



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Marcovalerio Pozzato	Presidente
dott. Alberto Rigoni	Consigliere
dott. Tiziano Tessaro	Consigliere (relatore)
dott. Marco Scognamiglio	Primo referendario
dott.ssa Ilaria Pais Greco	Referendario
dott. Antonino Carlo	Referendario
dott. Massimo Galiero	Referendario

**Adunanza del 15 maggio 2024
Richiesta di parere
del Comune di Bomporto (MO)**

VISTO l'art. 100, c. 2, Cost.;

VISTA la L. costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO il T.U. delle Leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214;

VISTI la L. 14 gennaio 1994, n. 20 e il D.L. 23 ottobre 1996, n. 543, convertito con modificazioni dalla L. 20 dicembre 1996, n. 639, recanti disposizioni in materia di giurisdizione e di controllo della Corte dei conti;

VISTO il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti di cui alla del. n. 14/2000 delle Sezioni Riunite della Corte dei conti;

VISTA la L. 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L. costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTA la L.R. Emilia-Romagna 9 ottobre 2009, n. 13, istitutiva del Consiglio delle Autonomie locali;

VISTA la del. n. 9/SEZAUT/2009/INPR della Sezione delle autonomie della Corte dei conti;

VISTA la del. n. 3/SEZAUT/2014/QMIG della Sezione delle autonomie della Corte dei conti;

VISTA la del. n. 5/SEZAUT/2022/QMIG della Sezione delle autonomie della Corte dei conti;

VISTE le del. n. 8 del 26 marzo 2010 e n. 54 del 17 novembre 2010 delle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti;

VISTO l'art. 17, c. 31, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102;

VISTO l'art. 6, c. 4, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTA la richiesta di parere avanzata dal Sindaco del Comune di Bomporto (MO) in data 21 marzo 2024;

VISTO il decreto presidenziale n. 14/2024 del 25 marzo 2024, con il quale la questione è stata deferita all'esame collegiale della Sezione per il giorno 15 maggio 2024;

VISTA l'ordinanza presidenziale con la quale la Sezione è stata convocata per l'odierna Camera di consiglio;

UDITO nella Camera di consiglio il relatore, Cons. Tiziano Tessaro

Ritenuto in

FATTO

1. La Sindaca del Comune di Bomporto (MO) presentava alla Sezione, ai sensi dell'art. 7, c. 8, della L. 5 giugno 2003, n. 131, un quesito in merito ai seguenti punti:

- a) alla possibilità per il Comune, sulla base del D.Lgs. n. 36/2023 (Codice dei contratti pubblici" che ha fortemente innovato la materia, trattare con una cooperativa (in liquidazione volontaria) proprietaria di un immobile, al fine di utilizzarlo a destinazione scolastica e socioculturale-ricreativa, arrivando a concludere un contratto di compravendita, pur avendo ex ante detta cooperativa un debito ai fini IMU con l'Ente locale e pur essendo gravato il bene da ipoteca, costituita sullo stesso immobile dal Comune medesimo;
- b) alla possibilità, poiché la cooperativa non dispone della liquidità necessaria per estinguere anticipatamente il debito IMU nei confronti del Comune, di operare una prestazione in luogo di adempimento e cioè la sostituzione della prestazione originariamente dovuta in denaro per onorare il debito tributario, con una di natura diversa correlata all'acquisizione dell'immobile da parte dell'Ente locale in sede contrattuale.

L'Ente rappresenta, nel merito che:

- il Comune di Bomporto è interessato all'acquisto di uno specifico immobile avente determinate e peculiari caratteristiche, situato sul proprio territorio, al fine di utilizzarlo a destinazione scolastica e socioculturale-ricreativa per gli abitanti del Comune. Tale ricerca dell'immobile avverrebbe tramite una indagine di mercato con una manifestazione di interesse rivolta al pubblico;
- il Comune di Bomporto nel rispetto di quanto previsto dagli art. 81, 97 e 119 Cost., oltre che dall'art. 1, c. 1, della L. n. 241/1990, svolgerà una approfondita istruttoria, documentando la ragionevolezza e l'utilità dell'acquisto di tale bene immobile, in relazione ai beni di cui già dispone, alla finalità pubblica perseguita e ai costi e benefici dell'operazione. Il fabbricato, una volta acquistato, andrebbe certamente collocato tra i "beni indisponibili" del patrimonio dell'Ente;
- la proprietà dell'immobile in parola (cooperativa in liquidazione volontaria) è debitrice verso il Comune di Bomporto di un importo pari a € 72.723,90 al 31/12/2023 per un debito tributario ai fini IMU e per questo debito tributario il Comune ha già costituito ipoteca su detto immobile. La proprietà appare disponibile all'alienazione dell'immobile a favore del Comune, ad un prezzo presumibilmente inferiore al valore di mercato stante anche l'esistenza del gravame ipotecario, al fine di pervenire quanto prima alla completa cessazione dell'attività di impresa. Il prezzo presuntivamente stimato dell'immobile è superiore al debito IMU evidenziato sopra;
- con riferimento alla disciplina dettata dal precedente Codice dei Contratti pubblici, giova rammentare che, "l'art. 4 del D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (...), letto in combinato disposto con l'art. 17, lett. a), comporta il rispetto dei principi previsti dall'art. 4 per tutti i contratti pubblici esclusi, in tutto o in parte, dall'ambito di applicazione oggettiva del Codice". Maggioritaria è sempre apparsa in dottrina la posizione interpretativa che tra i contratti pubblici "aventi ad oggetto [...] forniture", di cui all'art. 4 del Codice (già art. 27 del D.Lgs. n. 163 del 2006) dovessero essere compresi i contratti di acquisto di immobili di cui all'art. 17, lett. a (già art. 19, c. 1, lett. a, del D.Lgs. n. 163 del 2006), come evidenziato anche dal Consiglio di Stato nel parere n. 855 del 1° aprile 2016

Considerato in

DIRITTO

1. Verifica dell'ammissibilità della richiesta di parere

In via preliminare, questa Sezione è tenuta a verificare l'ammissibilità soggettiva e oggettiva della richiesta di parere.

La funzione consultiva intestata alle Sezioni regionali di controllo di questa Corte dei conti trova fondamento nell'art. 7, c. 8, della L. n. 131/2003, secondo il quale «le Regioni possono richiedere ulteriori forme di collaborazione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri in materia di contabilità pubblica. Analoghe richieste possono essere formulate, di norma, tramite il Consiglio delle Autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città Metropolitane».

In base a consolidata giurisprudenza di questa Corte, ai fini dell'ammissibilità della richiesta devono sussistere contestualmente le seguenti condizioni:

- la richiesta deve essere formulata dall'organo politico di vertice e rappresentante legale degli enti legittimati alla richiesta (ammissibilità in senso soggettivo);
- sotto il profilo dell'ammissibilità oggettiva il quesito deve rientrare esclusivamente nella materia della contabilità pubblica, da intendersi limitata alla normativa e ai relativi atti applicativi riguardanti, in generale, l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo in particolare la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli e che non può ampliarsi al punto da ricomprendere qualsivoglia attività degli enti che abbia, comunque, riflessi di natura finanziaria;
- il parere può essere fornito solo su questioni di carattere generale che si prestino ad essere considerate in astratto, escludendo pertanto ogni valutazione su atti o casi specifici che determinerebbe un'ingerenza nella concreta attività dell'ente e, in ultima analisi, una compartecipazione all'amministrazione attiva, incompatibile con la posizione di terzietà ed indipendenza riconosciuta alla Corte dei conti dalla Costituzione;
- la questione sottoposta, infine, non deve interferire con altre funzioni intestate alla stessa Corte dei conti, ad altri organi giurisdizionali o a soggetti pubblici investiti dalla legge di funzioni di controllo o consulenza in determinate materie.

1.1. La richiesta di parere sottoposta all'odierno esame risulta ammissibile sotto l'aspetto soggettivo in quanto sottoscritta dalla Sindaca del Comune di Bomporto, organo legittimato a rappresentare l'Ente.

1.2 Per completezza, si rappresenta che l'istanza è stata trasmessa direttamente dall'Ente locale e non per il tramite del Consiglio delle Autonomie locali organo previsto dell'art. 123 della Costituzione: tuttavia, l'art. 7, c. 8, della L. 131/2003, nel prevedere che le richieste possano essere formulate "di norma" tramite il Consiglio delle Autonomie locali, non esclude la possibilità di un rapporto diretto tra le Amministrazioni e le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

1.3 Circa la sussistenza del presupposto oggettivo, occorre verificare l'aderenza della questione al concetto di contabilità pubblica con riferimento ai due punti oggetto del quesito.

1.4 Al riguardo, la Sezione rammenta che in base all'art. 7, c. 8, della L. 131/2003, la funzione consultiva è circoscritta alla materia della contabilità pubblica e che la perimetrazione del significato e della portata dell'espressione "materia di contabilità pubblica" è stata oggetto di specifici interventi - in chiave ermeneutica - della Corte dei conti (cfr., tra le altre, del. Sez. autonomie del 27 aprile 2004 così come integrata e modificata dalla del. n. 9/2009 della medesima Sezione; del. n. 5/2006 Sez. autonomie; del. n. 54/2010 Sez. Riunite in sede di controllo; del. n. 27/2011 Sez. Riunite in sede di controllo; del. n. 3/2014 Sez. autonomie, nonché le delibere cui si farà a breve cenno).

Nella deliberazione da ultimo citata, si conferma l'ambito entro il quale ricondurre la nozione di "contabilità pubblica" come sopra riportata, senza, tuttavia, escludere ma, anzi, riconoscendo, espressamente, che ulteriori quesiti possono essere conosciuti dalle Sezioni regionali se e in quanto "connessi alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche, nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti dai principi di coordinamento della finanza pubblica - espressione della potestà legislativa concorrente di cui all'art. 117, c. 3, Cost. - contenuti nelle leggi finanziarie, in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'ente e sui pertinenti equilibri di bilancio": essa, tuttavia, non può neppure estendersi sino a ricomprendere tutti i vari ambiti dell'azione amministrativa con l'ulteriore conseguenza che le Sezioni regionali di controllo diventerebbero organi di consulenza generale delle autonomie locali" (cfr. del. n. 5/2006 Sez. autonomie).

Rientrano, quindi, nel perimetro di tale materia la "normativa ed i relativi atti applicativi che disciplinano, in generale, l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendo in particolare la disciplina dei bilanci ed i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione ed i relativi controlli" (cfr. del. n. 5/2006 Sez. autonomie).

Inoltre, in una visione dinamica della materia che abbia per oggetto non solo la gestione del bilancio, ma anche la tutela dei suoi equilibri e della finanza pubblica in generale, la funzione consultiva delle Sezioni regionali della Corte dei conti può estendersi sino a ricomprendere tutti quei "quesiti che risultino connessi alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche, nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti dai principi di coordinamento della finanza pubblica contenuti nelle leggi finanziarie, in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'ente e sui pertinenti equilibri di bilancio" (cfr. del. n. 54/2010 Sez. Riunite in sede di controllo) e ciò anche se tali materie risultino estranee nel loro nucleo originario alla "materia della contabilità pubblica". In particolare, si configura l'attinenza alla materia della contabilità pubblica quando ricorrono, specificamente, le condizioni delineate dalla delibera n. 17/2020/QMIG, in cui cioè *"la nozione di contabilità pubblica non inerisce alle materie in sé considerate quanto piuttosto alle specifiche questioni che, nell'ambito di tali materie, possono sorgere in relazione all'interpretazione di quelle norme di coordinamento della finanza pubblica che pongono limiti e divieti «strumentali al raggiungimento degli specifici obiettivi di contenimento della spesa» o, in altre parole, situazioni in cui possono rinvenirsi quei caratteri – se non di esclusività – di specializzazione funzionale che caratterizzano la Corte in questa sede, e che giustificano la peculiare attribuzione da parte del Legislatore (del. n. 5/SEZAUT/2022/QMIG).*

Alla luce di quanto sopra, pertanto, dovranno ritenersi inammissibili le richieste di parere concernenti valutazioni su casi o atti gestionali specifici, tali da determinare un'ingerenza della Corte dei conti nella concreta attività dell'Ente e, in ultima analisi, una compartecipazione all'amministrazione attiva, incompatibile con la posizione di terzietà e di indipendenza della Corte dei conti nell'espletamento delle sue funzioni magistratuali, anche di controllo.

Del pari, non potranno ritenersi ammissibili richieste di parere per la cui soluzione "non si rinvergono quei caratteri - se non di esclusività – di specializzazione funzionale che caratterizzano la Corte in questa sede, e che giustificano la

peculiare attribuzione da parte del legislatore" (cfr. del. n. 3/2014 Sez. autonomie), né istanze che, per come formulate, si sostanzino in una richiesta di consulenza generalizzata in merito a tutti i vari ambiti dell'azione amministrativa. Il pericolo è quello che, attraverso l'irragionevole estensione oggettiva dell'attività consultiva delle Sezioni regionali di controllo, la Corte dei conti sia immessa "nei processi decisionali degli enti, condizionando quell'attività amministrativa su cui è chiamata ad esercitare il controllo, che, per definizione, deve essere esterno e neutrale" (così, ancora, la del. n. 5/AUT/2006, nonché Sez. Riunite in sede di controllo, del. n. 54/CONTR/10, cit., e del. 12 maggio 2011, n. 27/CONTR/11, che sottolinea, a tale riguardo, "la necessaria adeguatezza anche espositiva dell'istanza dell'ente"; nei medesimi termini, in tempi più recenti, la Sez. autonomie, con del. n. 24/SEZAUT/2019/QMIG che ha concluso per l'inammissibilità della questione di massima posta dalla Sezione remittente, cfr. anche la del. n. 17/SEZAUT/2020/QMIG Sez. autonomie).

Ne discende che i casi non devono essere riferiti a fattispecie concrete, al fine di evitare da un lato l'ingerenza della Corte nelle scelte gestionali da compiere (amministrazione attiva) e dall'altro di evitare una funzione "consulenziale" (generale) sull'attività dell'Amministrazione locale (cfr. Sez. controllo Puglia, del. n. 104/2010 e n. 118/2009), cui spetta procedere alla adeguata valutazione ponderativa di tutti gli elementi di fatto e di diritto rilevanti e adottare le conseguenti scelte decisionali.

Costituisce, altresì, *ius receptum*, il principio secondo il quale la richiesta di parere, pur originando di norma da un'esigenza gestionale dell'amministrazione, deve essere finalizzata ad ottenere indicazioni sulla corretta interpretazione di norme, principi ed istituti, attinente alla materia contabile; viceversa è preclusa, l'indagine su casi o atti gestionali specifici e puntuali, pregressi o futuri. Ciò significa che è esclusa qualsiasi possibilità di intervento della Corte dei conti nella concreta attività gestionale ed amministrativa, che ricade nella esclusiva competenza dell'autorità che la svolge o che la funzione consultiva possa interferire in concreto con competenze di altri organi giurisdizionali. Diversamente opinando, detta funzione si tradurrebbe in una atipica attività di consulenza preventiva sulla legittimità dell'operato amministrativo, attivata dall'interessato al fine di precostituire una causa giustificativa di esonero di responsabilità (cfr. per tutte: Sezione autonomie, del. n. 11/SEZAUT/2020/QMIG; Sez. controllo Veneto del. n. 492/2015/PAR, n. 109/2019/PAR e n. 311/2019/PAR).

Ascrivibilità alla materia della contabilità pubblica

1.5 I quesiti proposti dall'Ente – ed in particolare “alla possibilità di operare una prestazione in luogo di adempimento e cioè la sostituzione della prestazione originariamente dovuta in denaro per onorare il debito tributario, con una di natura diversa correlata all'acquisizione dell'immobile da parte dell'Ente locale in sede contrattuale” e “alla possibilità per il Comune, sulla base del D.Lgs. n. 36/2023 di trattare con una cooperativa (in liquidazione volontaria) proprietaria di un immobile, al fine di utilizzarlo a destinazione scolastica e socioculturale-ricreativa, arrivando a concludere un contratto di compravendita, pur avendo ex ante detta cooperativa un debito ai fini IMU con l'Ente locale e pur essendo gravato il bene da ipoteca, costituita sullo stesso immobile dal Comune medesimo” - rientrano nell'ambito della materia della contabilità pubblica. Ciò in quanto esso concerne, in particolare, sia gli aspetti dei quali la predetta materia tradizionalmente si occupa, ovverosia la gestione del patrimonio del Comune e l'incidenza delle garanzie reali sui beni immobili acquistati dall'Ente , sia i profili attinenti la gestione di un'entrata di natura tributaria, quale è l'imposta municipale unica (IMU). A suffragio di ciò, la Sezione rileva che sulla medesima e/o simile fattispecie, si sono pronunciate, sempre in tema di ammissibilità, varie Sezioni regionali di controllo (questa Sezione, del. n. 27/2016/PAR, n. 60/2017/PAR; Sez. controllo Lombardia, del. n. 172/2016/PAR; Sez. Controllo Molise del. n. 15/2020, Sez. controllo Piemonte, del. n. 35/2020), peraltro nella sola misura in cui viene scrutinata una questione interpretativa generale e astratta attinente ad una norma di coordinamento della finanza pubblica (cfr. Sez. Controllo Piemonte del. n. 125/2018 e n. 35/2020) nonché di ammissibilità di una prestazione diversa dall'adempimento dell'obbligazione tributaria.

1.6 Sulla base delle coordinate sopra riferite, la Sezione può quindi procedere alla delibazione della richiesta formulata dalla Sindaca del Comune di Bomporto, limitandosi, peraltro, conformemente al consolidato orientamento della Corte dei conti, a fornire unicamente indicazioni generali sull'interpretazione della disciplina applicabile e sugli istituti giuridici qui considerati, spettando all'Amministrazione comunale l'adozione delle decisioni concrete da adottare in ordine alla successiva attività gestionale.

2. Merito

2.1 La premessa metodologica per la soluzione del quesito

La valutazione del merito delle richieste formulate postula necessariamente una analisi complessiva della fattispecie descritta nel quesito che non può limitarsi al semplice scrutinio del dato formale rappresentato dalla richiesta , ma che, in una valutazione di carattere sostanziale volta alla individuazione della "causa in concreto" della operazione economica sottoposta alla Sezione, miri a ricavarne i principi che devono reggere l'azione amministrativa, senza tuttavia entrare nel merito della scelta gestionale dell'Ente: ciò comunque nella condivisa considerazione secondo cui il quesito è da considerarsi oggettivamente ammissibile solo se inteso in termini generali ed astratti, spettando all'Amministrazione comunale l'adozione delle decisioni concrete da adottare in ordine alla successiva attività gestionale.

La formulazione del quesito - che si articola in due domande tra di loro funzionalmente collegate in quanto mirano a consentire alla cooperativa (in liquidazione volontaria) proprietaria di un immobile, di concludere un contratto di compravendita, trasferendo al Comune un bene gravato da ipoteca, costituita sullo stesso immobile dal Comune medesimo , per via di un debito ai fini IMU con l'Ente locale - esprime la esigenza di indagare la "ragione pratica" dell'operazione negoziale, l'assetto di interessi al quale le parti intendono dare vita attraverso il negozio da loro posto in essere, mediante il necessario collegamento tra "la sostituzione della prestazione originariamente dovuta in denaro per onorare il debito tributario, con una di natura diversa correlata all'acquisizione dell'immobile da parte dell'Ente locale in sede contrattuale".

La questione di diritto afferente quindi i due quesiti proposti (ovvero lo scrutinio sul piano sostanziale della complessa operazione proposta, per via dello stretto collegamento tra la sostituzione della prestazione tributaria originariamente dovuta in denaro dalla Cooperativa proprietaria dell'immobile per il debito tributario IMU, con una di natura diversa di tipo contrattuale consistente nel trasferimento dell'immobile gravato da ipoteca, costituita sullo stesso immobile dal Comune medesimo) non può, pertanto, che essere affrontata in modo unitario e complessivo per via del collegamento economico e funzionale tra le prestazioni dedotte.

La fattispecie deve essere, quindi, a sua volta indagata mediante la necessaria analisi degli istituti rilevanti nella fattispecie, di seguito compendiata:

1. La verifica della capacità generale di diritto privato del Comune
2. La capacità nell'ambito del diritto tributario di utilizzare gli strumenti civilistici e segnatamente la *datio in solutum* e la compensazione
3. La concreta applicabilità di detti principi nell'ambito dell'attività amministrativa, mediante l'istituto del *baratto amministrativo* e la loro compatibilità con i principi costituzionali in particolare di imparzialità
4. La possibilità di sostituzione di una prestazione di obbligazione tributaria con una obbligazione di carattere civilistico, riferita all'acquisizione di un immobile gravato da ipoteca iscritta dallo stesso Comune e la verifica della sua causa in concreto, anche in riferimento alla circostanza che la società, come rappresentato dal quesito (che " non dispone della liquidità necessaria per estinguere anticipatamente il debito IMU nei confronti del Comune") , è in liquidazione volontaria.

2.2 La verifica della capacità generale di diritto privato del Comune

Come noto, l'azione della Pubblica Amministrazione può esplicarsi tanto nelle forme del diritto pubblico, quanto in quelle proprie del diritto privato. L'attività negoziale della P.A., intesa come l'insieme di atti e comportamenti preordinati, direttamente o indirettamente, al perseguimento di un fine pubblico, è espressione dell'autonomia privata della stessa che trova il proprio fondamento nella libertà di iniziativa garantita, costituzionalmente e legislativamente, a tutte le persone giuridiche, e, dunque, anche agli enti pubblici titolari sia di poteri autoritativi che della capacità di agire in base alle regole del diritto comune. A differenza del passato, in cui l'Amministrazione pubblica aveva il dovere di agire attraverso i propri poteri di imperio, ponendo in essere atti unilaterali, oggi è pacifico che la stessa possa realizzare un fine pubblico anche mediante l'attività contrattuale ordinaria. Ciò è, ora, espressamente previsto dall'art. 1, c. 1-*bis* della L. n. 241/1990 (introdotto dalla L. n. 15/2005), che prevede che "la Pubblica Amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato, salvo che la legge disponga diversamente". Ovviamente, la Pubblica Amministrazione, nell'esercitare la sua riconosciuta capacità di diritto privato, deve rispettare il cd. "vincolo di funzionalizzazione" al perseguimento di pubblici interessi. La P.A., anche quando agisce *iure*

privatorum, non è libera nella scelta dei fini da perseguire, ma è sempre vincolata al perseguimento del pubblico interesse.

La generale soggezione dell'amministrazione al diritto comune rappresenta pertanto ormai un principio del nostro ordinamento. L'esistenza in capo a ciascun ente pubblico di una generale capacità di diritto privato è da ritenersi peraltro un dato ormai acquisito da tempo (cfr., ex multis: Cass., S.U. 16 aprile 1952, n. 983; Cons. St., sez. VI, 12 marzo 1990, n. 374; Cons. St., sez. VI, 4 dicembre 2001 n. 6073).

Il riconoscimento della capacità generale di diritto privato e del conseguente assoggettamento dell'amministrazione alle norme di diritto privato induce inevitabilmente a ritenere applicabili alla stessa tutte le norme del Codice civile e le regole del diritto comune, salve le disposizioni espressamente derogatorie.

2.3 La concreta possibilità nell'ambito del diritto tributario di utilizzare gli strumenti civilistici : la "datio in solutum" e la compensazione

2.3.1 Obbligazioni tributarie e applicabilità dei principi civilistici

La fattispecie sottoposta all'esame della Sezione riguarda la possibilità di sostituire un debito tributario IMU, costituito da una prestazione in denaro, con l'acquisizione di un immobile. Si tratterebbe, quindi, della concreta applicabilità dell'istituto della prestazione in luogo dell'adempimento, c.d. "*datio in solutum*", in cui il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il creditore acconsenta. Un primo interrogativo concerne quindi la circostanza se la predetta normativa civilistica possa o meno applicarsi alle obbligazioni tributarie.

Nonostante l'obbligazione tributaria sia ascrivibile al *genus* delle obbligazioni di diritto pubblico – posto che lo Stato interviene come soggetto di diritto pubblico – è pacificamente ammessa l'applicabilità delle norme civilistiche disciplinanti l'obbligazione: sotto il profilo "strutturale", del resto, non vi sarebbe alcuna differenza, fermo restando che la disciplina dell'obbligazione tributaria è di fonte esclusivamente legale e, come tale, sottratta all'autonomia negoziale delle parti. Peraltro, il Codice civile ben si presta in tal senso, per la misura copiosa in cui i complessi di norme "generali" sono ivi presenti, tra cui gli artt. 1173-1320 sulle obbligazioni "in generale", astrattamente suscettibili di ascrivere all'area del "diritto comune" dei rapporti con contenuto patrimoniale anche tra soggetti non posti su posizioni di eguaglianza. Del resto, è noto che la Corte di Cass., n.

552/1999 ha ritenuto che "la disciplina delle obbligazioni tributarie, come di ogni altra obbligazione che trovi fondamento in "fatti" regolati dal diritto pubblico, deve essere ricavata, per quegli aspetti che non sono specificamente disciplinati da norme speciali, nelle disposizioni contenute nel quarto libro del Codice civile"; ancora, la Suprema corte (n. 7053/1991), ha precisato, in tema di applicabilità dell'art. 1306 c. 2 cc. che "la regolamentazione delle obbligazioni solidali tributarie va trattata, in linea di principio, dalla disciplina delle obbligazioni solidali di diritto comune". La stessa Corte costituzionale, nel dichiarare l'incostituzionalità della c.d. "supersolidarietà" tributaria (n. 48/1968), ha preso le mosse proprio dall'applicabilità nel diritto tributario della disciplina codicistica in tema di obbligazioni solidali.

Orbene, "sul presupposto della obsolescenza della matrice ideologica che configura la causa del contratto come strumento di controllo della sua utilità sociale", la necessaria "sintesi degli interessi reali che il contratto stesso è diretto a realizzare (al di là del modello, anche tipico, adoperato)" postula, nella verifica della c.d. causa in concreto (Corte di Cassazione n. 10490/2006), l'analisi dell'assetto di interessi che assume ed è "presente nel contratto concretamente posto in essere", nella sua "funzione concreta, obiettiva", anche in relazione allo scrutinio nella fattispecie astratta sottoposta alla Sezione del giudizio di meritevolezza, rilevante ai fini di quanto previsto dall'art. 1322 cc..

2.3.2 In particolare : la potenziale applicabilità alla fattispecie della "datio in solutum"

Come già rilevato da diverse Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (Sez. controllo Molise, del. n. 15/2020, Sez. controllo Emilia-Romagna, del. n. 60/2017, Sez. controllo Lazio del. n. 162/2015, Sez. controllo Piemonte del. n. 35/2020), la Sezione rammenta che il legislatore ha introdotto nell'ordinamento specifiche ipotesi di adempimento mediante "*datio in solutum*", in merito alle obbligazioni tributarie, in particolare con gli art. 28-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 e art. 39 del D.Lgs. n. 346/1990 che hanno disciplinato, rispettivamente, la possibilità di adempimento mediante cessione di beni culturali delle imposte dirette sul reddito e dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Al riguardo, è necessario delineare il quadro normativo di riferimento utile alla soluzione del quesito posto, il quale è costituito dalle seguenti disposizioni:

- l'art. 23 Cost. che ha disciplinato il principio di legalità disponendo che "*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non*

in base alla legge” e l’art. 53 Cost. che ha introdotto il principio della capacità contributiva disponendo che “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”;

- l’art. 52, c. 1, del D.Lgs. n. 446/1997 recante “Istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell’Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali” che prevede “Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.”;
- la disciplina dell’imposta municipale propria (IMU), introdotta, a partire dall’anno 2012, dall’art. 13 del D.L. n. 201/2011, convertito dalla L. n. 214/2011, in sostituzione dell’imposta comunale sugli immobili (ICI). A decorrere dal 2014 e fino al 2019, l’IMU è stata individuata dalla L. n. 147/2013 (legge di stabilità per il 2014) quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (TASI) e alla tassa sui rifiuti (TARI), dell’imposta unica comunale (IUC). Successivamente, la L. n. 160/2019 (legge di bilancio per il 2020) ha abolito, a decorrere dall’anno 2020, la IUC e – tra i tributi che ne facevano parte – la TASI. Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la IUC, vale a dire la TARI e l’IMU. L’IMU è attualmente disciplinata dalla stessa L. n. 160 del 2019, all’art. 1, c. da 738 a 783 prevedendo, tra l’altro, come modalità di adempimento della predetta imposta il pagamento in denaro mediante il versamento in due rate (art. 1, c. 762 della L. n. 160/2019);
- l’art. 8, c.1, della L. n. 212/2000 recante “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente” che dispone “L’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”;

- l'art. 28-*bis*¹ del D.P.R. n. 602/1973 recante "Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito", che ha disciplinato l'ipotesi di adempimento delle imposte dirette sul reddito mediante cessione di beni culturali;
- l'art. 39² del D.Lgs. n. 346/1990 recante "Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni" che ha disciplinato l'ipotesi di adempimento dell'imposta sulle successioni e donazioni mediante cessione di beni culturali;

2.3.2.1 Va premesso altresì, per la soluzione del quesito proposto, che la giurisprudenza della Corte costituzionale ha più volte ribadito come l'adempimento degli obblighi tributari sia funzionale al finanziamento dei diritti, non perché si tratti di uno scambio fiscale o perché si tratti di un dovere di soggezione, ossia entrate versate contro servizi utili solo a chi ha versato, ma perché si tratta in definitiva di un dovere di solidarietà, in forza del quale "la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa": per tale motivo è posto *"dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente"* (Corte cost., sent. n. 75/1992).

Da questo punto di vista, la funzione della cura delle entrate è essenziale *"condizione di vita per la comunità"*, al punto da esprimere un interesse *"protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale"* (Corte cost., sent. n. 45/1963). Pertanto, *"anche un obbligo tributario di ridotto ammontare, come può essere spesso quello derivante da imposte locali, concretizza l'inderogabile dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e in quanto*

¹ Art. 28-*bis* D.P.R. N. 602/1973: "I soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi, dei tributi erariali soppressi di cui all'articolo 82 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie possono cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse e degli accessori, i beni indicati negli articoli 1, 2 e 5 della L. 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico a norma dell'articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione[...]".

² Art. 39, c.1, D.Lgs. n. 346/1990: "Gli eredi e i legatari possono proporre la cessione allo Stato, in pagamento totale o parziale dell'imposta sulla successione, delle relative imposte ipotecaria e catastale, degli interessi ((e delle sanzioni amministrative)), di beni culturali vincolati o non vincolati, di cui all'art. 13, e di opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquanta anni".

tale deve essere considerato dall'ordinamento, pena non solo la perdita di rilevanti quote di gettito ma altresì il determinarsi di «disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri» (Corte dei conti, SS.RR. in s.c., deliberazione 8 aprile 2021, n. 4)» (Corte Cost., sent. n. 120/2021). Di conseguenza, l'evasione rappresenta "una rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta quindi la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà sui quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e giustizia sociale" (Corte cost., sent. n. 51/1992).

Una volta ribadito che "tutte le entrate, anche quelle di natura patrimoniale ed extratributarie – quale quella in esame – siano finalizzate al soddisfacimento dei bisogni pubblici e come tali possono diventare oggetto di atti di disposizione da parte delle amministrazioni titolari soltanto in presenza di interesse pubblico, concreto attuale" (cfr. Sez. giur. Prima Centrale d'Appello, 12 marzo 2019, n. 78), il dovere, riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., è «preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi» (Corte cost., sentenza n. 288/2019, § 6.2 del Considerato in diritto), sicché «un'adeguata riscossione è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili [...]» (Corte cost., sent. n. 120/2021).

Il tema dell'efficienza nella riscossione ha suscitato rinnovato interesse a seguito nell'inserimento nel PNRR - nell'ambito delle misure correlate alla "Riforma dell'Amministrazione fiscale" (Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121) - anche della "Riduzione del *tax gap*". L'obiettivo prevede che la "propensione all'evasione" si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 ed è previsto altresì uno step intermedio (M1C1-116) che assicurerà che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019. È quindi indubbio che la piena realizzazione di tale riforma è considerata un volano per la valorizzazione e diffusione su ampia scala dei principi di equità e progressività e per la tenuta dei conti delle pubbliche amministrazioni.

2.3.2.2 *Alla luce di ciò, appare chiaro come la disciplina di dette obbligazioni "ai sensi dell'art. 23 Cost., è basata sul principio di legalità, per cui il rapporto è vincolato e nulla è lasciato alla disponibilità delle parti. Trattasi di obbligazioni rette oltre che dal principio di legalità tributaria, anche dal principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., da cui derivano i precetti dell'universalità, della*

progressività nonché dell'uguaglianza del carico tributario a cui si ricollega il principio di imparzialità disciplinato dall'art. 97 Cost." (Sez. controllo Piemonte, del. n. 35/2020/PAR).

Al di là del principio di indisponibilità dei crediti tributari deve ritenersi, in definitiva, che *"tutte le entrate, anche quelle di natura patrimoniale ed extratributarie (...) siano finalizzate al soddisfacimento dei bisogni pubblici e come tali possono diventare oggetto di atti di disposizione da parte delle amministrazioni titolari soltanto in presenza di interesse pubblico, concreto attuale"* (Corte Conti, sez. giur. Centrale d'Appello, 12 marzo 2019, n. 78,cit.).

Una volta chiarito quindi che *"l'attività che può porre in essere la Pubblica Amministrazione in materia tributaria è attività vincolata, in quanto sulla base del principio della riserva di legge, relativa, è la fonte normativa che disciplina i principi fondamentali del tributo, fra cui l'an debeat, il quantum e il soggetto passivo d'imposta"*, la Sezione sottolinea come è solamente *"il legislatore a disciplinare le fattispecie di tributo alle quali è possibile adempiere mediante prestazioni diverse dall'esatto adempimento"* (Sez. controllo Piemonte, con del. n. 35/2020/PAR).

2.3.2.3 Alla luce di quanto sopra premesso, la Sezione ritiene, conformemente agli orientamenti affermati dalla giurisprudenza della Corte dei conti (cfr. questa Sez. controllo, del. n. 60/2017/PAR e Sez. controllo Piemonte, del. n. 35/2020/PAR) che non sia possibile il ricorso da parte dell'Ente, al fine di sostituire un debito tributario IMU con l'acquisizione di un immobile, alla prestazione in luogo di adempimento di cui all'art. 1197 c.c., in quanto prevista dal Legislatore in ambito tributario non come istituto generale, ma solo per specifiche e determinate ipotesi e non rinvenendosi, altresì, alcuna specifica disposizione in tal senso nella disciplina dell'imposta municipale propria (IMU) da cui deriva il debito tributario di cui al quesito posto dall'Ente.

2.3.3 La potenziale applicabilità dell'istituto della compensazione

Per mera completezza espositiva, la Sezione rammenta, altresì, che in ambito tributario il Legislatore ha introdotto una disposizione di carattere generale prevedendo, con l'art. 8, c.1 della L. 212/2000, che *"L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"*.

Al riguardo, si osserva che l'estinzione per compensazione, pur essendo una modalità di estinzione diversa dall'esatto adempimento della prestazione, è un

istituto diverso dalla prestazione in luogo dell'adempimento (c.d. "datio in solutum") prevista dall'art. 1197 c.c. e che la compensazione "ai sensi dell'art. 1242, c. 1, primo periodo, c.c., quale modo di estinzione dell'obbligazione alternativo all'adempimento, opera tra crediti reciproci omogenei, liquidi ed esigibili, esclusivamente dal momento in cui i rapporti vengono a coesistere" (Sez. controllo Veneto, del. n. 313/2016/PAR).

Sul punto, la Corte di Cassazione Civile, Sez. V, con ordinanza n. 6207/2023 ha affermato che «*In materia tributaria la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge. Né tale principio può ritenersi superato per effetto dell'art. 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. statuto dei diritti del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti (demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002), ovvero per effetto dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, il quale, nell'ammettere la compensazione in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione all'ipotesi di crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data della sua entrata in vigore*» (Cass., 22 giugno 2021, n. 17836; Cass., 7 maggio 2021, n. 12136), confermando un orientamento restrittivo anche nell'applicazione dell'istituto generale della compensazione.

3. L'interrogativo circa la compatibilità della soluzione con i principi di diritto amministrativo

3.1 Profili generali

Un secondo profilo di verifica da parte della Sezione concerne la possibile applicazione (non già di disposizioni o istituti civilistici, bensì) delle disposizioni, di matrice amministrativa, che prevedono fattispecie abdicative o transattive di potestà pubblicistiche, inerenti in particolare a potestà tributarie.

Nell'utilizzo in ambito pubblicistico degli istituti del diritto privato, postulato dalla richiesta formulata dal Comune, e soprattutto nell'ambito della potestà tributaria, peraltro, "occorre ... guardarsi dal rischio, invero latente nell'applicazione,

talvolta non ben ponderata, dei principi generali quali elementi capaci di unificare, connettere e completare i diversi ambiti dell'ordinamento giuridico, di trasporre nel diritto amministrativo istituti e categorie civilistiche laddove non vi sia effettivamente una lacuna legis da colmare per il solo superficiale accostamento di fenomenologie giuridiche che, ad un'analisi attenta e rispettosa degli specifici profili disciplinatori, rispondono a principi e ad interessi ben diversi e in alcun modo assimilabili, nemmeno per via analogica, istituendo tra i due settori dell'ordinamento parallelismi, anche descrittivi, forieri di equivoci, di ibride soluzioni normative e di distorsioni interpretative" (cfr. Cons. St., sez. III, 2 settembre 2013, n. 4364).

Un sicuro limite in tal senso è, infatti, ravvisabile nei vincoli di destinazione dei mezzi e di comportamento che la natura pubblica ex sé importa per gli amministratori e per i terzi che entrano in rapporto con l'amministrazione. E tali vincoli originano dal principio d'indisponibilità degli elementi patrimoniali destinati alla cura dei fini pubblici affidati dalla legge a ciascuna amministrazione (cfr. Cons. Stato, sez. VI, 2 agosto 2004, n. 5365, e Corte conti, Sez. controllo Emilia-Romagna, del. n. 75 del 26 aprile 2017).

Infatti, anche alla luce di quanto sopra enunciato, se a rinunciare alle entrate tributarie è *"un soggetto pubblico ... i parametri valutativi sono decisamente più ristretti e maggiormente, se non quasi esclusivamente, ancorati a risparmi di spesa (sia gestionali che per contenziosi), a tutela delle casse pubbliche e della collettività che vi contribuisce finanziariamente. Un ente pubblico non gode dunque di un arbitrio transattivo, riconoscibile ad un privato, ma deve pur sempre avere come parametro l'equilibrio di bilancio che impone una attenta e oculata valutazione delle poste..."* oggetto di rinuncia. Ciò in considerazione nel necessario rispetto di regole che si pongono a presidio di *"garanzie costituzionali di buon andamento e di integrità delle finanze pubbliche che esprimono tutela finale dei diritti dei contribuenti e dei cittadini tutti (art. 97 cost.)"* (cfr. Sez. giur. per la Lombardia sent. n. 196/2019 e Sez. contr. Lombardia del. n. 65 /2020/PAR). Del resto, 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 (cfr. Sez. contr. Piemonte, delibera n. 7/PAR/2007).

3.2 La applicabilità degli strumenti di diritto amministrativo: il partenariato sociale (c.d. baratto amministrativo)

Un tanto premesso, ai fini della possibile soluzione del quesito posto, rileva la verifica dell'applicabilità dell'istituto del "baratto amministrativo" precedentemente previsto dall'art. 24 del D.L. n. 133/2014, ora abrogato, e dall'art. 190 del D.Lgs. n. 50/2016, che trova ora disciplina nell'art 201 del D.Lgs. 36/2023 che tratta del partenariato sociale.

3.2.1 La diversità del baratto amministrativo dalla "*datio in solutum*" e dalla compensazione

Esso, come già rilevato dalla giurisprudenza di questa Sezione, è istituto sicuramente diverso dalla "*datio in solutum*": in particolare, questa Sezione regionale di controllo, con del. n. 27/2016/PAR, pronunciandosi sull'istituto del "baratto amministrativo" come disciplinato dall'art. 24 del D.L. n. 133/2014, ha escluso la riconducibilità della fattispecie all'ipotesi di cui all'art. 1197 c.c. ritenendo non *"ammissibile 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.*

Esso è istituto diverso anche dalla "*compensazione - che, in quanto modalità di estinzione dell'obbligazione, è stato recepito dal legislatore tributario con l'art. 8 della Legge 27 Luglio 2000, n. 212, con ciò superando i principi della indisponibilità del credito tributario, dell'art 225 del R.D. 22 maggio 1924, n. 827 e dell'art. 1246 n. 3) del codice civile, (che fa divieto di compensare i crediti impignorabili, quali i crediti che derivano da rapporti di diritto pubblico e di natura tributaria) - (...), dal momento che ai sensi dell'art. 1242, c. 1, primo periodo, c.c. la compensazione, quale modo di estinzione dell'obbligazione alternativo all'adempimento, opera tra crediti reciproci omogenei, liquidi ed esigibili, esclusivamente dal momento in cui i rapporti vengono a coesistere"* (Sez. controllo Veneto, del. n. 313/2016/PAR).

3.2.2 Inquadramento normativo

Orbene, detto istituto , in precedenza introdotto dall'art. 24 del D.L. n. 133/2014, ora abrogato, e dall'art. 190 del D.Lgs. n. 50/2016, è oggi confluito nell'art. 201³ del D.Lgs. n. 36/2023 che disciplina l'istituto del "partenariato sociale", in cui si prevede che l'Ente possa disporre del credito tributario in determinate ipotesi concedendo incentivi.

Il predetto articolo ha riformulato ed accorpato le previsioni di cui agli art. 189 e 190 del precedente codice dei contratti pubblici che disciplinavano, rispettivamente, gli "interventi di sussidiarietà orizzontale" e il "baratto amministrativo".

3.2.3 La necessaria osservanza dei principi dell'azione amministrativa anche per il partenariato sociale (c.d. baratto amministrativo)

La soluzione prospettata a riguardo della utilizzabilità dell'istituto del partenariato sociale (c.d. baratto amministrativo) nella fattispecie qui considerata trova una serie di limitazioni ed ostacoli , che la Sezione ritiene qui di dover evidenziare.

Rileva, in primo luogo, l'esigenza di ossequiare, come tutte le scelte discrezionali, a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento, ai quali deve ispirarsi

³ Art. 201 D.Lgs. n. 36/2023: "1. Gli enti concedenti stabiliscono, con atto generale e tenuto conto dei bandi-tipo e dei contratti-tipo predisposti dall'Autorità di regolazione del settore, i criteri e le condizioni, per la conclusione di contratti di partenariato sociale aventi ad oggetto una o più delle prestazioni seguenti:

a) gestione e manutenzione di aree riservate al verde pubblico urbano e di immobili di origine rurale destinati ad attività sociali e culturali, ceduti al Comune in esecuzione di convenzioni e di strumenti urbanistici attuativi; sussiste, per la conclusione di tale contratto, il diritto di prelazione dei cittadini, aventi residenza o domicilio nei comprensori ove insistono i beni e le aree, costituenti un consorzio del comprensorio che raggiunga almeno i due terzi della proprietà della lottizzazione; i cittadini costituiti in consorzio possono beneficiare, altresì, di incentivi fiscali;

b) gestione, manutenzione e valorizzazione di piazze e strade o interventi di decoro urbano e di recupero di aree e beni immobili inutilizzati, per destinarli a fini di interesse generale, sulla base di progetti presentati da cittadini, singoli o associati che, all'uopo, beneficiano di incentivi fiscali direttamente attinenti alla attività svolta dal singolo o dalla associazione, o comunque utile alla comunità territoriale di riferimento;

c) compimento di opere di interesse locale, da acquisire al patrimonio indisponibile dell'ente concedente, sulla base di progetti presentati da cittadini, singoli o associati, e a spese di questi ultimi; l'esecuzione delle opere è esente da oneri fiscali e amministrativi, salva l'imposta sul valore aggiunto.

2. Le parti determinano il contenuto dei contratti di partenariato sociale nei limiti imposti dalle disposizioni seguenti, tenendo conto dei bandi-tipo e dei contratti-tipo redatti dall'ANAC.

3. Possono concludere i contratti di partenariato sociale microimprese, piccole e medie imprese, come definite dall'articolo 1, c. 1, lettera o) dell'allegato I.1.

4. Con l'atto generale indicato nel c. 1 sono determinati i modi di esercizio del diritto di prelazione dei cittadini costituiti in consorzi e la natura e la misura degli incentivi fiscali previsti per la conclusione dei contratti di partenariato sociale, nei limiti di quanto previsto con rinvio a leggi speciali dal codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

l'azione amministrativa. La ventilata applicabilità dell'istituto *de quo* alla fattispecie potrebbe pertanto confliggere con il canone della legittimità dell'attività amministrativa- specialmente dopo la novella dell'art. 97 Cost., che ha declinato in termini economici il canone del buon andamento, facendolo precedere dalla inserzione del c. 1, del principio in base al quale "*Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico*". Non può più ormai prescindere infatti da una valutazione del rapporto tra gli obiettivi conseguiti e spese sostenute, con l'ulteriore effetto che la violazione dei criteri di economicità e di efficacia assume specifico rilievo nel giudizio di responsabilità: occorre, pertanto, la massima prudenza da parte dell'ente, nonché una dettagliata motivazione che dia conto del percorso logico seguito per giungere alla definizione (questa Sezione, del. n.199/2023).

Lo scrutinio della legittimità dell'attività amministrativa, anche attraverso una valutazione del rapporto tra gli obiettivi conseguiti e i costi sostenuti, implica che "*il giudice contabile può invero e deve verificare la compatibilità delle scelte amministrative con i fini pubblici dell'ente, che devono essere ispirati a criteri di economicità ed efficacia, rilevanti sul piano non della mera opportunità bensì della legittimità (dell') azione amministrativa*" (ex multis, tra le più recenti, Cass. SSUU n. 40549/2021 del 17 dicembre 2021; Cass. SSUU n. 15979/2022 del 18 maggio 2022).

3.2.4 La possibile vulnerazione del principio di imparzialità

Così ricostruito il quadro giuridico e giurisprudenziale di riferimento, la Sezione rammenta che la questione oggetto del quesito posto dal Comune di Bomporto riguarda la possibilità di acquistare un bene gravato da ipoteca costituita a favore dello stesso Comune a garanzia di un debito IMU .

La richiesta formulata nel quesito e l'astratta applicazione dell'istituto *de quo* alla fattispecie potrebbe risultare distonica con il canone della necessaria imparzialità nella scelta del contraente cui pervenire nell'occasione. Infatti, "*gli atti con i quali l'Amministrazione disporrà l'acquisto dovranno essere sorretti da una idonea istruttoria che valuti l'utilità pubblica del bene e da una congrua motivazione che dia atto del rispetto dei principi generali che regolano l'azione amministrativa, così come positivizzati nell'art. 1, c.1, della L. n. 241/90, e come delineati dagli artt. 81 e 97, Cost.*" (Sez. controllo Piemonte del. n. 90/2023/PAR).

Come è noto , devono essere rispettati i principi <<di economicità, efficacia, imparzialità, parità di trattamento, trasparenza, proporzionalità, pubblicità, tutela dell'ambiente ed efficienza energetica>> previsti dall'art. 4 per tutti i contratti pubblici esclusi, in tutto o in parte, dall'ambito di applicazione oggettiva del codice" (cfr., Consiglio di Stato, Adunanza della Commissione speciale dell'11 aprile 2018, parere n. 1241/2018): il principio anzidetto, letto in combinato disposto con l'art. 17, lett. a), trova riferimento ai contratti <<aventi ad oggetto l'acquisto o la locazione, quali che siano le relative modalità finanziarie, di terreni, fabbricati esistenti o altri beni immobili o riguardanti diritti su tali beni>>, "secondo un orientamento costante della giurisprudenza amministrativa (Consiglio di Stato, Adunanza plenaria, n. 16/2011;), dal quale non sussistono ragioni per discostarsi, (...)

Orbene, anche nella vigenza dell'attuale Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 36/2023), in cui l'art. 4 e l'art. 17 lett. a) del D.Lgs. n. 50/2016 sono stati sostituiti, rispettivamente, dall'art. 13 c. 2 e c. 5 e dall'art. 56 lett. e) del D.Lgs. n. 36/2023, la Sezione ritiene che, in riferimento ai contratti aventi ad oggetto l'acquisto o la locazione, quali che siano le relative modalità finanziarie, di terreni, fabbricati esistenti o altri beni immobili o riguardanti diritti su tali beni, di cui all'art. 56 lett. e) del D.Lgs. n. 36/2023, vanno rispettati i principi di "risultato, fiducia e accesso al mercato" di cui agli articoli 1,2 e 3⁴ del Codice stesso, soprattutto con riferimento alla par condicio.

⁴ Art. 1 D.Lgs. n. 36/2023: **Principio del risultato**. 1. Le stazioni appaltanti e gli enti concedenti perseguono il risultato dell'affidamento del contratto e della sua esecuzione con la massima tempestività e il migliore rapporto possibile tra qualità e prezzo, nel rispetto dei principi di legalità, trasparenza e concorrenza. 2. La concorrenza tra gli operatori economici è funzionale a conseguire il miglior risultato possibile nell'affidare ed eseguire i contratti. La trasparenza è funzionale alla massima semplicità e celerità nella corretta applicazione delle regole del presente decreto, di seguito denominato «codice» e ne assicura la piena verificabilità. 3. Il principio del risultato costituisce attuazione, nel settore dei contratti pubblici, del principio del buon andamento e dei correlati principi di efficienza, efficacia ed economicità. Esso è perseguito nell'interesse della comunità e per il raggiungimento degli obiettivi dell'Unione europea. 4. Il principio del risultato costituisce criterio prioritario per l'esercizio del potere discrezionale e per l'individuazione della regola del caso concreto, nonché per: a) valutare la responsabilità del personale che svolge funzioni amministrative o tecniche nelle fasi di programmazione, progettazione, affidamento ed esecuzione dei contratti; b) attribuire gli incentivi secondo le modalità previste dalla contrattazione collettiva.

Art. 2 D.Lgs. n. 36/2023: **Principio della fiducia** 1. L'attribuzione e l'esercizio del potere nel settore dei contratti pubblici si fonda sul principio della reciproca fiducia nell'azione legittima, trasparente e corretta dell'amministrazione, dei suoi funzionari e degli operatori economici. 2. Il principio della fiducia favorisce e valorizza l'iniziativa e l'autonomia decisionale dei funzionari pubblici, con particolare riferimento alle valutazioni e alle scelte per l'acquisizione e l'esecuzione delle prestazioni secondo il principio del risultato. 3. Nell'ambito delle attività svolte nelle fasi di programmazione, progettazione, affidamento ed esecuzione dei contratti, ai fini della responsabilità amministrativa costituisce colpa

Questo principio, infatti, si evince già dalla normativa sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità dello Stato di cui al R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 3, ed al citato regolamento attuativo n. 827 del 1924, art. 37, per i quali i contratti che comportano un'entrata o una spesa per lo Stato devono essere preceduti da gare, salvo ipotesi eccezionali (cfr. Cass. S.U., 22 luglio 2013, n. 17782, proprio in riferimento al contratto di acquisto di immobili da parte della p.a.).

Anche la Sezione di controllo Veneto di questa Corte, in precedenza, aveva manifestato perplessità sulle modalità di scelta del contraente nel caso specifico, che, consistendo in una prestazione di trasferimento di bene immobile, come tale di difficile liquidazione, secondo l'esperienza pratica, può recare un *vulnus* in termini di parità di condizioni con altri potenziali concorrenti che possono offrire invece la prestazione richiesta dal Comune in denaro, affermando che *"pur non ignorando la differenza fra impresa e operatore economico, ai fini del Codice dei contratti (ma sottolineando che in ogni caso la seconda definizione ricomprende in sé la prima: art. 3, c.1, lett. p), D.Lgs. n. 50/2016), la Sezione non può esimersi dal sottolineare il rischio dell'elusione delle regole di evidenza pubblica e dell'obbligo del confronto concorrenziale (sentenza della Corte di Giustizia 12 luglio 2001, in causa C.-399/98), ove queste misure fossero utilizzabili da parte delle imprese. Come noto, infatti, il codice dei contratti impone alle "amministrazioni aggiudicatrici", come definite ora all'art. 3, c. 1, lett. a) del D.Lgs. n. 50/2016, "con esclusione delle sole ipotesi tassativamente previste in via d'eccezione, di osservare le regole della c.d. evidenza pubblica per la conclusione di contratti aventi per oggetto l'acquisizione di servizi, prodotti, lavori e opere"(Sez. controllo Molise, del. n. 12/2016)" (Sez. contr. Veneto, del. n. 313/2016/PAR).*

grave la violazione di norme di diritto e degli auto-vincoli amministrativi, nonché la palese violazione di regole di prudenza, perizia e diligenza e l'omissione delle cautele, verifiche ed informazioni preventive normalmente richieste nell'attività amministrativa, in quanto esigibili nei confronti dell'agente pubblico in base alle specifiche competenze e in relazione al caso concreto. Non costituisce colpa grave la violazione o l'omissione determinata dal riferimento a indirizzi giurisprudenziali prevalenti o a pareri delle autorità competenti. 4. Per promuovere la fiducia nell'azione legittima, trasparente e corretta dell'amministrazione, le stazioni appaltanti e gli enti concedenti adottano azioni per la copertura assicurativa dei rischi per il personale, nonché per riqualificare le stazioni appaltanti e per rafforzare e dare valore alle capacità professionali dei dipendenti, compresi i piani di formazione di cui all'articolo 15, c. 7.

Art. 3 D.Lgs. n. 36/2023: **Principio dell'accesso al mercato** 1. Le stazioni appaltanti e gli enti concedenti favoriscono, secondo le modalità indicate dal codice, l'accesso al mercato degli operatori economici nel rispetto dei principi di concorrenza, di imparzialità, di non discriminazione, di pubblicità e trasparenza, di proporzionalità.

Del resto, *“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”* (Sez. Aut., Deliberazione n. 2/SEZAUT/2020/QMIG).

3.2.5. L'esigenza di valutazione oggettiva delle prestazioni commutative dedotte

Una volta sottolineato quindi come, alla luce della giurisprudenza richiamata, *“non è mai stata in discussione l'applicazione, in via generale, ai contratti di acquisto di immobili da parte delle pubbliche amministrazioni del principio della scelta del contraente mediante procedura ad evidenza pubblica”*), la Sezione rileva inoltre come un ulteriore profilo rilevante nella fattispecie in termini di rispetto del fondamentale canone di imparzialità diviene quello -cui si è fatto precedentemente cenno (par 3.2.4) - inerente alla necessaria valutazione oggettiva e predeterminata delle prestazioni commutative, in questo caso caratterizzate dalla loro difficile liquidazione.

Più specificamente, *“non dubitandosi che per i contratti, attivi e passivi, disciplinati dalla legislazione di contabilità di Stato, vadano rispettati in particolare i principi generali di tutela della concorrenza e parità di trattamento (cfr. anche il parere del Consiglio di Stato n. 782/2017)”*, una volta appurato che *“ Il relativo iter procedimentale va perciò improntato al rispetto dei principi generali dell'attività amministrativa di cui all'art. 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241”* (Sez. controllo Campania, del. n. 52/2021) , deve essere messa in risalto la cennata difficoltà di comparare le diverse e corrispettive prestazioni dedotte nello scambio, a tutela della par condicio e della imparzialità dell'azione amministrativa: difficoltà che sembra essere accentuata dalla avvenuta abrogazione, a decorrere dal 2020, ad opera dell'art. 57, c.2, lett. f) del D.L. n. 124/2019, la limitazione prevista dall'art. 12, c. 1-ter del D.L. n. 98/2011 che consisteva in una previa valutazione dell'ente circa l'indispensabilità e indilazionabilità dell'acquisto stesso e di una attestazione di congruità del prezzo da parte dell'Agenzia del Demanio. La Sezione ritiene pertanto, ferma restando l'autonomia negoziale dell'Ente così come descritta, nonché l'adozione delle decisioni concrete in ordine alla successiva attività gestionale di esclusiva competenza dell'amministrazione comunale, che la conclusione di un eventuale atto commutativo deve altresì necessariamente ossequiare ,nei termini delineati

in generale, i principi generali di buon andamento (art. 97, c. 2, Cost.) ed imparzialità che regolano l'azione amministrativa.

3.2.5 Partenariato sociale e indisponibilità dell'obbligo tributario

L'osservanza dei principi anzidetti che reggono lo svolgimento della ordinaria attività amministrativa deve essere coniugata altresì con il necessario rispetto del principio della indisponibilità della potestà tributaria.

La Sezione non ignora la possibilità di utilizzo dell'istituto del "baratto amministrativo" in merito alla materia tributaria, affermata dalla Sezione Autonomie con del. n. 2/2020/QMIG secondo cui *"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 Codice civile), 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"*.

La Sezione ritiene che i suddetti orientamenti, espressi nella vigenza delle precedenti disposizioni che disciplinavano l'istituto del "baratto amministrativo" siano coerenti anche con l'attuale previsione di cui all'art. 201 del D.Lgs. n. 36/2023, laddove, al c. 4, si prevede che un atto generale dell'ente concedente determini la natura e la misura degli incentivi fiscali previsti per la conclusione dei contratti di partenariato sociale.

3.2.6 Necessaria riferibilità dell'istituto a una disciplina generale ed astratta e non a situazioni concrete di esonero dell'obbligo tributario

Proprio per questo, e nella delineata astrattezza dell'atto generale, richiesto dalla norma - il quale, per definizione, deve predeterminare criteri della successiva azione amministrativa, e non deve riferirsi a situazioni puntuali e concrete, ed è caratterizzato, non a caso (accomunato in ciò all'atto normativo, nella disciplina

del procedimento amministrativo, contenuta nella L. 7 agosto 1990, n. 241), dalla sottrazione all'obbligo di motivazione (art. 3, c. 2) e dall'inapplicabilità delle norme sulla partecipazione al procedimento (art. 13, c. 1)- i principi sopra esposti, tuttavia, devono essere riferiti non già a crediti già esistenti, bensì a profili di intervento da attuarsi in futuro. Solamente in questo senso deve essere letta l'indicazione fornita dalla citata delibera della Sezione autonomie, dal momento che, come sottolineato da questa Sezione, *"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"* (questa Sezione, del. n. 27/2016/PAR).

Una diversa interpretazione confliggerebbe, altresì, con l'indirizzo consolidato della giurisprudenza contabile secondo cui, in generale, non sono percorribili modi di estinzione dell'obbligazione diversi dall'adempimento, salvo che per le transazioni (*ex multis*, Corte dei conti, Sez. contr. Piemonte, del. n. 20/2012/SRCPIE/PAR) le quali consentono all'ente pubblico creditore di ottenere, in cambio, un vantaggio economico immediato (questa Sezione, del. n. 199/2023/PRSP). Questa Sezione aveva già avuto modo, inoltre, di sottolineare (del. n.32/2021) che la rinuncia anche in parte, da parte dell'amministrazione ai crediti (certi, liquidi ed esigibili), lungi dal potersi inquadrare nell'alveo degli "aiuti/contributi/sovvenzioni", si pone in contrasto con il principio immanente nel nostro sistema che trova fondamento nell'art. 49 del R.D. 23 maggio 1924 n. 827 (Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità dello Stato), il quale prevede che: "Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione".

3.2.7 La potenziale vulnerazione dell'equilibrio di bilancio

La questione assume specifico rilievo riflesso, come già anticipato, anche in ambito più squisitamente contabile e di iscrizione e allocazione delle poste nel bilancio dell'ente: infatti, *"la possibilità di prevedere ipotesi nelle quali debiti tributari di cittadini verso il comune possono essere adempiuti con modalità diverse dal pagamento comporterebbero una rinuncia ad incassare propri crediti, già iscritti in bilancio come residui attivi"* (Sez. controllo Veneto, del. n.

313/2016/PAR); viceversa, la prevista disciplina con atto generale -riferita come tale necessariamente a una serie di ipotesi future - avrebbe *"un'indubbia rilevanza contabile in quanto solo mediante una disciplina regolamentare che definisca le ipotesi in cui ammettere la concessione di agevolazioni (esenzione e/o riduzione di tributi comunali) consentirebbe di stimare in anticipo la minore entrata già in sede di bilancio di previsione ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio"*. Al di là quindi del principio di indisponibilità dei crediti tributari deve ritenersi, quindi, che la soluzione prospettata nel quesito trova ulteriore limite nel principio dell'equilibrio di bilancio (art. 81, 97, c.1 e 119 c.1 Cost.), il quale vincola l'amministrazione a impiegare nel modo più efficiente possibile le risorse di cui dispone ai fini del perseguimento degli interessi pubblici.

4. La possibilità per una società in liquidazione di sostituzione di una prestazione di obbligazione tributaria con una obbligazione di carattere civilistico, riferita all'acquisizione di un immobile gravato da ipoteca iscritta dallo stesso Comune

Le coordinate ermeneutiche inerenti all'esercizio delle sopra descritte potestà ,sia privatistiche che pubblicistiche facenti capo all'Amministrazione, consentono di esprimere l'avviso della Sezione anche con riferimento all'ultimo profilo di indagine dei principi sopra riferiti, ovvero sia in merito alla possibilità da parte dell'Ente locale di acquisire l'immobile gravato da ipoteca accesa a favore del Comune stesso, di cui occorre indagare in definitiva , sul piano amministrativo, la conformità all'interesse pubblico, ovvero, sul versante civilistico, la congruenza con l'esigenza di effettività del soddisfacimento del credito.

4.1 La necessaria funzionalizzazione dell'azione dell'Ente all'interesse pubblico

Ciò premesso, nella verifica della legittimità dell'attività amministrativa non può più ormai prescindere da una valutazione del rapporto tra gli obiettivi conseguiti e spese sostenute, dal momento che la violazione dei criteri di economicità e di efficacia assume specifico rilievo nel giudizio di responsabilità (cfr. Sez. II giur. centr., 27 novembre 1997, n. 230).

Al riguardo, è d'uopo sottolineare che questa Sezione ha già rimarcato (cfr. Sez. controllo Emilia-Romagna, del. 9/2024/PRSP) che la scelta di un ente pubblico di addivenire ad una rinuncia inerente alle entrate di pertinenza dell'ente stesso

deve essere riconducibile ai canoni di razionalità, convenienza, logica e correttezza gestionale, avendo sempre riguardo ad una imprescindibile valutazione della "cura concreta di interessi pubblici", che ne costituisce la causa in concreto.

La predetta funzionalizzazione dell'attività dell'ente rispetto alle finalità istituzionali contemplate dalla Carta costituzionale è il vero centro di gravità sistematico e unitario che postula l'utilizzo legittimo degli strumenti, sia pubblicistici che negoziali, solo se e nella misura in cui venga dimostrato in modo analitico che essi sono necessari e convenienti per il corretto perseguimento delle proprie finalità istituzionali pubbliche.

4.2 La necessaria verifica della soluzione prescelta con la normativa in tema di crisi di impresa

Alla luce di ciò, come sottolineato al punto 2, la generale capacità di agire contemplata dall'art. 11 cc. in capo agli enti pubblici implica pertanto la doverosa funzionalizzazione anche dell'attività privatistica agli scopi di buon andamento, imparzialità e legalità che l'art. 97 Cost. assegna alle Pubbliche amministrazioni. La circostanza rappresentata nel quesito circa la messa in liquidazione della Cooperativa dovrebbe fare, quindi, attentamente considerare l'Amministrazione circa la possibile applicazione dell'art. 166 c. 1 lett. b) CCII alla fattispecie negoziale complessivamente prospettata. Non può invero escludersi a priori, infatti, che la controparte privata possa trovarsi in una condizione di insolvenza con conseguente necessità di rispettare la *par condicio creditorum* e l'ordine delle legittime cause di prelazione.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per l'Emilia-Romagna, in risposta al quesito posto dal Comune di Bomporto, esprime il proprio parere nei termini di cui in motivazione.

DISPONE

- che la deliberazione sia trasmessa, mediante posta elettronica certificata, al Sindaco del Comune di Bomporto (MO);
- che la stessa sia pubblicata sul sito *Internet* istituzionale della Corte dei conti – banca dati del controllo;

- che l'originale resti depositato presso la Segreteria di questa Sezione regionale di controllo.

Rammenta all'Amministrazione l'obbligo di pubblicazione sul sito web istituzionale della presente deliberazione, ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 33/2013.

Così deliberato in Bologna, nella Camera di consiglio del 15 maggio 2024.

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

(firmato digitalmente)

Il relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 21 maggio 2024

Il funzionario preposto

Nicoletta Natalucci

(firmato digitalmente)