Corte conti – sez. contr. Veneto – parere 16 gennaio 2013 n. 19

mercoledì 30 gennaio, 2013

NOTA

Il Collegio – a conclusione di un'attenta disamina del dato normativo – ritiene che "*i gestori delle strutture ricettive, relativamente alla riscossione dell'imposta di soggiorno, possano 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****".*

* * *

REPUBBLICA ITALIANA

LA

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO

nell'adunanza del 9 gennaio 2013 composta da

Dott.ssa Diana CALACIURA TRAINA Presidente f.f.

Dott. Giampiero PIZZICONI Referendario

Dott. Tiziano TESSARO Referendario

Dott. Francesco MAFFEI Referendario relatore

Dott.ssa Francesca DIMITA Referendario

VISTO l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

VISTO il Testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la Legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria la Sezione regionale di controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, modificato da ultimo con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 del 19 giugno 2008;

VISTA la Legge 5 giugno 2003, n. 131 recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3", ed in particolare, l'art. 7, comma 8°;

VISTI gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva approvati dalla Sezione delle Autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004, come modificati e integrati dalla delibera n.9/SEZAUT/2009/INPR del 3 luglio 2009 e, da ultimo dalla deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54 del 17 novembre 2010;

VISTA la richiesta di parere del Sindaco di Venezia del 22 ottobre 2012, acquisita al prot. CdC n. 8098 del 24 ottobre 2012;

VISTA l'ordinanza n. 2 del 2013 con la quale il Presidente f.f. di questa Sezione di controllo ha convocato la Sezione per l'odierna seduta;

UDITO il magistrato relatore, Dott. Francesco Maffei;

FATTO

Il Sindaco del Comune di Venezia, con la nota indicata in epigrafe, ha posto un quesito in ordine alla possibile qualificazione dei gestori delle strutture recettive, normativamente preposti alla riscossione dell'imposta di soggiorno, di cui all'art. 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, come agenti contabili ex art. 93 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, con conseguente assoggettamento all'obbligo della presentazione di un conto della propria gestione.

A questo proposito, nella richiesta di parere, il Sindaco fa presente che:

- L'art. 4 del d. lgs. 23/2011, in materia di federalismo fiscale municipale, prevede la possibilità per i Comuni capoluogo di provincia, per le Unioni di comuni e per i Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, di istituire, con deliberazione consiliare, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio;

- la norma in questione stabilisce altresì un vincolo di destinazione del relativo gettito destinato a finanziare interventi in materia di turismo, di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici;

- la norma demanda la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno ad un regolamento da adottare, ai sensi dell'art. 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, rinviando la disciplina di dettaglio alla potestà regolamentare degli enti locali di cui all'art. 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;

- nelle more dell'emanazione del suddetto regolamento di attuazione, il Comune di Venezia ha approvato, con delibera del C. C. n. 83 del 23-24 giugno 2011, il regolamento dell'imposta di soggiorno, in conformità a quanto previsto dalla citata disposizione;

- l'art. 4 del citato d. lgs. 23/2011 individua quali soggetti passivi d'imposta "*coloro che alloggiano nelle strutture ricettive*". Questo implica che "*gli importi dovuti, ma non corrisposti da questi soggetti, possono essere recuperati coattivamente dal Comune esclusivamente nei loro confronti, sulla base delle dichiarazioni dei gestori delle strutture recettive*", e non nei confronti di questi ultimi, come espressamente riconosciuto dalla giurisprudenza amministrativa (TAR Veneto sent. 1165/2012);

- infatti, ai gestori delle strutture ricettive sono riferiti esclusivamente adempimenti strumentali alla riscossione dell'imposta, distinti dall'obbligazione tributaria; adempimenti tra cui rientrano

l'obbligo di dichiarazione dei pernottamenti imponibili ed il periodico riversamento alle casse comunali delle somme introitate;

- pertanto, gli adempimenti posti a carico dei gestori delle strutture ricettive non configurano, in capo agli stessi, una soggettività passiva d'imposta con conseguente obbligo di pagamento in proprio dell'imposizione tributaria;

- l'onere di versamento cui è tenuto il gestore della struttura ricettiva consiste, infatti, nell'obbligo di riversare all'ente titolare dell'entrate le somme ad esso corrisposte dagli ospiti alloggiati;

- la giurisprudenza amministrativa ha riconosciuto che "*il gestore della struttura ricettiva non assume il ruolo di sostituto o di responsabile di imposta ai sensi dell'art. 64 del d.p.r. 600/1973, né che è configurabile in capo allo stesso il ruolo di agente della riscossione, perché il gestore della struttura ricettiva, a differenza dell'agente della riscossione, non riscuote per un interesse proprio connesso ad un possibile guadagno ricavabile dall'attività di riscossione ... ma riscuote per agevolare i proprio interesse di gestore della struttura ricettiva e senza che da tali attività strumentali egli possa ricavare un beneficio economico diretto"*, usufruendo dei vantaggi connessi agli interventi finanziati con il gettito complessivo dell'imposta di soggiorno (TAR Veneto sent. nn. 1165/2012 e 653/2012);

- l'art. 93 del TUEL individua la responsabilità patrimoniale in capo all'agente contabile che "*abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti*";

- gli agenti contabili, a denaro ed a materia, di diritto e di fatto, sono pertanto tenuti a rendere il conto della loro gestione nelle forme e nei modi stabiliti dall'art. 233 del TUEL e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti;

- la Sezione di controllo per il Trentino Alto-Adige, con deliberazione n. 3/2008/PAR ha chiarito che i principi e le regole generali rinvenibili negli artt. 93 e 233 TUEL " *definiscono come agenti contabili degli enti locali, tra gli altri, coloro che a qualsiasi titolo sono incaricati di riscuotere le varie entrate e di versare le somme nelle casse del tesoriere*". In presenza di tali condizioni gli agenti contabili sono obbligati non solo alla resa di un conto amministrativo all'Ente titolare dell'entrata, ma anche alla resa di un conto giudiziale;

- non risulta vi siano, al riguardo, specifiche deroghe alla presentazione del conto giudiziale e all'assoggettabilità al giudizio di conto.

Tutto ciò premesso, il Sindaco ritiene che, in base all'attuale quadro normativo e giurisprudenziale in materia di imposta di soggiorno, i gestori delle strutture ricettive non possano essere inquadrati come soggetti passivi d'imposta, né come sostituti d'imposta o agenti della riscossione. Il richiedente riconosce che gli stessi sono comunque obbligati all'esecuzione di alcuni adempimenti, tra i quali la riscossione dell'imposta con conseguente rilascio di quietanza, la rendicontazione periodica all'ente dei pernottamenti imponibili ed il contestuale riversamento nelle casse comunali delle somme introitate.

Tali considerazioni porterebbero, pertanto, l'ente a ritenere che il gestore delle strutture ricettive sia investito del ruolo di agente contabile ex art. 93 TUEL e, in quanto tale, sia tenuto all'obbligo della resa di conto periodica della propria gestione, rispondendo degli eventuali danni causati nell'esercizio dei propri compiti, secondo la disciplina della responsabilità contabile.

DIRITTO

La richiesta del Comune di Venezia è stata espressamente formulata ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003,n. 131.

In via preliminare, va affermata la sussistenza dei requisiti di ammissibilità, soggettivi ed oggettivi, per la formulazione dei pareri, secondo i criteri fissati dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con atto di indirizzo del 27 aprile 2004 e con deliberazione n. 5/AUT/2006 del 10 marzo 2006.

Alla luce dei sopra richiamati criteri, la richiesta di parere in esame deve ritenersi soggettivamente ammissibile, con riguardo sia all'ente interessato a ricever il parere, cioè il Comune, sia all'organo che formalmente lo ha richiesto, il Sindaco, organo politico di vertice e rappresentante legale dell'Ente.

In ordine poi alla sussistenza dei requisiti oggettivi, occorre preliminarmente accertare se la richiesta di parere sia riconducibile alla materia della contabilità pubblica, nonché se sussistano o meno i requisiti di generalità ed astrattezza, unitamente alla considerazione che il quesito non può implicare valutazioni inerenti i comportamenti amministrativi da porre in essere, ancor più se connessi ad atti già adottati o comportamenti espletati.

Con riferimento al caso in questione, la Sezione ritiene che il quesito sia riconducibile al concetto unitario di contabilità pubblica, così come delineato dalla sopra citata delibera n. 5/AUT/2006 delle Sezioni delle Autonomie. Infatti, sebbene la questione sia inerente ad un istituto di diritto tributario (l'imposta di soggiorno), materia che questa Sezione ha più volte escluso dall'ambito della funzione consultiva di cui all'art 7, comma 8, L 131/2003 (vedi delibere nn. 402/2011, 90/2012/ e 228/2012), l'oggetto del quesito concerne, in realtà, aspetti relativi all'applicazione di tale imposta, in ordine alla sua rendicontazione ed alla qualificazione giuridica dei soggetti deputati a riscuoterla ed a riversarla nelle casse comunali. In questo senso, il Collegio ritiene che la richiesta di parere possa essere ricondotta alla nozione di contabilità pubblica, strumentale alla funzione consultiva, nel senso chiarito dalla citata delibera n. 5/AUT/2006 che, a questo proposito, riferisce l'attività consultiva delle Sezioni regionali di controllo alla normativa e ai relativi atti applicativi che disciplinano, in generale, l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, compresi, in particolare, "*la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziario – contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli*".

In ordine agli ulteriori requisiti oggettivi sopra esposti, richiesti dai citati documenti di indirizzo ai fini dell'esercizio dell'azione consultiva, la Sezione ritiene che la richiesta di parere sia formulata in termini generali ed astratti e che pertanto possa considerarsi anche oggettivamente ammissibile.

Quanto al merito, la Sezione fa presente che la norma istitutiva dell'imposta di soggiorno non stabilisce nulla in ordine al ruolo dei gestori delle strutture ricettive, né in ordine alla qualificazione giuridica degli obblighi su di essi gravanti in conseguenza dell'applicazione dell'imposta; circostanza che ha determinato alcune difficoltà di inquadramento giuridico nell'adozione dei regolamenti comunali (come confermato, del resto, dal contenzioso amministrativo che si è avuto a questo riguardo, documentato nella stessa richiesta di parere).

In assenza di un'espressa qualificazione del legislatore e con riferimento all'oggetto specifico del quesito in esame, il Collegio ritiene di focalizzare l'attenzione sulla riconducibilità dei gestori delle strutture recettive alla categoria dei c.d. "agenti contabili di fatto".

L'art. 93 del TUEL, infatti, dispone che devono rendere il conto della propria gestione e che sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti sia il tesoriere, sia "*ogni altro agente contabile che abbia il 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*".

Tale previsione, del resto, risulta in linea con quanto stabilito dall'art. 74, comma 1, della Legge di contabilità generale dello Stato (R.D. n.2440/1923), ai sensi del quale gli agenti contabili e coloro che hanno "*maneggio qualsiasi*" di denaro pubblico, devono rendere il conto della gestione e sono sottoposti alla vigilanza del Ministero del Tesoro ed alla giurisdizione della Corte dei conti. Si richiama, inoltre, la nozione di agente contabile di cui all'art. 178 del regolamento per la contabilità generale dello Stato (R.D. 827/1924), lett. e), che comprende, tra l'altro, "*tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dello Stato*".

A questo proposito si osserva che, in materia di contabilità pubblica, l'orientamento costante della giurisprudenza, non solo contabile, ritiene che la qualificazione di agente contabile risulti correlata meramente al c.d. "maneggio" di denaro, beni mobili, materie o valori di "pertinenza pubblica", maneggio inteso quale disponibilità materiale, concreta ed effettiva degli stessi.

In questo senso l'attuato maneggio genera ex sé l'imprescindibile obbligo dell'agente a rendere giudiziale ragione della gestione, attraverso la presentazione di un documento contabile che dia contezza della stessa e delle sue risultanze (Corte dei conti, Sez. I, sent. n 216/2008, Sezione Giurisdizionale Lazio, sent n. 1784/2002, Sezione Giurisdizionale Lombardia sent. n. 153/2007, Sezione Giurisdizionale Campania sent. n. 3876/2007).

L'effettivo maneggio costituisce, pertanto, elemento necessario e sufficiente all'indicata qualificazione dell'agente, nonché attività differenziale del medesimo rispetto agli agenti c.d. amministrativi, ai quali resta affidata una funzione meramente deliberatoria ed ordinatoria di spesa (c.d. disponibilità giuridica di beni e di denaro pubblico) e che possono essere tenuti alla presentazione di conti amministrativi (Corte dei conti, Sez. I app., sent. n. 434/2008).

Il Collegio fa, inoltre, presente che è stato anche chiarito che il significato dell'espressione "maneggio" di denaro deve essere latamente inteso, sì da ricomprendere non soltanto gli agenti che, in base alle norme organizzative, svolgono attività di riscossione o di esecuzione dei pagamenti, ma anche coloro che abbiano la disponibilità del denaro da qualificarsi pubblico, in ragione della provenienza e/o della destinazione (come nel caso dell'imposta di soggiorno), e siano forniti, in sostanza, del potere di disporne senza l'intervento di altro ufficio (Corte dei conti, Sez. I, sent. n. 367/2009; Sez. Giurisdizionale Abruzzo, sent. n. 445/2005; Sez. Giurisdizionale Puglia, sent. n. 1312/2011).

La figura dell'agente contabile risulta, pertanto, caratterizzata dall'elemento fattuale del maneggio di denaro, beni e valori di pertinenza pubblica e si riscontra, pertanto, in ogni soggetto che svolga attività comportanti il maneggio suddetto, quali ad esempio la riscossione e il versamento di entrate pubbliche (quali sono le somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno), la ricezione o la detenzione di denaro, beni e valori di spettanza pubblica o dei quali un ente pubblico sia o divenga debitore, l'esecuzione di pagamenti o di consegne di beni cui sia tenuto un ente pubblico (Corte dei Conti, Sez. Giur. Reg. Puglia, sent. nn. 226/2012 e 626/2010).

Pertanto, il regime dell'agente contabile concerne sia l'agente contabile c.d. "di diritto", il quale agisce sulla base di un titolo atto a conferirgli una legittimazione giuridica al riguardo, sia l'agente contabile c.d. "di fatto", da intendersi come qualsivoglia soggetto che, pur in assenza di un formale

atto di investitura o di incardinazione nelle funzioni contabili, prenda comunque ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuota somme di spettanza dell'erario.

Alla luce delle considerazioni esposte, pertanto, il Collegio ritiene che "i gestori delle strutture ricettive, relativamente alla riscossione dell'imposta di soggiorno, possano 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".

PQM

La Sezione regionale di controllo per il Veneto rende il parere nei termini sopra indicati.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa, a cura del Direttore della Segreteria, al Sindaco del Comune di Venezia.

Così deliberato in Venezia, nella Camera di Consiglio del 9 gennaio 2013.

Il Relatore Il Presidente f.f.

f.to Dott. Francesco Maffei f.to Dott.ssa Diana Calaciura Traina

Depositato in Segreteria il 16/01/2013

IL DIRETTORE DI SEGRETERIA

f.to Dott.ssa Raffaella Brandolese