alle anagrafi gestite dal Comuni, ferme restando, ovviamente, le attribuzioni del sindaco, nella qualità di ufficiale di Governo, ai sensi dell'articolo 54, comma 3, del testo unico dell'Ordinamento degli enti locali (Tuol).

## **2) REGISTRO PP.AA**

Registro contenente gli indirizzi di Posta Elettronica Certificata delle Amministrazioni pubbliche ai sensi del DL 179/2012 art 16, comma 12 - consultabile esclusivamente dagli uffici giudiziari, dagli uffici notificazioni, esecuzioni e protesti, e dagli avvocati.

Tale registro non è liberamente consultabile, essendo necessaria l'identificazione c.d. "forte" tramite token crittografico (esempio: smart card, chiavetta USB, etc.) contenente un certificato di autenticazione.

E' possibile consultare l'elenco tramite l'area riservata del Portale dei Servizi Telematici del Ministero della Giustizia.

## **3) REGISTRO IMPRESE**

Previsto dall'articolo 16, comma 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

## **4) INDICE NAZIONALE DELLA POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA (INIPEC)**

Previsto dall'art. 6-bis del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.

## **5)ReGIndE**

Il Registro Generale degli Indirizzi Elettronici (ReGIndE), gestito dal Ministero della Giustizia, contiene i dati identificativi nonché l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) dei soggetti abilitati esterni, ovvero:

- 1) Appartenenti ad un ente pubblico;
- 2) professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge;
- 3) ausiliari del giudice non appartenenti ad un ordine di categoria o che appartengono ad ente/ordine professionale che non abbia ancora inviato l'albo al Ministero della giustizia.

Tale registro non è liberamente consultabile, essendo necessaria, anche in questo caso, l'identificazione c.d. "forte" tramite token crittografico contenente un certificato di autenticazione.

Ciò premesso è possibile consultare il ReGIndE sia tramite funzionalità disponibili nei Punti di Accesso (PDA) privati sia tramite l'area riservata del Portale dei Servizi Telematici del Ministero della Giustizia.

## **II procedimento da seguire per la notifica in proprio tramite PEC.**

Per la notifica a mezzo PEC occorre:

- 1) essere in possesso di casella PEC, comunicata all'Ordine di appartenenza, e di firma digitale;
- 2) l'indirizzo PEC del mittente e del destinatario della notifica tramite PEC dovranno essere presenti nei pubblici registri;
- 3) il campo "OGGETTO" della PEC dovrà obbligatoriamente indicare, ex art. 3 bis comma 4 della L. 53/94, la seguente frase: "notificazione ai sensi della legge n. 53 del 1994".
- 4) l'art. 3 bis comma 5 della L. 53/94 dispone che la PEC debba contenere I seguenti allegati generati su documento Informatico separato:
  - la relata di notificazione, creata con word, open office, etc, trasformata, senza scansione, direttamente In PDF testo e firmata digitalmente, nella quale dovranno essere Inseriti I seguenti dati:
    - a) il nome, cognome ed il codice fiscale del notificante;
    - b) il nome e cognome o la denominazione e ragione sociale del destinatario;
    - c) l'indirizzo di posta elettronica certificata a cui l'atto viene notificato;
    - d) l'indicazione dell'elenco da cui il predetto Indirizzo è stato estratto;
    - e) l'attestazione di conformità (se l'atto è nativo cartaceo; diversamente, laddove l'atto nasca digitale, tale attestazione non è dovuta) di cui al comma 2 dell'art. 3 bis L. 53/94.
    - f) l'attestazione di conformità delle copie Informatiche e degli estratti Informatici del file allegati alla PEC nel rispetto delle modalità Indicate dagli artt. 4 e 6 del D.P.C.M. 13.11.2014, entrato in vigore il giorno 11 febbraio

2015.

g) una volta ultimata, la relata di notificazione, trasformata In PDF testuale senza scansione, prima di essere allegata alla PEC, deve essere "firmata" con firma digitale.

Un'altra regola da osservare riguarda la questione degli allegati al messaggio. Per essere valido, l'allegato deve essere firmato digitalmente e avere un'estensione del file p7m.

## **Il perfezionamento della notifica.**

La notifica via PEC può dirsi perfezionata per il soggetto notificante nel momento in cui viene generata la ricevuta di accettazione prevista dall'articolo 6, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, mentre, per il destinatario, nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna prevista dall'articolo 6, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68 (art. 3 bis comma 3 della L. 53/94).

Il soggetto che compila la relazione o le attestazioni di cui agli articoli 3, 3-bis e 9 o le annotazioni di cui all'articolo 5 della L. 53/94 o l'attestazione di conformità ai sensi dell'art.16 bis,c.9 bis,D.L. n. 179/2012 (convertito con L. n. 221/2012), Introdotto dall'art. 52 del Decreto Legge n. 90/2014 convertito con modificazioni dalla legge 11 agosto 2014 n. 114, è considerato pubblico ufficiale ad ogni effetto.

## **Cosa bisogna esibire in caso di contestazione**

- 1) il messaggio pec inviato;
- 2) gli allegati inviati;
- 3) ricevuta di accettazione;
- 4) ricevuta di consegna;
- 5) certificato di firma.

A tal fine una pronuncia del Tar Campania (sentenza n.1 756/2013) ha stabilito «cosa l'avvocato debba produrre in giudizio per dimostrare la regolarità della notifica e la conformità dell'atto allegato alla PEC a quello prodotto in giudizio». Secondo la sentenza, al fine di verificare che effettivamente la notifica dell'atto sia andata a buon fine e che l'atto notificato con la PEC sia conforme a quello depositato in formato cartaceo, deve essere prodotta dall'avvocato notificante la c.d. ricevuta completa di avvenuta consegna della PEC, in modo da poter produrre tale ricevuta con l'intero atto notificato, e non soltanto un suo estratto. La normativa obbliga i Gestori del servizio PEC a conservare le trasmissioni

effettuate per un periodo di trenta mesi, per cui è buona norma conservare le e-mail inviate o ricevute.

La cartella priva di compilazione della relata di notificazione, o munita di relata praticamente in bianco, è inesistente e quindi affetta da vizio insanabile. L'effetto è la nullità della cartella, come stabilito dalla Commissione Tributaria Regionale di Genova con sentenza n. 669/03/2014 depositata il 07/05/2014.

**IL PRESIDENTE**

-                   Avv. Pietro di Benedetto

-