

Rivista di contabilità pubblica riconosciuta di carattere culturale dal Comitato interministeriale di cui al d.P.C.M. 9 marzo 1957

Amministrazione e Contabilità dello Stato e degli enti pubblici

Fondata e diretta da Salvatore Sfrecola

Rivista scientifica riconosciuta dall'ANVUR nell'area 12 - ISSN 0393 - 5604

2021 - Anno XLII

LA FUNZIONE NOMIFILATTICA DELLA CORTE DEI CONTI, IN PARTICOLARE IN SEDE DI CONTROLLO. Commento alla sentenza 10/2019 della Corte dei conti.

della Dott.ssa Immacolata Valentino

La nomofilachia (o funzione nomofilattica) ha, nel campo del diritto, il compito di garantire l'osservanza della legge, la sua interpretazione uniforme e l'unità del diritto in uno Stato.

Il termine deriva dal greco νόμος (norma) e dal verbo φυλάσσο che indica l'azione del "proteggere con lo sguardo". Tale funzione, prevista dall'articolo 65 della legge sull'ordinamento giudiziario italiano (R.D. 30 gennaio 1941, n.12) è assegnata alla Corte Suprema di Cassazione e si articola in due sottofunzioni: garantire, da un lato, l'attuazione della legge nel caso concreto, e fornire dall'altro, indirizzi interpretativi "uniformi" per mantenere l'unità dell'ordinamento giuridico attraverso una sostanziale uniformazione della giurisprudenza.

Il controllo degli indirizzi interpretativi ha lo scopo essenziale di garantire la certezza del diritto. Tuttavia, a causa della enorme complessità della materia giuridica e del naturale mutare dei tempi, delle idee e dei giudici addetti alla magistratura della legittimità, è frequente osservare mutamenti nella giurisprudenza della Cassazione che potrebbero far affermare – come è stato detto con espressione ad effetto da alcuni

commentatori - che "la nomofilachia non trovi adepti neppure tra le file dei suoi sacerdoti". Perciò da tempo si parla di crisi della funzione nomofilattica cui si è cercato di porre rimedio con il Decreto legislativo n. 40 del 2006, che ha dato maggior peso alle pronunce a Sezioni Unite della Cassazione, impedendo alle Sezioni semplici di discostarsi da esse, se non rimettendo motivatamente la questione problematica ad una nuova pronuncia delle Sezioni Unite.

La funzione nomofilattica non può essere generale, né riferibile a questioni astratte, come la legge, ma deve vertere su controversie esistenti concretamente e produttive di una difformità di interpretazione.

Il nostro ordinamento resta ispirato ad una struttura di "*civil law*" e il valore giuridico della sentenza resta quello di risolvere le controversie fra le parti, i loro eredi e aventi causa e non quello di fissare nuovi principi di diritto vincolanti, come avviene negli ordinamenti di "*common law*", con il criterio dello "*stare decisis*".

La competenza della Corte di Cassazione in materia nomofilattica si esprime, ovviamente, nell'ambito dell'ordinamento giudiziario. Nel caso dei giudizi davanti alla Corte dei Conti, la Cassazione può esprimersi soltanto per motivi inerenti alla giurisdizione (articolo 111 ultimo comma della costituzione).

Perciò nella materia della contabilità pubblica la funzione nomofilattica non è attribuita alla Cassazione, ma per i profili giurisdizionali, alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti che costituiscono il massimo vertice istituzionale del potere giudiziario contabile (Corte Costituzionale 204/2004).

Il potere nomofilattico per le materie dei giudizi di responsabilità, pensionistici e di conto è disciplinato dall'articolo 114 c.g.c. che prevede il deferimento ad iniziativa delle Sezioni di appello, ma anche del Procuratore generale o del Presidente della Corte dei Conti nelle fattispecie di "indirizzi interpretativi" difformi in sede regionale. Anche nell'ambito

della Corte dei Conti, successivamente alla pronuncia nomofilattica, è possibile rimettere nuovamente la questione alle Sezioni riunite per la decisione del ricorso; ciò si verifica con il motivato dissenso (articolo 117 c.g.c.) esercitato dalle Sezioni di appello perché l'organizzazione delle SS.RR. della Corte dei Conti non prevede le Sezioni semplici come per la Corte di cassazione. In effetti, il giudice della controversia non può decidere in base ad una norma diversa da quella che egli riconosce nella legge, rimettendo la questione e la decisione al giudice della nomofilachia. Di conseguenza, la situazione nella giurisdizione contabile è analoga a quella prevista dalla Cassazione nell'ordinamento giudiziario.

Anche nell'ambito della giurisdizione contabile è necessario che vi sia un contrasto interpretativo su una specifica norma manifestato in decisioni discordanti a livello regionale. Per garantire l'indipendenza del magistrato l'intervento nomofilattico chiarificatore non può avere i caratteri della generalità ed astrattezza (attributi del solo potere normativo) ma deve riguardare un caso concreto emerso nel corso di un giudizio presso le sezioni regionali.

Per quanto riguarda il versante del controllo della Corte dei Conti sugli enti locali, l'omologo potere nomofilattico è di più recente introduzione e risale alla normativa successiva alla legge La Loggia (legge 131/2003). Tale normativa ha introdotto, come noto, un potere consultivo della Corte dei Conti, nelle sue articolazioni regionali, sulle materie di contabilità pubblica su richiesta dei soggetti controllati, generalmente i Comuni.

La prima normazione che ha attribuito alle SS.RR. la funzione nomofilattica anche per il controllo è l'articolo 17, comma 31 del d.l. 1°luglio 2009, n. 78, convertito nella legge 3 agosto 2009, n. 102. Tale disposizione ha previsto che "al fine di garantire la coerenza dell'unitaria attività svolta dalla Corte dei Conti per le funzioni che ad essa spettano in materia di coordinamento della finanza pubblica.... 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”

Ora, la dottrina ha stigmatizzato l'obbligo di “conformazione” di tutte le Sezioni regionali che, per la sua generalità, contrasta con la funzione tipica della nomofilachia. Inoltre, si è anche rilevato che la predetta normativa non prevede che le Sezioni regionali possano decidere in senso difforme né rimettere nuovamente la questione alle SS. RR. per un eventuale ripensamento. Pertanto, la decisione uniformatrice è del tutto sprovvista di impugnazione, che viceversa, costituisce, come abbiamo visto, un elemento di chiusura del sistema sia nell'ordinamento giudiziario, sia nella giurisdizione contabile delle SS.RR. della Corte.

Altro aspetto problematico della nomofilachia in sede di controllo è quella che riguarda i casi che presentano *“una questione di massima di particolare rilevanza”*. Innanzitutto, deve essere vagliata preliminarmente, l'ammissibilità della *“particolare rilevanza”* da parte delle SS.RR. che debbono anche considerare i diversi parametri della concretezza e della limitazione della questione stessa. Ciò in quanto non è concepibile che la funzione uniformatrice si svolga su questioni astratte o che non hanno dato luogo ad interpretazioni discordanti perché vige sempre il principio, anche in sede di controllo, che il giudice è sottoposto soltanto alla legge.

Con l'emanazione del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 (articolo 6, comma 4) il legislatore ha stabilito che, in presenza di interpretazioni discordanti delle Sezioni regionali, la Sezione delle Autonomie può adottare *“delibere di orientamento”* alle quali le Sezioni regionali si conformano. Nei casi di *“eccezionale rilevanza ai fini del coordinamento della finanza pubblica”* nonché *“qualora si tratti di applicazione di norme che coinvolgono l'attività delle Sezioni centrali di controllo”*, resta salva la competenza nomofilattica

delle Sezioni Riunite in base alla richiamata normativa (articolo 17, comma 31 del D.L. n. 78/2009, convertito dalla legge 102/2009).

Il predetto intervento legislativo ha posto varie questioni. In *primis*, appare singolare che in un ambito non molto ampio come quello della Corte dei Conti possano essere previsti ben due organi muniti di funzioni nomofilattiche. (SS.RR. e Sezione Autonomie). Inoltre, in sede procedimentale, la norma prevede che il Presidente della Corte ha il potere di rimettere la questione all'una o all'altra Sezione, in base al suo personale giudizio senza una disposizione normativa di presidio della competenza. Quindi la duplicità degli organi competenti non appare del tutto ragionevole e sembra perseguire non l'obiettivo della uniformità ma quello di maggiore incertezza per il possibile contrasto degli organi nomofilattici.

Il problema dell'obbligo di conformazione è stato anche sollevato in termini di costituzionalità dalla Regione Sardegna (in relazione all'articolo 6, comma 4 del predetto decreto legge 174/2012) che prevedeva nel potere così penetrante della nomofilachia contabile un vulnus alla propria autonomia. Con la sentenza 39/2014 (relatore Mattarella) la Corte Costituzionale è stata investita in modo ampio della questione della ripartizione delle competenze tra Stato e Regione. La sentenza è molto articolata e concerne soprattutto l'articolo 1 del ripetuto decreto legge 174. La Corte Costituzionale ha dichiarato la normativa legittima, specificando che la stessa si applica solo nel caso di interpretazioni discordanti delle norme da parte delle Sezioni regionali della Corte dei Conti, con la conseguenza che la legge non attribuisce un generale potere "*normativo*" alla Sezione delle Autonomie, ma solo quello di dirimere i conflitti interpretativi concreti.

Sembra, quindi, ragionevole dedurre che la funzione nomofilattica assegnata alla Sezione delle Autonomie ha carattere stringente, poiché deve riguardare solo un conflitto interpretativo e non una generale questione interpretativa (probabilmente rimessa, sempre con opportune

limitazioni, alle SS.RR.). Sembrerebbe, perciò, che una vera e propria delibera di orientamento non è adottabile se non in presenza di un conflitto concreto di interpretazioni delle Sezioni e, probabilmente, anche dalla remissione da parte di una Sezione regionale.

Ma la situazione della nomofilachia in sede di controllo si è ulteriormente complicata con l'articolo 33, comma 2, lettera b) del decretollegge 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, che ha modificato la dizione "In presenza di interpretazioni discordanti di norme" fissata dall'articolo 6, comma 4 del ripetuto decretollegge 174/2012, con la frase "*Al fine di prevenire e risolvere contrasti interpretativi*". In effetti, la prevenzione dei contrasti interpretativi amplierebbe dunque il potere nomofilattico della Sezione delle Autonomie, con obbligo di conformazione (in tal senso, cfr. delibera Sezione Autonomie n. 8/2019). Tuttavia, tale nuovo assetto non può essere condiviso. Abbiamo già visto più sopra che la "*questione di massima*" è limitata dal codice di procedura civile nell'ordinamento giudiziario, dalle parole "di particolare importanza" ed alla presenza di "*un ricorso*", così, come nel decreto legge n. 78/2009 si indica quale necessaria qualificazione "*l'eccezionale rilevanza ai fini del coordinamento della finanza pubblica nell'ambito dell'ordinamento giudiziale contabile*". Ciò in quanto, come già rilevato, l'introduzione di un orientamento di diritto è possibile ma deve essere limitato, affinché il giudice non si sostituisca al legislatore e perché sia tutelata l'indipendenza del magistrato che deve rispondere solo alla legge e non ad un superiore gerarchico. Diversamente opinando, si dovrebbe concludere che alla Sezione delle Autonomie non sarebbe assegnata una mera "funzione unformatrice", ma piuttosto una funzione gerarchica di indirizzo delle Sezioni regionali, del tutto incompatibile con la qualifica magistratuale delle Sezioni Regionali.

Infatti, la Sezione delle Autonomie nella sua competenza di "*prevenire i conflitti*" potrebbe imporre una sua interpretazione delle norme all'esame, anche prima che un conflitto si manifesti obbligando tutte le Sezioni

regionali a conformarsi. In altre parole si delinea un potere gerarchico simile a quello praticato con un atto amministrativo (circolare, ad esempio) che non può essere applicato in un ordinamento giurisdizionale.

Il magistrato si troverebbe a dover decidere non in base alla legge, cui è tenuto per definizione, ma in base al parere che sulla legge stessa delibera la Sezione delle Autonomie.

Questa tipologia di potere nomofilattico non si ritrova negli altri ordinamenti giurisdizionali nei quali vi è, come già visto, una funzione uniformatrice in presenza di un contrasto interpretativo concreto. In ogni caso, la prevenzione dei conflitti non può riguardare qualsiasi norma di carattere generale o un'intera legislazione, ma deve trovare un limite nella concretezza di una fattispecie singola. Se, viceversa, si ritiene che la prevenzione non debba essere legata ad un conflitto concreto tra Sezioni (che, anzi, dovrebbe per definizione prevenire) la delibera della Sezione delle Autonomie potrebbe incidere, per il tramite delle Sezioni regionali, sugli ordinamenti locali e regionali e, quindi, sulla loro autonomia, violando la Costituzione. Probabilmente, si renderebbe necessaria un'interpretazione costituzionalmente orientata, anche in base alla predetta sentenza n.39/2014, per definire, almeno nell'ambito dell'ammissibilità della questione, una congrua limitazione dei casi in cui applicare tale particolare disposizione legislativa.

Ulteriore elemento problematico in ordine alla adozione di delibere interpretative generali da parte della Sezione delle Autonomie è la presenza nell'ordinamento contabile dell'articolo 11, comma 6, lettera e) del codice di giustizia contabile. Tale disposizione rende impugnabili tutte le pronunce delle Sezioni regionali di controllo e il relativo giudizio è demandato alle SS.RR in speciale composizione. E' evidente che in questo caso l'organo giudicante, se pure in speciale composizione, è emanazione del medesimo organo che potrebbe intervenire in sede di nomofilachia. Ma vi è di più. Nel caso in cui sia intervenuta la Sezione delle Autonomie e la Sezione regionale si sia necessariamente conformata al principio espresso,

l'impugnazione della pronuncia davanti alle Sezioni Riunite, rimette inevitabilmente in discussione il principio stesso pronunciato in uno dei due organi nomofilattici. Così il cortocircuito istituzionale è ancora più evidente perché tutte le Sezioni di controllo sarebbero obbligate a conformarsi all'orientamento espresso che però, potrebbe essere smentito dal ricorso e, quindi, dalla decisione delle Sezioni Riunite. Sembra evidente, quindi, che tali casi, di espressione di nomofilachia, non siano coerenti con il principio della certezza del diritto ma che, anzi, siano destinati ad aggravare l'incertezza.

Perciò, concludendo, sarebbe necessario un ripensamento legislativo complessivo che assegni la funzione nomofilattica alle sole Sezioni Riunite in sede giurisdizionale. D'altra parte, tale soluzione sembra coerente con un ordinamento, quale sembra emergere dalle recenti pronunce della Corte Costituzionale, nelle quali è sempre più sbiadita la dicotomia controllo-giurisdizione della Corte dei Conti. Perciò, sarebbe coerente con questa situazione attribuire ad un unico organo di vertice, le Sezioni Riunite, appunto, il potere di uniformare la giurisprudenza della Corte dei Conti, sia che provenga da giudizi di responsabilità sia che venga emanata dalle Sezioni del controllo. Non sarebbe escluso, infine, un potere residuale uniformatore esercitabile dalla Sezione delle Autonomie, ricondotto alle forme del controllo di carattere ausiliario, come sono, ad esempio i pareri resi dalle Sezioni regionali, mentre per le pronunce del controllo con carattere "paragiurisdizionale" sarebbe necessario che il potere uniformatore venga esercitato dalle Sezioni Riunite in sede contenziosa (giurisdizionale).

Dopo il descritto *excursus* sulla nomofilachia della Corte dei Conti, verrà esposto un commento alla sentenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale n. 10/2019 concernente un giudizio nomofilattico in tema di controllo.

Nella fattispecie in esame la Sezione Emilia e Romagna, con delibera 112/2018 ha rimesso al Presidente della Corte 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 decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, secondo cui "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 nel proprio territorio".

La richiesta di parere concerneva il permanere o meno dell'obbligo della resa del 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 decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017 n. 96, che ha disciplinato le cosiddette "locazioni brevi". Tale 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 cui all'articolo 14, comma 16, lettera e) del decreto-legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale". Secondo il 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 decreto legislativo 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 articolo 4, comma 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 del controllo dell'Emilia e Romagna, affermando 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'articolo 17, comma 31 del decreto legge 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: secondo una prima opzione si potrebbe ritenere che la nuova disposizione faccia riferimento unicamente alle locazioni brevi e non alle prestazioni alberghiere, che pure danno luogo all'applicazione dell'imposta di soggiorno; la seconda tesi, viceversa, individuerrebbe 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 attratto nel regime del responsabile dell'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 spedizioniere) secondo la disciplina definita nell'articolo 64 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il Presidente della Corte, avendo ritenuto che la fattispecie involga una questione di massima di particolare rilevanza l'ha deferita, alle Sezioni riunite in sede giurisdizionale (ai sensi del comma 3 dell'articolo 114 del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174).

Il Collegio ha preliminarmente osservato che la predetta norma prevede la possibilità del deferimento alle Sezioni Riunite in sede giurisdizionale nelle due ipotesi di soluzione di questioni di massima (quindi a prescindere da un verificato contrasto di giudicati), oppure nella ipotesi di questioni di diritto che abbiano dato luogo in primo grado, ad indirizzi interpretativi e applicativi difformi.

Il Collegio ha esattamente ritenuto che, in entrambe le situazioni rappresentate dalla norma, la facoltà di deferimento non può prescindere dall'esistenza di un procedimento giurisdizionale in cui l'emananda sentenza nomofilattica delle Sezioni Riunite in sede giurisdizionale possa operare con efficacia di giudicato.

In effetti la nomofilachia di tipo orizzontale, quale è quella delineata dal codice di giustizia contabile, si caratterizza proprio per essere obbligatoria nei confronti delle Sezioni di appello poiché in base all'articolo 117 del 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".

Nella fattispecie, invece, il Collegio ha osservato che la questione di massima è stata prospettata su una 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. Perciò il Collegio ha ancora osservato che la nomofilachia del controllo è soggetta ad una diversa disciplina legislativa ed è riservata alla competenza della Sezione delle Autonomie e delle Sezioni Riunite in sede di controllo, in base alle varie norme indicate nell'exkursus suddetto e che non si ripetono qui per brevità.

Ove venisse affermata la competenza delle Sezioni Riunite in sede giurisdizionale - ha opinato il Collegio- "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'articolo 101, secondo comma della Costituzione. ("I giudici sono soggetti soltanto alla legge").

Diversamente opinando, la pronunzia delle SS.RR., secondo il Collegio, si trasformerebbe impropriamente in un mero parere privo di qualsiasi rilevanza ed imperatività.

Per le considerazioni esposte, il Collegio ha ritenuto di accogliere l'eccezione formulata nella memoria della Procura generale e ha dichiarato, di conseguenza, l'inammissibilità della deferita questione di massima, disponendo la restituzione degli atti al Presidente della Corte dei Conti per le valutazioni di competenza.

Venendo ad un breve commento, si deve rilevare che la sentenza in esame può considerarsi rientrante nel solco della tradizionale ripartizione della competenza nomofilattica della Corte. In sostanza, la questione non deriva da un conflitto tra diversi giudicati in sede giurisdizionale regionale né dall'esistenza di un procedimento giurisdizionale, ma da un semplice parere richiesto da un ente locale (Comune di Bologna) alla competente Sezione Regionale (Regione dell'Emilia Romagna) nell'ambito dell'attività consultiva assegnata alle Sezioni regionali di controllo della Corte, ai sensi dell'articolo 7, comma 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131. Trattandosi, quindi, di una fattispecie di controllo e (non di giurisdizione) la relativa nomofilachia è soggetta ad una diversa disciplina legislativa e riservata alla competenza della Sezione delle Autonomie e delle Sezioni Riunite in sede di controllo. Come già illustrato nella parte generale, l'articolo 6, comma 4 della legge 7 dicembre 2012, n. 213, come modificato dall'articolo 33, comma 2, lettera b) del decreto legge 24 giugno 2014, m. 91, convertito con modificazioni dalla legge 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 predetta, già richiamata nella ripetuta esposizione generale prevede che "..... Il Presidente della Corte...può disporre che le Sezioni riunite adottino pronunce di orientamento generale..... 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".

Pertanto, si ritiene *de iure condito* che la sentenza in commento sia ottemperante all'assetto delle norme sulla nomofilachia in sede di controllo. *De iure condendo*, se pure è auspicabile, come già detto nella parte generale, un ripensamento complessivo che attribuisca la funzione nomofilattica ad un solo organo della Corte, le Sezioni Riunite, non si può escludere che sia ancora individuabile un potere nomofilattico uniformatore esercitabile dalla Sezione delle Autonomie, ricondotto alla forma del controllo di carattere ausiliario, come sono appunto i pareri resi dalle Sezioni regionali nella loro precipua attività consultiva.

Sezione: SEZIONI RIUNITE
Esito: SENTENZA
Numero: 10
Anno: 2019
Materia:
Data pubblicazione: 02/04/2019
Codice ecli: ECLI:IT:CONT:2019:10SSRR

Sentenza n. 10/2019/QM/PRES

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:

Mario PISCHEDDA Presidente

Tommaso BRANCATO Consigliere relatore

Domenico GUZZI Consigliere

Luisa de PETRIS Consigliere

Nicola RUGGIERO Consigliere

Giuseppina MIGNEMI Consigliere

Igina MAIO Consigliere

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

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;

2

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

3

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

5

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

6

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 prospetta 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

7

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".

8

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

9

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

10

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 Pischetta

Depositato in Segreteria in data 2 aprile 2019

Il Direttore della Segreteria

Maria Laura Iorio