



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Possibilità di estensione ai crediti di natura extra tributaria dell'istituto del "baratto amministrativo" ex art. 190 del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50.

DELIBERAZIONE N. 2/SEZAUT/2020/QMIG



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 2/SEZAUT/2020/QMIG

Adunanza del 20 gennaio 2020

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Angelo BUSCEMA

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione Maurizio GRAFFEO, Francesco PETRONIO, Cristina ZUCCHERETTI, Fabio VIOLA, Maria Teresa POLITO, Marco PIERONI, Maurizio STANCO, Andrea ZACCHIA, Salvatore PILATO, Michele ORICCHIO;

Consiglieri Alfredo GRASELLI, Stefania FUSARO, Adriana LA PORTA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Alessandro PALLAORO, Dario PROVVIDERA, Marcello DEGNI, Alessandro FORLANI, Marco VILLANI, Stefano GLINIANSKI, Alessia DI GREGORIO, Sergio GASPARRINI, Franco VIETTI;

Referendari Alessandra CUCUZZA, Stefania DORIGO, Anna Laura LEONI, Ilaria CIRILLO, Flavia D'ORO.

Visto l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

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

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e le successive modificazioni ed integrazioni;

Visto l'art. 3 della legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Visto l'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni Riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e le successive modifiche ed integrazioni;

Visto l'art. 6, comma 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e le successive modifiche ed integrazioni;

Vista la deliberazione n. 357/2019/QMIG, con la quale la Sezione regionale di controllo per la Lombardia, in riferimento alla richiesta di parere presentata dal Sindaco del Comune di Ambivere (BG), ha rimesso al Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e dell'art. 6, comma 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, una questione di massima riguardante la possibilità che l'ente locale, in sede di esercizio della potestà regolamentare prevista dall'art. 190 del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, applichi l'istituto del cd. "baratto amministrativo" anche ai crediti di natura extra-tributaria connessi all'erogazione di servizi pubblici o prestazioni a domanda individuale;

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 22 del 15 ottobre 2019, con la quale, valutati i presupposti per il deferimento dell'esame e della risoluzione della predetta questione di massima ai sensi del richiamato art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, è stata rimessa alla Sezione delle autonomie la pronuncia in ordine alla questione prospettata dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 24 del 14 gennaio 2020 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'odierna adunanza;

Uditi i relatori, Consiglieri Stefania Fusaro e Francesco Uccello;

PREMESSO

La questione di massima rimessa all'esame di questa Sezione origina da una richiesta di parere del Sindaco del Comune di Ambivere (BG) il quale, con nota del 3 luglio 2019, ha chiesto alla Sezione regionale di controllo per la Lombardia se sia possibile «*estendere riduzioni/esenzioni del cd. baratto amministrativo anche ai "canoni" (di occupazione suolo pubblico, di polizia idraulica, etc) oltre che ai tributi locali, posto che l'art. 190 d.lgs. 50/2016 fa riferimento solo ad entrate tributarie [...] non menzionando espressamente le entrate locali aventi natura sinallagmatica e non prettamente tributaria*».

Nella sua richiesta di parere, il Comune si riferisce all'istituto del "baratto amministrativo" disciplinato dal vigente art. 190 del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (Codice dei contratti pubblici), che così recita: «*Gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché' individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale. I contratti possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati. In relazione alla tipologia degli interventi, gli enti territoriali individuano riduzioni o*

esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa».

Secondo il Comune istante la disposizione normativa sarebbe suscettibile di applicazione analogica, *«stante la natura sinallagmatica che contraddistingue tipicamente i canoni (trattandosi di corrispettivi che l'utente deve versare a fronte di uno specifico servizio/concessione prestata dall'ente locale, diversamente dalla generalità che caratterizza i tributi locali da versarsi a fronte della prestazione di servizi c.d. indivisibili) nonché stante il diverso rango dell'entrata pubblica relativa, di natura meramente patrimoniale».*

La Sezione regionale di controllo per la Lombardia, con la deliberazione n. 357/2019/QMIG, ha dichiarato ammissibile il quesito, sia sul piano soggettivo (in quanto formulato dal rappresentante legale dell'Ente) che sotto il profilo oggettivo (trattandosi di questione generale ed astratta inerente alla materia della contabilità pubblica).

Nel merito della richiesta, la Sezione ha richiamato l'indirizzo ermeneutico fatto proprio nell'ambito dell'attività consultiva con le deliberazioni del 17 giugno 2016 n. 172/2016/PAR, depositata il 24 giugno 2016, e n. 225/2016/PAR, depositata il 6 settembre 2016.

Con il primo parere, è stata affermata la necessità di *«distinguere fra le ipotesi in cui gli enti locali possono accordare agevolazioni tributarie, da quelle in cui le agevolazioni riguardano il pagamento di debiti di natura extra tributaria».* Conformandosi ad un precedente parere della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna (deliberazione n. 27/2016/PAR del 23 marzo 2016), è stata esclusa, altresì, *«la possibilità di consentire che l'adempimento di tributi locali, anche di esercizi finanziari passati confluiti nella massa dei residui attivi dell'ente medesimo, possa avvenire attraverso una sorta di datio in solutum ex art. 1197 c.c. da parte del cittadino debitore che, invece di effettuare il pagamento del tributo dovuto, ponga in essere una delle attività previste dalla norma e relative alla cura e/o valorizzazione del territorio comunale. La Sezione ritiene che tale ipotesi non solo non rientrerebbe nell'ambito di applicazione della norma in quanto difetterebbe il requisito dell'inerenza tra agevolazione tributaria e tipologia di attività svolta dai soggetti amministrati, elementi che, peraltro, devono essere preventivamente individuati nell'atto regolamentare del comune, ma potrebbe determinare effetti pregiudizievoli sugli equilibri di bilancio considerato che i debiti tributari del cittadino sono iscritti tra i residui attivi dell'ente».*

Con riferimento ai crediti di natura extra tributaria, connessi con l'erogazione di servizi pubblici o di prestazioni a domanda individuale, si è invece affermato che: *«in linea di principio, la natura disponibile di tali crediti discende dalla capacità generale dell'ente locale, nel senso della piena capacità di diritto privato dell'ente locale, alla luce del principio normativo scolpito nell'art.1, comma 1-bis della legge 7 agosto 1990 n. 241, secondo cui "la pubblica amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme del diritto privato, salvo che la legge non disponga altrimenti"».*

Conseguentemente, la Sezione di controllo per la Lombardia ha così concluso: *«L'assenza di una norma specifica di divieto, unitamente alla carenza di una previsione legislativa speculare*

all'art. 190 del d.lgs. 50/2016, fa propendere il Collegio per l'applicazione, alla tematica in esame, del principio generale previsto dall'art. 1, comma 1-bis della legge 241/90, laddove il credito dell'ente locale rivesta natura extra tributaria, salva la qualificazione dell'entrata extra tributaria come indisponibile e salva la previsione legale della sua destinazione, in tutto o in parte, ad altro ente pubblico o allo Stato».

L'assunto troverebbe «omologa copertura costituzionale nel disposto dell'art. 118 Cost. che ha introdotto i principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza nell'attribuzione delle funzioni amministrative alle autonomie locali».

Ad ulteriore conforto di tale assunto, la Sezione ha precisato che: «La gestione delle entrate extra tributarie soggiace, al pari delle altre entrate, ai principi in tema di equilibri e di vincoli di bilancio, affinché sia scongiurato il rischio di diminuzione di entrate derivante da politiche espansive sul baratto amministrativo, il quale deve essere concepito quale strumento sussidiario e complementare per assicurare forme di partenariato sociale, nel rispetto della salvaguardia dei vincoli e degli equilibri finanziari dell'ente locale. In attuazione dei vigenti principi di legalità finanziaria, l'ente locale dovrà, pertanto, predeterminare fattispecie tipizzate, quali forme latamente compensative per l'adempimento di debiti extra tributari, basate sulla sostituzione della prestazione personale in luogo del pagamento dell'originaria obbligazione pecuniaria. L'attività personale sostitutiva non può che estrinsecarsi su base volontaria al servizio della collettività di riferimento. Sotto il profilo contabile, la quantificazione in termini monetari della prestazione sostitutiva dovrà essere predeterminata e congruamente correlata alla natura dell'attività da svolgere, secondo criteri obiettivi riferibili alla durata della prestazione (oraria o giornaliera) o al risultato da raggiungere, con previsione degli oneri riflessi, anche di tipo assicurativo e antinfortunistico. L'amministrazione dovrà porre in essere gli strumenti di controllo necessari ad assicurare che la prestazione sostitutiva sia effettivamente eseguita e/o che il risultato prefissato sia completamente raggiunto, prima di procedere alla contabilizzazione dell'utilitas a sgravio, compensazione o riduzione del credito extra tributario».

A detta della Sezione, gli interventi di "perimetrazione" del baratto amministrativo troverebbero adeguata attuazione «nella predisposizione di appositi bandi pubblici che, sotto il profilo soggettivo, individuino aprioristicamente i beneficiari ammessi alle prestazioni sostitutive secondo criteri neutrali, idonei a graduare le situazioni di disagio sociale (ad es. mediante certificazione ISEE) o di difficoltà economica derivante da eventi non colposi (ad es. morosità incolpevole per perdita di attività lavorativa); e che, sotto il profilo oggettivo, delimitino gli ambiti, i tempi e i modi di resa dell'attività socialmente utile o del servizio».

La riscossione agevolata, la riduzione e, in extrema ratio, l'esenzione dal pagamento del credito extra tributario potrebbe, infine, riguardare «il montante del debito pregresso secondo modalità che comunque garantiscano la correlazione fra quanto dovuto e la prestazione sostitutiva da eseguirsi a beneficio della collettività, a condizione che tali forme di baratto amministrativo non arrechino un vulnus agli equilibri di bilancio dell'ente locale e non generino fenomeni elusivi

dell'adempimento di obbligazioni regolarmente contratte dal cittadino con l'amministrazione di riferimento».

Con il secondo parere n. 225/2016/PAR, la Sezione regionale di controllo per la Lombardia, dopo aver ribadito che il baratto amministrativo *«necessita di previa regolamentazione a carattere generale, riveste natura temporanea (con progetti finalizzati), ambiti territoriali limitati e non può riguardare i debiti tributari progressi»*, ha precisato che lo stesso è utilizzabile *“nei soli casi nei quali l'Ente locale ha preliminarmente disciplinato l'istituto, i casi concreti di attuazione, la tipologia di crediti ai quali applicarlo, la natura e l'individuazione dei lavori e servizi, nonché le modalità di individuazione dei soggetti che possono avvalersi dell'istituto. In sostanza, deve escludersi che il singolo cittadino, anche se insolvente incolpevole, possa proporre l'effettuazione di interventi che non rientrino nella programmazione dell'Ente locale, potendosi effettuare unicamente le attività già previste e finanziate in bilancio, con successiva regolarizzazione contabile».*

Nello stesso parere, è stato posto in evidenza, altresì, che il baratto amministrativo, così come disciplinato dalla recente legislazione, *«opera su un piano diverso dagli istituti del codice civile della datio in solutum e della transazione»*, i quali *«...sono utilizzabili dall'Amministrazione pubblica in base alla capacità di agire riconosciuta dall'ordinamento, con le limitazioni e le cautele richieste dalle regole della contabilità pubblica e dai principi di organizzazione dell'attività amministrativa risultanti dall'art. 97 della Costituzione».*

Alla luce dei richiamati indirizzi ermeneutici, la citata deliberazione n. 357/2019/QMIG di remissione della Sezione regionale di controllo per la Lombardia registra, tuttavia, il diverso avviso della Sezione regionale di controllo per il Veneto, la quale, con deliberazione n. 313/2016/PAR, ha escluso l'applicabilità dell'istituto in esame alle entrate extratributarie *“alla luce del chiaro dettato della norma”*.

La difformità di orientamento tra le due Sezioni di controllo, ha indotto, dunque, la Sezione regionale per la Lombardia a ravvisare l'esistenza dei presupposti per la remissione degli atti al Presidente della Corte dei conti ai sensi dell'art. 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e dell'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012.

Ai fini della definizione della questione di diritto da rimettere alle valutazioni del Presidente della Corte dei conti, la Sezione regionale di controllo per la Lombardia ha ritenuto che il quesito formulato dal Comune istante, benché formalmente limitato alla riduzione o esenzione di “canoni” di occupazione di suolo pubblico o di polizia idraulica, andasse ricondotto, più genericamente, alle *«entrate locali aventi natura sinallagmatica e non prettamente tributaria»*. Pertanto, la Sezione, ritenendo *«di poter qualificare la atecnica espressione “canoni”, con quella entrate di natura extra-tributaria qualificabili come entrate patrimoniali (ossia, escluse le entrate extra tributarie derivanti dall'emissioni di debito pubblico)»*, ha formulato la questione di massima nei seguenti termini:

«se in sede di esercizio della potestà regolamentare prevista dall'art. 190 d.lgs. n. 50/16 l'ente locale possa prevedere l'applicabilità dell'istituto del c.d. baratto amministrativo per la riduzione e/o estinzione di crediti di natura extra tributaria, connessi all'erogazione di servizi pubblici o di prestazioni a domanda individuale».

Il Presidente della Corte, con propria ordinanza n. 22 del 15 ottobre 2019, ha deferito l'esame e la pronuncia della prospettata questione alla Sezione delle autonomie.

CONSIDERATO

1. La questione di massima sollevata dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia con la deliberazione n. 357/2019/QMIG, involge la problematica interpretativa del "baratto amministrativo", istituto di partenariato sociale disciplinato dall'art. 190 del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (Codice dei contratti pubblici), che consente agli enti territoriali di compensare in tutto o in parte un credito tributario in funzione della realizzazione di un intervento di utilità sociale effettuato a cura ed a spese dei contribuenti.

In specie, la Sezione remittente chiede a questo Collegio di dirimere un contrasto insorto tra l'orientamento della Sezione regionale di controllo per la Lombardia, che sostiene la estensibilità dell'istituto di cui al richiamato art. 190 anche ai crediti non tributari, valorizzando l'autonomia negoziale della Pubblica amministrazione nei limiti del rispetto dei parametri della parità di trattamento di medesime situazioni soggettive, della trasparenza dell'azione amministrativa e degli equilibri di bilancio, e l'orientamento della Sezione regionale di controllo per il Veneto, che limita l'applicabilità dell'istituto ai soli tributi locali, valorizzando il dato letterale della norma in esame.

In questi termini, la questione attiene alla materia della contabilità pubblica, ed è quindi ammissibile, in quanto involge problematiche inerenti all'esercizio del potere regolamentare degli enti territoriali da cui discende la corretta individuazione dei limiti di applicazione dei contratti di partenariato sociale, con riflessi sull'acquisizione delle entrate e sulla gestione del patrimonio suscettivi di ricadute sugli equilibri economici e finanziari dell'ente.

2. Ciò posto, occorre considerare che l'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016, per agevolare la partecipazione delle comunità locali in materia di tutela e valorizzazione del territorio, concede agli enti territoriali la facoltà di definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale riguardanti la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso di aree e beni immobili inutilizzati. In relazione a tale tipologia di interventi, gli enti territoriali *«individuano riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta ... in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa».*

L'art. 190 ha riprodotto, attraendola nella materia dei contratti pubblici di partenariato sociale, la fattispecie disciplinata dal precedente art. 24 del d.l. 12 settembre 2014, n. 133

(c.d. "sblocca Italia"), convertito con modificazioni in legge n. 164/2014 e successivamente abrogato dalla lett. m) dell'art. 129 del d.lgs. 19 aprile 2017, n. 56 (recante disposizioni correttive dell'art. 217 del d.lgs. n. 50/2016).

La disposizione costituiva una particolare modalità applicativa del principio di "sussidiarietà orizzontale" richiamato dall'art. 11, comma 2, lett. f) del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il quale, ai fini dell'introduzione dell'Imposta municipale secondaria, stabiliva che *«i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, hanno la facoltà di disporre esenzioni ed agevolazioni, in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale, nonché ulteriori modalità applicative del tributo»*.

Analoga fattispecie era contenuta nell'art. 4 della legge 14 gennaio 2013, n. 10, in materia di sviluppo degli spazi verdi urbani, mentre, per la realizzazione di opere di interesse locale, la relativa disciplina era dettata dall'art. 23 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (norme entrambe abrogate nel 2016 con l'entrata in vigore del nuovo Codice dei contratti).

Anche l'art. 3, ultimo comma, del TUEL (e prima di esso l'art. 2, comma 5, della l. n. 265/1999) prevede, in via generale, che i Comuni svolgano le funzioni di cui sono titolari secondo il principio di "sussidiarietà orizzontale", operando *«anche attraverso le attività che possono essere adeguatamente esercitate dalla autonoma iniziativa dei cittadini e delle loro formazioni sociali»*.

Con questa espressione, il Legislatore, richiamandosi al principio di sussidiarietà orizzontale sancito dal quarto comma dell'art. 118 della Costituzione, a tenore del quale: *«Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà»*, ha inteso valorizzare l'autonomia, la libertà e la responsabilità dei privati cittadini, sia come singoli sia come associati, in ambiti di interventi che incidono sulle realtà sociali a loro più vicine, benché in settori che, in passato, venivano considerati nella competenza esclusiva degli apparati amministrativi.

Mutuando le caratteristiche delle fattispecie normative accennate, il d.lgs. n. 50/2016 ha riassunto negli articoli 189 e 190 del nuovo Codice dei contratti pubblici (rubricati, rispettivamente, "Interventi di sussidiarietà orizzontale" e "Baratto amministrativo") i principali aspetti che contraddistinguono le espressioni della sussidiarietà orizzontale e della partecipazione attiva dei cittadini nella gestione di aree e beni immobili di uso collettivo.

Entrambe le norme sono state inserite nel Titolo I della Parte IV del nuovo Codice dei contratti pubblici, corrispondente alla disciplina dei contratti di partenariato pubblico-privato. Le ragioni di questo inquadramento risiedono, principalmente, nel fatto che la previsione di una riduzione degli obblighi tributari a fronte della prestazione del privato è sufficiente a qualificare l'accordo raggiunto fra le parti come un contratto a titolo

oneroso, in quanto capace di coprire i costi della prestazione con i ricavi derivanti dal beneficio fiscale.

L'intrinseco rilievo economico dell'attività del privato giustifica, dunque, l'inquadramento di entrambe le ipotesi normative nell'ambito del cd. "partenariato sociale", una particolare forma di contratto di partenariato avente ad oggetto un'attività che deve essere finalizzata al perseguimento di una utilità sociale per la collettività territoriale di riferimento.

3. In quanto espressione del principio di sussidiarietà orizzontale, l'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016 è diretto a regolare le modalità di soddisfazione degli interessi comuni e individuali su cui può incidere la partecipazione attiva dei cittadini, i quali, peraltro, non conseguono un guadagno in senso proprio, ma al più una riduzione degli obblighi tributari in misura corrispondente al valore dell'opera o del servizio prestati.

Invero, le attività di interesse generale che possono essere svolte dai privati in virtù del principio di sussidiarietà orizzontale sono, fondamentalmente, attività autonome "disinteressate", nel senso che hanno come obiettivo la realizzazione non di interessi privati bensì di interessi collettivi. Si tratta, pertanto, di prestazioni non aventi carattere industriale/commerciale, ma svolte per finalità non lucrative (come ad es. i servizi sociali alla persona non suscettibili di prestazioni standardizzate o le attività di tutela di beni comuni come l'ambiente, la cultura, l'integrazione, lo sport).

La finalità sociale di carattere non lucrativo dell'istituto, scolpita nell'ultimo periodo dell'art. 190 (che inquadra il baratto amministrativo "*...in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini...*"), realizza la funzione solidaristica attraverso uno scambio in natura ("baratto") tra una prestazione d'opera o di servizi da parte del cittadino e la rinuncia (totale o parziale) all'esercizio di una potestà impositiva da parte dell'ente pubblico (funzione economica), evitando al primo di pagare un debito tributario in denaro ed al secondo di pagare in denaro un'opera o un servizio.

Poiché è nella partecipazione attiva dei cittadini alla cura, al recupero ed allo sviluppo dei beni comuni che si sostanzia l'interesse tutelato dalla norma, deve ritenersi che la ragione determinante del baratto amministrativo (la sua causa tipica) consista nel regolare le ipotesi e le condizioni in cui i contribuenti possono offrire spontaneamente il loro impegno a svolgere, in via sussidiaria e complementare, attività o servizi a carattere indivisibile a fronte di una riduzione o di una esenzione tributaria. Le ulteriori funzioni (quali possono essere: sensibilizzare le persone ad aver cura dei beni comuni; radicare nelle comunità territoriali forme di cooperazione e rapporti di fiducia tra le istituzioni locali e i cittadini; valorizzare la personalità e la dignità dei partecipanti; aiutare cittadini in difficoltà o categorie sociali svantaggiate ad assolvere ai propri doveri di contribuenti; aiutare i Comuni con ridotta disponibilità di risorse ad assolvere alle loro funzioni) regrediscono a meri motivi del baratto amministrativo.

Entro quest'ambito funzionale, come chiarito dalla Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 26/SEZAUT/2017/QMIG, gli enti pubblici sono «chiamati a favorire l'estrinsecarsi dell'attività privata finalizzata alla realizzazione di dette esperienze intervenendo in funzione "sussidiaria". Ogni qualvolta ciò sia possibile, il soggetto privato deve essere preferito, privilegiato e, quindi, sussidiato nello svolgimento dell'attività di interesse generale attraverso opportune attività di programmazione, coordinamento, controllo, promozione e, eventualmente, anche gestione. L'articolo 118 Cost. limita, infatti, l'esercizio delle competenze locali e dispone che gli enti territoriali interpretino in positivo il loro ruolo sussidiario rispettando e favorendo tali forme di assunzione di responsabilità (...). Naturalmente, resta nell'autonomia del legislatore accompagnare l'attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale con l'individuazione di strumenti di vigilanza e di controllo a protezione delle esigenze collettive che i privati perseguono. Tuttavia, benché il principio di sussidiarietà orizzontale non si presti ad essere applicato in assenza di una norma di legge che gli dia attuazione, è altrettanto vero che le norme costituzionali di principio debbono (nei limiti del possibile) essere applicate direttamente, anche in mancanza di una interposizione legislativa, in quanto le stesse vincolano l'esercizio della funzione amministrativa nell'ambito del margine di discrezionalità spettante alle autorità pubbliche. Sotto tale profilo, il principio di sussidiarietà opera alla pari di altri principi costituzionali che regolano l'attività della pubblica amministrazione, quali i principi di legalità, imparzialità e buon andamento».

4. La materia tributaria, come sancito dall'art. 23 della Costituzione, è coperta da riserva di legge, da intendersi come riserva "relativa", nel senso che opera per le norme impositive in senso stretto (quelle che regolano l'an e il quantum della prestazione), potendo la legge ordinaria assegnare a fonti di rango inferiore l'integrazione di aspetti secondari della disciplina.

Al pari delle norme impositive, anche le norme di agevolazione tributaria sono sottoposte alla riserva relativa di legge di cui all'art. 23 Cost., in quanto realizzano un'integrazione degli elementi essenziali del tributo (Corte Cost. sent. n. 123 del 2010). Ne consegue che i profili fondamentali della disciplina agevolativa devono essere regolati direttamente dalla fonte primaria.

Nell'esercizio della funzione regolamentare e attuativa dei rapporti tributari occorre assicurare, altresì, la concreta applicazione del più generale principio di eguaglianza, che in tale ambito è espressione dei principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di imparzialità nell'azione della Pubblica amministrazione (art. 97, secondo comma, Cost.).

La necessaria previsione dell'obbligazione tributaria in disposizioni imperative di legge, vincolanti sia per i soggetti passivi del tributo che per l'ente impositore, comporta l'obbligo, da parte di quest'ultimo, di esercitare i poteri conferitigli senza alcun potere discrezionale. Pertanto, lo Stato e gli altri enti pubblici che operano quali enti impositori non hanno facoltà di rinunciare a tributi o di accordare ai singoli esenzioni o agevolazioni non previste dalla legge.

Come correttamente affermato dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia, con parere n. 140/2018/PAR, «*il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta derogabile, nel nostro ordinamento, soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore*».

Nel caso che ci occupa, deve ritenersi che il baratto amministrativo non si limiti ad introdurre una modalità alternativa di adempimento dell'obbligazione tributaria (una sorta di *datio in solutum* ex art. 1197 cod.civ.), ma determini una vera e propria deroga al principio della indisponibilità del credito tributario, in quanto, come detto, pone l'Amministrazione locale nella condizione di disporre dell'*an* e del *quantum* di un tributo in funzione della realizzazione di un intervento di utilità sociale effettuato a cura ed a spese dei contribuenti che ne facciano richiesta.

Tale deroga è resa possibile dal fatto che, operando il bilanciamento di interessi, il Legislatore si è espresso in favore delle esigenze costituzionalmente garantite dal principio di sussidiarietà orizzontale, consentendo all'ente di rinunciare alla potestà impositiva prevista dalla legge in funzione del recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla comunità di riferimento.

5. Date queste caratteristiche distintive, l'istituto del baratto amministrativo sembra atteggiarsi come *genus* contrattuale a sé, non potendo essere assimilato né ai contratti di appalto o di concessione (mancherebbero, tra l'altro, il carattere professionale della prestazione e la finalità di lucro) né ai contratti di partenariato pubblico-privato declinati dal Codice dei contratti pubblici (l'ultimo comma dell'art. 180, infatti, pur richiamando *nominatim* i singoli contratti di partenariato, non menziona il baratto amministrativo).

Anzi, esso pone l'esigenza di una disciplina antinomica a quella dettata per gli altri contratti di partenariato pubblico-privato, necessitando di forme e procedure semplificate che favoriscano l'iniziativa solidaristica e che promuovano il recupero dell'ambiente e la crescita socio-culturale della collettività, piuttosto che garantire la libera concorrenza tra gli operatori economici ed assicurare all'ente un vantaggio strettamente economico.

Per queste ragioni, la disciplina-quadro dell'istituto del baratto amministrativo risulta appena tratteggiata, dovendo essere completata dai regolamenti degli enti territoriali, chiamati a definire i criteri e le condizioni del partenariato sociale.

In quanto espressione del principio di sussidiarietà orizzontale, il baratto amministrativo, non solo si pone in contrasto con alcuni dei principi che governano la generalità degli istituti di partenariato, ma interrompe anche la consequenzialità logica e teleologica sottesa a gran parte delle norme di evidenza pubblica stabilite dal Codice dei contratti.

Deve concludersi, dunque, che il disposto di cui all'art. 190 (non diversamente dall'art. 189) non si limita ad introdurre un mero elemento specializzante all'interno della disciplina del

partenariato pubblico-privato, ma si connota di caratteristiche ed esigenze peculiari che necessitano di una deroga ai principi generali in materia di partenariato.

Quale norma eccezionale, quindi, l'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016 non può essere applicato oltre i casi e i tempi in esso considerati (art. 14 disp. prel. cod. civ.), vale a dire al di fuori delle fattispecie qualificabili come "riduzioni o esenzioni di tributi".

6. Ciò chiarito, al fine di stabilire se permangano margini per utilizzare in sede regolamentare lo strumento del baratto amministrativo oltre i casi previsti dall'art. 190, valorizzando, in questo caso, l'autonomia negoziale della Pubblica amministrazione nel senso auspicato dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia, occorre, altresì, evidenziare che, secondo la giurisprudenza costituzionale, non esiste perfetta coincidenza tra la nozione di entrata tributaria, intesa quale prestazione patrimoniale realizzata in forza di un atto autoritativo a carattere ablatorio con finalità di copertura di spesa, e l'ambito applicativo delle prestazioni patrimoniali imposte coperte dalla riserva di legge sancita dall'art. 23 della Costituzione .

La Corte Costituzionale, infatti, ha interpretato in senso ampio la nozione di "prestazione patrimoniale imposta", ricomprendendo al suo interno non solo i tributi (il cui *genus* si articola, secondo la classica tripartizione, in imposte, tasse e contributi) ma anche le prestazioni coattive a carattere sanzionatorio, risarcitorio o indennitario, nonché determinate obbligazioni assunte contrattualmente, nelle quali la fonte del complessivo rapporto giuridico è principalmente negoziale.

Con riferimento a queste ultime, è da dire che anche in talune ipotesi di tributi la volontà del privato concorre alla formazione dell'obbligazione. È il caso della "tassa", che si caratterizza per il fatto di essere dovuta in relazione all'esplicazione di una specifica attività dell'ente pubblico svolta nei diretti confronti dell'obbligato che ne ha fatto volontaria richiesta. Analogamente, nel caso del "contributo" (o tributo speciale) il prelievo trova fondamento in uno specifico vantaggio economico tratto (sia pur indirettamente) dal soggetto obbligato a seguito di un'attività dell'ente pubblico, sebbene, in questo caso, l'attività esplicata abbia carattere generale e indifferenziato (senza riguardare in modo diretto o specifico l'obbligato, come nelle tasse, e a prescindere dalla richiesta di un determinato servizio).

Ciò che, tuttavia, caratterizza la prestazione patrimoniale non tributaria che viene imposta in taluni rapporti negoziali, non è la manifestazione di volontà diretta a promuovere l'attività dell'ente pubblico né il vantaggio economico conseguito da essa, bensì l'esistenza di un rapporto sinallagmatico tra le parti che viene alterato dalla presenza di monopoli fiscali (che influiscono sul corrispettivo introducendo logiche estranee alle regole di mercato) o dalla presenza di determinazioni autoritative del *quantum debeatur* che, in virtù di determinate situazioni di fatto, realizzano un sacrificio patrimoniale attraverso la determinazione unilaterale del corrispettivo, l'ablazione reale di un bene o l'estinzione di un preesistente diritto.

Si tratta delle cd. “imposizioni in senso sostanziale” (o “imposizioni di fatto”), in cui il privato, in considerazione della particolare natura del bene o del servizio di cui ha bisogno (generi di prima necessità, utenze, etc.), partecipa in modo solo apparentemente libero o volontario alla formazione dell’obbligazione, trovandosi, in realtà, in una particolare condizione di subordinazione e di sostanziale coazione.

Fra le fattispecie riconosciute dalla Corte Costituzionale come prestazioni patrimoniali imposte si richiamano, tra le altre, le tariffe del servizio telefonico esercitato in regime di monopolio pubblico (sent. n. 72/1969); il pagamento del “diritto di approdo” per servizi demaniali gestiti in regime di monopolio (sent. n. 127/1988); il corrispettivo dovuto dagli utenti di bombole di gas metano all’Ente Nazionale Idrocarburi (sent. n. 30/1957); i canoni per la derivazione dai bacini imbriferi montani (sent. n. 122/1957); le prestazioni pecuniarie dovute ai Comuni per la pubblicità visiva e sonora effettuata dal privato con autoveicoli propri (sent. n. 36/1959); lo sconto obbligatorio sui prezzi dei medicinali (sent. n. 70/1960); il canone per l’occupazione di suolo pubblico (sent. n. 2/1962); i contributi ai consorzi di bonifica (sent. n. 55/1963); il canone per l’estrazione di materiale limo-sabbioso dal greto dei fiumi (sent. n. 236/1994).

Anche tali situazioni di sudditanza richiedono, al pari degli obblighi tributari e delle sanzioni pecuniarie amministrative, la garanzia della riserva di legge prevista dall’art. 23 della Costituzione, in quanto occorre evitare che la discrezionalità dell’ente impositore nell’esercizio del potere attribuitogli possa trasmodare in arbitrio (Corte Cost. n. 51/1960; Cass. SS.UU. n. 18262/2004). In tali casi, la fonte primaria non può limitarsi a stabilire una normativa “in bianco” che eviti qualunque riferimento a contenuti e modi dell’azione amministrativa limitativa della sfera di libertà dei cittadini, ma deve indicare sufficienti criteri direttivi e linee generali di disciplina idonei a delimitare la discrezionalità dell’ente impositore (Corte Cost. n. 69/2017).

7. Alla luce di dette considerazioni, deve ritenersi che, nei limiti della capacità giuridica e di agire in ambito privatistico, gli enti territoriali possano predeterminare, in sede regolamentare, i casi in cui, in ossequio al principio di sussidiarietà orizzontale (art. 118 Cost.), sia possibile concordare, con cittadini singoli o associati che ne facciano richiesta, lo svolgimento di attività socialmente utili nella gestione di aree e beni immobili (quali pulizia, manutenzione, abbellimento di aree verdi, piazze, strade, interventi di decoro urbano, iniziative culturali, recupero e riuso di aree e beni immobili inutilizzati), da compensare con la riduzione o l’estinzione di crediti extratributari disponibili assicurando il rispetto delle regole di contabilità pubblica e di salvaguardia dei vincoli e degli equilibri finanziari dell’ente locale, nonché dei principi di trasparenza, di parità di trattamento e di non discriminazione richiamati nelle deliberazioni n. 172/2016/PAR e n. 225/2016/PAR della Sezione regionale di controllo per la Lombardia.

Resta inteso che, nelle ipotesi in cui il credito di natura extratributaria sia riconducibile a prestazioni patrimoniali da qualificare come imposte unilateralmente dall’Amministrazione,

la facoltà dell'ente di operare la riduzione o l'estinzione del credito vantato può essere attuata negli spazi di disciplina consentita dalla norma primaria che impone la prestazione ai sensi dell'art. 23 della Costituzione.

P.Q.M.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sulla questione di massima posta dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia con la deliberazione n. 357/2019/QMIG, enuncia i seguenti principi di diritto:

«È compito dell'ente locale favorire l'autonoma iniziativa dei cittadini prevista dal quarto comma dell'art. 118 della Costituzione, anche attraverso la predeterminazione di fattispecie convenzionali tipizzate dirette allo svolgimento di attività socialmente utili nella gestione di aree e beni immobili, da compensare con la riduzione o l'estinzione di crediti extratributari disponibili.

Qualora i crediti vantati dall'ente traggano origine da prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 della Costituzione, l'esercizio di detto potere discrezionale può espletarsi entro gli spazi che la norma primaria rimette alla determinazione degli enti in sede attuativa.

Nei predetti ambiti applicativi, la disciplina dell'istituto del baratto amministrativo prevista dall'art 190 del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, non è suscettibile di interpretazione analogica e può essere applicata alle sole ipotesi di riduzione e/o estinzione di crediti di natura tributaria.

Nella disciplina regolamentare deve essere, comunque, assicurato il rispetto sia dei principi di legalità, trasparenza, imparzialità e buon andamento, sia delle regole di contabilità pubblica e di salvaguardia dei vincoli e degli equilibri finanziari».

La Sezione regionale di controllo per la Lombardia si atterrà ai principi di diritto enunciati nel presente atto di orientamento. Agli stessi principi si conformeranno tutte le Sezioni regionali di controllo ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 20 gennaio 2020.

I Relatori

F.to Stefania FUSARO

Il Presidente

F.to Angelo BUSCEMA

F.to Francesco UCCELLO

Depositata in segreteria il 29 gennaio 2020

Il Dirigente

F.to Renato PROZZO

