

PROF. AVV. PAOLO SCAPARONE

STUDIO ASSOCIATO

Via SAN FRANCESCO D'ASSISI, 14 10122 TORINO

tel. 011 5625330 - e.mail paoloscaparone@libero.it

PROF. AVV. PAOLO SCAPARONE
AVV. CINZIA PICCO

AVV. PAOLO BOTASSO
AVV. JACOPO GENDRE
AVV. ALBERTO CERUTTI
AVV. FEDERICO BURLANDO
AVV. ELISA MICHELAZZO
AVV. R.A. HENDRIK WESTHELLE

AVV. ENRICA SCAPARONE
C.so Massimo D'Azeglio, 51
10126 Torino
avv_enrica@ferrarascaparone.com

**Egregio Signor
Avv. Bruno Stefanetti
Presidente
Unione Montana Alta Ossola**

Torino, 14 dicembre 2018

Oggetto: Transazione Comuni BIM Ticino/Enel Green Power spa

Come da cortese richiesta, esprimo il mio parere sui problemi emersi in merito alla proposta avanzata dalla Enel Green Power spa di pagare, entro dicembre 2018, i sovracanonici BIM per gli anni 2013-2018 - pretesi dall'Unione Montana Alta Ossola come soggetto delegato a riscuoterli per conto di tutti i Comuni Ossolani - relativamente agli impianti idroelettrici interessati dalla legge di stabilità per l'anno 2012.

Tali problemi, sulla base della documentazione a mie mani, sono così individuabili: 1) **ammissibilità della transazione in materia tributaria;** 2) **natura tributaria o non tributaria del sovracanonico BIM;** 3) **necessità ed efficacia del parere dell'organo di revisione contabile nel procedimento comunale di accettazione della proposta di transazione.** Essi saranno trattati nell'ordine in cui sono stati enunciati.

I. In ordine all'**ammissibilità della transazione in materia tributaria**, va preliminarmente richiamata la fondamentale disciplina civilistica.

1. L'art. 1965 del codice civile definisce la transazione come *"il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro"*. Esso precisa che *"Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti"*. Il successivo art. 1966 stabilisce che *"Per transigere le parti devono avere la capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite"* e che *"la transazione è nulla se tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità delle parti"*.

E' opinione diffusa che la transazione in campo tributario non sia ammissibile in ragione della indisponibilità 'tipica' dell'obbligazione tributaria.

Conviene verificare la fondatezza di tale opinione prima ancora di accertare la natura tributaria o non tributaria del sovracanon BIM in quanto un esito negativo della verifica renderebbe superfluo l'accertamento.

2. L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria suole essere dedotta principalmente dall'interpretazione che la Corte dei Conti - soprattutto in sede di controllo - ha dato della Costituzione e di alcuni atti normativi sottordinati.

Quanto alla Costituzione, i precetti rilevanti sono rinvenuti negli artt. 23, 53, 97 e 119: *"Nel nostro ordinamento vige il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in primo luogo quale corollario del principio di legalità, in connessione quindi alla natura vincolata dell'azione amministrativa in materia tributaria. Tale assunto si fonda sull'articolo 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Pertanto, la necessaria previsione dell'obbligazione tributaria in disposizioni imperative, vincolanti sia per il soggetto passivo del tributo che per l'ente impositore,*

comporta il necessario esercizio, da parte di quest'ultimo, dei poteri conferitigli, senza esercizio alcuno di discrezionalità. Dall'entrata in vigore della Costituzione, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria viene ricondotta ai principi di capacità contributiva (art. 53 comma 1) e di imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97), espressione entrambi del principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. 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". Per le Regioni e le autonomie locali la valenza del principio è confermata dall'art. 119 Cost. per cui tali enti debbono conformarsi a "i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Fra questi il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria" (Corte dei Conti, Sez. reg. contr. Lombardia, n. 140/2018/PAR).

Quanto alla normativa sottordinata, il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria viene desunto dall'art. 49 r. d. n. 827/1924 recante il "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato", secondo cui "Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione".

In sede dottrinale si precisa che l'impossibilità per le amministrazioni di transigere consegue alla connessione del prelievo tributario con la cura dell'interesse pubblico e alla necessità di escludere qualunque discrezionalità dei funzionari addetti alla gestione del tributo.

3. A fronte di siffatto orientamento si pone, innanzitutto, una prassi amministrativa in cui esigenze di pratica convenienza inducono l'amministrazione ad agire frequentemente con elasticità nella ricerca del soddisfacimento più rapido e sicuro del proprio interesse di creditore.

Inoltre, rilevano alcune disposizioni di legge che prevedono la definizione consensuale dell'obbligazione tributaria. Vanno ricordati gli artt. 48 e 48 bis d. lgs. 546/1992 sulla conciliazione extragiudiziaria e giudiziaria a seguito della

contestazione della pretesa tributaria, gli artt. 5, 6 e 12 d. lgs. n. 218/1997 sull'accertamento per adesione, l'art. 182 *bis* r.d. n. 267/1942, introdotto dall'art. 151 d. lgs. 9.1.2006 n. 5, rubricato significativamente "*Transazione fiscale*", che consente il pagamento parziale dei tributi in sede di concordato preventivo nonché le recentissime disposizioni in materia di c.d. 'pace fiscale' (artt. 2 e 6 d. l. 23.10.2018 n. 119).

Le disposizioni legislative appena richiamate non solo attenuano la 'rigidità' del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma tolgono a questo la valenza costituzionale: è ben ragionevolmente presumibile che la forza costituzionale del principio suddetto avrebbe comportato irrimediabilmente l'incostituzionalità delle leggi che lo contraddicono, mentre nessun contenzioso di costituzionalità è mai insorto al loro riguardo.

In realtà, è più condivisibile una diversa lettura - proposta dalla dottrina giuridica - della normativa costituzionale pertinente. Da un lato, il principio di capacità contributiva (art. 53 co. 1 Cost.) va visto nella prospettiva non tanto del destinatario quanto dell'ente percettore del tributo, posto che la sua *ratio* è quella di assicurare all'ente pubblico l'acquisizione dei mezzi economici necessari a fronteggiare le pubbliche spese e non di generare dei costi inutili o eccessivi a carico del contribuente, oltre che dell'ente stesso. In tal senso si può richiamare l'introduzione, con la legge costituzionale n. 1 del 2012, nell'originario testo dell'art. 97 Cost. dei principi dell'esigenza dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico (co. 1). Da un altro lato, il principio generale di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 co. 2 Cost.), comunemente inteso nel senso dell'economicità e dell'efficienza dell'azione amministrativa, porta alla possibilità di un riconoscimento, non generalizzato ma caso per caso, dell'ammissibilità della transazione anche in materia tributaria.

Non osta a tale riconoscimento il principio di imparzialità dell'attività amministrativa pure sancito dall'art. 97 Cost. in quanto esso, al pari del principio di eguaglianza (art. 3 Cost.) di cui costituisce corollario, non è contraddetto da 'ragionevoli' differenziazioni di trattamento tra i soggetti

interessati. Poiché la ragionevolezza - che suole essere strettamente connessa all'eguaglianza tanto che si parla correntemente di principio di eguaglianza-ragionevolezza - ha a che vedere con il rapporto tra la norma e la realtà da essa incisa, la norma va applicata in modo che tutti gli interessi coinvolti risultino soddisfatti. Pertanto, anche il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria può essere mitigato là dove la sua rigida attuazione risulti pregiudizievole per l'interesse dell'ente impositore.

Neppure è di ostacolo la regola dell'art. 49 del c.d. regolamento di contabilità dello Stato prima riportata. Essa, secondo un'interpretazione letterale, sembra riferirsi esclusivamente ai contratti costitutivi dell'originario rapporto tra ente impositore e contribuente e, per altro verso, prevedere l'esenzione del pagamento integrale di singole specie di tributo. Non pare, per contro, escludere la concessione di agevolazioni. L'interpretazione testuale è coerente con il descritto quadro costituzionale che ammette la transigibilità delle controversie tributarie purché l'accordo risulti vantaggioso per l'ente impositore.

In conclusione, **non è da condividere l'opinione tradizionale che nega la possibilità della transazione per le obbligazioni tributarie.**

II. Per completezza, va comunque affrontato il problema della **natura tributaria o non tributaria del sovracanone BIM** poiché anche dall'eventuale soluzione negativa di esso deriva la percorribilità della transazione.

La natura tributaria del sovracanone BIM è stata affermata recentemente dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, 17.4.2018 n. 16157, che la desume dalla pronuncia della Corte Costituzionale n. 533 del 2002. A quest'ultima decisione si richiama anche una recente sentenza del Tribunale superiore delle acque pubbliche - in seguito TSAP - n. 141 del 2013 (relativa a sovracanonici di un consorzio BIM piemontese) - formalmente ignorata dalla sentenza della Corte di Cassazione -, la quale, invece, esclude la natura tributaria proprio valorizzando la medesima pronuncia della Corte

Costituzionale. E' da tener presente che la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione è stata resa non in sede di decisione di conflitti giurisprudenziali tra le varie sezioni della Corte e neppure di giudizio sulla giurisdizione, ma in sede di impugnazione delle decisioni del TSAP. Ciò induce a ravvisare orientamenti contrastanti nell'ambito della stessa giurisdizione.

Ora, la Corte Costituzionale nella pronuncia citata non afferma mai che il sovracanone BIM è un tributo, ma lo qualifica come "*prestazione patrimoniale imposta a fini solidaristici*" attinente alla "*materia della finanza locale*" che include tutte le entrate di diritto pubblico degli enti locali e non soltanto le entrate tributarie.

Mentre la decisione della Corte di Cassazione desume dalla qualificazione del sovracanone BIM come "*prestazione patrimoniale imposta a fini solidaristici*" (soprattutto il progresso delle popolazioni montane) la sua natura tributaria assumendo apoditticamente l'equivalenza tra tributi e prestazioni patrimoniali imposte per fini di solidarietà, la pronuncia del TSAP valorizza la distinzione tra le due nozioni sottolineando che la Corte Costituzionale ha escluso la natura tributaria del sovracanone BIM proprio perché lo ha definito "*prestazione patrimoniale imposta*" e non ha mai né direttamente né indirettamente richiamato il concetto di tributo.

Le prestazioni patrimoniali imposte, secondo la corrente opinione, non si esauriscono nei tributi, ma ricomprendono fattispecie di imposizione connotate da una qualche sinallagmaticità. Invero, il tributo è dovuto dal contribuente per il mero fatto di trovarsi in una determinata situazione, mentre la prestazione patrimoniale imposta è anch'essa dovuta coattivamente dal destinatario, ma la fonte dell'obbligazione è in qualche modo correlata alla prestazione stessa: in ciò si ravvisa un carattere sinallagmatico del rapporto tra 'contribuente' ed ente impositore.

La caratterizzazione del sovracanone BIM come prestazione patrimoniale imposta e non come tributo è dovuta alla circostanza - come ha messo in evidenza la decisione del TSAP - dell'esistenza di un qualche legame di tipo sinallagmatico tra il sovracanone e il suo presupposto rappresentato dalla

titolarità di una concessione di derivazione d'acqua ad uso idroelettrico. Se è vero che il concessionario deve effettuare tale prestazione patrimoniale anche nell'ipotesi in cui, pur potendo farlo, non abbia utilizzato, in tutto o in parte, la derivazione, è altrettanto vero che la giurisprudenza ha ritenuto il concessionario liberato dall'obbligazione di pagamento del sovracanone qualora la concreta possibilità di sfruttamento della derivazione sia venuta a mancare per cause eccezionali non imputabili al concessionario stesso (Corte di Cassazione, Sez. un., 2.12.2009 n. 25341; 8.8.2005 n. 582944).

L'imprescindibile legame tra il **sovracanone** e l'effettiva possibilità di sfruttamento della risorsa idrica esclude la riconduzione di esso alla nozione di tributo. Infatti, pare difficile negare l'esistenza di un collegamento tra il sovracanone e la titolarità di una concessione di derivazione d'acqua ad uso idroelettrico. Tanto basta per **negarne la natura tributaria**.

Conseguenza di tale negazione è la **disponibilità dell'obbligazione patrimoniale non tributaria**. Proprio l'elemento sinallagmatico, che implica una qualche adesione volontaria del destinatario al rapporto che è fonte della prestazione imposta, giustifica il riconoscimento, in via generale, della possibilità per l'ente impositore di disporre dell'entrata e quindi di addivenire legittimamente ad accordi transattivi nel rispetto dei limiti che incontrano le pubbliche amministrazioni nella stipulazione di tali tipi di accordi (esistenza di una controversia, convenienza economica, incertezza dell'esito giudiziario della controversia: Corte dei Conti, Sez. reg. Umbria, 123/2015/PAR; Sez. reg. Piemonte n. 20/2012).

III. Quanto all'intervento dell'organo di revisione nel procedimento di approvazione di una transazione, va innanzitutto precisato che **l'organo decidente** al riguardo viene tradizionalmente ravvisato nella **giunta comunale** ad eccezione delle ipotesi in cui l'accordo transattivo sia attratto nelle attribuzioni dell'organo consiliare elencate all'art. 42 d. lgs. n. 267/2000. A titolo di esempio, una transazione che preveda l'obbligo del comune di pagamento di una determinata somma di danaro in più annualità deve essere

approvata dal consiglio in ragione dell'attribuzione consiliare concernente le spese che impegnino i bilanci per gli esercizi successivi (Corte dei Conti, Sez. reg. Puglia, 80/PAR/2017).

L'**intervento dell'organo di revisione** nelle transazioni (art. 239, co. 1 lett. b) n. 6) d. lgs. n. 267/2000), secondo un consolidato orientamento della magistratura contabile (tra le tante pronunce, Corte dei Conti, sez. reg. Piemonte, n. 345/PAR/2013), è **obbligatorio** nei soli casi in cui l'accordo transattivo deve essere approvato dal consiglio e ciò perché le funzioni dell'organo di revisione interessano le attribuzioni consiliari e non anche le funzioni degli altri organi comunali. **In nessun caso l'intervento può sostanziarsi in un parere** (oltre che obbligatorio) **vincolante** in quanto il riconoscimento di una tale efficacia all'atto dell'organo di revisione comporterebbe l'inammissibile partecipazione al potere decisorio del consiglio comunale.

IV. Nel quadro normativo e giurisprudenziale appena descritto **la proposta di transazione avanzata da Enel Green Power spa risulta assai conveniente** sotto l'aspetto economico e temporale.

La proposta consente alle Amministrazioni comunali di incassare entro la fine del 2018 l'importo dei sovracanonici BIM per il periodo 2013-2018 in misura pari al 90% del dovuto e di evitare l'insorgere di un contenzioso non solo per il periodo indicato, ma anche per gli anni a venire in quanto essa contiene anche la rinuncia espressa della società a muovere contestazioni per il futuro in ordine alla debenza e alla quantificazione dell'intero sovracanone BIM.

Lo 'sconto' richiesto è bilanciato ampiamente dall'indubbio vantaggio del pressoché immediato incasso di una importante somma a fronte della preannunciata iniziativa giudiziaria da parte di Enel Green Power spa. Questa determinerebbe, quanto meno, un notevole ritardo nel soddisfacimento delle ragioni economiche dei Comuni nonché l'inevitabile incertezza circa l'esito favorevole che, allo stato, sembra probabile ma non può certo essere sicuro

PROF. AVV. PAOLO SCAPARONE

STUDIO ASSOCIATO

Via SAN FRANCESCO D'ASSISI, 14 10122 TORINO

tel. 011 5625330 - e.mail paoloscaparone@libero.it

anche alla luce del considerevole tempo necessario per la definizione del giudizio.

Sembra trattarsi di un caso tipico in cui 'l'amministrazione di risultato' deve imporsi sulle opzioni, peraltro non supportate da solide ragioni, ispirate alla logica della 'legalità formale'.

Resto a disposizione e porgo i miei migliori saluti

Paolo Scaparone

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Paolo Scaparone', with a long horizontal flourish extending to the right.