

SEZIONE	ESITO	NUMERO	ANNO	MATERIA	PUBBLICAZIONE
SEZIONI RIUNITE	SENTENZA	22	2016	RESPONSABILITA	22/09/2016

Sentenza n. 22/2016/QM

R E P U B B L I C A I T A L I A N A
 I N N O M E D E L P O P O L O I T A L I A N O
 L A C O R T E D E I C O N T I
 S E Z I O N I R I U N I T E I N S E D E G I U R I S D I Z I O N A L E

composta dai signori magistrati:

Alberto AVOLI	Presidente
Vincenzo PERGOLA	Consigliere relatore
Salvatore NICOLELLA	Consigliere
Angela SILVERI	Consigliere
Rita LORETO	Consigliere
Elena TOMASSINI	Consigliere
Pasquale FAVA	Consigliere

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

nel giudizio per questione di massima iscritto nel registro di Segreteria al **n. 495/SR/QM**, rimesso dalla Sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo - ai sensi dell'art. 1, comma 7, del Decreto-Legge n. 453/1993, convertito con modificazioni dalla L. 14 gennaio 1994, n. 19, e successive modifiche ed integrazioni - nell'ambito dei giudizi iscritti ai numeri dal **19106** al **19135** del registro di Segreteria, sui conti giudiziali dal n. 14031 al n. 14055, dal n. 14057 al n. 14076, dal n. 14078 al n. 14088 nonché ai nn. 14090, 14097, 14098 e 14099.

Vista l'ordinanza n. 24/2015 della Sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo, di rimessione della questione di massima a queste Sezioni riunite, nell'ambito dei giudizi di conto innanzi specificati e concernenti la gestione dell'imposta di soggiorno presso il Comune di Roccaraso (AQ) per gli anni 2012 e 2013.

Visti i decreti presidenziali n. 10 del 19 gennaio 2016 e n. 30 del 14 marzo 2016 con i quali è stata, rispettivamente, fissata l'udienza del 23 marzo 2016 e rinviata la discussione sulla suddetta questione di massima all'udienza del giorno 8 giugno 2016.

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 34 del 14 marzo 2016 con la quale è stato costituito il Collegio per l'udienza del giorno 8 giugno 2016.

Visti gli atti e documenti tutti del fascicolo processuale.

Uditi alla pubblica udienza dell'8 giugno 2016 il relatore Consigliere Vincenzo Pergola ed il P.M. nella persona del Vice Procuratore generale Luigi Impeciati.

F A T T O

La Sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo, con ordinanza n. 24/2015 del 13/10/2015, ha deferito a queste Sezioni riunite, ai sensi dell'art. 1, comma 7, del d.l. 15 novembre 1993, n. 453, convertito, con modificazioni, nella legge 14 gennaio 1994, n. 19, come integrato dall'art. 42, comma 2, della legge 18 giugno 2009, n. 69, una questione di massima, connessa con la gestione degli incassi e dei riversamenti dell'imposta di soggiorno da parte delle strutture ricettive presenti nel

territorio di un Comune di quella Regione.

Espone la succitata ordinanza di deferimento che il magistrato designato a riferire sui conti giudiziari - in occasione dell'esame dei conti trasmessi, a norma degli articoli 93 e 233 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, dagli esercizi turistici presenti nel territorio del Comune di Roccaraso e riguardanti la gestione degli incassi e dei versamenti dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che hanno alloggiato nelle strutture ricettive - ha rimesso al Collegio la soluzione di alcune questioni di carattere pregiudiziale e preliminare, attinenti essenzialmente:

I) alla qualificazione come "agenti contabili" dei gestori delle strutture ricettive (di cui all'articolo 3, comma 2, del regolamento comunale di Roccaraso sull'imposta di soggiorno) e alla conseguente sottoposizione di essi al giudizio di conto;

II) alla individuazione in concreto dell'agente contabile tenuto alla presentazione del conto (da individuarsi, a norma del Regolamento di Roccaraso, nel "gestore" della struttura); ciò in particolare nel caso di strutture ricettive intestate a persone giuridiche e avuto riguardo all'orientamento assunto in proposito da altre Sezioni in ordine alla necessità di individuazione di un agente contabile "collettore" all'interno dell'ente;

III) alle modalità di rendicontazione e di riscontro di regolarità della gestione in sede di giudizio di conto (imposta dovuta, imposta riscossa, imposta versata) anche con riguardo ai criteri statistici di rilevazione delle presenze turistiche (ad esempio, sotto il profilo della competenza temporale) e con riguardo al contenuto delle dichiarazioni periodiche presentate al Comune dai gestori stessi (a norma dell'art. 7, comma 2, del regolamento comunale).

Ha puntualizzato la Sezione remittente di avere ritenuto necessario sollecitare l'intervento delle Sezioni riunite, nell'esplicazione della propria funzione nomofilattica, in quanto la relazione del magistrato istruttore ha fatto emergere *"questioni caratterizzate da profili di novità e di particolare rilevanza, in ragione tanto dell'aspetto quantitativo delle gestioni interessate quanto delle correlate problematiche interpretative ed operative, che rendono necessario, per quanto possibile, la sollecita formazione di un indirizzo uniforme"*.

Nel delineare il contesto normativo di riferimento, l'ordinanza di deferimento ha richiamato innanzitutto l'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (recante "disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale"), che al comma 1 attribuisce ai comuni capoluogo di provincia, alle unioni dei comuni nonché ai comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, la facoltà di istituire una "imposta di soggiorno" a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio; il successivo comma 3 affida a un regolamento governativo, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo, la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno; lo stesso comma 3 prevede la facoltà per i Comuni di disciplinare con proprio regolamento (da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446) le *"ulteriori modalità applicative"* del tributo, precisando che, nel caso di mancata emanazione del regolamento governativo, i comuni possono comunque adottare gli atti regolamentari necessari per l'applicazione dell'imposta.

Ha riferito ancora il Giudice remittente, che il Comune di Roccaraso, avvalendosi della facoltà di cui al citato art. 4 del D.lgs n. 23/2011 - ed in assenza del pur previsto Regolamento governativo di cui al comma 3 dello stesso articolo, in quanto mai emanato - con deliberazione del Consiglio comunale n. 18 in data 11 giugno 2012, integrata dalla successiva delibera n. 42 del 27 settembre 2012, ha istituito, con decorrenza 1 luglio 2012, l'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive presenti sul territorio comunale, approvando il relativo Regolamento attuativo.

In ordine alle incombenze che fanno capo alle strutture ricettive, il predetto regolamento comunale

dispone che *“i soggetti che pernottano nelle strutture ricettive corrispondono l'imposta al gestore della struttura, il quale rilascia quietanza delle somme riscosse”* (art. 6.1); a sua volta, *“il gestore della struttura ricettiva effettua il versamento al Comune di Roccaraso dell'imposta di soggiorno dovuta, entro trenta giorni dalla fine di ciascun mese”* (art. 6.2).

Strumentali all'obbligo di riversamento dell'imposta *“corrisposta”* dai soggetti passivi (cioè dagli *“ospiti”* della struttura ricettiva), sono gli ulteriori obblighi informativi e dichiarativi stabiliti dal regolamento, in base a cui *“i gestori delle strutture ricettive ubicate nel Comune di Roccaraso sono tenuti a informare, in appositi spazi, i propri ospiti dell'applicazione, dell'entità e delle esenzioni dell'imposta di soggiorno”* (art. 7.1) ed altresì *“hanno l'obbligo di dichiarare mensilmente all'Ente, entro quindici giorni del mese successivo, il numero di coloro che hanno pernottato presso la propria struttura nel corso del mese, il relativo periodo di permanenza, il numero dei soggetti esenti (...), l'imposta dovuta e gli estremi del versamento della medesima, nonché eventuali ulteriori informazioni utili ai fini del computo della stessa”* (art. 7.2). Il regolamento comunale prevede poi sanzioni di natura tributaria a carico dei soggetti passivi (gli ospiti della struttura) per l'omesso o tardivo pagamento dell'imposta, e sanzioni amministrative pecuniarie a carico del gestore della struttura ricettiva per l'omessa, incompleta o infedele dichiarazione al Comune, o comunque per la violazione degli obblighi strumentali innanzi richiamati.

Sulla base del quadro normativo innanzi esposto, la Sezione remittente *“dubita, in primo luogo, della necessità di assoggettare le gestioni della specie al giudizio di conto, potendosi ritenere che difetti, in capo ai gestori delle strutture ricettive, un vero e proprio obbligo di “servizio”, connotato dal contenuto prevalentemente contabile, assunto contrattualmente o imposto dalla legge, trattandosi piuttosto dell'imposizione a carico dei gestori, per effetto di un regolamento comunale, di meri <obblighi strumentali ed accessori> all'esazione dell'imposta di soggiorno, cioè ad un rapporto di natura tributaria”*.

Quindi, in sostanza, la natura prettamente tributaria degli obblighi accessori e strumentali imposti dal Comune di Roccaraso ai gestori di strutture ricettive varrebbe a mantenere il rapporto tra i gestori medesimi e l'ente locale nell'alveo tributario, non essendo qualificabili detti soggetti come *“agenti contabili”*, anche perché già onerati dagli obblighi di dichiarazione periodica all'ente e dai correlati controlli, di carattere tributario, concernenti in generale l'applicazione dell'imposta di soggiorno e svolti per l'appunto dall'ufficio tributi in sede amministrativa.

A sostegno della tesi innanzi esposta, la Sezione remittente ha richiamato la sentenza n. 30/QM/2014 del 4 agosto 2014 delle Sezioni riunite, nella parte in cui ha escluso che un qualsiasi *“maneggio”* di denaro sia presupposto sufficiente a radicare la giurisdizione *“di conto”*, e la sentenza della Corte costituzionale n. 107 del 9 giugno 2015 che ha introdotto il concetto di *“marginalità”* dell'attività di maneggio del denaro in relazione allo status e al complesso di obblighi gravanti su un soggetto (affermandosi in particolare che non viene in rilievo la posizione di agente contabile laddove *“l'eventuale attività materiale di maneggio del denaro costituisce, (...) in relazione al complesso ruolo istituzionale (...), un aspetto del tutto marginale e non necessario”*).

Ha dedotto quindi la Sezione abruzzese che, ove gli albergatori venissero qualificati agenti contabili, assumerebbero connotazioni particolari non tipizzate dall'ordinamento e compiti di carattere eminentemente contabile non previsti dalla legge o dalla regolamentazione dell'ente locale, mentre *“l'attività di maneggio di denaro, nella fattispecie, non solo si presenterebbe del tutto “marginale” rispetto al complesso degli adempimenti tributari strumentali e accessori imposti alle strutture ricettive dal Comune, ma si rivelerebbe anche “eventuale” e non necessaria (in quanto la clientela potrebbe teoricamente riversare l'imposta direttamente al tesoriere o ad altro soggetto incaricato dal Comune, senza intermediazione della struttura ricettiva)”*.

Pertanto la Sezione remittente ha chiesto che queste Sezioni riunite si pronuncino sulla seguente questione di massima:

“se gli incaricati degli adempimenti tributari (nella specie: i gestori delle strutture ricettive) conseguenti all'introduzione dell'imposta di soggiorno di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, siano qualificabili come agenti contabili sottoposti al giudizio di conto, relativamente alla gestione dell'imposta stessa”.

L'ordinanza di remissione n. 24/2015 ha investito le Sezioni riunite di una seconda questione *“volta ad individuare in concreto l'agente contabile (specialmente nel caso di strutture ricettive intestate a persone giuridiche)”, osservando che “in generale, il conto giudiziale, ove necessario, debba essere reso dall'impresa turistica, cioè dal soggetto (persona fisica o giuridica) che esercita l'attività turistica, in persona del relativo rappresentante legale, indipendentemente dalla presenza di altri soggetti (persone fisiche o giuridiche) alle quali è concretamente demandata la materiale attività di gestione dell'imposta (quali meri “incaricati” dell'agente contabile)”.*

Sul punto concernente la corretta individuazione del soggetto eventualmente tenuto alla resa del conto giudiziale, ha soggiunto la Sezione remittente che *“sotto il profilo ermeneutico non appare del tutto convincente il tentativo (pur comprensibile sul piano operativo, stante l'estesa platea delle decine di migliaia di agenti contabili potenzialmente interessati al giudizio della specie) di concentrare la gestione dell'intero incasso dell'imposta di soggiorno in capo ad un unico soggetto, interno all'ente, alla stregua di un agente contabile principale o “collettore” nel cui conto giudiziale far confluire le contabilità di ciascuna singola struttura ricettiva (qualificabile come sub-agente)”.*

Secondo la prospettazione del remittente, destano perplessità in particolare: a) la possibilità per la Sezione giurisdizionale di imporre con carattere di obbligatorietà uno specifico modello organizzativo all'ente locale, incidendo sulla relativa autonomia regolamentare; b) la possibilità per la Sezione giurisdizionale di ritenere inammissibile un conto giudiziale depositato direttamente dalla struttura ricettiva, in mancanza della formale nomina di un agente contabile “collettore” interno da parte dell'ente locale (tanto più ove si tratti, come nel caso di specie, di gestioni pregresse); c) la possibilità di configurare, anche in via facoltativa da parte dell'ente, un agente contabile pur in assenza di qualsivoglia maneggio di denaro da parte di questi (essendo gli incassi riversati dagli albergatori direttamente in tesoreria, senza alcuna intermediazione del funzionario “collettore”, il quale sarebbe tale solo dei “conti” giudiziali, ma non del “denaro” riscosso e riversato), cioè in presenza di un mero obbligo di “vigilanza” (di matrice tributaria) sull'incasso dell'imposta e sull'operato delle strutture ricettive; d) il conseguimento di un'effettiva economia procedimentale, posto che tutti gli albergatori non perderebbero comunque la loro qualificazione di sub-agenti contabili (i cui conti giudiziali dovrebbero essere quindi pur sempre depositati a corredo del conto dell'agente contabile interno “unico”, in cui i “sub-conti” confluirebbero) con la conseguenza di prevedere, in realtà, un conto giudiziale aggiuntivo (quello dell'agente “collettore”) rispetto a tutti quelli già pre-esistenti (quelli dei sub-agenti); e) l'inconveniente, in caso di irregolarità anche di uno soltanto dei sub-conti, di impedire l'approvazione del conto “unico” entro cui essi confluiscono.

In relazione alle problematiche innanzi esposte, la Sezione remittente ha specificamente posto la seguente questione:

“in caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'agente contabile tenuto alla presentazione del conto giudiziale alla competente Sezione giurisdizionale sia da individuare nel gestore o nel rappresentante della struttura ricettiva ovvero in altro soggetto, avuto particolare riguardo al caso di imprese turistiche esercitate da persone giuridiche, e se i relativi conti giudiziali debbano necessariamente confluire in un conto

giudiziale unico reso dal funzionario o dirigente comunale incaricato di sovrintendere alla regolare effettuazione dei riversamenti relativi all'imposta, da qualificarsi anch'egli come agente contabile".

Una terza questione sulla quale queste Sezioni riunite sono state chiamate a pronunciarsi riguarda la natura ed il contenuto dei conti giudiziali in argomento, avendo posto la Sezione remittente il problema se si tratti di conti di "pura cassa" (che contemplino le registrazioni dell'imposta dichiarata come incassata e poi riversata in ciascun periodo di riferimento, a prescindere dalle presenze effettive del periodo stesso), ovvero se si tratti di conti di "diritto" e "di cassa" (registrando per ciascun periodo l'imposta "dovuta", in base alla presenze turistiche segnalate all'Istat e ai casi di esenzione, oltre a quella incassata e quella riversata).

Sul punto la Sezione remittente ha espresso l'opinione che *"per quanto fin qui osservato in merito alla natura (contabile o meno) degli adempimenti "accessori" e "strumentali" richiesti al gestore di struttura ricettiva, che il conto giudiziale in parola dovrebbe configurarsi come conto di sola cassa, reso sul citato modello 21 di cui al D.P.R. 194 del 1996 (salvi i prospetti contabili ed extracontabili ritenuti necessari dalla Sezione per verificare il regolare pareggio del conto e pervenire al discarico dell'agente contabile), collocandosi nell'ambito del rapporto precipuamente contabile i soli profili strettamente attinenti all'incasso e al riversamento dell'imposta, fermo restando l'assoggettamento a responsabilità amministrativa delle fattispecie dannose conseguenti alla violazione del complesso di obblighi comunque gravanti sulle strutture ricettive (ivi inclusi quelli di segnalazione delle fattispecie di omesso pagamento dell'imposta da parte della clientela soggiornante nel Comune)".*

Pertanto l'ordinanza di remissione n. 24/2015 ha formalizzato il seguente quesito:

"in caso di risposta affermativa alla prima questione, se la gestione dell'imposta di soggiorno, fatta oggetto di conto giudiziale, sia una gestione di sola cassa (concernente solo il riversamento dell'imposta effettivamente incassata dalla struttura ricettiva) o una gestione di diritto e di cassa (concernente, in generale, la giustificazione dell'imposta dovuta, incassata e riversata relativamente alla clientela soggiornante presso la struttura ricettiva stessa).

Infine, la più volte richiamata ordinanza di remissione, si è soffermata ad argomentare circa la manifesta rilevanza delle tre questioni poste, nei giudizi di conto "a quibus", evidenziando che ove si ritenesse che le strutture ricettive interessate non siano tenute a presentare il conto giudiziale per l'incasso e il riversamento dell'imposta di soggiorno, tutti i conti all'esame (iscritti ai numeri dal 19106 al 19135 del registro di Segreteria) andrebbero dichiarati improcedibili o comunque verrebbero a cessare i correlati giudizi di conto; ove si ritenesse, invece, che tutti i conti giudiziali debbano confluire in un conto giudiziale unico redatto e presentato alla Sezione da un agente contabile interno al Comune, i conti depositati al suo esame, depositati da ciascuna struttura ricettiva, dovrebbero essere dichiarati irregolari, invitando l'Ente locale a provvedere di conseguenza; infine, ove si ritenesse che i conti debbano registrare non solo i movimenti di sola cassa, ma anche i dati relativi all'imposta teoricamente dovuta per ciascun periodo in ragione delle presenze turistiche registrate (come per le dichiarazioni periodiche da presentare all'ente locale), la modulistica da utilizzare andrebbe opportunamente integrata con i pertinenti prospetti.

Sulla base di quanto innanzi, l'ordinanza n. 24/2015 della Sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo ha disposto la trasmissione degli atti alle Sezioni riunite in sede giurisdizionale della Corte dei conti, affinché si pronuncino sulle tre questioni di massima precedentemente riportate.

La Procura generale ha depositato in data 17/2/2016 memoria, nella quale, innanzitutto, ha sostenuto l'inammissibilità della questione di massima posta dalla Sezione giurisdizionale per l'Abruzzo.

La Procura ha premesso che, secondo gli ormai consolidati orientamenti delle Sezioni riunite, le questioni di massima sono ammissibili quando abbiano dato origine ad un contrasto orizzontale in

appello, ovvero investino problematiche giuridiche di particolare importanza ed obiettiva complessità ed aventi rilevanza generale, in quanto suscettibili di diffusa applicazione (SS.RR. n. 5/QM/2004 e n. 30/QM/2014).

Ha dedotto, quindi, che nella fattispecie non solo non vi è alcun contrasto orizzontale, emerso in sede di giudizi di appello, da dirimere, ma non sussiste neanche alcuna obiettiva complessità dell'enunciato normativo di riferimento, idoneo a generare applicazioni potenzialmente e radicalmente difformi.

Dopo aver ricordato che la valutazione e l'interpretazione di un precetto normativo è attività che normalmente impegna il giudicante, ha evidenziato il P.M. che l'art. 74 della Legge di Contabilità Generale dello Stato, pur non fornendo una puntuale definizione, dà, però, una ampia descrizione delle ipotesi in cui un soggetto debba rendere conto di quanto compiuto allorché si trovi a "maneggiare" denaro dello Stato (o comunque pubblico).

E sul "maneggio" si sono appuntati gli sforzi di dottrina e giurisprudenza, in un'ottica interpretativa evoluta, in cui si è privilegiato l'aspetto sostanzialistico rispetto ad un approccio meramente formale, valorizzando il legame funzionale, e quindi ponendo l'attenzione più sull'utilizzazione del denaro pubblico, e sul suo concorso alla finalizzazione degli obiettivi di finanza statale o

locale, che non su aspetti meramente definitivi del rapporto che lega il soggetto "agente" all'Amministrazione pubblica, latamente intesa.

Conferma di quanto innanzi, secondo la prospettazione della Procura, si rinviene sia nella decisione delle Sezioni riunite, n. 30/QM/2014, sia in quella della Corte Costituzionale, n. 107/2015, nella quali si precisa come il semplice "maneggio" di denaro pubblico non abbia — per sé solo — natura assolutamente decisiva per qualificare il soggetto, che in tal senso opera, come "agente contabile", ma come il "focus" debba essere rinvenuto nella "gestione" dello stesso, intesa come momento di fruizione all'interno di un più ampio procedimento di impiego delle risorse economiche per il raggiungimento dei fini pubblici.

Ha sottolineato la Procura che la stessa Sezione remittente appare essere conscia dei principi e degli approdi giurisprudenziali innanzi richiamati, allorché, nel formulare il primo quesito, lo fa precedere dal dubbio circa la *"necessità di assoggettare le gestioni della specie al giudizio di conto, potendosi ritenere che difetti, in capo ai gestori delle strutture ricettive un vero e proprio obbligo di servizio"*, e svolgendo le proprie considerazioni sul punto, afferma - in linea con la decisione delle Sezioni riunite, n. 30/QM/2014 - che *"gli albergatori, ove venissero qualificati agenti contabili, assumerebbero connotazioni particolari non tipizzate dall'ordinamento..."*, dimostrando così il conseguito convincimento (anche se poi esposto in termini dubbiosi) che l'"agente contabile" debba scontare una qualche tipizzazione che lo renda inserito nel processo funzionale di acquisizione e utilizzo di risorse pubbliche, assente nel caso all'esame.

Pertanto, concludendo in punto di ammissibilità della questione all'odierno esame, la Procura ha dedotto che: *"La norma non sembra, pertanto, alimentare quel "dubbio" dal quale la Sezione remittente vuole essere affrancata, chiedendo adesione o meno alla propria soluzione, peraltro fornita in linea con quanto rappresenta ormai acquisito patrimonio interpretativo.*

La qual cosa depone, in tutta evidenza, per l'inammissibilità della dedotta questione di massima".

Ferma restando la richiesta di dichiarare inammissibile la questione di massima all'esame, la Procura ha svolto poi comunque articolate considerazioni su ciascuno dei "quesiti" posti dalla Sezione remittente, nell'eventualità che *"codeste Sezioni riunite ritengano di non concordare con la tesi dell'inammissibilità della questione"*.

Innanzitutto la Procura ha prospettato la necessità di dare *"una risposta negativa in ordine al primo,*

fondamentale quesito posto dalla Sezione remittente”.

Dopo aver richiamato il quadro normativo che disciplina l'imposta di soggiorno, ha evidenziato il P.M. che soggetto passivo dell'imposta è soltanto il soggiornante nelle strutture ricettive, e che il gestore della struttura non può, pertanto, essere considerato un debitore solidale d'imposta, come sostituto o responsabile della stessa, e non può essere tenuto a corrispondere all'Ente l'imposta non versata dall'ospite, in quanto egli riscuote il tributo non per un interesse proprio - eventualmente connesso ad un'utile gestione dell'esercizio - ma opera solo quale titolare della struttura, investito di compiti di carattere complementare, rientranti solo nelle *"ulteriori modalità applicative del tributo"* che i Comuni possono regolamentare ai sensi dell'art. 4, comma 2, dello stesso D. Lgs. n. 23/2011, così come quelle di calcolo dell'imposta dovuta, conservazione della modulistica, riversamento delle somme riscosse, ecc..

Secondo la prospettazione della Procura, da quanto innanzi consegue *“che se il gestore non entra in alcun modo nel rapporto tributario, non rivestendo, in luogo o accanto al soggetto passivo dell'imposta, il ruolo di debitore solidale, lo stesso può dirsi in relazione all'ipotizzata veste di agente contabile, in quanto egli è solo affidatario di un compito di carattere assolutamente complementare nel processo impositivo, non potendosi a lui attribuire, come detto e in assenza di norma primaria, il ruolo di "responsabile degli obblighi tributari", come invece previsto dal Regolamento Comunale, norma di livello non idoneo a farlo destinatario di una prestazione patrimoniale”.*

Ferme restando le responsabilità che la legge riconnette al semplice maneggio di denaro pubblico, ai fini che qui rilevano, secondo la Procura occorre valorizzare *“il concetto di marginalizzazione evidenziato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 107/2015, per annettere ruolo dirimente non al semplice maneggio ma alla diretta e funzionale gestione dello stesso, sicché l'"agente contabile", nella fattispecie indicata, dovrebbe essere individuato - in linea con quanto ravvisato dalla Sezione giurisdizionale dell'Emilia Romagna - nel funzionario comunale che effettivamente ha in carico la complessiva attività di riscossione tributaria”.*

Circa la seconda questione posta dalla Sezione remittente, ad avviso della Procura generale, la soluzione di essa appare indicata proprio dal termine usato nel Regolamento comunale, il quale (art. 3 e art. 6) ha posto in capo al "gestore" dell'esercizio ricettivo l'obbligo di riscuotere l'imposta e di versarla, periodicamente, nelle casse comunali, facendo un uso *“atecnico”* del termine *“gestore”*, individuando in costui il soggetto che cura gli interessi dell'esercizio ricettivo e, contemporaneamente viene investito di un'attività collaterale nell'interesse del Comune.

Pertanto il soggetto obbligato alla resa del conto deve essere individuato non sulla base di un rapporto di titolarità giuridica dell'esercizio, sia esso in forma di società di capitali o di persone o semplice imprenditore, ma con riferimento alla materiale esplicazione della conduzione dell'esercizio stesso, *“ossia in colui che, nell'effettivo svolgimento dell'attività ricettiva, si pone come soggetto che materialmente procede alla riscossione in nome e per conto del Comune. Per l'effetto, il rapporto gestorio non si instaura tra il rappresentante legale della società proprietaria della struttura, per il solo fatto della sua posizione giuridica, quanto con il soggetto che conduce la struttura stessa e che ha nella propria disponibilità - materiale e giuridica - il potere di indicare al soggiornante l'obbligo di pagare l'imposta, riscuoterla ove questo vi adempia o segnalarne l'inadempimento al Comune che procederà alla riscossione in modo coattivo (art. 10 Regolamento) nei confronti, per quanto detto sopra, del soggetto passivo e non del gestore”.*

Circa la terza questione, la Procura generale ha espresso condivisione circa la soluzione prospettata dalla Sezione remittente, secondo la quale il conto di cui trattasi dovrebbe configurarsi come conto di solo cassa e non anche di diritto.

Ha evidenziato al riguardo che il regolamento comunale instaura tra il gestore della struttura ricettiva

ed il Comune un rapporto avente duplice profilo: quello prettamente economico che comporta il riversamento di quanto riscosso, e quello di collaborazione amministrativa finalizzato a fornire all'Ente locale le notizie utili ad individuare la platea dei contribuenti e l'avvenuto adempimento o meno dell'obbligo tributario; ne consegue che il conto deve contemplare, nel prescritto mod. 21, solo le riscossioni ed i riversamenti, in quanto gli ulteriori obblighi del gestore *"non possono ritenersi strettamente correlati al "redde rationem" di poste contabili"*.

Pertanto la Procura generale ha concluso in via principale affinché la questione di massima all'esame sia dichiarata inammissibile, ed in via meramente subordinata ha proposto le seguenti soluzioni ai distinti quesiti:

"1) gli incaricati degli adempimenti tributari previsti dall'art. 4, commi 1 e 3 del D. Lgs. 14/03/2011 n. 23 non possono essere considerati "agenti contabili";

2)

in caso diverso, debbono essere considerati "agenti contabili" i titolari della materiale conduzione dell'esercizio ricettivo che, per conto dell'Ente, riscuotono le imposte di soggiorno;

3) il conto giudiziale deve avvenire per sola cassa".

Nell'intervento svolto in udienza, il rappresentante della Procura generale ha ulteriormente illustrato gli argomenti svolti nella memoria precedentemente depositata, confermando poi le conclusioni ivi rassegnate.

DIRITTO

Queste Sezioni riunite debbono preliminarmente scrutinare l'ammissibilità dei tre quesiti come formulati dal Giudice remittente.

A riguardo si rileva che la norma regolatrice della materia è rappresentata dal comma 7 dell'articolo 1 della legge 19/94, integrato dal comma 2 dell'articolo 42 della legge n. 66/09.

In particolare la surrichiamata norma dispone: *"Le Sezioni riunite della Corte dei conti decidono sui conflitti di competenza e sulle questioni di massima deferite dalle sezioni giurisdizionali centrali o regionali ovvero su richiesta del Procuratore Generale..... Il Presidente della Corte dei conti può disporre che le Sezioni riunite si pronuncino sui giudizi che presentano una questione di diritto già decisa in senso difforme dalle sezioni giurisdizionali centrali o regionali e su quelle che presentano una questione di massima di particolare importanza. Se la sezione giurisdizionale, centrale o regionale, ritiene di non condividere il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Riunite rimette a queste ultime, con ordinanza motivata, la decisione del giudizio"*.

La norma presenta una struttura prescrittiva caratterizzata da oggettiva genericità, tanto che queste Sezioni riunite, con un consolidato orientamento condiviso e fatto proprio anche in questa sede, hanno ritenuto di doversi far carico di precisare in via giurisprudenziale le condizioni e i presupposti di ammissibilità delle questioni di massima.

La norma colloca processualmente il deferimento della questione di massima come momento incidentale nell'ambito di un giudizio in trattazione presso una delle Sezioni giurisdizionali, territoriali e centrali di appello, nell'ambito del quale la soluzione della questione medesima si caratterizza per la rilevanza.

La norma inoltre individua come unico presupposto positivo per il deferimento, la circostanza che si configuri la necessità della risoluzione di una questione di massima, che, di per sé, implica l'esame di un problema interpretativo di diritto potenzialmente interessante una ampia platea.

La giurisprudenza di queste Sezioni riunite ha ripetutamente affrontato la tematica dell'ammissibilità, centralizzando innanzitutto la propria attenzione sul *"contrasto giurisprudenziale"*, giungendo a ritenere ammissibile il deferimento solamente in presenza di un contrasto orizzontale fra sezioni di appello.

Il contrasto è stato cioè ritenuto il parametro a cui ancorare il consolidamento di un problema interpretativo meritevole di essere affrontato e risolto dalle Sezioni riunite nell'esercizio della loro funzione nomofilattica.

La ripetuta valorizzazione del "contrasto" risente, evidentemente, del quadro normativo e giurisprudenziale antecedente alla riforma del 1994, allorché, sia pure in un diverso assetto processuale, poteva essere rimesso alle Sezioni riunite il giudizio solo in presenza di un conclamato contrasto giurisprudenziale.

Infatti *"Ove una Sezione giurisdizionale della Corte dei conti rilevi che il punto di diritto sottoposto al suo esame abbia dato luogo a contrasti giurisprudenziali può, con ordinanza emanata su richiesta delle parti o d'ufficio, rimettere il giudizio alle SSRR"* (art.4 legge 21 marzo 1953 n. 161).

Orbene, non può essere privo di significato il diverso regime normativo del deferimento come sopra evidenziato – sia pure in un assetto processuale in parte dissimile – con particolare riguardo all'omessa menzione del "contrasto" nella legge n. 19/94.

Dalla interpretazione letterale della norma, emerge quindi che il deferimento delle questioni di massima non può essere collegato in via esclusiva alla sussistenza di un conclamato contrasto giurisprudenziale.

Il ragionamento decisorio deve necessariamente passare per una attenta ponderazione dei valori "in gioco", in parte reciprocamente confliggenti: necessità, da una parte, della certezza del diritto, e quindi della coerenza degli indirizzi giurisprudenziali, e salvaguardia, dall'altra, delle dinamiche processuali nella loro idoneità di arricchimento della funzione giurisdizionale.

Ne discende che il deferimento può trovare spazio anche nei casi in cui si manifesti la necessità di rimettere alle Sezioni riunite una questione caratterizzata dalla "particolare importanza" desumibile da vari indicatori, fra i quali la complessità e la novità della materia, l'ampiezza della platea di riferimento, la specifica necessità di assicurare la tendenziale coerenza giurisprudenziale, la valorizzazione dei principi costituzionali circa la celerità dei processi.

Nell'ambito di tali indicatori può assumere rilevanza anche il manifestarsi, ancora "in nuce", di diversi orientamenti interpretativi, così come possono essere opportunamente valorizzati anche indicatori di carattere particolare, riferibili in modo diretto alla singola fattispecie in esame.

Pertanto, nel ricordare il consolidato indirizzo di queste Sezioni riunite in tema di ammissibilità "per contrasto" che, in particolare, esclude la rilevanza del contrasto verticale fra sezioni di primo grado e di appello, così come di regola quella fra sezioni di primo grado, va evidenziato che il deferimento possa essere ammesso anche in ipotesi ove la questione oggetto del deferimento stesso abbia le caratteristiche della "particolare rilevanza" come sopra individuata, e dunque direttamente riferibili alla locuzione "questione di massima" che trova spazio nel comma 7 dell'articolo 1 della legge n. 19/94.

In altre parole queste Sezioni riunite sono chiamate a dirimere "questioni di massima" anche in mancanza di conclamato contrasto, ove per questioni di massima si devono intendere quelle che investono *"problematiche giuridiche di particolare importanza ed obiettiva complessità ed aventi rilevanza generale in quanto suscettibili di diffusa applicazione"* (Sezioni riunite n. 5/2004/QM).

Più recentemente queste Sezioni riunite hanno espressamente affermato che: *"Tali problematiche, inoltre, riguardano profili di generalizzata applicazione ad un numero potenzialmente indefinito di giudizi ed esigono, pertanto, una soluzione uniforme, al fine di evitare inammissibili differenziazioni tra vicende processuali identiche. Anche per tale motivo le questioni vanno giudicate ammissibili, pur in assenza, sinora di contrasti giurisprudenziali significativi in grado di appello"* (n. 12/2011/QM), puntualizzando poi: *"in presenza di una questione interpretativa complessa...la questione di massima può essere deferita anche senza un*

contrasto giurisprudenziale in atto” (n.13/2011/QM); richiami a detti principi si rinvencono anche nelle sentenze n. 2/2010/QM e n. 1/2012/QM.

La valutazione circa la sussistenza degli indicatori caratterizzanti la “questione di massima di particolare importanza” è rimessa allo scrutinio delle Sezioni riunite in un’ottica di massimo rigore motivazionale.

In particolare le questioni di massima debbono investire problematiche di diritto di particolare importanza ed obiettiva complessità, aventi rilevanza generale in quanto suscettibili di diffusa applicazione. Il punto di maggiore incisività è dato dalla obiettiva difficoltà interpretativa di una norma (ovvero di un sistema normativo) suscettibile di più significati secondo i vari criteri ermeneutici adottati dall’ordinamento. Siffatta difficoltà interpretativa può presentarsi sin dalle prime applicazioni di una norma, fatto che può consentire al giudice di primo grado, nel concorrere degli altri elementi precisati, di deferire la questione alle Sezioni riunite prospettando le varie e differenti soluzioni possibili secondo i divergenti criteri ermeneutici adottati, nonché i contrastanti effetti di ricaduta sul caso al suo esame. Il deferimento può così avvenire ancora prima del consolidarsi di qualsivoglia indirizzo giurisprudenziale (cfr la già richiamata sentenza n.5/2004/QM).

Nè il deferimento per “particolare importanza” (che si aggiunge a quello “per contrasto”) comprime le dinamiche processuali, tenuto conto che le pronunce delle Sezioni riunite in sede nomofilattica sono vincolanti solo per il Giudice remittente, costituendo per gli altri Giudici solo un importante faro orientativo (e salvo quanto previsto dal secondo comma dell’articolo 42 della legge 66/09).

Nell’ambito del deferimento per “questione di massima di particolare importanza” restano fermi alcuni principi che sono stati ripetutamente precisati da queste Sezioni riunite.

Intanto la determinazione “oggettiva” della questione è rimessa esclusivamente al Giudice remittente e si concretizza nella formulazione di quesiti che vengono a determinare il limite della cognizione delle Sezioni riunite nel caso specifico. In sostanza il limite del deferimento è dato dalla effettiva portata della questione, come sintetizzato nel quesito di remissione.

Inoltre, compete al Remittente nell’ordinanza di deferimento evidenziare le ragioni del deferimento stesso, dando conto del contrasto ovvero della particolare importanza della questione, anche valorizzando gli indicatori all’uopo indicati dalla giurisprudenza, nonché della rilevanza della questione nel giudizio “a quo”.

Infine debbono essere dichiarati inammissibili i deferimenti di mero carattere “consulenziale” e comunque quelli privi del carattere della “rilevanza” della questione ai fini della decisione del giudizio.

Alla luce dei principi innanzi esposti, va vagliata l’ammissibilità dei tre quesiti proposti, verificando in particolare la sussistenza dei presupposti della “questione di massima di particolare importanza”, difettando nel caso all’esame un contrasto giurisprudenziale orizzontale tra sezioni di appello.

Peraltro, per completezza espositiva, è utile richiamare le pronunce della Corte dei conti sul tema in trattazione, tutt’altro che numerose, ma anche per questo significative delle difficoltà interpretative che l’argomento presenta.

La Sezione giurisdizionale per la Regione Toscana ha svolto un “giudizio per resa di conto” (decreto n. 22/2013, seguito dal decreto n. 36/2014), fissando un termine per il deposito del conto, concernente le riscossioni e riversamento dell’imposta di soggiorno, da parte di un soggetto che si riteneva aver svolto la funzione di “gestore” di una struttura ricettiva; il suddetto giudizio si è concluso con la sentenza n. 95/2016 che ha dichiarato non sussistere l’obbligo di resa del conto da

parte del soggetto precedentemente intimato, in quanto, dalle allegazioni processuali, era emerso che, nella fattispecie all'esame, il predetto non aveva svolto la funzione di riscossione dell'imposta di cui trattasi, ma detta funzione era stata svolta da altri; dalla surriferita vicenda processuale emerge comunque l'opinione della Sezione territoriale circa la sussistenza dell'obbligo di rendere il conto da parte del soggetto investito, presso la struttura ricettiva, del maneggio del denaro rinveniente dalla riscossione dell'imposta.

La Sezione giurisdizionale per la Regione Emilia Romagna, nell'ambito di una serie di "giudizi di conto", ha emesso circa una dozzina di sentenze - ordinanze nelle quali ha fatto costante applicazione del principio espresso nella sentenza ordinanza n. 12/2015 - emessa in occasione dell'esame dei conti depositati da varie strutture alberghiere ubicate nel Comune di Cattolica - circa la necessità della nomina da parte del Comune destinatario dell'imposta di un "contabile principale", tra il proprio personale, per la resa di un unico conto giudiziale nel quale "si concentrano" i conti resi dalle singole strutture ricettive quali contabili secondari, ai sensi dell'art. 192 del R.D. n. 827/1924.

Tra dette sentenze ordinanze, appare utile richiamare, a titolo di esempio, la n. 98/2015, che circa le strutture ricettive ubicate nel territorio del Comune di Bologna, esponeva: *"Nel merito la Sezione osserva che il gestore di una struttura alberghiera o ricettizia di flusso turistico può essere inquadrato nella figura del contabile secondario, come previsto dall'art. 192, primo comma, R.D. n. 827/1924, cui spetta l'obbligo di rendere conto del proprio maneggio di denaro pubblico, che nel caso di specie è costituito dall'imposta di soggiorno direttamente riscossa alla clientela, ad un contabile principale che, per razionalità gestionale, può e deve essere individuato nella struttura amministrativa dell'ente che beneficia dell'imposizione fiscale.....";*

- la predetta soluzione non attenua l'obbligo di resa di conto dell'agente di fatto, e cioè del soggetto che ha il maneggio materiale del denaro pubblico, nei confronti del quale la Sezione giurisdizionale potrà esercitare tutti i poteri previsti dall'art. 192, terzo comma, R.D. n. 827/1924". Su tale presupposto, la sentenza-ordinanza ha dichiarato irregolari "i conti giudiziali già depositati dalle singole strutture ricettizie", contestualmente ordinando "al Comune di Bologna di presentare, previa individuazione all'interno della propria struttura amministrativa di un agente contabile "principale di diritto", un conto giudiziale unico nel quale far risultare le riscossioni dell'Imposta di Soggiorno per l'anno di imposta 2013, effettuate da ciascuna struttura ricettizia sita nel proprio territorio, tenuti alla presentazione del proprio conto giudiziale esclusivamente presso il contabile principale".

Pur non avendo la natura di pronunce giurisdizionali in senso stretto, è comunque utile richiamare altresì un parere espresso in materia dalla Sezione regionale di controllo per il Veneto della Corte dei conti, ed il contenuto di una nota del Presidente della Sezione giurisdizionale della medesima Regione.

La succitata Sezione regionale di controllo, con deliberazione n. 19/2012/PAR, si è espressa nei seguenti termini: *"... i gestori delle strutture ricettive, relativamente alla riscossione dell'imposta di soggiorno, possono essere considerati agenti contabili "di fatto", stante che il maneggio e la custodia di denaro o di valori di pertinenza dell'erario pubblico, anche al di fuori di una legittima investitura, implica comunque l'assunzione della qualifica di agente contabile e l'assoggettamento alla relativa disciplina da parte di chi li svolge".*

Il Presidente della Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la Regione Veneto, con nota n. 4543 del 17/7/2014, indirizzata ai Sindaci ed al Presidente dell'ANCI di quella Regione, dopo aver richiamato il succitato parere n. 19/2012, ha puntualizzato: *"Le Amministrazioni comunali, ai fini della corretta compilazione del conto giudiziale per la gestione relativa alle riscossioni di tale imposta, dovranno procedere ad individuare nel loro interno un unico agente di diritto ("collettore"), mentre a loro volta le strutture alberghiere saranno da qualificarsi come sub agenti contabili di fatto, con presentazione del conto*

relativo alle riscossioni effettuate al predetto agente di diritto. Si invitano pertanto le amministrazioni in questione alla compilazione di un unico conto giudiziale con allegati i sub-conti resi dalle predette strutture alberghiere”.

Per lo scrutinio dell'ammissibilità dei tre quesiti formulati dalla Sezione remittente, assume particolare rilievo, naturalmente, il quadro normativo che disciplina l'imposta di soggiorno.

L'imposta di soggiorno è stata introdotta (rectius: reintrodotta dopo l'abolizione dell'analogo tributo per effetto dell'art. 10 del D.L. n. 66/1989) con il D.lgs 14 marzo 2011 n. 23, che, in particolare, all'art. 4 dispone:

"1. I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

2. Ferma restando la facoltà di disporre limitazioni alla circolazione nei centri abitati ai sensi dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, l'imposta di soggiorno può sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale.

3. Con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, è dettata la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno. Inconformità con quanto stabilito nel predetto regolamento, i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, hanno la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Nel caso di mancata emanazione del regolamento previsto nel primo periodo del presente comma nel termine ivi indicato, i comuni possono comunque adottare gli atti previsti dal presente articolo”.

Quindi, la norma primaria, in stretta osservanza della riserva di legge posta dall'art. 23 della Costituzione in materia di prestazioni patrimoniali imposte ai cittadini, si limita a prevedere la possibilità di istituire l'imposta di scopo (vedasi ultimo periodo del comma 1 dell'art. 4, che individua gli interventi da finanziare con il gettito tributario), ad individuare il soggetto attivo del rapporto tributario (i Comuni capoluogo, quelli inclusi negli elenchi delle località turistiche o d'arte ecc.), il presupposto impositivo (il fatto di alloggiare nella struttura ricettiva ubicata nel Comune che ha istituito l'imposta), il soggetto passivo (la persona fisica che fruisce dell'alloggio), ed infine la misura massima del prelievo.

Va poi rilevato che il regolamento statale recante la *“disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno”*, previsto dal comma 3 del surriportato art. 4, non è stato ancora emanato, legittimando così la disciplina della imposta da parte dei regolamenti comunali - adottati ai sensi dell'art. 52 del D.lgs 15 dicembre 1997, n. 446 (concernente la *“potestà regolamentare generale delle province e dei comuni”* in materia tributaria) - come previsto dall'ultimo periodo del comma 3 del più volte richiamato art. 4.

Appare utile ricordare che la Presidenza del Consiglio dei Ministri aveva comunque predisposto e diramato (nota prot. DAGL/50180/10.3.44/6892 del 21/10/2011) lo schema del previsto regolamento governativo, nel quale si prevedeva, tra i criteri generali cui informare i singoli regolamenti comunali, quello che individuava nei gestori delle strutture ricettive i soggetti tenuti, tra gli altri adempimenti, ad effettuare i versamenti delle somme corrisposte dai soggetti passivi

dell'imposta; la relazione illustrativa dello schema di regolamento, specificava che *"L'individuazione dei gestori nei soggetti che assolvono agli adempimenti fiscali dell'imposta" si è resa necessaria per un'esigenza di semplificazione della gestione del tributo, poiché l'art. 4 del D. lgs n. 23 del 2011 pone la soggettività passiva in capo ai soggiornanti nelle strutture ricettive. È, infatti, del tutto irrazionale prevedere oneri, quali la presentazione della dichiarazione e il versamento del tributo a carico di quest'ultimi, nonché lo svolgimento delle attività di controllo da parte dei Comuni nei confronti di una vasta ed incontrollabile platea di contribuenti"*.

Pertanto, il quadro normativo di riferimento è costituito dalla surriportata norma statale - che prevede la possibilità, per alcune categorie di Comuni, di istituire l'imposta di soggiorno, e che si limita, poi, ad individuare i soli elementi essenziali affinché l'istituzione del tributo sia conforme alla riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione - e dai vari regolamenti comunali che - in assenza del pur previsto regolamento statale - hanno istituito l'imposta, disponendo anche le modalità applicative del tributo.

Quanto innanzi, ed in particolare la circostanza che le modalità applicative del tributo trovano attualmente esclusiva disciplina nei singoli regolamenti comunali, in assenza del regolamento governativo finalizzato ad assicurare un'uniforme *"disciplina generale di attuazione dell'imposta"*, influenza e determina anche la preliminare decisione da adottarsi in tema di ammissibilità dei tre quesiti posti dalla Sezione remittente.

Come innanzi argomentato, infatti, si tratta di stabilire se ciascun quesito possa essere considerato *"questione di massima"*, in quanto investe problematiche di diritto di particolare importanza ed obiettiva complessità, aventi rilevanza generale, perché suscettibile di diffusa applicazione.

Ritiene il Collegio che il primo quesito rappresenti una *"questione di massima di particolare rilevanza"* e pertanto sia ammissibile.

Detto quesito, sostanzialmente, chiede se siano qualificabili come agenti contabili sottoposti al giudizio di conto, i soggetti operanti presso le strutture ricettive, che i singoli regolamenti comunali abbiano incaricato degli adempimenti tributari necessari alla gestione dell'imposta di soggiorno.

In tema di ammissibilità di detto quesito, è da osservare:

- a) È indubbio che la qualificazione di agenti contabili degli operatori presso le strutture alberghiere costituisce una questione particolarmente complessa e relativamente nuova, in considerazione del loro inserimento, disposto dai regolamenti comunali, nella procedura di riscossione e riversamento dell'imposta di soggiorno;
- b) La complessità emerge dal quadro normativo di settore, che, come precedentemente evidenziato, è caratterizzato dalla laconicità della norma istitutiva del tributo, accompagnato dall'assenza del pur previsto regolamento governativo, sicché la disciplina di attuazione va individuata nei singoli regolamenti comunali; questi ultimi, solo in alcuni casi hanno esplicitamente qualificato il gestore della struttura ricettiva come agente contabile o sub-agente (vedasi ad esempio l'art. 6 del regolamento del Comune di Alghero, l'art. 9 del regolamento del Comune di Fasano, l'art. 6 bis del regolamento del comune di Bologna, l'art. 7 del regolamento del Comune di Cattolica, l'art. 7 del regolamento del Comune di Grosseto); nella maggior parte dei casi, invece, i regolamenti comunali, pur avendo disposto *"l'esternalizzazione"* presso le strutture ricettive della funzione di riscossione e riversamento dell'imposta, nulla hanno specificato sul punto (in detta ultima ipotesi rientra anche il regolamento di Roccaraso, preso in esame dall'ordinanza di deferimento); emerge quindi, un quadro normativo che si presta ad incertezze e diverse opzioni interpretative, delle quali sono indicativi i primi arresti giurisprudenziali - le richiamate pronunce delle Sezioni giurisdizionali Toscana ed Emilia Romagna che, sia pure con

diversi aspetti, si esprimono per la sussistenza della qualifica di agenti contabili in capo ai "gestori" - e la diversa soluzione espressa nell'ordinanza di deferimento all'odierno esame, sulla quale concorda anche la Procura generale. Lo stato di incertezza è manifestato anche da altri elementi, estranei alle pronunce formali proprie del giudizio di conto, quali i già precedentemente richiamati "parere" della Sezione di controllo per il Veneto n. 19/2012/PAR, e "nota circolare" n. 4543/2014 del Presidente della Sezione giurisdizionale per il Veneto, atto quest'ultimo certamente atipico ma pur sempre significativo.

c) Che si tratti poi di questione avente rilevanza generale, in quanto suscettibile di diffusa applicazione, emerge dall'indiscutibile ampiezza della platea di riferimento; infatti, il primo quesito riguarda tutti i Comuni che hanno "esternalizzato" presso le strutture ricettive l'attività di riscossione dell'imposta, con conseguente obbligo di riversare l'incasso all'Ente locale impositore; sono migliaia i Comuni che, secondo la previsione dell'art. 4, comma 1, del D. lgs n. 23/2011, possono istituire l'imposta, e, come intuibile, molteplici sono le strutture ricettive operanti presso ciascuno dei predetti Comuni; indubbia quindi la rilevanza numerica delle gestioni interessate alla soluzione della problematica sollevata con il primo quesito.

d) Emerge quindi una oggettiva esigenza di superare le incertezze ed assicurare sul punto uniformità applicativa da parte delle Sezioni Giurisdizionali di questa Corte nell'ambito dei giudizi di conto, tenendosi altresì presente che l'eventuale perdurante incertezza incide negativamente anche sull'attività di conduzione delle strutture ricettive, i gestori delle quali debbono avere piena contezza degli eventuali loro oneri, quali agenti tenuti alla resa del conto.

In sostanza, il primo quesito, non solo investe problematiche giuridiche di particolare importanza ed obiettiva complessità, ma riguarda anche aspetti generali e comuni a tutti i regolamenti comunali che hanno individuato in un soggetto operante presso le strutture ricettive, quello incaricato (rectius: obbligato) di riscuotere l'imposta dal soggetto passivo, per poi riversarla nelle casse comunali.

Circa l'ulteriore requisito di ammissibilità del quesito in trattazione, concernente la "rilevanza" della questione posta, nel giudizio "a quo", esso appare palesemente sussistente, come evidenziato nell'ordinanza di deferimento, che, condivisibilmente espone: *"ove si ritenesse che le strutture ricettive interessate non fossero tenute a presentare il conto giudiziale per l'incasso e il riversamento dell'imposta di soggiorno, tutti i conti in epigrafe andrebbero dichiarati improcedibili o comunque verrebbero a cessare i correlati giudizi di conto"*.

In conclusione, il deferimento alle SS.RR. deve considerarsi ammissibile in presenza di questione di massima. Tutte le Sezioni giurisdizionali possono deferire la risoluzione di questioni di massima, coerentemente con l'articolazione strutturale della Corte fondata su di un archetipo organizzativo della giurisdizione che valorizza opportunamente il decentramento su base regionale.

Per i motivi innanzi esposti, il primo quesito va, pertanto, ritenuto ammissibile.

In termini diversi si pone lo scrutinio dell'ammissibilità degli ulteriori due quesiti posti dalla Sezione remittente.

Detti quesiti sono stati formulati nei seguenti termini:

- 1) *"in caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'agente contabile tenuto alla presentazione del conto giudiziale alla competente Sezione giurisdizionale sia da individuare nel gestore o nel rappresentante della struttura ricettiva ovvero in altro soggetto, avuto particolare riguardo al caso di imprese turistiche esercitate da persone giuridiche, e se i relativi conti giudiziali debbano necessariamente confluire in un conto*

giudiziale unico reso dal funzionario o dirigente comunale incaricato di sovrintendere alla regolare effettuazione dei riversamenti relativi all'imposta, da qualificarsi anch'egli come agente contabile";

- 2) *"in caso di risposta affermativa alla prima questione, se la gestione dell'imposta di soggiorno, fatta oggetto di conto giudiziale, sia una gestione di sola cassa (concernente solo il riversamento dell'imposta effettivamente incassata dalla struttura ricettiva) o una gestione di diritto e di cassa (concernente, in generale, la giustificazione dell'imposta dovuta, incassata e riversata relativamente alla clientela soggiornante presso la struttura ricettiva stessa).*

Nel vagliare l'ammissibilità dei surriportati quesiti, occorre tener presente che la natura ed il contenuto del conto giudiziale dipendono dalla specifica qualificazione giuridica della gestione, e quindi, nella fattispecie all'esame, dal diverso modello organizzativo adottato da ciascun Comune, nello svolgimento dell'autonomia regolamentare attribuita.

Infatti, come precedentemente evidenziato, il comma 3 dell'art. 4 del d.lgs n. 23/2011 ha previsto la facoltà per i Comuni di disciplinare le *"ulteriori modalità applicative del tributo"*, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52 del D. lgs n. 446/1997, in conformità con la disciplina generale di attuazione recata dal previsto regolamento statale, ed anche in eventuale assenza del regolamento governativo; poiché quest'ultimo non è stato emanato, appare chiaro che la disciplina di attuazione della laconica norma statale istitutiva dell'imposta va rinvenuta esclusivamente in ciascun regolamento comunale.

In altre parole, come precedentemente accennato, il conto giudiziale deve dare rappresentazione concreta e coerente della gestione svolta dall'agente contabile, come disciplinata dalla norma, e, considerata l'autonomia regolamentare riconosciuta ai Comuni e da essi esercitata in materia di modalità applicative del tributo, si possono avere molteplici e diversi modelli organizzativi; il che esclude che queste Sezioni riunite possano esprimere un principio avente *"rilevanza generale in quanto di diffusa applicazione"* sul *"chi"* deve rendere il conto, e su *"come"* esso deve essere reso (in tali termini estremamente semplificativi possono essere riassunti i due quesiti all'esame), essendo questioni da risolvere alla luce dei diversi modelli organizzativi previsti da ciascun regolamento comunale.

Lapalissiana conferma di quanto innanzi, emerge dalla seconda parte del secondo quesito posto dalla Sezione remittente, ove si chiede se i conti resi dal *"gestore"* di ciascuna struttura ricettiva *"debbono necessariamente confluire in un conto giudiziale unico reso dal funzionario o dirigente comunale incaricato di sovrintendere alla regolare effettuazione dei riversamenti relativi all'imposta, da qualificarsi anch'egli come agente contabile"*.

Appare di tutta evidenza che il quesito non si presta alla formulazione, da parte di queste Sezioni riunite, nell'esplicazione della funzione nomofilattica, di un principio avente *"rilevanza generale in quanto di diffusa applicazione"*, considerato che la risposta al quesito dipende dal diverso modello organizzativo adottato da ciascun Comune, che, nell'ambito della propria autonomia regolamentare, può decidere se adottare o meno il modello organizzativo previsto dall'art 192 del R.D. n. 827/1924, ove la gestione contabile è affidata a *"contabili secondari"*, i cui conti delle riscossioni e riversamenti devono poi confluire nel conto reso da un *"contabile principale"*.

Sul punto, è opportuno comunque precisare che l'eventuale nomina di un *"contabile principale"*, individuato in un dipendente dell'Ente locale destinatario dell'imposta, dovrebbe necessariamente prevedere anche *"il maneggio"* di pubblico denaro da parte di quest'ultimo, maneggio che rimarrebbe invece escluso ove il regolamento comunale prevedesse contestualmente che *"i gestori"* delle strutture ricettive debbano riversare gli incassi del tributo direttamente alla Tesoreria comunale.

Si cita, a mero titolo di esempio, l'art. 7, comma 4, del regolamento del Comune di Cattolica, ove si dispone: *"I gestori delle strutture ricettive..... hanno l'obbligo di presentare il Modello 21 per i sub agenti, allegato al D.P.R. 194/1996, contenente le somme riscosse a titolo di Imposta di Soggiorno dagli ospiti nel corso dell'esercizio finanziario e le somme periodicamente riversate alla Tesoreria del Comune nel corso dell'esercizio finanziario"*.

Risulterebbe infatti non conforme alle norme che disciplinano la funzione degli agenti contabili una previsione dei regolamenti comunali in materia, che attribuisse detta qualifica, in particolare quale agente della riscossione, ad un soggetto che non abbia "maneggio di danaro"; quand'anche un regolamento comunale qualificasse come "agente contabile principale" un soggetto che non abbia maneggio di denaro - in contrasto con l'art. 178 del R.D. n. 827/1924 e con l'art. 93, comma 2, del T.U.E.L. n. 267/2000) - *"ciò non varrebbe a rendere procedibile il relativo giudizio di conto, trattandosi di materia processuale contabile certamente sottratta all'autonomia locale; è evidente, infatti, che l'obbligo di resa del conto giudiziale non può essere imposto in via regolamentare dall'ente nei confronti di un soggetto che non sia qualificabile come agente contabile ai sensi di legge"* (in tal senso si esprime, condivisibilmente, la sentenza n. 89/2015 della Sezione giurisdizionale Abruzzo, in una fattispecie nella quale il regolamento di contabilità di un Comune qualificava come "consegnatario", con conseguente obbligo di resa del conto giudiziale, un soggetto con mero debito di vigilanza sui beni, e non con obbligo di custodia, in contrasto con quanto previsto dall'art. 32 del Regolamento per la contabilità generale dello Stato n. 827/1924).

L'individuazione di un funzionario e/o dirigente del Comune quale responsabile delle gestioni di cui trattasi, non accompagnata dalla previsione di un contestuale "maneggio di denaro", esclude quindi che il dipendente possa essere considerato agente contabile tenuto alla resa del conto; in tal caso, quest'ultimo potrebbe, al massimo, assumere una funzione simile a quella prevista dall'art. 625 del R.D. n. 827/1924, che dispone: *"I conti giudiziali dei contabili a materia della stessa specie possono, ove sia reputato conveniente per il loro numero, essere riassunti in prospetti per Provincie o compartimenti a cura delle Intendenze di Finanza o degli altri uffici provinciali o compartimentali.*

In tali casi i conti dei contabili sono trasmessi alla Corte dei conti insieme coi prospetti suaccennati".

Anche la prima parte del secondo quesito formulato dalla Sezione remittente non si presta alla formulazione di un principio avente "rilevanza generale in quanto di diffusa applicazione" da parte di queste Sezioni riunite.

Nel chiedere di chiarire quale sia il soggetto tenuto alla resa del conto, individuato genericamente nel "gestore" della struttura ricettiva dal regolamento del Comune di Roccaraso (così come in molti regolamenti comunali), l'ordinanza di deferimento ha svolto una esaustiva analisi anche della normativa statale e regionale (della Regione Abruzzo) al fine di individuare il "significato in ambito giuridico" del termine "gestore", che viene "utilizzato indifferentemente nel linguaggio corrente" per indicare anche *"l' esercente, il conduttore, il preposto, il rappresentante o il titolare di una struttura ricettiva"*, per evidenziare poi che *"sono venute meno quelle coordinate normative che potevano consentire un inquadramento giuridico obiettivo della figura del gestore"*.

Nello svolgere l'analisi ermeneutica finalizzata ad individuare elementi per identificare il soggetto tenuto alla resa del conto, l'ordinanza di deferimento richiama, tra l'altro, quanto emerge dalla legge regionale Abruzzo in materia di turismo, dal SITRA (Sistema Informativo Turistico della Regione Abruzzo), evidenziando anche la rilevanza e dubbiosità della questione, in quanto *"nel contesto normativo dinanzi delineato, il Regolamento di Roccaraso fa generico riferimento ai gestori, ma nella modulistica mod. 112 mensile menziona solo il legale rappresentante della struttura ricettiva"*.

Emerge, quindi, che il quesito nasce anche dalla contraddizione, specificamente rilevata in occasione

dell'esame dei conti degli albergatori del Comune di Roccaraso, tra il regolamento comunale che pone in capo ai "gestori" gli adempimenti relativi alla gestione dell'imposta, ed il mod. 112 predisposto dal Comune per il report periodico sulle presenze, che menziona il legale rappresentante come destinatario dell'obbligo di comunicazione.

Insomma, si interpellano queste Sezioni riunite su quanto specificamente rilevato in occasione dell'esame dei conti del Comune di Roccaraso, con analisi anche del contesto normativo vigente in quella Regione al fine di individuare le possibili soluzioni alla questione posta; mentre la problematica dell'individuazione in concreto del "gestore" tenuto alla resa del conto potrebbe emergere in termini diversi dai regolamenti degli altri Comuni e dai diversi contesti ordinamentali in cui essi si collocano, per cui il quesito all'esame non pone una problematica giuridica di rilevanza generale in quanto di diffusa applicazione.

Identici profili di inammissibilità presenta il terzo quesito, concernente l'individuazione della natura e del contenuto del conto giudiziale, con il quale si chiede, in particolare, se esso debba rappresentare *"una gestione di sola cassa (concernente solo il riversamento dell'imposta effettivamente incassata dalla struttura ricettiva) o una gestione di diritto e di cassa (concernente, in generale, la giustificazione dell'imposta dovuta, incassata e riversata relativamente alla clientela soggiornante presso la struttura ricettiva stessa)"*.

Circa la natura e contenuto del conto, si è precedentemente precisato che il conto giudiziale deve dare rappresentazione concreta e coerente della gestione svolta dall'agente contabile, come disciplinata dalla norma; considerata l'autonomia regolamentare riconosciuta ai Comuni, emerge palesemente che si possono avere molteplici e diversi modelli organizzativi, ai quali il contenuto del conto deve conformarsi.

Si richiama, a mero titolo di esempio, il regolamento del Comune di San Vito Lo Capo, che - differenziandosi sul punto dal Regolamento di Roccaraso - all'art. 6 dispone: *"I gestori delle strutture ricettive, al momento dell'incasso dell'imposta di soggiorno sono obbligati ad emettere apposita ricevuta utilizzando gli appositi bollettari predisposti dal Comune, I predetti bollettari devono essere ritirati presso l'ufficio competente"*.

Assume rilievo, in tale ipotesi, quanto previsto dall'art. 621 del R.D. n. 827/1924, che dispone: *"Insieme col conto in denaro, gli agenti che hanno ricevuto in consegna bollettari per rilascio delle quietanze ai debitori, debbono presentare il conto di carico e di scarico debitamente documentato dei bollettari ricevuti e di quelli consumati. Questo conto, quanto al carico, dev'essere in relazione coll'uscita che per gli stessi bollettari risulta dal conto del consegnatario ..."* (in argomento, assumono rilievo anche gli artt. 238 e ss. del Regolamento stesso, che ribadiscono e disciplinano l'obbligo di utilizzare appositi bollettari).

La sentenza della Sezione giurisdizionale per il Piemonte n. 10/2008, con argomentazioni condivise in questa sede, dopo aver sottolineato che la surriportata norma esprime un principio generale valido anche nei confronti degli agenti contabili incaricati dell'incasso di somme per conto degli Enti locali, ha altresì evidenziato come la previa necessaria assunzione in carico, da parte del contabile, dei bollettari per quietanzare i pagamenti ricevuti per conto dell'Ente, sia anche utile a dare riscontro degli incassi ricevuti, così che la quantificazione degli incassi (il carico di cui dar conto) non resti affidati alle sole autodichiarazioni dell'agente che procede alle riscossioni contestualmente all'accertamento dell'entrata, nei casi nei quali manchino liste di carico precostituite dall'Amministrazione.

Emerge quindi come un diverso modello organizzativo influisca in concreto anche sul contenuto del conto.

Per i motivi innanzi esposti, queste Sezioni riunite, conclusivamente in punto di ammissibilità

delle questioni deferite all'odierno esame, ritengono ammissibile il primo quesito posto dalla Sezione remittente, ed inammissibili il secondo e terzo quesito.

Occorre passare, quindi, all'esame della questione di massima ritenuta ammissibile, formulata dalla Sezione remittente nei seguenti termini:

“se gli incaricati degli adempimenti tributari (nella specie: i gestori delle strutture ricettive) conseguenti all'introduzione dell'imposta di soggiorno di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, siano qualificabili come agenti contabili sottoposti al giudizio di conto, relativamente alla gestione dell'imposta stessa”.

Il quadro normativo di riferimento va, essenzialmente, individuato oltre che nella normativa innanzi richiamata in materia di imposta di soggiorno, nella norma generale recata dall'art. 178 del R.D. n. 827/1924, i cui principi sono ribaditi nel T.U.E.L. n. 267/2000, che, in particolare, all'art. 93, comma 2, recita: *“il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti”.*

Per la soluzione della prospettata questione, appare innanzitutto necessario procedere ad alcune puntualizzazioni di ordine generale sul ruolo demandato ai “gestori” delle strutture ricettive nella gestione dell'imposta di soggiorno.

La riserva di legge posta dall'art. 23 della Costituzione in materia di imposizione tributaria, comporta che sia la norma primaria a disciplinare gli aspetti essenziali del tributo, stabilendo non solo il presupposto e la misura del tributo, ma anche il soggetto attivo e quello passivo dell'imposizione tributaria, aspetti quindi sui quali non può incidere la normativa regolamentare di attuazione.

La normativa primaria intervenuta in materia è l'art.4, comma 1 del D.lgs n. 23/2011 che, come precedentemente già evidenziato, ha individuato i soggetti passivi del rapporto tributario esclusivamente in *“coloro che alloggiano nelle strutture ricettive”.*

Ne consegue che il “gestore” della struttura ricettiva è del tutto estraneo al rapporto tributario, non potendo assumere, nel silenzio della norma primaria, la funzione di “sostituto” o “responsabile d'imposta”, né tale ruolo potrebbe essergli attribuita dai regolamenti comunali.

La giurisprudenza amministrativa, chiamata a pronunciarsi sulla natura degli oneri imposti dai regolamenti comunali ai gestori delle strutture ricettive, ha costantemente ribadito quanto innanzi, evidenziando che i compiti affidati al gestore dai regolamenti comunali – quali, generalmente, l'obbligo di rendere una dichiarazione periodica al Comune del numero dei pernottamenti avvenuti, di rilasciare quietanza dell'avvenuto pagamento dell'imposta, di versare periodicamente al Comune le somme effettivamente riscosse e non quelle effettivamente dovute dai soggetti passivi, segnalando altresì i soggiornanti inadempienti – sono degli adempimenti strumentali all'esazione dell'imposta del tutto distinti dall'obbligazione tributaria, per la quale sussiste la riserva di legge, sicché il gestore non assume per detti obblighi il ruolo di sostituto o responsabile di imposta ai sensi dell'art. 64 del D.P.R n. 600/1973 (ex plurimis cfr: T.A.R. veneto n. 862/2014 e n. 653/2012, T.A.R. Toscana Sez. I n. 200/2013, T.A.R. Sicilia Sez. III n. 1399/2013, T.A.R. Lombardia n. 93/2013).

Pertanto, appare indubbiamente acclarato che il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo), mentre il Comune si rapporta con il gestore non come soggetto attivo del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno; emerge

quindi un rapporto completamente avulso dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionale e necessitato.

Premesso quanto innanzi, va considerato che la Sezione remittente, nel motivare la sua opinione circa il difetto in capo ai gestori della qualifica di agenti contabili tenuti alla resa del conto, evidenzia: *“la natura prettamente tributaria degli obblighi accessori e strumentali imposti dal Comune di Roccaraso ai gestori di strutture ricettive varrebbe a mantenere il rapporto tra i gestori medesimi e l'ente locale nell'alveo tributario, non essendo qualificabili detti soggetti come agenti contabili”*, puntualizzando anche: *“gli adempimenti gravanti sul gestore di struttura ricettiva ben potrebbero essere considerati attratti ed assorbiti, in generale, nell'ambito del più ampio rapporto tributario cui gli obblighi stessi accedono (al pari di quanto avviene per i sostituti o i responsabili d'imposta) e, in quanto tali, potrebbero ritenersi esclusi dall'ambito di applicazione del giudizio di conto”*.

Le surriportate argomentazioni non appaiono condivisibili alla luce di quanto precedentemente precisato circa l'indubbia estraneità del “gestore” al rapporto tributario.

La Sezione remittente ha altresì dedotto sul punto: *“Gli albergatori, ove venissero qualificati agenti contabili, assumerebbero connotazioni particolari non tipizzate dall'ordinamento e compiti di carattere eminentemente contabile non previsti dalla legge o dalla regolamentazione dell'ente locale”*.

Anche la suddetta prospettazione non appare condivisibile, considerato che i regolamenti comunali instaurano espressamente tra il gestore ed il Comune un rapporto di servizio con compiti eminentemente contabili.

Infatti, nella misura in cui i regolamenti comunali affidano ad un soggetto, estraneo al rapporto tributario, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'Ente locale, indubbiamente tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio.

Indubbio poi che detto rapporto abbia un contenuto principalmente contabile, se si consideri che, tra i compiti affidati, assumono centralità ed importanza la riscossione dell'imposta ed il suo riversamento nelle casse comunali, essendo gli altri obblighi (di informazione alla clientela e “report” al Comune dell'attività svolta) a loro volta rispettivamente strumentali alla riscossione ed alla verifica da parte del Comune dell'esatto adempimento da parte del gestore degli obblighi di riversamento.

Ad un rapporto di servizio che preveda l'attività di riscossione e riversamento di denaro, e quindi implichi la “disponibilità materiale” di denaro pubblico, non può essere disconosciuto un contenuto prettamente contabile.

La Corte di Cassazione ha in più occasioni sottolineato *“che è consolidato nella giurisprudenza di queste SU il principio in ragione del quale elementi essenziali e sufficienti perché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile sono soltanto il carattere pubblico dell'ente per il quale tale soggetto agisca e del denaro o del bene oggetto della sua gestione, mentre resta irrilevante il titolo in base al quale la gestione è svolta, che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa, in un contratto e perfino mancare del tutto, potendo il relativo rapporto modellarsi indifferentemente secondo gli schemi generali, previsti e disciplinati dalla legge, ovvero discostarsene in tutto od in parte ...”* (ex plurimis, S.U. n. 13330/2010 e S.U. n. 14891/2010).

Il predetto principio è stato anche ribadito dal Giudice della giurisdizione con specifico riferimento ad agenti contabili di Enti locali (S.U. n. 14029/2001 e S.U. n. 12367/2001).

Giova in particolare sottolineare quanto affermato dalle S.U. della Corte di Cassazione nella sentenza da ultimo richiamata, nella quale, dopo aver ribadito che *“la qualità di agente contabile è assolutamente indipendente dal titolo giuridico in forza del quale il soggetto – pubblico o privato – ha maneggio di pubblico denaro. Tale titolo può, infatti, consistere in un atto amministrativo, in un contratto, o*

addirittura mancare del tutto” - nel caso esaminato il titolo era costituito da una convenzione sulla base della quale era stata affidata ad una società privata la gestione delle aree di soste comunali - ha puntualizzato “Essenziale è, invece, che in relazione al maneggio di denaro sia costituita una relazione tra ente di pertinenza ed altro soggetto..... Tale nozione allargata di agente contabile, la quale ricomprende anche i soggetti che abbiano di fatto maneggio di denaro pubblico..... è in perfetta armonia con l’art. 103 Cost., la cui forza espansiva deve considerarsi vero e proprio principio regolatore della materia.”

Alla luce dei suddetti consolidati principi va indubbiamente riconosciuta la qualifica di agente contabile al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del Comune, incassa da coloro che vi alloggiano l’imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all’Ente locale.

Infatti:

- è palese il carattere pubblico dell'ente per il quale il riscuotitore agisce, trattandosi di un Comune;
- altrettanto indubbio è il carattere pubblico del denaro oggetto della gestione, trattandosi di un’imposta di scopo (vedasi ultimo periodo del comma 1 dell’art. 4 del D.lgs n. 23/2011, che individua gli interventi da finanziare con il gettito tributario);
- il Giudice della giurisdizione ha poi puntualizzato che, tra gli altri, *“il titolo in base al quale la gestione è svolta, ... può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio”*; con specifico riferimento alla fattispecie all’esame, si è precedentemente evidenziato che, nella misura in cui i regolamenti comunali affidano ad un soggetto, estraneo al rapporto tributario, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell’Ente locale, indubbiamente tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio, caratterizzato da un contenuto principalmente contabile.

Pertanto, va ribadito, anche in questa occasione, il consolidato principio che il “maneggio di denaro pubblico” genera *ex se* l’obbligo della resa del conto, come evidenziato anche dalla Corte Costituzionale (sentenze n. 114/1975 e n. 291/2001), che hanno qualificato il giudizio di conto come una procedura giudiziale “a carattere necessario”, volta a verificare se chi ha avuto maneggio di denaro pubblico sia in grado di rendere conto del modo legale in cui lo ha gestito, e dunque non risulti gravato da obbligazioni di restituzione.

Che si tratti di un principio generale del vigente ordinamento, senza alcuna eccezione di carattere settoriale, trova conferma anche nel D.lgs n. 118/2011, che nel dettare “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni degli Enti locali e dei loro organismi”, nell’allegato n. 4/2, al punto 4.2, dispone: *“ Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale..... Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.”*

Né a diversa conclusione portano i richiami fatti, sia nell’ordinanza della Sezione Abruzzo di deferimento della questione all’esame, sia nella memoria della Procura generale, a quanto affermato da queste Sezioni riunite con sentenza n. 30/2014/QM, e dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 107/2015.

La sentenza n. 30/2014/QM, emessa su questione di massima, ha escluso che i Presidenti dei Gruppi consiliari regionali possano essere considerati agenti contabili, con conseguente obbligo di rendere il conto giudiziale, relativamente alla gestione dei fondi pubblici erogati ai Gruppi consiliari secondo le norme regionali attuative della l.n. 853/1973, essenzialmente sulla base di due argomentazioni.

La prima argomentazione evidenziava che, nel quadro normativo che regolava la fattispecie esaminata, non vi erano leggi o disposizioni regolamentari interne che investissero direttamente i

Presidenti dei Gruppi della funzione di agente contabile, con conseguente obbligo di resa del conto giudiziale.

Nel caso all'odierno esame, invece, come precedentemente argomentato, i regolamenti comunali che hanno "esternalizzato" la funzione di riscossione dell'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla ai comuni, hanno, conseguentemente ed espressamente instaurato tra il gestore ed il Comune un rapporto di servizio con compiti eminentemente contabili.

La seconda argomentazione escludeva l'obbligo di resa del conto giudiziale *"in applicazione del principio di non duplicazione e conseguente alternatività dei controlli della Corte"* dei conti, che esclude che i soggetti *"tenuti per legge a rendicontare alla propria amministrazione la loro gestione, pur allorquando questi rendiconti amministrativi siano assoggettati al controllo della Corte dei conti, non possono essere anche oggetto di un giudizio di conto"*; considerato che il rendiconto delle spese dei Gruppi consiliari è già assoggettato al controllo della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 1, comma 10, del D.L. n. 174/2012, le Sezioni riunite hanno escluso che detto rendiconto possa ritenersi assoggettato alla modalità di rendicontazione giudiziale, per effetto del richiamato principio di alternatività tra rendicontazione amministrativa e giudizio di conto.

Appare di tutta evidenza che anche detta argomentazione non è utile ad escludere l'obbligo di resa del conto giudiziale da parte dei gestori delle strutture ricettive, non essendo previsto alcun altro controllo, da parte della Corte dei conti, sui conti delle gestioni dell'imposta di soggiorno ad essi demandate.

L'ordinanza di deferimento della Sezione Abruzzo, e la memoria della Procura generale, a sostegno della tesi volta ad escludere l'obbligo di resa del conto da parte dei "gestori", richiamano anche il concetto di "marginalità" dell'attività di maneggio di denaro pubblico in relazione allo status e al complesso degli obblighi gravanti su un soggetto, evidenziato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 107/2015, che, nell'ambito di un conflitto di attribuzione, ha dichiarato che i decreti di alcune Sezioni della Corte dei conti, che ordinavano ai Presidenti dei Gruppi consiliari di depositare i conti relativi ai contributi pubblici gestiti, erano stati emanati *"in violazione dell'autonomia organizzativa e contabile dei Consigli regionali....."*.

Nell'occasione, il Giudice delle leggi, premesso *"il forte rilievo politico"* dei Presidenti dei Gruppi consiliari, e sottolineato che l'attività di gestione dei fondi assegnati *"è dunque, meramente funzionale all'esercizio della sfera di autonomia istituzionale"*, ha poi, in particolare, affermato: *"L'eventuale attività materiale di maneggio del denaro costituisce, quindi, in relazione al complesso ruolo istituzionale del presidente di gruppo consiliare, un aspetto del tutto marginale e non necessario (perché i gruppi consiliari ben potrebbero avvalersi per tale incombenza dello stesso tesoriere regionale), e non ne muta la natura eminentemente politica e rappresentativa della figura, non riducibile a quella dell'agente contabile"*.

In modo palese emerge la sostanziale differenza rispetto alla questione all'odierno esame, ove l'attività demandata ai gestori non è sicuramente "marginale" rispetto ad un ruolo istituzionale (di natura politica) che nella specie non sussiste, né tantomeno si rileva "non necessaria" o eventuale; infatti la necessità per i gestori delle strutture ricettive di riscuotere e riversare l'imposta, e di adempiere anche alle ulteriori incombenze informative nei confronti dei Comuni, deriva dalla evidente obbligatorietà e necessità dello svolgimento della funzione ad essi demandata, avendo i regolamenti comunali anche previsto sanzioni amministrative, ai sensi dell'art. 7 bis del T.U.E.L. n. 267/2000, nei confronti dei gestori inadempienti; è utile precisare che nei confronti del gestore inadempiente è possibile soltanto la previsione di una sanzione amministrativa per le violazioni delle disposizioni dei regolamenti comunali, ai sensi della norma innanzi richiamata, atteso che in considerazione dell' *"accertata estraneità del gestore della struttura ricettiva al rapporto tributario, che si*

instaura esclusivamente tra soggetto passivo ed Amministrazione comunale, è illegittima la previsione del regolamento comunale che preveda per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta riscossa dal titolare della struttura ricettiva una sanzione avente natura tributaria...." (cfr. la già richiamata sentenza del T.A.R. Sicilia n. 1399/2013).

Pertanto, sul punto all'esame, le Sezioni riunite ritengono di enunciare il seguente principio di diritto: " I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D. lgs n. 23/2011 - della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta".

In conclusione, queste Sezioni riunite ritengono che la riscossione dell'imposta di soggiorno sia connotata di per sé dai presupposti che determinano l'obbligo di resa del conto giudiziale. Né ovviamente l'esternalizzazione della riscossione preclude l'instaurarsi di tale obbligo, come può del resto riscontrarsi nella molteplicità dei modelli di riscossione esternalizzata previsti da una crescente tendenza normativa fiscale

L'individuazione del soggetto onerato della resa del conto è rimesso alla specifica regolamentazione locale, in mancanza di quella governativa. Così come è rimessa alla regolamentazione locale la definizione della tipologia del conto richiesto, se di cassa ovvero anche di diritto.

La varietà delle soluzioni organizzative possibili (e, invero, la molteplicità di quelle che in concreto ad oggi assunte) rendono impossibile per queste Sezioni riunite (come già in precedenza sottolineato) assumere il regolamento di Roccaraso (e la normativa regionale abruzzese) come base per una disciplina giurisprudenziale generalizzata, che di per sé travalicherebbe la funzione interpretativa delle questioni di massima, conferendole impropri compiti di supplenza normativa.

In ogni caso deve essere richiamato l'obbligo di "parifica" da parte delle amministrazioni locali dei conti depositati dai soggetti riscuotitori sulla base dei singoli regolamenti, dovendosi altresì sottolineare la necessità che i Comuni individuino, all'interno delle proprie strutture, figure professionali incaricate della puntuale e tempestiva verifica della corretta e completa esposizione nel conto giudiziale della gestione svolta dall'agente contabile, potendo l'eventuale omissione o inadeguato svolgimento delle prescritte verifiche dare ingresso a responsabilità amministrativa.

Pertanto, sulla questione di massima deferita dalla Sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo con ordinanza n. 24/2015, ed articolate in tre distinti quesiti, le Sezioni riunite ritengono ammissibile il primo quesito, in ordine al quale formulano il principio di diritto innanzi riportato, ed inammissibili il secondo e terzo quesito.

La natura officiosa del presente giudizio, sottratto alla disponibilità delle parti, esclude la necessità di ogni pronuncia sulle spese.

P.Q.M.

La Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, così decide in ordine alla questione di massima, articolata in tre distinti quesiti, deferita dalla Sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo con ordinanza n. 24/2015:

- 1) Dichiarare ammissibile il primo quesito, ed inammissibili il secondo e terzo quesito;
- 2) Relativamente al primo quesito formula il seguente principio di diritto: "*I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.lgs n. 23/2011 - della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili,*

tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta".

Nulla per le spese.

Manda alla segreteria per gli adempimenti di rito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio dell'8 giugno 2015.

L'ESTENSORE

IL PRESIDENTE

Vincenzo Pergola

Alberto Avoli

Depositata in Segreteria in data 22 settembre 2016

Il Direttore della Segreteria

Maria Laura Iorio