

Sentenza n. 10/2019/QM/PRES



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

*SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE*

composta dai signori magistrati:

<b>Mario PISCHEDDA</b>	<b>Presidente</b>
<b>Tommaso BRANCATO</b>	<b>Consigliere relatore</b>
<b>Domenico GUZZI</b>	<b>Consigliere</b>
<b>Luisa de PETRIS</b>	<b>Consigliere</b>
<b>Nicola RUGGIERO</b>	<b>Consigliere</b>
<b>Giuseppina MIGNEMI</b>	<b>Consigliere</b>
<b>Igina MAIO</b>	<b>Consigliere</b>

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

nel giudizio per questione di massima iscritto al n. 615/SR/QM/PRES,  
rimesso dal Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 114,  
comma 3, del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174;  
vista l'ordinanza n. 19 del 26 settembre 2018, con la quale il  
Presidente della Corte ha disposto il deferimento alle Sezioni riunite  
in sede giurisdizionale della questione di massima sollevata dalla  
Sezione di controllo per l'Emilia e la Romagna con deliberazione  
n. 112/2018/QMIG;

visti gli atti e i documenti del fascicolo processuale;  
uditi, alla pubblica udienza del 12 dicembre 2018, il relatore,  
consigliere Tommaso Brancato ed il Pubblico Ministero, nella  
persona del vice Procuratore Generale, Sergio Auriemma.

#### FATTO

La Sezione di controllo per la Regione Emilia e Romagna, con  
deliberazione n. 112/2018/QMIG del 31 luglio 2018, ha rimesso al  
Presidente della Corte dei conti gli atti relativi ad un parere richiesto  
dal Sindaco di Bologna in ordine al regime fiscale dell'imposta di  
soggiorno, istituita dall'articolo 4 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il  
quale dispone che *"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"*.

La richiesta di parere concerne il permanere o meno dell'obbligo  
della resa di conto giudiziale da parte dei soggetti che incassano i  
canoni o corrispettivi del soggiorno (gestore della struttura ricettiva,  
soggetto che esercita attività di intermediazione immobiliare,  
soggetto che gestisce portali telematici), dopo l'emanazione  
dell'articolo 4, comma 5-ter, del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito  
con modificazioni dalla l. 21 giugno 2017, n. 96, che ha disciplinato le  
così dette "locazioni brevi". La norma dispone che *"il soggetto che  
incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei  
predetti canoni o corrispettivi, è responsabile del pagamento dell'imposta di*

*soggiorno di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale".*

Secondo quanto rappresentato dal Sindaco di Bologna, la suddetta disciplina avrebbe innovato la normativa dell'imposta di soggiorno, individuando nel soggetto che incassa il canone o il corrispettivo il responsabile del pagamento dell'imposta, adottando una soluzione già sperimentata per l'imposta di sbarco prevista dal comma 3-bis del medesimo d.lgs. n. 23 del 2011.

Ciò premesso il Comune di Bologna ha chiesto se, in considerazione della qualifica di *"responsabile del pagamento dell'imposta"* contenuta nel menzionato art. 4, c. 5-ter, del d.l. n. 50/2017, debba ritenersi tuttora sussistente l'obbligo di resa del conto giudiziale a carico dei soggetti che incassano direttamente i canoni o i corrispettivi del soggiorno.

Nell'adunanza del 31 luglio 2018, la Sezione di controllo dell'Emilia e Romagna, dopo aver affermato l'ammissibilità, sotto il profilo soggettivo e oggettivo, della richiesta di parere, ha ritenuto *"opportuno sospendere ogni pronunciamento in merito e rimettere gli atti al Presidente della Corte dei conti, affinché valuti la possibilità di una pronuncia di orientamento generale da parte delle Sezioni riunite ai sensi dell'art. 17, comma 31, del d.l. 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009 n. 102, qualora riconosca che la problematica prospettata integri una questione di massima di particolare rilevanza ai fini del*

*coordinamento della finanza pubblica”.*

In particolare, la Sezione ha prospettato due possibili e contrapposte tesi interpretative del citato comma 5-ter: secondo una prima opzione si può ritenere che la nuova disposizione faccia riferimento unicamente alla fattispecie delle locazioni brevi e non alle prestazioni alberghiere, che pure danno luogo all'applicazione dell'imposta di soggiorno. La seconda tesi, viceversa, individua nel citato comma 5-ter, una nuova disciplina generale dell'imposta di soggiorno, in forza della quale sarebbe sempre responsabile del tributo in questione il gestore della struttura ricettiva che riscuote o l'eventuale intermediario. E ciò, sia nell'ipotesi di attività imprenditoriale di carattere alberghiero, sia nell'ipotesi di locazione breve riferita a soggetto non imprenditore.

Ne deriverebbe, secondo questa interpretazione, che l'intero sistema di riscossione e contabilizzazione del tributo sarebbe stato attratto nel regime del responsabile d'imposta, soggetto che risponde del pagamento del tributo solidalmente con il contribuente obbligato principale, con diritto di rivalsa nei suoi confronti (come nel caso del notaio o dello spedizioniere), secondo la disciplina definita nell'art. 64, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Il Presidente della Corte, ricevuta la deliberazione, ritualmente trasmessa dalla Sezione di controllo, con ordinanza n. 19 del 26 settembre 2018, ha deferito la questione a queste Sezioni riunite in sede giurisdizionale ai sensi del comma 3, dell'articolo 114 del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174.

Con decreto presidenziale n. 87 del 27 settembre 2018 la trattazione

della questione è stata fissata per l'odierna udienza.

In data 27 novembre 2018, la Procura Generale ha depositato un'ampia e dettagliata memoria nella quale eccepisce in via principale l'inammissibilità della questione e chiede la restituzione degli atti al Presidente della Corte, perché, nella sua autonomia decisionale, valuti se investire della questione le Sezioni riunite in sede di controllo o la Sezione delle Autonomie ai sensi delle vigenti disposizioni di legge.

Pur non concludendo in alcun modo nel merito, dall'esame della memoria si evince che secondo il requirente, sulla base dei principi affermati da queste Sezioni riunite nella pronunzia 22/2016, dalle Sezioni unite della cassazione civile (ord. n. 19654/2018), dal Consiglio di Stato (sent. n. 5545/2017) e, per ultimo, dalla Cassazione penale (sent. n. 32158/2018), i soggetti passivi del rapporto tributario sono esclusivamente *"coloro che alloggiano nelle strutture ricettive"*, mentre l'albergatore, essendo incaricato della riscossione, possiede la qualifica di *agente contabile* e, in quanto tale, è tenuto alla resa del conto giudiziale e sottoposto al controllo del giudice contabile.

Una diversa soluzione, ad avviso della Procura, contrasterebbe con le regole generali in materia di contabilità, consentendo a coloro che ricevono comunque somme di spettanza di enti pubblici di sottrarsi agli obblighi di contabilizzazione, rendicontazione e versamento di tali introiti.

Nell'intervento svolto in udienza, il rappresentante della Procura Generale ha ulteriormente e analiticamente illustrato gli argomenti

trattati nella memoria precedentemente depositata, confermando, poi, le conclusioni ivi rassegnate.

#### DIRITTO

Queste Sezioni riunite in sede giurisdizionale devono, preliminarmente, scrutinare, anche in relazione alle considerazioni espresse nell'articolata memoria conclusionale della Procura Generale, l'ammissibilità della questione di massima deferita dal Presidente della Corte dei conti, con ordinanza n. 19 del 26 settembre 2018, ai sensi dell'art 114 comma 3, c.g.c.

Come esposto nella parte in fatto, il Presidente della Corte dei conti ha deferito a queste Sezioni riunite in sede giurisdizionale l'esame della questione di massima prospettata dalla Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, nell'ambito di un parere richiesto da un ente locale ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131.

Il citato terzo comma dell'articolo 114 del codice della giustizia contabile, approvato con decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174, dispone che *"Il presidente della Corte dei conti e il procuratore generale possono deferire alle Sezioni riunite in sede giurisdizionale la risoluzione di questioni di massima oppure di questioni di diritto che abbiano dato luogo, già in primo grado, ad indirizzi interpretativi o applicativi difformi"*.

Osserva il Collegio che la norma prevede la possibilità di deferimento a queste Sezioni riunite in sede giurisdizionale in due ipotesi: per la soluzione di questioni di massima, ed in questo caso a prescindere da un contrasto attuale di giudicati, oppure nell'ipotesi

di questioni di diritto che abbiano dato luogo, già in primo grado, ad indirizzi interpretativi o applicativi difformi.

Ritiene il Collegio che, in entrambe le situazioni rappresentate dalla norma, la facoltà di deferimento non può prescindere dall'esistenza di un procedimento giurisdizionale, nel quale l'emananda pronunzia nomofilattica di queste Sezioni riunite in sede giurisdizionale possa operare con efficacia di giudicato. Tanto si desume dall'art 115 c.g.c. commi 3 (*"L'atto di deferimento del presidente della Corte dei conti è comunicato, a cura della segreteria delle Sezioni riunite, unitamente al decreto di fissazione d'udienza, al procuratore generale e agli avvocati delle parti costituite"*) 5 (*"Il procuratore generale e le parti hanno facoltà di presentare memorie non oltre cinque giorni prima dell'udienza"*) e 6 (*"L'atto di deferimento è comunicato, altresì, al giudice della causa in relazione alla quale la questione è sollevata; il giudice sospende il giudizio e trasmette, su richiesta della segreteria delle Sezioni riunite, il fascicolo processuale"*).

Diversamente opinando la pronunzia di queste Sezioni riunite si trasformerebbe impropriamente in un mero parere privo di qualsiasi rilevanza ed imperatività, laddove la nomofilachia di tipo orizzontale, qual è quella delineata dal codice di giustizia contabile, si caratterizza proprio per essere obbligatoria nei confronti delle sezioni d'appello atteso che in base all'art. 117 c.g.c. *"La sezione giurisdizionale di appello che ritenga di non condividere un principio di diritto di cui debba fare applicazione, già enunciato dalle Sezioni riunite, rimette a queste ultime, con ordinanza motivata, la decisione dell'impugnazione"*.

In altre parole, queste Sezioni riunite in sede giurisdizionale possono esser chiamate all'esame di questioni di massima solo ed esclusivamente nell'ambito della funzione giurisdizionale attribuita al Giudice contabile.

Nella fattispecie in esame, invece, la questione di massima, è stata prospettata in relazione alla richiesta di parere formulata da un ente locale e, quindi, nell'esercizio della funzione consultiva attribuita, ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, alla competenza delle sezioni regionali di controllo.

Orbene la nomofilachia del controllo è soggetta ad una diversa disciplina legislativa ed è riservata alla competenza della Sezione delle Autonomie o delle Sezioni riunite in sede di controllo. In particolare l'art. 6 c. 4 del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213, come modificato dal modificato dall'art. 33, comma 2, lett. b), d.l. 24 giugno 2014, n. 91, convertito con modificazioni dalla l. 11 agosto 2014, n. 116, dispone che *"Al fine di prevenire o risolvere contrasti interpretativi rilevanti per l'attività di controllo o consultiva o per la risoluzione di questioni di massima di particolare rilevanza, la Sezione delle autonomie emana delibera di orientamento alla quale le Sezioni regionali di controllo si conformano. Resta salva l'applicazione dell'articolo 17, comma 31, del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, nei casi riconosciuti dal Presidente della Corte dei conti di eccezionale rilevanza ai fini del coordinamento della finanza pubblica ovvero qualora si tratti di applicazione di norme che coinvolgono l'attività delle Sezioni centrali di controllo"*. La norma richiamata a sua

volta prevede che *“Al fine di garantire la coerenza nell'unitaria attività svolta dalla Corte dei conti per le funzioni che ad essa spettano in materia di coordinamento della finanza pubblica, anche in relazione al federalismo fiscale, il Presidente della Corte medesima può disporre che le Sezioni riunite adottino pronunce di orientamento generale sulle questioni risolte in maniera difforme dalle sezioni regionali di controllo nonché sui casi che presentano una questione di massima di particolare rilevanza. Tutte le sezioni regionali di controllo si conformano alle pronunce di orientamento generale adottate dalle Sezioni riunite”*.

Si osserva inoltre che, ove venisse affermata la competenza di queste Sezioni riunite in sede giurisdizionale, mancherebbe per le Sezioni regionali qualsiasi possibilità di far valere il loro motivato dissenso qualora non condividano il principio di diritto affermato, elemento questo di non secondaria importanza in quanto costituisce attuazione dell'art 101, secondo comma Cost. (*“I giudici sono soggetti soltanto alla legge”*).

Per le considerazioni esposte, il Collegio ritiene di dover accogliere l'eccezione, formulata in via principale nella memoria depositata dalla Procura Generale, e dichiarare, di conseguenza, inammissibile la deferita questione di massima.

Nulla per le spese del presente giudizio.

PQM

La Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale dichiarano inammissibile la deferita questione di massima.

Dispone la restituzione degli atti al Sig. Presidente della Corte dei

conti per le valutazioni di competenza

Nulla per le spese.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di rito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12 dicembre 2018.

L'Estensore

Il Presidente

Tommaso Brancato

Mario Pischedda



Depositato in Segreteria in data - 2 APR. 2019

Il Direttore della Segreteria

