Corte di Cassazione Civile sez. V n. 6187 del 7/3/2024

CONSIDERATO CHE

1.La prima censura deduce violazione dell'art. 1, comma 3, legge prov. n. 9/2012; violazione del principio di legalità < nulla poena sine lege> e dell'art. 3 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nonché dell'art. 1 legge 24 novembre 1981, n. 689, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ.; per avere il decidente erroneamente applicato il disposto dell'art. 1 legge prov. n. 9/2012 al gestore-albergatore, atteso che il versamento dell'imposta è riconducibile esclusivamente al soggetto passivo dell'imposta, vale a dire al cliente.

Si obietta che la Corte territoriale avrebbe erroneamente correlato la definizione del versamento alla sequenza temporale dei pagamenti, a prescindere dei soggetti che li effettuano.

Si assume che comma 3 dell'art. 1 della legge prov. citata prevede una sanzione a carico del soggetto passivo di imposta che è colui che pernotta nella struttura ricettiva e non l'albergatore.

2. Con il secondo strumento di ricorso, la ricorrente lamenta la violazione dell'art. 9 del regolamento del Comune di Racines, dell'art. 1, comma 3, legge prov. n. 9/2012; violazione del decreto del Presidente provinciale n. 4/2013 (regolamento di esecuzione sull'imposta di soggiorno), nonché degli artt. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 412, 7-bis d.lgs. 18 agosto 2000, n. 276, dell'art.3 d.lgs. 16 marzo 1997, n. 268, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ.

Secondo la società debitrice l'albergatore non può essere assimilato al soggetto passivo di imposta di soggiorno né è parte del rapporto tributario, ragion per cui non può essere assoggettato a sanzione tributaria, anche se tenuto al versamento al Comune dell'incasso dell'imposta, in quanto non assume il ruolo di sostituto di imposta ai sensi dell'art. 64 d.P.R. 29 settembre 1973, n.600, ruolo che invece gli attribuisce la legge prov. 9/2012.

Adduce che gli enti locali (nel caso in esame, la Provincia) devono legiferare in armonia col sistema tributario statale, il quale all'art. 4 d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 attribuisce ad essi la possibilità di istituire l'imposta di soggiorno a coloro che alloggiano nelle strutture ricettive, mentre i regolamenti emessi sulla base della prefata disposizione prevedono che il gestore deve richiedere il pagamento, ma non lo qualificano come responsabile di imposta ovvero sostituto di imposta.

Alla luce dei principi affermati dalle Sezioni Riunite della Corte dei Conti - che ha qualificato l'albergatore come incaricato alla riscossione o agente contabile- e della riserva di legge in materia tributaria prevista dall'art. 23 Cost., la potestà tributaria dei comuni non può estendersi alla individuazione e definizione della fattispecie imponibile, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi, ex art. 4 d.lgs. n. 23/2011, tanto più che le S.U. della Corte di cassazione – con sentenza 24.07.2018, n. 19654 – hanno chiarito che il rapporto tra il gestore della struttura ricettiva e l'ente pubblico è di natura pubblicistica, qualificando il primo come agente contabile o della riscossione.

Con la conseguenza che la legge prov. citata, laddove attribuisce agli esercizi ricettivi il ruolo di sostituti di imposta ai sensi dell'art. 64 del d.P.R 29 settembre 1973, n. 600, risulta affetta da profili di incostituzionalità ovvero deve essere interpretata in modo costituzionalmente orientato, cosicché, poiché la sostituzione tributaria presuppone un debito tra sostituto e sostituito ovvero un rapporto privatistico, soltanto ove il sostituito sia obbligato ad effettuare un pagamento al sostituto. Aggiunge che la sanzione è dovuta in caso di insufficiente, omesso o tardivo versamento dell'imposta, imputabile esclusivamente al sostituito, in quanto la normativa fa riferimento al versamento dell'imposta che non può che riferirsi al soggetto passivo di imposta.

Peraltro, si afferma, le sanzioni tributarie devono necessariamente essere previste dalla fonte con rango dilegge, si guisa che se si ritenesse che la sanzione sia dovuta dal gestore, per il sostituito non sarebbe prevista alcuna sanzione.

3. Il terzo motivo prospetta la violazione dell'art. 7, comma 4, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 cit., ex art. 360, primo comma, n.3) cod.proc.civ.; per avere la Commissione di secondo grado di Bolzano affermato che non le competeva entrare nel merito dell'entità della sanzione applicata dall'ente impositore, rientrando nel potere discrezionale dell'amministrazione. Ciò, pur avendo eccepito la sproporzione tra le somme richieste a titolo di imposta per le annualità 2015 e 2016 pari ad euro 40.000,00 con una sanzione pari ad euro 10.000,00, di cui aveva chiesto già in primo grado la riduzione ex art. 7 d.l.gs. n. 472/1997.

4. L'ultimo mezzo prospetta questione di legittimità costituzionale per contrasto dell'art. 1, comma 1, legge prov. di Bolzano n. 9/2012 con l'art. 3 d.lgs. n. 268/1992e con l'art. 3 Cost., nella parte in cui la legge provinciale citata attribuisce la qualità di sostituto di imposta al gestore della struttura ricettizia, in quanto in disarmonia coi principi del sistema tributario dello stato, mancando il rapporto di debito tra sostituto e sostituito.

5.Le prime due censure – che possono essere esaminate congiuntamente in quanto osmotiche - vanno respinte, assorbita l'ultima.

5.1 La disciplina dell'imposta di soggiorno è enunciata negli elementi essenziali (soggetti, presupposto impositivo e misura dell'obbligazione) dalla normativa nazionale- art. 4, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 cit.- che rimette la disciplina integrativa ed attuativa alla regolamentazione comunale ex art. 52 del d.lgs.15 dicembre 1997, n. 446 in via provvisoria nelle more dell'emanazione del regolamento statale previsto dal comma 3 dell'art. 4 del citato decreto legislativo, al quale gli emanati regolamenti comunali si dovranno conformare.

L'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 individua il soggetto passivo dell'imposta di soggiorno in <... coloro che alloggiano nelle strutture ricettive ...> situate nel territorio dei comuni titolati all'istituzione e che vi abbiano provveduto con la emanazione dell'apposito regolamento.

La norma primaria di imposta non prevede altra forma di responsabilità tributaria, né in via solidale o quale sostituto di imposta, da parte di altri soggetti né attribuisce al regolamento comunale istitutivo

del prelievo, la facoltà di introdurre la responsabilità tributaria di altri soggetti in aggiunta a quella imputabile alla persona fisica che alloggia nella struttura ricettiva.

Sul punto l'ord. n. 19654/2018 delle SS.UU. specifica che <Il gestore della struttura ricettiva (o "albergatore") è pertanto del tutto estraneo al rapporto tributario e nel silenzio della norma primaria non può assumere la funzione di "sostituto" o responsabile d'imposta>, né tale ruolo potrebbe essergli attribuito dai regolamenti comunali. Rapporto di servizio pubblico nel cui ambito le attività di riscossione e di riversamento di danaro implicano la disponibilità materiale di danaro pubblico e quindi il <maneggio di denaro pubblico genera ex se l'obbligo della resa del conto>. In sintesi, il gestore, informa l'alloggiante, raccoglie richieste di agevolazioni, calcola e incassa l'imposta, informa l'Ente impositore, riversa all'Ente impositore l'incassato, rendiconta l'incasso. Da tali oneri (legittimamente imposti nel regolamento comunale) scaturiscono certe e variegate responsabilità per il gestore:- di natura amministrativa dovendo egli rispettare le disposizioni regolamentari;- di natura contabile in quanto considerabile come sub-agente contabile di fatto;- di natura penale (peculato) qualora non riversi (o ritardi il versamento) all'Ente impositore le somme incassate dall'alloggiante a titolo di imposta di soggiorno(in termini, Cass., sez.un., n. 1330/2010; Cass., sez.un., n. 14029/2001; Cass., sez. VI, 26 marzo 2019, n. 27707).

5.2. A decorrere dal 19 maggio 2020, data di entrata in vigore del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 viene normativamente previsto che il gestore della struttura turistica sia responsabile per la riscossione (e il successivo riversamento) dell'imposta di soggiorno, addebitata ai visitatori per ciascuna notte di alloggio. In precedenza, nonostante l'esistenza dell'imposta di soggiorno stessa, tale responsabilità non era stata esplicitata, con la conseguenza che si erano sviluppate controversie in merito alla responsabilità del gestore per il mancato pagamento dell'onere da parte del visitatore.

Con la sopravvenienza dell'articolo 180, co.3, del d.l. 19 maggio 2020 n. 34, convertito nella legge 17 luglio 2020, n. 77 il legislatore ha stabilito che <all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 1-bis, è inserito il seguente: «1-ter. Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 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, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, secondo le modalità approvate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente provvedimento. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica una sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471>.

5.2.Con la riforma introdotta dall'articolo 180 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, i gestori delle strutture ricettive sono stati considerati responsabili d'imposta con diritto di rivalsa dell'imposta di soggiorno nei confronti del turista, figura prevista e definita dall'art. 64 d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 (e

non più incaricati di pubblico servizio). Di conseguenza, sono obbligati a versare il tributo anche qualora il soggetto che ha alloggiato non abbia versato loro l'ammontare corrispondente. Per tale motivo, in caso di omesso versamento del tributo, il Comune può rivolgersi anche solo al gestore, pretendendo il pagamento dell'imposta e della sanzione del 30%, ex articolo 13, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

6.Con tale sopravventa norma, il responsabile della struttura ricettiva ha assunto la qualifica di responsabile d'imposta, quale soggetto che incassa e riversa l'imposta pagata dal turista, in quanto risulta essere in ogni caso incluso nel novero dei soggetti passivi dell'obbligazione tributaria (ovverosia il soggetto tenuto all'adempimento), destinatario di precisi obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta, riconducibile ad un rapporto trilatero gestore-cliente-ente locale, di natura esclusivamente tributaria, con conseguenti ricadute in termini di giurisdizione, come anche desumibile dal richiamo alla disciplina delle sanzioni tributarie non penali di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicabili in caso di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno.

Tale approdo è parallelamente confermato dalla Cassazione penale in merito ai rapporti tra il reato di peculato (art. 314 cod.pen.) ed il mancato pagamento dell'imposta di soggiorno da parte del responsabile delle strutture ricettive: la Cassazione, nel prendere in esame le modifiche di legge, con la sentenza n. 30227/2020 (confermata con la pronuncia n. 36317/20), ha escluso la configurabilità del reato di peculato a decorrere dall'entrata in vigore delle stesse. Ciò in quanto oggi il gestore è debitore in proprio di somme nei confronti dell'ente impositore. Questa Corte, sezione penale, con la sentenza 17.03.2022, n.9213 ha confermato che, in forza della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5-quinquies della legge 17 dicembre 2021, n. 215, «deve escludersi che permanga la rilevanza penale, a titolo di peculato, delle condotte di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno, realizzate dal gestore di una struttura ricettiva prima della data del 19 maggio 2020, ossia anteriormente alle modifiche introdotte dall'art. 180 del d. l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 20 luglio 2020, n. 77, atteso che, con la precitata norma interpretativa, il legislatore ha espressamente assegnato valenza retroattiva alla disposizione più favorevole, che ha attribuito all'operatore turistico la qualifica soggettiva di responsabile d'imposta (a fronte della previgente disciplina che lo investiva, quale agente contabile, del servizio pubblico di riscossione del detto tributo) e, al tempo stesso, alla disciplina sanzionatoria amministrativa correlata a tale mutata qualifica».

6. L'art. 5-quinquies del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146- intitolato << Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23>- ha chiarito il regime di responsabilità del gestore della struttura ricettizia, stabilendo 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.>

Va affermato quindi il seguente principio di diritto: <la disposizione di cui all'articolo 180, comma 3, d.l. 19 maggio 2020, n. 34 a seguito della introduzione dell'art. 5- quinquies d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 intitolata "norma di interpretazione autentica del comma 1- ter dell'art. 4 d.lgs. 14 marzo 2011,

n. 23” secondo cui l'albergatore è responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, è applicabile anche ai casi verificatisi prima della data di entrata in vigore del decreto “Rilancio”(d.l. 34/2020), ossia il 19 maggio 2020>. 7.Merita, invece, accoglimento la terza doglianza.

L’art. 2, ultimo comma, della menzionata legge provinciale è stabilito che < Nel regolamento di esecuzione di cui al comma 1 vengono determinati l'ammontare, anche graduale, dell'imposta sul turismo, le eventuali sanzioni nonché le modalità di riscossione, di accertamento di recupero e di rimborso. Possono essere previste esenzioni o agevolazioni per determinate aree territoriali. Inoltre possono essere previste parziali riduzioni dell'imposta per singole realtà se è adeguatamente dimostrata l'esigenza. L'omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'imposta comporta la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'importo non versato. Se il ritardo non supera i 30 giorni, la sanzione è fissata nella misura del 5 per cento dell'importo non versato>. Il regolamento di esecuzione del Presidente della provincia del primo febbraio 2013, n.4 si è limitato a regolare la responsabilità e la qualifica dei gestori delle strutture alberghiere e la misura del gettito, mentre non si è occupato della misura della sanzione che rimane quella stabilita dal citato art.2 della legge provinciale.

La ricorrente invoca l’applicazione del quarto comma dell’art. 13 d.lgs. 472/1997, reputando che sussista una sproporzione tra l’imposta dovuta- pari a 40.000,00 euro- e la sanzione pari a diecimila euro, senza allegare ulteriori elementi da cui inferire la dedotta sproporzione.

Alla stregua della versione attuale dell’art. 7, d.lgs. 472/1997, cit., la sanzione può essere diminuita sino alla metà del minimo se c’è sproporzione tra entità del tributo e sanzione, senza che debbano per forza ricorrere circostanze eccezionali e la riduzione per manifesta sproporzione rispetto all’entità del tributo si applica a tutte le sanzioni, anche a quelle che la legge stabilisce in misura proporzionale o fissa.

Questa Corte ha, infatti, condivisibilmente chiarito a più riprese che «In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, la disposizione contenuta nel comma quarto dell'art. 7 del d.lgs. n. 462 del 1997- che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa- si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, ad ogni genere di sanzioni, comprese quelle che la legge stabilisce in misura proporzionale o fissa, dovendosi in tal caso considerare che il minimo ed il massimo si identificano in detta misura fissa o proporzionale» (Cass. del 18/08/2023, n. 24788; Cass. del 9.11.2022, n. 33098; Cass. del 13.12.2017, n. 29998; Cass. 5209 del 4.03.2011). Inoltre, la Corte ha affermato che «Ove la norma indichi un minimo e un massimo della sanzione, spetta al potere discrezionale del giudice determinarne l'entità entro questa forbice, allo scopo di commisurarla alla gravità del fatto concreto, globalmente desunta dai suoi elementi oggettivi e soggettivi, di modo che la Corte di cassazione non può censurare la statuizione adottata ove tali limiti siano stati rispettati (Cass. 17 aprile 2013, n. 9255; 8 febbraio 2016, n. 2406). Ed a maggior ragione il principio vale in relazione all'apprezzamento, tipicamente di merito (in termini, vedi Cass. 4 marzo 2011, n. 5209), in ordine alla ricorrenza delle eccezionali circostanze contemplate dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 472/97» (Cass., 9 giugno 2017, n. 14406). Ciò posto, i giudici tributari non hanno fatto corretta applicazione dei principi enunciati, avendo affermato che non rientrava nei loro poteri valutare l’eccepita sproporzione delle sanzioni comminate.

Al contrario, spetta al potere discrezionale del giudice determinarne l'entità entro questa forbice, allo scopo di commisurarla alla gravità del fatto concreto, globalmente desunta dai suoi elementi oggettivi e soggettivi: la Corte di Cassazione, ciò considerato, non può censurare la statuizione adottata ove tali limiti siano stati rispettati. A maggior ragione, il principio vale in relazione all'apprezzamento, tipicamente di merito, in ordine alla ricorrenza delle eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione, tenuto conto che la condotta, per essere sanzionabile, deve però essere rivelatrice di una volontà di occultare l'imposta, cioè tesa al pagamento del dovuto secondo arbitrio o mera convenienza personale e non in ragione di differenti interpretazioni della disciplina di riferimento.

In conclusione, va accolta la terza censura, respinti i primi due motivi ed assorbito l'ultimo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano in diversa composizione limitatamente alla statuizione in merito alla quantificazione delle sanzioni.

P.Q.M.

Accoglie il terzo motivo, respinti i primi due motivi ed assorbito l'ultimo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano in diversa composizione limitatamente alla statuizione in merito alla quantificazione delle sanzioni.

Così deciso nell'adunanza camerale della Sezione tributaria della Corte di cassazione del 27.02.2024