

L'estratto che stai consultando fa parte del volume in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro









Azienditalia

Mensile di organizzazione, bilancio, gestione e controllo degli enti locali

ENTLIBALOCALI

www.edicolaprofessionale.com/azienditalia

1 2025

REATI CONTRO LA PA. SERVIZI

Abolizione del reato di abuso d'ufficio, prevenzione della corruzione e internal audit
Peculiarità nella governance e nella gestione delle società partecipate e deducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP

FINANZA E TRIBUTI

Recupero dell'aiuto fruito negli anni dal 2006 al 2011 per esenzione dall'ICI da parte degli Enti non commerciali

ORGANIZZAZIONE E GESTIONE DEL PERSONALE

Le assunzioni di personale dopo la Legge di Bilancio 2025 Il nuovo CCNL Area Funzioni Locali per il triennio 2019–2021: le novità per i dirigenti degli Enti locali, i dirigenti amministrativi, tecnici e professionali delle aziende e degli enti del SSN



DIREZIONE SCIENTIFICA Girolamo lelo Stefano Pozzoli Stefania Tagliabue



Wolters Kluwer



One PA fa grande la differenza

Sommario

	REATI CONTRO LA PA	
Pubblici ufficiali	Abolizione del reato di abuso d'ufficio, prevenzione della corruzione e internal audit di Leonardo Falduto e Giuseppe Formichella	5
	SERVIZI	
Società partecipate	Peculiarità nella governance e nella gestione delle società partecipate e deducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP di lacopo Cavallini, Edoardo Rivola e Maria Orsetti	15
Sanzioni AGCM	L'esercizio del potere sanzionatorio da parte dell'AGCM: tra garanzie procedimentali e tutela della concorrenza di Alessandro De Santis e Giuseppe Raimo	19
Procedure ad evidenza pubblica	Illegittima vendita di beni pubblici senza concorrenza di Maurizio Maria Lucca	26
	FINANZA E TRIBUTI	
ICI	Il recupero dell'aiuto fruito negli anni dal 2006 al 2011 per esenzione dall'ICI da parte degli Enti non commerciali di Girolamo lelo	30
Sanzioni tributarie	Il cumulo giuridico non è più applicabile ai tributi locali di Angelo Buscema	35
Tributi	La responsabilità dello Stato e degli enti pubblici nell'accertamento tributario di Samantha Zebri	38
IMU	Dichiarazione degli enti non commerciali ed esenzione di Salvatore Servidio	44
IMU	Residenza anagrafica e dimora abituali ai fini dell'imposta: quali differenze di Federico Gavioli	48
	ORGANIZZAZIONE E GESTIONE DEL PERSONALE	
Pubblico impiego locale	Le assunzioni di personale dopo la Legge di Bilancio 2025 di Alberto Di Bella	51
Contratti collettivi	Il nuovo CCNL Area Funzioni Locali per il triennio 2019-2021: le novità per i dirigenti degli Enti locali, i dirigenti amministrativi, tecnici e professionali delle aziende e degli enti del SSN di Giuseppe Fiorillo e Clemente Lombardi	55
Prevenzione della corruzione	L'aggiornamento della misura del pantouflage in esito all'emanazione delle Linee guida ANAC 2024 di Luca Bisio e Norman Lubello	70
	FOCUS: PARLIAMO DI	
Beni culturali	Beni culturali sottoposti a particolari condizioni di tutela di Maurizio De Paolis	75

Sommario

	RUBRICHE					
Quesiti e risposte	Giro di posta a cura di Marco Nocivelli	79				
Sintesi e commenti	5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-5-					
Sintesi e commenti	Osservatorio tributi locali a cura di Girolamo lelo	84				
	DOCUMENTI IN SINTESI					
Documenti in sintesi	Osservatorio normativo a cura di Francesco Bruno	86				
	MEMO					
Adempimenti e scadenze	L'agenda del mese di febbraio a cura di Francesco Bruno	93				
	INDICI					
Indici	Indici	97				

Pubblici ufficiali

Abolizione del reato di abuso d'ufficio, prevenzione della corruzione e internal audit

di Leonardo Falduto (*) e Giuseppe Formichella (**)

L'entrata in vigore della Legge Nordio (Legge 9 agosto 2024, n. 114, pubblicata in G.U. il 10 agosto 2024) riguardante, tra l'altro, l'abolizione del reato di abuso d'ufficio (ex art. 323 c.p.) ci pare comporti una riflessione: rispetto ai rischi di reato contro la PA le norme sopravvissute sono sufficienti a costituire un deterrente? O si deve procedere ad una revisione del risk assessment e alla conseguente (ri)progettazione del sistema di misure (generali e specifiche) di presidio/mitigazione del nuovo profilo di rischio eveniente?

Con il presente contributo si intendono analizzare da tale punto di vista gli effetti dell'abrogazione dell'art. 323 c.p. per costituire utili spunti di riflessione agli agenti operatori pubblici.

Cronistoria recente (1)

In seguito alla riforma introdotta dal c.d. D.L. Semplificazioni del 2020 (art. 23 del D.L. n. 76) l'abuso d'ufficio è stato il delitto (fino al giorno 9 agosto del c.a.) che commette il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio il quale, nello svolgimento delle funzioni o del servizio, in violazione di specifiche regole di condotta espressamente previste dalla legge o da atti aventi forza di legge e dalle quali (specifiche regole ...) non residuino margini di discrezionalità, ovvero omettendo di astenersi in presenza di un interesse proprio o di un prossimo congiunto o negli altri casi prescritti, intenzionalmente procura a sé o ad altri un ingiusto vantaggio patrimoniale ovvero arreca ad altri un danno ingiusto (ex art. 323 c.p.).

Come dai più considerato, in tema di abuso di ufficio si possono riscontrare almeno due differenti teorie in merito all'interesse che veniva giuridicamente tutelato (2):

- "Interesse alla probità e alla correttezza del pubblico ufficiale: cioè l'interesse a che il pubblico ufficiale osservi determinati doveri. Come evidenziato dalla dottrina, o l'oggetto della tutela è costituito dall'osservanza di tali doveri oppure esso è rappresentato da alcuni specifici interessi che tale soggetto deve salvaguardare e a tutela dei quali sono predisposti i doveri di probità e di correttezza. In realtà, la teoria che vede nell'interesse alla probità e alla correttezza il vero bene giuridico tutelato direttamente dall'art. 323 c.p. poteva essere sottoposta a critica, e non è un caso che la dottrina avesse parlato di questo interesse solo di sfuggita; infatti, probità e correttezza sono doveri "morali", che non interessano il diritto se non in quanto si riflettano sulla tutela di altri interessi.
- Interesse al buon andamento e all'imparzialità della Pubblica Amministrazione; trattasi dell'orientamento dominante in dottrina, così come in giurisprudenza, che rinviene nel buon andamento della

^(*) Professore Associato di Economia Aziendale - DIGSPES di Alessandria, Vice Presidente Master di II livello di UNIGE in Innovazione della Pubblica Amministrazione (MIPA), Presidente OIV del MASE, Consulente di Amministrazioni pubbliche negli ambiti dell'Organizzazione, dei sistemi di Programmazione e Controllo e del Risk & Performance Management.

^(**) Avvocato, Segretario Generale e RPCT di Ente Metropolitano, Docente a contratto e cultore in materia di Programmazione e controllo negli enti pubblici DIGSPES di Alessandria, Docente a

contratto Master di II livello di UNIGE in Innovazione della Pubblica Amministrazione (MIPA), docente in corsi di formazione per la pubblica amministrazione, Valutatore iscritto all'elenco nazionale degli OIV.

⁽¹⁾ Per una ricostruzione completa dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale del reato di abuso d'ufficio v. sentenza della Corte costituzionale n. 8/2022.

⁽²⁾ Su ALTELEX così Simone Marani che qui si condivide.

PA il vero interesse giuridico tutelato dalla norma in commento. "Buon andamento" significa che il pubblico ufficiale si deve attivare al fine di assicurare un normale funzionamento dell'apparato amministrativo, facendo un retto e moderato esercizio delle pubbliche funzioni; in altre parole, è necessario che il pubblico ufficiale persegua le finalità della Pubblica Amministrazione."

Il primo interesse giuridicamente tutelato dall'art. 323 c.p., proprio per la natura di "dovere morale", vede il rafforzamento del suo perseguimento (ma anche una sua autonoma tutela in uno schema non penalistico, ma deontologico-disciplinare) in una specifica norma di legge e cioè il Codice di comportamento dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni (3) che:

- con l'art. 6 prescrive che "il dipendente si astiene dal prendere decisioni o svolgere attività inerenti alle sue mansioni in situazioni di conflitto, anche potenziale, di interessi con interessi personali, del coniuge, di conviventi, di parenti, di affini entro il secondo grado. Il conflitto può riguardare interessi di qualsiasi natura, anche non patrimoniali, come quelli derivanti dall'intento di voler assecondare pressioni politiche, sindacali o dei superiori gerarchici";
- mentre con l'art. 7 stabilisce che "il dipendente si astiene dal partecipare all'adozione di decisioni o ad attività che possano coinvolgere interessi propri, ovvero di suoi parenti, affini entro il secondo grado, del coniuge o di conviventi, oppure di persone con le quali abbia rapporti di frequentazione abituale, ovvero, di soggetti od organizzazioni con cui egli o il coniuge abbia causa pendente o grave inimicizia o rapporti di credito o debito significativi, ovvero di soggetti od organizzazioni di cui sia tutore, curatore, procuratore o agente, ovvero di enti, associazioni anche non riconosciute, comitati, società o stabilimenti di cui sia amministratore o gerente o dirigente. Il dipendente si astiene in ogni altro caso in cui esistano gravi ragioni di convenienza". "Il riferimento agli 'altri casi' e a 'gravi ragioni di convenienza' consente di attribuire un rilievo a doveri di astensione non necessariamente previsti dalla legge, anche quando non considerino un conflitto di interessi propri del pubblico funzionario con un prossimo congiunto in senso penalistico, bensì altre situazioni comunque potenzialmente influenti sul buon andamento del procedimento.".

La necessità, però, che dall'omessa astensione derivi un ingiusto danno o vantaggio patrimoniale (per lo più in termini *intenzionali* e non solo di *dolo diretto o eventuale*) svincola l'effetto della mancata osservanza del comportamento prescritto dal D.P.R. n. 62 dall'automatico rilievo penalistico: il che esclude che potesse esservi certamente abuso di ufficio nel caso di una mera disubbidienza al precetto deontologico, così come nel caso in cui, anche se l'agente si fosse astenuto, si sarebbe verificato il medesimo evento tipico dell'(*ex*) reato.

Il suddetto Codice - che fino all'abolizione dell'art. 323 c.p. costituiva, relativamente ai dipendenti pubblici, un rafforzamento del presidio immediato dell'interesse alla probità e alla correttezza del loro comportamento o al teleologico buon funzionamento della Pubblica Amministrazione - con l'abolizione del reato di abuso d'ufficio rimane l'unico effettivo specifico presidio (punitivo-repressivo). Detto in altre parole, l'interesse giuridicamente rilevante del buon andamento dell'imparzialità della Pubblica Amministrazione oggettivamente resta giuridicamente tutelato in maniera più flebile con l'eliminazione della tutela penalistica (de qua), residuando una tutela composita amministrativa e, come noto, contrattuale di tipo meramente disciplinare e repressivo-punitiva. Tutela composita residuale che definiamo "organizzativa".

L'abrogazione dell'art. 323 c.p.

Come noto, il principale argomento a favore dell'abrogazione del reato di abuso d'ufficio è stato l'eliminazione di una possibile causa di inergia (naturalmente, non di ... rifiuto di atti d'ufficio) dei "pubblici funzionari" trattenuti dall'assumere decisioni di interesse pubblico per "paura di incorrere in violazioni di legge", di non così definita oggettiva perimetrabilità. Inerzia anch'essa fattualmente contraria al buon andamento della Pubblica Amministrazione, interesse che avrebbe voluto essere tutelato dall'art. 323, evidenziandosi paradossalmente una possibile situazione di eterogenesi dei fini.

A tale proposito, dal Dossier parlamentare (4) della Legge Nordio (n. 114/2024) si possono ricavare elementi quantitativi di un certo interesse in ordine al dimensionamento della fenomenologia giudiziaria dell'art. 323 c.p., cui si rinvia. Qui ci si limita, relativamente agli anni 2020-2022, a riportare i seguenti dati rappresentativi:

⁽³⁾ Trattasi del D.P.R. n. 62/2012, al quale corrispondono in ciascuna Amministrazione Pubblica specifici *Codici comportamento* autonomamente adottati, secondo un procedimento partecipativo (interno ed esterno).

⁽⁴⁾ Scaricabile dal link:

⁽https://www.camera.it/leg19/824?tipo=A&anno=2023&me-se=06&giorno=07&view=&commissione=02#data.20230607.com02.allegati.all00010).

Tab.1 - Procedimenti penali iscritti e definiti nelle procure italiane - registro noti Mod. 21 - contenenti il reato di abuso d'ufficio (art. 323 c.p.). Anni 2021-2022

Anno	Procedimenti	Procedimenti	di cui esauriti con:					
	sopravvenuti	esauriti	Richieste di archiviazione	Inizio azione penale	Definiti in altro modo			
2021	4.745	5.292	4.121	452	719			
2022	3.938	4.481	3.536	360	585			

Tab.2 - Procedimenti penali iscritti e definiti nei tribunali ordinari - sezione gip/gup e sezione dibattimento - contenenti il reato d'abuso d'ufficio (art. 323 c.p.). Anni 2016-2021

		Iscritti							Definiti					
SEZIONE (a)	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2016	2017	2018	2019	2020	2021		
Gip/Gup	7.930	7.188	6.671	6.026	5.063	4.838	7.630	7.607	7.133	6.371	5.202	5.432		
Dibattimento	577	528	549	491	317	437	605	537	582	489	421	513		

(a) I flussi in entrata del dibattimento sono in gran parte determinati dai decreti che dispongono il giudicio emessi dalla sezione gip/gup, pertanto non è corretto sommare i valori delle due sezioni, ne per gli incritti ni per i definiti.

Fonte: Ministero della Giustizia - DOSC - Direzione Generale di Statistica e Analisi Organizzativa

Da tali statistiche, in riferimento al 2020, mettendo in relazione la tabella 2 con le due tabelle successive (3 e 4), si può constatare che a fronte di n. 5.202 procedimenti definiti in sezione gip/gup sono state emesse in totale n. 214 Sentenze e n. 4.890 Decreti

(al netto di definizioni promiscue e di altro tipo). Emerge inoltre che delle 214 Sentenze solo n. 12 sono state di condanna e n. 29 di patteggiamento, mentre si riscontra che dei 4.890 Decreti solo uno è di condanna esecutiva.

Tab.3 - Modalità di definizione - sezione gip/gup - dei procedimenti penali contenenti il reato d'abuso d'ufficio (art. 323 c.p.). Anni 2016-2021

Anno di definizione		Sentenze						Decreti							
	Constance	Fettingglam.	Assolutions	Non doversi procedere per prescrizione	Man doverd procedure diverso da prescrutura	Aftre sentienze	totale sentence	Decreti penuli di condanna macuthi	Decrets di archiviaz, per prescriatione	Decreti di archivias. diversi da grescrizione	Decrett che dispongens il gludicio	totalu decreti	Definationi promisore	Definiti in altro model	Totale definiti
2016	12	23	78	36	177	5	326	0	421	6.161	534	7.116	39	149	7.630
2017	21	24	65	34	158	. 1	303	0	400	6.253	483	7.136	32	136	7.607
2018	21	23	57	24	166	0	291	0	373	5.769	501	6.643	39	160	7.133
2019	21	29	74	21	166	10	321	0	243	5.205	447	5.895	26	129	6.371
2020	12	29	41	15	109	8	214	1	208	4.390	291	4.890	20	78	5.202

Mentre, a fronte di n. 421 procedimenti definiti in sezione dibattimento sono state emesse complessivamente n.

367 Sentenze di cui solo n. 37 di *condanna* (il tutto al netto delle definizioni promiscue) (5).

sarebbe stata spesso utile a individuare reati più gravi nella Pubblica Amministrazione come la corruzione (artt. 318 e 319 c.p.).

⁽⁵⁾ Peraltro, le tabelle n. 5 e n. 6 del documento citato in nota precedente evidenziano lo scarso riscontro quantitativo della tesi di taluni secondo cui l'apertura di indagini per abuso d'ufficio

Tab.4 - Modalità di definizione - sezione dibattimento - dei procedimenti penali contenenti il reato d'abuso d'ufficio (art. 323 c.p.). Anni 2016-2021

		Definzioni							
Anno di definizione	Condanne	Patteggiom.	Assaluzioni	Non doversi procedere per prescrizione	Non doversi procedere diverso da prescrizione	Altre sentenze	totale sentenze	promiscu e	Totale definiti
2016	82	0	290	133	12	10	527	78	605
2017	66	0	257	121	16	5	465	72	537
2018	54	0	279	129	24	6	492	90	582
2019	54	0	235	114	13	8	424	65	489
2020	37	0	200	115	12	3	367	54	421
2021	18	0	256	152	24	5	455	58	513

Fonte: Ministero della Giustizia - Direzione Generale di Statistica e Analisi Organizzativa

§ Da qui il disegno di legge Nordio prende le ragioni dell'avvio dell'iter che lo ha portato ad essere di recente promulgato come Legge 9 agosto 2024, n. 114 dal Presidente Mattarella (e pubblicato nella G.U. del 10 agosto 2024), prevedendo con l'art. 1, comma 1, lett. b) l'abrogazione del reato di abuso d'ufficio e del relativo art. 323 c.p.

Le implicazioni in tema di prevenzione della corruzione (ex lege n. 190/2012): interrogativi preliminari e rinvio

Gli interrogativi che ci si pone sono quindi i seguenti: 1. aver escluso per i pubblici ufficiali o incaricati di pubblico servizio che omettere di astenersi (dal prendere o partecipare a decisioni) in presenza di un interesse proprio o di un prossimo congiunto o negli altri casi prescritti, procurando intenzionalmente a sé o ad altri un ingiusto vantaggio patrimoniale ovvero arrecando ad altri un danno ingiusto integri una fattispecie di reato punibile con la reclusione da uno a quattro anni indebolisce la prevenzione della corruzione nella Pubblica Amministrazione?

2. E se sì, quali "rimedi" relativi al sistema del *risk* management - previsto dalla Legge n. 190/2012 e dai PNA ANAC - devono **obbligatoriamente** essere adottati mediante il tempestivo aggiornamento della sotto-sezione 2.3 Rischi Corruttivi e Trasparenza del PIAO?

Ovvero, ricondurre l'obbligo di astensione in parola "solo" a un dovere morale dei Dipendenti pubblici,

quindi solo rilevante/cogente sul piano disciplinare per essi stessi e non anche per gli Amministratori, per evitare l'indebolimento dell'impianto di prevenzione dei rischi corruttivi (lato sensu), quali misure (generali e specifiche), nuove e/o di differente modulazione, richiederebbe in ultima analisi, così da mantenere per lo meno in equilibrio il profilo di rischio emergente dall'amministrazione generale di ciascun Ente?

L'amministrazione di risultato, il principio del risultato (6) e le implicazioni in tema di prevenzione della corruzione (ex lege n. 190/2012)

"L'ingresso del principio di risultato nel diritto positivo, a seguito dell'entrata in vigore del recente Codice dei contratti pubblici, proietta definitivamente la nozione all'interno della legalità, superando i numerosi pregiudizi espressi negli anni dalla dottrina. Anzi, il principio diviene ragione della legittimazione costituzionale delle disposizioni attributive di potere amministrativo, anche alla luce del principio di sussidiarietà. La logica del risultato, quale sforzo di conseguimento del bene della vita in vista del quale un potere pubblico sia stato esercitato, diviene parametro imprescindibile di riferimento dell'esercizio dell'attività amministrativa e anche motivo di sindacato innanzi al giudice amministrativo.".

Tale prospettiva è stata trattata da molti giuristi (7) così come in termini aziendalistici non si può non

⁽⁶⁾ Tratto dal numero di aprile 2024 di *federalismi.it* "Dall'amministrazione di risultato al principio di risultato del Codice dei contratti pubblici: una storia da scrivere" di Mario R. Spasiano.

⁽⁷⁾ Cfr.: Tassone, Sulla formula "amministrazione per risultati", in *Scritti in onore di Elio Casetta*, Napoli, 2001, 813 ss.; Id., "Analisi

economica del diritto e "amministrazione di risultato", in *Dir. amm.*, 2007, 1, 63, ss.; ID., "Amministrazione "di risultato" e provvedimento amministrativo", in AA.VV., *Principio di legalità e amministrazione di risultati*, cit., 1 ss.; M. Cammelli, "Amministrazione di risultato", in *Annuario AIPDA*, Milano, 2002, 107 ss.;

coniugarla con il percorso di innovazione che ha visto nelle riforme Bassanini e Brunetta, nei nuovi ordinamenti finanziari e di bilancio (c.d. "armonizzazione") e, in ultimo, nelle teorie del Valore Pubblico gli agenti normativi di cambiamento delle Pubbliche Amministrazioni italiane (e non solo) e dei loro modelli di organizzazione e gestione.

Prima di affrontare le domande che ci siamo posti, appare perciò opportuna una breve riflessione sugli interessanti spunti posti dalla recente sentenza della Corte cost. n. 13 del 17 luglio 2024 che, a ben guardare, ritorna sul tema (8) già posto molti anni fa dal Giudice amministrativo.

Con la suddetta pronuncia la Suprema Corte dichiara "inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21, comma 2, del D.L. 16 luglio 2020, n. 76 (Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale), convertito, con modificazioni, nella Legge 11 settembre 2020, n. 120, sollevate (in riferimento agli artt. 28, 81 e 103 della Costituzione) da parte della Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Campania, rispetto agli artt. 3 e 97 Cost.". La questione sollevata riguarda la disposizione, prorogata, che prevede, sino al 31 dicembre 2024, per le condotte commissive degli agenti pubblici una temporanea limitazione della *responsabilità amministrativa* alle sole ipotesi dolose, il cosiddetto "scudo erariale".

Nel ritenere legittima tale disposizione - stante l'eccezionalità della norma e della situazione cui inerisce (la pandemia Covid) - la Suprema Corte si addentra, però, nell'analisi dell'attuale **responsabilità amministrativa**, evidenziando le ombre dell'attuale assetto normativo.

S. Cassese, Presentazione del volume di D. Osborne e T. Gaebler, Dirigere e governare. Una proposta per reinventare la pubblica amministrazione, Milano 1995, V. Cerulli Irelli, "Invalidità e risultato", in AA.W., Principio di legalità e amministrazione di risultati, op. cit., 79 ss.; G. Corso, "Amministrazione di risultati", in Annuario AIPDA, 2002, 127 ss.; R. Ferrara, "Procedimento amministrativo, semplificazione e realizzazione del risultato: dalla "libertà dall'amministrazione" alla "libertà dell'amministrazione", in Dir. soc., 2000, 101 ss.; M. Immordino, "Certezza del diritto e amministrazione di risultato", in AA.VV., Principio di legalità e amministrazione di risultati, op. cit., 15 ss.; F. Ledda, "Dal principio di legalità al principio di infallibilità dell'amministrazione", in Foro amm., 1997, 3303 ss.; F. Merusi, "La certezza del risultato nell'amministrazione del mercato", in AA.W., Principio di legalità e amministrazione di risultati, op. cit., 36 ss.; A. Police, "Amministrazione di "risultati" e processo amministrativo", in AA.VV., Principio di legalità e amministrazione di risultati, op. cit., 101 ss.: A. Zito, "Il risultato nella teoria dell'azione amministrativa". in AA.VV., Principio di legalità e amministrazione di risultati, op. cit., 87 ss. A livello monografico, R. La Barbera, La previsione degli effetti. Rilevanza giuridica del progetto di provvedimento, Torino, 2001 e, sia consentito, M.R. Spasiano, Funzione amministrativa e

legalità di risultato, Torino, 2003.

La Suprema Corte parte dall'assunto che la responsabilità amministrativa ha funzioni composite di prevenzione, risarcitorie e sanzionatorie legate indissolubilmente all'esistenza di un danno correlato. Oggi però, sostiene la Corte, si assiste al "passaggio da un'amministrazione che, secondo il modello dello Stato di diritto liberale, doveva dare semplicemente esecuzione alla legge, adottando un singolo e puntuale atto amministrativo, a quella che è stata defi-"amministrazione di risultato". un'amministrazione che deve raggiungere determinati obiettivi di policy e che risponde dei risultati economici e sociali conseguiti attraverso la sua complessiva attività". Di conseguenza l'istituto complessivo della responsabilità amministrativa deve "per necessità di armonia istituzionale, atteggiarsi in modo differente col cambiare del modello di amministrazione cui afferisce". La Corte sollecita, quindi, la necessità di bilanciare i due valori in campo. Cioè, "l'esigenza di impedire che, in relazione alle modalità dell'agire amministrativo, il rischio dell'attività amministrativa sia percepito dall'agente pubblico come talmente elevato da fungere da disincentivo all'azione, pregiudicando, anche in questo caso, il buon andamento" va valutata in ragione della necessità di scoraggiare "i comportamenti non solo dolosi ma anche gravemente negligenti dei funzionari pubblici, che pregiudicano parimenti il buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.) e gli interessi degli stessi amministrati".

È evidente come negli ultimi anni "la complessità dell'ambiente in cui operano gli agenti pubblici è divenuta ancora maggiore, sul piano istituzionale, giuridico e fattuale, rendendo più difficili le scelte

(8) Spasiano, infatti, ricorda che "la giurisprudenza ebbe invero occasione di prendere atto della confusione e della incompletezza del dibattito dottrinale, ove le riflessioni sul nuovo modello scaturente dalla amministrazione di risultato permanevano incapaci di elaborare una complessiva e organica sistematizzazione o anche non avevano ancora avuto il tempo per una piena maturazione. Una pregevole sentenza del giudice amministrativo, la decisione del Consiglio di Stato, VI Sez., 3 dicembre 2008, n. 5938, espresse a chiare lettere lo stato dell'arte: in quella sede veniva probabilmente per la prima volta riconosciuta all'amministrazione di risultato la potenzialità di disegnare "una nuova frontiera dell'amministrare e della funzione giurisdizionale", ma contemporaneamente si sottolineava la sua permanente incertezza sotto il profilo dell'elaborazione teorica, fattore che di fatto rendeva poco agile (meglio poco praticabile) qualsiasi più profondo e innovativo intervento ermeneutico. Molti tasselli mancavano ancora alla definizione di un quadro complesso e articolato, pezzi che sarebbero stati invece necessari a dare una spinta effettiva a nuovi percorsi ermeneutici. Tra gli approfondimenti mancanti, il Consiglio di Stato non mancò di segnalarne alcuni connessi alla vicenda sottoposta alla sua delibazione: entro quale tempo sarebbe dovuto intervenire il possibile sindacato giurisdizionale? Quale sarebbe stato il momento della valutazione del risultato? E così via

amministrative in cui si estrinseca la discrezionalità e più facile l'errore, anche grave. A questo riguardo è sufficiente richiamare alcune tendenze. In primo luogo, va sottolineato come l'individuazione delle norme da applicare al caso concreto sia estremamente problematica e sovente non dia luogo a risultati univoci, a causa di un sistema giuridico multilivello in cui operano fonti di provenienza diversa (eurounitaria, statale, regionale e locale), spesso tra loro non coordinate".

Ma la Corte richiama anche altri elementi significativi del mutamento del contesto: la "fame di norme" che aumenta le difficoltà interpretative derivanti da una caotica produzione legislativa, i "compromessi dilatori" che spingono le amministrazioni a trovare soluzioni spesso tra loro confliggenti, i "costanti tagli alle risorse finanziarie, umane e strumentali", infine "il pluralismo sociale e il pluralismo istituzionale che si proiettano nei procedimenti amministrativi e nelle istituzioni pubbliche, rendendo sempre più problematica ed esposta alla contestazione la ponderazione di tali interessi in cui si risolve l'esercizio della discrezionalità amministrativa".

La Suprema Corte conclude: "Sull'Agente pubblico si scarica così la difficile scelta tra quale delle due esigenze privilegiare: l'esigenza di precauzione (personale), con i suoi "costi", ovvero quella di favorire l'iniziativa economica, la creazione di posti di lavoro, la raccolta di risorse sui mercati finanziari, e cioè tutte attività che, in caso di concretizzazione di qualcuno dei rischi menzionati, sono suscettibili di cagionare danni all'amministrazione e alla collettività".

In questo peculiare quadro due sono le considerazioni finali della sentenza:

- non è possibile, *a regime*, limitare la responsabilità (amministrativa) dell'agente alle sole ipotesi di dolo, perché questo creerebbe una forte deresponsabilizzazione;
- occorre però intervenire sull'attuale assetto normativo affinché le ipotesi stesse della responsabilità siano tipizzate, meglio individuate, limitate magari a specifici comportamenti, escluse o ridotte per particolari atti complessi o per soggetti esposti in maniera significativa a responsabilità (per ruolo e funzioni esercitate).

Come spesso accade la Corte suggerisce poi una serie di misure che il legislatore potrebbe introdurre, al fine di rendere coerentemente "compatibile" il sistema delle responsabilità amministrative con l'esercizio concretamente produttivo della funzione pubblica.

L'elemento che emerge con forza dalla sentenza è inequivoco: oggi le norme sono spesso costruite per regolare il sistema delle responsabilità amministrative e ricondurre in capo al soggetto agente le conseguenze di un possibile danno. In questa necessità affoga anche il principio del "buon andamento dell'Amministrazione Pubblica", pressato dal timore del funzionario pubblico di essere perseguito (amministrativamente) per i propri errori, in un conflitto perenne tra overdeterrence e underdeterrence.

Non a caso, relativamente agli Enti Locali, la riforma del TUEL (D.Lgs. n. 267/2000) prevede di introdurre una responsabilità politica in capo ai sindaci (e ai presidenti di provincia) e una responsabilità gestionale in capo esclusivamente ai dirigenti. È questa la distinzione netta che dovrebbe essere recepita nel TUEL per evitare che sui primi cittadini ricadano responsabilità (da tale punto di vista, penali, spesso per omesso impedimento di eventi lesivi) che travalicano le loro competenze.

Anche in questo caso il tema ricorrente è la "fatica dell'amministrare", cioè la difficoltà di operare nel contesto pubblico per molti motivi che la Suprema Corte in parte ricorda nella sentenza citata.

L'abolizione del reato di abuso d'ufficio, dunque, si pone nel solco di questa volontà di *snellimento* chiarificatorio dell'insieme delle responsabilità (non solo penalmente rilevanti) che l'ordinamento legislativo definisce (e quasi indistintamente accomunanti tutti i *pubblici ufficiali o incaricati di pubblico servizio*), apparendo del tutto assimilabile (seppur su un altro piano, quello amministrativo appunto) alla normativa dello "scudo erariale" e ai progetti di riforma del Testo Unico degli Enti Locali (per come oggi pubblicamente conosciuti).

La Suprema Corte, nel concludere la propria pronuncia, ribadisce la linea che occorrerebbe seguire per rispristinare un modello sano di attività, controlli e responsabilità: "il consolidadell'amministrazione di risultato mutamenti strutturali del contesto istituzionale, giuridico e sociale in cui essa opera, come si è già messo in evidenza, giustificano la ricerca, a regime, di nuovi punti di equilibrio nella ripartizione del rischio dell'attività tra l'amministrazione (Principale) e l'Agente pubblico, con l'obiettivo di rendere auspicabilmente la responsabilità ragione di stimolo e non disincentivo all'azione. In assenza di simili interventi, il fenomeno della "burocrazia difensiva", dopo la scadenza del regime provvisorio oggetto della disposizione confermata, sarebbe destinato a

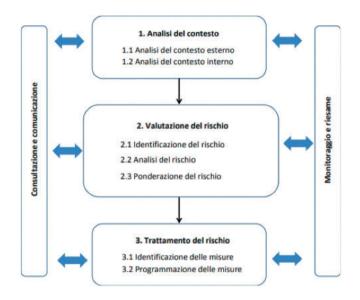
riproporsi, cosicché la percezione da parte dell'Agente pubblico di un eccesso di deterrenza tornerebbe *ceteris paribus* a rallentare l'azione amministrativa. Ne sarebbero pregiudicati, oltre al principio costituzionale del buon andamento della Pubblica Amministrazione, anche altri rilevanti interessi costituzionali. Pertanto, una complessiva riforma della responsabilità (*n.d.r.*: amministrativa) è richiesta per ristabilire una coerenza tra la sua disciplina e le più volte richiamate trasformazioni dell'amministrazione e del contesto in cui essa deve operare".

È peraltro evidente che il limite del modello dell'amministrazione di risultato è il rispetto della legalità, intesa in termini allargati, come fin dal 2012 la riforma attuata dalla Legge n. 190 ha previsto (trattando di maladministration). Cioè, non un risultato da perseguire a prezzo (a dispetto) della legalità, ma un quadro normativo che (ri)definendo il perimetro e le fattispecie di legalità (o della sua violazione, come diffusamente il diritto positivo usa operare) compatibili con il contesto complesso del nostro tempo propone di perseguire una sorta di "equilibro ottimale di tipo paretiano", tra risultato e legalità.

Così come, in ottica paretiana, dovrebbe assentirsi l'esigenza di perseguire l'equilibrio rispetto alla legalità se la si riconduce al sistema delle responsabilità giuridiche e a quelle organizzativo-disciplinari, riconoscendo possibile (e logico) come una rimodulazione a vantaggio di quest'ultime responsabilità (associata a uno snellimento delle prime) potrebbe riverberarsi positivamente sull'equilibrio complessivo dell'azione amministrativa pubblica a vantaggio dei suoi risultati, in ottica di benessere e in una prospettiva di non breve termine.

Vista in tale prospettiva, l'abolizione dell'abuso d'ufficio se non contro-bilanciata (nella sfera delle responsabilità) da una revisione dell'attività di risk assessment e da un aggiornamento (9) dell'intero "armamentario" di misure di mitigazione (quand'anche nell'accennata ottica semplificatoria) risulterebbe cagione del probabile deterioramento dell'ipotetico rating di legalità della PA italiana, anche semmai solamente nella prospettiva percettiva tipica di Transparency International.

È del tutto evidente, peraltro, che tale dominio di strategie anticorruttive appartiene *in primis* (dopo il Legislatore, naturalmente) all'ANAC: alla quale non ci si vuole naturalmente sostituire, ma al più fornire una modesta proposta riflessiva.



Il presente contributo considera anche opportunamente di cogliere l'occasione dell'accennato controbilanciamento per migliorare le condizioni di efficacia anche in alcune specifiche situazioni, come oltre si dirà.

Innanzitutto, si ritiene generalmente necessario provvedere ad una rivalutazione dei rischi che, come sappiamo, costituisce una delle fasi del processo di risk management.

È evidente che l'abolizione dell'art. 323 c.p. modificherà il livello di rischio di alcuni processi/attività di talune aree di rischio, rendendo persino necessaria la ri-mappatura con un diverso livello di dettaglio di alcuni processi che abiliterà una possibile analitica (puntuale) previsione di una o più specifiche misure organizzative in precedenza non già emerse necessarie.

A tale proposito occorre ricordare che già il PNA del 2016 introduceva alcune previsioni molto interessanti sul tema del coordinamento delle attività di prevenzione della corruzione ad opera delle Città metropolitane a beneficio dei Comuni delle aree omogenee di riferimento.

^{(9) &}quot;Il processo di gestione del rischio si sviluppa secondo una logica sequenziale e ciclica che ne favorisce il continuo miglioramento". Così ANAC in Allegato 1 al PNA 2019.

Tipologia di misura	Esempi di indicatori
misure di controllo	numero di controlli effettuati su numero di pratiche/provvedimenti/ecc.
misure di trasparenza	presenza o meno di un determinato atto/dato/informazione oggetto di pubblicazione (si/no)
misure di definizione e promozione dell'etica e di standard di comportamento	numero di iniziative effettuate sull'etica pubblica rispetto a quelle programmate
misure di regolamentazione	verifica sull'adozione di un determinato regolamento/procedura (si/no)
misure di semplificazione	presenza o meno di documentazione o disposizioni che semplifichino i processi (si/no)
misure di formazione	numero di partecipanti a un determinato corso su numero soggetti interessati; risultanze sulle verifiche di apprendimento (risultato dei test su risultato atteso)
misure di sensibilizzazione e partecipazione	numero di iniziative svolte ed evidenza dei contributi raccolti rispetto alle iniziative programmate per tipologia di destinatari (soggetti interni o stakeholder)
misure di rotazione	numero di incarichi/pratiche ruotati/sul totale
misure di segnalazione e protezione (che possono anche essere riferite ai whistleblower)	numero di misure adottate per agevolare, sensibilizzare, garantire i segnalanti numero di segnalazioni di WB esaminate rispetto a quelle ricevute nell'anno X
misure di gestione del conflitto	specifiche previsioni su casi particolari di conflitto di interessi tipiche
di interessi	dell'attività dell'amministrazione o ente (si/no)
misure di regolazione dei rapporti con i "rappresentanti di interessi particolari" (lobbies).	presenza o meno di discipline volte a regolare il confronto con le <i>lobbies</i> e strumenti di controllo (si/no)
misure di gestione del pantouflage	numero di dichiarazioni di impegno al rispetto del divieto di pantouflage acquisite rispetto al totale dei dipendenti cessati numero di verifiche effettuate su un campione di dichiarazioni di impegno al rispetto del divieto di pantouflage rispetto al totale dei dipendenti cessati

Esempi di verifica di attuazione delle misure (con esempi di obiettivi, indicatori e domande di verifica)

L'idea di fondo era (ed è) quella di standardizzare e progressivamente ingegnerizzare, in qualche modo, le attività di prevenzione della corruzione, creando modelli di riferimento in grado di assicurare gli elementi minimi della gestione dei rischi.

Con particolare riferimento ai piccoli enti territoriali, ad esempio, veniva introdotta la possibilità di prevedere forme di convenzionamento, accordi di rete, condivisione delle figure e delle analisi di contesto ecc., capaci di assicurare il mantenimento di uno standard minimo di attendibilità nella costruzione dei modelli di prevenzione ed il suo miglioramento continuo, per evitare gravi anacronismi.

Probabilmente questi percorsi, solo accennati nel PNA del 2016, andrebbero ripresi e rinvigoriti, in modo da conferire maggiore efficacia ai sistemi di *risk management*, aggiornandoli secondo approcci metodologici necessariamente (diventati) esperti e assestati.

Il PNA 2016 (parte speciale, sez. II, par. 2.3) disciplina già il rapporto tra Città metropolitana e piccoli comuni del territorio, per coordinare e semplificare l'attività di elaborazione dei rispettivi PTPC.

In particolare, il PNA prevede che "l'analisi degli statuti di alcune città metropolitane ha evidenziato la previsione di forme di assistenza tecnico amministrativa in generale e in materia di prevenzione della

corruzione e promozione della trasparenza in particolare, nei confronti di comuni ed unioni di comuni del territorio".

Evidentemente questa previsione va però integrata, nella prospettiva funzionale alla trattazione *de qua*, per cui, "premesso il ruolo di coordinamento degli strumenti di programmazione e pianificazione che la lLegge n. 56/2014 attribuisce alle città metropolitane, il PTPC (*rectius*: la sottosezione 2.3 del PIAO) della Città metropolitana potrebbe contenere, sulla base di specifiche modalità organizzative e di coinvolgimento dei vari RPCT del territorio (magari collegati in apposita rete), elementi di impulso e di indirizzo (*n.d.r.*: per le corrispondenti sottosezioni dei PIAO) dei comuni e/o unioni di comuni ricadenti nel territorio di riferimento".

Lo strumento attraverso il quale operare diventa perciò l'interazione tra i PTPC delle città metropolitane e le aree omogenee in cui è suddiviso il territorio, in modo tale da fornire specifiche modalità organizzative o, perfino, fornire direttamente il servizio di risk assessment.

La funzionalizzazione avviene attraverso "la possibilità che la città metropolitana valorizzi la cooperazione funzionale, promuovendo la costituzione di "zone omogenee", cioè di realtà territoriali integrate e gruppi di comuni con caratteristiche omogenee,

con i quali strutturare modalità di confronto, ai fini dell'emersione di esigenze specifiche da considerare nella redazione del PTPC (...).

In questo modo la Città metropolitana può, da un lato, promuovere la redazione congiunta di parti della sottosezione del PIAO "Rischi Corruttivi e Trasparenza" dei comuni afferenti, ivi compresa nella fattispecie la configurazione di una rosa di misure organizzative di prevenzione della corruzione analoghe di controbilanciamento (nel senso in precedenza esposto), fermo restando che ogni misura è poi effettivamente selezionata, adottata e programmata da ciascun Ente, in rapporto alla propria realtà organizzativa e contestuale. Dall'altro lato, la Città metropolitana potrebbe spingersi a fornire supporto ai comuni che - per le ridotte dimensioni o altri motivi, eventualmente anche legati a profili di inefficienza/inadeguatezza degli organici, allo stato non superati - non dovessero condividere la redazione partecipata del PTPC (rectius: del PIAO)".

Anche gli elementi comuni da valorizzare, sempre a regia metropolitana, vengono individuati dal PNA 2016:

- analisi congiunta del contesto esterno, anche in raccordo con le Prefetture, al fine di individuare gli elementi di criticità e di omogeneizzare l'analisi e i fattori critici del contesto;
- individuazione delle aree comuni di rischio proprie delle singole Amministrazioni, anche per "zone omogenee", sulla base dell'analisi del contesto interno dei singoli PTPC (...) adottati dagli enti, al fine di proporre più efficaci misure di prevenzione (risk assessment);
- individuazione e proposta di buone pratiche, non in termini generali, ma di carattere specifico all'esito di un confronto concreto tra le diverse realtà territoriali e della condivisione delle varie necessarie analisi.

Il PNA sollecita anche altri interventi che possono realizzarsi "mediante la gestione congiunta a livello territoriale di alcune misure di carattere generale, quali, ad esempio: la formazione prevista obbligatoriamente in materia di trasparenza e anticorruzione, suddivisa, ad esempio, nei diversi profili (tecnico, amministrativo, operativo, ecc.), anche al fine di valorizzare economie di scala e di garantire un livello di qualità adeguato alla formazione, con risorse finanziarie in proporzione a carico dei rispettivi enti.

Quanto sopra, fermo restando il permanere della responsabilità, ai sensi della -Legge n. 190/2012, in capo a ciascun Ente e, al proprio interno, in capo ai diversi soggetti che intervengono nella fase di predisposizione, adozione, attuazione e monitoraggio dei PTPC (...)".

Questa disciplina, di carattere puramente programmatico, offre lo spunto per uno sviluppo ulteriore del rafforzamento dei modelli di collaborazione territoriale e l'introduzione di migliori e buone pratiche per la gestione dei rischi corruttivi.

La stratificazione del sistema delle responsabilità, come detto, da un lato rischia di indebolire il sistema stesso della prevenzione della corruzione, generando maladministration in senso inverso, attraverso la paralisi delle attività per il timore di sbagliare, dall'altro, con l'abolizione del reato di abuso di ufficio, rende più elastica la norma penale e meno impattante sui comportamenti commissivi e omissivi dei funzionari pubblici.

Come detto, occorre perciò rafforzare il modello di analisi dei rischi e gestione degli stessi, inducendo comportamenti virtuosi nell'agire pubblico e sopperendo alla (talvolta carente e confusa) normazione di carattere generale con più puntuali e specifici meccanismi organizzativi, in base alla consapevole autonomia lasciata a ciascun Ente.

Partendo dall'analisi del contesto esterno, segnaliamo che gran parte delle valutazioni rilevanti ai fini dell'impatto in termini corruttivi è svolta già dagli enti di area vasta (Città Metropolitane e Province): l'occasione della "manutenzione straordinaria" dell'impianto di gestione del rischio di corruzione (che qui si postula in conseguenza dell'abolizione dell'art. 323 c.p.) suggerirebbe anche di sistematizzare tale analisi del contesto esterno in modo che diventi parte ineludibile delle singole sotto-sezioni 2.3 dei vari PIAO di Ente di un territorio vasto, ma anche omogeneo che, perciò, può ben presentare naturali elementi di identità comune.

L'analisi del contesto interno, a sua volta, dovrà contenere elementi minimi insuperabili, in mancanza dei quali l'analisi non può definirsi compiuta. In tal caso il supporto e il coordinamento degli enti di area vasta potrà portare all'elaborazione di modelli di riferimento, attraverso la costituzione di una rete territoriale di referenti/agenti, che consenta di conferire al modello caratteristiche di solida attendibilità e consistenza.

Tale specifico *modus operandi*, se replicato ed applicato anche all'individuazione dei rischi, alla loro ponderazione e valutazione, alla conseguente individuazione delle misure, al monitoraggio operativo e di efficienza delle stesse, in una parola al *risk assessment* nella sua complessità, può sicuramente rappresentare un approccio utile a conferire accresciuti livelli di efficienza ed efficacia al sistema di prevenzione della corruzione,

come nel PIAO determinato, forse dovendo accettare un ridotto livello di autonomia di ciascun Ente.

Conclusioni

L'acceso dibattito che ha accompagnato la riforma del Codice penale, con l'abolizione in particolare del reato di abuso d'ufficio, ha evidenziato limiti e potenzialità della riforma. Riforma che, a ben guardare, si pone nel solco del tentativo di avviare una disarticolazione del c.d. "Diritto penale totale" che con la sua cultura del sospetto si basa sulla relativa "convinzione che nel Diritto penale si possa trovare il rimedio giuridico ad ogni ingiustizia e a ogni male sociale" (10).

Evidentemente è presto per formulare un giudizio conclusivo, che potrà arrivare solo dall'applicazione del nuovo modello, ormai privo della "norma contenitore" prevista dall'art. 323 abrogato e con altri interventi legislativi che presumibilmente potranno concretizzare nel prossimo futuro. Come si è visto l'attuale sistema delle responsabilità penali, amministrative e anche civili a carico degli operatori pubblici già riccamente stratificato, determinando, di fatto, una sorta di "arresto" del pubblico funzionario nell'assumere decisioni e portare a compimento le azioni conseguenti. La coniugazione dei principi dell'efficienza e dell'efficacia con l'attuale contesto normativo e con il conseguente sistema delle responsabilità e dei relativi controlli (interni ed esterni), rende abbastanza complicata l'individuazione di un punto di nuovo equilibrio capace di consentire un'operatività produttiva e conforme alle regole, con conseguente rallentamento dell'agire

D'altro canto, il timore di conseguenze spiacevoli (amministrativamente e penalmente rilevanti) non deve impedire alla Pubblica Amministrazione di svolgere la propria funzione fondamentale, che è appunto amministrare e quindi curare gli interessi del territorio e delle comunità amministrate. Lo stesso concetto di interesse pubblico, nel nostro caso, diventa interesse a realizzare le finalità proprie di ogni ente pubblico nel rispetto delle regole. Occorre perciò, creare un contesto organizzativo adeguato, in grado di programmare le attività, stabilire metodi di misurazione/rilevazione delle fasi di realizzazione, attraverso il monitoraggio delle misure

e l'adeguatezza delle stesse, intervenire con strumenti nuovi di prevenzione e controllo, che sappiano mettere a sistema il principio di legalità e correttezza amministrativa con il raggiungimento degli obiettivi delle policy prefissate.

Seguendo le indicazioni della Corte costituzionale, quindi, il legislatore, ma anche gli operatori, sono chiamati a creare un modello operativo che dia garanzia di buona amministrazione e metta al riparo da errori di percorso tali da paralizzare (potenzialmente) l'attività stessa. (Ri)partire perciò da una corretta programmazione, implementando misure adeguate di prevenzione della maladmistration, individuare modelli di condivisione e diffusione delle buone pratiche, applicare un principio di sussidiarietà strutturale al rapporto territoriale tra grandi e piccoli enti, anche mediante la condivisione di analisi di contesto e lo sviluppo di pratiche operative comuni nei principi e correttamente differenziate nei contenuti, tutto ciò può rappresentare sicuramente il c.d. contro-bilanciamento della minore pervasività del Diritto Penale nella tutela dell'Amministrazione Pubblica, nella prospettiva di una crescente strumentalità positiva della "mano pubblica" per il miglioramento continuo delle condizioni di benessere della collettività.

E, a ben guardare, un tale presidio interno alla correttezza dell'agire amministrativo pubblico può sicuramente essere rinvenuto nelle funzioni di *Internal* Audit e nei relativi processi attuativi.

Secondo The Institute of Internal Auditors l'Internal auditing is an internal, independent, objective assurance and consulting activity designed to add (n.d.r.: and protect public) value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.

Le grandi Agenzie e i grandi Enti pubblici nazionali hanno già da tempo imboccato questa strada che, negli Enti territoriali, potrebbe vedere certamente il Segretario e le funzioni lui assegnate dall'art. 147-bis del TUEL come le solide fondamenta evolutive nella prospettiva accennata dallo sviluppo delle argomentazioni analitiche e propositive del presente articolo.

(10) Vedasi F. Sgubbi, Il diritto penale totale, Bologna, 2020.

Società partecipate

Peculiarità nella governance e nella gestione delle società partecipate e deducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP

di Iacopo Cavallini - Professore, Dipartimento di Economia e Management, Università di Pisa, Edoardo Rivola - Dottore Commercialista e Revisore legale, esperto di legislazione della PA e Maria Orsetti - Dipartimento di Economia e Management, Università di Pisa.

In linea di principio, il D.Lgs. n. 175/2016 (TUSPP) ha evidenziato una sostanziale "privatizzazione della gestione" delle società partecipate dalla PA, limitando alle sole controllate l'assoggettamento a svariati e stringenti vincoli di finanza pubblica.

Ci sono tuttavia una serie di disposizioni di derivazione pubblicistica che impattano direttamente sulla gestione di tutte le partecipate, indipendentemente dalla misura della partecipazione pubblica come del resto, rispetto a tali organismi, controllati o meno, le PA socie sono assoggettate a molteplici norme dettate sulla governance pubblica.

Tra queste, in particolare, abbiamo individuato la tematica degli interessi moratori nei rapporti tra PA e partecipate, quella delle deduzioni IRAP sul costo del lavoro oltre a quella del soccorso finanziario in ipotesi particolari con le sue interconnessioni con la disciplina del fondo che gli Enti locali devono stanziare a copertura delle perdite delle società partecipate.

In particolare, il presente contributo dedicato alla tematica delle deduzioni IRAP, una volta delineato il quadro di riferimento e chiarito il perimetro di applicazione, mira a fornire le soluzioni correttive per rimediare all'eventuale mancata fruizione, fino ad oggi, di deduzioni legittimamente spettanti.

La rilevanza del controllo congiunto ai fini dell'applicazione di norme che impattano sulla governance e sulla gestione delle "partecipate"

Il TUSP delinea due macro-gruppi di norme, di cui uno, applicabile alle partecipazioni pubbliche indipendentemente dalla percentuale di detenzione del capitale sociale, in quanto connesse esclusivamente all'acquisto, alla costituzione, alla detenzione di partecipazioni, alla loro razionalizzazione e al loro mantenimento; l'altro, la cui applicazione discende solo dall'esistenza di un controllo pubblico e viene estesa anche al funzionamento stesso delle società.

In linea di principio, il D.Lgs. n. 175/2016 (TUSPP) sottolinea una sostanziale "privatizzazione della gestione" delle società partecipate dalla PA, limitando alle sole controllate l'assoggettamento a stringenti vincoli di finanza pubblica, per lasciare essenzialmente "libere" le prime di porsi sul mercato in modo competitivo. Sulla conduzione delle "semplici" partecipate, infatti, il TUSPP non prevede particolari condizionamenti, diversamente da quanto avviene per le controllate: dalla nomina e dai compensi degli amministratori (art. 11), alle assunzioni che debbono avvenire a esito di selezioni pubbliche (art. 19), all'obbligo di allinearsi agli

Servizi

obiettivi sui costi dettati dalle controllanti, fino alla prevenzione e al monitoraggio dei programmi per la valutazione del rischio di crisi di impresa (artt. 6 e 14), ecc.

Sebbene il TUSP preveda, all'art. 1, che "Per tutto quanto non derogato dalle disposizioni del presente decreto, si applicano alle società a partecipazione pubblica le norme sulle società contenute nel Codice civile e le norme generali di diritto privato", vi sono, in realtà, altre norme speciali di natura vincolistica che condizionano l'operatività delle imprese in controllo pubblico disseminate nel mondo del diritto, quali: il D.Lgs. n. 36/2023, per quanto concerne gli appalti e i contratti; la Legge n. 190/2012, da cui discendono una serie di obblighi in tema di prevenzione della corruzione e di trasparenza; le disposizioni del D.Lgs. n. 231/2007 in materia di antiriciclaggio, per la parte destinata alle Pubbliche Amministrazioni (1).

La questione del perimetro del controllo pubblico, in definitiva, assume particolare rilevanza per le ragioni evidenziate sopra e per gli effetti che discendono dall'esservi ricompresi o meno.

Vi sono tuttavia una serie di disposizioni, sia dal lato della *governance* pubblica sulle partecipazioni che nella gestione di queste ultime che trovano la loro concreta applicazione indipendentemente dalla misura della partecipazione stessa.

Tali disposizioni, se non correttamente applicate, rischiano di configurare delle responsabilità in capo ai responsabili degli uffici della PA piuttosto che in capo agli amministratori delle società partecipate e il rischio diventa maggiore laddove, erroneamente, si pensasse che lo spartiacque tra controllo e semplice partecipazione, al di là di essere, come del resto è, dirimente, lo fosse in assoluto.

Le deduzioni dalla base imponibile IRAP del costo del lavoro (c.d. cuneo fiscale) nelle società partecipate

Una delle questioni su cui talvolta gli operatori rischiano nella pratica di non adottare un comportamento corretto, rinunciando a benefici fiscali legittimi che potrebbero assumere rilevanza sotto il profilo delle responsabilità amministrativo contabili, riguarda la spettanza, in favore delle società partecipate, delle agevolazioni previste dall'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997 (c.d. cuneo fiscale).

Tale disposizione, modificata a più riprese nel corso del tempo, ha introdotto delle deduzioni dalla base imponibile Irap, in deroga al principio di indeducibilità del costo del lavoro, per i datori di lavoro che impiegano personale dipendente a tempo indeterminato.

Invero, con l'art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 446/1997 sono stati, infatti, introdotti specifici sgravi per ridurre la base imponibile IRAP, in presenza di personale dipendente impiegato a tempo indeterminato. Per potersi accertare se dal punto di vista fiscale è corretto il comportamento tenuto ora e negli anni passati per cui è ancora possibile procedere a recuperare agevolazioni eventualmente non fruite, seppur spettanti, è necessario ricostruire in modo dinamico le versioni *pro tempore* vigenti dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

Nello specifico, fino al 2015, con l'entrata in vigore della Legge del 23 dicembre 2014, n. 190, l'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997 escludeva espressamente dalla fruizione della gran parte delle deduzioni pro tempore vigenti previste nella stessa lettera a) (2), tra gli altri, i soggetti operanti in concessione e a tariffa (c.d. public utilities) nei settori dell'energia elettrica, dell'acqua, dei

a) sono ammessi in deduzione:

.

dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, un importo fino a 15.000 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, aumentato a 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni; tale deduzione è alternativa a quella di cui al numero 2), e può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola de minimis di cui al regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001, e successive modificazioni;

4) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.".

⁽¹⁾ Cfr. I. Cavallini, E. Rivola, M. Orsetti, "La necessità di un coordinamento istituzionalizzato tra soci pubblici ai fini della legittima detenzione di partecipazioni", in *Azienditalia*, 2020, 5.

⁽²⁾ Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11 comma 1 (formulazione fino all'anno 2014 compreso). "Nella determinazione della base imponibile:

²⁾ per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, un importo pari a 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta, aumentato a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni;

³⁾ per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), esclusi le banche, gli altri enti finanziari, le imprese di assicurazione e le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori

trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Inoltre, fino all'entrata in vigore della Legge n. 145/2018 tale esclusione per i soggetti sopra indicati, come previsto dall'art. 11, comma 1, lettera A punto 3) ha continuato ad operare ma solo per alcune agevolazioni riservate alle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Infine, dall'anno 2016, a seguito dell'introduzione della Legge del 28 dicembre 2015, n. 208 la suddetta deduzione è ammessa altresì, nei limiti del 70 per cento della differenza ivi prevista, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

Di fatto, però, già dal 2015 è venuta meno qualsiasi limitazione per i medesimi soggetti operanti nel settore delle "Public utilities", a seguito dell'introduzione, ad opera della citata Legge del 23 dicembre 2014, n. 190, del comma 4-octies del citato art. 11 il quale ha riconosciuto che "Fermo restando quanto stabilito dal presente articolo e in deroga a quanto stabilito negli articoli precedenti, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del presente articolo".

Preme altresì evidenziare che, fino all'entrata in vigore del D.L. 21 giugno 2022, n. 73 e quindi fino all'anno 2021 compreso, tale deduzione viene calcolata come differenza con quelle spettanti ai sensi dei commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del medesimo articolo 11 (cuneo fiscale).

In sostanza, la natura concessoria o di appalto di servizi del rapporto contrattuale risulta essere il fattore dirimente per giustificare, o meno (concorrendo il requisito della "tariffa") il riconoscimento delle deduzioni IRAP e in definitiva l'indeducibilità dalla base imponibile del c.d. "cuneo fiscale" ma ciò solo fino al 2015.

Ebbene, proprio per tale ragione stante e il non sempre nitido divario tra concessione ed appalto, al fine di accertarsi se e quando alle imprese in possesso delle caratteristiche sopra delineate potevano applicarsi, prima del 2015 le deduzioni sul cuneo finale,

sarebbe necessario esaminare gli sviluppi giurisprudenziali utilizzati per argomentare quanto poc'anzi sintetizzato. Tuttavia, come vedremo, la normativa fiscale riconosce la possibilità di recuperare gli errori commessi a svantaggio del contribuente nei 5 anni precedenti e pertanto appare poco utile dilungarsi nella disamina del quadro interpretativo ante 2017. In sostanza, alla luce del quadro normativo di riferimento, non appare utile stabilire se le società partecipate operano nei settori di cui al già citato art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997 (versione fino al 2015) e in caso affermativo se il rapporto contrattuale con le PA socie rientra o meno tra quelli di natura concessoria con traslazione del rischio operativo, remunerate con tariffa a carico degli utenti o se è riconducibile al contratto di appalto.

Allo stato attuale e ampliando la valutazione alle annualità fiscali dal 2017 in poi, ancora rimediabili, come chiariremo, attraverso la presentazione di dichiarazioni IRAP integrative, trova applicazione il già citato comma 4-octies dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, come modificato dalla Legge del 28 dicembre 2015, n. 208.

Il tenore letterale di quest'ultima disposizione appare piuttosto chiaro nell'affermare che non vi sono più limiti alle deduzioni IRAP applicate sul costo del lavoro a carico di società operanti in determinati settori e gerenti servizi in concessione, con traslazione su di esse del rischio operativo e remunerata con tariffa a carico degli utenti.

Ciò è tanto vero che la giurisprudenza della Cassazione (cfr. ex multis Cass. 17 aprile 2023, n. 10116 e Cass. n. 32294/2023), delle decisioni della Corte Europea e del Consiglio di Stato si sono consolidate in modo unanime sulla versione dell'art. 11 antecedente all'introduzione del comma 4-octies e quindi su casistiche che precedono l'entrata in vigore Legge del 28 dicembre 2015, n. 208.

Le uniche conferme interpretative autorevoli, ad abundantiam, possono essere rinvenute nella relazione tecnica a supporto della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 e nella Circolare 9 giugno 2015, n. 22 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, le quali chiariscono che, se la sommatoria delle deduzioni vigenti è inferiore al costo del lavoro, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto per tale voce. Ne deriva che quanto minori sono le deduzioni fruibili in applicazione dell'art. 11, comma 1, tanto maggiore è il differenziale deducibile.

La circostanza per cui alcuni soggetti (quelli sopra individuati nell'ambito delle "public utilities") non

Servizi

potessero fruire, fino all'entrata in vigore della già citata Legge n. 145/2018 che ha abrogato il comma 1 lettera a punto 3) (limitata, come detto, comunque, a deduzioni specifiche operanti solo ad alcune Regioni) di tutte le agevolazioni previste nelle disposizioni sul "cuneo fiscale" non li escludeva pertanto dall'applicazione dei benefici della deduzione dalla base imponibile IRAP del costo del lavoro stabiliti dal comma 4-octies del medesimo art. 11 con decorrenza dall'annualità 2015. In particolare ci riferiamo. come detto, alla deduzione dell'intero importo del costo del lavoro sostenuto per il personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato e da guella, nei limiti del 70 per cento della differenza ivi prevista, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

Più precisamente, le "public utilities", dall'anno 2015 compreso, possono, pertanto, beneficiare comunque della deducibilità integrale del costo sostenuto per i lavoratori impiegati a tempo indeterminato ai sensi del comma 4-octies. Deduzione quest'ultima, che come già chiarito, fino al 2017 compreso, ha trovato applicazione per differenza con le agevolazioni spettanti in base alle disposizioni sul cuneo fiscale (art. 11, comma 1, lett. a), con l'effetto di neutralizzare l'eventuale venir meno del diritto alla fruizione di queste ultime.

Estendendo il ragionamento a tutte le tipologie di società partecipate, alla luce di quanto sopra illustrato non vi sono dubbi circa la spettanza, dal 2015 in poi, delle deduzioni in esame sia a favore di quelle che erogano servizi strumentali in appalto che di quelle gerenti servizi pubblici locali di rilevanza economica, disciplinati oggi dal D.Lgs. n. 201/2022, indipendentemente dal fatto che operino nei settori "dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e

smaltimento rifiuti", in forza di contratti di concessione con traslazione del rischio operativo, remunerati direttamente da tariffe poste a carico dell'utenza finale.

In conclusione, se le società partecipate, negli anni passati, avessero ritenuto, erroneamente, sulla base di quanto illustrato in precedenza, di non beneficiare delle deduzioni per lavoro dipendente dalla base imponibile IRAP di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) e comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997, nonostante sussistessero i presupposti per la sua legittima applicazione, potrebbero, anzi, a nostro avviso dovrebbero visti i rischi di configurazione di una responsabilità amministrativo contabile (soprattutto per le società in house ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 175/2016) procedere preliminarmente a correggere le imputazioni contabili originarie riducendo gli stanziamenti di imposte IRAP nella voce 20 "imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate" e del relativo debito nella voce D12 "debiti tributari", entrambe avvenute per importi superiori a quelli dovuti in ragione del mancato utilizzo delle agevolazioni stesse.

Soccorre in tal senso l'OIC 29 che tratta dei "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

Nel caso di specie si tratta, a nostro avviso, di un errore contabile consistente nell'impropria applicazione del principio contabile OIC 25, commesso nel momento in cui le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione erano già disponibili (la normativa IRAP non è mutata sul punto).

Dal punto di vista fiscale, per ottenere il riconoscimento della deduzione IRAP non applicata, occorre presentare dichiarazioni integrative (art. 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. n. 322/1998) entro i termini stabiliti dall'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ovvero entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (annualità 2018 che è stata presentata nel 2019).

Sanzioni AGCM

L'esercizio del potere sanzionatorio da parte dell'AGCM: tra garanzie procedimentali e tutela della concorrenza

di Alessandro De Santis (*) - Magistrato della Corte dei conti e Giuseppe Raimo - Vincitore del concorso per Magistrato ordinario, in attesa di nomina

Il presente contributo ha lo scopo di analizzare l'esercizio del potere sanzionatorio della PA, con particolare riferimento all'operato dell'AGCM nella materia delle intese restrittive della concorrenza, alla luce di due recenti ordinanze di rinvio pregiudiziale del Consiglio di Stato alla CGUE. Tali pronunce segnalano la difficoltà di rinvenire un bilanciamento tra le esigenze di salvaguardia del diritto alla difesa del soggetto destinatario del procedimento sanzionatorio e le contrapposte esigenze di tutela della concorrenza, valore posto alla base del mercato unico europeo.

Introduzione: il potere sanzionatorio della PA

L'esercizio del potere sanzionatorio da parte della Pubblica Amministrazione si pone in un rapporto di specialità rispetto alla generale azione amministrativa (1) - volta al perseguimento di un pubblico interesse mediante l'emanazione di un provvedimento - giacché rappresenta la reazione a una condotta illecita e, pertanto, risulta permeato da una finalità principalmente afflittiva nei confronti del soggetto destinatario della sanzione. L'esercizio di tale potere, piuttosto che essere rivolto alla diretta realizzazione di un interesse pubblico, ha principalmente lo scopo di punire e dissuadere il responsabile della commissione dell'illecito da future violazioni,

nonché di scoraggiare la generalità dei consociati dall'assumere analoghe condotte (2).

La dottrina e la giurisprudenza ritengono, tuttavia, opportuno effettuare un distinguo tra le sanzioni "in senso stretto", definite come sopra per la loro funzione repressiva, e quelle "in senso lato" (3); queste ultime, pur conseguendo a un fatto illecito, sono principalmente sorrette dall'obiettivo di ripristino dell'interesse pubblico violato, ponendosi in tal modo in linea con quella che è la funzione propria dei provvedimenti amministrativi. In altre parole, le sanzioni in senso lato possono essere intese quale strumento di supporto dell'azione amministrativa ed attraverso tale categoria concettuale, avente finalità ripristinatoria, si assottiglia la linea di demarcazione tra illecito amministrativo ed illecito civile.

^(*) Le opinioni espresse nel presente lavoro sono riconducibili all'autore e non impegnano in alcun modo l'Amministrazione di appartenenza.

⁽¹⁾ Cfr. Corte Cost., 14 luglio 2021, n. 151, secondo cui: "Nel procedimento sanzionatorio, riconducibile nel paradigma dell'agere della pubblica amministrazione, ma con profili di specialità rispetto al procedimento amministrativo generale, rappresentando la potestà sanzionatoria [...] la reazione autoritativa alla violazione di un precetto con finalità di prevenzione, speciale e

generale, [...] l'esigenza di certezza [...] assume una rilevanza del tutto peculiare, proprio perché tale esercizio si sostanzia nella inflizione al trasgressore di svantaggi non immediatamente correlati alla soddisfazione dell'interesse pubblico pregiudicato dalla infrazione".

⁽²⁾ V. nota precedente.

⁽³⁾ D. Simeoli, "Le sanzioni amministrative 'punitive' tra diritto costituzionale ed europeo", in www.giustizia-amministrativa.it, 22 febbraio 2022

Servizi

Le due tipologie di sanzioni, accomunate dalla medesima origine - ossia l'esercizio di un potere amministrativo autoritativo, quale forma di reazione alla violazione di una norma - sono assoggettate a una differente disciplina giuridica, alla luce delle diverse finalità perseguite da ciascuna di esse.

Le sanzioni in senso stretto sono pecuniarie, quando consistono nel pagamento di una somma di denaro, ovvero interdittive, quando impediscono l'esercizio di diritti o facoltà da parte del soggetto inadempiente. Le sanzioni "in senso stretto" di carattere pecuniario rinvengono una disciplina generale nella Legge 24 novembre 1981, n. 689, che, "fotografando" l'essenza repressiva di siffatte misure, contiene principi accostabili a quelli penalistici, quali quello di legalità, del divieto di retroattività della norma sfavorevole, della necessaria rimproverabilità soggettiva dell'autore dalla condotta, della pari sanzionabilità in ipotesi di concorso di persone nella realizzazione dell'illecito.

Per le sanzioni "in senso stretto", di carattere non pecuniario (che impediscono l'esercizio di diritti o facoltà da parte del soggetto inadempiente), invece, non vi è unanimità di vedute circa il regime giuridico applicabile (4).

La giurisprudenza della Corte Edu, recepita da quella nazionale, in virtù della natura sostanzialmente afflittiva delle sanzioni amministrative "in senso stretto", ha in diverse occasioni esteso l'applicazione dei principi garantistici propri della materia penale ai soggetti destinatari dei procedimenti sanzionatori della Pubblica Amministrazione (5), tra cui, oltre quelli prima menzionati, i principi funzionali alla salvaguardia del diritto di difesa e del diritto al contraddittorio. Le sanzioni "in senso lato", al contrario, avendo una finalità meramente ripristinatoria ed essendo accostabili a degli ordinari provvedimenti amministrativi, non sono assistite dalle medesime garanzie sostanziali e procedimentali, tipiche delle sanzioni "in senso stretto".

Natura giuridica delle sanzioni pecuniarie dell'AGCM e riflessi sul sindacato giudiziale e sulle garanzie procedimentali

In un quadro così tratteggiato, può procedersi all'inquadramento del potere sanzionatorio esercitato dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato. Il potere sanzionatorio dell'AGCM rinviene la sua base normativa nella Legge, 10 ottobre 1990, n. 287 e nel D.P.R., 30 aprile 1998, n. 217, il quale disciplina, in maniera dettagliata, le varie fasi del relativo procedimento.

All'art. 31 della Legge, 10 ottobre 1990, n. 287 è operato, per le sanzioni di carattere pecuniario, un rinvio alla Legge 24 novembre 1981, n. 689 (6), con la conseguenza che si estendono ad esse le considerazioni dapprima effettuate in riferimento alle "sanzioni in senso stretto". Difatti, l'art. 12, Legge n. 287/1990 prevede che le disposizioni contenute nel medesimo Capo "si osservano, in quanto applicabili e salvo che non sia diversamente stabilito, per tutte le violazioni per le quali è prevista la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro, anche quando questa sanzione non è prevista in sostituzione di una sanzione penale. Non si applicano alle violazioni disciplinari".

L'intento del legislatore è stato quello di assoggettare ad uno statuto unico ed esaustivo (e con un medesimo livello di prerogative e garanzie procedimentali per il soggetto inciso) tutte le ipotesi di sanzioni amministrative, sia che siano attinenti a reati depenalizzati, sia che conseguano ad illeciti qualificati *ab origine* come amministrativi, con la sola eccezione delle violazioni disciplinari e di quelle comportanti sanzioni non pecuniarie (7).

Ciò non esclude che gli ordinamenti delle singole *Authorities* possano prevedere garanzie partecipative diversamente scansionate e più penetranti, attraverso i rispettivi regolamenti per l'esercizio del potere sanzionatorio.

⁽⁴⁾ La Legge n. 689/1981 non ha esteso in maniera espressa l'applicabilità dei principi in essa contenuti, sicché, al riguardo, si sono formati due distinti orientamenti. Un primo orientamento, che offre una soluzione negativa alla questione, si fonda sull'interpretazione letterale dell'art. 12, Legge cit., in base al quale "le disposizioni di questo Capo si osservano, in quanto applicabili e salvo che non sia diversamente stabilito, per tutte le violazioni per le quali è prevista la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro [...]. Non si applicano alle violazioni disciplinari". Un secondo orientamento, invece, ritiene che dall'ambito di applicazione della legge in esame vadano escluse soltanto le misure essenzialmente ripristinatorie o "reali". Quest'impostazione trova riscontro in alcune recenti pronunce della giurisprudenza (v., a titolo esemplificativo, sentenza Consiglio di Stato, Sez. II, 20 gennaio 2023, n. 714).

⁽⁵⁾ La giurisprudenza convenzionale ha elaborato i c.d. "Engel criteria", in base ai quali ricavare la natura sostanzialmente penale di sanzioni formalmente amministrative, riconoscendo, anche nei procedimenti funzionali all'applicazione di queste ultime, l'operatività di alcuni principi propri del diritto penale, tra i quali il principi "nulla poena sine lege", il principio di irretroattività della legge sfavorevole, quello di retroattività della legge favorevole, il principio di colpevolezza (con esclusione di forme di responsabilità oggettiva), il principio del ne bis in idem, quello di proporzionalità della sanzione, il principio della pienezza del sindacato giurisdizionale, il principio del contraddittorio.

^{(6) &}quot;Per le sanzioni amministrative pecuniarie conseguenti alla violazione della presente legge si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni contenute nel capo I, sezioni I e II, della legge 24 novembre 1981, n. 689".

⁽⁷⁾ Consiglio di Stato, Sez. VI, 24 novembre 2022, n. 10359.

È opportuno aggiungere che i giudici europei, con la sentenza M.del 27 settembre 2011 (8), estendendo le garanzie previste dalla CEDU alle sanzioni pecuniarie irrogate da AGCM e Consob in virtù della loro natura sostanzialmente penale, hanno evidenziato la necessità di assicurare una full jurisdiction, ossia un sindacato pieno ed effettivo del giudice sul contenuto dei provvedimenti sanzionatori e sulla effettiva sussistenza dei fatti puniti. Ciò comporta un sindacato più penetrante rispetto a quello esercitato sugli ordinari atti amministrativi, da cui deriva anche la possibilità di rideterminare nel quantum la sanzione (pur non potendo aggravare la stessa). Un argomento a supporto di tale impostazione è rinvenibile nell'art. 134 c.p.a., che, attraverso la lett. c), contempla un'ipotesi di giurisdizione del G.A. estesa al merito sulle sanzioni pecuniarie la cui cognizione è ad esso devoluta, comprese quelle adottate dalle Autorità Amministrative Indipendenti.

Ulteriore conseguenza della natura sostanzialmente penale delle sanzioni pecuniarie è la tutela procedimentale che viene assicurata al soggetto interessato, il quale ha la possibilità di difendersi già prima dell'emanazione del provvedimento sanzionatorio.

Dalla lettura del menzionato regolamento che disciplina le procedure istruttorie dell'Antitrust, ed in particolare dell'art. 6, comma 4, si evince un diritto alla partecipazione procedimentale per i soggetti ai quali è stato notificato il provvedimento di avvio dell'istruttoria.

Tale diritto si estrinseca attraverso la possibilità di presentare memorie scritte, documenti, deduzioni e pareri nonché di accedere ai documenti del procedimento (art. 7, comma 2, D.P.R., 30 aprile 1998, n. 217).

Il diritto alla partecipazione procedimentale del soggetto interessato è espressione del carattere "democratico" dell'agire amministrativo, che prevede il coinvolgimento dei privati sia per meglio ponderare gli interessi in gioco, sia per dare attuazione ai diritti fondamentali che le norme sovranazionali riconoscono in favore dei destinatari del potere sanzionatorio, consentendo agli stessi di far valere le loro ragioni già in fase procedimentale. Si fa riferimento,

in particolare, alle previsioni di cui agli artt. 41 CDFUE e 6 CEDU, presi in considerazione dalle ordinanze di rimessione del Consiglio di Stato alla CGUE (v. *infra*), che, riguardando il profilo temporale del procedimento sanzionatorio nella materia delle intese restrittive, incidono sul diritto di difesa.

Il diritto di difesa nel procedimento: diritto al contraddittorio e diritto al silenzio

Il D.P.R., 30 aprile 1998, n. 217, nel disciplinare la fase istruttoria del procedimento sanzionatorio oggetto di esame, prende in considerazione la posizione del destinatario, articolando il diritto di difesa di quest'ultimo in una serie di prerogative volte ad assicurare la partecipazione procedimentale. Quest'ultima è prevista, in via generale, nella Legge, 7 agosto 1990, n. 241, attraverso gli istituti della comunicazione di avvio del procedimento, del preavviso di diniego e della facoltà di intervento.

Corollario del diritto di difesa è il principio del contraddittorio, in base al quale la formazione della prova - anche nella fase istruttoria - non avviene tenendo all'oscuro il soggetto interessato dall'esercizio del potere sanzionatorio, ma consentendo una sua diretta partecipazione.

Il rispetto del principio del contraddittorio nel procedimento sanzionatorio ha quale finalità quella di evitare l'emanazione di un provvedimento dal carattere essenzialmente afflittivo senza aver dato al privato la possibilità di difendersi e di incidere sull'esercizio del potere amministrativo.

La partecipazione procedimentale assume anche l'obiettivo di stimolare una condotta collaborativa con effetti premiali, in quanto, ai sensi dell'art. 11, Legge, 24 novembre 1981, n. 689, tra i criteri per la determinazione della sanzione amministrativa pecuniaria viene presa in considerazione anche "l'opera svolta dall'agente per la eliminazione o attenuazione delle conseguenze della violazione" (9).

Nella specifica disciplina inerente al procedimento sanzionatorio condotto dall'AGCM, il principio del contraddittorio è garantito sia consentendo al soggetto interessato di venire a conoscenza del procedimento e

Azienditalia 1/2025 21

⁽⁸⁾ Corte Europea dei diritti dell'uomo, Sez. II, (Ricorso n. 43509/08) 27 settembre 2011, causa A. M. diagnostics s.r.l. c. Italia

⁽⁹⁾ M. Clarich, "La collaborazione nel procedimento amministrativo", in www.giustizia-amministrativa.it, 2024, il quale si sofferma sulla distinzione tra "correttezza" e "collaborazione", osservando che "chi è sottoposto a un procedimento sanzionatorio è tenuto, per esempio, a fornire in relazione a richieste istruttorie la documentazione completa senza omissioni, a pena di applicazione di sanzioni, ma può cercare di contrastare in tutti i

modi legittimi l'esercizio del potere sanzionatorio. Ciò può valere più in generale per ogni rapporto giuridico amministrativo nel quale il soggetto privato è titolare di un interesse legittimo oppositivo. Un incentivo alla collaborazione è peraltro presente nei procedimenti sanzionatori sotto il profilo specifico della eliminazione o attenuazione delle conseguenze dell'illecito da parte del sanzionando al fine di ottenere una quantificazione più moderata della sanzione amministrativa pecuniaria (art. 11 della legge 24 novembre 1981, n. 689)".

Servizi

degli elementi a suo carico (10), sia mediante "il diritto a essere sentito" (11), che contribuisce all'accertamento dei fatti giuridicamente rilevanti.

Quanto premesso trova riscontro, sul piano eurounitario, nell'art. 41, comma 2, CDFUE, in base al quale viene riconosciuto, tra gli altri, "il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio" e "il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale", che costituisce una componente del più ampio principio di buona amministrazione, punto di confluenza di valori fondamentali recepiti dalle tradizioni costituzionali dei singoli Stati membri.

Il principio del contraddittorio, tuttavia, non impone di partecipare al procedimento, rappresentando la partecipazione una mera facoltà, giacché il diritto alla difesa può estrinsecarsi anche mediante il silenzio. La CGUE (12) ha statuito, a tal riguardo, in relazione all'applicabilità di una sanzione a seguito del silenzio serbato nel corso di un procedimento condotto dalla Consob, che "gli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, devono essere interpretati nel senso che essi consentono agli Stati membri di non sanzionare una persona fisica, la quale [...] si rifiuti di fornire a tale autorità risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative aventi carattere penale oppure la sua responsabilità penale".

Termini per l'avvio e per la conclusione del procedimento sanzionatorio; le recenti ordinanze di rimessione della VI sez. del Consiglio di Stato alla CGUE

Il diritto alla difesa è indissolubilmente legato anche alla dimensione temporale del procedimento in quanto la contestazione dell'addebito a distanza significativa di tempo dalla commissione del fatto rende maggiormente difficoltoso l'esercizio di tale diritto, sicché si rende necessaria una puntuale scansione dei tempi procedimentali.

Il procedimento sanzionatorio condotto dall'AGCM è caratterizzato da una fase preliminare a quella istruttoria vera e propria, comunemente definita come "fase pre-istruttoria" (13), nella quale l'Autorità, sulla base di denunce, esposti di soggetti terzi o in via officiosa, valuta la sussistenza dei presupposti per il successivo avvio dell'istruttoria.

Ciò premesso, occorre osservare che la VI sezione del Consiglio di Stato, con l'ordinanza n. 6057 del 9 luglio 2024, ha attivato lo strumento del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'UE, onde stimolare la valutazione della giurisprudenza comunitaria circa la compatibilità della durata della fase pre-istruttoria con il diritto unionale, posto a tutela della concorrenza.

La questione rimessa all'organo giurisdizionale dell'UE origina dall'assenza di un'espressa previsione, nel diritto nazionale, del termine di conclusione di tale fase, con conseguente potenziale protrazione della stessa per un arco temporale particolarmente ampio.

Due gli orientamenti che si sono formati - riportati nella pronuncia su indicata - circa l'applicabilità o meno dell'art. 14, comma 2, Legge n. 689/1981, in base al quale: "Se non è avvenuta la contestazione immediata [...], gli estremi della violazione debbono essere notificati agli interessati residenti nel territorio della Repubblica entro il termine di novanta giorni e a quelli residenti all'estero entro il termine di trecentosessanta giorni dall'accertamento.".

Un primo orientamento, accolto dal TAR nel giudizio di primo grado dal quale è originata la questione rimessa alla CGUE, sostiene la non applicabilità dell'art. 14 in ragione della "assoluta peculiarità dei procedimenti antitrust, che sommano una pluralità di attività, non solo di applicazione della sanzione pecuniaria ma anche di accertamento dell'illecito e di inibizione alla cessazione degli effetti. Non si può, pertanto sostenere che all'AGCM sia precluso, in forza dell'applicazione di termini decadenziali, l'esercizio del potere di avviare un'istruttoria e accertare un illecito antitrust, al fine di ripristinare le condizioni di legalità nel mercato interessato" (14). Il TAR, ciò nondimeno, ha ritenuto

(14) Tar Lazio, Sez. I, 3 ottobre 2022, n. 12507

⁽¹⁰⁾ L'art. 13, D.P.R., 30 aprile 1998, n. 217 riconosce il diritto di accesso ai soggetti interessati.

⁽¹¹⁾ Tale diritto è previsto agli artt. 6, 7 e 14 del D.P.R. 30 aprile 1998, n. 217.

⁽¹²⁾ CGÜE, Grande Sezione, 2 febbraio 2021, causa C-481/19. (13) Cfr. F.F. Guzzi, "Il procedimento sanzionatorio dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato", in M. Allena, S. Cimini, Il potere sanzionatorio delle Autorità amministrative indipendenti, Il diritto dell'economia, 26 (3-2013) 174, secondo cui, "la preistruttoria amministrativa consente ad un'amministrazione di acclarare che una determinata situazione generi il dovere, o

concretizzi l'opportunità di esercitare un determinato potere. Con essa, l'amministrazione forma al suo interno la decisione circa l'esercizio del potere, circa l'avvio del relativo procedimento. La preistruttoria ha dunque natura interna, intendendosi con tale espressione quelle attività che, precedendo la formalizzazione in atti o procedimenti, assumono una rilevanza giuridica nell'ambito dell'organizzazione amministrativa. Essa ha un collegamento interno con l'atto di avvio, nel senso che può senz'altro culminare in un atto di un procedimento esterno (appunto l'avvio), ma può anche dar luogo all'archiviazione della pratica [...]".

necessaria la conclusione di tale fase "in termini ragionevoli", alla luce sia dei principi di cui alla Legge, 7 agosto 1990, n. 241, che in base all'art. 6 CEDU e all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Il Consiglio di Stato, invece, in virtù della portata generale dell'art. 12 della Legge, 24 novembre 1981, n. 689, ha considerato applicabile l'art. 14 anche ai procedimenti dell'AGCM. A sostegno di questa ricostruzione, al punto 28 dell'ordinanza si legge: "L'ampia portata precettiva (i.e. dell'art. 14) è esclusa soltanto alla presenza di una diversa regolamentazione da parte di una fonte normativa, pari ordinata, che per il suo carattere di specialità si configuri idonea ad introdurre una deroga alla norma generale e di principio. Infatti, l'art. 31 della Legge n. 287/1990 prevede l'applicazione delle norme generali di cui alla Legge n. 689/1981 'in quanto applicabili' e, a propria volta, il regolamento in materia di procedure istruttorie dell'Autorità (D.P.R. n. 217/ 1998) non reca l'indicazione di alcun termine per la contestazione degli addebiti, e quindi non può far ritenere 'diversamente stabilita' la scansione procedimentale e, quindi, inapplicabile il termine di cui all'art. 14, Legge n. 689/1981".

La ricostruzione della posizione in esame rinviene la sua ratio nella tutela del diritto di difesa, sub-specie della tempestività della contestazione, e induce il Consiglio di Stato a ritenere applicabile, anche alla fase preistruttoria, il termine stabilito dall'art. 14 della Legge n. 689/1981, il cui esordio deve considerarsi legato non già alla data di commissione della violazione, bensì al tempo di accertamento dell'infrazione. Tale impostazione viene ritenuta preferibile alla luce dell'interpretazione sistematica sopra esposta, nonché in quanto "orientata dalla sicura ascendenza costituzionale del principio di tempestività della contestazione, posto a tutela del diritto di difesa, quale corollario della natura sostanzialmente penale delle sanzioni antitrust e della conseguente applicabilità alla presente fattispecie dei principi fondamentali del diritto bunitivo".

In un quadro così tratteggiato, il rinvio pregiudiziale operato dal Consiglio di Stato è volto ad acquisire la posizione della giurisprudenza comunitaria circa la compatibilità di tale termine decadenziale con l'art. 101 TFUE, in quanto un così ristretto arco temporale per la contestazione dell'addebito renderebbe oltremodo difficoltosa l'applicazione efficace delle norme unionali previste a tutela della concorrenza (15). Con la successiva ordinanza n. 7243 del 26 agosto 2024, la VI sezione del Consiglio di Stato ha, invece, attivato il rinvio pregiudiziale alla CGUE per verificare la compatibilità della normativa nazionale - artt. 2, comma 5, Legge n. 241/1990 e 6, comma 3, D.P.R. n. 217/1998 - con gli artt. 41 e 47 CDFUE e 6 CEDU posti a tutela del diritto alla difesa - giacché detta normativa, relativamente al termine di conclusione della fase istruttoria del procedimento sanzionatorio dell'AGCM, non prevede espressamente la natura perentoria e decadenziale del termine stesso (16). La fase istruttoria, nel procedimento sanzionatorio antitrust, si caratterizza per la verifica della sussistenza degli elementi integranti l'illecito, mediante il ricorso a poteri più ampi rispetto a quelli azionabili nella fase pre-istruttoria (17).

La disciplina della fase istruttoria è contenuta nel D.P.R., 30 aprile 1998, n. 217 che, all'art. 6, comma 3, attribuisce all'AGCM il compito di individuare la durata del procedimento sanzionatorio. Infatti, il provvedimento di avvio dell'istruttoria deve indicare, tra gli altri, il termine di conclusione del procedimento (18). La scelta di non disciplinare la durata massima della fase istruttoria, attribuendo all'Autorità il potere discrezionale di individuare il termine conclusivo del procedimento sanzionatorio, può giustificarsi tanto in virtù della necessità di adeguare tale spatium temporis alla complessità dell'accertamento, quanto in considerazione della necessità di tutelare in maniera adeguata la concorrenza, non comprimendo eccessivamente le attività di indagine spettanti all'autorità pubblica.

⁽¹⁵⁾ Più precisamente, il Consiglio di Stato invita la Corte di giustizia, ex art. 267 TFUE, a pronunciarsi sul seguente quesito: "Se l'art. 101 TFUE osti a una normativa nazionale, quale quella di cui all'art. 14, Legge 24 novembre 1981, n. 689, che, ai fini dell'esercizio dei poteri sanzionatori, impone all'Autorità garante della concorrenza e del mercato di notificare alle imprese interessate il provvedimento di avvio dell'istruttoria, che indica inter alla gli elementi essenziali in merito alle presunte infrazioni, entro il termine decadenziale di novanta giorni, ovvero trecentosessanta giorni per le imprese residenti all'estero, decorrente dal momento in cui l'Autorità ha la conoscenza della violazione".

⁽¹⁶⁾ Più precisamente, il Consiglio di Stato ha sottoposto alla CGUE il seguente quesito: "e gli articoli 41 e 47 CDFUE e l'art. 46 CEDU ostino ad una disciplina quale quella nazionale che, in

materia di vigilanza su intese restrittive della libertà di concorrenza, ai fini dell'esercizio dei poteri sanzionatori e fermo restando l'esercizio dei poteri conformativi, non prevede espressamente la natura perentoria del termine di conclusione del procedimento fissato dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato con la comunicazione di contestazione degli addebiti, consentendo all'Autorità di prorogare unilateralmente il detto temine di conclusione, con atti di proroga motivati, al sopravvenire di circostanze che determinano un ampliamento oggettivo o soggettivo dell'accertamento".

⁽¹⁷⁾ Cfr. artt. 9 e ss. del D.P.R., 30 aprile 1998, n. 217.

⁽¹⁸⁾ Nel caso di specie, vi era stato un differimento da parte dell'Autorità del primo termine dalla stessa indicato.

Servizi

Il Consiglio di Stato, attraverso la menzionata ordinanza n. 7423/2024, si è espresso nel senso della natura meramente ordinatoria del termine di conclusione del procedimento sanzionatorio, anzitutto, perché il comma 3, dell'art. 6 non qualifica espressamente come perentorio il suddetto termine, nonché richiamando l'art. 152, comma 2, c.p.c., che, pur avendo carattere processuale, sottende un principio generale secondo cui "ove la norma impositiva del termine nulla dica sulla sua natura, il termine stesso deve essere qualificato come ordinatorio, potendo la consumazione del potere discendere solo da una formulazione certa e tassativa della norma di legge o regolamentare". La possibilità, per l'AGCM, di rideterminare la durata del termine nel corso del procedimento è, peraltro, giustificata dalla necessità di far fronte, come nel caso di specie, alle difficoltà oggettive e soggettive emergenti nel corso dell'istruttoria, consentendo alla stessa di modellare la durata dell'accertamento in funzione dell'oggetto dello stesso.

Su di un versante diametralmente opposto si è però attestata altra giurisprudenza, che ha affermato, per la generalità dei procedimenti sanzionatori, la natura perentoria del termine di conclusione (19) in quanto soltanto in tal modo sono garantiti alcuni principi e valori fondamentali del nostro ordinamento, quale quello di legalità, del diritto di difesa, di certezza di rapporti giuridici e del buon andamento e imparzialità PA (20).

Il delicato equilibrio tra il diritto di difesa nel procedimento sanzionatorio e la tutela della concorrenza

Le due recenti ordinanze della VI sezione del Consiglio di Stato, con le quali è stato attivato lo strumento

del rinvio pregiudiziale alla CGUE, segnalano la difficoltà di rinvenire un bilanciamento ragionevole tra la tutela del diritto di difesa nel procedimento sanzionatorio e la tutela della concorrenza (21); entrambe le esigenze trovano fondamento nel diritto sovranazionale e sottendono un delicato rapporto di tensione tra la salvaguardia dei singoli e le esigenze di corretto funzionamento del mercato, valore che può essere presidiato solo attraverso procedimenti sanzionatori nei quali il potere di accertamento non è compresso in limiti temporali eccessivamente stringenti.

Più precisamente, le ordinanze nn. 6057 e 7243 del 2024, pur riconoscendo la scansione temporale del procedimento sanzionatorio come elemento necessario a garantire il diritto di difesa, non attribuiscono allo stesso un valore assoluto laddove la perentorietà dei termini può cagionare un pregiudizio alla tutela della concorrenza, *sub-*specie del limite all'esercizio del potere sanzionatorio da parte dell'Autorità.

Va rilevato, difatti, come l'ordinanza n. 6057/2024, individuando l'art. 14 della legge di depenalizzazione del 1981 quale fonte della disciplina del termine di conclusione della fase pre-istruttoria (coincidente con l'avvio del procedimento), si interroghi sulla compatibilità di tale normativa interna con l'art. 101 TFUE.

Con l'ordinanza n. 7243/2024, invece, il Consiglio di Stato, pur effettuando un rinvio per vagliare la compatibilità della normativa nazionale che non contempla un termine perentorio applicabile al procedimento sanzionatorio condotto dall'Antitrust, prospetta una "possibile penalizzazione delle fondamentali esigenze perseguite dall'Unione Europea, sottese agli articoli 101 e 102 TFUE". Invero, ad avviso dei giudici amministrativi, la

(19) Cfr. Cons. St., sez. V, 16 giugno 2023, n. 5969, secondo cui "va rammentato il consolidato orientamento della giurisprudenza che ha ritenuto che, in materia di sanzioni amministrative, il termine fissato per l'adozione del provvedimento finale ha natura perentoria, a prescindere da una espressa qualificazione in tal senso nella legge o nel regolamento che lo preveda (così, Cons. St., Sez. VI, 23 marzo 2016, n. 1199; ld., 6 agosto 2013, n. 4113; ld., 29 gennaio 2013 n. 542; Cons. St., Sez. VI, 20 maggio 2011, n. 3015; cfr. Cons. St., Sez. VI, 4 aprile 2019, n. 2289; Cons. St., Sez. V, 3 ottobre 2018, n. 5695; ld., 3 maggio 2019, n. 2874; Cons. St., Sez. VI, 21 febbraio 2019, n. 2042; Cons. St., Sez. VI, 17 novembre 2020, n. 7153)".

(20) Cfr. Corte Cost., 14 luglio 2021, n. 151, secondo cui, "in materia di sanzioni amministrative, il principio di legalità non solo, come evidenziato da questa Corte, impone la predeterminazione ex lege di rigorosi criteri di esercizio del potere, della configurazione della norma di condotta la cui inosservanza è soggetta a sanzione, della tipologia e della misura della sanzione stessa e della struttura di eventuali cause esimenti (sentenza n. 5 del 2021), ma deve necessariamente modellare anche la formazione procedimentale del provvedimento afflittivo con specifico riguardo alla scansione cronologica dell'esercizio del potere. Ciò in quanto la

previsione di un preciso limite temporale per la irrogazione della sanzione costituisce un presupposto essenziale per il soddisfacimento dell'esigenza di certezza giuridica, in chiave di tutela dell'interesse soggettivo alla tempestiva definizione della propria situazione giuridica di fronte alla potestà sanzionatoria della pubblica amministrazione, nonché di prevenzione generale e speciale."

(21) È opportuno ricordare come la concorrenza rappresenti un nodo cruciale per la realizzazione ed il funzionamento del mercato unico nell'Unione Europea, rappresentando tale modello, secondo una prospettazione ideale e teorica, una spinta verso il miglioramento della qualità e dell'abbassamento del prezzo dei beni e servizi e offerti, stimolando il progresso tecnologico e la produttività e la piena efficienza allocativa dei fattori, nonché assicurando la competizione paritaria tra le imprese. L'ordinamento appresta una tutela privatistica e pubblicistica della concorrenza, quest'ultima affidata all'AGCM, che ha il compito, tra gli altri, di individuare e rimuovere dal mondo giuridico le intese restrittive anche per il tramite del procedimento sanzionatorio, che rappresenta uno strumento di dissuasione dei comportamenti scorretti delle imprese e di tutela degli interessi dei consumatori.

non perentorietà del termine previsto dal menzionato art. 6, comma 3, D.P.R., 30 aprile 1998, n. 217, deve essere intesa quale fisiologico precipitato dell'individuazione anche del consumatore quale destinatario sostanziale della disciplina sulla tutela della concorrenza, sicché le necessarie garanzie da apprestare per l'operatore economico non possono in ogni caso compromettere la tutela dell'utente finale, essendo necessario rintracciare un equo bilanciamento tra le esigenze contrapposte.

Tuttavia, secondo altra visione interpretativa, la necessaria prevalenza del diritto di difesa, mediante la previsione di termini perentori che consentano "una scansione cronologica dell'esercizio del potere" può essere sostenuta non soltanto invocando gli artt. 41, 47 CDFUE e 6 CEDU ma anche, sul piano nazionale, richiamando gli artt. 24 e 97 Cost. (22).

Va, tuttavia, osservato come il potere sanzionatorio non sia l'unico strumento a disposizione dell'AGCM per tutelare la concorrenza poiché, pur sostenendo l'esaurimento di tale potere in virtù del decorso dei termini, permane la possibilità di attivare gli altri e variegati strumenti messi a disposizione dal legislatore (23).

Il Consiglio di Stato, nella ordinanza n. 6057/2024, evidenzia, peraltro, la differenza sussistente tra il termine di avvio della fase istruttoria e quello conclusivo; mentre nella fase pre-istruttoria si effettuano degli accertamenti sommari per procedere alla eventuale contestazione, quelli più complessi si svolgono nella fase istruttoria, con la conseguenza per cui la previsione di un termine perentorio per l'avvio dell'istruttoria non pregiudica la tutela della concorrenza (24). Quest'ultima, nella normativa interna, trova spazio nel corso dell'istruttoria mediante il riconoscimento del diritto alla partecipazione a essa dei soggetti portatori degli interessi da essa coinvolti (25).

La possibile soluzione rispetto a un quadro normativo sovranazionale complesso, che attribuisce rilevanza tanto al diritto di difesa quanto alla concorrenza, potrebbe essere rinvenuta nella previsione di un termine perentorio per la conclusione della fase preistruttoria e nell'imposizione del rispetto di "un termine ragionevole", non perentorio ma neppure prorogabile in maniera indefinita a prescindere dalla complessità oggettiva e soggettiva del procedimento, per la conclusione della fase istruttoria. Tale soluzione consentirebbe di ritenere compatibile la normativa interna con il diritto sovranazionale, effettuando un contemperamento tra gli interessi sottesi agli artt. 41, 47 CDFUE, 6 CEDU, nonché agli artt. 101 e 102 TFUE.

Considerazioni conclusive

La summa divisio tra sanzioni in senso stretto e sanzioni in senso lato incide in maniera profonda sul regime giuridico ad esse applicabile: tenuto conto della natura essenzialmente afflittiva delle prime, si applica ad esse un regime giuridico che si allontana da quello tipico del provvedimento amministrativo e si avvicina a quello della sanzione penale, facendo emergere delle più penetranti esigenze di salvaguardia del diritto di difesa e del principio del contraddittorio.

Tuttavia, la linea di demarcazione che separa le due tipologie di sanzione tende a sbiadire attraverso l'operato della giurisprudenza CEDU che, valorizzando i profili di afflittività concreta, estende anche a sanzioni non pecuniarie un regime giuridico sostanzialmente sovrapponibile rispetto a quello previsto per la sanzione penale.

In un quadro così tratteggiato, si innesta la riflessione relativa alla necessità di un termine perentorio per l'esercizio del potere sanzionatorio, che sottende la necessità di rinvenire un equilibrato punto di bilanciamento dei descritti interessi in gioco.

D'altra parte, l'essenza ontologica dello Stato di diritto si fonda sul riconoscimento del primato delle libertà individuali ed è per sua natura incompatibile con la libera discrezionalità in materia di sanzioni amministrative, intesa come un precipitato (o un residuo) del superato Stato di polizia (26).

Azienditalia 1/2025 25

⁽²²⁾ Cfr. Corte cost., 14 luglio 2021, n. 151, ove si chiarisce che "la fissazione di un termine per la conclusione del procedimento non particolarmente distante dal momento dell'accertamento e della contestazione dell'illecito, consentendo all'incolpato di opporsi efficacemente al provvedimento sanzionatorio, garantisce un esercizio effettivo del diritto di difesa tutelato dall'art. 24 Cost. ed è coerente con il principio di buon andamento ed imparzialità della PA di cui all'art. 97 Cost".

⁽²³⁾ V. punto 49 della ordinanza n. 6057/2024.

⁽²⁴⁾ La stessa ordinanza n. 6057/2024 rileva che "il termine fissato dal legislatore italiano (art. 14, Legge n. 689/1981) per l'invio della contestazione degli addebiti non appare irragionevole, non rende eccessivamente difficile l'enforcement del diritto europeo e realizza un giusto contemperamento tra tale ultimo

interesse e le esigenze di tutela del diritto di difesa dei soggetti incolpati".

⁽²⁵⁾ Cfr. art. 7, comma 1, D.P.R., 30 aprile 1998, n. 227, a tenore del quale "possono partecipare all'istruttoria [...] lett. b),: "b) i soggetti portatori di interessi pubblici o privati, nonché le associazioni rappresentative dei consumatori, cui possa derivare un pregiudizio diretto, immediato ed attuale dalle infrazioni oggetto dell'istruttoria o dai provvedimenti adottati in esito alla stessa e che facciano motivata richiesta di intervenire entro trenta giorni dalla pubblicazione nel bollettino del provvedimento di avvio dell'istruttoria".

⁽²⁶⁾ D. Granara, "Discrezionalità tecnica, difetto assoluto di giurisdizione e principio di effettività della tutela giurisdizionale", in *Dir. amm.*, 3, 2023, 591 ss.

Procedure ad evidenza pubblica

Illegittima vendita di beni pubblici senza concorrenza

di Maurizio Maria Lucca - Avvocato, Segretario Generale Enti Locali e Development Manager

La PA quando intende alienare un bene pubblico, specie ove sono presenti più soggetti potenzialmente interessati, deve procedere con avviso pubblico, in mancanza del quale l'aggiudicazione risulta inevitabilmente illegittima, in violazione alle basilari regole di trasparenza e concorrenza.

Il TAR Lombardia, Milano, Sez. V con la sentenza 19 luglio 2024, n. 2262, conferma un orientamento generale che impone una procedura aperta e trasparente per l'alienazione di beni pubblici: il principio di legalità (insito nell'evidenza pubblica, già presente nel regolamento di contabilità dello Stato) e i precetti comunitari (della concorrenza e dell'apertura al mercato) esigono una procedura selettiva (c.d. evidenza pubblica), non potendo trasferire la proprietà pubblica senza una trattativa (rectius negoziazione): una regola di pubblicità (e par condicio) per raggiungere i potenziali concorrenti (confronto competitivo) ed evitare il danno di una vendita ritenuta diseconomica (1). Di converso, anche l'acquisto di un bene pubblico esige una procedura trasparente, con l'acquisizione di proposte o manifestazioni di interessi, previa consultazione del mercato, nonché apposita istruttoria del responsabile procedimento sulla bontà dell'operazione immobiliare (indispensabilità e indilazionabilità), avendo cura di acquisire la congruità del prezzo, verificata dagli uffici (o dall'Agenzia del demanio, in considerazione del soggetto richiedente) (2).

Fatto

Una civica Amministrazione provvede:

- alla vendita diretta di una fascia di terreno;
- senza alcuna trattativa sul prezzo;
- per un valore inferiore al suo valore di mercato;
- soprattutto, senza coinvolgere i soggetti confinanti (soggetti qualificati, aventi un interesse specifico e, quindi, una legittimazione), benché gli stessi fossero pienamente legittimati a partecipare al procedimento di vendita.

Donde, il ricorso degli esclusi contro la determinazione di alienazione e la richiesta di inefficacia del contratto di compravendita, stipulato solo due giorni dopo la citata determina, avendo l'Amministrazione violato una serie di norme (primarie, di cui agli artt. 37 e 41 del R.D. n. 827/1924, all'art. 3 del R.D. n. 2440/1923 e all'art. 12, comma 2, della Legge n. 127/1997) che impongono un avviso pubblico (o pubblicazione di un bando), o quanto meno una trattativa con i soggetti interessati, quelli posti a confine del bene, azionando un procedimento concorsuale.

2011, n. 111". Ne consegue che gli Enti locali possono acquistare beni immobili senza necessità di dimostrare il carattere indispensabile e indilazionabile dell'acquisto e la congruità del prezzo, Corte conti, Sez. contr. Campania, n. 52/2021/PAR e Sez. contr. Puglia, n. 99/2020/PAR. In ogni caso, 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, comma 1, della Legge n. 241/1990, e come delineati dagli artt. 81 e 97 Cost., rilevando, altresì, che in base alla disciplina legislativa vigente, non sussiste un generale divieto per gli Enti locali di acquisizione di un bene gravato da ipoteca, specie se il bene è acquisito a titolo gratuito, Corte conti, Sez. contr. Piemonte, Delibera, 20 novembre 2023, n. 90.

⁽¹⁾ Corte conti, Sez. giur. Sicilia, 25 luglio 2018, n. 680.

⁽²⁾ Vedi, l'art. 12 Acquisto, vendita, manutenzione e censimento di immobili pubblici, del D.L. n. 98/2011, convertito con modificazioni dalla Legge n. 111/2011. Per l'applicazione, cfr. Corte conti, Sez. contr. Sicilia, Delibera, 21 giugno 2022, n. 107. Per gli Enti locali le limitazioni dell'autonomia negoziale sono venute meno, a decorrere dall'anno 2020, per effetto dell'art. 57, comma 2, lett. f), del D.L. n. 124/2009, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 157/2019, secondo il quale "a decorrere dall'anno 2020, alle regioni, alle province autonome di Trento e di Bolzano, agli enti locali e ai loro organismi e enti strumentali... nonché ai loro enti strumentali in forma societaria cessano di applicarsi le seguenti disposizioni in materia di contenimento e riduzione della spesa...: f) articolo 12, comma 1 ter, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio

La difesa dell'Amministrazione si sostanzia nel fatto che solo un soggetto aveva manifestato l'interesse, a fronte dell'inserimento dell'area nel piano delle alienazioni, sicché, in risposta all'unica manifestazione d'interesse pervenuta, il Responsabile del Comune ha provveduto indebitamente a cedere il bene.

Eccezioni

Il Collegio dichiara fondata l'eccezione di difetto di giurisdizione relativamente alla domanda volta alla caducazione del contratto di compravendita sulla base delle seguenti evenienze:

- nella specie viene in rilievo un "contratto attivo", escluso come tale dal campo di applicazione del codice dei contratti pubblici (ex art. 4, D.Lgs. n. 50/2016; art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 36/2023), avente ad oggetto un bene del patrimonio comunale disponibile (3);
- non vertendosi, quindi, in una materia ricompresa nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, la questione di giurisdizione va indagata sulla base del generale criterio di riparto, fondato sulla situazione soggettiva fatta valere (*ex* artt. 103, comma 1, Cost. e 7, comma 4, Cod. proc. amm.);
- in relazione agli atti delle procedure di alienazione dei beni del patrimonio comunale volti all'individuazione del contraente, sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo, trattandosi di atti espressivi del pubblico potere che, pertanto, intercettano posizioni d'interesse legittimo, dovendosi ravvisare, per contro, per la fase successiva, afferente all'esecuzione del rapporto, la giurisdizione del giudice ordinario (4).

Ne consegue che, fuori dai casi di giurisdizione esclusiva, la giurisdizione amministrativa non si estende alle questioni relative alla sorte del contratto concluso dalla Pubblica Amministrazione, dal momento che, terminata la fase autoritativa, le posizioni giuridiche implicate assumono la consistenza del diritto soggettivo.

Rimane comunque salva, ai sensi dell'art. 11, comma 2 del Cod. proc. amm., la possibilità per la parte ricorrente di riproporre la domanda di annullamento e/o di declaratoria di inefficacia del contratto innanzi al giudice ordinario competente, con salvezza degli effetti processuali e sostanziali della

stessa, entro il termine di tre mesi dal passaggio in giudicato della decisione.

Merito

Le censure sono fondate, gli atti di alienazione vengono annullati e condannata l'Amministrazione, oltre che il soggetto acquirente.

La vendita del bene senza una procedura aperta, senza negoziazione tra più soggetti, risulta illegittima sulla base delle seguenti fonti primarie e interne:

- ai sensi dell'art. 3, comma 1, del R.D. n. 2440 del 1923: "i contratti dai quali derivi un'entrata per lo Stato debbono essere preceduti da pubblici incanti, salvo che per particolari ragioni, delle quali dovrà farsi menzione nel decreto di approvazione del contratto, e limitatamente ai casi da determinare con il regolamento, l'Amministrazione non intenda far ricorso alla licitazione ovvero nei casi di necessità alla trattativa privata";
- a sua volta, l'art. 37, comma 1, del R.D. n. 827 del 1924, prevede che "tutti i contratti dai quali derivi entrata o spesa dello Stato debbono essere preceduti da pubblici incanti, eccetto i casi indicati da leggi speciali e quelli previsti nei successivi articoli";
- nel contempo, l'art. 12, comma 2, della Legge n. 127/1997, fatti salvi i principi generali desumibili dalle norme sopra richiamate, prevede che: "i Comuni e le Province possono procedere alle alienazioni del proprio patrimonio immobiliare anche in deroga alle norme di cui alla Legge 24 dicembre 1908, n. 783 e successive modificazioni ed al regolamento approvato con R.D. 17 giugno 1909, n. 454 e successive modificazioni, nonché alle norme sulla contabilità generale degli Enti locali, fermi restando i principi generali dell'ordinamento giuridico contabile. A tal fine sono assicurati criteri di trasparenza e adeguate forme di pubblicità per acquisire e valutare concorrenti proposte di acquisto, da definire con regolamento dell'ente interessato" (5);
- infine, la norma del Regolamento comunale per l'alienazione del patrimonio immobiliare comunale prevede una contrattazione tra i soggetti interessati, ovvero i confinanti del bene.

Pare giusto osservare che la vendita, come l'acquisto, esigerebbe che il bene sia periziato (6), al fine di una

⁽³⁾ Cfr., TAR Campania, Salerno, Sez. I, 29 maggio 2024, n. 1166; TAR Lombardia, Milano, Sez. V, 20 novembre 2023, n. 2730. (4) Cfr., Cons. Stato, Sez. V, 10 novembre 2023, n. 9638; 23 agosto 2019, n. 5821, per cui: "la 'fase pubblicistica' preordinata alla selezione concorsuale del contraente privato vale a strutturare la relativa azione amministrativa in termini di attività propriamente autoritativa (arg. ex art. 1 Legge n. 241/1990), a fronte della quale i concorrenti vantano situazioni soggettive di interesse legittimo (non potendo vantare pretese incondizionate alla stipula del contratto), idonee ad attivare la giurisdizione del giudice amministrativo", Cass.,

SS.UU., 5 ottobre 2018, n. 24411; Cass., 8 luglio 2015, n. 14188; Cass., 22 aprile 2013, n. 9689.
(5) Cfr. TAR Umbria, Perugia, Sez. I, 3 febbraio 2009, n. 33,

⁽⁵⁾ Cfr. TAR Umbria, Perugia, Sez. I, 3 febbraio 2009, n. 33 viene censurata la cessione diretta di beni.

⁽⁶⁾ L'Agenzia delle Entrate svolge attività di valutazione immobiliare e tecnico-estimative per le Amministrazioni Pubbliche e gli Enti a esse strumentali: le attività sono regolate da specifici accordi tra l'Agenzia e le Amministrazioni richiedenti e all'Agenzia spetta il rimborso dei costi sostenuti per lo svolgimento delle attività tecnico-stimative, ad eccezione dei casi in cui specifiche norme ne prevedano espressamente la gratuità, agenziaentrate.

Servizi

verifica sulla congruità del prezzo, evitando i rischi connessi ad una non corretta valutazione (7).

Pare giusto osservare, ancora, che l'Amministrazione avrebbe dovuto notificare o comunicare ai proprietari vicini la volontà di alienare, non limitandosi a dedurre l'assenza di altre manifestazioni di interesse, questo si ricava dalla disciplina, di cui agli artt. 41 di cui al R.D. n. 827/1924, come anche dall'art. 12, comma 2, della Legge n. 127/1997, ove si prevede che i Comuni e le Province per procedere alle alienazioni del proprio patrimonio immobiliare, anche in deroga alle norme sulla contabilità generale degli Enti locali, deve sempre e comunque rispettare i principi dell'evidenza pubblica e adeguate forme di pubblicità per acquisire e valutare concorrenti proposte di acquisto, da definire con regolamento.

Il GA ribadisce come la presenza di più soggetti confinanti, come tali "interessati" all'acquisto, fosse agevolmente ricavabile dalle planimetrie e dalla documentazione catastale in possesso dell'Amministrazione, imponendo una competizione trasparente prima di poter disporre la vendita (8), rendendo illegittima la determinazione comunale volta all'alienazione dell'immobile al controinteressato, "in quanto assunta senza alcuna contrattazione e senza avere garantito la partecipazione al procedimento di alienazione ai soggetti proprietari degli immobili confinanti, con ciò compromettendo anche l'interesse pubblico ad una maggiore entrata".

Vendita e concessione beni

La vendita di beni pubblici, così come la concessione di beni demaniali, in quanto rivestono rilevanza economica poiché idonee a fornire un'occasione di guadagno a soggetti operanti nel libero mercato, soggiacciono ai principi discendenti dall'art. 81 del Trattato UE e dalle Direttive comunitarie in materia di appalti (9), quali quelli della loro necessaria attribuzione mediante procedure concorsuali, trasparenti, non discriminatorie, nonché tali da assicurare la parità di trattamento ai partecipanti (aspetti non dissimili nelle alienazioni).

Infatti, anche nell'assegnazione di un bene demaniale occorre individuare il soggetto maggiormente idoneo a consentire il perseguimento dell'interesse pubblico, garantendo a tutti gli operatori economici una parità di possibilità di accesso all'utilizzazione dei beni demaniali, così come per le alienazioni di beni pubblici dove l'esigenza del confronto assicura di acquisire da una parte, un prezzo maggiore rispetto ad un'unica offerta, dall'altra parte, a garantire la concorrenza e i principi di trasparenza, *ergo* l'evidenza pubblica.

Ne consegue che, anche alla luce della più recente normativa, l'Ente pubblico non è stato affrancato dall'adottare criteri e modalità trasparenti che assicurino la valutazione di concorrenti proposte da prevedere nel regolamento dell'ente, rilevando che in mancanza di norma regolamentare la vendita del bene pubblico non può derogare a "criteri di trasparenza e adeguate forme di pubblicità per acquisire e valutare concorrenti proposte di acquisto" (10): l'omissione è sanzionabile, rendendo la procedura illegittima.

Nell'ambito del settore dell'evidenza pubblica, anche a voler richiamare i principi del favor partecipationis e del risultato tali principi non possono mai confliggere con il principio della par condicio fra i concorrenti (11), oltre che alle regole, altrettanto generali, della trasparenza e leale collaborazione (correttezza), ex art. 1, comma 2-bis della Legge n. 241/1990, non potendo inserire ex post meccanismi di valutazione non previsti a monte in sede di gara (12).

gov.it. 4 agosto 2022. L'attività di stima dei beni costituisce una funzione istituzionale che deve, di regola, trovare soddisfazione all'interno dell'Amministrazione, venuto meno l'obbligo di attestazione di congruità del prezzo di acquisto da parte dell'Agenzia del Demanio, di cui dall'art. 12, comma 1-ter, D.L. n. 98/2011. Fermo restando l'obbligo sancito dall'art. 7, comma 6, D.Lgs. n. 165/2001 in presenza di professionalità interne, l'Ente può anche avvalersi dei servizi estimativi forniti dal competente Ufficio provinciale del Territorio dell'Agenzia delle Entrate, atteso che tra le attribuzioni di tale Ufficio provinciale rientrano anche le valutazioni immobiliari e tecnico-estimative richieste da strutture pubbliche. Non è rinvenibile, nell'attuale assetto ordinamentale, una norma che, in caso di oggettiva impossibilità di avvalersi delle risorse interne all'Amministrazione, imponga espressamente di procedere in tal senso, ma è chiaro che, se tale soluzione risulta più conveniente sotto il profilo economico rispetto al ricorso a professionalità esterne, essa si impone, in ragione dei principi di buon andamento e di equilibrio dei bilanci, all'ente procedente. Si tenga conto che gli uffici dell'Ente possono anche avvalersi, come ausilio nell'attività estimativa, dei parametri elaborati dall'Osservatorio del mercato immobiliare, Corte conti, Sez. contr. Campania, Delibera, 31 marzo 2021, n. 52.

(7) Vedi, Corte conti, Sez. giur. Lombardia, 11 ottobre 2021, n. 283, dove si rileva che "ogni homo oeconomicus tende infatti a curare i propri interessi individuali cercando, di regola, di guadagnare in qualsiasi operazione economica compia", evitando vendite sottostimate o operazioni immobiliari irragionevoli, con conseguente colpa grave.

(8) Cfr. TAR Campania, Napoli, Sez. VII, 24 novembre 2015, n. 5456

(9) Cons. Stato, Sez. III, 25 agosto 2021, n. 6034.

(10) TAR Emilia Romagna, Parma, Sez. I, 21 marzo 2018, n. 83.

(11) Cons. Stato, Sez. V, 12 febbraio 2024, n. 1372.

(12) Non può essere introdotto *ex post*, ossia dopo avere conosciuto il contenuto e soprattutto l'entità delle offerte economiche formulate dai singoli concorrenti, e non *ex ante*, ossia mediante specifica previsione nella legge di gara, motivi di esclusione: i criteri, se poi debbono formare parametro di valutazione, debbono invece formare oggetto di procedimentalizzazione e dunque di previa tempestiva conoscenza, da parte di tutti gli operatori, i quali debbono poter formulare le proprie offerte in modo consapevole, con inevitabile chiara violazione dei principi di trasparenza e di imparzialità della Pubblica Amministrazione, Cons. Stato, Sez. V, 14 agosto 2024, n. 7128.

In effetti, ad attenuare i principi della dovuta redditività del patrimonio pubblico (c.d. valorizzazione), pena la sua alienazione per il meno degli scopi istituzionali (inserimento nel piano delle alienazioni), pare utile rammentare che l'art. 1, comma 439, della Legge n. 311/2004 (finanziaria 2005), come modificato dall'art. 3, comma 2-bis, D.L. n. 95/2012, la facoltà per i Comuni di concedere alle Amministrazioni dello Stato, per le finalità istituzionali di queste ultime, l'uso gratuito di immobili di loro proprietà, assicurando una funzionalità e finalità all'interesse pubblico di un determinato territorio (13).

Proiezioni di responsabilità

In via astratta, per mera esigenza di analisi giuridica, non può non sfuggire che la condanna dell'Amministrazione alle spese di giudizio (e quelle del legale) potrebbero dare ingresso a responsabilità di natura amministrativa (le spese legali di lite e difesa) o civile (risarcitoria) se si invocasse lo "scudo erariale" (14), sempre esperibile (in alternativa a quella erariale) (15). Sotto questo ultimo aspetto, l'assenza di un'attività istruttoria in presenza di potenziali acquirenti (i

confinanti, secondo il principio di vicinitas), sarebbe valutabile sotto il parametro soggettivo della responsabilità (caratteristiche) dell'agente, la cui condotta deve conformarsi, più che al tradizionale e astratto riferimento al bonus pater familias, al parametro dell'homo eiusdem professionis et condicionis, ovvero al modello di soggetto che svolge paradigmaticamente una determinata attività, quell'aspettativa di diligenza, di perizia, di prudenza, e, di contro, di rimproverabilità per una condotta antidoverosa, che era possibile non assumere, rispettando le norme cautelari, anche non scritte (frutto di una valutazione di prevedibilità ed evitabilità di un determinato evento, in una determinata situazione), regolanti la fattispecie concreta (una materia ordinaria, non estremamente specialistica, neppure di particolare complessità, attinente ad una disciplina non estranea agli ambiti solitamente praticati dagli uffici comunali) (16).

In termini diversi, la vendita diretta di un relitto stradale, piuttosto di una doverosa comparazione tra più offerte, ha esposto (ed espone) l'Amministrazione agli oneri (costi) di difesa (spesa) evitabili.

Azienditalia 1/2025 29

⁽¹³⁾ Inoltre, la medesima disposizione, considerata in combinato con il comma 4-bis del medesimo art. 3, D.L. n. 95/2012, secondo cui i comuni territorialmente interessati possono contribuire al pagamento del canone di locazione relativo alle caserme delle Forze dell'ordine ospitate presso proprietà private, implica anche la possibilità che tali enti possano concedere in locazione ad Amministrazioni dello Stato propri immobili con l'indicata specificata destinazione d'uso a canone agevolato, Corte conti, Sez. contr. Liguria, Delibera, 10 settembre 2020, n. 79.

⁽¹⁴⁾ Vedi, Corte cost., 16 luglio 2024, n. 132.

⁽¹⁵⁾ L'Amministrazione potrebbe recuperare mediante un'azione civile risarcitoria i costi sostenuti, nella causa di condanna, sui responsabili, nella consapevolezza che della "legittimazione concorrente" (o 'colegittimazione'), del pubblico ministero e dell'amministrazione creditrice, ad agire davanti a distinte giurisdizioni per la tutela del credito, sub specie di possibile danno erariale o civile", Corte cost., 28 luglio 2022, n. 203.

⁽¹⁶⁾ Cfr. Corte conti, Sez. III App. n. 248/2019 e Sez. II App., n. 637/2015.

ICI

Il recupero dell'aiuto fruito negli anni dal 2006 al 2011 per esenzione dall'ICI da parte degli Enti non commerciali

di Girolamo lelo - Esperto di finanza territoriale

II D.L. 16 settembre 2024, n. 131, recante disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano, è stato convertito dalla Legge 14 novembre 2024, n. 166.

In sede di conversione è stato inserito l'art. 16-bis recante "Misure urgenti per l'applicazione della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 6 novembre 2018, relative alle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, e delle decisioni della Commissione europea del 19 dicembre 2012 e del 3 marzo 2023".

Nel Dossier n. 351 2 (A.S. n. 1287) predisposto dal Servizio studi del Senato è detto che "la disposizione in esame è finalizzata a dare attuazione alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 2018 e alla conseguente Decisione della Commissione europea del 2023 che impongono all'Italia il recupero dell'ICI non versata con riferimento alle annualità dal 2006 al 2011".

Si tratta, quindi, della procedura di recupero dell'aiuto fruito negli anni dal 2006 al 2011 in relazione all'esenzione dall'ICI prevista a favore degli enti non commerciali.

Illegittimità dell'esenzione ICI a favore degli enti non commerciali: aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno(UE)

Qui di seguito, cerchiamo di delineare gli interventi dell'Unione Europea, anche con l'aiuto del Dossier del Servizio studi del Senato.

Con la Decisione 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, relativa all'aiuto di Stato SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006) "Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici", la Commissione ha dichiarato che l'esenzione concessa, nel regime dell'ICI, agli enti non commerciali che svolgevano, negli immobili in loro possesso, attività specifiche costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e illecitamente posto in essere dalla Repubblica italiana, in violazione dell'art. 108, paragrafo 3, TFUE. Tuttavia, la Commissione ha ritenuto che, alla luce delle specificità del caso in esame, sarebbe risultato assolutamente

impossibile per la Repubblica italiana recuperare gli aiuti illegali, ragion per cui la Commissione stessa non ha ordinato di procedervi.

Successivamente, la sentenza della Corte di Giustizia dell'UE del 6 novembre 2018 (nelle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16P) ha statuito che "la condizione relativa all'esistenza di un'impossibilità assoluta di esecuzione non è soddisfatta quando lo Stato membro convenuto si limiti a comunicare alla Commissione difficoltà interne, di natura giuridica, politica o pratica e imputabili alle azioni o alle omissioni delle autorità nazionali, che l'esecuzione della decisione in questione presenta, senza intraprendere alcuna vera iniziativa presso le imprese interessate al fine di recuperare l'aiuto e senza proporre alla Commissione modalità alternative di esecuzione di tale decisione che consentano di sormontare tali difficoltà (v., in tal senso, sentenze del 13 novembre 2008, Commissione/ Francia, C-214/07, EU:C:2008:619, punto 50, nonché del 12 febbraio 2015, Commissione/Francia, C-37/14, pubblicata, EU:C:2015:90, punto 66 e

giurisprudenza ivi citata). Tale giurisprudenza è applicabile, mutatis mutandis, alla valutazione, in sede di procedimento di indagine formale, dell'esistenza di un'impossibilità assoluta di recuperare aiuti illegali. Pertanto, uno Stato membro che si trovi di fronte, in questa fase del procedimento, a difficoltà nel recuperare gli aiuti in questione deve sottoporre queste difficoltà alla valutazione della Commissione e cooperare lealmente con tale istituzione al fine di sormontarle, in particolare proponendole modalità alternative che consentano un recupero, anche solo parziale, di detti aiuti. In ogni caso, la Commissione è tenuta ad esaminare minuziosamente le difficoltà prospettate e le modalità alternative di recupero proposte. Solamente nel caso in cui la Commissione constati, in esito a un esame scrupoloso, che non esistono modalità alternative che consentano un recupero, anche solo parziale, degli aiuti illegali di cui trattasi, detto recupero può essere considerato, in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare".

Alla luce di quanto suesposto, la Corte di Giustizia dell'UE ha statuito l'annullamento della Decisione 2013/284 nella parte in cui la Commissione europea non ha ordinato il recupero degli aiuti illegali concessi sulla base dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI). La motivazione addotta dalla Corte risiede nel fatto che "la Commissione si sia limitata a dedurre l'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali in questione dal solo fatto che fosse impossibile ottenere le informazioni necessarie per il recupero di tali aiuti avvalendosi delle banche dati catastali e fiscali italiane, e si sia al contempo astenuta dall'esaminare l'eventuale esistenza di modalità alternative che consentissero il recupero, anche solo parziale, di tali aiuti". A seguito della sentenza, la CE ha ripreso il procedimento riguardante il punto relativo all'errore di diritto individuato dalla Corte di giustizia e con lettera del 10 febbraio 2019, ha invitato le autorità italiane a presentare le loro osservazioni sulle modalità di recupero (utilizzo delle dichiarazioni IMU, imposizione dell'obbligo di dichiarazione sostitutiva di certificazione ed effettuazioni di controlli in loco) e a suggerire modalità alternative per superare le difficoltà legate al recupero dell'aiuto.

Le autorità italiane hanno risposto con lettera del 26 marzo 2019, richiamando una serie di difficoltà che, a loro parere, determinerebbero l'assoluta impossibilità di recuperare l'aiuto.

La CE, con lettera del 21 giugno 2019, ha informato le autorità italiane che, sulla base di un'analisi preliminare, riteneva che le difficoltà da loro addotte non creassero un'assoluta impossibilità di recuperare l'aiuto.

Inoltre, la CE ha invitato le autorità italiane a presentare le loro osservazioni sulle modalità di recupero che prevedono l'utilizzo di dichiarazioni sostitutive di notorietà da parte dei beneficiari e il ricorso ad altre fonti di informazione.

La CE, con lettera del 4 novembre 2019, ha ribadito la sua richiesta alle autorità italiane di individuare e proporre modalità alternative di recupero.

Infine, le autorità italiane, con lettera del 13 febbraio 2020, hanno presentato ulteriori osservazioni sulle modalità di recupero, insistendo sull'esistenza di un'assoluta impossibilità di recuperare l'aiuto.

Nella decisione n. 2023/2103 del 3 marzo 2023 la Commissione Europea (CE) nelle parti conclusive della decisione: ribadisce che l'aiuto di Stato sotto forma di esenzione dall'imposta comunale sugli immobili concessa agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992, illecitamente posto in essere dall'Italia in violazione dell'art. 108, paragrafo 3, del trattato, è incompatibile con il mercato interno; ritiene che le autorità italiane non abbiano dimostrato l'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali concessi mediante l'esenzione dall'ICI. In tali circostanze, il recupero è la normale conseguenza dell'accertamento di un aiuto di Stato illegale.

Nella decisione n. 2023/2103 del 3 marzo 2023 è detto quanto di seguito.

È disposto che l'Italia è tenuta a recuperare dai beneficiari l'aiuto incompatibile concesso nell'ambito della misura di cui alla decisione 2013/284/UE, ossia l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) concessa agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992. (art. 1).

L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'art. 1 non costituisce aiuto di Stato se, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'art. 2 del regolamento (UE) 2015/1588 del Consiglio del 13 luglio 2015 o dell'art. 2 del regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio del 7 maggio 1998, a seconda di quale sia applicabile al momento della concessione dell'aiuto (art. 2).

L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'art. 1 che, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'art. 1 del regolamento (UE) 2015/1588 o dell'art. 1 del regolamento (CE) n. 994/98 o da qualunque altro regime di aiuti autorizzato, è

compatibile con il mercato interno fino a concorrenza dell'intensità di aiuto massima applicabile a detto tipo di aiuti (art. 3).

Le somme da recuperare sono fruttifere di interessi a decorrere dalla data in cui sono state messe a disposizione dei beneficiari fino al loro effettivo recupero. Gli interessi sono calcolati secondo il regime dell'interesse composto a norma del capo V del regolamento (CE) n. 794/2004 e del regolamento (CE) n. 271/2008 che modifica il regolamento (CE) n. 794/2004. (art. 4). Il recupero dell'aiuto concesso ai sensi del regime di cui all'art. 1 deve essere immediato ed effettivo. (art. 5, comma 1).

L'Italia deve garantire l'attuazione della decisione entro quattro mesi dalla data della sua notifica (art. 5, comma 2).

Entro due mesi dalla notifica della presente decisione l'Italia dovrà trasmettere alla Commissione le seguenti informazioni: a) l'elenco dei beneficiari che hanno ricevuto aiuti nel quadro del regime di cui all'art. 1 e l'importo complessivo degli aiuti ricevuti da ciascuno di loro a norma del regime; b) l'importo complessivo (capitale e interessi) che deve essere recuperato presso ciascun beneficiario; c) una descrizione dettagliata delle misure già adottate e previste per conformarsi alla decisione; d) i documenti attestanti che ai beneficiari è stato imposto di rimborsare l'aiuto (art. 6, comma 1).

L'Italia dovrà informare la Commissione dei progressi delle misure nazionali adottate per l'esecuzione della presente decisione fino al completo recupero dell'aiuto erogato nell'ambito del regime di cui all'art. 1. Essa dovrà trasmettere immediatamente, dietro semplice richiesta della Commissione, le informazioni relative alle misure già adottate e previste per conformarsi alla decisione. Essa è tenuta a fornire inoltre informazioni dettagliate riguardo all'importo dell'aiuto e degli interessi già recuperati presso i beneficiari (art. 6, comma 2). Infine, la Commissione europea nella Decisione 2023/2103/UE, del 3 dicembre 2023, ha stabilito che l'aiuto di Stato sotto forma di esenzione dall'imposta comunale sugli immobili concessa agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992, illecitamente posto in essere dall'Italia in violazione dell'art. 108, paragrafo 3, del trattato, è incompatibile con il mercato interno, come stabilito nella decisione finale. La Commissione ha ritenuto, altresì, che le autorità italiane non abbiano dimostrato l'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali concessi mediante l'esenzione dall'ICI. Ne deriva che, in tali circostanze, il recupero è la normale conseguenza dell'accertamento di un aiuto di Stato illegale nella decisione finale.

L'art. 16-bis, D.L. n. 131/2024

Delineati gli interventi dell'Unione Europea vediamo il contenuto dell'art. 16-bis del D.L. n. 131/2024.

Dichiarazione per il recupero dell'ICI relativamente al periodo dal 2006 al 2011: soggetti obbligati e modulistica

È stabilito che, ai fini dell'applicazione della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 6 novembre 2018, relativa alle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, e delle decisioni della Commissione europea del 19 dicembre 2012 e del 3 marzo 2023, i soggetti passivi, che hanno presentato la dichiarazione per l'imposta municipale propria e per il tributo per i servizi indivisibili per gli enti non commerciali (IMU/TASI ENC) in almeno una delle annualità 2012 e 2013, recante l'indicazione di un'imposta a debito superiore a 50.000 euro annui, o che comunque siano stati chiamati a versare, anche a seguito di accertamento da parte dei comuni, un importo superiore a 50.000 euro annui, sono tenuti a presentare, esclusivamente in via telematica, la dichiarazione (unica per tutti gli immobili posseduti dagli stessi) per il recupero dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) relativamente al periodo dal 2006 al 2011, secondo il modello approvato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani, con il quale sono stabilite anche le modalità di trasmissione della dichiarazione e di messa a disposizione della stessa ai comuni. Con D.P.C.M. sono fissati i termini per la presentazione della dichiarazione.

Dichiarazione unica

La dichiarazione è unica per tutti gli immobili posseduti dal soggetto passivo.

Come si determina l'ICI: disciplina IMU

L'ICI viene determinata applicando la disciplina dell'IMU vigente nell'annualità 2013 considerando base imponibile, moltiplicatori e aliquota (ove non individuabile, si applica quella media, pari al 5,5 per mille) relativi alla disciplina dell'ICI, applicabili nell'anno di riferimento interessato dal recupero.

Quando non si effettua il versamento

Non si fa luogo al versamento delle somme relative all'aiuto se nel periodo dal 2006 al 2011 si è verificato uno dei seguenti casi:

- 1) non sono state superate le soglie di aiuto;
- 2) sono stati rispettati le condizioni e i limiti previsti dalle discipline europee in materia di aiuti di Stato di importo limitato al tempo vigenti;
- 3) l'ammontare dell'aiuto soddisfa i requisiti stabiliti da un regolamento europeo che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea;
- 4) l'ammontare dell'aiuto integra la compensazione di obblighi di servizio pubblico o la remunerazione della fornitura di servizi di interesse economico generale esentata dalla notifica alla Commissione europea.

Versamento somme relative all'aiuto: individuazione comuni

Il versamento delle somme relative all'aiuto, detratti gli importi eventualmente già corrisposti a titolo di ICI per lo stesso periodo di imposta, è effettuato in favore dei comuni ove sono ubicati gli immobili oggetto del recupero, esclusivamente secondo le disposizioni di cui all'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, p. 241

Con D.P.C.M. sono fissati i termini per il versamento.

Sono dovuti gli interessi

Sugli importi dovuti sono applicati gli interessi secondo le metodologie di calcolo previste dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato, a decorrere dalla data in cui le somme da recuperare sono state messe a disposizione dei beneficiari fino al loro effettivo recupero.

Con D.P.C.M. sono fissate la disciplina e la misura degli interessi applicabili.

Somme superiori a 100.000 euro: prevista la rateazione

Le somme oggetto del recupero, comprensive degli interessi, ove superiori a 100.000 euro, possono essere rateizzate in quattro quote trimestrali di pari importo. La rateizzazione non è automatica. La scelta della rateizzazione deve essere indicata nella dichiarazione.

D.P.C.M.: fissazione modalità e termini

Con D.P.C.M., su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro sessanta giorni dalla data del 15 novembre 2024, sono fissati i termini per la presentazione della dichiarazione e per il versamento nonché la disciplina e la misura degli interessi applicabili.

D.P.C.M.: struttura di coordinamento

Con lo stesso D.P.C.M. è altresì individuata la struttura che svolge le attività di coordinamento nella gestione delle operazioni di recupero con le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente.

La struttura adempie ai compiti derivanti dalla decisione della Commissione europea del 3 marzo 2023, concernenti il recupero dell'aiuto e il controllo delle condizioni per beneficiare dell'esenzione dall'ICI.

La struttura si avvale dei comuni destinatari del gettito del recupero per quanto riguarda le attività di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti, nonché quelle di accertamento e di irrogazione delle sanzioni.

Attività effettuate dal comune

Le attività di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti nonché quelle di accertamento e di irrogazione delle sanzioni sono effettuate dal comune interessato dalle misure di aiuto o dal soggetto cui l'ente stesso ha affidato la riscossione delle proprie entrate e i relativi dati sono messi a disposizione della struttura.

Le sanzioni: omessa o infedele dichirazione

Si applica la sanzione amministrativa nella misura del cento per cento dell'importo non versato (con un minimo di 50 euro) per l'omessa presentazione della dichiarazione.

Si applica la sanzione amministrativa nella misura del quaranta per cento del tributo non versato (con un minimo di 50 euro) in caso di dichiarazione infedele.

Le sanzioni: versamento difforme da quello dichiarato

In caso di versamento di un importo difforme rispetto a quanto dichiarato, si applica la sanzione amministrativa di cui all'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

In merito, il suddetto art. 13, comma 1, dispone che chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 25 per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.

Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà.

Salva l'applicazione dell'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

Deroga alla potestà regolamentare

Si deroga alla potestà regolamentare generale delle province e dei comuni con riguardo alla disciplina delle proprie entrate recata dall'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997 per l'applicazione delle disposizioni innanzi viste. L'art. 52 summenzionato disciplina la potestà regolamentare generale delle province e dei comuni in

materia di entrate, anche tributarie. Nello specifico, le province e 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.

Clausola di neutralità finanziaria

È prevista la clausola di neutralità finanziaria. Dall'applicazione delle disposizioni innanzi viste non devono derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Sanzioni tributarie

Il cumulo giuridico non è più applicabile ai tributi locali

di Angelo Buscema - Esperto tributario

È stato pubblicato il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, (in G.U., Serie Generale, n. 150 del 28 giugno 2024), recante "Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'art. 20 della Legge 9 agosto 2023, n. 111", in vigore dal 29 giugno 2024. Tale riforma del sistema sanzionatorio tributario incide sul cumulo giuridico per i tributi locali. In particolare, dal 1° settembre 2024 il cumulo giuridico non si applica più ai tributi locali. Il cumulo giuridico delle sanzioni nei tributi locali, a seguito della notifica di avvisi accertamento su più annualità, non si potrà applicare, a partire dalle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

Premessa

Il D.Lgs. n. 87/2024 modifica la disciplina del cumulo giuridico prevista dall'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997, rendendola, di fatto, inapplicabile in relazione ai tributi locali (art. 3, comma 1, lett. f, D.Lgs. n. 87/2024). La riforma sostanzialmente cancella il cumulo dal mondo della fiscalità locale. Pertanto, per effetto di tale modifica, si è sempre in presenza di una singola violazione. Quest'ultima rimane confinata all'interno di ogni singolo ed autonomo anno d'imposta.

Novità

La nuova disciplina del cumulo giuridico, *ex* art. 12, D.Lgs. n. 472/1997, è delineata dall'art. 3, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 87/2024, applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024 (1). Le modifiche apportate all'art. 12 cit. hanno incidenza sull'applicabilità del cumulo giuridico ai tributi locali. Una rilevante novità, in tema di cumulo giuridico *ex* art. 12, D.Lgs. n. 472/1997, è l'esclusione di tale istituto (2) per i tributi locali. È abolito definitivamente il cumulo giuridico per le

violazioni di omessa o infedele dichiarazione e omesso versamento riguardanti i tributi locali. Il cumulo giuridico, che prima permetteva di **ridurre** la somma complessiva delle sanzioni applicate in caso di violazioni ripetute o plurime della stessa norma, non è più applicabile ai tributi locali. Ciò significa che, per violazioni come l'omesso versamento dell'IMU o la mancata dichiarazione della TARI, rimane in vigore il cumulo materiale, con sanzioni sommate singolarmente per ogni violazione.

Prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 87/2024

Prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 87/2024, sussisteva contrasto sull'applicabilità o meno del cumulo giuridico delle sanzioni tributarie ai tributi locali. Sussisteva una situazione non omogenea, poiché solo alcuni Enti locali applicavano il cumulo giuridico. Alcuni comuni lo applicavano per evitare una sommatoria eccessiva delle sanzioni, mentre altri tendevano ad evitarlo. La suddetta modifica (3) risolve, in particolare, una diatriba tra il MEF e la giurisprudenza

fine di evitare l'applicazione della sommatoria delle singole sanzioni previste per ciascuna violazione commessa dal contribuente.

(3) Il contrasto circa l'applicabilità o meno del cumulo giuridico ai tributi locali è stato definitivamente risolto dal D.Lgs. n. 87/2024 che ha riscritto interamente il comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, abolendo il cumulo giuridico per le violazioni di omessa o infedele dichiarazione e omesso versamento riguardanti i tributi locali. La nuova formulazione del comma 5 dell'art. 12 cit., come modificata dall'art. 3, comma 1, lett. f), D.Lgs. n. 87/2024, così dispone: "Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da un

⁽¹⁾ Tutte le nuove norme sulle sanzioni amministrative tributarie trovano applicazione alle violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024. Per le violazioni pregresse non ancora contestate o non definitivamente accertate occorre attendere del tempo affinché le stesse potranno prestare effetti concreti, e ciò vale anche per il nuovo criterio del cumulo giuridico, nonostante la riforma tributaria abbia consentito di utilizzare questo istituto in sede di ravvedimento operoso.

⁽²⁾ Il cumulo giuridico è un regime giuridico agevolativo applicabile, nei casi di violazioni multiple della stessa disposizione, al

di legittimità circa l'applicabilità o meno del cumulo giuridico ai tributi locali.

Secondo l'orientamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze (circolari ministeriali n. 180/ E/1998 e n. 138/2000), il cumulo giuridico non era applicabile ai tributi comunali in quanto in tale ambito non si verificava quasi mai il concorso formale, il concorso materiale formale e la continuazione, all'intero della singola annualità. Nell'ambito dei tributi locali non si poteva parlare di "violazioni della stessa indole" (vd. nota di approfondimento dell'IFEL del 2 settembre 2024) (4). Il riferimento alla violazione "della stessa indole", che abbracci più periodi d'imposta, deve comunque rimanere nell'alveo di un singolo "disegno criminoso" che vede più azioni ed omissioni. Nell'ambito dei tributi comunali, invece, si è sempre in presenza di una singola violazione, o di versamento o di dichiarazione, che rimane confinata all'interno di ogni singolo ed autonomo anno d'imposta. La prevalente giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 11432/2022; Cass. n. 18447/ 2021; Cass. n. 728/2021), viceversa, sosteneva l'applicazione del cumulo, attribuendo una propria autonomia al comma 5 dell'art. 12 cit., non considerandolo come aggravante delle violazioni contemplate nei primi due commi (5). Recentemente la Corte di cassazione ha esteso l'ambito di applicazione del cumulo giuridico anche alle violazioni per omesso versamento (Cass. civ., sentenza n. 11432 dell'8 aprile 2022; Cass. civ. n. 10971/2024): in tema di ICI, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo. La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 7710 del 21 marzo 2024, ha riconosciuto l'applicazione del comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'IMU relativa al medesimo immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive (6).

Novella normativa

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024, il comma 5 non rappresenta più un'autonoma fattispecie di cumulo ma è posto "al servizio" dei primi due commi (7). In altri termini, l'ipotesi prevista dal nuovo comma 5 dell'art. 12 in parola non è altro che un'aggravante delle fattispecie previste dai commi 1 e 2 della medesima disposizione (concorso materiale, concorso formale, progressione). Per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, il cumulo giuridico è applicabile solo nelle ipotesi di: concorso formale; concorso materiale; continuazione o progressione.

Di conseguenza, il cumulo giuridico non è applicabile ai tributi locali in quanto le violazioni relative a tali tributi non possono rientrare nell'ambito dell'applicazione dei commi 1 e 2 dell'art. 12 e del c.d. concorso delle violazioni. Il concorso formale si ha quando con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione (concorso formale omogeneo), ovvero con una sola azione od omissione vengono violate disposizioni diverse anche relative a tributi diversi (concorso formale eterogeneo).

Diversamente, si ha concorso materiale, quando con più azioni od omissioni si commettono più violazioni della stessa disposizione. Giova precisare che con la sola omissione del versamento IMU così come nel caso di violazioni dell'obbligo di denuncia, non si

quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3".

(4) Con una nota di approfondimento del 2 settembre 2024, l'IFEL ha analizzato le norme del Decreto Sanzioni di interesse per gli Enti locali. Nel dettaglio, l'art. 5 del Decreto prevede novità per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.La revisione del sistema sanzionatorio tributario rende inapplicabile il cumulo giuridico ai tributi comunali. Lo stop è operativo dal 1° settembre scorso. Tali indicazioni sono contenute nella citata nota di lettura dell'IFEL sulle novità del D.Lgs. n. 87/2024.

(5) L'istituto della continuazione, delineato dal D.Lgs. n. 472/1997, art. 12, comma 5, trova senz'altro applicazione alle sanzioni tributarie previste per i tributi locali (Cass. civ., ordinanza n. 3885 del 12 febbraio 2024)

(6) Con l'ordinanza n. 3885 del 2024, in materia di TARI, la Corte ha statuito che la reiterata violazione dell'obbligo di versamento per più annualità, riferito allo stesso immobile, può beneficiare della sanzione unica più grave, aumentata dalla metà al triplo prevista nell'art. 12, comma 5, D.Lgs. n. 472/1997. In materia di IMU con l'ordinanza n. 7710/2024, ha precisato che "in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di prevista dall'articolo 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo".

(7) Nella precedente formulazione numerose pronunce giurisprudenziali, anche di legittimità, avevano attribuito al comma 5 la qualifica di fattispecie autonoma, rendendo così possibile l'applicazione della disciplina anche ai tributi comunali. Con il nuovo intervento normativo tale estensione non sarà più possibile, considerato che le fattispecie individuate nei primi due commi, rispettivamente "continuazione o progressione" e "concorso materiale formale", non trovano applicazione ai tributi comunali.

commettono diverse violazioni della medesima disposizione, bensì si realizza un'unica violazione legata alla mancata esecuzione del pagamento dovuto, oppure alla mancata o infedele presentazione della dichiarazione.

Parimenti, il mancato versamento IMU o le violazioni degli obblighi dichiarativi non possono essere considerati come violazioni plurime di una stessa disposizione e, tantomeno, se riferite a tributi diversi. Occorre sottolineare che il D.Lgs. n. 87/2024 ha escluso espressamente il cumulo giuridico nelle ipotesi di omessi versamenti. Il citato Decreto modifica i commi 1 e 2, prevedendo espressamente che sono escluse le "violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni". Il legislatore ha chiarito l'ambito operativo del cumulo giuridico escludendo espressamente, sia al comma 1 che al

comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, il cumulo delle sanzioni per gli omessi pagamenti. In definitiva, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024, per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, non è più ammissibile il cumulo giuridico per le violazioni di omessa o infedele dichiarazione e omesso versamento riguardanti i tributi locali. Per il futuro non si potrà applicare il cumulo giuridico delle sanzioni nei tributi locali a seguito della notifica di avvisi accertamento per le violazioni commesse su più annualità. La riforma stabilisce che anche nel caso di ritardato pagamento o dichiarazioni infedeli dei tributi locali, non sarà più possibile cumulare le sanzioni, rendendo il sistema sanzionatorio più severo e mirato a garantire l'adempimento fiscale puntuale dei contribuenti locali.

Tributi

La responsabilità dello Stato e degli enti pubblici nell'accertamento tributario

di Samantha Zebri - Avvocato presso avvocatura civica comunale

La Cassazione civile, Sez. III, 24 maggio 2024, n. 14588 ha fatto il punto sulla responsabilità dello Stato e la risarcibilità del danno in caso di accertamento tributario confermando la coesistenza delle due tipologie (diretta e indiretta) e chiarendo la rilevanza del giudicato tributario sulla configurabilità del fatto illecito.

La responsabilità dello Stato (e degli enti pubblici)

Il fondamento della responsabilità dello Stato e degli enti pubblici riposa nell'art. 28 Cost., in base al quale: "I funzionari ed i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato ed agli enti pubblici". La Corte costituzionale ha più volte statuito (cfr., tra le altre, Corte cost. n. 64/1992) che l'art. 28 Cost. (la cui ratio è quella di un più agevole od ampio conseguimento del risarcimento da parte del danneggiato) stabilisce la responsabilità "diretta" per violazione di diritti non soltanto dei dipendenti pubblici per gli atti da essi compiuti, ma anche dello Stato o degli enti pubblici, rimettendone la disciplina dei presupposti al legislatore ordinario, con la precisazione che (Corte cost. n. 18/1989 e n. 88/1963) la responsabilità dello Stato o dell'ente pubblico può essere fatta valere "anteriormente o contestualmente" a quella dei funzionari e dei dipendenti (avendo carattere concorrente o solidale e non sussidiario).

Le disposizioni normative generali attualmente vigenti sono:

- l'art. 2049 Cod. civ., in base al quale: "i padroni ed i committenti sono responsabili per i danni arrecati dal fatto illecito dei loro domestici e commessi nell'esercizio delle incombenze a cui sono adibiti". Il concetto di padrone o committente è stato nel corso degli anni ampliato in forza di una interpretazione evolutiva e, quindi esteso a molte figure di soggetti che, per

conseguire i propri fini, si avvalgono dell'opera di altri ad essi legati in forza di vincoli di varia natura (non necessariamente di lavoro dipendente). Non essendo prevista alcuna prova liberatoria, la relativa responsabilità è configurabile (non come responsabilità per fatto proprio, per culpa in eligendo o in vigilando, ma) come responsabilità oggettiva per fatto altrui;

- il T.U. 10 gennaio 1957, n. 3 (Testo unico delle disposizioni concernenti lo statuto degli impiegati civili dello Stato), che, all'art. 22, comma 1, prevede: "l'impiegato che, nell'esercizio delle attribuzioni ad esso conferite dalle leggi o dai regolamenti, cagioni ad altri un danno ingiusto ai sensi dell'art. 23 è personalmente obbligato a risarcirlo. L'azione di risarcimento nei suoi confronti può essere esercitata congiuntamente con l'azione diretta nei confronti dell'Amministrazione (se sussiste anche la responsabilità dello Stato); è danno ingiusto, agli effetti dell'art. 22, quello derivante da ogni violazione dei diritti dei terzi che l'impiegato abbia commesso per dolo o per colpa grave; restano salve le responsabilità previste dalle leggi vigenti" (art. 23, comma 1, del medesimo T.U.).

Secondo le Sezioni Unite della Cassazione con sentenza n. 13246/2019, quando gli atti illeciti sono posti in essere da chi dipende dallo Stato o da un ente pubblico (e cioè da chi è legittimo attendersi un particolare legalità della condotta), la tutela risarcitoria dei diritti della vittima non deve essere meno effettiva rispetto al caso in cui questi siano compiuti dai privati per mezzo dei loro preposti. La responsabilità dello

Stato (o dell'ente pubblico) per il fatto illecito del suo dipendente (o funzionario) può dar luogo, in violazione dei criteri generali dell'art. 2043 Cod. civ., al risarcimento del danno (secondo la compiuta definizione di cui alla sentenza n. 500/1999 delle Sezioni Unite). Essa è correlata (SS.UU. n. 32364/2018 e n. 6363/1982):

- all'estrinsecazione del potere pubblicistico, e cioè ad un formale provvedimento amministrativo, emesso nell'ambito e nell'esercizio di poteri autoritativi e discrezionali spettanti alla PA. In tal caso ricorre l'immedesimazione organica ed è ammessa la responsabilità "diretta", in forza della imputazione della condotta del singolo dipendente (o funzionario) all'ente: il danneggiato deve provare, oltre all'illiceità della condotta (e, dunque, all'illegittimità dell'atto) e al nesso di causalità fra la condotta della PA e l'evento dannoso, anche la riferibilità all'Amministrazione del comportamento tenuto dal suo agente; - o allo svolgimento di una mera attività materiale, disancorata da atti o provvedimenti amministrativi e comunque estranea a quella istituzionale. In tale ipotesi caso opera il sistema della responsabilità "indiretta" (ex art. 2049 Cod. civ.): il danneggiato deve provare - oltre all'illeceità del fatto del preposto ed al nesso di causalità fra quest'ultimo e l'evento dannoso - anche il nesso di "occasionalità necessaria" tra le incombenze attribuite al preposto ed il danno a lui arrecato, non potendo la PA preponente essere chiamata a rispondere di un'attività del suo agente che non corrisponda al normale sviluppo di sequenze di eventi connessi all'espletamento delle incombenze allo stesso affidate.

In particolare, l'accoglimento del modello della responsabilità "diretta" dello Stato per fatto illecito del dipendente comporta che detto fatto illecito è riferibile alla PA allorquando l'attività posta in essere dal dipendente si manifesti come esplicazione dell'attività dell'ente pubblico e quindi tenda, sia pure con abuso di potere al conseguimento dei fini istituzionali di questo nell'ambito delle attribuzioni dell'ufficio o del servizio cui il dipendente è addetto. Il fatto illecito non è invece riferibile alla PA allorquando il dipendente agisca per un fine personale ed

quando il dipendente agisca per un fine personale ed egoistico, che si riveli del tutto estraneo all'Amministrazione o perfino contrario ai fini che quest'ultima persegua ed escluda ogni collegamento con le attribuzioni proprie dell'agente.

D'altra parte, l'accoglimento del modello della responsabilità "indiretta" dello Stato per fatto illecito del dipendente comporta l'integrale applicazione della disciplina della responsabilità extracontrattuale, con

la precisazione che: valgono i principi in tema di nesso causale nel diritto civile elaborati dalle Sezioni Unite della Cassazione (sent. n. 5767/2008 e successive); detto nesso si elide nel caso di fatto naturale o del terzo o del danneggiato che sia di per sé solo idoneo a determinare l'evento; si applica la regola generale dell'art. 1227 Cod. civ. in tema di concorso del fatto colposo del danneggiato.

Ferma restando la responsabilità diretta del dipendente (o del funzionario), il regime della responsabilità dello Stato (e degli enti pubblici) si articola in maniera differenziata nei suddetti due modelli ricostruttivi (responsabilità "diretta" in forza del rapporto organico e quella della responsabilità "indiretta" in forza dei principi desumibili dall'art. 2049 Cod. civ.), che coesistono (nel senso che l'uno non esclude l'altro), spettando esclusivamente al danneggiato la scelta se far valere l'una o l'altra forma di responsabilità.

Nel suddetto articolato quadro possono essere fonte di responsabilità della PA anche i danni determinanti da condotte dei suoi dipendenti e funzionari che siano estranee o addirittura contrarie rispetto ai fini istituzionali della stessa, sempre che dette condotte:

- siano legate da nesso di occasionalità necessaria, nel senso che, in difetto dell'esercizio del potere, la condotta illecita non sarebbe stata possibile (in applicazione del principio di causalità adeguata ed in base al giudizio controfattuale riferito al tempo della condotta);

- siano prevedibili e prevenibili oggettivamente, sulla base di analogo giudizio, come sviluppo non anomalo del conferito potere di agire (rientrando nella normalità statistica che il potere possa essere impiegato per finalità diverse da quelle istituzionali o ad esse contrarie e dovendo farsi carico il preponente delle forme, non oggettivamente improbabili, di inesatta o infedele estrinsecazione dei poteri conferiti o di violazione dei doveri imposti agli agenti).

Il fatto storico ed il giudizio di merito

Il caso esaminato dalla Cassazione nella sentenza in commento riguarda la causa avanti al Tribunale intentata da una società nei confronti dell'Agenzia delle Entrate (e di altre persone fisiche) per il risarcimento dei danni asseritamente subiti per effetto della condotta illecita tenuta dai convenuti nel corso degli accertamenti fiscali condotti a carico della società. Secondo la ricorrente detti accertamenti avevano comportato l'erroneo addebito a suo carico di somme ingenti per tributi accertati, come da apposito processo verbale di constatazione, nonché l'emissione di

apposito avviso di accertamento, con conseguente diniego di una richiesta di rimborso IVA già avanzata. Dall'abusività ed irregolarità dell'operato dell'Agenzia delle Entrate era derivata la perdita di consistente commessa già in essere e, quindi, il tracollo finanziario societario e, infine, la dichiarazione di fallimento della società madre. La ricorrente chiedeva quindi la condanna solidale dei convenuti al risarcimento del danno da illecito extracontrattuale, "consistito nell'aver redatto un processo verbale di constatazione gravido di affermazioni storicamente non vere, non direttamente constatate né percepite, o di omessa verifica delle stesse, o di valutazioni avventate e comunque prive di fondamento, viziate per giunta dalla finalità di 'incastrare' il costruttore (omissis), perché ritenuto evasore totale, la cui incriminazione fiscale avrebbe loro portato benefici professionali".

Istruita documentalmente la causa e respinte le istanze di prova orale richieste da parte attorea, il giudice di primo grado, con sentenza n. 1418/2020 rigettava la domanda risarcitoria. Tale decisione risulta motivata sulla base delle seguenti considerazioni: detto avviso di accertamento, sebbene opposto, non era stato giudizialmente annullato; le indagini penali a carico dei funzionari della Agenzia delle Entrate (per calunnia, falso, falsa testimonianza, abuso d'ufficio) erano sfociate in una richiesta di archiviazione, poi accolta dal Gip; le dichiarazioni rese dall'imprenditore con il quale la società aveva stipulato appalto per l'esecuzione dei lavori di costruzione di uno stabilimento industriale erano irrilevanti ed inattendibili, avendo detto imprenditore reso dichiarazioni opposte in diverse sedi; non era stata proposta querela di falso avverso il processo verbale di constatazione del 10 luglio 2003, oggetto di censure; non era ravvisabile alcuna condotta illecita a carico dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate, "da ritenere nell'eventualità indotti in errore" dalle false dichiarazioni dell'imprenditore; le richieste istruttorie, articolate da parte attorea, non potevano essere accolte, in quanto vertenti su prove orali inammissibili o superflue o comunque irrilevanti; come pure non potevano essere accolte le richieste ex art. 96 c.p.c. "per insussistenza di un pregiudizio diverso ed ulteriore dal coinvolgimento in una lite infondata, emendabile mediante la rifusione delle spese di lite".

Avverso la sentenza del Tribunale presentavano impugnazione la società ed il suo legale rappresentante. La Corte d'appello, con ordinanza n. 825/2021, dichiarava inammissibile l'appello e condannava gli appellanti al pagamento in solido, ed in favore di ciascuna delle controparti costituite nel giudizio di

appello, delle spese di lite, oltre che al pagamento di un'ulteriore somma a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per l'impugnazione.

Avverso i tre distinti capi dell'ordinanza emessa dalla corte d'Appello, nonché avverso la sentenza del Tribunale (nella parte in cui aveva rigettato la domanda attorea ed aveva condannato alla rifusione delle spese processuali) hanno proposto ricorso la società in liquidazione ed il legale rappresentante della stessa.

Il ricorso in cassazione

Il ricorso avverso l'ordinanza di inammissibilità dell'appello era articolato in tre motivi.

Con il primo motivo parte ricorrente ha sostenuto che la corte territoriale - entrando nel merito del giudizio di appello, e, quindi, oltrepassando i limiti prescritti, a pena di nullità dall'art. 348-bis c.p.c. - ha sostituito indebitamente il percorso argomentativo della sentenza di primo grado. Il Tribunale aveva riscontrato un difetto in concreto sul piano probatorio, mentre la corte territoriale - anziché motivare sull'indagine probatoria del fatto ingiusto - si è concentrata sull'impossibilità a priori di avviare la suddetta indagine per incompatibilità col giudicato tributario e con l'accertamento di legittimità degli atti presupposti, penalizzando così i diritti processuali delle parti attrici in primo grado.

Il secondo motivo è incentrato sul fatto che, ad avviso della ricorrente, la corte territoriale non ha ritenuto configurabile un fatto ingiusto, produttivo di danno, in considerazione della legittimità degli atti impositivi (accertata da questa Corte con sentenza n. 13835/2019) e degli esiti del procedimento penale. Per la ricorrente il giudizio tributario ed il giudicato penale non hanno effetto preclusivo degli accertamenti da essa invocati in sede civile: aveva indicato fin da subito l'esito finale del giudizio tributario come individuazione dell'evento dannoso alla cui produzione avevano cooperato e concorso le condotte dei singoli soggetti agenti ma che non era stato possibile far emergere e dimostrare probatoriamente nel giudizio tributario; a prescindere dalla impugnativa dell'accertamento tributario e dal suo esito, resta comunque fermo il sindacato del giudice ordinario su eventuali violazioni del principio del neminem laedere commesse dai soggetti appartenenti alla catena dell'accertamento tributario divenuto inoppugnabile nella relativa sfera.

Con il terzo motivo sono stati infine contestati i criteri di calcolo utilizzati dalla corte territoriale per la liquidazione delle spese.

Il ricorso proposto avverso la sentenza del Tribunale si articolava in quattro motivi.

Con il primo motivo veniva rilevato un presunto difetto di un fatto ingiusto ascrivibile all'operato del personale dipendente dell'agenzia delle entrate, nonostante l'elencazione e allegazione documentale, fornita dalle parti attrici in primo grado, circa i numerosi fatti ingiusti, prevalentemente omissivi, del suddetto personale, ovvero dell'agenzia medesima.

Contestava altresì l'omessa disamina di tale allegazione per erroneo convincimento circa la necessità di una preventiva querela di falso, il tutto in violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., nonché dell'art. 2700 Cod. civ. e dell'art. 2043 Cod. civ. con conseguente illegittimità della pronuncia di rigetto delle domande risarcitorie di parti attrici, pur documentalmente provate e suscettibili di migliore quantificazione in sede istruttoria. Contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di primo grado, la ricorrente non aveva messo in dubbio quanto coperto da pubblica fede, ma aveva denunciato ciò che - in maniera colpevolmente, se non dolosamente, omissiva, a suo dire - i verbalizzanti, e comunque i funzionari della catena procedimentale, nonché la stessa Agenzia delle Entrate, non avevano fatto, né voluto constatare, né sentire, né accertare, nonostante incombesse su di loro il relativo obbligo; il tutto nonostante gli specifici inviti in tal senso rivolti durante e dopo le operazioni. La ricorrente ha lamentato una "preconcetta e immotivata ostilità, foriera dei gravi danni ingiusti lamentati, non riparabili e comunque non potuti riparare, in seno alla giurisdizione tributaria, anche perché priva della previsione di adeguata istruttoria orale".

Secondo la ricorrente sia il giudice di primo grado che la Corte d'Appello erano incorsi nella stessa erronea valutazione, ritenendo necessaria la proposizione di una querela di falso ed omettendo di "esaminare le documentali doglianze" formulate in atto di citazione: l'Agenzia delle Entrate, con il comportamento in concreto tenuto dai suoi soggetti agenti, avrebbe ad essa inferto un danno ingiusto risarcibile stanti l'omesso controllo della "veridicità dei dati storici o valutativi da loro forniti nel PVC" che le omesse "attività doverose" non essendo necessaria alcuna preventiva querela di falso.

La ricorrente ha anche denunciato l'erroneo convincimento del giudice di primo grado circa la valenza indiziaria del processo tributario, o delle sue vicende, quale causa esimente o sanante dei comportamenti dolosi o colposi illeciti e ingiusti ascritti al personale dell'agenzia delle entrate, oltre che l'omessa valutazione globale degli indizi offerti dalle parti attrici.

Ha evidenziato l'obbligo dei verbalizzanti e degli accertatori di "tenere comportamenti oculati, meticolosi, diligenti, prudenti, rispettosi del contraddittorio, astenendosi pure dall'emettere opinioni avventate", in ossequio al generale principio del neminem laedere, dolendosi dei "comportamenti genetici dei pubblici ufficiali e dell'Agenzia delle Entrate, costituente l'antefatto del verdetto tributario sfavorevole" e del fatto che il giudice di primo grado avrebbe ritenuto sanati detti comportamenti dall'accertamento definitivo, intervenuto in sede tributaria.

In definitiva, secondo parte ricorrente, "le sentenze, se rappresentano l'ultima parola nell'ordinamento tributario, non sanano le condotte illegittime, soprattutto omissive, dei verbalizzanti e dell'Agenzia, contro le quali è sempre data azione risarcitoria ex art. 2043 Cod. civ., per i danni scaturiti, come ampiamente illustrati e documentati da parte attrice in primo grado".

La decisione della Suprema Corte

Il ricorso in Cassazione della società è stato rigettato. Giusto quanto al riguardo più volte ribadito (cfr. Cass. civ. n. 33442/2022, che richiama Cass. civ. n. 23334/ 2019 e Cass. civ. n. 15776/2016) e contrariamente a quanto dedotto dalla ricorrente, non vi è stata nella specie alcuna sostituzione della motivazione della decisione giudiziale perché sia il Tribunale che la Corte d'Appello hanno ritenuto insussistenti condotte illecite addebitabili ai funzionari tributari attinti in giudizio. Il giudice di primo grado aveva rilevato un difetto in concreto sul piano probatorio; la corte territoriale ha impostato il percorso motivazionale dall'indagine probatoria sul fatto ingiusto alla preclusione di tale indagine per incompatibilità col giudicato tributario e con l'accertamento di legittimità degli atti presupposti. Ad ogni modo, la pretesa efficacia preclusiva del giudicato formatosi in sede tributaria rappresenta - ad avviso dei Giudici - soltanto il logico sviluppo della motivazione della sentenza di primo grado (sulla già avvenuta disamina delle tesi attoree in separato giudizio tributario) e comunque non rappresenta una motivazione autonoma e diversa.

La Corte ha ritenuto infondati anche gli altri motivi sulla base di un'apposita ricognizione sulla responsabilità extracontrattuale della PA.

La ricognizione dei giudici

La Cassazione in commento ha ritenuto: infondati i motivi di ricorso nella parte in cui lamentano l'errata applicazione dei principi in tema di responsabilità

"diretta" della PA; inammissibili i motivi che lamentano l'errata applicazione dei principi in tema di responsabilità "indiretta".

A tal fine ha declinato i noti principi in materia: l'amministrazione finanziaria ha il dovere di conformarsi ai principi di correttezza e di collaborazione, in uno a quello di buona fede; il contribuente, nel caso in cui ritenga di essere stato leso nella sua sfera patrimoniale dall'operato dell'Agenzia delle Entrate, può legittimamente esercitare l'azione risarcitoria nei confronti della Pubblica Amministrazione; la responsabilità extracontrattuale della PA deve essere correttamente ricostruita al fine di evitarne strumentali distorsioni o improprie sconsiderate dilatazioni. La legittimità dell'operato dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria è stata nella specie affermata in sede tributaria con sentenza passata in giudicato. Essendo stati dichiarati legittimi gli avvisi di accertamento (redatti sulla scorta del processo verbale di contestazione) nella competente sede giurisdizionale, è stata ritenuta corretta la statuizione del giudice di primo grado che ha ritenuto non potersi ravvisare il fatto illecito produttivo di danno corredando la motivazione con quanto statuito in sede penale nella ordinanza di archiviazione.

Gli atti di un procedimento penale offrono indubbiamente elementi di valutazione ogni qualvolta, come nel caso di specie, siano stati adeguatamente offerti al contraddittorio di tutti i soggetti del giudizio civile e siano stati resi oggetto di adeguata critica valutazione.

Il contribuente può esercitare l'azione risarcitoria nei confronti della PA per responsabilità diretta soltanto previo annullamento dell'atto impositivo (e, quindi, previo accertamento dell'illegittimità di quest'ultimo) da parte del giudice tributario. In tale ipotesi, non è ravvisabile alcuna interferenza della giurisdizione ordinaria sulle modalità di esercizio del potere amministrativo, ma soltanto l'accertamento della sussistenza di un fatto illecito causativo di un danno ingiusto e, in particolare, l'accertamento del fatto che l'atto illegittimo ha causato un danno e detto danno ha esplicato tutti i suoi effetti (non essendo la PA tempestivamente intervenuta ad evitarli con i mezzi che la legge ad essa attribuisce).

Ciò posto, è consolidato nella giurisprudenza di legittimità (ex multis, Cass. civ. n. 1465/2021, che richiama Cass. civ. n. 11314/2018 e Cass. civ. n. 5478/2013) il principio di diritto per cui, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano fatto riferimento al medesimo rapporto giuridico ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato,

l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica, ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause:

- forma la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza con autorità di cosa giudicata;
- preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, e ciò anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo.

Nel giudizio di Cassazione il giudicato esterno (il cui accertamento ha carattere pubblicistico ed ha ad oggetto questioni assimilabili a quelle di diritto, anziché di fatto) è, al pari del giudicato interno, rilevabile non soltanto su istanza di parte (come avvenuto nel caso di specie), ma anche d'ufficio quando:

- emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito:
- si sia formato successivamente alla sentenza impugnata (*ex multis*, Cass. civ. n. 1465/2021, che richiama Cass. civ. n. 16847, 11754 e 1534/2018). Secondo la sentenza in commento, questi principi di diritto sono stati correttamente applicati da entrambi i giudici di merito nel caso di specie:
- la commissione tributaria regionale ha ritenuto la legittimità dell'operato dell'Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate;
- la Corte con sentenza n. 27051/2009 ha ritenuto manifestamente infondato il ricorso proposto avverso la decisione dell'organo di giustizia tributaria, con conseguente formazione sul punto del giudicato.

Essendo stati dichiarati legittimi gli avvisi di accertamento (redatti sulla scorta del processo verbale di contestazione) nella competente sede giurisdizionale, correttamente entrambi i giudici di merito hanno ritenuto non potersi ravvisare nel caso di specie il fatto illecito produttivo di danno, dedotto dalla ricorrente società.

Come rilevato espressamente nella sentenza in commento, un processo non può che qualificarsi giusto in caso di definitività della pronuncia conclusiva. L'esclusione dell'illegittimità degli atti di accertamento fa venir meno qualsiasi elemento oggettivo del preteso danno, elidendo in radice la rilevanza di pretese omissioni di ulteriori attività volte a contrastarla. Dopo che ne è stata accertata definitivamente la legittimità, in conformità alle regole del giusto processo non può autonomamente rilevare alcun altro fatto invocato per contestarla: conseguentemente non può nemmeno configurarsi un'omissione di condotte doverose per acquisirne la prova.

Quanto poi alla denunciata errata applicazione dei principi in tema di responsabilità indiretta della PA, per la Corte in commento si tratta di motivi inammissibili per assoluto difetto di autosufficienza, non essendo chiariti:

- quali siano stati in concreto i comportamenti materiali illeciti posti in essere dal personale dell'Agenzia delle Entrate, esorbitanti dalle attribuzioni istituzionali (tra le quali è compresa ogni attività rivolta all'accertamento dei debiti tributari e dei fatti connessi);
- in quali termini detti comportamenti siano stati da essa sottoposti al sindacato del giudice di primo grado; né quale sia stata al riguardo la statuizione del tribunale;
- in quali termini avverso la statuizione del giudice di primo grado sia stata fatta impugnazione alla corte di appello.

In sintesi

La Cassazione, nella pronuncia in commento, ha senza dubbio contribuito a ribadire i confini della responsabilità dello Stato e degli enti pubblici nel contesto delle attività di accertamento tributario. L'azione risarcitoria nei confronti dell'ente impositore per responsabilità diretta risulta possibile solo

previo annullamento dell'atto impositivo, ossia se ed in quanto sia stata accertata l'illegittimità dell'atto impositivo da parte del giudice tributario. L'esclusione dell'illegittimità degli atti di accertamento fa venir meno qualsiasi elemento oggettivo del preteso danno, elidendo in radice la rilevanza di pretese omissioni di ulteriori attività volte a contrastarla. Si tratta di aspetti importanti ai fini della delimitazione della risarcibilità di questa tipologia di danno. Perché invece l'ente impositore possa essere chiamato a risarcire il danno a titolo di responsabilità indiretta occorre siano stati concretamente provati i comportamenti materiali illeciti, esorbitanti dalle attribuzioni istituzionali, posti in essere dal personale dell'ente. In mancanza, le pretese avanzate nei confronti dell'ente sono inammissibili.

Ciò, unitamente alle recenti modifiche allo Statuto del Contribuente, contribuisce opportunamente a fare chiarezza ed a preservare l'attività accertativa da strumentalizzazioni con finalità risarcitorie, ferma restando la necessità che l'attività di accertamento venga svolta nel totale rispetto delle regole statutarie e normative in funzione dei principi di leale collaborazione e correttezza tra fisco e contribuenti.

IMU

Dichiarazione degli enti non commerciali ed esenzione

di Salvatore Servidio - Pubblicista

Con la sentenza 9 settembre 2024, n. 24200, la Cassazione civile affronta il problema della natura della dichiarazione IMU che gli enti non commerciali sono tenuti a presentare ogni anno, ritenendo che la dichiarazione sia prevista a pena di decadenza dal diritto all'esenzione dall'imposta e che gli enti non profit per poter fruire dell'esenzione IMU devono presentare regolarmente la dichiarazione, la cui scadenza è perentoria.

La fattispecie

Nella sentenza 9 settembre 2024, n. 24200, della Corte di Cassazione, oggetto della controversia è la pretesa dell'IMU, recata da un avviso di accertamento del Comune per l'anno 2012, in ragione dell'omessa dichiarazione e versamento dell'imposta municipale propria in relazione alla proprietà da parte di un ente non commerciale di un'unità immobiliare, composta da tre piani e censita in categoria catastale B1 (collegi, conventi, ricoveri ospizi), concessa in comodato ad altro ente.

In giudizio, la Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello della contribuente avverso la sentenza sfavorevole di primo grado, riconoscendo l'esenzione dal tributo di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (istitutivo dell'ICI), sulla base delle seguenti valutazioni:

a. l'art. 91-bis del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27, non prevede alcuna decadenza dal diritto al beneficio fiscale per effetto della violazione dell'obbligo dichiarativo, come invece previsto dall'art. 2, comma 5-bis, D.L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 ottobre 2013, n. 124, ben potendo il contribuente dimostrare in sede contenziosa le condizioni del diritto all'esenzione, tenuto conto che la dichiarazione IMU-ENCè una mera esternazione di scienza, che integra un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento della posizione fiscale, come tale emendabile e ritrattabile;

b. il mancato utilizzo diretto del bene non privava la contribuente del diritto all'esenzione, giacché il bene era stato concesso in comodato gratuito ad altro ente non commerciale riconosciuto dall'autorità ecclesiastica e per i medesimi fini istituzionali (comuni ad entrambi gli enti), concernenti l'attività religiosa e di culto, come tali meritevoli del beneficio tributario; c. i due enti (proprietario ed utilizzatore) apparivano identici svolgendo l'attività di promozione spirituale dei propri associati, in rapporto quindi di strumentalità tra loro, tanto che le clausole del comodato prevedevano la risoluzione immediata del contratto nel caso in cui l'ente utilizzatore avesse svolto attività diverse da quelle di religione e di culto.

Nel conseguente ricorso per Cassazione, il Comune soccombente sosteneva, per quanto di interesse, violazione degli artt. 91-bis del D.L. n. 1/2012, 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dei DD.MM. 19 novembre 2012, n. 200 e 26 giugno 2014, n. 75284, ed errata applicazione dell'art. 2, comma 5-bis, D.L. n. 102/2013, assumendo che, diversamente dalla tesi del giudice regionale, sia l'art. 91-bis che i decreti applicativi imponevano agli enti che intendevano godere del beneficio un obbligo dichiarativo (art. 6, D.M. n. 200/2012) da rispettare per gli anni di imposta 2012/2013, entro un determinato termine finale.

Il Comune ha aggiunto che nella specie non era stata prodotta alcuna dichiarazione (se non dopo la notifica dell'accertamento e quindi tardivamente), atteso che l'art. 2, comma 5-bis, D.L. n. 102/2013, prevedeva la necessità della dichiarazione.

Esito del giudizio

Decidendo la vertenza, con la sentenza n. 24200/2024 in esame, la Sezione tributaria accoglie il ricorso

dell'Amministrazione locale, ribadendo, in tema decadenza e natura della dichiarazione IMU, il principio secondo cui il riconoscimento del beneficio dell'esenzione IMU postula l'assolvimento di un obbligo dichiarativo entro un determinato limite temporale, che l'art. 2, comma 5-bis, del D.L. 31 agosto 2013, n. 102, ha considerato avente natura decadenziale e che, in ogni caso, va considerato perentorio in ragione dello scopo perseguito e della funzione assolta, anche ove mancasse un'espressa indicazione della norma.

Al riguardo, si precisa innanzitutto che dagli atti di causa risulta che la contribuente non abbia prodotto per l'anno d'imposta 2012 la dichiarazione di cui all'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012, essendo stata la stessa presentata in data 18 dicembre 2017, dopo la notifica dell'avviso di accertamento impugnato.

La questione su cui la Sezione tributaria è chiamata a rispondere è, quindi, se detta dichiarazione, di cui occorre anche chiarirne la natura (se atto negoziale o di mera scienza), debba, a pena di decadenza, essere presentata entro un determinato termine decadenziale.

Quadro normativo

Riepilogando il quadro normativo di riferimento, limitatamente a quanto di interesse, si osserva in primis che la precedente disciplina in tema di ICI non prevedeva alcun obbligo dichiarativo volto al conseguimento dell'esenzione dal pagamento dell'imposta prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, poiché l'art. 10, comma 4, stesso provvedimento (in base al quale i soggetti passivi devono dichiarare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato, con esclusione di quelli esenti dall'imposta ai sensi dell'art. 7) escludeva tale necessità per i soggetti indicati nell'art. 7.

Infatti, qui si controverte dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 in tema di ICI, applicabile anche all'IMU per l'anno 2012, oggetto di causa, in virtù del rinvio operato dall'art. 9, comma 8, del D.Lgs. n. 23/2011, in combinato disposto con l'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Tale esenzione, nella versione modificata ad opera dell'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012, opera per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, ora 73, comma 1, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (enti pubblici e privati diversi dalle società), destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali,

ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222. L'esenzione in oggetto muove dal concorso di un presupposto soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente, e di un presupposto oggettivo dato dallo svolgimento nell'immobile, secondo modalità non commerciali, di una delle attività indicate dall'art. 7, comma 1, lett. i).

Inoltre, l'art. 9, comma 6, del D.Lgs. n. 23/2011, (prima della sua abrogazione per effetto della Legge 27 dicembre 2019, n. 160) prevedeva che con uno o più decreti del MEF, sono approvati i modelli della dichiarazione e i modelli di versamento.

L'art. 91-bis del D.L. n. l/2012, ha inserito al comma 1, lett. i), dell'art. 7, D.Lgs. n. 504/1992, dopo le parole "allo svolgimento", la locuzione "con modalità non commerciali".

In attuazione dell'art. 91-bis, comma 3, è stato adottato il D.M. 19 novembre 2012, n. 200, che ha fissato i criteri per determinare il rapporto proporzionale di cui al comma 3 dell'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012. L'art. 6, comma 1, del D.M. n. 200/2012, ha, poi, stabilito che "Gli enti non commerciali presentano la dichiarazione di cui all'art. 9, comma 6, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'art. 91-bis, del D.L. n. 1/2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento. La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni". L'art. 2, comma 5-bis, del D.L. n. 102/2013, ha disposto che "Ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica".

L'art. 1 del D.M. 26 giugno 2014 ha, quindi, approvato, con le relative istruzioni, il modello di dichiarazione agli effetti dell'IMU e del tributo per i servizi indivisibili da utilizzare, a decorrere dall'anno di imposta 2012, stabilendo, all'art. 5, che detta dichiarazione deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.

L'art. 5, comma 2, del D.M. 26 giugno 2014 ha, poi, stabilito che la dichiarazione relativa agli anni 2012 e 2013 doveva essere presentata entro il 30 settembre 2014, termine poi differito al 30 novembre 2014 dal D.M. 23 settembre 2014. L'art. 2, comma 1, del D.M. 26 giugno 2014 ha, infine, previsto espressamente l'obbligo di dichiarazione anche per gli immobili totalmente esenti.

Argomentazioni della sentenza n. 24200/2024

Come si è sopra rilevato, la Cassazione civile, con la sentenza n. 24200/2024, in argomento, intervenendo appunto in tema di decadenza e natura della dichiarazione IMU, ha ribadito il principio secondo cui in tema di IMU il legislatore, diversamente da quanto previsto per l'ICI, ha stabilito, ai fini del godimento dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992, la presentazione di una dichiarazione da parte del contribuente da effettuarsi tramite l'apposito modello ministeriale ed in un determinato termine finale, individuato - di regola - al 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.

Il giudice di legittimità ha precisato che il fondamento normativo dell'obbligo della presentazione della dichiarazione IMU, va individuato negli artt. 9, comma 6, del D.Lgs. n. 23/2011, all'epoca vigente (come già visto nella rassegna normativa) e 2, comma 5-bis, del D.L. n. 102/2013.

La Sezione tributaria, dopo aver chiarito le norme applicabili nel caso di specie, ha ritenuto che il riconoscimento del beneficio in esame postula l'assolvimento di un obbligo dichiarativo entro un determinato limite temporale, che l'art. 2, comma 5-bis, D.L. n. 102/2013, ha considerato avente natura decadenziale e che, in ogni caso, va ritenuto perentorio in ragione dello scopo perseguito e della funzione assolta, anche ove mancasse un'espressa indicazione della norma (1).

Il giudice di legittimità ha aggiunto altresì che la dichiarazione IMU non riguarda solo le ipotesi di utilizzazione mista del bene, come sembrerebbe emergere dalle disposizioni dell'art. 91-bis, comma 2 e 3, D.L. n. 1/2012, giacché la previsione dell'art. 9, comma 6, del D.Lgs. n. 23/2011, aveva contemplato, ai fini che ci occupano, l'approvazione di modelli ministeriali per le dichiarazioni tout court, senza

circoscriverla alla predetta ipotesi, come poi espressamente chiarito dall'art. 2, comma 1, del D.M. 26 giugno 2014 nella parte in cui ha disposto l'obbligo della dichiarazione anche per gli immobili totalmente esenti, e come risulta dall'art. 2, comma 5-bis, del D.L. n. 102/2013, che ha stabilito, ai fini dell'applicazione dei benefici ivi considerati, la presentazione della dichiarazione entro un termine a pena di decadenza.

Quindi non può essere condiviso sul punto il rilievo della difesa della contribuente secondo cui la predetta norma avrebbe riguardo ai soli immobili merce delle imprese costruttive, in quanto è testuale - sottolinea la Suprema Corte - il riferimento ai benefici considerati nel citato articolo, tra cui è annoverato anche quello dell'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992 (v. art. 2, comma 3, D.L. 102/2013), rispetto al quale la norma in esame ha aggiunto, quale attività protetta, anche quella di ricerca scientifica.

In tale contesto - a giudizio del Collegio giudicante correttamente la difesa del Comune ha individuato nella norma in esame (art. 2, comma 5-bis, D.L. n. 102/2013) una conferma dell'obbligo dichiarativo per tutte le attività tutelate considerate dall'art. 7, D.Lgs. n. 504/1992 (tra cui quella della ricerca scientifica, come stabilito dall'art. 2, comma 3, D.L. n. 102/ 2013), risultando così del tutto irragionevole - a parità di attività tutelate - limitare tale onere dichiarativo alla sola attività di ricerca scientifica per il solo fatto che la decadenza è stata prevista dalla stessa disposizione che ha incluso le unità immobiliari in cui si svolge l'attività di ricerca scientifica tra quelle esenti dal pagamento dell'IMU. Ipotizzare un diverso trattamento, quanto all'obbligo dichiarativo, tra le medesime ipotesi di esenzione previste dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992, risulterebbe - rimarca la Cassazione - del tutto ingiustificata e non costituzionalmente compatibile con l'art. 3 Cost.

La Cassazione ha precisato in proposito che scopo della previsione dell'obbligo dichiarativo è quello di porre l'ente impositore nelle condizioni di poter controllare la veridicità dei dati esposti, evitando problematiche verifiche *ex post*, anche in sede giudiziaria, e di poter prevedere le risorse finanziarie su cui potrà contare per la gestione degli interessi comunali, esigenze queste poste a garanzia del buon funzionamento dell'Amministrazione Pubblica e che giustificano, in ogni caso, la natura perentoria e, quindi, decadenziale del termine.

⁽¹⁾ Cfr. sul punto, Cass. civ., SS.UU., 23 dicembre 2004, n. 23832; Cass. civ. 9 gennaio 2004, n. 138; Cass. civ., SS.UU., 5 giugno 1998, n. 524; Cass. civ. 6 giugno 1997, n. 5074; Cass. civ.

¹⁸ novembre 2009, n. 24301; Cass. civ. 30 giugno 2010, n. 15473; Cass. civ. 2 agosto 2023, n. 23584.

Quindi, in conclusione su questo profilo, la Suprema Corte da atto che nella fattispecie di cui è causa, la contribuente non aveva espresso entro il 30 novembre 2014, la volontà di volersi avvalere del benefico di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992, avendo manifestato tale intendimento solo dopo la notifica dell'avviso di accertamento impugnato e, quindi, tardivamente, quando cioè era decaduta dalla relativa facoltà.

Natura della dichiarazione IMU

Sul secondo argomento trattato incidentalmente dalla sentenza n. 24200 in esame, concerne la "natura" della dichiarazione IMU, su cui la Suprema Corte ha chiarito che "La dichiarazione in oggetto va poi considerata come atto di volontà e non come mera ed emendabile dichiarazione di scienza".

Risulta, infatti, costante l'insegnamento della Cassazione, applicato in vari settori del diritto tributario, considerare dichiarazioni di volontà quelle dirette a manifestare l'intendimento di avvalersi di un beneficio fiscale in ragione dell'affermazione della sussistenza dei requisiti e delle condizioni previste dal legislatore, in quanto orientate all'esercizio di un diritto soggettivo, con la conseguenza che il contribuente, che abbia omesso tale dichiarazione, non può poi invocare il principio di generale emendabilità di una inesistente dichiarazione, il quale opera solo in caso di mera esternazione di scienza e non consente, in ogni caso, di superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge (2).

Per quanto concerne tale obbligo a carico degli Enti non profit per il riconoscimento dell'esenzione IMU, si ricorda in particolare l'ordinanza 3 maggio 2017, n. 10754, con la quale è stato chiarito dalla Cassazione che gli enti non profit hanno diritto all'esenzione IMU se svolgono l'attività a titolo gratuito o con la richiesta di un importo simbolico. L'esenzione non spetta qualora le attività svolte operino in perdita, poiché si può esercitare un'impresa con modalità commerciali a prescindere dal risultato della gestione. La convenzione con gli enti pubblici (Stato, regioni, Enti locali), poi, non esclude la logica del profitto e non conferma che l'obiettivo perseguito sia quello di soddisfare bisogni socialmente rilevanti, che le strutture pubbliche non sono in grado di assicurare.

Con l'ordinanza 6 marzo 2024, n. 6096, la Corte Suprema ha poi affermato che le attività svolte all'interno delle residenze sanitarie assistenziali (RSA), convenzionate con le regioni, hanno natura commerciale e gli immobili utilizzati sono soggetti al pagamento dell'IMU. Le regioni si avvalgono di strutture private per prestare servizi ai cittadini, per i quali vengono corrisposti dei corrispettivi stabiliti dalla convenzione in funzione dei costi sostenuti e, per l'effetto, mancano i presupposti per fruire dell'esenzione.

Infine, si cita l'ordinanza 27 maggio 2024, n. 14721, la quale ha precisato che non spetta l'esenzione se l'immobile viene utilizzato sulla base di un contratto di locazione o di comodato in quanto necessita identità tra soggetto possessore e utilizzatore. A meno che l'immobile non venga dato in comodato da un ente non profit a un altro ente non commerciale, appartenente alla stessa struttura del concedente.

⁽²⁾ Cfr. al riguardo, Cass. civ. 13 gennaio 2016, n. 389; Cass. civ., SS.UU., 30 giugno 2016, n. 13378; Cass. civ. 21 dicembre 2016, n. 26550; Cass. civ. 29 marzo 2017 n. 8103; Cass. civ. 15 dicembre 2017, n. 30172; Cass. civ. 12 gennaio 2018, n. 610; Cass. civ. 24 aprile 2018, n. 10029; Cass. civ. 9 maggio 2018, n.

^{10070;} Cass. civ. 19 ottobre 2018, n. 26421; Cass. civ. 30 novembre 2018, n. 31052; Cass. civ. 15 gennaio 2019, n. 711; Cass. civ. 18 maggio 2021, n. 13343; Cass. civ. 15 novembre 2021, n. 34266; Cass. civ. 13 dicembre 2021 n. 39681; Cass. civ. 28 dicembre 2023, n. 36175.

IMU

Residenza anagrafica e dimora abituali ai fini dell'imposta: quali differenze

di Federico Gavioli - Dottore commercialista, revisore legale e giornalista pubblicista

In base alla valutazione delle prove la Cassazione ha escluso che l'immobile oggetto del contenzioso abbia integrato, per le annualità 2014, 2015, 2016, la residenza anagrafica e la dimora abituale del ricorrente, ritenendo prevalente gli indizi contrari derivanti dall'omessa denuncia dello stesso ai fini del tributo sui rifiuti rispetto a quelli favorevoli desumibili dall'atto di acquisto e dall'ulteriore documentazione prodotta dal ricorrente.

La residenza anagrafica e la dimora abituale non hanno carattere permanente e si possono modificare nel corso dello stesso periodo di imposta: ai fini IMU, pertanto, per ottenere l'esenzione occorre avere delle prove più concrete non desumibili solo dall'atto di acquisto dell'immobile e dall'ulteriore documentazione prodotta dal ricorrente. È quanto affermato dalla Cassazione civile con l'ordinanza 21 agosto 2024, n. 22999.

Il contenzioso tributario

Un contribuente aveva impugnato gli avvisi di accertamento emessi ai fini IMU in relazione alle annualità 2014, 2015, 2016, da un noto Comune lombardo, relativamente ad un immobile nel quale era stata chiesta l'esenzione dal pagamento del tributo perché adibita ad abitazione principale.

Il ricorso era stato rigettato in primo grado con sentenza confermata in appello.

Secondo l'accertamento dei giudici di merito, il contribuente non ha dimostrato che l'immobile in esame, sito nel Comune, costituisse la residenza anagrafica e dimora abituale del medesimo e del suo nucleo familiare, risultando, al contrario, il ricorrente abitare con il padre e la madre nello stesso fabbricato, ma in altro immobile al quinto piano (mentre invece il ricorrente chiedeva l'esenzione per l'immobile al terzo piano dello stesso stabile).

IMU esenzione prima casa

L'IMU per l'abitazione principale non è dovuta. Sono assoggettate all'imposta esclusivamente le abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (c.d. di lusso).

L'abitazione principale è definita come l'unità immobiliare in cui il soggetto passivo e i componenti del suo nucleo familiare risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente.

Sono assoggettate al regime IMU dell'abitazione principale le pertinenze della stessa classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna di tali categorie, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

Sono assimilate per legge all'abitazione principale le seguenti fattispecie:

- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica;
- i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale;

- la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso; - un solo immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto e non concesso in locazione dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco e, fatto salvo quanto previsto dall'art. 28, comma 1, del D.Lgs. 19 maggio 2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica.

A decorrere dall'anno 2020, non è più assimilata all'abitazione principale, invece, l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza.

Ferme restando le sopra indicate ipotesi di assimilazione all'abitazione principale, che sono stabilite dalla legge e non possono essere in alcun modo modificate dal Comune, quest'ultimo ha la facoltà di prevedere, con proprio atto regolamentare l'assimilazione ad abitazione principale dell'unità immobiliare posseduta da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata; in caso di più unità immobiliari, l'assimilazione può essere applicata ad una sola di esse.

In merito, si precisa che il Comune ha esclusivamente la facoltà di introdurre, o meno, l'assimilazione dell'immobile posseduto da anziani o disabili e non può, quindi, qualora decida di prevederla, restringerne il campo di applicazione stabilendo requisiti ulteriori, come, ad esempio, quello secondo cui l'abitazione, oltre a non essere locata, non deve essere nemmeno occupata ad altro titolo (per maggiori chiarimenti si veda sul punto Telefisco 2020).

Alcuni recenti orientamenti giurisprudenziali

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 17278, del 24 giugno 2024, ha rigettato il ricorso di un Comune nei confronti di un contribuente: l'esenzione IMU spetta anche se uno dei due coniugi ha la residenza anagrafica nel Comune.

Per la Cassazione il Comune ricorrente non tiene conto della decisione della Corte Costituzionale n. 209/2022,

che in materia dispone il principio che: "È dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 3, 31 e 53 Cost., l'art. 13, comma 2, quarto periodo, del D.L. n. 201 del 2011, come convertito, come modificato dall'art. 1, comma 707, lett. b), della Legge n. 147/2013, nella parte in cui stabilisce: 'per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente', anziché disporre: 'per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente".

La norma, censurata dalla Corte Costituzionale contrasta con il principio di eguaglianza nella parte in cui, nel definire l'abitazione principale ai fini dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU), introduce il riferimento al nucleo familiare, determinando così una irragionevole discriminazione tra le persone unite in matrimonio o unione civile e i singoli o conviventi: sino a che non avviene la costituzione del detto nucleo. infatti, ciascun possessore di immobile che vi risieda anagraficamente e dimori abitualmente può fruire della detta esenzione, anche se unito in una convivenza di fatto, e avendo i partner il diritto a una doppia esenzione, mentre il matrimonio o l'unione civile determinano l'effetto di precludere tale ultima possibilità, nonché, secondo il diritto vivente, ogni esenzione per i coniugi che abbiano stabilito la residenza anagrafica in abitazioni site in Comuni diversi.

Per la Cassazione non può rilevare una giustificazione in termini antielusivi della norma, in ragione del rischio che le "seconde case" vengano iscritte come abitazioni principali, disponendo i Comuni di efficaci strumenti per controllare la veridicità delle dichiarazioni sull'esistenza della dimora abituale. Il previsto collegamento tra "abitazione principale e nucleo familiare - che ha condotto il diritto vivente a riconoscere il diritto all'esenzione in esame soltanto nel caso di disgregazione di tale nucleo, ossia di frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi - contrasta anche con l'art. 31 Cost.".

Per i giudici di legittimità risulta violato anche l'art. 53 Cost., dal momento che la rilevanza, nell'articolazione normativa dell'IMU, di "elementi come le relazioni del soggetto con il nucleo familiare e, dunque, dello *status* personale del contribuente, non appare coerente con la sua natura di imposta reale salva, in via di eccezione, una ragionevole giustificazione che nel caso non sussiste".

Nel caso in esame, il contribuente aveva diritto all'esenzione prima casa ribadendo il principio che

"In tema di esenzione IMU per la casa principale, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 209/2022, che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 13, comma 2, quarto periodo, del D.L. n. 201/2011, conv. con modif. dalla Legge n. 214/2011, va escluso che la nozione di abitazione principale presupponga la dimora abituale e la residenza anagrafica del nucleo familiare del possessore, per cui il beneficio spetta al possessore dell'immobile ove dimora abitualmente e risiede anagraficamente, anche se il coniuge abbia la residenza anagrafica in diverso comune".

La Cassazione con la successiva ordinanza 8 luglio 2024, n. 18555, ha chiarito che spetta l'esenzione IMU per l'abitazione adibita a dimora principale anche nelle ipotesi di scissione del nucleo familiare sia all'interno dello stesso territorio comunale, sia in Comuni diversi. Nel caso in esame, osserva la Cassazione, le censure formulate dal Comune non trovano fondamento, dovendo ritenersi legittima l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per l'abitazione adibita a dimora principale anche nelle ipotesi di scissione del nucleo familiare sia all'interno dello stesso territorio comunale sia in Comuni diversi, come quella in esame, avendo il contribuente residenza anagrafica in Comune ed il coniuge in un altro.

Di interesse è anche la sentenza della Cassazione n. 21914 del 2 agosto 2024; in tema di IMU, l'esenzione dall'imposta può essere riconosciuta ad un'unica unità immobiliare destinata ad abitazione principale e non ad altre unità immobiliari anche se utilizzate come abitazioni principali.

I giudici di legittimità accolgono l'unico motivo di ricorso del Comune. Secondo l'orientamento della Cassazione, in tema di ICI, il contemporaneo utilizzo di più unità immobiliari consente l'applicazione, per tutte, dell'aliquota agevolata (trasformatasi in totale esenzione, dal 2008, ex art. 1, D.L. n. 93/2008) prevista per l'abitazione principale, sempre che il derivato complesso abitato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo a tal fine non il loro numero, ma l'effettivo impiego ad abitazione principale dell'immobile complessivamente considerato, ferma restando la spettanza della detrazione di cui all'art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 504 del 1992, una sola volta per tutte le unità.

Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità, osserva la Cassazione, ha già rilevato l'inapplicabilità di tale conclusione, riferita ad unità immobiliari contigue che, pur diversamente accatastate, fossero destinate ad essere utilizzate come abitazione principale, con riguardo all'agevolazione prevista per l'IMU, dall'art. 13, comma 2, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

Per la Cassazione, in conclusione, in tema di IMU, l'esenzione dall'imposta può essere riconosciuta ad un'unica unità immobiliare destinata ad abitazione principale, in virtù del chiaro tenore letterale dell'art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011, conv. in Legge n. 214/2011 (ai sensi del quale per "abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare ...") e non può essere estesa, in considerazione della natura di stretta interpretazione delle norme di agevolazione ad ulteriori unità immobiliari contigue, di fatto unificate ed utilizzate anche esse come abitazione principale.

La sentenza della Cassazione

Con riferimento alla sentenza oggetto del presente commento va rilevato che il contribuente nel ricorso in Cassazione ha censurato la sentenza dei giudici del merito relativamente alla violazione dell'art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011, convertito in Legge n. 214/2011, atteso ha la sua residenza anagrafica e dimora abituale nell'immobile in esame, come risulta dalla documentazione in atti (atto di acquisto: utenze. cambio di residenza; etc.) e che, pertanto, sussistono tutti i presupposti dell'esenzione invocata. Ha anche chiesto di cassare la sentenza impugnata alla luce della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 2980 del 15 dicembre 2020, che ha accertato la sua residenza e dimora abituale, unitamente al suo nucleo familiare, nell'immobile in esame ed il conseguente diritto all'esenzione IMU per l'annualità 2013.

Per i giudici di legittimità il ricorso è inammissibile, in quanto, pur denunciando una violazione di legge, concerne l'accertamento di fatto compiuto dai giudici di merito, i quali hanno negato l'esenzione invocata non in base ad una erronea interpretazione o applicazione della legge (in particolare della nozione di residenza anagrafica o dimora abituale), ma piuttosto in base alla valutazione compiuta del materiale probatorio (puntualmente indicato nella sentenza e, quindi, oggetto di esame). Più precisamente, in base alla valutazione delle prove, hanno escluso che l'immobile in esame abbia integrato, per le annualità 2014, 2015, 2016, la residenza anagrafica e la dimora abituale del ricorrente, ritenendo prevalente gli indizi contrari derivanti dall'omessa denuncia dello stesso ai fini del tributo sui rifiuti rispetto a quelli favorevoli desumibili dall'atto di acquisto e dall'ulteriore documentazione prodotta dal ricorrente.

In conclusione, la Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità.

Pubblico impiego locale

Le assunzioni di personale dopo la Legge di Bilancio 2025

di Alberto Di Bella - Esperto in gestione del personale di Enti locali

L'analisi della Legge di Bilancio 2025 evidenzia poche novità di rilievo in termini di modifiche normative dirette riguardanti le assunzioni nel pubblico impiego locale, ma l'inizio del nuovo anno si caratterizza per il venire meno di importanti deroghe improntate alla flessibilità operativa. L'obbligo di mobilità propedeutica a nuove assunzioni rappresenta in particolare una forte limitazione agli obiettivi di snellimento e velocizzazione delle procedure di reclutamento. Il quadro è ulteriormente negativo anche per gli enti di natura associativa, decisamente penalizzati nella loro possibilità di programmazione dei fabbisogni.

La Legge di Bilancio per l'anno 2025 non presenta innovazioni estremamente significative per quanto riguarda le regole in materia di gestione del personale. Gli interventi diretti di modifica alla legislazione vigente hanno una portata piuttosto limitata, mentre sono più rilevanti le conseguenze di mancate proroghe di disposizioni "a tempo" che comportano un impatto diretto - e sicuramente negativo - sui processi di reclutamento.

Tutto il percorso preparatorio della legge è stato caratterizzato dalla prospettiva di un ritorno generalizzato del "turnover" come regola per determinare le capacità assunzionali, in controtendenza rispetto alla normativa vigente dal 2020 che, pur avendo consentito maggiori spazi di manovra per le Amministrazioni locali virtuose, non aveva affatto determinato una crescita incontrollata degli organici (1). Fortunatamente, la minaccia di un ritorno ad un passato per nulla rimpianto è stata scongiurata per gli enti territoriali, e si proseguirà quindi nell'applicazione dei principi introdotti con il D.L. 34/2019; peraltro, il meccanismo di calcolo introdotto con il D.M. 17 marzo 2020 si semplifica a partire dal 2025 e produrrà ulteriori benefici per gli enti con spese di personale particolarmente ridotte rispetto alle entrate. Ripercorriamo quindi tutte le principali novità che si presentano per le Amministrazioni locali a partire dall'inizio del 2025.

Ritorna l'obbligo di attivare la mobilità prima dei concorsi

Il 2025 vede uno sgradito ritorno nella programmazione dei reclutamenti, e cioè l'obbligo di esperire la procedura di mobilità volontaria in modo necessariamente propedeutico all'effettuazione di concorsi pubblici. Non vi è stata infatti la proroga della disposizione prevista dall'articolo 3, comma 8, della Legge n. 56/2019 (cosiddetta "legge concretezza"), secondo cui "(...) al fine di ridurre i tempi di accesso al pubblico impiego, fino al 31 dicembre 2024, le procedure concorsuali bandite dalle Pubbliche Amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le conseguenti assunzioni possono essere effettuate senza il previo svolgimento delle procedure previste dall'articolo 30 del medesimo decreto legislativo n. 165 del 2001". Questa norma rappresentava già nel 2019 una prima parziale risposta alla difficoltà degli Enti locali nel reperire in tempi congrui la disponibilità di nuovo personale. L'esigenza di snellire la programmazione e l'attuazione dei piani di reclutamento ha fatto sì che il legislatore introducesse una deroga a questo obbligo di mobilità preventiva per il triennio 2019-2021, poi ulteriormente prorogato fino al 31dicembre 2024. Va ricordato peraltro che a dispetto di una formulazione normativa che sembra limitare l'obbligo di mobilità preventiva alla sola attivazione di nuovi

Censimento 2023 sembrano evidenziare anzi una nuova contrazione degli organici

⁽¹⁾ Nei primi due anni di applicazione del D.M. 17 marzo 2020 la consistenza di personale a tempo indeterminato del Comparto Funzioni locali è rimasta quasi perfettamente invariata, e i dati del

concorsi, la giurisprudenza prevalente negli anni antecedenti il 2019 aveva convenuto sul fatto che le procedure di mobilità fossero propedeutiche anche allo scorrimento di graduatorie preesistenti (cfr. Cass. civ. Sent. 12559/2017; Corte dei conti Veneto deliberazione 1° giugno 2018, n. 189).

Venuta meno la facoltà di non attivare la mobilità prima dei concorsi, l'inevitabile conseguenza non potrà che essere uno significativo allungamento delle tempistiche necessarie ad attuare i programmi dei fabbisogni. Secondo il D.Lgs. n. 165/2001, art. 30, comma 1, "Le Amministrazioni, fissando preventivamente i requisiti e le competenze professionali richieste, pubblicano sul proprio sito istituzionale [indicazione oggi superata dall'introduzione del Portale del Reclutamento], per un periodo pari almeno a trenta giorni, un bando in cui sono indicati i posti che intendono ricoprire attraverso bassaggio diretto di personale di altre Amministrazioni, con indicazione dei requisiti da possedere.". Paradossalmente, mentre il nuovo testo del D.P.R. n. 487/1994 concede agli enti ampia discrezionalità nel fissare i tempi di pubblicazione di un concorso pubblico (da dieci a trenta giorni), la prescrizione del TUPI sulle procedure di mobilità non è in alcun modo derogabile: un anacronismo difficilmente spiegabile, a maggior ragione in un sistema nel quale il Portale InPA consente agli interessati un'agevole consultazione delle procedure aperte in tutto il territorio nazionale.

I tempi per l'attivazione di un nuovo concorso, quindi, si protraggono nella migliore delle ipotesi di un paio di mesi, necessari per predisporre l'avviso, attenderne i tempi di pubblicazione, effettuare gli eventuali colloqui e solo all'esito negativo di questi poter procedere con la selezione concorsuale. Si tratta di una netta inversione di tendenza rispetto agli indirizzi più volte formulati dai Ministri competenti: l'obiettivo dei "concorsi in cento giorni" ampiamente pubblicizzato in tempi recenti sarà da oggi del tutto irraggiungibile, a meno di non voler forzare i tempi affiancando le due procedure subordinando gli esiti del concorso all'avvenuto esperimento della mobilità senza esito, con tutte le complessità e i rischi del caso.

Non è dato sapere se la mancata proroga di questa facoltà deriva da un difetto di coordinamento normativo o da una precisa volontà del legislatore. Di certo vi sarà un rallentamento dei tempi sulle procedure concorsuali produrrà per forza di cose una diminuzione dei nuovi assunti e un forte pregiudizio per le Pubbliche Amministrazioni soprattutto medio-piccole, già in forte difficoltà nel fare fronte a un continuo *turnover* in un contesto generale nel quale

l'offerta di lavoro pubblico sembra aver superato la domanda.

Il calcolo delle capacità assunzionali dal 2025

Allontanato il timore di un ritorno alla mera sostituzione del personale cessato, continua ad applicarsi il meccanismo di calcolo della virtuosità finanziaria sulla base del quale effettuare nuove assunzioni, anche in incremento rispetto all'organico in essere. A ben vedere sarebbe stato davvero paradossale superare un meccanismo ben congegnato che per una volta si basa non su una serie storica, con tutte le distorsioni che questo comporta, bensì sulla determinazione di parametri oggettivi che restituiscono l'effettiva sostenibilità delle assunzioni da programmare. Il Decreto Ministeriale del 17 marzo 2020 resta quindi pienamente vigente, e anzi dispiega per intero i suoi effetti dopo il primo quinquennio di applicazione. A partire dal 1° gennaio 2025, infatti, viene meno quel meccanismo di contenimento delle potenzialità assunzionali previsto dall'art. 5 del decreto e dalla relativa tabella 2. In sede di prima applicazione, intendendo come tale il periodo che arriva fino al 31 dicembre 2024, il D.M. ha previsto un secondo parametro di riferimento oltre ai "valori soglia" dell'articolo 4 basati sul rapporto tra spesa di personale ed entrate correnti degli ultimi tre rendiconti: lo scopo era quello di "calmierare" un aumento eccessivamente rapido delle assunzioni, per quegli enti nei quali il rapporto tra spesa di personale ed entrate correnti fosse risultato particolarmente basso. Il complesso sistema di calcolo faceva sì che i comuni con un parametro inferiore al 20-21% circa (quindi con pochissimo personale in relazione alle entrate correnti), fossero tenuti a conteggiare le potenzialità di espansione della spesa non sulla base dell'ultimo rendiconto approvato, bensì in modo fisso su quello del 2018, con percentuali via via crescenti. Superata dopo il 2024 l'ultima annualità di limitazione, anche gli enti estremamente virtuosi possono quindi mettere in programmazione un incremento di spesa di personale fino al pieno raggiungimento del valore soglia. Va detto che nella maggior parte dei casi l'effetto pratico di questa liberalizzazione avrà una portata ridotta: difficilmente le Amministrazioni già organizzate con dotazioni di personale più ridotte di quanto richiedesse la norma metteranno in atto ambiziosi piani di potenziamento dell'organico dall'immediata applicazione. Tuttavia, una piccola semplificazione dei conteggi nel calcolo dei parametri di virtuosità va accolta senz'altro con favore.

Fine del concetto di mobilità finanziariamente "neutra"

Il comma 126 della Legge di Bilancio 2025 interviene sul concetto di "neutralità" della mobilità volontaria, rivoluzionando il contenuto dell'art. 14, comma 7, del D.L. 95/2012, convertito in Legge n. 135/2012. Con le modifiche apportate, il testo reciterà: "Le cessazioni dal servizio per processi di mobilità, nonché quelle disposte a seguito dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 2, comma 11, lettera a), limitatamente al periodo di tempo necessario al raggiungimento dei requisiti previsti dall'articolo 24 del decreto-legge 6 dicembre 2011 n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, sono calcolate come risparmio utile per definire l'ammontare delle disponibilità finanziarie da destinare alle assunzioni o il numero delle unità sostituibili in relazione alle limitazioni del turn over. Agli oneri derivanti dall'acquisizione di personale all'esito dei processi di mobilità di cui al primo periodo si provvede nei limiti delle facoltà assunzionali disponibili a legislazione vigente, fermo restando quanto previsto dall'articolo 35, comma 4, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165". Il successivo comma 127 precisa poi che la nuova indicazione è applicabile a partire dalle mobilità attivate dal 1° gennaio 2025.

Come si vede dal confronto con la precedente versione, il ribaltamento di senso è totale: fino all'ultima novella si affermava infatti che le cessazioni per mobilità non fossero da calcolare come risparmio utile, introducendo così il concetto di "neutralità finanziaria" che ha retto il meccanismo del turnover fino al 2019 per tutti gli enti, e successivamente solo per quelli non ricompresi nel sistema del D.L. n. 34/ 2019. Per questi ultimi (Regioni, province e città metropolitane, comuni) la mobilità rappresentava a tutti gli effetti una nuova assunzione in quanto foriera di una maggiore spesa di personale, la cui sostenibilità finanziaria deve essere valutata al pari di quella scaturente da qualsiasi altra forma di reclutamento. Per gli enti ancora soggetti al regime di turnover (Unioni di comuni, consorzi, Enti Parco regionali per citare i principali), a normativa vigente si verificava fino a ieri una ingiustificabile discrasia: le mobilità "in entrata" da enti non soggetti a limitazioni era da considerarsi come nuova assunzione e dunque "consumava" capacità assunzionali mentre, al contrario, una cessione di personale verso qualsiasi tipo di Amministrazione non produceva un corrispondente ammontare per nuove assunzioni proprio in virtù di questa neutralità posta dall'art. 14, comma 7, del D.L. n. 95/2012. Se è vero che una pronuncia "illuminate" della magistratura contabile aveva già accolto l'equiparazione tra le due situazioni speculari tra loro (Corte dei conti Toscana, deliberazione n. 206/2023), il dato normativo costituiva comunque un ostacolo di cui non si poteva non tener conto nella concessione di un nulla osta alla mobilità esterna, vista l'impossibilità di effettuare una mobilità compensativa in entrata a parità di *budget*. Tuttavia, il superamento di questa limitazione si intreccia (e si complica) con un'altra novità che riguarda gli enti cui non si applica il D.L. n. 34/2019, e cioè i tempi di sostituzione del personale cessato, di cui si dirà nel seguente paragrafo.

Turnover del personale nelle Unioni solo l'anno successivo

Una ulteriore e spiacevole novità per le Unioni di Comuni e gli altri enti con lo stesso regime assunzionale viene ancora una volta da una mancata proroga di termini. Ci si riferisce alla possibilità, prevista dall'art. 3, comma 5-sexies, del D.L. n. 90/ 2014, di computare, ai fini della determinazione delle capacità assunzionali per ciascuna annualità, sia le cessazioni dal servizio del personale di ruolo verificatesi nell'anno precedente, sia quelle programmate nella medesima annualità, fermo restando che le assunzioni possono essere effettuate soltanto a seguito delle cessazioni che producono il relativo turnover. Questa assai ragionevole eccezione all'art. 1, comma 229, della Legge 28 dicembre 2015 n. 208 secondo cui il reclutamento di personale a tempo indeterminato nei limiti è consentito del 100% della spesa relativa al personale di ruolo cessato dal servizio nell'anno precedente, aveva un'estensione temporale ben definita, e cioè il triennio 2022-2024. Anche in questo caso non si coglie la ratio di questa mancata proroga nell'esercizio 2025: è probabile in verità che la problematica sia stata del tutto ignorata, tenuto conto della scarsa attenzione legislativa alle regole che presidiano il reclutamento nelle forme associative. Quale che sia l'intento, resta il fatto che in assenza di un intervento riparatore le Unioni di Comuni e gli altri enti similari potranno rimpiazzare le cessazioni solo nell'annualità successive al loro verificarsi. Supponendo di trovarsi di fronte a dimissioni intervenute nel mese di gennaio, l'ente dovrà aspettare un'intera annualità prima di poter assumere nuovamente, anche in presenza di graduatorie concorsuali disponibili. Si pone qui il collegamento al tema accennato in precedenza: posta l'impossibilità di assumere da concorso, sarà possibile reclutare tramite procedura di mobilità subito dopo la cessazione, senza

attendere l'inizio di un nuovo anno? La modifica normativa che equipara il passaggio diretto ex art. 30 a qualsiasi altra forma di assunzione sembra impedire questa opportunità: ecco quindi che un opportuno correttivo operato in relazione al conteggio del turnover finisce per penalizzare le stesse Unioni su un diverso piano di lettura. Un'ulteriore conferma, se ancora ve ne fosse bisogno, della necessità di un ripensamento complessivo delle regole assunzionali negli enti associativi di secondo livello.

Contratti collettivi

Il nuovo CCNL Area Funzioni Locali per il triennio 2019-2021: le novità per i dirigenti degli Enti locali, i dirigenti amministrativi, tecnici e professionali delle aziende e degli enti del SSN

di Giuseppe Fiorillo - Segretario Comunale. Autore di pubblicazioni in materia di contabilità armonizzata potenziata degli Enti locali e di gestione delle risorse umane e Clemente Lombardi - Segretario Comunale. Autore di pubblicazioni in materie di interesse degli Enti locali e di gestione delle risorse umane

Il CCNL Area Funzioni locali 2019-2021, sottoscritto in data 16 luglio 2024, oltre a prevedere aumenti del trattamento economico sia fondamentale che accessorio, disciplina per i dirigenti la remunerazione delle gestioni associate tramite convenzioni e la rimodulazione degli istituti normativi, ivi comprese le spese legali sostenute per ragioni di ufficio, nonché la revisione delle forme di relazione sindacale. Notevole la platea degli interessati: il rinnovo spiega, infatti, i suoi effetti nei confronti di circa 14.000 dirigenti di cui circa 6mila in servizio presso Regioni ed Autonomie Locali del comparto Funzioni locali, poco più di 5mila dirigenti tecnici, amministrativi e professionali appartenenti ad aziende ed enti del S.S.N. e quasi 3mila segretari comunali. Tratteremo prima le novità normative e, successivamente, gli aspetti economici.

Premessa

Prima di analizzare le varie novità contrattuali introdotte dal CCNL relativo al personale dell'Area Funzioni Locali 2019-2021, è opportuno ricordare che, al fine di consolidare le misure di razionalizzazione e di contenimento della spesa in materia di pubblico impiego, per circa un decennio vi è stato il blocco della contrattazione collettiva integrativa.

Il primo provvedimento emanato dal Governo in materia di ottimizzazione delle spese in materia di impiego pubblico, sanità, assistenza, previdenza, organizzazione scolastica, risale al D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111 che all'art. 16, comma 1, lett. b) prevede, tra le varie restrizioni in materia di

razionalizzazione e contenimento della spesa in materia di pubblico impiego, la proroga fino al 31 dicembre 2014 delle vigenti disposizioni che limitano la crescita dei trattamenti economici anche accessori del personale delle Pubbliche Amministrazioni previste dalle disposizioni medesime.

In esecuzione di quanto disposto dal predetto D.L. n. 98/2011, fu emanato il D.P.R. n. 122/2013, con il quale furono prorogate a tutto il 2014 le varie misure di contenimento delle spese di personale previste dall'art. 9, D.L. n. 78/2010.

In particolare, va segnalata:

- la neutralizzazione degli effetti economici della contrattazione collettiva per il biennio 2013-2014 che esplica, quindi, effetti solo giuridici;

- l'esclusione della possibilità di recupero del riconoscimento degli incrementi contrattuali eventualmente previsti a decorrere dall'anno 2011.

Le misure di contenimento della spesa pubblica in parola sono state successivamente prorogate a tutto il 2014 dai commi 456 e 471-475 dell'art. 1 della Legge n. 147/2013, in base alla quale l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale da parte di ciascuna Amministrazione pubblica non può superare quello corrisposto nel 2010.

Altre misure di contenimento delle spese di personale sono state introdotte:

a) dall'art. 1, commi 254-256, della Legge n. 190/2014 che ha prorogato fino al 31 dicembre 2015 il blocco economico della contrattazione nel pubblico impiego;

b) con l'estensione fino al 2018 dell'efficacia della norma che prevede che l'indennità di vacanza contrattuale da computare quale anticipazione dei benefici complessivi che saranno attribuiti all'atto del rinnovo contrattuale debba essere quella in godimento al 31 dicembre 2013.

Occorre anche tenere conto che il blocco economico della contrattazione è stato ulteriormente prorogato dall'art. 1, comma 236, della Legge n. 208/2015 con cui, inoltre, si limitava a decorrere dal 2016, l'ammontare complessivo delle risorse destinabili annualmente al finanziamento del trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, D. Lgs. n. 165/2001, stabilendo che queste non potevano superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2015; art. successivamente abrogato dall'art. 23, D. Lgs. n. 75/2017.

A porre fine al regime di "austerity" imposto dal Governo, è stata la Corte costituzionale, che con sentenza n. 178 del 24 giugno 2015, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del regime di blocco della contrattazione collettiva per il lavoro pubblico senza tuttavia riconoscerne gli effetti retroattivi in modo da escludere il recupero delle somme pregresse. La pronuncia è rilevante in quanto espressione del principio costituzionale a tenore del quale: "il lavoratore ha diritto ad una retribuzione sufficiente ad assicurare a sé e alla sua famiglia un'esistenza libera e dignitosa (art. 36 Costituzione) e il principio giuridico che il blocco degli stipendi può essere limitato a un periodo temporale circoscritto, e il blocco della contrattazione collettiva non può perdurare nel tempo. Il giudice delle leggi conclude affermando: "il blocco della contrattazione collettiva non può perdurare nel tempo e il sacrificio del diritto fondamentale tutelato dall'art. 39 Cost. non è più tollerabile, per cui l'ottemperanza alla pronuncia doveva avvenire con l'immediata ripresa della negoziazione".

Le principali novità contrattuali

La struttura del nuovo CCNL 2019-2021 ricalca sostanzialmente quella del CCNL 2016-2018 del 17 dicembre 2020, che, a distanza di un decennio di blocco contrattuale, resta il riferimento base per l'applicazione dei vari istituti: sistema delle relazioni sindacali, utilizzo del personale in convenzione, introduzione del lavoro agile, figura e ruolo del *mentoring*, semplificazione del sistema del salario accessorio, ecc.

Le relazioni sindacali (Artt. 3-8)

Il modello delle relazioni sindacali viene pressoché confermato dal nuovo Contratto che precisa gli istituti relativi alle relazioni sindacali rimanendone inalterato lo schema finalizzato ad instaurare forme costruttive di dialogo tra le parti, su atti e decisioni di valenza generale delle Amministrazioni, in materia di organizzazione, di salute, sicurezza e condizioni di lavoro o di tematiche aventi riflessi sul rapporto di lavoro ovvero a garantire adeguati diritti di informazione sugli stessi. Tale sistema si articola, a sua volta, nelle forme della partecipazione o della contrattazione integrativa.

Il presupposto fondamentale per il corretto esercizio delle relazioni sindacali è costituito dall'informazione che è dovuta su tutte le materie individuate dall'art. 4 e cioè quelle per le quali è previsto il confronto (artt. 34, 46 e 55) o la contrattazione integrativa (artt. 35 e 48).

L'informazione è la prima ed essenziale forma di relazione ed al tempo stesso rappresenta l'elemento imprescindibile per avviare ciascuna di esse. Serve a fornire, nel rispetto dell'*iter* e delle modalità previste o contrattate, una serie di elementi funzionali ad esigenze di trasparenza per consentire ai soggetti sindacali l'eventuale attivazione delle ulteriori forme di partecipazione.

È utile precisare che l'informazione non va intesa come una forma di pubblicazione, ma quale trasmissione diretta al soggetto interessato dei dati e delle notizie necessarie a renderlo edotto della questione. Mira a garantire che i soggetti sindacali abbiano una preventiva conoscenza e, pertanto, va effettuata prima dell'adozione dell'atto e non deve consistere necessariamente nella trasmissione della proposta di un atto, potendo anche identificarsi in una semplice relazione, della scelta che l'ente sta per intraprendere

in modo da rendere possibile una approfondita valutazione dell'eventuale impatto che la decisione potrà determinare permettendo ai destinatari di formulare osservazioni e proposte.

L'informativa va obbligatoriamente resa in forma scritta e preventiva in quanto è proprio a seguito di tale forma di relazione sindacale che può essere attivato il "confronto" previsto dall'art. 5.

Il comma 5 dell'art. 4 specifica che sono oggetto di sola informazione gli atti di organizzazione degli uffici, come già previsto dall'art. 6, D. Lgs. n. 165/2001, e il Piano Triennale del Fabbisogno del Personale (PTFP) e che l'informazione deve essere trasmessa almeno 5 giorni lavorativi prima dell'adozione dei relativi atti.

Il confronto (art. 5) è un modello relazionale non negoziale che si svolge su materie che non sono oggetto di contrattazione integrativa e non comportante riflessi economici diretti ed immediati, per le quali vi è un mero obbligo a contrattare. L'Amministrazione e i soggetti sindacali si incontrano se, entro 5 giorni lavorativi dall'informazione, il confronto è richiesto da questi ultimi anche singolarmente. L'incontro, se richiesto, deve comunque avvenire non oltre 10 giorni lavorativi dalla richiesta.

Al temine del confronto, redatta una sintesi di quanto detto nella riunione e delle posizioni emerse, le parti riacquistano le proprie prerogative e libertà di iniziativa e decisione, parte datoriale assume decisioni gestionali anche in mancanza di una intesa negoziale.

Sempre nell'ambito dell'informazione va collocata la fase che riguarda gli organismi paritetici di partecipazione. Il nuovo CCNL amplia la possibilità di costituire tali organismi alle Amministrazioni e unioni di comuni con almeno 6 unità di personale destinatario del Contratto diversamente da prima in cui ne erano richiesti 12. Il ruolo, le funzioni e la composizione di tale organismo vengono confermati con la specificazione che qualora l'organismo non venga costituito entro 30 giorni dalla sottoscrizione del Contratto, le materie di sua competenza in ordine alle quali si attivano le relazioni tra le parti, divengono oggetto di confronto.

In merito all'organismo di che trattasi è utile osservare che è finalizzato ad attivare relazioni consistenti nel coinvolgimento partecipativo delle organizzazioni sindacali di categoria titolari della contrattazione integrativa su tutto ciò che abbia una dimensione progettuale, complessa e sperimentale, che abbia una ripercussione sull'organizzazione, come l'innovazione tecnologica, la qualità del lavoro

e benessere organizzativo, fenomeni di sindrome causata da stress cronico da lavoro, la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro ed i cambiamenti conseguenti a percorsi di transizione ecologica e digitale.

Lavoro agile (Art. 11)

Il lavoro agile, introdotto nelle Pubbliche Amministrazioni dall'art. 14, comma 1, della Legge 7 agosto 2015, n. 124, come modificato dall'art. 263, comma 4-bis, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, ha subito, come è ben noto, un innalzamento a seguito dell'emergenza epidemiologica ed il lockdown.

L'attuale disciplina è ora contenuta nella Legge 22 maggio 2017, n. 81, che pone l'accento sulla flessibilità organizzativa, sulla volontarietà delle parti che sottoscrivono l'accordo individuale e sull'utilizzo di strumentazioni che consentano di lavorare da remoto.

Lo *smart working* può essere definito come un nuovo approccio all'organizzazione del lavoro basato su una combinazione di flessibilità, autonomia e collaborazione, fondato sulla maggiore autonomia del lavoratore che, sfruttando appieno le opportunità della tecnologia, ridefinisce orari, luoghi e in parte strumenti della propria professione.

La sua introduzione nell'ordinamento ha preteso un adeguamento tecnologico (esempio, dotazioni strumentali ed infrastrutturali, software, etc.) e organizzativo tra cui, un idoneo sistema di rilevazione presenze che superarono il concetto della "timbratura del cartellino", della "presenza fisica" in ufficio e quindi della prestazione lavorativa svolta in una sede e in un orario di lavoro definiti, nonché il perfezionamento del sistema di misurazione e valutazione della performance, fattori abilitanti e cruciali per un corretto sviluppo del lavoro agile.

Come previsto per i dipendenti non dirigenti degli Enti locali anche per i dirigenti l'art. 11 del CCNL Funzioni Locali del 16 luglio 2024 indica le caratteristiche, modalità, limiti e tutele con riguardo alla posizione del lavoratore che accede a tale forma di prestazione lavorativa, specificando che l'adesione ha natura consensuale e volontaria, con esclusione delle attività che richiedono turnazione e utilizzo costante di strumentazioni non utilizzabili da remoto. L'Amministrazione, previo confronto con le OO.SS. individua le attività che possono essere effettuate in lavoro agile, ad esclusione dei lavori organizzati in turno e quelli che richiedono l'utilizzo costante di strumentazioni non remotizzabili, avendo cura di facilitare l'accesso al lavoro agile ai lavoratori che si trovino in condizioni di particolare necessità, non

coperte da altre misure (presenza di figli inferiori ad anni 12 o con disabilità o che richiedano assistenza continua, ecc.).

Ciò detto in linea generale, è demandato all'accordo individuale di cui all'art. 12, la definizione dei seguenti aspetti:

- a) durata dell'accordo, avendo presente che lo stesso può essere a termine o a tempo in determinato;
- b) modalità di svolgimento della prestazione lavorativa fuori dalla sede abituale di lavoro, con programmazione su base mensile o *plurimensile* delle giornate di lavoro da svolgere in sede e di quelle da svolgere in modalità agile;
- c) modalità di recesso, che deve avvenire con un termine non inferiore a 30 giorni salve le ipotesi previste dall'art. 19, Legge n. 81/2017;
- d) ipotesi di giustificato motivo di recesso;
- e) indicazione della fascia di *contattabilità* nella quale il lavoratore è contattabile sia tele fonicamente che via mail o con altre modalità similari, da definirsi in modo tale da soddisfare le esigenze lavorative evitando rigidità e comunque nel rispetto del diritto alla disconnessione in misura non inferiore a 11 ore consecutive comprensive del riposo giornaliero.
- f) tempi di riposo del lavoratore, che comunque non devono essere inferiori a quelli previsti per il lavoratore in presenza, e le misure tecniche e organizzative necessarie per assicurare la disconnessione del lavoratore dalle strumentazioni tecnologiche di lavoro; g) modalità di esercizio del potere direttivo e di controllo del datore di lavoro sulla prestazione resa dal lavoratore all'esterno dei locali dell'Amministrazione nel rispetto di quanto disposto dall'art. 4 della Legge n. 300/1970 e ss.mm.ii.;
- h) impegno del lavoratore a rispettare le prescrizioni indicate nell'informativa sulla salute e sicurezza sul lavoro agile ricevuta dall'Amministrazione.

Assenze retribuite (Art. 14)

L'art. 14 in commento estende ai dirigenti Enti locali, dirigenti amministrativi, tecnici e professionali del SSN ed ai SCP il diritto di assentarsi nei seguenti casi: a) partecipazione a concorsi od esami, procedure selettive o comparative, anche di mobilità, limitatamente ai giorni di svolgimento delle prove (inclusi anche i giorni di svolgimento delle procedure selettive o comparative, anche di mobilità, e quelle per i passaggi tra le aree), ovvero compatibilmente con le esigenze di servizio, a congressi, convegni, seminari e corsi di aggiornamento professionale facoltativi, anche *on-line*, connessi con la propria attività

lavorativa, entro il limite complessivo di giorni otto per ciascun anno;

- b) lutto per il decesso del coniuge, dei parenti entro il secondo grado e degli affini entro il primo grado o del convivente ai sensi dell'art. 1, commi 36 e 50, della Legge n. 76/2016: giorni tre per evento, anche non consecutivi, da fruire entro 7 giorni lavorativi dal decesso, ovvero in caso di motivate esigenze, entro il mese successivo a quello del decesso;
- c) particolari motivi personali e familiari, entro il limite complessivo di **3 giorni** nell'anno.

I summentovati hanno inoltre diritto ad assentarsi per 15 giorni consecutivi in occasione del matrimonio, da iniziare entro 45 giorni dalla data in cui è stato contratto il matrimonio; solo in presenza di eventi imprevisti e imprevedibili che rendano oggettivamente impossibile la fruizione del permesso entro tale termine, detto diritto può essere usufruito in un periodo diverso e compatibilmente con le esigenze di servizio.

Il limite di giorni otto per ciascun anno di cui alla lett. *sub a)* non comprende i giorni per la preparazione degli esami o i giorni viaggio necessari per raggiungere la sede d'esame. Tali permessi non riducono le ferie e sono utili ai fini della maturazione dell'anzianità di servizio.

Tutte le assenze di cui in precedenza possono cumularsi nell'anno solare, non riducono le ferie e sono utili ai fini dell'anzianità di servizio.

Riguardo il punto di cui alla lettera *sub c*) va rilevato che le assenze non riducono le ferie, sono utili ai fini della maturazione dell'anzianità di servizio e sono cumulabili con la tipologia di permessi orari, che configurino un diritto soggettivo del dipendente, non limitato da alcuna valutazione di compatibilità con le esigenze di servizio, come nel caso dell'art. 33 della Legge n. 104/1992, dell'art. 39 del D.Lgs. n. 151/2001 e dei permessi brevi di cui all'art. 42 del CCNL 2019-2021.

Assenze per malattia in caso di gravi patologie richiedenti terapie salvavita (Art. 16)

L'art. 16 del CCNL 2019-2021, fornendo una elencazione assente nel precedente contratto, dispone che al lavoratore, in caso di patologie gravi, richiedenti terapie salvavita ed altre assimilabili, come ad esempio l'emodialisi o la chemioterapia, attestate dalle competenti strutture medico-legali delle Aziende sanitarie locali, da strutture con competenze mediche delle Pubbliche Amministrazioni o da Enti accreditati, spetta assentarsi per:

- 1) i giorni di ricovero ospedaliero o in regime di dayhospital;
- 2) i giorni per recarsi presso l'ambulatorio;
- 3) i giorni di assenza dovuti all'effettuazione delle citate terapie, visite specialistiche, esami diagnostici e follow-up specialistico;
- 4) i giorni di assenza dovuti agli effetti collaterali delle citate terapie, comportanti incapacità lavorativa debitamente certificati dalla struttura medica convenzionata ove è stata effettuata la terapia o dall'organo medico competente.

Le predette giornate sono **escluse** dal computo delle assenze per malattia, ai fini della maturazione del periodo di comporto e, per tali assenze, al lavoratore spetta l'intero trattamento economico.

La nuova formulazione del comma 3 dell'art. 16 non prevede un tempo massimo di quattro mesi per ciascun anno solare come in precedenza, per cui siamo in presenza di un ampliamento delle tutele che, pertanto, eliminato il vincolo temporale, sono subordinate al solo giudizio medico che definirà il tempo necessario cui sottoporre il lavoratore a terapia salvavita tenendo conto anche dei loro effetti collaterali.

Congedi per donne vittime di violenza (Art. 18)

L'art. 24 del D. Lgs. n. 80/2015 ha istituito il congedo per le donne vittime di violenza di genere, fenomeno sociale che riguarda le donne inserite nei percorsi di protezione avendo subito tale tipologia di violenza divenuta, purtroppo, sempre più frequente.

L'art. 18 del CCNL 16 luglio 2024, che disapplica e sostituisce l'art. 14 del CCNL 17 dicembre 2020, dispone che le lavoratrici inserite nei percorsi di protezione relativi alla violenza di genere, debitamente certificati dai servizi sociali del comune di residenza, dai centri antiviolenza o dalle case rifugio di cui all'art. 5-bis, del D.L. n. 93/2013, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 ottobre 2013, n. 119, hanno diritto ad astenersi dal lavoro, per motivi connessi a tali percorsi, per un periodo massimo di congedo di 90 giorni lavorativi, usufruibile anche su base giornaliera, nell'arco temporale di tre anni, decorrenti dalla data di inizio del percorso di protezione certificato.

La dipendente vittima di violenza di genere inserita in specifici percorsi di protezione di cui al comma 1, può presentare istanza di trasferimento o di comando ad altra Amministrazione Pubblica anche ubicata in una località diversa da quella in cui si è subita la violenza, previa comunicazione all'ente di

appartenenza. Entro quindici giorni dalla suddetta comunicazione l'Ente di appartenenza dispone il trasferimento o il comando presso l'Amministrazione indicata dalla dipendente, ove vi siano posti vacanti corrispondenti al suo livello di inquadramento giuridico.

Le Segretarie iscritte all'Albo SCP possono, inoltre, presentare domanda di collocamento in disponibilità al Ministero dell'Interno che provvede alla loro assegnazione presso gli uffici centrali o periferici del predetto Albo, ovvero presso altri uffici dello stesso Ministero ai sensi della normativa vigente. Nello svolgimento delle nuove funzioni, è garantito il mantenimento delle voci di trattamento economico in godimento per un periodo massimo di un anno dalla data di assegnazione presso il nuovo ufficio. La dipendente al termine del percorso di protezione e dopo il rientro al lavoro può chiedere di rientrare nell'Amministrazione dove prestava originariamente la propria attività. Durante questo periodo alla lavoratrice spetta l'intera retribuzione fissa mensile, inclusi i ratei di tredicesima ove maturati, la retribuzione di posizione, nonché quella di risultato nella misura in cui l'attività svolta risulti comunque valutabile a tal fine.

Mentoring (Art. 20)

Trattasi di un'attività di affiancamento, su base volontaria e non retribuita la cui applicazione è esclusa nei confronti dei segretari. Come previsto per altre Aree contrattuali della Pubblica Amministrazione, l'istituto consiste nella disciplina "organizzata" di un trasferimento di *know how*, da parte di colleghi anziani in servizio che trasmettono le rispettive competenze, esperienze e conoscenze maturate nel tempo ai colleghi neoassunti (meno di 2 anni di servizio).

Il comma 5 dell'art. 20 descrive il ruolo del mentore che è quello di fornire assistenza, informazioni, incoraggiamento e consiglio al personale dirigenziale neoassunto secondo l'esperienza lavorativa maturata all'interno dell'Amministrazione di appartenenza. In sintesi il **Mentoring** è un modo per mettere a

In sintesi il Mentoring è un modo per mettere a sistema le competenze, le eccellenze, le storie lavorative della conduzione dirigenziale dell'ente di appartenenza, per porle al servizio della crescita delle nuove leve sulle quali si vuol fare leva per la crescita dell'Amministrazione nel processo produttivo e relazionale.

La peculiarità è da cogliere nell'informalità del rapporto che è paritario e basato sulla fiducia reciproca che si instaura tra le parti e deve condurre allo scambio delle competenze e delle esperienze

acquisite negli anni dal mentore, contribuendo anche a trasferire al neoassunto la cultura e la mission dell'Amministrazione, le funzioni da assolvere secondo i codici interni e le consuete prassi comportamentali. Diventa, quindi, di esclusivo interesse del neoassunto apprendere, con diligenza e collaborazione, dal proprio mentore che, per motivate ragioni, ha la possibilità di chiedere di essere sollevato dall'attività di affiancamento.

Patrocinio legale (Art. 24)

L'art. 24 del CCNL 2019-2021, che disapplica e sostituisce l'art. 12 CCNL del 12 febbraio 2002 per i dirigenti, gli artt. 82 e 104 del CCNL del 17 dicembre 2020 rispettivamente per i dirigenti amministrativi, tecnici e professionali del SSN e per i segretari, **riscrive** integralmente le regole relative a una delle questioni più delicate nella Pubblica Amministrazione sia per la rilevanza del ruolo del dirigente all'interno dell'Ente che sotto l'aspetto economico, ossia quella del patrocinio legale.

Il nuovo CCNL tenta, infatti, di contemperare le esigenze di tutela dei dirigenti con il dovere dell'ente pubblico nei confronti dei cittadini di assicurare che i rimborsi legali siano ottenuti solo in presenza di rigorose condizioni e con la massima trasparenza.

La norma in commento prevede la possibilità di coprire i costi per il patrocinio legale mediante una duplice e diversa disciplina accomunata da presupposti parzialmente coincidenti.

Il comma 1 disciplina, infatti, l'assistenza diretta stabilendo che l'Amministrazione, in caso di apertura di un procedimento di responsabilità civile o penale nei confronti dei dirigenti sopra individuati per fatti o atti direttamente connessi all'espletamento del servizio ed all'adempimento dei compiti di ufficio, può assumere a proprio carico ogni onere di difesa per tutti i gradi del giudizio inclusi gli oneri relativi ai consulenti tecnici e alle fasi preliminari, a condizione che non sussista un presunto e motivato conflitto di interesse, anche solo potenziale.

L'Amministrazione, quindi, nel caso un dirigente comunichi di essere coinvolto in un procedimento, dopo aver ottenuto l'approvazione del dirigente stesso, potrà individuare ed incaricare il legale previa valutazione delle condizioni contrattuali richieste, traendone beneficio sia come forma di tutela che di controllo della spesa.

Ai sensi di quanto stabilito dal comma 5 dell'art. in commento l'Amministrazione sarà poi tenuta ad esigere dal dirigente, eventualmente condannato con sentenza passata in giudicato per i fatti a lui imputati per averli commessi con dolo o colpa grave, tutti gli oneri sostenuti dalla stessa per la sua difesa nei procedimenti di cui al comma 1.

È utile, in questa sede, ricordare anche la non rimborsabilità delle spese legali in caso di estinzione del giudizio per prescrizione del reato ai sensi dell'art. 531 c.p.p. mancando in questo caso il requisito essenziale della verifica dell'assenza del dolo e della colpa grave. Il comma 2 dell'art. 24 disciplina invece il **rimborso** delle spese legali che corrisponde all'ipotesi in cui non trovi applicazione il comma 1 e il personale dirigenziale dell'area funzioni locali o il segretario comunale intenda, comunque, nominare un legale o un consulente tecnico di sua fiducia, comunicandolo tempestivamente all'Amministrazione che può esprimere il suo motivato diniego non oltre i successivi 15 giorni. Trascorso questo termine, in assenza di diniego, l'approvazione si intende acquisita e si apre per l'interessato la possibilità, in caso di esito favorevole del contenzioso, di ottenere il rimborso delle spese legali. Il rimborso, quindi, non è automatico in quanto il comma 3 stabilisce che l'Amministrazione "nel caso di conclusione favorevole dei procedimenti di cui al comma 1 e, nell'ambito del procedimento penale, con sentenze o decreti di assoluzione, di archiviazione o sentenza o di non luogo a procedere, che abbiano valore di cosa giudicata, perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non lo ha commesso o per infondatezza della notizia di reato o perché il fatto non è previsto dalla Legge come reato" procede al rimborso delle spese legali e di consulenza "nel limite massimo dei costi a suo carico qualora avesse trovato applicazione il comma 1, che comunque, non potrà essere inferiore, relativamente al legale, ai parametri minimi ministeriali forensi".

Il CCNL prevede che anche in caso di potenziali conflitti d'interesse, la spesa legale possa essere rimborsata, a condizione che il procedimento termini con una sentenza favorevole. La disposizione risponde, quindi, alle esigenze dei dirigenti di vedersi tutelati anche nei casi in cui l'ente, in via preventiva, non avesse potuto autorizzare le spese applicando il comma 1 a causa di un presunto conflitto di interesse, anche di tipo potenziale, consentendo a coloro che a seguito del giudizio, abbiano visto accertato il corretto svolgimento della propria funzione di ottenere il rimborso alla luce di un giudizio prognostico basato sull'assoluzione nel merito in cui sono emersi tutti gli elementi di fatto e di diritto.

Per quanto concerne i giudizi di responsabilità amministrativo-contabile il citato comma 3 dell'art. 24 detta, inoltre, una particolare disciplina stabilendo che il patrocinio legale è ammesso unicamente nella

forma del rimborso delle spese sostenute e nei limiti di quanto liquidato dal giudice ai sensi dell'art. 31 del D. Lgs. n. 174/2016.

Welfare integrativo (Art. 26)

Il welfare integrativo, il cui obiettivo è di migliorare la qualità della vita e il benessere dei lavoratori e dei loro familiari, consiste nel complesso di benefit e prestazioni non monetarie che si misurano in benefici e/o servizi (di natura fiscale e contributiva) a favore dei dipendenti, per soddisfare bisogni di natura assistenziale, previdenziale e sociale.

L'art. 32 del precedente CCNL 17 dicembre 2020, disapplicato e sostituito dall'art. 26 del nuovo CCNL 2019-2021, disponeva unicamente che "In sede di contrattazione integrativa di cui all'art. 45, comma 1, lett. d) e di cui all'art. 66, comma 1, lett. d), possono essere definiti criteri per la formulazione di piani di welfare integrativo individuando in tale sede le tipologie di benefici e le complessive risorse ad essi destinate".

La nuova formulazione dell'art. 26, invece, individua, in modo esemplificativo, diverse fattispecie per la sua attuazione, rendendo così l'istituto di facile applicazione. Nello specifico abbiamo:

- a) iniziative di sostegno al reddito della famiglia (sussidi e rimborsi);
- b) supporto all'istruzione e promozione del merito dei figli; c) contributi a favore di attività culturali, ricreative e con finalità sociale;
- d) prestiti a favore di dipendenti in difficoltà ad accedere ai canali ordinari del credito bancario o che si trovino nella necessità di affrontare spese non differibili;
- e) polizze sanitarie integrative delle prestazioni erogate dal Servizio sanitario nazionale;
- f) versamenti aggiuntivi su base volontaria al Fondo di previdenza complementare (Perseo Sirio), in base alle norme che regolano il funzionamento del Fondo, ove possibile effettuati direttamente dall'ente per conto del lavoratore:
- g) altre categorie di beni e servizi che, in base alle vigenti norme fiscali, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.

Al finanziamento del *welfare* integrativo si può destinare fino al 2,5% delle somme che finanziano la retribuzione di posizione ed il 5% di quelle che finanziano la retribuzione di risultato.

Nella pratica è stata sollevata la questione per accertare se per l'importo a carico del bilancio degli enti per finanziare l'istituto sopraindicato, sussista il limite del trattamento accessorio di cui all'art. 23 del D.Lgs. n. 75/2017.

Sul punto la Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, con Deliberazione n. 17/SEZAUT/2024/ QMIG del 30 settembre 2024, pronunciandosi sul quesito di massima posto dalla Sezione regionale di controllo per il Veneto con deliberazione n. 248/ 2024/PAR, in linea con l'orientamento MEF-RGS, n. 228052 del 18 settembre 2023 e con altre pronunce giurisdizionali (cfr. Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Liguria, deliberazione n. 61/2023/ PAR; Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 174/2023/PAR; Corte dei conti, sezione regionale di controllo per il Piemonte, deliberazione n. 14/2024/PAR; Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 91/2024), ha enunciato il seguente principio di diritto:

"le risorse destinate alla contrattazione decentrata finalizzate a misure di welfare integrativo di cui all' art. 82 del contratto collettivo nazionale di lavoro per il personale non dirigente del comparto Funzioni Locali, stante la loro natura assistenziale e previdenziale, non sono da assoggettarsi al limite di cui all' art. 23, comma 2, del D. Lgs. n. 75/2017, e cioè, alle somme destinate allo stesso titolo nell'anno 2016, ma sono soggette, esclusivamente, alla disciplina e ai limiti specifici, anche finanziari, previsti dall' art. 82 del contratto nazionale di lavoro Funzioni Locali".

Relativamente alle somme di cui all'art. 208 del D. Lgs. n. 285/1992, il Collegio ha, inoltre, precisato "che la spesa per la previdenza integrativa di cui all'art. 208 non è una componente del trattamento economico, né fondamentale né accessorio e, come tale, non rientra nell'ambito di operatività del vincolo medesimo, avente ad oggetto esclusivamente l'ammontare complessivo del trattamento accessorio. Ciò in quanto le risorse impiegate per la realizzazione della finalità previdenziale di cui all'art. 208 del C.d.S., pur rientrando nella spesa per il personale, non hanno natura retributiva, bensì contributivo-previdenziale".

La magistratura contabile in modo esaustivo si è, quindi, espressa nel senso che le somme erogate a titolo di *welfare* integrativo **non rientrano** nel limite del trattamento accessorio, in quanto prive di finalità retributiva ed afferenti, invece, ad una funzione assistenziale e previdenziale, evidenziando come nel suddetto limite vi rientrino, invece, le erogazioni aventi finalità retributiva e connesse, dunque, alla prestazione lavorativa svolta dal dipendente, in virtù del rapporto sinallagmatico con la PA e in attuazione del principio, sancito dall'art. 7, comma 5, del D.Lgs. n. 165/2001, secondo cui le Amministrazioni Pubbliche non possono erogare trattamenti economici

accessori che non corrispondano alle prestazioni effettivamente rese.

In merito a quanto precede va, però, rilevato che, diversamente da quanto sostenuto dalla sezione delle Autonomie con la predetta Deliberazione n. 17/2024, l'art. 1, comma 124 della Legge n. 207 del 30 dicembre 2024 (Legge di Stabilità 2025), al fine di evitare interpretazioni normative suscettibili di determinare maggiori oneri a carico della finanza pubblica, prevede la soggezione al limite dei trattamenti economici accessori di cui all'art. 23, comma 2, del D.L. n. 75/2017 delle risorse destinate, nell'ambito della contrattazione integrativa, a benefici di natura assistenziale e sociale in materia di welfare integrativo, fatte salve le risorse riconosciute a tale fine da specifiche disposizioni di legge o da previgenti norme di contratto collettivo nazionale.

Tra i tanti vantaggi che il welfare integrativo apporta all'interno dell'Amministrazione contribuendo ad accrescere il benessere organizzativo e lavorativo dei dipendenti, aumentando il rendimento e alla realizzazione di un clima lavorativo positivo, possiamo citare:

- a) il contributo al benessere organizzativo (workplace wellbeing), ovvero al miglioramento della percezione che i dipendenti hanno dell'esperienza di lavorare in una specifica organizzazione, ente o struttura, rendendola maggiormente attrattiva dai talenti di cui anche la Pubblica Amministrazione;
- b) l'aumento del potere di acquisto, essendo i servizi welfare fiscalmente detassabili;
- c) l'ottimizzazione della vita lavorativa con quella privata e familiare;
- d) il miglioramento del clima lavorativo, in quanto i singoli dipendenti si sentono autorealizzati, condividono i valori ed aumentano il senso di appartenenza all'organizzazione;
- e) il beneficio derivante dalla valorizzazione e/o gratifica in termini di impegno e collaborazione del personale e miglioramento della *performance* individuale e organizzativa;
- f) l'abbassamento del livello di assenteismo che si ottiene dalla conciliazione tra il lavoro e i problemi personali e/o familiari;
- g) la creazione di nuove e maggiori leve motivazionali per i lavoratori;
- h) la fidelizzazione del personale;
- i) la riduzione del carico fiscale;
- l) la promozione di un più alto grado di benessere fisico, psicologico e sociale del lavoratore.

A conclusione sia consentita una semplice notazione: il welfare nella Pubblica Amministrazione

relativo al beneficio *pro-capite* medio dei dipendenti, oltre ad evidenziare uno scostamento della spesa tra i vari comparti presi in considerazione, nel comparto Regioni ed autonomie locali registra una tendenziale diminuzione del beneficio *pro-capite* medio rispetto ad altri (ad esempio, enti di ricerca; enti pubblici non economici) in cui il *trend* ha un andamento decisamente crescente. Apprezzabili, quindi, le novità introdotte dall'art. 26 del CCNL destinato alla platea dei dirigenti dell'Area Funzioni Locali che oltre ad esemplificare le misure di *welfare* integrativo consente di incrementare le risorse già destinate a tali finalità definendone le modalità (cfr. comma 2, art. 26).

Personale utilizzato in convenzione (Art. 36)

L'utilizzo del personale di qualifica dirigenziale da parte di più enti e per periodi di tempo determinati, mediante la sottoscrizione di apposita convenzione fra enti con il consenso dei dirigenti interessati. Rappresenta una delle novità assolute introdotte dal CCNL AFL del triennio 2019-2021.

L'istituto già presente nel nostro ordinamento e disciplinato dall'art. 23 del CCNL del 16 novembre 2022 relativamente al personale non dirigente degli Enti locali, si aggiunge alla possibilità offerta ai comuni fino a 25.000 abitanti dall'art. 1, comma 557 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, che dispone: "I comuni con popolazione inferiore ai 25.000 abitanti, i consorzi tra Enti locali gerenti servizi a rilevanza non industriale, le comunità montane e le unioni di comuni possono servirsi dell'attività lavorativa di dipendenti a tempo pieno di altre Amministrazioni locali purché autorizzati dall'Amministrazione di provenienza". Con l'introduzione della previsione dell'utilizzo del personale dirigenziale in convenzione, gli enti hanno, quindi, tutti i mezzi giuridici apprestati dall'ordinamento per poter utilizzare (ed incentivare), previa acquisizione del nulla-osta degli interessati, segretari, dirigenti, responsabili e dipendenti assegnati da altri enti per periodi predeterminati, previa convenzione tra i due enti e con impegno di lavoro in favore di entrambi.

I suddetti strumenti vengono sempre più spesso utilizzati dagli Enti locali per sopperire alla oramai cronica carenza di personale. Non a caso, infatti, l'art. 3, comma 6-bis, del D.L. 22 aprile 2023, n. 44, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2023, n. 74, e, successivamente, dall'art. 28, comma 1-ter, del D.L. 22 giugno 2023, n. 75, convertito, con modificazioni, dalla Legge 10 agosto 2023, n. 112, ha,

progressivamente, innalzato la popolazione degli Enti locali da 5.000 a 25.000 per consentire, non solo agli enti di piccole dimensioni, di avvalersi del cd. "scavalco d'eccedenza".

L'istituto di che trattasi è regolato dall'art. 36 del CCNL 16 luglio 2024 il quale prevede la possibilità, con il consenso del dirigente, di utilizzo in convenzione da parte di un altro Ente locale allo scopo di conseguire il duplice obiettivo del:

- a) miglioramento dei servizi istituzionali degli enti convenzionati che possono beneficiare dell'apporto di personale già formato ed esperto;
- b) raggiungimento di vantaggi in termini economici considerato che il costo del personale in convenzione viene, di comune accordo, ripartito tra gli enti convenzionati.

Spetta, inoltre, alla convenzione stabilire se il rapporto di lavoro continua o meno ad "essere amministrato dall'ente di provenienza con il quale il lavoratore ha stipulato il contratto di lavoro, previa acquisizione dei necessari elementi di conoscenza da parte dell'ente di utilizzazione". Trattasi, quindi, di una facoltà e non di un obbligo ben potendo l'atto convenzionale stabilire diversamente.

In genere la convenzione individua nell'Amministrazione dalla quale il lavoratore dipende quella a cui compete, in ragione della prestazione lavorativa che continua ad essere resa presso tale ente, corrispondere:

- l'intero stipendio tabellare nei valori previsti dal CCNL oltre ad altre voci del trattamento fondamentale eventualmente spettanti;
- la retribuzione di posizione e di risultato, calcolata sulla base della metodologia di graduazione utilizzata, adeguandola alla posizione su cui è conferito l'incarico ed alla valutazione positiva di *performance* conseguita, senza operare alcuna riduzione automatica in proporzione del ridotto impegno lavorativo presso l'ente.

L'Ente utilizzatore, al contrario, calcola la retribuzione di posizione spettante sulla base dei criteri di graduazione vigenti al suo interno ed in aggiunta a quanto previsto al punto precedente, anche in deroga al valore massimo di cui all'art. 37 comma 6 (euro 46.292,37) e, quindi, "riconosce, come incentivazione, una maggiorazione del 30% del valore economico della retribuzione di posizione su cui è conferito l'incarico presso tale ente", con la possibilità, come dianzi detto, di sforare l'importo massimo stabilito dal CCNL della retribuzione di posizione.

Inoltre, e questo è un altro elemento di assoluta novità in quanto non è previsto né per i dipendenti né per le elevate qualificazioni, al dirigente può essere corrisposta, all'esito di positiva valutazione, sotto forma di indennità di risultato una maggiorazione fino ad un massimo del 10% del valore economico della retribuzione di posizione; il finanziamento di questi emolumenti è posto a carico del fondo per le risorse decentrate.

In merito è opportuno segnalare che il Ministero dell'interno - Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali - in data 15 luglio 2024 ha pronunciato il seguente atto di orientamento in tema di corretta applicazione della vigente disciplina di erogazione della retribuzione di risultato spettante ai dirigenti dell'Area Funzioni locali: "La componente della retribuzione spettante ai dirigenti dell'Area Funzioni locali, intesa a premiare il risultato, va erogata previa attenta definizione e fissazione ai dirigenti di obiettivi individuali di performance cui deve seguire un puntuale riscontro, in itinere ed ex post, dei risultati conseguiti dai dirigenti ad opera degli Organismi per la verifica e valutazione delle attività professionali dei dirigenti, a garanzia tanto della legittima corresponsione di detta componente di retribuzione quanto per il conseguimento, anche per tale via, del principio costituzionale del buon andamento della pubblica Amministrazione (art. 97, secondo comma, Cost.)".

È utile, quindi, rilevare che per la determinazione del trattamento economico accessorio si applicano regole simili a quelle previste per il personale dipendente e, in particolare, per gli incaricati di elevate qualificazioni. L'ente da cui il dirigente dipende corrisponde, infatti, la indennità di posizione in relazione alla posizione dell'incarico conferito, calcolata sulla base della metodologia di graduazione adottata dall'Amministrazione, senza operare alcuna decurtazione in rapporto al ridotto impegno lavorativo presso l'ente.

Si ricorda che la convenzione che le Amministrazioni devono sottoscrivere dovrà disciplinare, oltre ai criteri di riparto tra i due enti degli oneri finanziari che sono a carico del fondo della dirigenza, la durata della medesima, il tempo di lavoro in assegnazione, nel rispetto del vincolo dell'orario settimanale d'obbligo, modalità di svolgimento della prestazione lavorativa, ecc.

È bene, infine, precisare che lo strumento della convenzione non dà luogo alla instaurazione di un nuovo rapporto di lavoro a tempo parziale, considerato che non siamo in presenza di una assunzione e gli oneri, di conseguenza, non entrano nel tetto della spesa per le assunzioni flessibili.

Incarichi ad interim (Art. 40)

L'art. 40, che disapplica e sostituisce l'art. 58 del CCNL 17 dicembre 2020, ripropone la medesima disciplina contrattuale relativa alla retribuzione di risultato per gli incarichi *ad interim*.

Pertanto, al dirigente titolare di posizione dirigenziale regolarmente affidata secondo le procedure e la metodologia di graduazione vigenti presso ciascun ente, può essere conferito l'ulteriore incarico di ricoprire interinalmente un'altra posizione dirigenziale che risulti temporaneamente priva di titolare.

Per lo svolgimento di detto incarico aggiuntivo (cd. ad interim), al dirigente è riconosciuto un compenso, nella forma di retribuzione di risultato, un importo compreso in una forbice tra il 15% ed il 30% del valore economico della retribuzione di posizione prevista per la posizione dirigenziale a cui si riferisce l'incarico attribuito temporaneamente.

La percentuale stabilita dalla contrattazione integrativa deve avvenire secondo i seguenti parametri di riferimento:

- impegno richiesto, ai fini dell'integrazione della retribuzione di risultato del Dirigente nel caso di affidamento di un incarico *ad interim* per il periodo di affidamento dell'incarico;
- eventuale integrazione della retribuzione di risultato nel caso di affidamento di specifici incarichi previsti dalle norme vigenti, quali ad esempio, quello di responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza (RPCT), nonché, come innovativamente indicato, di responsabile della transizione digitale (RTD) e di data protection officer (DPO).

In ogni caso la retribuzione di risultato, in ossequio a quanto disposto dal comma 3 dell'art. 40, deve essere comunque collegata alla prestazione del dirigente ed erogata solo all'esito della procedura di valutazione della performance che dovrà avvenire secondo i criteri di giudizio previsti dall'art. 35, comma 1, lett. c) ai quali il comma 2 dell'art. 40 in commento fa espresso rinvio.

Si ricorda che deve **escludersi** che ad un dirigente possano essere erogate **due** (o più) retribuzioni di posizione (ARAN, parere AII 42 del 27 novembre 2011).

Non è superfluo, infine, evidenziare che negli enti senza la dirigenza non è possibile applicare la nuova disciplina dell'*interim* di cui si sta trattando in quanto il campo di applicazione contrattuale è delimitato all'area e non può essere, pertanto, esteso al comparto. Quanto appena riferito è stato confermato anche dall'Aran con

Orientamento AFL88 del 27 settembre 2024 che in risposta ad uno specifico quesito ha, inoltre suggerito che "Nei casi di conferimento di un interim al segretario in un ente senza la dirigenza, una leva incentivante potrebbe essere data dalla previsione di cui all'art. 61 comma 2 bis del nuovo CCNL 16 luglio 2024, ossia un aumento della percentuale della retribuzione di risultato, nel limite massimo dell'ulteriore 5% previsto dal contratto per i comuni privi di dirigenza, fermi restando i limiti della propria capacità di spesa e il rispetto dell'art. 23, comma 2, del D.Lgs. n. 75/2017".

Trattamento economico (Art. 23)

L'art. 23 del nuovo CCNL 2019-2019, che disapplica e sostituisce l'art. 30 del CCNL 17 dicembre 2020 conferma il precedente impianto, aggiungendo solo un regime diversificato della differenziazione e variabilità della retribuzione di risultato.

Infatti, ai dirigenti e ai dirigenti amministrativi tecnici e professionali che conseguano le valutazioni più elevate, in base al sistema di valutazione adottato dall'Amministrazione, la retribuzione di risultato è attribuita con un importo più elevato:

- 1) di almeno il 25%, negli enti con un numero di dirigenti non superiore a 10 unità in servizio;
- 2) di almeno il 30%, negli enti con un numero di dirigenti superiore alle 10 unità in servizio; rispetto al valore medio *pro-capite* delle risorse destinate alla retribuzione di risultato.

L'importo, o la percentuale, è definito da ogni Amministrazione in sede di contrattazione collettiva integrativa; le Amministrazioni che hanno erogato una quota delle risorse destinate a retribuzione di risultato, anche aggiuntiva rispetto alle risorse precedentemente destinate, al raggiungimento di uno o più obiettivi "d'impatto" rilevanti ed oggettivamente misurabili, anche trasversali a più unità organizzative o riferiti all'azione dell'ente nel suo complesso, direttamente collegati a benefici concreti e verificabili per la collettività o per l'utenza, anche in correlazione con l'attuazione di misure pianificate nel PNRR, possono definire un minor valore percentuale, in ogni caso in misura non inferiore al 20%.

Il comma 7 dell'art. 23 dispone che le misure di cui ai commi 2, 3 e 4 del medesimo art. non trovano applicazione se il numero dei dirigenti in servizio nell'Amministrazione non è superiore a 5, e comunque dovrà essere garantita l'attribuzione selettiva delle risorse destinate a retribuzione di risultato.

Incrementi trattamento economico fisso (Art. 37-44)

Gli artt. da 37 a 44 trattano del trattamento economico sia delle voci tabellari fisse che della retribuzione di posizione e di risultato.

Lo stipendio tabellare annuo lordo dei dirigenti, comprensivo del rateo di tredicesima mensilità, definito dall'art. 54 del CCNL 17 dicembre 2020 nella misura di euro 45.260,77 è incrementato dei seguenti importi mensili lordi da corrispondersi in 13 mensilità:

- 1) dal 1° gennaio 2019 di euro 101,00;
- 2) rideterminato dal 1° gennaio 2020 in euro 120,00;
- 3) rideterminato dal 1° gennaio 2021 in euro 135,00. Questi incrementi devono evidentemente intendersi comprensivi dell'anticipazione di cui all'art. 47-bis, comma 2, del D. Lgs. n. 165/2001, corrisposta ai sensi dell'art. 1, comma 440, lett. a) della Legge n. 145/2018

A seguito di questi incrementi, il nuovo valore a regime annuo lordo dello stipendio tabellare dei dirigenti, comprensivo di tredicesima mensilità, è pertanto rideterminato in euro 47.015,77.

L'importo annuo della retribuzione di risultato di cui al medesimo art. 54 del CCNL del 17 dicembre 2020, comprensivo di tredicesima mensilità, stabilito per tutte le posizioni dirigenziali coperte alla data del 31 dicembre 2018, è incrementato, con le decorrenze sotto indicate, dei seguenti importi mensili lordi per tredici mensilità:

- dal 1° gennaio 2020 di euro 36,00;
- dal 1° gennaio 2021 in euro 60,00.

Questi incrementi sono finanziati dalle risorse del fondo per la retribuzione di posizione e di risultato di cui al all'art. 39, comma 1, che va adeguato al valore della retribuzione delle posizioni e di risultato coperte alla data del 31 dicembre 2018.

Con parere AFL89 del 27 settembre 2024, l'Aran ha precisato che "l'art. 37, comma 4, ha incrementato a regime di un importo mensile lordo di euro 60,00 il valore mensile lordo della retribuzione di posizione (per tredici mensilità) che dovrà essere riconosciuto (anche ai fini della quantificazione degli arretrati) con decorrenza dal 1° gennaio 2020 in euro 36,00 a tutte le posizioni dirigenziali coperte alla medesima data del 31 dicembre 2018 rideterminato a regime in euro 60,00 da 1° gennaio 2021; detto incremento spetta a tutti i dirigenti in servizio alla data del 31 dicembre 2018".

In conseguenza di quanto previsto dai commi 4 e 5, i nuovi valori minimi e massimi a regime della retribuzione di posizione di cui all'art. 54, comma 6 del CCNL del 17 dicembre 2020 sono rispettivamente rideterminati:

- nel valore minimo di euro 12.722,67;
- nel valore massimo di euro 46.292,37.

Ai sensi dell'art. 38, gli effetti dei nuovi trattamenti economici, nei confronti del personale cessato dal servizio con diritto alla pensione nel periodo di vigenza del presente contratto, si applicano integralmente, in base alle norme vigenti in materia, alle decorrenze e negli importi previsti, ai fini della determinazione del trattamento di quiescenza.

La seguente tabella riassume gli aumenti dello stipendio tabellare e della retribuzione di posizione con gli incrementi previsti dal contratto:

Incrementi mensili della retribuzione tabellare (valori in euro lordi da corrispondere per 13 mensilità)

Stipendio tabellare al 31.12.2018	Incremento dal 1° gennaio 2019	Incremento dal 1° gennaio 2020	Incremento dal 1° gennaio 2021	Stipendio tabellare a regime
euro 45.260,77	euro 101,00	euro 120,00	euro 135,00	euro 47.015,77

Rideterminazione stipendi tabellari

Dal 1° gennaio 2019	Rideterminato dal 1º gennaio 2020	Rideterminato dal 1º gennaio 2021
euro 101,00	euro 120,00	euro 135,00

Incrementi annui (per 13 mensilità) risultano essere pertanto i seguenti:

Dal 1° gennaio 2019	Rideterminato dal 1º gennaio 2020	Rideterminato dal 1º gennaio 2021
euro 1.313,00	euro 1.560,00	euro 1.755,00

Di conseguenza i nuovi stipendi tabellari annui lordi comprensivi di 13[^] mensilità, sono così rideterminati:

Stipendio tabellare al Rideterminato dal 1º gennaio 2019		Rideterminato dal 1º gennaio 2020	Rideterminato dal 1º gennaio 2021
euro 45.260,77	euro 46.573,77	euro 46.820,77	euro 47.015,77

Incrementi mensili della retribuzione di posizione per 13 mensilità

Incremento dal 1° gennaio 2019	Incremento dal 1º gennaio 2020	Incremento dal 1º gennaio 2021
-	euro 36.00	euro 60,00

Dagli arretrati calcolati dall'1° gennaio 2019 dovrà essere decurtata l'IVC 2019 già corrisposta nelle seguenti misure: 14,62 da aprile a giugno 2019 e 24,37 da luglio 2019.

Dovranno essere inoltre ricalcolati:

- l'IVC 2022 corrisposta a decorrere da aprile 2022, sulla base dei nuovi stipendi tabellari a regime dall'1° gennaio 2021, ovvero euro 3.616,60 mensili in conformità alla circolare della Ragioneria dello Stato, come segue:

Dal	% di calcolo	Importo mensile spettante	Erogata (importo mensile)	Differenza
01/04/2022	0,30%	10,85	10,44	0,41
01/07/2022	0,50%	18,08	17,41	0,67

- l'incremento della predetta IVC dal 2024 (6,7 volte il valore annuale dell'IVC 2022), come disposto

dall'art. 1, comma 28, della Legge n. 213/2023 (Legge di bilancio 2024), nei seguenti valori:

Quota annua spettante (compresa 13^)	Importo precedente (quota annua compresa 13^)	Differenza annua	Quota mensile spettante	Importo precedente (quota mensile)	Differenza mensile
euro 1.575,03	euro 1.516,41	euro 58,62	euro 121,16	euro 116,65	euro 4,51

Incrementi mensili delle retribuzioni di posizione da corrispondere per 13 mensilità

Dal 1º gennaio 2019 Rideterminato dal 1º gennaio 2020		Rideterminato dal 1º gennaio 2021
-	euro 36,00	euro 60,00

Retribuzione di posizione e risultato (Art. 57 del CCNL 17dicembre 2020)

La disciplina del Fondo, per la retribuzione di posizione e risultato, rimane quella prevista dall'art. 57 del CCNL 17.12.2020, ed il Fondo è stabilmente incrementato dei seguenti importi percentuali da calcolarsi sul monte salari anno 2018 relativo ai dirigenti:

- 1) 0,46% a decorrere dal 1° gennaio 2020;
- 2) del 2,01% a decorrere dal 1° gennaio 2021 (cifra che assorbe l'aumento previsto dall'anno 2019).

Ai sensi del comma 3 dell'art. 39 del nuovo CCNL 2019-2021, a partire dal 2022, gli enti possono incrementare le risorse di cui all'art. 57, comma 2, lett. e) del CCNL 17 dicembre 2020, di una somma fino allo 0,22% del monte salari 2018 con modalità e criteri stabiliti dalla contrattazione collettiva nazionale, in base alla propria capacità di bilancio.

Sulla portata del monte salari, l'ARAN (parere 499-15A1) ha precisato che "il monte salari ha una valenza generale e si riferisce a tutte le somme corrisposte nell'anno di riferimento, con riferimento ai compensi corrisposti al personale a titolo di

trattamento economico sia principale che accessorio, ivi comprese le incentivazioni, al netto degli oneri accessori a carico dell'Amministrazione e con esclusione degli emolumenti non correlati ad effettive prestazioni lavorative. Non costituiscono, pertanto, base di calcolo per la determinazione del monte salari oltre che le voci relative agli assegni per il nucleo familiare, anche, ad esempio, le indennità di trasferimento, le indennità di mensa, gli oneri per i prestiti al personale e per le attività ricreative, le somme corrisposte a titolo di equo indennizzo, ecc..".

In definitiva, secondo il citato parere, per il calcolo del monte salari del 2018, al fine di incrementare le risorse di cui al comma 2, lett. c) dell'art. 79 e quelle di cui all'art. 17, comma 6, lo 0,22% si applica sulla somma delle tabelle T12 e T13 del conto annuale 2018.

Tuttavia, fermo restando l'autorevolezza del parere espresso dall'Agenzia, chi scrive ritiene che nel calcolo dello 0,22% del monte salari 2018 vada inclusa anche la Tabella 14 riferita esclusivamente alle retribuzioni riguardanti il personale a tempo determinato (codice P015) e il personale assunto con contratto di formazione e lavoro (codice P016) della medesima tabella, che secondo la Circolare della Ragioneria Generale dello Stato n. 9 del 17 febbraio 2006, prot. n. 26588, costituiscono le componenti da includere nell'aggregato "Spesa del personale" (conforme, Corte dei conti, Sez. Autonomie, 31 marzo 2015, n. 13).

Con parere AFL90 del 27 settembre 2024, l'Aran ha chiarito che "le risorse, così come calcolate nella misura dello 0.46% del monte salari relativo alla dirigenza per l'anno 2018, incrementano il Fondo dal 1° gennaio 2020, rideterminate nel 2,01% a decorrere dal 1° gennaio 2021, e concorrono al finanziamento degli incrementi della retribuzione di posizione di cui all'art. 37, commi 4 e 5, e per la parte residuale sono destinate alla retribuzione di risultato. Pertanto, le risorse di cui trattasi concorrono a finanziare le retribuzioni delle posizioni dirigenziali coperte alla data del 31 dicembre 2018 e, nei limiti delle risorse del Fondo per la retribuzione di posizione e di risultato, l'eventuale adeguamento del valore della retribuzione delle posizioni dirigenziali non coperte alla medesima data, tenendo conto degli incrementi risultanti dall'applicazione del comma 4. Relativamente alle annualità già trascorse (2021, 2022 e 2023), le suddette somme residuali possono incrementare retroattivamente le risorse già destinate a retribuzione di risultato in ciascuno di tali anni, senza necessità di riaprire la contrattazione integrativa. Ciò si traduce, evidentemente, nella corresponsione di arretrati a titolo di retribuzione di risultato, i quali saranno conteggiati applicando, puntualmente e senza alcuna variazione, i criteri di erogazione della retribuzione di risultato già previsti ed applicati per ciascuno degli anni pregressi".

Con successivo parere AFL91 del 27 settembre 2024, l'Agenzia ha chiarito che "l'incremento dello 0,22% del monte salari 2018, che decorre dall'anno 2022, può essere inserito nella costituzione del fondo della retribuzione di posizione e di risultato dell'anno 2024 anche se comprende anche le annualità pregresse 2022 e 2023. Qualora l'ente decida di stanziare anche per gli anni pregressi, potrà utilizzare le relative risorse una tantum nell'anno corrente, destinandole a retribuzione di risultato".

Incrementi di importi contrattuali che essendo finalizzati a quanto previsto dall'art. 3, comma 2, del D.L. n. 80/2021, costituiscono risorse non sottoposte al limite di cui all'art. 23, comma 2 del D.Lgs. n. 75/2017, e finanziano, *in primis*, l'aumento della retribuzione di posizione; quelle residue incrementano la retribuzione di risultato.

L'Aran con Orientamento AFL92 del 1° ottobre 2024 ha ulteriormente chiarito che "per espressa previsione di Legge (art. 11 D.L. 135/2018) il limite di cui all'art. 23, comma 2, del D. Lgs. 75/2017 non opera con riferimento agli incrementi previsti, successivamente alla data di entrata in vigore del medesimo decreto, dai contratti collettivi nazionali di lavoro, a valere sulle disponibilità finanziarie di cui all'art. 48 del D. Lgs. 165/2001 e dagli analoghi provvedimenti negoziali riguardanti il personale contrattualizzato in regime di diritto pubblico. Ragione per cui gli incrementi disposti dall'art. 39 del CCNL 16 luglio 2024 non sono assoggettati al limite del trattamento accessorio dettato dall'art. 23, comma 2, del D.Lgs. 75/2017".

Differenziazione della retribuzione di posizione (Art. 42)

L'art. 42 nel disapplicare e sostituire il comma 1 dell'art. 27 del CCNL 23 dicembre 1999, ribadisce come nell'ambito dei valori minimo (euro 12.722,67) e massimo (euro 46.292,37) la retribuzione di risultato è differenziata in base alla effettiva complessità e responsabilità delle posizioni dirigenziali affidate, in continuità con la previgente disciplina.

L'art. 42 fa salvo il disposto di cui all'art. 27, comma 5 del CCNL 23 dicembre 1999, come modificato

dall'art. 24 del CCNL 22 febbraio 2006, che testualmente recita "Gli Enti del comparto con strutture organizzative complesse ... che dispongono delle relative risorse possono superare il valore (massimo) della retribuzione di posizione" stabilito dalla contrattazione nazionale. L'ARAN, con orientamento applicativo AII_118 dell'11 febbraio 2014, ha osservato quanto segue: "Ai fini dell'applicazione di tale disciplina contrattuale e dell'eventuale superamento del valore massimo stabilito dal CCNL per la retribuzione di posizione, le strutture complesse possono essere ipotizzate solo quando sussistono due o più funzioni dirigenziali subordinate all'interno della medesima organizzazione.

È evidente che, diversamente ritenendo, infatti, si determinerebbe il paradosso che tutte sarebbero complesse. La disciplina contrattuale consente, in presenza di strutture complesse nel senso sopra evidenziato, il superamento del valore massimo stabilito dal CCNL per la retribuzione di posizione solo in presenza del requisito della effettiva sussistenza delle risorse a tal fine necessarie tra quelle legittimamente disponibili, calcolate cioè nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 26 del CCNL del 23 dicembre 1999 e in coerenza con la natura delle risorse stesse".

Secondo l'Agenzia è, quindi, da escludere "che un eventuale incremento della retribuzione di posizione, anche in presenza di strutture complesse coerenti con la disciplina contrattuale, possa essere finanziato, in tutto o in parte, a carico del bilancio dell'ente o comunque con risorse decentrate non aventi carattere di certezza e stabilità".

In considerazione di quanto sopra l'Aran ha quindi concluso evidenziando le frequenti perplessità che nutre "in ordine alla effettiva capacità degli enti di limitate dimensioni organizzative (conseguentemente, con risorse che, quantificate nel corretto e rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 26 del CCNL del 23 dicembre 1999, non possono non essere ugualmente limitate) di poter dare applicazione alla disciplina del citato art. 27, comma 5, del CCNL del 23 dicembre 1999".

A compimento della presente disamina, si ritiene utile proporre, per una rapida consultazione, le tabelle riassuntive di calcolo arretrati contrattuali relative ai dirigenti Enti locali e dirigenti professionali, tecnici e amministrativi delle aziende e degli enti del SSN.

Tabella calcolo arretrati dirigenti Enti locali (1)

Dirigenti Enti locali e dirigenti (non medici) del S.S.N.	2019	2020	2021	2022	2023
Precedente stipen- dio tabellare	euro 45.260,77				
Nuovo stipendio tabellare	euro 46.573,77	euro 46.820,77	euro 47.015,77	euro 47.015,77	euro 47.015,77
Arretrati	euro 1.098,55	euro 1.243,19	euro 1.438,19	euro 1.438,19	euro 1.438,19
IVC (indennità vacanza contrat- tuale) 2019/2021	euro 214,45	euro 316,81	euro 316,81	euro 316,81	euro 316,81
Saldo	euro 1.098,55	euro 1.243,19	euro 1.438,19	euro 1.438,19	euro 1.438,19
Incremento retribuzione di posizione	-	euro 468,00	euro 780,00	euro 780,00	euro 780,00
Arretrati: totale euro 9.464,31	euro 1.098,55	euro 1.711,19	euro 2.218,19	euro 2.218,19	euro 2.218,19
In aggiunta: Incremento Fondo per la retribuzione di posizione e di Risultato	-	-	euro 1.261,00	euro 1.261,00	euro 1.261,00

N.B. - La destinazione a Retribuzione di Posizione o di Risultato è stabilita in sede di contratto decentrato. Il totale degli aumenti del fondo nel triennio è pari a euro 3.783,00.

⁽¹⁾ Fonte: Fp Cgil, Cisl Fp, Uil Fpl.

Calcolo arretrati dirigenti PTA (professionali, tecnici e amministrativi) (2)

Dirigenti professionali, tec- nici e amministrativi	2019	2020	2021	2022	2023
Precedente stipendio tabellare	euro 45.260,77	euro 45.260,77	euro 45.260,77	euro 45.260,77	euro 45.260,77
Nuovo stipendio tabellare	euro 46.300,77	euro 46.859,77	euro 47.015,77	euro 47.015,77	euro 47.015,77
IVC (indennità vacanza contrattuale) 2019/2021	euro 214,45	euro 316,81	euro 316,81	euro 316,81	euro 316,81
Saldo	euro 825,55	euro 1.282,19	euro 1.438,19	euro 1.438,19	euro 1.438,19
Incremento retribuzione di posizione fissa: - Incarico di direzione struttura complessa - Incarico di direzione struttura semplice - Incarico professionale	-	-	euro 720,00 euro 460,00 euro 275,00	euro 720,00 euro 460,00 euro 275,00	euro 720,00 euro 460,00 euro 275,00
Totale per anno: -Incarico di direzione struttura complessa - Incarico di direzione struttura semplice - Dirigente con incarico professionale	euro 825,55 euro 825,55 euro 825,55	euro 1.282,19 euro 1.282,19 euro 1.282,19	euro 2.158,19 euro 1.898,19 euro 1.713,19	euro 2.158,19 euro 1.898,19 euro 1.713,17	euro 2.158,19 euro 1.898,19 euro 1.713,19
In aggiunta: Incremento Fondo per la retribuzione di posizione e di Risultato Retribuzione di posizione Retribuzione di risultato	-	-	euro 964,55	euro 964,55 euro 270,42	euro 964,55 euro 270,42

N.B. - La destinazione a Retribuzione di Posizione o di Risultato è stabilita in sede di contratto decentrato. Il totale degli aumenti del fondo nel triennio è pari a euro 3.434,49

Incremento annuo indennità di strut- tura complessa Il totale dell'indennità di struttura complessa è pari a euro 1.227,00	-	-	euro 409,00	euro 409,00	euro 409,00
---	---	---	-------------	-------------	-------------

N.B. - Una tantum per il personale in servizio al 31 dicembre 2021: euro 270,00

Totale arretrati anni precedenti	Tabellare	Posizione	Totale voci fisse
Dirigente con direzione struttura complessa	euro 6.793,26	euro 1.620,00	euro 8.413,26
Dirigente con direzione struttura semplice	euro 6.793,26	euro 1.035,00	euro 7.828,26
Dirigente con incarico professionale	euro 6.793,26	euro 495,00	euro 7.288,26

(2) Fonte: Fp Cgil, Cisl Fp, Uil Fpl.

Prevenzione della corruzione

L'aggiornamento della misura del pantouflage in esito all'emanazione delle Linee guida ANAC 2024

di Luca Bisio - Partner farePA S.r.l., Ricercatore in Economia e gestione delle imprese presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca e Norman Lubello - Consulente e formatore farePA S.r.l., Professore a contratto di Economia e gestione delle imprese presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Il fenomeno del pantouflage rappresenta una sfida significativa per la prevenzione della corruzione nelle Pubbliche Amministrazioni, in quanto evidenzia il rischio che si verifichi un conflitto di interesse quando gli ex dipendenti pubblici assumono incarichi in enti privati destinatari delle loro precedenti funzioni. Le Linee guida emanate a novembre 2024, se lette congiuntamente al PNA 2022, offrono un supporto operativo nell'applicazione del quadro normativo di riferimento, funzionale anche all'aggiornamento di questa misura nelle singole amministrazioni. Il presente articolo, dopo aver descritto il pantouflage, si soffermerà su alcune indicazioni fornite da ANAC circa: i soggetti coinvolti, il concetto di potere autoritativo e negoziale e le sanzioni previste in caso di violazione. Si affronterà poi il tema dell'integrazione del pantouflage con gli altri strumenti di prevenzione della corruzione, evidenziando come vi sia la necessità di trattare tale misura in sinergia con il Codice di comportamento, il PTPCT e la formazione in materia di etica pubblica.

Cosa è il pantouflage?

La moderna accezione del termine "pantouflage" identifica un potenziale conflitto di interesse derivante dall'assunzione, da parte di un soggetto privato, di un dipendente proveniente dal settore pubblico. Tale criticità trova le sue origini fin dal principio della moderna disciplina di prevenzione della corruzione. Infatti, già l'art. 12, par. 2, lett. e) della Convenzione delle Nazioni Unite contro la corruzione (UNCAC) del 2003 suggeriva "la prevenzione dei conflitti d'interesse mediante l'imposizione, [...] per un periodo ragionevole, di restrizioni all'esercizio di attività professionali da parte di ex pubblici ufficiali e all'impiego, da parte del settore privato, di pubblici ufficiali dopo le loro dimissioni od il loro pensionamento, quando dette attività o detto impiego sono direttamente collegati alle funzioni che tali ex pubblici ufficiali esercitavano o supervisionavano durante il loro mandato".

Dalle parole della Convenzione emerge la peculiarità della misura stessa che fonda le sue premesse sull'ipotesi che si verifichi un'incompatibilità successiva alla cessazione del rapporto di lavoro presso la Pubblica Amministrazione da parte di un dipendente. In particolare, il rischio è che il dipendente, alla luce dei benefici che otterrebbe nel futuro impiego nel settore privato, possa privilegiare il proprio interesse personale a discapito del corretto funzionamento dell'azione amministrativa. Pertanto, così come accade per le altre casistiche di conflitto di interesse, il pantouflage è posto a tutela dell'art. 97 Cost., secondo cui i pubblici uffici sono organizzati, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione.

Le casistiche sulle potenziali violazioni sono abbastanza tipiche. Ad esempio, esemplificare il caso di un dirigente comunale che, tramite apposito atto, autorizza un'impresa privata alla realizzazione di un'opera

di edilizia residenziale. Tale situazione rappresenta una normale attività amministrativa. Tuttavia, se l'anno successivo il dipendente pubblico dovesse rassegnare le proprie dimissioni presso il Comune, al fine di essere assunto dall'impresa privata che ha richiesto la suddetta autorizzazione, si costituirebbe un potenziale pregiudizio circa la precedente imparzialità del dirigente. Infatti, il suddetto dirigente, tramite l'atto di autorizzazione, ha inciso materialmente sulla sfera giuridica dell'impresa privata che è intenzionata ad assumerlo e potrebbe aver preso una decisione non imparziale, in ragione dei vantaggi offerti dal nuovo datore di lavoro.

Il legislatore italiano, nell'ambito della disciplina di prevenzione della corruzione, ha recepito l'indirizzo fornito dalla UNCAC e ha normato la casistica del divieto di pantouflage con l'introduzione delle disposizioni indicate nella seguente tabella.

Normativa	Contenuto della norma
Art. 53, comma 16- <i>ter</i> del D.Lgs. n. 165/2001	I dipendenti che, negli ultimi tre anni di servizio, hanno esercitato poteri autoritativi o negoziali per conto delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, non possono svolgere, nei tre anni successivi alla cessazione del rapporto di pubblico impiego, attività lavorativa o professionale presso i soggetti privati destinatari dell'attività della Pubblica Amministrazione svolta attraverso i medesimi poteri. I contratti conclusi e gli incarichi conferiti in violazione di quanto previsto dal presente comma sono nulli ed è fatto divieto ai soggetti privati che li hanno conclusi o conferiti di contrattare con le pubbliche amministrazioni per i successivi tre anni con obbligo di restituzione dei compensi eventualmente percepiti e accertati ad essi riferiti.
Art. 21 del D.Lgs. n. 39/ 2013	Ai soli fini dell'applicazione dei divieti di cui al comma 16-ter dell'articolo 53 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, sono considerati dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni anche i soggetti titolari di uno degli incarichi di cui al presente decreto, ivi compresi i soggetti esterni con i quali l'Amministrazione, l'ente pubblico o l'ente di diritto privato in controllo pubblico stabilisce un rapporto di lavoro, subordinato o autonomo. Tali divieti si applicano a far data dalla cessazione dell'incarico.

Alla luce del suddetto quadro normativo, l'ANAC ha fornito dei chiarimenti e delle interpretazioni al fine di rendere più facilmente applicabile la misura del *pantouflage* per gli enti. In particolare, è opportuno prendere in esame:

- le indicazioni del PNA 2019;
- il modello operativo del PNA 2022;
- il contenuto delle Linee guida 2024, approvate con la recente Delibera ANAC n. 493/2024.

È importante sottolineare che la misura condiziona quindi la sfera giuridica sia del dipendente della Pubblica Amministrazione, anche dopo la cessazione del servizio, che dell'ente privato che lo andrebbe ad assumere. Alla luce di un ambito di intervento così ampio è stata data molta rilevanza all'arco temporale di riferimento del *pantouflage*, stabilendo che la misura si applica solo:

- ai dipendenti che negli ultimi tre anni hanno esercitato poteri autoritativi e negoziali verso un soggetto privato;
- nei tre anni dalla cessazione del servizio presso la Pubblica Amministrazione, terminato il c.d. periodo di raffreddamento. Tale durata è stata valutata idonea e sufficiente a ridurre il rischio di comportamenti non imparziali del dipendente.

Oltre a evitare che le decisioni prese dal dipendente nel settore pubblico possano essere influenzate da possibili prospettive di occupazione nel settore privato, la disciplina del pantouflage riduce il rischio che il dipendente sfrutti le informazioni riservate o le competenze acquisite nel suo ruolo pubblico per favorire il nuovo datore di lavoro, a discapito dell'interesse collettivo. Inoltre, è ipotizzabile che un ex-funzionario pubblico che prende servizio in un'impresa privata, possa mantenere legami con i suoi precedenti colleghi, facilitando così operazioni di scambio di favori e clientelismo.

Quali sono i soggetti coinvolti?

Le nuove Linee guida distinguono due tipologie di soggetti coinvolti nel pantouflage:

- l'ente di origine, inteso quale la Pubblica Amministrazione presso cui lavorava il dipendente;
- l'ente di destinazione, inteso quale il soggetto privato in cui l'ex dipendente pubblico prende servizio. Tali tipologie rappresentano le due direzioni delle proverbiali "porte girevoli" cui spesso si fa riferimento quando si tratta il tema di cambiamenti di impiego tra settore pubblico e privato.

Per quanto concerne l'ente di origine, l'ambito soggettivo di applicazione del *pantouflage* include le Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 165/2001. Inoltre, ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 39/2013 si può considerare l'applicazione anche per i dipendenti che ricoprono particolari cariche negli enti pubblici economici e negli enti di diritto privato in controllo pubblico.

Per quanto riguarda l'ente di destinazione, la condizione necessaria è che si tratti di un soggetto privato nei cui confronti il dipendente abbia esercitato un potere autoritativo o negoziale. Le Linee guida forniscono un'interpretazione ampia del concetto di "soggetto privato" includendo varie tipologie come

Organizzazione e gestione del personale

aziende, fondazioni, associazioni, federazioni e gli studi di professionisti (es. ingegneria e architettura). Il PNA 2022 dava invece indicazioni molto puntuali su alcune eccezioni all'applicazione del *pantouflage*. In particolare, il divieto non si applica per:

- gli enti privati costituiti successivamente alla cessazione del rapporto di pubblico impiego del dipendente;
- le società *in house* in quanto lo svolgimento dell'incarico è comunque volto al perseguimento di interessi pubblici e non privati.

Sempre il medesimo documento forniva indicazioni utili a identificare la tipologia di rapporto che si instaurava con il soggetto privato, chiarendo che il pantouflage si può verificare anche con rapporti di lavoro a tempo determinato o mediante incarichi di consulenza affidati all'ex dipendente pubblico.

Occorre specificare che la disciplina riguarda anche gli incarichi a titolo gratuito. In questa peculiare ipotesi, il rapporto di collaborazione con il soggetto privato potrebbe infatti trasformarsi in un secondo momento, sulla base di un accordo collusivo tra dipendente e impresa privata, in incarico a titolo oneroso, una volta terminato il periodo di raffreddamento.

L'incarico o il rapporto di lavoro devono comunque comportare lo svolgimento di prestazioni lavorative connotate dai caratteri di continuità e stabilità. Infatti, già secondo la Del. ANAC n. 537/2019 solo la prospettiva di un incarico stabile e continuativo potrebbe comportare un rischio per l'imparzialità dell'attività amministrativa.

Cosa si intende per potere autoritativo e negoziale?

La normativa circoscrive il fenomeno del pantouflage alla specifica casistica del dipendente pubblico che esercita poteri autoritativi e negoziali verso un soggetto privato. Più precisamente, la parte generale del PNA 2022 afferma che "il potere autoritativo e negoziale in una Pubblica Amministrazione implica l'adozione di provvedimenti atti ad incidere unilateralmente [...] sulle situazioni giuridiche soggettive dei destinatari". Pertanto, appare utile identificare le tipologie di atti e provvedimenti che possono intendere l'esercizio di tali poteri da parte del dipendente. In passato, già con Del. n. 88/2017, ANAC aveva identificato provvedimenti passibili di inclusione nella disciplina del pantouflage, quali ad esempio i provvedimenti:

- afferenti specificamente alla conclusione di contratti per l'acquisizione di beni e servizi per la PA (es. affidamenti diretti o procedure di gara);

- unilaterali della PA modificativi di situazioni giuridiche soggettive dei destinatari (es. autorizzazioni, concessioni...);
- che producono effetti favorevoli per il destinatario (es. sovvenzione, sussidi e vantaggi economici di qualunque genere).

Le Linee guida proseguono poi l'estensione anche agli atti endoprocedimentali (es. pareri, perizie...), qualora la loro adozione possa incidere in modo significativo sul contenuto oggetto del provvedimento finale, anche se poi sottoscritto da altri enti. Secondo la stessa *ratio*, sono inclusi nei poteri autorizzativi e negoziali anche quelli relativi alle attività ispettive e di controllo, qualora propedeutiche all'emanazione di un procedimento amministrativo.

L'Autorità ha invece escluso costituisca espressione di poteri autoritativi e negoziali l'adozione di atti di carattere generale ovvero di quei provvedimenti, funzionali alla cura concreta di interessi pubblici, destinati ad una pluralità di soggetti non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili a posteriori. Infatti, secondo le Linee guida "la natura astratta e generale di tali atti, a differenza di quella concreta e particolare tipica dei provvedimenti amministrativi, li rende inidonei ad incidere direttamente e in maniera effettiva sulla posizione giuridica di uno specifico e predeterminato soggetto" (pag. 16).

Pertanto, al fine di definire l'applicabilità o meno della misura devono essere valutati:

- il potere esercitato dal dipendente e l'atto emanato;
- il ruolo ricoperto all'interno dell'Amministrazione;
- l'incidenza che il soggetto ha avuto ai fini dell'adozione dell'atto finale e in quale modo tale soggetto sia stato coinvolto nell'istruttoria e abbia preso parte all'adozione dell'atto finale.

Quali sono le sanzioni in caso di violazione?

Una volta appurato il sussistere di una violazione della misura del *pantouflage* si applicano tre tipologie di sanzioni, le quali producono rilevanti effetti su tutte le parti coinvolte. Su questo tema, è opportuno richiamare la normativa, con particolare riferimento all'art. 53, comma 16-ter, D.Lgs. n. 165/2001.

Secondo la norma la conseguenza diretta ed *ex lege* dell'accertamento degli elementi costitutivi della fattispecie di *pantouflage* è la nullità dei contratti conclusi e degli incarichi conferiti in violazione del divieto. Pertanto, il contratto di assunzione da parte di un ente privato di un *ex* dipendente pubblico che esercitava poteri autoritativi e negoziali per una Pubblica Amministrazione è nullo, quindi privo di effetti giuridici fin dalla sua origine.

Organizzazione e gestione del personale

Da ciò ne deriva una conseguenza ancor più rilevante: l'obbligo di restituzione dei compensi. Su questo tema l'Autorità afferma che non ha competenza nel definire come nel concreto si declini la gestione civilistica tra le parti dell'obbligo legale di restituzione, però pone alcune considerazioni. ANAC parte dalla premessa che il destinatario dell'obbligo di restituzione dei compensi sia il soggetto che li ha erogati, quindi l'ente privato. Tuttavia, rimane aperto il tema su quale soggetto debba restituire i compensi. Si riportano dunque le due alternative individuate nelle Linee guida:

- il soggetto obbligato alla restituzione è l'ex dipendente pubblico;
- il soggetto obbligato alla restituzione è colui che ha effettivamente concluso il contratto/conferito l'incarico per conto dell'ente in destinazione (es. Amministratore delegato, Direttore generale, legale rappresentante...).

Le incertezze su tale bivio saranno probabilmente, e auspicabilmente, chiarite meglio con l'evoluzione della giurisprudenza in materia.

Infine, vi è un altro tema per cui l'ANAC declina alcune perplessità. Secondo quanto disposto della normativa "è fatto divieto ai soggetti privati che li hanno conclusi o conferiti di contrattare con le Pubbliche Amministrazioni per i successivi tre anni" (art. 53, comma 16-ter, D.Lgs. n. 165/2001). A seguito di una serie di considerazioni ANAC chiarisce che:

- il divieto di contrarre rileva solo nei confronti dell'ente di provenienza dell'ex dipendente pubblico e degli eventuali uffici periferici della stessa;
- il divieto di contrarre include tutte le forme di contrattazione relative alle prestazioni commerciali dell'operatore economico colpito dal divieto, con esclusione dei contratti destinati a far ottenere allo stesso, destinatario dell'interdizione, l'erogazione di prestazioni di pubblico servizio da parte della PA.

Come si può applicare la misura del pantouflage?

Sebbene il PNA 2022 sia stato superato dalle recenti Linee guida circa alcune interpretazioni, anche in ragione dell'esperienza maturata dall'Autorità stessa, esso contiene una parte dedicata agli strumenti operativi che un'Amministrazione può utilizzare per gestire la misura del *pantouflage*. Nel presente paragrafo, si riportano tali strumenti, provando una loro riorganizzazione, anche alla luce dei contenuti delle Linee guida.

Disposizioni del Codice di comportamento

Partendo dal presupposto che la violazione del Codice di comportamento comporta una responsabilità di natura disciplinare da parte del dipendente, l'inserimento all'interno del documento di appositi doveri di condotta può risultare un importante supporto per favorire la conoscibilità delle disposizioni sul pantouflage. Ad esempio, nel Codice di comportamento può essere prevista l'accettazione degli obblighi previsti dalla normativa in materia di pantouflage all'atto dell'assunzione presso l'ente pubblico. In questo modo, sottolinea ANAC, non si potrebbero addurre delle contestazioni circa la conoscibilità della norma. In effetti, il Codice di comportamento è la misura di prevenzione più orientata alle responsabilità soggettive del dipendente, il quale potrebbe altrimenti ignorare i limiti previsti nel trasferimento lavorativo in un ente privato, visto in buona fede come opportunità di carriera. Inoltre, il Codice nazionale già prevede, con gli artt. 6 e 7 del D.P.R. n. 62/2013, le altre disposizioni sul conflitto di interesse. Si tratterebbe solo di includere nel documento un'altra fattispecie alle suddette casistiche.

Dichiarazioni del dipendente

Una misura fondamentale per il pantouflage è quella di far sottoscrivere una dichiarazione al dipendente che cessa la propria attività di servizio presso una Pubblica Amministrazione. Tale documento potrebbe richiamare i doveri di riservatezza, da ritenere vincolanti anche dopo la risoluzione del rapporto di lavoro, e far dichiarare che non si andrà a prendere servizio presso un ente privato destinatario del proprio potere autoritativo e negoziale per i successivi tre anni. In tal caso, l'ex dipendente si assume la responsabilità di non rilasciare dichiarazioni mendaci e di comunicare al precedente datore di lavoro nella Pubblica Amministrazione eventuali cambiamenti che possono intercorrere durante il periodo di raffreddamento.

Si potrebbe ottenere un effetto ancor più efficace se anche l'ente di destinazione facesse sottoscrivere una dichiarazione analoga al neo-assunto, vincolando l'ex funzionario pubblico a rilasciare la dichiarazione anche al soggetto con cui sta instaurando un nuovo rapporto di lavoro. Tuttavia, nel settore privato non sempre si assiste a una sensibilità di questo tipo sul tema, talvolta per non conoscenza, altre volte per ragioni probabilmente opportunistiche.

Nella Pubblica Amministrazione invece, le dichiarazioni con le quali i dipendenti si impegnano a conoscere e rispettare le disposizioni relative al *pantouflage* possono essere inserite nel contratto di assunzione del personale, unitamente all'accettazione dei doveri di condotta contenuti nel Codice di comportamento. Tale integrazione

Azienditalia 1/2025 73

Organizzazione e gestione del personale

alla modulistica contrattuale può essere inserita anche solo per i dipendenti che accedono a ruoli in cui si possono esercitare poteri autoritativi e negoziali.

Controlli previsti nel PTPCT

Come accade per le altre dichiarazioni rese all'ente, nel PTPCT possono essere definite delle procedure di controllo circa la veridicità di quanto dichiarato dal dipendente, così come possono essere previste delle modalità di gestione delle segnalazioni su questo tema.

La procedura di controllo è fondamentale in quanto non ci si può soffermare a priori sulla veridicità delle dichiarazioni rese. Infatti, il dipendente che accetta un impiego in cambio di una gestione di parte di un procedimento amministrativo ha tutto l'interesse nell'omissione dell'informazione circa il proprio futuro datore di lavoro. Pertanto, la misura deve essere presidiata dal RPCT con opportune attività di monitoraggio.

Patto di integrità

L'inserimento di apposite clausole in capo all'operatore economico che sottoscrive il patto di integrità in una gara può essere uno strumento utile a vincolare anche il soggetto privato, quindi l'ente di destinazione, anche per la misura del pantouflage. Il Patto potrebbe contenere specifiche disposizioni volte a prevenire il fenomeno delle porte girevoli, sensibilizzando il soggetto privato ai rischi dell'eventuale assunzione di dipendenti coinvolti nella procedura di gara. Si rammenta che il patto di integrità è una misura di prevenzione della corruzione che vincola sia l'Amministrazione che l'operatore economico che lo sottoscrive e che la sua violazione può comportare conseguenze anche molto gravi per le parti.

Tale indicazione può essere replicata anche nella documentazione relativa agli atti di autorizzazione, concessione di contributi, sussidi, vantaggi economici di qualunque genere a enti privati.

Formazione per i dipendenti

La misura del *bantouflage* è per diversi aspetti una novità nel quadro normativo italiano. Al tempo stesso, anche le indicazioni dell'ANAC sono recenti e presentano ancora diversi punti ciechi nell'applicazione di questo strumento da parte degli enti pubblici. Pertanto, al fine di fornire delle indicazioni più puntuali possibili ai dipendenti, destinatari effettivi della disciplina, può essere utile organizzare interventi formativi in materia. Le iniziative dovrebbero prevedere, in linea con le recenti raccomandazioni dell'Autorità, casistiche, simulazioni ed esempi per consentire ai dipendenti di comprendere meglio in cosa consiste il divieto, così come le motivazioni che hanno indotto il legislatore a porre vincoli così peculiari. Infatti, la formazione rappresenta lo strumento principe per diffondere la cultura della legalità e responsabilizzare i funzionari pubblici sui rischi corruttivi, mantenendo un focus operativo sugli strumenti posti in essere dall'ente per tutelare l'imparzialità dell'azione amministrativa. Inoltre, ogni strumento di anticorruzione trova effettiva applicazione solo quando lo stesso viene conosciuto, interiorizzato ed applicato dai dipendenti, evitando il rischio di costruire documenti o procedure valide che rimangono però inapplicate.

Conclusioni

Alla luce di quanto detto, il fenomeno del pantouflage costituisce una criticità significativa nei sistemi di prevenzione della corruzione negli enti pubblici, in quanto rappresenta una forma di conflitto di interesse che rischia di compromettere l'imparzialità e il buon andamento dell'Amministrazione Pubblica. Le Linee guida ANAC 2024, unitamente alla lettura del precedente PNA 2022, garantiscono un supporto agli enti che intendono rafforzare il presidio del pantouflage. Tuttavia, emerge con chiarezza che tale misura può essere applicata efficacemente solo se raccordata alle altre contenute nel PTPCT, soprattutto con riferimento a Codice di comportamento, patto di integrità e formazione.

Beni culturali

Beni culturali sottoposti a particolari condizioni di tutela

di Maurizio De Paolis - Presidente dell'Associazione Romana di Studi Giuridici

Nel nostro ordinamento sono previste particolari misure di tutela che, affiancandosi a quelle tradizionali, riguardano specifiche categorie di beni culturali nella cui vasta area rientrano: a) gli elementi decorativi dai quali si è generata la c.d. "Street Art"; b) gli studi di artisti, distintisi soprattutto nella pittura e scultura; c) le aree pubbliche con rilevante valore archeologico, storico, artistico e paesaggistico tutelate attraverso rimedi posti in essere dal Ministero della cultura, dalle Soprintendenze e dagli Enti locali per garantire e tutelare l'artigianato tradizionale e gli esercizi commerciali espressione dell'identità collettiva.

Beni sottoposti a particolari disposizioni di tutela

L'art. 11, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, attraverso una serie di rinvii ad altre norme presenti nel Codice dei beni culturali e del paesaggio, assoggetta a particolari misure di tutela talune categorie di "cose mobili e immobili" d'interesse culturale rubricate nei successivi paragrafi.

Si tratta di strumenti che si aggiungono alle regole generali poste dall'ordinamento per tutelare i beni culturali, come, ad es., l'individuazione (1); la catalogazione (2); il vincolo diretto (3); il vincolo indiretto (4); l'espropriazione per pubblica utilità (5); il diritto di prelazione dello Stato sulla vendita di beni culturali privati (6).

Elementi decorativi

Nella vasta area degli elementi decorativi rientrano: affreschi, stemmi, graffiti, lapidi, iscrizioni, tabernacoli e altri elementi decorativi di edifici, esposti e non esposti alla pubblica vista (7).

Ai sensi dell'art. 50, comma 1, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, la tutela di questa categoria di beni culturali si realizza attraverso l'imposizione del vincolo diretto rappresentato dal divieto di disporne ed eseguirne il distacco. Pertanto, l'eventuale distacco deve essere preventivamente autorizzato dal Soprintendente esclusivamente per motivi di interesse pubblico. La rimozione di una pittura murale o di un mosaico (8) dal suo sito naturale si deve considerare esclusivamente come

(6) Artt. 60-62, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

(7) Art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

Azienditalia 1/2025 **75**

⁽¹⁾ Artt. 13-16, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

⁽²⁾ Art. 17, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

⁽³⁾ Art. 20, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42: i beni culturali non possono essere distrutti, deteriorati, danneggiati o adibiti ad usi non compatibili con il loro carattere storico o artistico oppure tali da recare pregiudizio alla loro conservazione.

⁽⁴⁾ Årt. 45, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42: ha come finalità, la protezione dei caratteri e del contesto del bene culturale soggetto al vincolo diretto, assicurandone il mantenimento dell'integrità, della prospettiva, della luce, delle condizioni di ambiente e decoro attraverso prescrizioni destinate alle aree e/o agli edifici circostanti ma non necessariamente confinanti con il bene di interesse culturale.

⁽⁵⁾ Art. 52, D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327 (Espropriazione di beni culturali); art. 95 (Espropriazione di beni culturali), art. 96 (Espropriazione per fini strumentali), art. 97 (Espropriazione per fini archeologici), D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42. L'epigrafe dell'art. 52, D.P.R. n. 327/2001 risulta inappropriata perché la norma non ha come oggetto l'espropriazione diretta di beni culturali in quanto riguarda beni immobili privati (aree, terreni, edifici) adiacenti, limitrofi, ma non necessariamente confinanti con beni di interesse

culturale per garantirne l'isolamento, il restauro, una migliore luce o prospettiva, il pieno decoro, la globale consistenza della cornice ambientale, il godimento da parte del pubblico o anche semplicemente per facilitare l'accesso dei visitatori a complessi architettonici o siti archeologici. Tra l'altro, i risultati conseguibili con l'espropriazione di cui all'art. 52, D.P.R. n. 327/2001, all'art. 96 e all'art. 97, D.Lgs. n. 42/2004, si possono raggiungere anche attraverso il vincolo indiretto (art. 45, D.Lgs. n. 42/2001) che evita alla PA di utilizzare proprie risorse finanziarie per pagare l'indennità di esproprio e al soggetta privato di perdere il diritto di proprietà comunque assoggettato a pesanti limitazioni. Infatti, l'imposizione del vincolo indiretto determina l'inedificabilità totale o assoggettata a particolari e stringenti condizioni sulle aree vincolate e una serie di restrizioni per la manutenzione (ordinaria e straordinaria) e per la ristrutturazione degli edifici.

⁽⁸⁾ Il mosaico è una tecnica pittorica assai diffusa nel mondo antico consistente nell'accostare frammenti marmorei o anche vitrei, le c.d. "tessere" per formare un determinato disegno. Di derivazione orientale, questa tecnica fu particolarmente apprezzata

una misura del tutto eccezionale necessaria per trasportarli in laboratori specializzati onde procedere al restauro indispensabile per la loro conservazione traducendosi in tal modo in una misura per mantenerli integri e conservarli.

Studi d'artista

L'art. 51, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, è incentrato sugli effetti del vincolo ma non ne esplica testualmente i presupposti: vale a dire non dice cosa, analiticamente, si debba intendere per studio d'artista (9).

Innanzi tutto, è opportuno precisare che lo studio d'artista va considerato come *universitas rerum* rappresentativa della vita professionale dell'artista, traccia visibile dell'unicità delle sue attitudini individuali di produzione e ricerca; attraverso questo tipo di vincolo, la Legge intende preservare non la traccia della vita dell'artista, ma la testimonianza delle condizioni materiali del processo di formazione ed azione che è sotteso alle opere che lo hanno reso famoso, processo che è dalla Legge reputato realizzare un valore culturale in sé, sempre che si tratti di un livello tale da corrispondere ad un "interesse particolarmente importante", come prescritto dalla vigente normativa (10).

I presupposti fattuali per la concreta configurazione dello studio d'artista, che costituiscono altrettante condizioni per il legittimo esercizio della potestà discrezionale conferita all'Amministrazione per imporre specifici vincoli di tutela, sono così sintetizzabili: a) l'artista deve aver esercitato la sua personale

attività di produzione artistica nell'immobile *de quo*, circostanza che instaura un peculiare legame tra artista e immobile esplicativo della sua vita artistica; b) tale stato di fatto non deve risultare, al momento della imposizione del vincolo, modificato irreversibilmente e dunque non deve essere stato reciso il nesso sopra individuato; c) il collegamento tra l'artista e l'immobile non deve risultare, d'altra parte, occasionale o insignificante (11).

A differenza dell'ordinario vincolo storico-culturale, il vincolo sugli studi d'artista li trasforma in una sorta di inalterabile museo per cui la proprietà privata subisce gravi restrizioni rappresentate non solo dall'inamovibilità dello studio (viene fatto divieto di rimuoverne il contenuto), ma anche dall'immodificabilità della destinazione d'uso dello stabile (12).

Di conseguenza, è vietato modificare la destinazione d'uso dello studio d'artista, di rimuoverne il contenuto, costituito da opere (quadri, sculture, bassorilievi, ecc.), documenti, cimeli e cose similari, qualora, nel suo insieme e in relazione al contesto urbanistico in cui è inserito, sia dichiarato di interesse particolarmente importante per il suo valore storico (13). In particolare, è fatto divieto di modificare la destinazione d'uso degli studi d'artista rispondenti alla tradizionale tipologia a lucernario adibiti a tale specifica funzione da almeno venti anni (14).

Non potrà mai essere assimilata allo studio d'artista una mera raccolta di cimeli a questi riferibili, ove manchi un reale collegamento con la vita e con l'opera dell'artista (15).

ad Alessandria, introdotta tardi nel mondo ellenico, e assai cara ai Romani che l'usarono con diversi sistemi: l'opus sectile, l'opus tessellatum e l'opus vermiculatum, sia per pavimenti, sia per rivestimenti parietali, in bianco e nero o a colori. Il procedimento era lo stesso che si usa ai nostri giorni: su uno strato di stucco fresco, tracciato il disegno da eseguire, venivano applicate tessere, che i Romani usavano assai minute, di formato maggiore nell'età medievale e rinascimentale. Marmoree per i pavimenti, le tessere erano miste con paste vitree colorate per le pareti, spesso dorate per i fondi, specie nell'arte ravennate e bizantina. Per far aderire le tessere al fondo, oltre al cemento, può essere usato uno speciale mastice, che rende l'opera più leggera. Sembra che l'uso di smalti colorati fosse già noto nelle antiche dinastie dell'Egitto e presso i Sumeri.

(9) Consiglio di Stato, Sez. VI, 12 luglio 2011, n. 4198.

(10) Art. 11, comma 1, lett. b), D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42. TAR Sicilia, Sez. II, 24 aprile 2024, n. 1518; Consiglio di Stato, Sez. VI, 5 dicembre 2017, n. 5737; TAR Abruzzo, L'Aquila, Sez. I, 14 febbraio 2013, n. 121.

(11) Consiglio di Stato, Sez. VI, 4 dicembre 2017, n. 5653; TAR Molise, 21 aprile 2016, n. 183; TAR Abruzzo, L'Aquila, Sez. I, 14 febbraio 2013, n. 121.

(12) TAR Lazio, Roma, Sez. II, 8 gennaio 2019, n. 221; Consiglio di Stato, Sez. VI, 12 luglio 2011, n. 4198. F. S. Marini, "L'incostituzionalità della disciplina degli "studi d'artista" tra irragionevolezza ed espropriazione non indennizzata", in *Giurisprudenza*

costituzionale, 2003, 3, 1422, nota a Corte costituzionale, 4 giugno 2003, n. 185: è stato riconosciuto costituzionalmente illegittimo l'art. 52, comma 1, D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, nella parte in cui prevedeva che non sono soggetti a provvedimenti di rilascio, previsti dalla normativa vigente in materia di locazione di immobili urbani, gli studi d'artista di riconosciuto valore storico-artistico. Infatti, una volta che, in vista della tutela del valore culturale dei beni in questione, si mantengano ferme le misure di difesa e garanzia quali sono i vincoli di inamovibilità e immutabilità di destinazione del bene, appare manifesta l'incongruenza della disciplina in esame, in quanto eccedente le finalità di tutela perseguita, comportante inoltre la lesione del diritto di proprietà del locatore, a causa dell'illimitata continuazione del rapporto locativo considerata l'assoluta indeterminatezza del periodo di tempo nel quale risultano interdetti i provvedimenti di rilascio. In merito alla competenza del giudice ordinario in tema controversie con oggetto il rilascio dello studio di artista vincolato dal Ministero della cultura o dalla Soprintendenza e concesso in locazione dal proprietario dell'immobile si veda Cass. civ., SS.UU., 1° ottobre . 1993. n. 9801.

(13) Art. 51, comma 1, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42. F. Baldi, "D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, art. 51 (Studi d'artista)", in *Le nuove leggi civili commentate*, 2005, 5-6, III, 1278.

(14) Art. 51, comma 2, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

(15) TAR Lazio, Roma, Sez. II, 4 settembre 2017, n. 9533.

Inoltre, deve ritenersi illegittimo il provvedimento impositivo del vincolo fondato su un'interpretazione estensiva della locuzione "studio d'artista" volta a includervi anche i luoghi dove l'attività artistica, già ubicata altrove, ha avuto prosecuzione, attesa la rilevanza costituzionale del diritto di proprietà e la conseguente preclusione del ricorso a criteri di interpretazione estensiva nella imposizione di restrizioni a carico del proprietario, in forza del principio di legalità e di riserva di legge ex art. 42 Cost. (16).

Per completare il discorso bisogna sottolineare come ai nostri giorni il concetto di studio d'artista vada necessariamente parametrato sulle circostanze e condizioni che caratterizzano la vita contemporanea, non potendo applicarsi categorie ottocentesche, ritenendosi che lo studio d'artista sia solo quello dove l'autore si rechi pressoché quotidianamente e ove si concentri quasi per intero il suo sforzo creativo. La dinamicità che contraddistingue la società del Ventunesimo Secolo e che, nello specifico, interessa l'esistenza personale e professionale degli artisti implica, invero, fisiologicamente che l'attività degli autori possa svolgersi in un certo lasso di tempo in luoghi differenti, pertanto la circostanza che un artista abbia operato in due o più città, significa che possono coesistere parallelamente due o più studi meritori della tutela e protezione garantita dal combinato disposto dell'art. 11 e dell'art. 51, Codice dei beni culturali e del paesaggio (17).

Aree pubbliche aventi valore archeologico, storico, artistico e paesaggistico: divieti e limitazioni al commercio. Tutela dell'artigianato e del commercio espressione della identità collettiva

Spetta al Comune, su parere del competente Soprintendente, individuare le aree pubbliche aventi valore archeologico, storico, artistico e ambientale, nelle quali vietare *in toto* l'esercizio del commercio o sottoporlo a particolari condizioni (18).

Al fine di contrastare l'esercizio di attività commerciali e artigianali in forma ambulante o su posteggio, nonché di qualsiasi altra attività non compatibile con le esigenze di tutela del patrimonio culturale, con

particolare riferimento alla necessità di assicurare il decoro dei complessi monumentali e degli altri immobili del demanio culturale interessati da flussi turistici particolarmente rilevanti, nonché delle aree a essi contermini, i competenti Uffici territoriali del Ministero della cultura con in prima linea le Soprintendenze, sentiti gli Enti locali, adottano apposite determinazioni volte a vietare gli usi ritenuti incompatibili con le specifiche esigenze di tutela e di valorizzazione, comprese le forme di uso pubblico non soggette a concessione di uso individuale, quali le attività ambulanti senza posteggio, nonché, ove se ne riscontri la necessità, l'uso individuale delle aree pubbliche di pregio a seguito del rilascio di concessioni di posteggio o di occupazione di suolo pubblico (19).

Sempre ai Comuni compete l'individuazione dei locali, a chiunque appartenenti, nei quali si svolgono attività di artigianato tradizionale e altre attività commerciali tradizionali, riconosciute quali espressione dell'identità culturale collettiva ai sensi delle convenzioni Unesco, al fine di assicurarne apposite forme di promozione e salvaguardia, nel rispetto della libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41 della Costituzione (20).

La consolidata giurisprudenza amministrativa ha efficacemente precisato che il vincolo apposto sugli immobili non ha natura urbanistica e/o espropriativa, ma mira solo a tutelare le attività ivi esercitate, per ragioni di interesse pubblico, posto che la ratio della disciplina nazionale e quella delle Autonomie locali sul riconoscimento dei negozi storici è quella, non già della tutela dei beni immobili sotto l'aspetto statico come pregio storico-artistico-culturale bensì della tutela sotto l'aspetto dinamico degli immobili che acquistano un peculiare valore culturale per il tessuto urbano in ragione del rapporto fra la loro qualità ed ubicazione e l'attività commerciale o artigianale in essi svolta nel corso degli anni; attività che, quindi, concorre in modo essenziale a determinare la valenza storico-culturale e che, per tale motivo, viene protetta dal competente Ente locale nell'ambito della propria generale competenza nel disciplinare il territorio sancita dal Titolo V, Carta costituzionale (21).

tipizzati sotto il profilo storico-culturale o commerciale, ai fini della valorizzazione turistica e commerciale di dette attività, in attuazione dell'art. 27, comma 1, lett. I-bis), Legge 5 agosto 2022, n. 118. La disciplina dell'Albo in questione viene attuata attraverso un decreto legislativo, che, tra l'altro, fissa tutta una serie di principi generali basati sulla facoltà, da parte di regioni ed enti locali, di adottare, in guisa non discriminatoria e d'intesa con le associazioni degli operatori economici di settore, misure preordinate alla salvaguardia del decoro urbano o delle caratteristiche

⁽¹⁶⁾ Consiglio di Stato, Sez. VI, 12 luglio 2011, n. 4198.

⁽¹⁷⁾ TAR Sicilia, Catania, Sez. II, 24 aprile 2024, n. 1518.

⁽¹⁸⁾ Art. 52, comma 1, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

⁽¹⁹⁾ Art. 52, comma 1-ter, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

⁽²⁰⁾ Art. 52, comma 1-*bis*, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

⁽²¹⁾ TAR Lazio, Roma, Sez. II, 6 giugno 2017 n. 6636. Consiglio di Stato, sezione per gli atti normativi del Governo, parere 27 agosto 2024, n. 1100: costituzione dell'Albo nazionale delle attività commerciali, delle botteghe artigiane e degli esercizi pubblici,

L'introduzione, da parte dei Comuni, di disposizioni regolamentari indirizzate a tutelare e a imporre la conservazione pro futuro delle caratteristiche qualificanti delle proprie eccellenze storiche si pone appieno nel solco tracciato dal su menzionato indirizzo elaborato dalla giurisprudenza nel corso degli anni (22).

Il fenomeno contemporaneo della c.d. "Street Art"

Il termine *Street Art* comprende le forme d'arte realizzate in luoghi pubblici che normalmente non sono preposti alla realizzazione di opere, ad esempio muri, strade e piazze (23).

Le prime opere della *Street Art* vengono fatte generalmente risalire agli anni Ottanta dello scorso secolo anche se non mancano esempi precedenti, e la corrente ha attraversato ormai diversi decenni assumendo importanza sempre maggiore e diversificandosi nelle tecniche. Inizialmente, infatti, questi interventi spesso non erano autorizzati, pertanto gli artisti venivano di frequente tacciati di vandalismo e talvolta anche sanzionati dalle amministrazioni comunali.

Di recente, invece, la *Street Art* è stata riconosciuta come arte a tutti gli effetti e valorizzata connotandosi per una notevole varietà di tecniche come la pittura, scultura, applicazione di materiali quali piastrelle o adesivi. Del resto, le opere di questo genere sono decisamente aumentate di numero, entrando a far parte della vita quotidiana delle persone e riuscendo ad influenzare le tendenze e i mezzi di comunicazione. Grazie alla diffusione degli smartphone e dei social network, e di conseguenza alla possibilità di immortalare le opere in tempo reale, la Street Art oggi diventa spesso "virale", ovvero viene diffusa e conosciuta molto rapidamente incontrando il consenso di milioni di persone in tutto il mondo che ne condividono i messaggi rappresentati.

Nel corso degli anni è diventata sempre più chiara la differenza tra graffitismo e *Street Art*, mentre almeno fino agli anni Novanta del Novecento venivano entrambe accorpate sotto il nome di "graffitismo". I *writer*, o graffitisti, lavorano per lo più con la vernice *spray* ed elaborano soprattutto scritte, con una particolare attenzione al *lettering* e al "tag", la firma che applicano ai lavori, curata in modo che sia riconoscibile ed esprima la personalità dello stesso *writer*. Inoltre, va sottolineato che il mondo dei *writer* è strettamente legato alla cultura *hip hop*, nata negli Stati Uniti durante gli anni Ottanta dello scorso Secolo.

commerciali specifiche o tradizionali dei centri storici o di delimitate aree. I predetti principi generali si possono così sintetizzare: a) possibilità di introdurre, nel contesto territoriale differenziato e nel rispetto delle disposizioni per la liberalizzazione del settore del commercio, limitazioni all'insediamento di determinate attività in talune aree; b) prefigurazione di specifiche misure di tutela e valorizzazione per talune tipologie di esercizi di vicinato e di botteghe artigiane, a valle di una relativa tipizzazione sotto il profilo storico-culturale o commerciale affidata, tra l'altro, alla costituzione di specifici albi; c) previsione di una prospettica confluenza di detti albi sulla scorta di criteri unificati, in un unitario livello nazionale, a fini di valorizzazione turistica e commerciale.

(22) M. De Paolis, "Le botteghe di interesse storico tra materialità e immaterialità dei beni culturali", in Azienditalia, 8-9/2024.

(23) M. Cinelli, "Street Art, diritto e d'intorni", in *Rivista italiana di diritto del lavoro*, 2020, 3, III, 97; C. Cosentino, "La tutela delle opere di "Street Art" tra diritto d'autore e regole proprietarie", in *Rivista critica del diritto privato*, 2017, 4, 529; F. Benatti, "La Street Art musealizzata tra diritto d'autore e diritto di proprietà", in *Giurisprudenza commerciale*, 2017, 5, I, 781; A.N. Vecchio, "Problemi giuridici della Street Art", in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2016, 4-5, 625: si analizzano le opere della *Street Art* in relazione alla proprietà intellettuale, alla tutela quando il sul quale sono state realizzate; B. Graziosi, "Riflessioni sul regime giuridico delle opere della Street Art: tutela e appartenenza "pubblica", in *Rivista giuridica dell'edilizia*, 2016, 4, II, 423: l'Autore colloca le opere della c.d. "*Street Art*", tra le quali rientrano anche gli affreschi, in una nuova categoria di beni culturali.

Giro di posta

a cura di Marco Nocivelli - Dottore commercialista e revisore legale Brescia

IMPOSTA DI BOLLO E IMPOSTA DI REGISTRO

CONTRATTO DI COMODATO CON ALTRA AMMINISTRAZIONE

Si chiede quali siano i profili concernenti le discipline dell'imposta di bollo e dell'imposta di registro (con relative modalità di liquidazione) riguardo ad un contratto di comodato di un'unità immobiliare di proprietà del Comune, in considerazione del fatto che parte contraente è un Dipartimento ministeriale. (Comune di D.)

Il contratto di comodato deve essere registrato ed è soggetto ad imposta fissa di euro 200,00, ai sensi dell'art. 5 della Tariffa, P. I, D.P.R. n. 131/1986. Il termine per la registrazione è 30 giorni dalla stipula (art. 13).

L'imposta è inderogabilmente a carico del Comune. Infatti, ai sensi dell'art. 57, comma 6, del medesimo decreto, "Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'art. 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392, sempreché non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione delle amministrazioni dello Stato.". L'imposta di bollo non è dovuta perché vale l'esenzione di cui all'art. 16 della Tabella, All. B).

Il contratto di comodato dev'essere registrato mediante il modello RAP (Modello Registrazione Atti Privati) versando l'imposta a mezzo F24, codice tributo 1550.

Marco Nocivelli

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

PAGAMENTO DIRETTO A LEGALI DI CONTROPARTE

A seguito di una transazione, l'avvocato di controparte ha trasmesso la fattura per il pagamento delle sue competenze, come da accordo, intestata al proprio cliente anziché a questa Amministrazione.

Si chiede se tale modalità sia corretta. (Comune di V.)

Il comportamento del legale è corretto in quanto il "committente" della prestazione (la difesa) è il suo assistito, controparte dell'amministrazione. Non c'è, quindi, emissione di parcella nei confronti dell'ente medesimo.

Quest'ultimo, tuttavia, deve effettuare la ritenuta del 20% ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973: I sostituti d'imposta che corrispondono ...compensi comunque denominati, ...per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa.

Marco Nocivelli

EVENTO OCCASIONALE

Il Comune in collaborazione con la sezione locale degli Alpini e gli oratori organizza il pranzo natalizio per gli anziani.

La partecipazione è gratuita per gli anziani residenti, mentre è previsto il versamento di una quota di partecipazione a carico degli accompagnatori da versare con PagoPA. Le iscrizioni avvengono presso l'ufficio servizi sociali.

Il Comune sosterrà parte delle spese di organizzazione (noleggio stoviglie e acquisto generi alimentari) ed erogherà un contributo ad Alpini e oratori (sulla base della rendicontazione delle spese sostenute).

Si chiede quali siano i risvolti fiscali dell'iniziativa. (*Comune di B*.)

La somministrazione di pasti è, per presunzione di legge (art. 4, comma 5, D.P.R. n. 633/1972), attività commerciale rilevante IVA. ancorché esercitata da enti pubblici.

Tuttavia, stante l'occasionalità del servizio reso, di cui sono indice l'episodicità della organizzazione e l'esiguità degli introiti, a mente del comma 1 dello stesso articolo, le entrate in argomento sono da ritenere escluse dal campo IVA.

Marco Nocivelli

PERMUTA DI TERRENI

La società multiutility ha chiesto al Comune la disponibilità a cedere in permuta parte di un'area di proprietà comunale, sulla quale vi è un serbatoio dell'acquedotto a servizio di una frazione. Il manufatto, che è parte integrante del servizio idrico potabile fornito all'abitato, è stato realizzato negli anni '80 del secolo scorso.

Ora la multiutility intende demolire il manufatto esistente e costruire un nuovo serbatoio con capacità ampliata; ha proposto pertanto al Comune di cedere in permuta il sedime dell'impianto, l'area di pertinenza e le aree complementari ove insistono le condotte interrate. In tal modo le particelle che ospiteranno il nuovo impianto, diventeranno tutte di proprietà della società. La stessa società intende cedere contestualmente al Comune alcune aree limitrofe, in permuta parzialmente compensativa del corrente assetto di uso civico.

In sostanza i termini dell'operazione sono i seguenti:

- cessione del Comune alla società di un'area inserita in zona urbanistica "E4 - zone di bosco", di proprietà del Comune da tempo immemore oltre che gravata dall'assoggettamento ad uso civico;
- cessione al Comune di T. da parte della società di alcune particelle.

Alla luce di quanto sopra esposto si chiede cortesemente di valutare se la cessione delle aree da parte del Comune è soggetta o meno al campo di applicazione dell'IVA e se a tale permuta deve essere applicato il regime di split payment. Si chiede inoltre di valutare l'operazione anche dal punto di vista delle ulteriori imposte d'atto. (*Comune di T.*)

Azienditalia 1/2025 **79**

Rubriche Quesiti e risposte

La cessione immobiliare rappresentata nel quesito è da escludere dal campo di applicazione dell'IVA poiché sono carenti sia il presupposto soggettivo ex art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, sia quello oggettivo ex art. 2, comma 3, lett. c). Si ritiene insussistente il presupposto soggettivo in quanto l'area non risulta essere stata utilizzata nell'esercizio di attività commerciale ("strumentale"), né acquisita e/o oggetto di interventi tesi ad accrescere il valore economico con fini speculativi. Infatti, l'area non è stata oggetto di alcuna attività economica.

Pur preso atto che sul terreno esiste un manufatto, iscrivibile in catasto alla categoria residuale E/9, tenuto conto che l'area medesima è inserita in zona E4 - zona a bosco - per cui è prevista l'inedificabilità o, comunque, in misura molto limitata, si ritiene assente anche il presupposto oggettivo. Ciò secondo l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione secondo cui "ai fini fiscali, la destinazione di un terreno ad attrezzature (sportive in quel caso, ndr) prevista dal piano regolatore comunale con l'attribuzione di un indice di edificabilità minimo funzionale alla realizzazione di strutture collegate a tale destinazione, impedisce la qualificazione dell'area come suscettibile di utilizzazione edificatoria" (Sentenza n. 25522/2011). Riguardo alla permuta, sempreché la cessione da parte della società sia rilevante IVA (cioè, non sia esclusa per la descritta

carenza del presupposto oggettivo), secondo prassi amministrativa non è applicabile lo *split payment* (circ. 27/17) salvo che, eventualmente, sulla parte oggetto di conguaglio monetario.

Si rileva che l'area ceduta dal Comune è soggetta ad uso civico e quindi suscettibile di uso agricolo (produzione di legname dal taglio del bosco). Ragion per cui il relativo valore è da assoggettare a imposta di registro del 15%, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50,00 ciascuna ex art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 e art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011.

Marco Nocivelli

La Rubrica si prefigge lo scopo di rispondere agli specifici dubbi di quanti sono interessati ad approfondire i temi trattati nella *Rivista*. I quesiti formulati dai Lettori potranno essere inviati, con posta elettronica, all'indirizzo **redazione.azienditalia@wki.it**. Gli argomenti verranno scelti per la loro rilevanza o attualità e saranno esposti con particolare attenzione agli aspetti applicativi. Le risposte fornite, pur elaborate con la massima cura, non impegnano in alcun modo la *Rivista*.

Osservatorio giurisprudenziale

a cura di Giancarlo Astegiano - Magistrato della Corte dei conti e Chiara Savazzi - Avvocato

CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA

TEMPL DI CONCLUSIONE DEL CONTRATTO DECENTRATO

Corte dei conti, Sez. Autonomie, 29 novembre 2024, n. 20

Nell'ipotesi di mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo o del sostitutivo atto unilaterale entro l'esercizio, tutte le risorse non utilizzate del fondo costituito e certificato, destinate al finanziamento del fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività, confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione. Per l'erogazione dei compensi dovuti in esito alla contrattazione stipulata oltre la fine dell'esercizio, l'impegno sarà assunto, anche in corso di esercizio provvisorio, ai sensi dell'art. 187, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali, a valere sulle risorse vincolate nel risultato di amministrazione. (Corte dei conti, Sez. Autonomie, 29 novembre 2024, n. 20).

Giancarlo Astegiano

DIRIGENZA

PRINCIPIO DI ONNICOMPRENSIVITÀ DELLA RETRIBUZIONE

Cassazione civile, Sez. lav., 28 novembre 2024, n. 30627, ord.

Il controricorrente lavorava come dirigente medico presso l'UOC di Medicina dell'Ospedale di Campobasso. Nell'ambito di un progetto, affidato dalla Regione Molise anche a tale Unità, erano stati da lui realizzati due Centri specializzati, i quali avevano assunto le caratteristiche di una UOS a valenza dipartimentale. Per questo egli chiedeva il pagamento della retribuzione di posizione.

La Corte evidenzia che non esiste l'unità organizzativa contro cui il controricorrente ha agito e non esiste un diritto economico previsto dalla legge o dalla contrattazione collettiva nazionale, relativamente alla pretesa avanzata. Trova pertanto applicazione il principio di onnicomprensività della retribuzione dei dirigenti medici. Invero, in base all'art. 24, comma 3, D.Lgs. n. 165/2001 al dirigente cui siano attribuiti incarichi che possano impegnarlo anche oltre l'orario normale stabilito dalla contrattazione collettiva non spetta alcuna ulteriore remunerazione a titolo di compenso per lavoro straordinario, salva la diversa previsione espressa della stessa contrattazione collettiva. Ciò perché, nel pubblico impiego privatizzato, vige appunto il principio di onnicomprensività della retribuzione dirigenziale, in virtù del quale il trattamento economico remunera tutte le funzioni e i compiti attribuiti secondo il contratto individuale o collettivo nonché qualsiasi incarico conferito dall'Amministrazione di appartenenza. (Cass. civ., Sez. lav., 28 novembre 2024, n. 30627, ord.).

Chiara Savazzi

GIURISDIZIONE

RIPARTO DI GIURISDIZIONE

Cassazione civile, ord., SS.UU., 28 novembre 2024, n. 30603

Il ricorrente, professore universitario di ruolo, aveva ricevuto alcuni incarichi da un'Università diversa rispetto a quella di appartenenza. Chiedeva pertanto il pagamento del compenso corretto, in quanto, secondo lui, quello corrisposto dall'Università era nettamente inferiore rispetto a quello previsto a livello normativo (art. 114, d. P.R. 1° luglio 1980, n. 382).

La Corte fa presente che l'art. 63, comma 4, D.Lgs. 30 marzo 2001 n. 165 è chiaro nel devolvere alla giurisdizione del giudice amministrativo "in sede di giurisdizione esclusiva, le controversie relative ai rapporti di lavoro di cui all'articolo 3, ivi comprese quelle attinenti ai diritti patrimoniali connessi". Nell'art. 3 rientrano i professori e i ricercatori universitari, a tempo determinato o indeterminato. Non assume alcun rilievo, ai fini del riparto di giurisdizione, la distinzione fra controversie relative ad atti autoritativi, attinenti alla costituzione, modificazione o estinzione del rapporto d'ufficio, e controversie inerenti ad atti o comportamenti paritetici, attinenti all'adempimento delle obbligazioni derivanti dal rapporto di servizio. (Cass. civ., SS.UU., 28 novembre 2024, n. 30603, ord.).

Chiara Savazzi

Trattamento economico dei dipendenti pubblici

ILLEGITTIMITÀ DEL "SUPERMINIMO"

Cassazione civile, Sez. lav., 27 novembre 2024, n. 30578

La società Napoli servizi s.p.a. chiedeva al controricorrente la restituzione di quanto versato allo stesso, a titolo di "superminimo" (aumento retributivo), dall'aprile 2008. La società, essendo un'in house providing, si configurerebbe come longa manus della Pubblica Amministrazione partecipante, dovendosi applicare gli stessi principi e le stesse regole per l'una e per l'altra.

La questione in diritto, che evoca l'illegittimità del superminimo attribuito al controricorrente, attiene all'estensione alle società *in house* dei limiti relativi al trattamento economico già riconosciuti per i dipendenti pubblici, secondo la consolidata interpretazione di questa Corte, secondo cui nel pubblico impiego privatizzato, ove il rapporto di lavoro è disciplinato esclusivamente dalla legge e dalla contrattazione collettiva, non possono essere attribuiti trattamenti economici non previsti dalle suddette fonti, nemmeno se di miglior favore. Al riguardo, si ritiene che con la disposizione "Le predette società adeguano inoltre le proprie politiche di personale alle disposizioni vigenti per le amministrazioni

Rubriche Sintesi e commenti

controllanti in materia di contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenze" (art. 2-bis, D.L. 25 giugno 2008, n. 112), il legislatore abbia esteso anche alle società in house i principi che presiedono alla corresponsione della retribuzione nell'ambito del lavoro pubblico contrattualizzato, vietando il riconoscimento di trattamenti economici diversi da quelli stabiliti dalla contrattazione collettiva. (Cass. civ., Sez. lav., 27 novembre 2024, n. 30578).

Chiara Savazzi

LICENZIAMENTO

VIOLAZIONI GRAVI E LICENZIAMENTO SENZA PREAVVISO

Cassazione civile, Sez. lav., 27 novembre 2024, n. 30547

La ricorrente chiedeva l'annullamento della sanzione disciplinare del licenziamento e la reintegra nel posto di lavoro, misure predisposte a seguito di condotte ritenute talmente gravi da non consentire la prosecuzione del rapporto, consistenti in violazione intenzionale di una serie di obblighi, violazione dell'obbligo genere di buona fede e correttezza, ed artifizi e raggiri per indurre in errore l'Amministrazione, sebbene non accertata con sentenza penale.

L'art. 62, comma 9, lett. b) del CCNL di Comparto triennio 2016- 2018 stipulato in data 12 febbraio 2018 prevede la sanzione disciplinare del licenziamento senza preavviso per la commissione di gravi fatti illeciti di rilevanza penale, compresi quelli che possono dare luogo alla sospensione cautelare, mentre la lett. f) del medesimo CCNL prevede la sanzione disciplinare del licenziamento senza preavviso per violazioni intenzionali degli obblighi di gravità tale, in relazione ai criterio di cui al comma 1, da non consentire la prosecuzione neppure provvisoria del rapporto di lavoro. Nel caso specifico, la sentenza impugnata ha dato atto della provata contraffazione, realizzata intenzionalmente allo scopo di ottenere dei rimborsi maggiori rispetto a quelli realmente spettanti. (Cass. civ., Sez. lav., 27 novembre 2024, n. 30547).

Chiara Savazzi

DIRITTO DI ACCESSO

ISTANZA MASSIVA E ABUSO DEL DIRITTO

Consiglio di Stato, Sez. IV, 25 novembre 2024, n. 9470

L'istanza massiva, vale a dire diretta ad ottenere un numero elevato ed indeterminato di documenti, non è ammissibile poiché si configura quale abuso del diritto di accesso ai documenti dell'Amministrazione, trattandosi di richiesta manifestamente sproporzionata ed onerosa alla quale non corrisponde un puntuale interesse del richiedente da tutelare. (Consiglio di Stato, Sez. IV, 25 novembre 2024, n. 9470).

Giancarlo Astegiano

AVANZO DI AMMINISTRAZIONE

LIMITI E POSSIBILITÀ DI UTILIZZO DELL'AVANZO LIBERO

Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, 22 novembre 2024, n. 240

Dopo l'accertamento del risultato di amministrazione con l'approvazione del rendiconto, e verificata l'assenza della necessità di destinare l'avanzo libero alla copertura di eventuali debiti fuori bilancio, alla salvaguardia degli equilibri di bilancio o al finanziamento di spese di investimento, l'Ente può finanziare con la quota libera di avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, in base all'art. 187, TUEL, spese correnti a carattere non permanente e provvisorie, estemporanee, imprevedibili e incerte nella durata e anche sotto l'aspetto quantitativo, sempre che l'Ente locale non si trovi in una delle situazioni previste dagli artt. 195 e 222, e salva la deroga a quest'ultima condizione prevista per il triennio 2024-2026 dall'art. 18-bis del D.L. 10 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 ottobre 2024, n. 143. (Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, 22 novembre 2024, n. 240).

Giancarlo Astegiano

ASSUNZIONE - LIMITAZIONI

I LIMITI FINANZIARI PER I COMUNI VIRTUOSI

Corte dei conti, Sez. Autonomie, 21 novembre 2024, n. 19

Per gli enti che rispettano il valore soglia di cui all'art. 4 del D.M. 17 marzo 2020, nella determinazione della percentuale incrementale di cui all'art. 5 non possono essere esclusi gli aumenti di spesa derivanti da sopravvenute disposizioni normative relative all'indennità di vacanza contrattuale, erogata al personale dipendente. Per gli enti che, pur non superando il valore soglia previsto dall'art. 4, non realizzano le condizioni del successivo art. 5 per dar luogo alle assunzioni nel 2024, resta comunque salva la facoltà assunzionale prevista dall'art. 3, comma 5, D.L. n. 90/2014 da esercitare nel limite di un contingente di personale complessivamente corrispondente ad una spesa pari al 100% di quella relativa al personale cessato nell'anno precedente. (Corte dei conti, Sez. Autonomie, 21 novembre 2024, n. 19).

Giancarlo Astegiano

Pubblico ufficiale

COSA SI INTENDE PER "PUBBLICO UFFICIALE"?

Cassazione penale, Sez. VI, 13 novembre 2024, n. 41789

Il ricorrente, tecnico addetto all'obitorio, dipendente della ULSS 2 "Marca Trevigiana" presso l'Ospedale di Oderzo, aveva tentato, esercitando indebite pressioni sui

Rubriche Sintesi e commenti

titolari di alcune imprese di onoranze funebri, di indurre i suddetti a elargirgli somme di danaro (non dovute) per la vestizione delle salme. Per tale ragione era stato imputato e condannato per induzione indebita, di cui all'art. 319-quater Cod. pen., fattispecie che presuppone la qualifica di pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio.

La Corte dà atto che, nel corso del tempo, è stata abbandonata la concezione soggettivistica di "pubblico ufficiale" (che privilegiava la natura dell'ente di appartenenza), per dare maggiore spazio alla concezione oggettivistica (che invece privilegia il tipo di funzione svolta). Se infatti si sono registrate nella giurisprudenza oscillazioni con riferimento alla individuazione e perimetrazione della nozione di pubblico servizio nei casi di attività delegate e/o di attività di interesse pubblico, gestite da enti in regime di diritto privato, di contro nessuna incertezza esegetica si è manifestata in relazione alla esclusione della qualifica di incaricato di pubblico servizio, laddove l'agente sia assegnatario di mere mansioni d'ordine ovvero presti un'opera meramente materiale. (Cass. pen., Sez. VI, 13 novembre 2024, n. 41789).

CONTRATTI PUBBLICI

IL CONTRATTO DI LOCAZIONE CONCLUSO DALL'AMMINISTRAZIONE

Cassazione civile, SS.UU., 2 settembre 2024, n. 23453, ord.

Il procedimento negoziale diretto alla stipula di un contratto di diritto comune, quale quello di locazione, non implica l'esercizio di poteri autoritativi da parte della Amministrazione Pubblica poiché quest'ultima opera su un piano paritario con l'altro contraente, anche se l'individuazione di quest'ultimo, o meglio del bene di interesse, avvenga con modalità di selezione allargata e segua criteri di trasparenza e pubblicità.

Al contratto di locazione stipulato dall'ente pubblico per il reperimento di immobili da adibire alla propria attività istituzionale non è applicabile il codice dei contratti pubblici poiché si tratta di atto negoziale non riconducibile né ai contratti di fornitura di cose (perché la cosa locata rimane nel patrimonio del proprietario locatore), né alla fornitura di servizi (stante l'assenza di una prestazione di attività del proprietario in favore del locatario). (Cass. civ., SS.UU., 2 settembre 2024, n. 23453, ord.).

Chiara Savazzi

Giancarlo Astegiano

Osservatorio tributi locali

a cura di Girolamo lelo - Esperto di finanza territoriale

GIURISPRUDENZA

TASI - Esenzione per l'immobile con destinazione a finalità istituzionali

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, Sez. 2, sentenza 7 novembre 2024, n. 1286

L'immobile posseduto da una articolazione dello Stato è esente da TASI se è destinato formalmente allo svolgimento di compiti istituzionali, anche potenziali. La controversia riguardava una ex caserma che era transitata dal Ministero della Difesa al Ministero dell'Economia e delle Finanze nell'ambito di un programma di valorizzazione e riqualificazione immobiliare gestita dall'agenzia del demanio al fine di destinarlo ad archivio di Stato.

IMU - Decadenza della concessione demaniale

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, Sez. 3, sentenza 6 novembre 2024, n. 8337

La decadenza della concessione demaniale fa venire meno il presupposto impositivo dell'IMU, anche se il bene non sia stato restituito e l'attività risulti proseguita dal concessionario (vedi anche C.T.R. Lazio, sent. n. 1122/2022).

CANONE UNICO PATRIMONIALE - ESENZIONE E INVARIANZA DEL GETTITO

Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, parere 22 ottobre 2024, n. 216/2024

L'autonomia regolamentare dei comuni può prevedere esenzioni al canone unico patrimoniale, come stabilito dal comma 821, lett. f) della Legge n. 160/2019, sempre nel rispetto del vincolo tendenziale della parità di gettito per assicurare in sede di prima applicazione e nel tempo gli equilibri di bilancio.

Pertanto, sarà compito delle Amministrazioni valutare, nell'ambito della propria discrezionalità e secondo canoni di ragionevolezza, le modalità regolamentari adeguate ad assicurare il rispetto di questo fondamentale principio anche negli esercizi successivi alla prima applicazione.

RISCOSSIONE - NOTIFICA PEC E SOTTOSCRIZIONE DI ATTI DELLA RISCOSSIONE

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado Emilia-Romagna, Sez. 10, sentenza 12 settembre 2024, n. 778

È legittima la notifica eseguita a mezzo PEC di un preavviso di fermo amministrativo contenuto in un file pdf, firmato in Pades. Principio emesso sulla base di quanto disposto dall'art. 22, D.Lgs. n. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale). Ad avviso della Corte il Codice dell'Amministrazione Digitale stabilisce che i documenti informatici contenenti atti amministrativi hanno piena efficacia se è apposta

una firma digitale o altra firma elettronica qualificata, non specificando che l'unica utilizzabile sia la firma Cades.

IMU - ENC: OBBLIGO DELLA DICHIARAZIONE

Cassazione civile, Sez. V, sentenza 9 settembre 2024, n. 24200

Gli enti non commerciali sono tenuti a presentare ogni anno la dichiarazione in quanto la stessa è prevista a pena di decadenza dal diritto all'esenzione dall'imposta.

NORMATIVA

IMU - RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA PRESENTAZIONE DELLE CERTIFICAZIONI DELLA PERDITA DI GETTITO: DAL 2 AL 31 DICEMBRE 2024

Ministero dell'interno, Dipartimento per gli affari interni e territoriali, decreto 29 novembre 2024

I termini per la presentazione della certificazione della perdita di gettito IMU per l'anno 2021 (derivante dall'esenzione per l'anno 2021 dal versamento dell'IMU relativa all'immobile posseduto dalle persone fisiche che lo hanno concesso in locazione a uso abitativo e che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità entro il 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è stata sospesa sino al 30 giugno 2021) accertata alla data del 31 dicembre 2023, derivante dai commi 1 e 2 dell'art. 4-ter del D.L. 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 luglio 2021, n. 106, saranno nuovamente aperti dal 2 dicembre 2024 al 31 dicembre 2024.

GIUSTIZIA TRIBUTARIA - TESTO UNICO

D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 175

Pubblicato il Testo unico della giustizia tributaria. Le disposizioni del Testo unico si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2026.

TRIBUTI MINORI - TESTO UNICO

D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 174

Pubblicato il Testo unico dei tributi erariali minori. Le disposizioni del Testo unico si applicano a decorrere dal 1º gennaio 2026.

Sanzioni tributarie - Testo unico

D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173

Pubblicato il Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali.

Rubriche Sintesi e commenti

Le disposizioni del Testo unico si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2026.

ICI - RECUPERO AIUTI DI STATO ENC

D.L. 16 settembre 2024, n. 131, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 novembre 2024, n. 166

È stabilita la procedura di recupero dell'aiuto di Stato fruito negli anni dal 2006 al 2011 in relazione all'esenzione dall'ICI prevista a favore degli enti non commerciali. Si tratta del recupero dell'aiuto di Stato ICI in applicazione della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 6 novembre 2018, relativa alle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, e delle decisioni della Commissione europea del 19 dicembre 2012 e del 3 marzo 2023 (art. 16-bis).

PRASSI

TARI/TARIP - TRATTAMENTO IVA PER LE COMPONENTI PEREQUATIVE UR1A E UR2A

Agenzia delle entrate, Risposta interpello 5 dicembre 2024, n. 245/2024

Le componenti perequative UR1a e UR2a addebitate a tutte le utenze del servizio di gestione dei rifiuti come maggiorazione dell'importo dovuto per la Tassa rifiuti (TARI) sono fuori campo IVA.

Diversamente, le componenti perequative UR1a e UR2a addebitate a tutte le utenze del servizio di gestione dei rifiuti come maggiorazione dell'importo dovuto per la TARIP, assumono rilevanza ai fini IVA in quanto, ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972, concorrono alla determinazione dell'unitaria base imponibile IVA della tariffa puntuale (o corrispettiva) sui rifiuti (TARIP).

IMU - Prospetto delle aliquote e Linee guida aggiornate

MEF, Dipartimento delle finanze, comunicato 28 novembre 2024

Viene ricordato ai comuni che, in considerazione dell'obbligo, a decorrere dall'anno d'imposta 2025, di adottare il Prospetto delle aliquote dell'IMU, si applicano le aliquote di base in caso di mancata elaborazione e trasmissione dello stesso tramite l'apposita applicazione informatica. Il Dipartimento, altresì, ripubblica le "Linee guida per l'elaborazione e la trasmissione del Prospetto delle aliquote dell'IMU" aggiornate.

Osservatorio normativo

a cura di Francesco Bruno - Presidente onorario Ardel

Legislazione e prassi

Contabilità e regole di gestione

Termini di pagamento

1. Con circolare ragioneria generale dello Stato 8 novembre 2024, n. 38, sono fornite le linee guida per l'individuazione delle fatture di natura commerciale, per il corretto utilizzo della facoltà di estensione da 30 a 60 giorni dalla data di ricevimento del periodo di scadenza delle fatture emesse nei confronti di una Pubblica Amministrazione, nonché per gli adempimenti degli organi di revisione sulla corretta applicazione delle norme.

Pagamenti – IVA su fatture acquisto (Split payment)

- **1.** È prorogata al 30 giugno 2026 (dal 30 giugno 2023) la misura speciale dello *split payment*, per la quale l'IVA sulle fatture di acquisizione beni o prestazioni di servizio effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, anziché essere pagata al cedente o prestatore, deve essere versata allo Stato secondo termini e modalità fissati con D.M. Mef. *(art. 17-ter, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; comunicato Mef 27 luglio 2023).*
- **2.** L'elenco dei soggetti riconducibili nell'ambito soggettivo è pubblicato, a cura del dipartimento finanze, entro il 20 ottobre di ogni anno con effetti a valere dall'anno successivo. (art. 5-ter, comma 2, D.M. Mef 23 gennaio 2015).
- **2.1.** Per l'individuazione delle Pubbliche Amministrazioni destinatarie della disciplina della scissione dei pagamenti non sono previsti elenchi, ma occorre fare riferimento all'indice delle Pubbliche Amministrazioni www.indicepa.gov.it. (comunicato Mef, dipartimento finanze, 31 ottobre 2017).
- **2.1.1.** Relativamente all'efficacia temporale dell'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, agli elenchi è attribuita efficacia costitutiva e, pertanto, la disciplina dello *split payment* ha effetto dalla data di effettiva inclusione del soggetto nell'elenco e della pubblicazione dell'elenco sul sito del dipartimento delle finanze. (nota Mef, dipartimento finanze, 7 febbraio 2018).
- 2.1.2. Sono pubblicati gli elenchi aggiornati dei soggetti tenuti all'applicazione dello *split payment* nel 2025. (*Mef, dipartimento finanze, novembre 2024*).

Entrate

Fondo di solidarietà comunale e fondo speciale equità livello dei servizi – Quota servizi sociali – Quota asili nido – Quota trasporto studenti disabili

- **1.** Fermo restando l'obbligo di certificare il raggiungimento dell'obiettivo annuale attraverso apposita scheda da trasmettere a Sogei entro il 31 maggio dell'anno successivo e, integrata da relazione, da allegare al rendiconto, in caso di mancata certificazione o mancato raggiungimento degli obiettivi assegnati, per ciascuno degli anni 2021 e successivi, Sogei invita l'ente ad adempiere o a giustificare le motivazioni entro i 30 giorni successivi. (art. 1, comma 498, legge 30 dicembre 2023, n. 213).
- 1.1. In caso di mancata risposta del comune entro 30 giorni, Sogei comunica al ministero interno l'inadempienza.
- **1.2.** Il ministero interno, entro i 30 giorni successivi alla comunicazione di Sogei, nomina commissario il sindaco protempore del comune che, entro 30 giorni, deve provvedere alla certificazione o ad attivarsi affinché l'obiettivo assegnato e/o il LEP venga garantito. (art. 1, comma 499).
- **1.3.** In caso di perdurante inadempimento, il ministero interno, con successivo decreto, nomina un commissario su designazione del prefetto.
- **1.4.** Le somme assegnate al comune restano nella sua disponibilità per essere destinate alle finalità originarie. (art. 1, comma 500).
- **1.5.** Le somme vengono recuperate dal ministero interno nel caso in cui il comune certifichi l'assenza di utenti potenziali nell'anno di riferimento.
- **1.6.** Con D.M. interno da adottare entro il 30 gennaio 2024, sono disciplinate le modalità di attuazione delle nuove regole. (art. 1, comma 501).
- **2.** Con D.M. interno 6 giugno 2024 è disciplinata l'attuazione delle disposizioni legislative di cui ai punti precedenti. (in G. U. n. 171 del 23 luglio 2024).
- **2.1.** Entro 30 giorni dalla scadenza di invio delle certificazioni, per gli esercizi 2023 e successivi, ed entro 30 giorni dalla data di pubblicazione del D.M., per gli esercizi 2021 e 2022, Sogei invita gli enti che non hanno trasmesso le certificazioni a provvedere entro 30 giorni successivi alla ricezione dell'invito. (art. 1).

- **2.2.** Decorsi inutilmente i 30 giorni dall'inoltro dell'invito, Sogei trasmette al ministero dell'interno l'elenco dei comuni inadempienti e l'elenco dei comuni che hanno certificato, in tutto o in parte, il mancato raggiungimento degli obiettivi e/o LEP assegnati. (art. 2).
- **2.3.** Entro i 30 giorni successivi alla comunicazione Sogei, il ministero interno nomina, con proprio decreto, il sindaco dei comuni inadempienti quale commissario perché provveda (art. 3):
- a) a trasmettere a Sogei la certificazione omessa, entro 30 giorni dalla pubblicazione in G.U. del decreto di nomina a commissario;
- b) ad attivarsi, nel caso di certificazione resa ma con mancato raggiungimento degli obiettivi e/o LEP assegnati, affinché l'ente metta in atto tutte le azioni necessarie ed a comunicare a Sogei, entro 60 giorni dalla pubblicazione in G.U. del decreto di nomina, apposito cronoprogramma con le misure da intraprendere per conseguire gli obiettivi o i LEP assegnati.
- **2.3.1.** Il cronoprogramma dovrà specificare le azioni e le modalità di spesa delle risorse da destinare alle finalità di cui all'art. 4. del D.M.
- **2.3.2.** Sono pubblicate le istruzioni e le schede di cronoprogramma che devono essere redatte dal sindaco-commissario relative agli obiettivi di servizio per il settore sociale in relazione alle risorse non rendicontate anni 2021, 2022 e 2023 ed agli obiettivi di servizio per il settore asili nido e trasporto studenti disabili in relazione alle risorse non rendicontate anni 2022 e 2023. *(commissione tecnica per i fabbisogni standard, 17 luglio 2024).*
- 2.4. Con D.M. ministero interno, dipartimento per gli affari interni e territoriali, 18 ottobre 2024, i sindaci dei comuni inadempienti all'obbligo di certificazione delle quote del fondo di solidarietà comunale per i servizi sociali, anni 2021, 2022 e 2023, delle quote per gli asili nido e per il trasporto studenti disabili, anni 2022 e 2023, sono nominati commissari per la trasmissione a Sogei della certificazione omessa. (comunicato in G.U. n. 270 del 18 novembre 2024).
- 2.4.1. Analogamente, sono nominati commissari i sindaci dei comuni che, nei medesimi anni, hanno certificato il mancato raggiungimento, in tutto o in parte, degli obiettivi assegnati.
- 2.4.2. Il termine per la presentazione della certificazione omessa o per la trasmissione del cronoprogramma recante le misure da intraprendere per il conseguimento degli obiettivi assegnati è fissato al 17 gennaio 2025.
- **2.5.** In caso di perdurante inadempimento, Sogei trasmette nuova comunicazione al ministero interno contenente l'elenco dei comuni ancora inadempienti alla certificazione e l'elenco dei comuni inadempienti all'obbligo di invio del cronoprogramma. (art. 5).
- **2.5.1.** Entro i 45 giorni successivi alla comunicazione Sogei, il ministero interno nomina un commissario prefettizio per procedere agli adempimenti.
- **2.5.2.** Qualora dai cronoprogrammi gli obiettivi o i LEP assegnati per gli asili nido e per il trasporto studenti disabili non risultino raggiunti entro il 2027 e quelli per i servizi sociali non risultino raggiunti entro il 2030, Sogei ne da comunicazione al ministero interno che nomina un commissario prefettizio per adottare tutte le misure necessarie a garantire il raggiungimento degli obiettivi o dei LEP.
- **2.6.** Nel caso in cui dalla certificazione risulti l'assenza di utenti potenziali nell'anno di riferimento, il ministero interno provvede al recupero delle risorse assegnate. (art. 6).
- **3.** I comuni utilizzano le risorse assegnate negli esercizi 2021 e 2022 e confluite nell'avanzo vincolato del risultato di amministrazione al fine di garantire il raggiungimento degli obiettivi di servizio o dei LEP assegnati per l'esercizio 2024. (art. 8, D.M. interno 6 giugno 2024).

Trasferimenti statali – IMU

- 1. È esente da IMU, per l'anno 2021, l'immobile posseduto da persone fisiche che lo hanno concesso in locazione a uso abitativo e che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità entro il 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è stata sospesa fino al 30 giugno 2021, oppure successivamente al 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è stata sospesa fino al 30 settembre 2021 o fino al 31 dicembre 2021. (art. 4-ter, comma 1, D.L. 25 maggio 2021, n. 73, convertito dalla Legge 23 luglio 2021, n. 106).
- **1.1.** Un fondo, con una dotazione di 115 milioni di euro per l'anno 2021, è finalizzato al ristoro dei comuni. (art. 4-ter, comma 3).
- 1.1.1. Con D.M. interno 15 ottobre 2021 è stato operato un riparto parziale di euro 34.508.524,26 a titolo di acconto.
- **1.2.** Con D.M. interno 21 novembre 2023 è approvato il modello di certificazione della perdita di gettito, che avrebbe dovuto essere presentata a decorrere dal 1° dicembre 2023 e fino alle ore 12,00 del 29 marzo 2024. (in G.U. n. 278 del 28 novembre 2023).
- **1.3.** Con D.M. interno 26 luglio 2024 è stata approvata una nuova modalità di certificazione, che deve essere presentata entro il 7 novembre 2024 con metodologia informatica, avvalendosi dell'apposito documento informatizzato reso disponibile nell'"Area certificati (TBEL, altri certificati)". (in G.U. n. 182 del 5 agosto 2024).
- 1.3.1. Con D.M. interno 29 novembre 2024 il termine per la presentazione della certificazione è rinviato al 31 dicembre 2024.

Trasferimenti statali – Maggiori oneri indennità amministratori

1. Il fondo di 10 milioni di euro annui già destinato alla copertura dei maggiori oneri per l'incremento delle indennità dei sindaci dei comuni con popolazione fino a 3.000 abitanti, è incrementato di 100 milioni di euro, per l'anno 2022, 150 milioni di euro, per l'anno 2023, e di 200 milioni di euro, a decorrere dall'anno 2024, a titolo di concorso alla copertura dei maggiori oneri sostenuti dai comuni per l'incremento delle indennità di funzione ai sindaci delle città metropolitane, ai

sindaci, ai vicesindaci ed ai presidenti di consiglio dei comuni delle regioni a statuto ordinario. (art. 1, comma 586, legge 30 dicembre 2021, n. 234).

- 1.1. Le risorse sono ripartite tra i comuni interessati con D.M. interno. (art. 1, comma 587).
- 1.1.1. Il comune beneficiario è tenuto a restituire l'importo del contributo non utilizzato nell'esercizio finanziario.
- 1.2. Fino al 31 dicembre 2025 (termine rinviato dal 31 dicembre 2023), le risorse ripartite ai comuni sono riconosciute anche qualora i comuni medesimi abbiano adottato deliberazioni di rinuncia, totale o parziale, alla misura massima dell'indennità prevista dalla normativa al tempo vigente. (art. 1, comma 20-ter, D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, convertito dalla Legge 24 febbraio 2023, n. 14, nel testo modificato dall'art. 4, comma 2-bis, D.L. 29 gennaio 2024, n. 7, convertito dalla Legge 25 marzo 2024, n. 38).
- **1.2.1.** La disposizione trova applicazione a condizione che le risorse siano state utilizzate ai fini dell'incremento dell'indennità previste dalla Legge di bilancio 2022.
- **1.3.** Risposte alle richieste più frequenti di chiarimenti e precisazioni sulle modalità di utilizzo del contributo sono allegate al comunicato 10 maggio 2023 del ministero interno, direzione centrale finanza locale.
- 1.4. La procedura di certificazione delle maggiori spese a fronte delle quali è riconosciuto il contributo statale è riaperta fino alla data del 30 dicembre 2024. (comunicato ministero interno, direzione centrale finanza locale, 26 novembre 2024).

Trasferimenti statali enti commissariati

- **1.** In favore degli enti locali i cui consigli sono stati sciolti per fenomeni di infiltrazioni e di condizionamento di tipo mafioso, è istituito un fondo di 5 milioni di euro per la realizzazione e la manutenzione di opere pubbliche. (art. 1, comma 277, Legge 27 dicembre 2017, n. 205).
- **1.1.** I criteri e le modalità di riparto del fondo sono definiti con D.M. interno, attribuendo priorità agli enti con popolazione residente fino a 15.000 abitanti.
- 1.2. La dotazione del fondo è annualmente incrementata. (art. 1, comma 278).
- 1.3. Con D.M. interno 15 maggio 2018, sono stabiliti i criteri e le modalità di riparto. (in G.U. n. 155 del 6 luglio 2018).
- **1.4.** Con D.M. interno da adottare entro il 30 giugno di ciascun anno, si provvede al riparto della dotazione iniziale del fondo.
- **1.5.** Con D.M. interno da adottare entro il 31 ottobre di ciascun anno, si provvede al riparto delle eventuali risorse disponibili sul fondo.
- **1.5.1.** Con D.D. ministero interno, direzione centrale finanza locale, 30 ottobre 2024, sono ripartite le rinvenienti maggiori risorse disponibili per l'anno 2024.
- 1.5.2. Con D.D. ministero interno, direzione centrale finanza locale, 8 novembre 2024, è stata disposta l'erogazione del contributo. (comunicato ministero interno, direzione centrale finanza locale, 13 novembre 2024).

Trasferimenti statali – Fondo per i contenziosi

- **1.** Un fondo con una dotazione di 20 milioni di euro per ciascuno degli anni 2016-2019, di 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2020-2022, di 420.000 euro per l'anno 2023 e di 450.000 euro per ciascuno degli anni 2024-2025, è destinato ai comuni a fronte di spese da sostenere a seguito di sentenze di risarcimento esecutive, conseguenti a calamità naturali o cedimenti strutturali o ad accordi transattivi ad esse collegate, verificatesi entro il 25 giugno 2016. (art. 4, comma 1, D.L. 24 giugno 2016, n. 113, convertito dalla Legge 7 agosto 2016, n. 160).
- **1.1.** Le spese da sostenere, ai fini della richiesta di contributi, devono essere di ammontare complessivo superiore al 50% della spesa corrente media degli ultimi tre rendiconti approvati.
- 1.2. Con D.M. interno 22 novembre 2024 è approvato il modello di certificazione per i comuni legittimati alla richiesta per l'ottenimento del contributo 2024, a seguito di sentenze di risarcimento esecutive dal 21 dicembre 2023 al 20 dicembre 2024. (in G.U. n. 280 del 29 novembre 2024).
- 1.2.1. Il termine per la presentazione della richiesta è fissato alle ore 24,00 del 20 dicembre 2024.

Trasferimenti statali – TARSU scuole

1. Sono state ripartite – e ne è stata disposta l'erogazione – le risorse per l'annualità 2024 dei contributi per la TARSU nelle scuole statali. *(tabella TARSU, novembre 2024, sul sito ministero istruzione e merito).*

Trasferimenti statali – Mensa personale scolastico

1. Sono state ripartite – e ne è stato autorizzato il pagamento – le risorse per l'annualità 2024 dei contributi per la mensa del personale scolastico statale. (tabella mensa, novembre 2024, sul sito ministero istruzione e merito).

Spesa

Concorso alla finanza pubblica

- **1.** I comuni, le province e le città metropolitane, per ciascuno degli anni dal 2024 al 2028, assicurano un contributo alla finanza pubblica pari a 200 milioni di euro, per i comuni, e 50 milioni di euro per le province e le città metropolitane. (art. 1, comma 533, Legge 30 dicembre 2023, n. 213).
- **1.1.** Sono esclusi dal concorso gli Enti locali in dissesto o in procedura di riequilibrio finanziario pluriennale alla data del 1° gennaio 2024 o che abbiano sottoscritto gli accordi quadro con la presidenza del Consiglio dei ministri.

- **1.2.** Il riparto del concorso è effettuato con D.M. interno da emanare entro il 31 gennaio 2024, in proporzione agli impegni di spesa corrente, al netto della missione 12, risultanti dal rendiconto 2022, e tenuto conto delle risorse PNRR assegnate a ciascun ente alla data del 31 dicembre 2023. (art. 1, comma 534).
- 1.2.1. Con D.M. interno 30 settembre 2024, registrato alla Corte dei conti il 25 ottobre 2024, è effettuato il riparto del concorso per gli anni dal 2024 al 2028. (comunicato ministero interno, in G.U. n. 260 del 6 novembre 2024).
- **1.3.** Il concorso alla finanza pubblica è trattenuto dal ministero interno a valere sulle somme spettanti a titolo di fondo di solidarietà comunale, per i comuni, e sulle spettanze a titolo di fondo unico distinto per le province e le città metropolitane. (art. 1, comma 535).
- **1.3.1.** Gli Enti locali accertano in entrata le somme spettanti a titolo di fondo di solidarietà, per i comuni e di fondo unico, per le province e città metropolitane, e impegnano in spesa il concorso alla finanza pubblica.
- **1.3.2.** In caso di incapienza del fondo di solidarietà comunale e del fondo unico, il concorso è trattenuto su qualunque assegnazione di risorse da parte del ministero interno e, in mancanza, sui versamenti Imu, per i comuni, e Rca auto, per le province e città metropolitane.

Trasparenza, pubblicità e diffusione delle informazioni

Organizzazione - Pubblicazioni obbligatorie

- 1. Con delibera Anac 25 settembre 2024 è approvato il nuovo schema di pubblicazione relativo all'organizzazione delle Pubbliche Amministrazioni. (depositata presso la segreteria del consiglio il 7 novembre 2024).
- **1.1.** Gli enti hanno a disposizione un periodo transitorio di 12 mesi per procedere all'aggiornamento della relativa sezione in "Amministrazione trasparente".

Controlli su attività e amministrazione – Pubblicazioni obbligatorie

- 1. Con delibera Anac 25 settembre 2024 è approvato il nuovo schema di pubblicazione relativo ai controlli su attività e amministrazione. (depositata presso la segreteria del consiglio il 7 novembre 2024).
- **1.1.** Gli enti hanno a disposizione un periodo transitorio di 12 mesi per procedere all'aggiornamento della relativa sezione in "Amministrazione trasparente".

Utilizzo risorse pubbliche - Pubblicazioni obbligatorie

- 1. Con delibera Anac 25 settembre 2024 è approvato il nuovo schema di pubblicazione relativo all'utilizzo delle risorse pubbliche. (depositata presso la segreteria del consiglio il 7 novembre 2024).
- **1.1.** Gli enti hanno a disposizione un periodo transitorio di 12 mesi per procedere all'aggiornamento della relativa sezione in "Amministrazione trasparente".

Prevenzione della corruzione e trasparenza

- **1.** Entro il 15 dicembre di ogni anno, il responsabile della prevenzione predispone e trasmette all'Organismo indipendente di valutazione e all'organo di indirizzo dell'amministrazione e pubblica sul sito web dell'ente una relazione sui risultati dell'attività. (art. 1, comma 14, Legge 6 dicembre 2012, n. 190).
- **1.1.** Per l'anno 2024, il termine è differito al 31 gennaio 2025. (comunicato presidente Anac, 29 ottobre 2024, depositato in segreteria del consiglio l'11 novembre 2024).

Servizi pubblici

Controllo del territorio e sicurezza

- **1.** Un fondo dotato di 2 milioni di euro per l'anno 2018, di 30 milioni di euro per l'anno 2019, di 20 milioni di euro per l'anno 2020, di 15 milioni di euro per l'anno 2021 e di 25 milioni di euro dal 2022 è destinato a finanziare iniziative dei comuni per la sicurezza urbana. (art. 35-quater, comma 1, D.L. 4 ottobre 2018, n. 113, convertito dalla Legge 1 dicembre 2018, n. 132; art. 1, comma 920, Legge 30 dicembre 2018, n. 145).
- **1.1.** Con D.M. interno 29 dicembre 2023 sono stabilite le modalità di presentazione delle richieste di accesso al fondo ed i criteri di ripartizione delle risorse nel triennio 2024-2026.
- 1.1.1. Il termine di scadenza per la presentazione della domanda di accesso al fondo è fissata (art. 2):
- al 30 aprile 2024, per le risorse del fondo riferite all'anno 2024;
- al 30 aprile 2025, per le risorse del fondo riferite all'anno 2025;
- al 30 aprile 2026, per le risorse del fondo riferite all'anno 2026.
- **1.2.** Una quota di risorse del fondo, pari al 6%, è destinata ai comuni per il finanziamento di iniziative di prevenzione e contrasto dell'abusivismo commerciale e della vendita di prodotti contraffatti nella stagione estiva.
- 1.2.1. Con circolare ministero interno, gabinetto del ministro, 29 ottobre 2024, i comuni beneficiari del contributo 2024 sono individuati nei comuni capoluogo di città metropolitane.
- 1.2.2. La domanda di finanziamento deve essere presentata alla prefettura territorialmente competente e l'istruttoria delle istanze deve concludersi entro il 30 novembre 2024.
- 1.2.3. Le risorse sono assegnate dopo la stipula di un protocollo con la prefettura.

Digitalizzazione delle procedure (PNRR)

- 1. Con avviso pubblico presidenza del Consiglio dei ministri, dipartimento della funzione pubblica, 12 novembre 2024, è avviata la possibilità di presentare domanda di ammissione al finanziamento per la digitalizzazione delle procedure (SUAP&SUE) da parte dei comuni che non hanno presentato domanda per il precedente avviso del 10 luglio 2024.
- 1.1. La formale richiesta di contributo, da presentare tramite la piattaforma PA digitale 2026, deve essere presentata entro le ore 23.59 del 27 novembre 2024.

Servizi demografici

1. Con circolare ministero interno, direzione centrale per i servizi demografici, 12 novembre 2024, n. 81, i comuni sono invitati ad effettuare, entro il 31 dicembre 2024, gli adempimenti necessari all'aggiornamento dell'elenco dei cittadini italiani residenti all'estero, per la predisposizione delle liste elettorali.

Lavori pubblici

Promozione e rilancio patrimonio artistico e culturale

- **1.** Un fondo di 10 milioni di euro, per l'anno 2021, è finalizzato alla promozione e rilancio del patrimonio artistico nelle piccole e medie città d'arte e nei borghi particolarmente colpiti dalla diminuzione dei flussi turistici dovuti all'epidemia di Covid-19. (art. 23 ter, D.L. 22 marzo 2021, n. 41, convertito dalla Legge 21 maggio 2021, n. 69).
- **1.1.** Con D.M. interno 8 ottobre 2021 sono stabiliti i requisiti per l'assegnazione e l'erogazione delle risorse del fondo.
- **1.2.** Con D.M. interno 22 dicembre 2021, modificato con successivo D.M. interno 25 gennaio 2022, è approvato l'avviso pubblico per l'assegnazione del fondo, l'elenco dei comuni ammessi a concorrere ed è fissato al 2 gennaio 2025 il termine per l'attuazione dei progetti finanziati.
- 1.2.1. Con D.M. interno 8 novembre 2024 i termini per l'attuazione dei progetti sono prorogati al 2 luglio 2025. (comunicato in G.U. n. 268 del 15 novembre 2024).
- 2. Con bando Istituto per il credito sportivo e culturale 6 novembre 2024 è messo a disposizione degli Enti locali un *plafond* di 30 milioni di euro per mutui per interventi di prevenzione, manutenzione e restauro, protezione, conservazione, salvaguardia e valorizzazione del patrimonio culturale.
- 2.1. Il termine per la presentazione delle domande per la stipula di mutui a tasso d'interesse completamente abbattuto è fissato al 12 dicembre 2024.
- 2.2. Le istanze per la concessione di mutuo a tasso fisso possono essere presentate entro il 30 maggio 2025.

Fondo per la progettazione degli enti locali

- 1. Un fondo di 85 milioni di euro per l'anno 2020, di 128 milioni per l'anno 2021, di 320 milioni per l'anno 2022, di 350 milioni di euro, per l'anno 2023, di 300 milioni di euro per gli anni 2024 e 2025 e di 200 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2026 al 2031, è destinato agli Enti locali per la progettazione, relativa ad interventi di messa in sicurezza del territorio a rischio idrogeologico, di messa in sicurezza ed efficientamento energetico delle scuole, degli edifici pubblici e del patrimonio comunale, di messa in sicurezza di strade. (art. 1, comma 51, Legge 27 dicembre 2019, n. 160, testo modificato dall'art. 1, comma 485, Legge 30 dicembre 2023, n. 213).
- **1.1.** Le risorse finanziarie stanziate sono fondi nazionali e non rientrano nell'ambito del PNRR. (comunicato ministero interno, direzione centrale finanza locale, 26 luglio 2022, n. 3).
- **1.2.** Ciascun Ente locale può inviare, entro il termine perentorio del 15 gennaio dell'anno di riferimento, al ministero interno, fino ad un massimo di tre richieste di contributo per la stessa annualità, relativamente a interventi compresi negli strumenti programmatori. (art. 1, comma 52).
- **1.3.** Con D.M. interno da adottare entro il 28 febbraio dell'esercizio di riferimento è determinato il contributo attribuito a ciascun ente, tenendo conto del seguente ordine prioritario (art. 1, comma 53):
- a) messa in sicurezza del territorio a rischio idrogeologico;
- b) messa in sicurezza di strade, ponti e viadotti;
- c) messa in sicurezza ed efficientamento energetico degli edifici, con precedenza per gli edifici scolastici.
- **1.4.** Qualora l'entità delle richieste pervenute superi l'ammontare delle risorse disponibili, l'attribuzione è effettuata a favore degli enti che presentano la maggiore incidenza del fondo di cassa al 31 dicembre dell'esercizio precedente rispetto al risultato di amministrazione risultante dal rendiconto del medesimo esercizio. (art. 1, comma 54).
- **1.4.1.** A decorrere dall'anno 2022, almeno il 40% delle risorse è assicurato agli Enti locali delle regioni del mezzogiorno. (art. 1. comma 54)
- **1.5.** Le informazioni sul fondo di cassa e sul risultato di amministrazione sono desunte da BDAP, per cui non sono ammesse le richieste di contributo pervenute degli enti che, alla data di presentazione della richiesta, non hanno ancora trasmesso a BDAP i documenti contabili. (art. 1, comma 55; comunicato ministero interno, direzione centrale finanza locale, 31 dicembre 2019).
- **1.6.** L'obbligazione giuridicamente vincolante, relativa alla stipula del contratto di affidamento dell'incarico di progettazione oggetto del contributo, deve essere assunta entro sei mesi dalla data del D.M. di attribuzione del contributo, a pena di revoca. (art. 1, comma 56, nel testo sostituito dall'art. 8 bis, comma 6, lett. a, D.L. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito dalla Legge 21 aprile 2023, n. 41).

- **1.6.1.** I contributi sono erogati dal ministero interno per l'80% previa verifica dell'avvenuta stipula del contratto e per il restante 20% previa verifica dell'effettiva conclusione dell'attività di progettazione e comunque fino a concorrenza della spesa effettivamente sostenuta.
- **1.6.2.** A decorrere dalla procedura di assegnazione 2024, gli enti beneficiari dei contributi nel biennio precedente possono presentare istanza di finanziamento solo dopo avere completato le attività di progettazione oggetto di contributo nel biennio precedente.
- **1.7.** Il monitoraggio dei dati relativi all'attività di progettazione e effettuato attraverso il sistema di monitoraggio delle opere pubbliche della BDAP, classificato come "Sviluppo capacità progettuale". (art. 1, comma 57).
- **1.8.** Con D.M. interno 14 novembre 2024, sono approvate le modalità telematiche di istanza per la richiesta di contributo annualità 2025. (in G.U. n. 274 del 22 novembre 2024).
- 1.8.1. Il termine perentorio per la presentazione di richiesta di contributo è fissato alle ore 23.59 del 15 gennaio 2025.

Abusivismo edilizio

- **1.** Un fondo di rotazione di 50 milioni di euro è costituito presso la Cassa dd.pp. per la concessione ai comuni di anticipazioni sui costi per la demolizione delle opere abusive e sulle spese giudiziarie, tecniche e amministrative connesse. (art. 32, comma 12, D.L. 30 settembre 2003, n.269, convertito dalla Legge 24 novembre 2003, n.326).
- **1.1.** Le anticipazioni devono essere restituite al fondo, senza interessi ma comprensive di una quota pari allo 0,1% in ragione d'anno sul capitale erogato in anticipazione per spese di gestione del fondo, entro 60 giorni dalla effettiva riscossione delle somme a carico degli esecutori degli abusi. (*D.M. 23 luglio 2004, in G.U. n.218 del 16 settembre 2004*).
- **1.2.** Qualora le anticipazioni non vengano restituite entro cinque anni dalla data di concessione, provvede il Ministero dell'interno, trattenendo le somme dai trasferimenti in favore dei comuni a qualsiasi titolo, unitamente alla quota delle spese di gestione del fondo ed agli interessi di mora al saggio di interesse legale.
- **1.3.** Le anticipazioni a valere sul fondo per le demolizioni delle opere abusive concesse da CDP non integrano un'operazione di indebitamento ai fini dell'applicazione della normativa contabile. (atto di indirizzo dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali, 26 ottobre 2018).
- **1.4.** L'istruttoria o il completamento della stessa per le domande di anticipazione presentate dal 12 agosto 2024 è temporaneamente sospesa per l'intervenuto esaurimento della dotazione di 50 milioni di euro, nelle more della ricostituzione del fondo. (avviso CDP 12 agosto 2024).
- 1.5. È possibile riavviare la fase istruttoria delle domande di anticipazione già pervenute ed è possibile presentare domande a valere sul fondo di rotazione. (avviso CDP 13 novembre 2024).

Pubblico impiego

Assunzioni di personale

- **1.** A decorrere dall'anno 2022, la spesa di personale conseguente ai rinnovi contrattuali relativa alla corresponsione degli arretrati di competenza delle annualità precedenti all'anno di effettiva erogazione degli emolumenti, non rileva ai fini della verifica dei valori soglia in base ai quali si determinano le facoltà assunzionali degli Enti locali. (art.3, comma 4 ter, D.L. 30 aprile 2022, n. 36, convertito dalla legge 29 giugno 2022, n. 79).
- 1.1. La disposizione è riferita agli arretrati del rinnovo contrattuale e consente, pertanto, di non calcolare gli impegni per gli arretrati che secondo competenza economica si imputano agli esercizi successivi. Non possono, quindi, essere esclusi gli aumenti di spesa derivanti dalla indennità di vacanza contrattuale erogata al personale dipendente. (deliberazione Corte dei conti, sezione autonomie, 11 novembre 2024, n. 19).

Contrattazione integrativa

1. Nell'ipotesi di mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo o del sostitutivo atto unilaterale entro l'esercizio, tutte le risorse non utilizzate del fondo costituito e certificato, destinate al finanziamento del fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività, confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione. Per l'erogazione dei compensi dovuti in esito alla contrattazione stipulata oltre la fine dell'esercizio, l'impegna sarà assunto anche in corso di esercizio provvisorio, ai sensi dall'art. 187, comma 3, del TUEL, a valere sulle risorse vincolate nel risultato di amministrazione. (deliberazione Corte dei conti, sezione autonomie, 11 novembre 2024, n. 20).

Enti e organismi pubblici

Partecipazioni in società, enti, agenzie e organismi

- **1.** Gli Enti locali provvedono annualmente a deliberare la revisione periodica del piano operativo di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni direttamente o indirettamente possedute, con provvedimento da adottare entro il 31 dicembre di ogni anno, con riferimento alla situazione al 31 dicembre dell'anno precedente, unitamente alla relazione sull'attuazione del precedente piano di razionalizzazione. (art. 20 e art. 26, comma 11, D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175).
- 1.1. Come ausilio per l'elaborazione dei provvedimenti sono rese disponibili le schede in formato elaborabile. (avviso Mef, dipartimento tesoro, 12 novembre 2024).

Azienditalia 1/2025 91

- 1.1.1. I documenti approvati devono essere inviati alla struttura di indirizzo, monitoraggio e controllo sull'attuazione del TUSP, presso il Mef, esclusivamente attraverso l'applicativo "Partecipazioni".
- 1.2. La deliberazione è trasmessa alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti. (art. 24, comma 3).

Contratti e appalti

Codice dei contratti

- 1. Con circolare ministero infrastrutture e trasporti 18 novembre 2024, n. 18, sono individuati orientamenti e indicazioni operative per la qualificazione delle stazioni appaltanti. (comunicato in G.U. n. 273 del 21 novembre 2024).
- 2. Con delibera Anac 29 ottobre 2024, n. 497, depositata in segreteria del consiglio il 14 novembre 2024, sono fornite indicazioni alle stazioni appaltanti in merito alle modalità di espletamento dei controlli e delle verifiche da svolgere durante la fase esecutiva degli appalti di servizi e forniture.

L'agenda del mese di febbraio

a cura di Francesco Bruno - Presidente onorario Ardel

1° Febbraio - Sabato

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

Art. 8, comma 1, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322

- (Termine iniziale) Presentazione, esclusivamente in via telematica, della dichiarazione IVA 2024.

Rappresentatività sindacale

Circolare Aran, 20 dicembre 2021, n. 2, in G.U. n. 307 del 20 dicembre 2021

- (Termine iniziale) Trasmissione telematica all'Aran dei dati al 31 dicembre 2024 utili alla rilevazione delle deleghe per le trattenute del contributo sindacale ai fini della misurazione della rappresentatività sindacale.

10 Febbraio - Lunedì

Erogazioni liberali (1)

Art. 1, commi 156 e 160, Legge 30 dicembre 2018, n. 145

- Comunicazione mensile al ministero dell'ambiente e tutela del territorio e del mare delle eventuali erogazioni liberali in denaro ricevute nel mese precedente per interventi su edifici e terreni pubblici, sulla base di progetti presentati dagli stessi enti beneficiari, ai fini della bonifica ambientale, compresa la rimozione dell'amianto dagli edifici, della prevenzione e del risanamento del dissesto idrogeologico, della realizzazione o della ristrutturazione di parchi e aree verdi attrezzate e del recupero di aree dismesse di proprietà pubblica.

Art. 1, commi 156 e 160, Legge 30 dicembre 2018, n. 145

- Pubblicazione sul sito web istituzionale dell'ente e in un apposito portale gestito dal ministero dell'ambiente e tutela del territorio e del mare dell'ammontare delle erogazioni liberali di cui alla superiore comunicazione mensile, della destinazione e dell'utilizzo delle risorse.

15 Febbraio - Sabato

Trasferimenti statali - Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali (covid-19)

Art. 1, comma 508, Legge 30 dicembre 2023, n. 213

- D.M. interno di assegnazione delle disponibilità residue del fondo di 113 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2024 al 2027 destinato agli Enti locali che sono risultati in deficit di risorse con riferimento agli effetti dell'emergenza da Covid-19 sui fabbisogni di spesa e sulle minori entrate, al netto delle minori spese.

Accesso al credito

Art. 1, D.M. 1° dicembre 2003, in G.U. n. 28 del 4 febbraio 2004; D.M. 3 giugno 2004, in G.U. n. 168 del 20 luglio 2004; art. 205-bis, comma 4, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267

-Comunicazione al ministero dell'economia e finanze, dipartimento del tesoro, direzione II, dei dati relativi all'utilizzo del credito a breve termine presso le banche, ai mutui accesi con soggetti esterni alla Pubblica Amministrazione, alle operazioni derivate e di cartolarizzazione concluse, ai titoli obbligazionari emessi, alle operazioni di cartolarizzazione concluse e alle operazioni di apertura di credito.

(1) Termine stimato.

Memo

Adempimenti e scadenze

CONTRIBUTO ARERA

Deliberazione ARERA 6 ottobre 2020, n. 358

- Invio ad Arera, tramite il sistema informatico, dei dati relativi alla contribuzione versata entro il 15 dicembre 2024, nella misura dello 0,30 per mille dei ricavi risultanti dai bilanci approvati relativi all'anno precedente, da parte dei comuni che svolgono e gestiscono in economia il servizio di gestione dei rifiuti oppure uno o più servizi che lo compongono. Sono esenti dall'obbligo i comuni che svolgono esclusivamente l'attività di gestione delle tariffe e rapporti con gli utenti.

17 Febbraio - Lunedì

Carta d'identità elettronica (2)

D.M. 25 maggio 2016; circolare ministero interno, direzione centrale per i servizi demografici, 4 luglio 2016, n. 11/2016

- Versamento quindicinale presso la tesoreria di Roma succursale (n. 348) al Capo X-Cap. 3746, dandone comunicazione al ministero interno, dei corrispettivi riscossi per il rilascio delle carte d'identità elettroniche.

IVA - SCISSIONE DEI PAGAMENTI (SPLIT PAYMENT)

Art. 17-ter, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; D.M. Mef 23 gennaio 2015

- Versamento dell'IVA sulle fatture di acquisizione beni o prestazioni di servizi la cui imposta è divenuta esigibile nel mese di gennaio 2025.

20 Febbraio - Giovedì

Investimenti PNRR

Circolare Mef, ragioneria generale dello Stato, 21 giugno 2022, n. 27

- Alimentazione mensile del sistema ReGiS, da parte dei soggetti attuatori, con i dati di programmazione ed attuazione finanziaria, fisica e procedurale relativi ai progetti di propria competenza.

Codifica dei conti pubblici

D.M. Mef 9 giugno 2016

-Comunicazione al tesoriere di informazioni sulla consistenza delle disponibilità finanziarie depositate, alla fine del mese di gennaio 2025, presso altri istituti di credito, al fine di consentire al tesoriere di trasmettere i dati, entro lo stesso termine, al sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici (SIOPE), unitamente alle informazioni codificate sulle disponibilità liquide complessive.

28 Febbraio - Venerdì

Trasferimenti statali - Servizi sociali

$Art.\,1, comma\,798, Legge\,30\,dicembre\,2020, n.\,178; D.M.\,lavoro\,e\,politiche\,sociali\,25\,giugno\,2021, in\,G.U.\,n.\,250\,del\,19\,ottobre\,2021$

- Trasmissione al ministero del lavoro e politiche sociali, da parte dell'ambito territoriale, anche per conto dei comuni appartenenti allo stesso, di prospetto riassuntivo che indichi, per il complesso dell'ambito e per ciascun comune, con riferimento all'anno precedente e alle previsioni per l'anno corrente:
- a) il numero medio di assistenti sociali in servizio nell'anno precedente assunti dai comuni che fanno parte dell'ambito o direttamente dall'ambito, facendo riferimento al personale a tempo indeterminato effettivamente impiegato nei servizi territoriali:
- b) la suddivisione per aree di attività dell'impiego dei suddetti assistenti sociali.

(2) Termine stimato.

Adempimenti e scadenze

Trasferimenti statali - fondo IVA

Art. 9, comma 4, Legge 7 dicembre 1999, n. 472; D.M. interno 14 gennaio 2022

- Presentazione al ministero interno, da parte delle province della regione Sardegna, delle unioni di comuni, dei consorzi e delle comunità montane delle regioni a statuto ordinario e della regione Sardegna, della certificazione - modello B - relativa all'importo che si presume di pagare nel corso dell'anno a titolo di IVA per la gestione del trasporto pubblico locale.

Tributo provinciale ambientale (tefa)

Art. 19, comma 7, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; D.M. Mef 1° luglio 2020

- Comunicazione ai comuni competenti per territorio, da parte delle province e città metropolitane, della misura del tributo adottata se diversa del 5%.

Asili nido

Art. 3, comma 4, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175; D.M. Mef 30 gennaio 2018, in G.U. n. 30 del 6 febbraio 2018; provvedimento direttore agenzia entrate, 9 febbraio 2018, n. 34419

- Trasmissione in via telematica all'agenzia delle entrate di una comunicazione contenente i dati relativi alle spese sostenute nell'anno precedente dai genitori, con riferimento a ciascun figlio iscritto all'asilo nido, per il pagamento di rette di frequenza e di rette per i servizi formativi infantili.

RENDICONTO CONTRIBUTI STRAORDINARI

Art. 158, D.Lqs. 18 agosto 2000, n. 267

- Presentazione del rendiconto alle amministrazioni pubbliche che hanno erogato contributi straordinari nell'anno precedente. La mancata presentazione comporta l'obbligo di restituzione dei contributi assegnati.

IVA - LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Art. 21-bis, comma 1, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122; art. 4, comma 4, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225; provvedimento direttore Agenzia entrate, 27 maggio 2017, n. 58793; risoluzione agenzia entrate, 28 luglio 2017, n. 104/E

-Trasmissione telematica all'agenzia delle entrate dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche 4° trimestre 2024.

Carta d'identità elettronica (3)

D.M. 25 maggio 2016; circolare ministero interno, direzione centrale per i servizi demografici, 4 luglio 2016, n. 11/2016

- Versamento quindicinale presso la tesoreria di Roma succursale (n. 348) al Capo X-Cap. 3746, dandone comunicazione al ministero interno, dei corrispettivi riscossi per il rilascio delle carte d'identità elettroniche.

Fondo garanzia debiti commerciali

Art. 1, commi 859 e 862, Legge 30 dicembre 2018, n. 145

- Deliberazione della giunta anche nel corso dell'esercizio provvisorio, di iscrizione nella parte corrente del bilancio - competenza 2025 - dell'accantonamento al "Fondo di garanzia debiti commerciali", in presenza delle condizioni che ne impongono l'iscrizione.

FONDO PER LA PROGETTAZIONE

Art. 1, comma 53, Legge 27 dicembre 2019, n. 160; D.M. interno 14 novembre 2024

- D.M. interno di determinazione del contributo attribuito a ciascun ente, in relazione alle richieste di finanziamento presentate entro il 15 gennaio.

(3) Termine stimato.

Azienditalia 1/2025 95

Memo

Adempimenti e scadenze

Efficientamento energetico e sviluppo territoriale sostenibile (piccole opere)

Art. 1, comma 34, Legge 27 dicembre 2019, n. 160

- (Termine rinviato dal 31 maggio 2024) D.M. interno di revoca del contributo delle annualità dal 2020 al 2024 nel caso di mancato rispetto del termine di aggiudicazione dei lavori o di non inserimento del CUP nel sistema di monitoraggio e rendicontazione.

TERMINI DI PAGAMENTO

Art. 6, comma 1, D.L. 19 ottobre 2024, n. 155

- Adozione, da parte delle Pubbliche Amministrazioni, di un piano annuale dei flussi di cassa contenente un cronoprogramma dei pagamenti e degli incassi relativi all'esercizio 2025.

Indici

Indice cronologico	<u>lı</u>	ndice analitico	
Giurisprudenza	Α	ssunzione	
Corte dei conti, Sez. Autonomie, 29 novembre 2024, n. 20	81 C	miti finanziari per i Comuni virtuosi orte dei conti, Sez. Autonomie, 21 novembre 2024,	00
Cassazione civile, Sez. lav., 28 novembre 2024, n. 30627, ord.	01	vanzo di amministrazione	82
Cassazione civile, ord., SS.UU., 28 novembre 2024, n. 30603	81 C	miti e possibilità di utilizzo dell'avanzo libero orte dei conti, Sez. contr. Lombardia, 22 novembre	82
Cassazione civile, Sez. lav., 27 novembre 2024, n. 30578	0.1	024, n. 240eni culturali	02
Cassazione civile, Sez. lav., 27 novembre 2024, n. 30547	В	eni culturali eni culturali sottoposti a particolari condizioni di ıtela	<i>7</i> 5
Consiglio di Stato, Sez. IV, 25 novembre 2024, n.	C	anone unico patrimoniale	
9470 Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, 22 novembre 2024, n. 240	C	senzione e invarianza del gettito orte dei conti, Sezione regionale di controllo per la ombardia, parere 22 ottobre 2024, n. 216/2024 .	84
Corte dei conti, Sez. Autonomie, 21 novembre 2024,		ontabilità e regole di gestione	
n. 19	To	agamenti - IVA su fatture acquisto (Split payment) ermini di pagamento	86 86
41789	<i>82</i> c	ontrattazione integrativa	
Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, Sez. 2, sentenza 7 novembre 2024, n. 1286	84 C	empi di conclusione del contratto decentrato orte dei conti, Sez. Autonomie, 29 novembre 2024,	04
Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, Sez. 3, sentenza 6 novembre 2024, n. 8337	84	ontratti collettivi	81
Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, parere 22 ottobre 2024, n. 216/2024 .		uovo CCNL Area Funzioni Locali per il triennio 019-2021	
Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado Emilia- Romagna, Sez. 10, sentenza 12 settembre 2024, n. 778	aı	le novità per i dirigenti degli Enti locali, i dirigenti mministrativi, tecnici e professionali delle aziende e egli enti del SSN	<i>5</i> 5
Cassazione civile, Sez. V, sentenza 9 settembre		ontratti e appalti	
2024, n. 24200	84 C	odice dei contratti	86
Cassazione civile, SS.UU., 2 settembre 2024, n. 23453, ord.	83 da	ontratto di locazione concluso all'Amministrazione non applicabilità della disciplina del Codice dei	
Normativa	CO	ontratti pubblici assazione civile, SS.UU., 2 settembre 2024, n.	
Ministero dell'interno, Dipartimento per gli affari interni e territoriali, decreto 29 novembre 2024		3453, ord	83
D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 175 D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 174 D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173 D.L. 16 settembre 2024, n. 131, convertito, con	84 P 84 C	irigenza rincipio di onnicomprensività della retribuzione assazione civile, Sez. lav., 28 novembre 2024, n. 0627, ord.	81
modificazioni, dalla Legge 14 novembre 2024, n. 166	<i>85</i> D	iritto di accesso	
Prassi		tanza massiva e abuso del diritto	
Agenzia delle entrate, Risposta interpello 5 dicembre 2024, n. 245/2024	_	onsiglio di Stato, Sez. IV, 25 novembre 2024, n. 470	82
MEF, Dipartimento delle finanze, comunicato 28		nti e organismi pubblici	
novembre 2024	85 P	artecipazioni in società, enti, agenzie e organismi	86

Indici

Entrate		Lavori pubblici	
Fondo di solidarietà comunale e fondo speciale equità livello dei servizi - Quota servizi sociali - Quota asili nido - Quota trasporto studenti disabili	86	Abusivismo edilizio	86 86 86
Trasferimenti statali enti commissariati Trasferimenti statali - Fondo per i contenziosi Trasferimenti statali - IMU Trasferimenti statali - Maggiori oneri indennità amministratori	86 86 86	Licenziamento Violazioni gravi e licenziamento senza preavviso Cassazione civile, Sez. lav., 27 novembre 2024, n. 30547	82
Trasferimenti statali - Mensa personale scolastico Trasferimenti statali - TARSU scuole	86 86	Prevenzione della corruzione Aggiornamento della misura del pantouflage - in esito all'emanazione delle Linee guida ANAC	
Giurisdizione Riparto Cassazione civile, ord., SS.UU., 28 novembre 2024,		Procedure ad evidenza pubblica	70
n. 30603 Giustizia tributaria Testo unico D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 175	81 84	Pubblico impiego Assunzioni di personale Contrattazione integrativa	26 86 86
Imposta comunale sugli immobili Recupero degli aiuti di Stato per gli enti non commerciali D.L. 16 settembre 2024, n. 131, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 novembre 2024, n. 166		Pubblico impiego locale Assunzioni di personale - dopo la Legge di Bilancio 2025 Pubblico ufficiale	51
Imposta di bollo Contratto di comodato con altra Amministrazione Pubblica	<i>79</i>	Definizione Cassazione penale, Sez. VI, 13 novembre 2024, n. 41789	82
Imposta di registro Contratto di comodato con altra Amministrazione Pubblica	<i>79</i>	Reati contro la PA Abolizione del reato di abuso d'ufficio, prevenzione della corruzione e internal audit	5
Imposta municipale propria Decadenza della concessione demaniale Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, Sez. 3, sentenza 6 novembre 2024, n. 8337	84	Riscossione Notifica PEC e sottoscrizione di atti della riscossione Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado Emilia- Romagna, Sez. 10, sentenza 12 settembre 2024, n. 778	84
Enti non commerciali - obbligo della dichiarazione Cassazione civile, Sez. V, sentenza 9 settembre 2024, n. 24200	44. 84	Sanzioni AGCM Esercizio del potere sanzionatorio da parte dell'AGCM	
Prospetto delle aliquote e Linee guida aggiornate MEF, Dipartimento delle finanze, comunicato 28 novembre 2024	85	- garanzie procedimentali e tutela della concorrenza Sanzioni tributarie Cumulo giuridico	19
Residenza anagrafica e dimora abituali ai fini dell'imposta - differenze	48	- inapplicabilità ai tributi locali	35 84
certificazioni della perdita di gettito Ministero dell'interno, Dipartimento per gli affari interni e territoriali, decreto 29 novembre 2024	84	Servizi pubblici Controllo del territorio e sicurezza Digitalizzazione delle procedure (PNRR) Servizi demografici	86 86 86
Imposta sul valore aggiunto Evento occasionale Pagamento diretto a legali di controparte Permuta di terreni	79 79 79	Società partecipate Peculiarità nella governance e nella gestione delle società partecipate	50

Indici

- deducibilità del costo del lavoro dalla base imponi- bile IRAP	15	Prevenzione della corruzione e trasparenza Utilizzo risorse pubbliche - Pubblicazioni obbligatorie	86 86
Spesa		Trattamento economico dei dipendenti	
Concorso alla finanza pubblica	<i>86</i>	pubblici	
Tariffa puntuale		Illegittimità del "superminimo" Cassazione civile, Sez. lav., 27 novembre 2024, n.	
Trattamento IVA per le componenti perequative UR1a e UR2a		30578	81
Agenzia delle entrate, Risposta interpello 5 dicembre		Tributi	
2024, n. 245/2024	<i>8</i> 5	Responsabilità dello Stato e degli enti pubblici	
Tassa sui rifiuti		- nell'accertamento tributario	38
Trattamento IVA per le componenti perequative		Tributi minori	
UR1a e UR2a		Testo unico	
Agenzia delle entrate, Risposta interpello 5 dicembre 2024, n. 245/2024	<i>8</i> 5	D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 174	<i>8</i> 5
Trasparenza, pubblicità e diffusione delle informaz		Tributo per i servizi indivisibili	
Controlli su attività e amministrazione - Pubblicazioni	LIOIII	Esenzione per l'immobile con destinazione a finalità	
obbligatorie	<i>86</i>	istituzionali Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della	
Organizzazione - Pubblicazioni obbligatorie	86	Toscana, Sez. 2, sentenza 7 novembre 2024, n. 1286	84

Azienditalia

Mensile di gestione e amministrazione del personale degli enti locali

EDITRICE

Wolters Kluwer Italia S.r.I. Via Bisceglie, 66 20152 Milano

INDIRIZZO INTERNET

www.edicolaprofessionale.com/azienditalia

DIRETTORE RESPONSABILE

Giulietta Lemm

DIRETTORI SCIENTIFICI

irolamo Ielo, Stefano Pozzoli, Stefania Tagliabue

COMITATO TECNICO

Giancarlo Astegiano, Mauro Bellesia, Massimo Bianchi, Francesco Bruno, Paola Cosmai, Ciro D'Aries, Francesco Delfino, Tiziano Grandelli, Raffaele Guizzardi, Sylvia Kranz, Luca Mazzara, Michelangelo Nigro, Emanuele Padovani, Pierluigi Ropolo, Marco Rossi, Renato Ruffini, Mirco Zamberlan, Andrea Ziruolo

REDAZIONE

(nadia.dantoni@wolterskluwer.com) Rossella Magnelli (rossella. magnelli@wolterskluwer.com)

REALIZZAZIONE GRAFICA

Wolters Kluwer Italia S.r.

Per informazioni in merito

a contributi, articoli ed argomenti trattati, scrivere

Redazione AZIENDITALIA telefono 02 82476822

redazione.azienditalia-it@wolterskluwer.com

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc., scrivere o

Wolters Kluwer S.r.l. Servizio Clienti telefono 02 824761 e-mail servizio.clienti@wolterskluwer.com

FOTOCOMPOSIZIONE

Integra Software Services Pvt. Ltd.

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze

PUBBLICITÀ:



Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com www.wolterskluwer.it Via Bisceglie, 66 20152 Milano

Autorizzazione Tribunale di Milano n. 331 del 7 giugno 1986 lscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991 Iscrizione al R.O.C. n. 1702

ABBONAMENTI

ABBUNAMENTI
Gli abbonamenti, in modalità digitale, hanno durata 12
mesi con formula rolling dalla data di sottoscrizione e
si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da
comunicarsi entro 90 gg. prima della data di scadenza
a mezzo raccomandata A.R. da inviare a
Wolters Kluwer Italia S.r.I. Via Bisceglie, 66 20152 Milano. Servizio Clienti: tel. 02.824761

Indirizzo internet: www.servizioclienti.wki.it e-mail: servizio.clienti@wolterskluwer.com

ITALIA/ESTERO

Abbonamento digitale 12 mesi al prezzo di 235,00

Arretrati: consultabili online a partire dal 2005, con abbonamento alla raccolta delle annate. Abbonamento 12 mesi alla raccolta delle annate € 475,00 + iva oppure 238,00 + iva per gli abbonati alla

MODALITÀ DI CONSULTAZIONE

La rivista è consultabile in formato digitale su pc, tablet e smartphone. I fascicoli possono essere scaricati da

- edicolaprofessionale.com/azienditalia

MODALITÀ DI PAGAMENTO

Il pagamento potrà essere effettuato:

– versando l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione Incassi

oppure con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA sul conto IBAN: IT61M0306933684100000002208 intestato a Wolters Kluwer Italia Srl Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di

DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento

Egregio Abbonato, ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Fronomico Furopeo (SEE) o naesi terzi che garantiscono Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.I., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e conta-bili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elet-tronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente

vendita. Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limita-zione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.

L'élenco aggiornato dei responsabili e delle persone auto-rizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. – Via Bisceglie, 66 20152 Milano (MI).







One PA fa grande la differenza



L'estratto che stai consultando fa parte del volume in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro







