



REPUBBLICA ITALIANA SENT. 74/2024

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE REGIONALE PER LA LIGURIA

Composta dai seguenti magistrati:

ROSATI dr.ssa Emma **Presidente**

BENIGNI dr. Alessandro **Consigliere**

ESPOSITO dr.ssa Patrizia **Primo Referendario - relatore**

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di conto iscritto al n. **21411** del registro di Segreteria, nei confronti della sig.ra **BERRETTA Paola**, c.f. BRRPLA56C52D969Z, nella qualità di legale rappresentante dell'Agenzia Immobiliare DECA - corso Roma n. 190 (cap. 17025 Loano), agente contabile esterno del Comune di Loano (SV), in relazione al conto giudiziale n. **38792** per la riscossione e il versamento dell'imposta di soggiorno per il periodo 01.01.2018 – 31.12.2018, rappresentata e difesa, congiuntamente e disgiuntamente, dall'Avv. Viviana Porinotto e dall'Avv. Manuela Zunino, elettivamente domiciliata presso lo studio dei medesimi difensori in Loano, Piazzale Mazzini 22/7 ;

- **Visto** il decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174 e ss.mm.ii. (Codice di Giustizia Contabile - c.g.c.);

- **Esaminati** gli atti e i documenti del giudizio;

- **Uditi**, nella pubblica udienza del giorno 27 giugno 2024, il relatore dr.ssa Patrizia Esposito, il Pubblico Ministero, nella persona del Vice Procuratore

Generale dr. Silvio Ronci e l'Avv.to Viviana Porinotto.

RITENUTO IN FATTO

1. Il Magistrato istruttore designato all'esame dei conti, premesso il quadro normativo di riferimento in materia di riscossione e versamento dell'imposta di soggiorno, con specifico riferimento al Regolamento del Comune di Loano istitutivo della medesima a far tempo dal 2018 (delibera del Consiglio Comunale n. 41/2017, in vigore dal 09.12.2017 e ss.mm. ii), con relazione n. 402 del 18 agosto 2023 ha esposto che:

- in data 3 luglio 2019, l'agente contabile in epigrafe aveva depositato il conto n. 38792 per il tramite del Comune di Loano (SV), relativo al periodo 1° gennaio 2018 – 31 dicembre 2018, nella sua qualità di legale rappresentante dell'Agenzia Immobiliare DECA - corso Roma n. 190 (cap. 17025 Loano), esercente di strutture ricettive;

- con interlocuzione istruttoria prot. n. 137 del 14 dicembre 2020 erano stati richiesti ulteriori documenti, in particolare, la determinazione o relazione di parifica dei conti trasmessi e la relazione dell'Organo di controllo interno;

- con nota prot. n. 7584 del 29 dicembre 2020, l'Amministrazione riscontrava la citata richiesta istruttoria, trasmettendo la determinazione dirigenziale n. 1083 del 28 dicembre 2020, con la quale era stata integrata la determinazione n. 259 del 27 giugno 2019 di parifica con la documentazione già trasmessa alla Corte dei conti con nota prot. 23760 in pari data, nonché la relazione del Revisore al Rendiconto 2018 approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 11 del 29 aprile 2019 (poi integrata in data 29 dicembre 2020);

- nonostante l'integrazione documentale resa dall'Ente locale, il conto giudiziale si era presentato irregolare quanto a compilazione, rivelandosi lacunoso, non riportando la corretta indicazione dei movimenti di carico e

	scarico della gestione e non consentendo di verificare la correttezza del calcolo	
	dell'imposta e conseguenti eventuali responsabilità per omesso versamento.	
	Inoltre, è stata rilevata l'assenza di bollettari e ricevute, non trasmessi alla	
	Sezione regionale;	
	- pertanto, il deferimento al Collegio è sembrato necessario per la declaratoria	
	di irregolarità della gestione contabile e per l'eventuale successivo discarico.	
	Ciò in quanto, sebbene non fossero stati ravvisati ammanchi, le predette	
	irregolarità non consentivano di dichiarare il conto regolare.	
	2. Con Decreto del 23 agosto 2023, il Presidente della Sezione fissava	
	l'udienza al ruolo del 16 maggio 2024, assegnando termine al 6 aprile 2024 per	
	il deposito di produzioni e per le conclusioni del P.M., trattazione rinviata	
	all'udienza del 27 giugno 2024 con decreto Presidenziale del 26 aprile 2024,	
	con termine per il deposito di produzioni in Segreteria fissato al 7 giugno 2024.	
	3. Con propria memoria, trasmessa a mezzo p.e.c. e depositata in data 20	
	marzo 2024 , l'agente contabile ha indicato gli estremi degli appartamenti	
	(<i>"ammobiliati per uso turistico"</i>) per i quali l'imposta di soggiorno era stata	
	versata ed i nominativi degli ospiti, in relazione alle ricevute di pagamento nn.	
	1-3, senza tuttavia specificare il numero dei pernottamenti effettuati.	
	La sig.ra Berretta, altresì, ha fatto presente che non avrebbe potuto presenziare	
	all'udienza pubblica <i>"per gravi motivi familiari (salute)"</i> .	
	4. Con nota di deposito del 4 aprile 2024 , l' Organo Requirente regionale ha	
	rassegnato le proprie conclusioni, a norma dell'art. 147, co. 2 c.g.c., le quali <i>in</i>	
	<i>parte qua</i> divergono da quelle del magistrato istruttore. Segnatamente, il conto	
	giudiziale reso non sarebbe stato completo alla stregua dell'artt. 616 e 621 del	
	Regolamento di contabilità generale dello Stato, approvato con il regio decreto	
	23.5.1924, n. 827 (Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la	
	3	

contabilità generale dello Stato), dovendo “comprendere il carico, lo scarico e i resti da esigere, l’introito, l’esito e la rimanenza. Di conseguenza, è necessario che il predetto documento indichi non solo le entrate riscosse a titolo di imposta di soggiorno e versate al Comune (gestione di cassa), ma anche quelle che, ai sensi del relativo regolamento comunale, risultano da riscuotere in base all’entità capitaria del tributo e alle effettive presenze dei clienti nella struttura, tenuto conto delle eventuali esenzioni ed agevolazioni (conto “di diritto”). Alla luce di tutto quanto sopra, il conto presentato dall’odierno agente contabile è reso in una forma tale da non consentire l’emersione della consistenza di cassa necessaria ai fini della corretta compilazione del conto giudiziale.”. Conseguentemente, il P.M. conclude affinché sia dichiarata la non regolarità del conto depositato e sia ordinato all’agente contabile di redigere nuovamente il conto, comprensivo della determinazione del tributo accertato.

5. Con memoria del 6 giugno 2024 dei Legali in epigrafe per la sig.ra Berretta Paola, nella sua qualità di titolare e legale rappresentante dell’Agenzia Immobiliare Deca, è stata eccepita l’insussistenza di ammanchi e di irregolarità nella compilazione del conto oggetto di causa, per cui sono stati specificati il numero degli ospiti soggetti all’imposta ed i rispettivi pernottamenti, oltre che le generalità dei conduttori, mediante la produzione delle relative ricevute, seppur contestando che sarebbe stato comunque già possibile “un effettivo controllo sulla correttezza di riscossioni e versamenti”, anche alla luce delle successive indicazioni fornite con la memoria del 20 marzo 2024.

È stata, altresì, considerata nella specie l’esiguità complessiva del valore del conto giudiziale e la novità della modulistica, trattandosi del primo anno in cui il Comune di Loano applicava l’imposta di soggiorno predisponendo modelli

per la compilazione *“ancora poco conosciuti dall’utenza”*.

I difensori hanno concluso per l’approvazione del conto giudiziale n. 38792

con scarico dell’agente contabile, a spese di lite compensate o, in subordine,

stante il valore del conto, calcolate nella misura più contenuta possibile.

Nell’ottica del contenimento delle spese di lite, altresì, è stato chiesto di poter

procedere con note scritte d’udienza o con trattazione della stessa a distanza

tramite collegamento telematico.

6. In merito a tale ultima istanza, è stato acquisito dalla Sezione anche il previo

parere della Procura Regionale, espresso in termini negativi in data 18 giugno

2024, in quanto *“dopo la cessazione dell’emergenza epidemiologica da Covid*

19 - periodo durante il quale era consentito, per evidenti ragioni, lo

svolgimento delle udienze “a distanza” (decreti Presidenziali n. 138/2020, n.

287/2020, n. 341/2021 e n. 126/2022) - non consta la perdurante vigenza di

disposizioni che consentano la trattazione per iscritto o in via telematica della

fase di discussione giudiziale, in deroga alla pubblica udienza; - nella

fattispecie, peraltro, l’istanza presentata dai difensori si fonda su motivazioni

generiche (“nell’ottica del contenimento delle spese di lite”), valevoli per

qualsiasi giudizio che prevede la udienza pubblica.”.

7. All’udienza di discussione del **27 giugno 2024**, il P.M. ha modificato le

conclusioni rassegnate, a seguito degli elementi forniti a difesa nei mesi di

marzo e giugno del corrente anno, idonei ad indicare esaurientemente le

risultanze del *“carico”* e dello *“scarico”*, rimarcando la circostanza che la

relativa documentazione avrebbe dovuto essere trasmessa anteriormente alla

presente fase giudiziale per l’immediato scarico, conseguentemente, insta

per la declaratoria d’irregolarità formale del conto in quanto lacunoso senza

necessità di ordine di ricompilazione dello stesso e, contestualmente, per il

	discarico dell'agente contabile, avendo il medesimo fornito tutti gli elementi	
	per la ricostruzione analitica del periodo considerato e la pertinente	
	documentazione.	
	Ha evidenziato, infine, la sussistenza di giustificati motivi per la	
	compensazione delle spese di giustizia.	
	L'Avv. Viviana Porinotto ha insistito nei termini di cui alla memoria	
	depositata, evidenziando che il conto non presentava ammanchi e che lo stesso	
	era stato parificato da parte dell'Amministrazione comunale, unitamente alla	
	completezza della documentazione prodotta, in cui erano stati specificati i	
	riferimenti dei pernottamenti degli ospiti e delle esenzioni applicate, con	
	conseguente integrazione del conto reso e richiesta di discarico.	
	Fa presente, comunque, che la propria assistita aveva fornito, da subito, i dati	
	necessari per un riscontro degli effettivi soggiorni presso la propria struttura	
	ricettiva e che, pertanto, non sussistevano <i>ab origine</i> irregolarità, potendo	
	essere svolto un controllo sulla gestione da parte di questa Corte.	
	All'esito della discussione del giudizio, sentite le parti che hanno confermato	
	le conclusioni rassegnate, la causa è passata in decisione.	
	CONSIDERATO IN DIRITTO	
	La questione all'esame del Collegio attiene alla regolarità dei conti di un	
	agente contabile esterno, titolare di una struttura ricettiva di Loano, in quanto	
	riscuotitore per il Comune del savonese dell'imposta di soggiorno per	
	l'esercizio 2018, alla luce dei profili di criticità sollevati dal Magistrato	
	deferente nella relazione istruttoria, per la declaratoria di irregolarità della	
	gestione.	
	1. Pregiudizialmente va precisata la non applicabilità al presente giudizio	
	innanzi alla Corte dei conti delle disposizioni in materia di trattazione da	
	6	

remoto e cartolare. Con Decreto del Presidente della Corte dei conti, n. 341 del 31 dicembre 2021, le regole tecniche e operative in materia di svolgimento in videoconferenza delle udienze del giudice nei giudizi innanzi alla Corte dei conti, delle camere di consiglio e delle adunanze, nonché delle audizioni mediante collegamento da remoto del P.M., sono state rese applicabili esclusivamente fino al 31 marzo 2022, termine di proroga *ex lege* dello stato di emergenza epidemiologica da COVID 19. (Cfr. anche decreti Presidenziali nn. 138/2020, 287/2020, 126/2022 e 115/2024).

Quanto al rito speciale cartolare, il legislatore emergenziale lo ha ammesso limitatamente al processo pensionistico, consentendo il passaggio in decisione delle vertenze senza discussione orale e sulla base degli atti depositati, nel medesimo intervallo temporale (art. 85, comma 5, cit. d.l. n. 18/2020).

Per quanto rileva, in particolare, la disciplina dell'udienza di discussione del giudizio sul conto è contenuta nell'art. 148 c.g.c., ove si prevede che: *“All'udienza possono comparire l'agente contabile e l'amministrazione interessata. Si applica l'articolo 91. L'agente contabile può chiedere di essere ascoltato dal Collegio per fornire chiarimenti e svolgere difese direttamente o con il patrocinio di un legale; l'amministrazione può comparire in udienza a mezzo di un funzionario appositamente delegato”*.

Il dibattimento, quindi, deve aver luogo alla data prestabilita dal Presidente secondo lo schema generale (art. 91 c.g.c.), con la specificità che viene riconosciuta espressamente la facoltà, sia per l'agente contabile che per l'amministrazione di interloquire e comparire, pur trattandosi di un giudizio di tipo inquisitorio e necessario, celebrato d'ufficio sulla regolarità del conto, per cui l'agente risulta costituito con il deposito dello stesso (art. 140, co. 3, c.g.c.).

Inoltre, come rimarcato dal P.M., l'istanza presentata dai difensori si fonda su

motivazioni del tutto generiche (*“nell’ottica del contenimento delle spese di lite”*), valevoli per qualsiasi giudizio che preveda l’udienza pubblica, motivazioni per cui la medesima non può essere accolta.

Nella specie, peraltro, risultano depositate plurime memorie di parte, con allegata pertinente documentazione, elementi tutti vagliati dal Collegio e, infine, l’Avv. Porinotto ha partecipato in presenza all’udienza per la sua assistita.

2. L’art. 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (recante *“Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale”*), ha reintrodotto solo per i Comuni capoluogo di Provincia, per le unioni di Comuni nonché per i Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d’arte la possibilità di istituire, con deliberazione consiliare, *“un’imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggino nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio”*, da applicare, secondo criteri di gradualità, in proporzione al prezzo, sino a € 5 per notte, demandandone la disciplina attuativa ad un regolamento governativo, da adottare ai sensi della legge 23 agosto 1988, n. 400, art. 17, comma 1, d’intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie e, in conformità con quest’ultima ovvero, nel caso di sua mancata emanazione, ai singoli regolamenti comunali (commi 1 e 3). Non essendo stato ad oggi ancora emanato il regolamento statale di attuazione, le modalità applicative dello stesso trovano esclusiva disciplina nei regolamenti comunali adottati ai sensi dell’art. 52 del d. lgs 15 dicembre 1997, n. 446. Il **decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50**, convertito con modificazioni nella legge 21 giugno 2017, n. 96, ha esteso l’imposta di soggiorno anche alle c.d. *“locazioni brevi”*, come definite dall’art. 4, comma 1. Il comma 5-ter della norma ha disposto, inoltre, testualmente 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, 16° comma, lett. 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.”.

2.2 Con delibera del Consiglio comunale del 6 dicembre 2017, n. 41, il

Comune di Loano ha istituito l'imposta di soggiorno e approvato il relativo Regolamento, da ultimo modificato con deliberazione del Consiglio comunale del 30 dicembre 2020, n. 54. Il presupposto dell'imposta viene individuato nel pernottamento nelle strutture turistico-ricettive, come individuate e definite dalla legge regionale Liguria, n. 32 del 12.11.2014 e ss.mm.ii. (art. 3).

Sono considerati “*responsabili degli obblighi tributari*” il gestore della struttura ricettiva, il soggetto che incassa il corrispettivo ovvero che interviene nel pagamento del corrispettivo e l'eventuale rappresentante fiscale (art. 4). Gli artt. 5-7 disciplinano la condivisione con l'Ente locale dei dati relativi ai pernottamenti ed alle esenzioni, venendo i gestori chiamati a svolgere una serie di “*obblighi tributari e gestionali*”, immanenti alla funzione di agenti contabili.

L'art. 11 prevede “*sanzioni amministrative*” pecuniarie per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta, per l'omessa, incompleta o infedele comunicazione e per la violazione degli obblighi di informazione da parte del gestore della struttura e per la mancata conservazione delle dichiarazioni degli ospiti ai fini dell'esenzione dall'imposta, nonché per la mancata o tardiva risposta ai questionari e il mancato o tardivo invio dei documenti e atti richiesti.

2.3 L'art. 180, comma 3, del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. “decreto rilancio”), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 ha

aggiunto all'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 il comma 1-ter, per gli aspetti sanzionatori modificato dall'art. 25, comma 3-bis, del d.l. 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69. La novella normativa ha attribuito ai gestori delle strutture ricettive la qualifica soggettiva di *“responsabili del pagamento dell'imposta”*, ai sensi dell'art. 64 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, *“con diritto di rivalsa sui soggetti passivi”*, obbligandoli alla presentazione di una dichiarazione telematica annuale e agli *“ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale”*.

L'art. 5-quinquies del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 (*“Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili”*) convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, inserito dalla legge di conversione e rubricato *“Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23”*, ha disposto che: *“Il comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020”*.

3. Con sentenza n. 22/2016/QM del 22 settembre 2016, le Sezioni riunite di questa Corte hanno affermato il principio di diritto secondo cui: *“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”. Al riguardo, è stato considerato che “in merito alla valenza della novella, giova ricordare che i menzionati interventi normativi sono stati oggetto di numerosi approfondimenti interpretativi sia in relazione alle ricadute in materia penale che in materia contabile e che, sotto quest’ultimo fronte, si sono andati consolidando divergenti orientamenti giurisprudenziali del giudice contabile in merito alla persistente postulabilità della qualifica di agente contabile in capo al gestore di struttura recettiva con conseguente soggezione all’obbligo di resa del conto giudiziale nonché della giurisdizione di questa Corte”. (Cfr., Sez. Lombardia, decr. n. 5 del 27.03.2023; Sez. Liguria, sent. n. 79 del 4.10.2023, n. 9 dell’8.02.2024 e n. 23 del 10.04.2024, cui si fa rinvio per la disamina dei riferimenti giurisprudenziali).

Questa Sezione, già con ordinanza interlocutoria n. 1 del 24.08.2021, in relazione ad una richiesta d’autorizzazione formulata dal Magistrato relatore ex art. 145, comma 3, c.g.c., aveva confermato la qualificazione di “*agenti contabili*” dei gestori delle strutture ricettive, nella vigenza dell’art. 180 del citato d.l. n. 34 del 2020 e la conseguente necessaria sottoposizione dei medesimi al giudizio di conto, alla stregua di diversi argomenti ed in conformità con la citata sentenza delle Sezioni Riunite n. 22/2016/QM, ritenendo irrilevante l’avvenuta depenalizzazione nella materia *de qua* introdotta nel 2020.

Successivamente, con la pronuncia di orientamento n. 1 del 10 gennaio 2022, alle cui motivazioni puntualmente si fa rinvio, ai sensi dell’art. 17 dell’All. 2 al c.g.c., questa stessa Sezione ha ritenuto “*di poter affermare con sufficiente certezza che il gestore di una struttura ricettiva rimanga assoggettato al giudizio di conto innanzi a questa Corte, cui non può opporsi la natura*

privatistica dell'attività ovvero il concomitante assoggettamento alla pretesa tributaria e che l'omesso versamento dell'imposta di soggiorno integri anche un danno erariale da mancata entrata, determinando la responsabilità amministrativo - contabile in capo al titolare/gestore della struttura."

Una tale conclusione converge, peraltro, con quanto più volte statuito dalla giurisprudenza contabile dominante e d'appello, anche in riferimento alla sentenza n. 107 del 16.03.2023 della Prima Sezione Centrale di Appello secondo cui *"i richiamati mutamenti normativi (art. 180, d.l. n. 34/2020, prima e l'art. 5 quinquies, d.l. n.146/2021, dopo), non hanno intaccato il rapporto di servizio intercorrente tra gestore e comune e discendente dagli ulteriori compiti per costoro previsti dall'art. 4, comma I ter, d.lgs. n. 23/2011 (<<Il gestore della struttura ricettiva è responsabile (...) degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale...>>), di guisa da permanere la sottoposizione allo statuto della responsabilità amministrativo-contabile (con la conseguente provvista giurisdizionale) dei soggetti qui appellanti."*

(Cfr. le ulteriori, Corte conti, Sez. III App., sent. 6 novembre 2020, n. 188 e 18 maggio 2021, n. 247; Sez. App. Sicilia, sent. 18 gennaio 2018, n. 9; Sez. I Centrale App. 23 ottobre 2018, n. 410 e 18 settembre 2023, n. 387; Sez. II Centrale App., sent. 24 giugno 2022, n. 275 e 31 gennaio 2024, n. 34).

Peraltro, gli adempimenti per cui è causa si iscrivono nell'ambito di un procedimento giudiziale, c.d. giudizio di conto, che, come ha avuto modo di osservare la Corte costituzionale, *"si configura essenzialmente come una procedura giudiziale, a carattere necessario, volta a verificare se chi ha avuto maneggio di denaro pubblico, e dunque ha avuto in carico risorse finanziarie provenienti da bilanci pubblici, è in grado di rendere conto del modo legale in cui lo ha speso, e dunque non risulta gravato da obbligazioni di restituzione*

(in ciò consiste la pronuncia di discarico)”. (Corte cost., sent. n. 292 del 25 luglio 2001).

Sussiste, pertanto, la *potestas iudicandi* di questo Giudicante a fronte del conto giudiziale reso nel presente giudizio e può passarsi all’esame del merito.

4. Il conto giudiziale si sostanzia nel documento contabile contenente la dimostrazione numerica descrittiva degli atti e dei fatti gestionali, per le entrate (carico) e per le uscite (scarico), al fine di determinare la sfera di responsabilità restitutoria dell’agente contabile nei confronti dell’amministrazione.

Il giudizio si incardina in via automatica per effetto del deposito del conto presso la Segreteria della Sezione, che “*costituisce l’agente dell’amministrazione in giudizio*”, secondo l’innovativa previsione dell’art. 140 c.g.c. che supera la previgente impostazione dell’art. 45 del T. u. n. 1214 del 12 luglio 1934, secondo la quale il giudizio si riteneva instaurato già nel momento della presentazione del conto all’amministrazione. Per il resto occorre ribadire la constatazione, pacifica nella giurisprudenza (anche più risalente) di questa Corte (Sez. riun., 30 maggio 1977, n. 185 e 13 maggio 1976, n. 175; Sez. I, 23 settembre 1991, n. 286 e 288; Sez. I, 21 dicembre 1991, n. 373, 371, 376, 377; Sez. II, 14 aprile 1992, n. 69), che l’oggetto del giudizio è il conto dell’agente contabile, non come mero “atto”, ma come strumento che consente di accedere al “rapporto gestorio”, al fine di accertarne la posizione debitoria nei confronti dell’Ente locale sulla base della documentazione probatoria strettamente inerente alla sua attività (Sez. Liguria, sent. n. 60 del 26 giugno 2023).

4.1 Nella specie, il Requirente ha ritenuto il conto giudiziale irregolare negli appostamenti, nonché incompleto in quanto del tutto carente del conto c.d. “di diritto”, al fine di consentire l’emersione delle reali consistenze di cassa.

Nell'udienza di discussione le conclusioni rassegnate sono state modificate dal P.M. a seguito delle integrazioni documentali fornite, ritenute idonee ad indicare esaurientemente le risultanze del “carico” e dello “scarico” della gestione contabile, comunque instando per la declaratoria d'irregolarità formale del conto ma senza necessità di ordine di ricompilazione dello stesso. Al riguardo della specifica questione, peraltro, questa Sezione si è già espressa con la pronuncia n. 21 del 20 marzo 2024, ritenendo “che il conto giudiziale dell'imposta di soggiorno debba essere presentato alla stregua del modello 21 approvato con d.P.R. n. 194/1996 e che nel medesimo non sia necessario indicare anche la voce relativa all'accertamento delle entrate da riscuotere”, alle cui motivazioni testualmente si rinvia, ai sensi dell'art. 17 dell'All. 2 al c.g.c., Finché non vengano corrisposte, infatti, le somme dovute dagli ospiti o dal gestore appartengono al patrimonio dei medesimi e non già a quello dell'ente locale. Non si configura, in tal caso, un maneggio di denaro pubblico e, conseguentemente, nemmeno l'obbligo di presentazione del conto giudiziale. Pertanto, “In siffatta evenienza, l'eventuale mancato pagamento dell'imposta da parte degli obbligati, in via principale o successiva, è sanzionato alla stregua di un inadempimento tributario. Diversamente, una volta riscosse, le somme dovute diventano denaro pubblico e il gestore, come esattore, acquisisce la qualità di agente contabile. Egli è perciò tenuto alla presentazione del conto giudiziale, assoggettato al giudizio di conto e, al ricorrere dei relativi presupposti, anche destinatario dell'azione risarcitoria, qualora se ne prospetti una responsabilità amministrativa per danno erariale da mancata entrata. In sostanza, la qualifica di responsabile d'imposta obbliga il gestore ad intervenire in caso di inadempimento dell'ospite e viene in evidenza soprattutto nella fase patologica del rapporto tributario mentre la

qualifica di agente contabile che riceve denaro destinato a finalità pubbliche lo obbliga a versare quanto riscosso e assume rilievo nella fase fisiologica dell'imposizione tributaria restando concorrenti i diversi rimedi da attivare nei confronti del responsabile d'imposta/agente contabile in caso di mancato versamento del dovuto, con l'unico limite del rispetto del principio del "ne bis in idem" (conformemente, Sez. Liguria n. 1/2022 cit., la quale ha statuito che "Se, da un lato, in base ai principi in materia di responsabilità contabile, la qualifica di agente contabile sancisce la responsabilità del gestore per quanto riscosso, dall'altro, la qualifica di responsabile d'imposta consente di porre direttamente a carico del medesimo anche il non riscosso")." (cfr. Sez. Liguria, sentenze 21 maggio 2024, n. 40 e 27 giugno 2024, n. 56).

4.2 Il conto giudiziale per cui è causa *ictu oculi* si presenta irregolare quanto a compilazione, rivelandosi lacunoso per essere stato compilato soltanto nella parte relativa agli importi riscossi e non anche rispetto agli importi versati, non riportando la corretta indicazione dei movimenti di carico e scarico della gestione e non consentendo di verificare la correttezza dei versamenti e conseguenti eventuali responsabilità.

Invero, solo nell'attuale fase giudiziale dialettica l'agente contabile ha indicato gli estremi degli appartamenti ("*ammobiliati per uso turistico*") per i quali l'imposta di soggiorno era stata versata ed i nominativi degli ospiti, in relazione alle ricevute di pagamento nn. 1-3, specificando il numero dei pernottamenti effettuati, oltre che producendo i bollettari per le somme rimosse e versate.

Non consta, pertanto, un debito dell'agente contabile nei confronti dell'Ente.

Al riguardo, la Sezione ha già considerato "*che il giudizio di conto trova i propri referenti costituzionali negli artt. 81, 97, 100 e 103 della Carta, ed è posto a garanzia della correttezza e della trasparenza delle pubbliche gestioni,*

sub specie della tutela dell'interesse oggettivo alla regolarità di gestioni finanziarie e patrimoniali (Corte cost., n. 114/1975). In questo quadro, è stato affermato il carattere indefettibile della responsabilità contabile e del giudizio con il quale essa viene fatta valere (Corte cost., n. 110/1970). La responsabilità contabile, quanto ad elementi costitutivi, a prescindere dalla specificità delle obbligazioni che incombono su coloro che hanno maneggio di beni e valori di pubblica pertinenza, si modella sullo stesso paradigma che caratterizza la c.d. responsabilità amministrativa (Corte cost., n. 371/1998) e richiede dunque quale elemento indefettibile la verifica di un danno a carico delle finanze pubbliche. A questa prospettiva si raccorda l'art. 149, c. 3, del codice di giustizia contabile, a mente del quale il giudice, quando non pronuncia discarico, liquida il debito dell'agente e dispone, ove occorra, la rettifica dei resti da riprendersi nel conto successivo, ovvero dichiara l'irregolarità della gestione contabile. Sulla distinzione tra discarico/non discarico e regolarità/non regolarità questa Corte si è ripetutamente espressa, osservando che il non discarico è la conseguenza di un ammanco, al cui ripiano il contabile deve essere condannato. La declaratoria di irregolarità, invece, può essere ricondotta alla mera inosservanza dei requisiti formali (Sez. II, n. 256/2020). Pertanto, è stato rimarcato che il riscontro della irregolarità del conto non ne preclude l'autonoma declaratoria, pur in mancanza di una contestuale pronuncia di condanna a carico del contabile nei cui confronti non sono state rilevate ipotesi di ammanco o di irregolarità della gestione di natura non formale (Sez. Liguria, n. 78/2023; Sez. Sicilia, n. 637/2019; Sez. Trento, n. 42/2013; Sez. Piemonte, n. 10/2008).” (Vedi, sentenze 12 ottobre 2023, n. 100; 21 maggio 2024, n. 40 e 27 giugno 2024, n. 56).

Peraltro, allo stato, un conto regolare non risulta essere stato reso e depositato.

Aderendo alla prospettazione del Magistrato istruttore, il Collegio rileva quindi che in ogni caso la lacunosità e l'irregolarità formale nella contabilizzazione del conto reso non possano dar luogo a liquidazione di debito a carico dell'agente, in assenza di un danno effettivo nei confronti dell'Amministrazione, con conseguente non configurabilità di un ammanco in senso tecnico, produttivo di obbligo di ristoro, dovendo tuttavia, comunque, dichiararsi l'irregolarità della gestione contabile del conto n. 38792, a norma dell'art. 149, comma 3 del c.g.c. (cfr. Sez. Liguria, sent. n. 56 del 16.06.2023). In continuità con la giurisprudenza di questa Sezione, pertanto, *“le spese possono essere compensate, giusta Corte cost. n. 77/2018, in considerazione della mancanza di un danno risarcibile”*. (Cfr. cit. sentenza n. 100/2023).

P.Q.M.

La Corte dei conti, Sezione giurisdizionale regionale per la Liguria, disattesa ogni contraria istanza, eccezione e deduzione, definitivamente pronunciando

DICHIARA

l'irregolarità del conto giudiziale n. 38792 relativo alla riscossione ed al versamento dell'imposta di soggiorno relativa all'Agenzia Immobiliare DECA - corso Roma n. 190 (cap. 17025 Loano);

DISCARICA

la sig.ra BERRETTA Paola, quale legale rappresentante della sopra menzionata Agenzia Immobiliare DECA, in qualità di agente contabile esterno della suddetta gestione, nei termini di cui in motivazione.

Spese compensate.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di rito.

Così deciso in Genova, nella camera di consiglio del 27 giugno 2024.

L'ESTENSORE

IL PRESIDENTE

