SENT. NR. 105/2023/R

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE

PER LA REGIONE EMILIA-ROMAGNA

composta dai seguenti magistrati:

Tammaro Maiello	Presidente e relatore
Riccardo Patumi	Consigliere
Andrea Giordano	Referendario

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di responsabilità iscritto al n. **46122/R** promosso ad istanza del Procuratore Regionale presso la Sezione Giurisdizionale per la Regione Emilia-Romagna della Corte dei conti nei confronti di:

1) **HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c**., con sede legale in Ravenna, frazione di Lido di Savio, Viale Romagna n. 167, cod. fisc./p.iva 02263580397, in persona dei soci amministratori e legali rappresentanti, signori Verna Marika e Manuzzi Gian Maria;

2) **VERNA Marika**, nata a Zurigo (Svizzera) l'11.3.1945 e residente a Cesena (FC) in Piazza Almerici n. 4, cod. fisc. VRNMRK45C51Z133G;

3) **MANUZZI Gian Maria**, nato a Cesena (FC) il 16.9.1971 e

residente in Faenza (RA) in Via Vittori n. 12, cod. fisc. MNZGMR71P16C573F;

tutti rappresentati e difesi nella fase istruttoria dall'avvocato Ermenegildo Andrini, presso il cui studio in Ravenna, Via Teodorico al numero 7, e indirizzo pec *ermenegildo.andrini@ordineavvocatiravenna.eu* dove si sono elettivamente domiciliati.

Non costituiti in giudizio.

Visti gli altri atti e documenti di causa.

Uditi nella pubblica udienza dell'8 novembre 2023, con l'assistenza del Segretario dr.ssa Roberta Onorati, il relatore Presidente Tammaro Maiello, il Pubblico Ministero nella persona del Vice Procuratore Generale dr. Domenico De Nicolo.

FATTO

1. Con atto di citazione depositato in data 26/05/2023 la Procura Regionale presso questa Sezione giurisdizionale ha convenuto in giudizio:

1) **HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c**., con sede legale in Ravenna, frazione di Lido di Savio, Viale Romagna n. 167, cod. fisc./p.iva 02263580397, in persona dei soci amministratori e legali rappresentanti, signori Verna Marika e Manuzzi Gian Maria;

2) **VERNA Marika**, nata a Zurigo (Svizzera) l'11.3.1945 e residente a Cesena (FC) in Piazza Almerici n. 4, cod. fisc. VRNMRK45C51Z133G;

3) **MANUZZI Gian Maria**, nato a Cesena (FC) il 16.9.1971 e residente in Faenza (RA) in Via Vittori n. 12, cod. fisc. MNZGMR71P16C573F;

non costituitisi in giudizio per sentirli condannare al pagamento in favore del comune di Ravenna della somma complessiva di **€ 42.673,22** ovvero il diverso importo ritenuto di giustizia, con il vincolo della solidarietà passiva per l'intero importo, oltre rivalutazione monetaria dal giorno di scadenza dei singoli trimestri per i quali è stato omesso il riversamento dell'imposta di soggiorno ed interessi legali sino al momento della integrale soddisfazione; in ogni caso con condanna al pagamento delle spese del presente giudizio.

Con l'atto introduttivo del presente giudizio la Procura erariale contesta ai convenuti l'omesso versamento al comune di Ravenna delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno dagli ospiti delle strutture alberghiere, per i periodi sopra indicati.

2. Dall'esame dell'atto di citazione e della seguente documentazione depositata in atti e precisamente:

1) doc. n. 1 esposto relativo alla gestione dell'imposta di soggiorno da parte di Ravenna Entrate Spa e del comune di Ravenna – (prot. Corte dei conti n. 0009252-13/12/2018-PR_ER-T48-A);

2) doc. n. 2 con allegati Nota della Guardia di Finanza di Ravenna prot. n. 0028172/2023 del 25.1.2023 (pervenuta con DAED n. 13355);

3) doc. n. 3 con allegati Nota della Guardia di Finanza di Ravenna

prot. n. 0074734/2023 del 2.3.2023 (pervenuta con DAED n. 16074);

4) doc. n. 4 - Invito a dedurre del 23 marzo 2023 a carico della Società HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c. e dei signori VERNA Marika e MANUZZI Gian Maria;

5) doc. n. 5 - Relata dell'invito a dedurre a carico della Società HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c. (prot. CORTE DEI CONTI - PROC_REG_EMI - PR_ER - 0001167 - Ingresso - 23/03/2023);

6) doc. n. 6 - Relata dell'invito a dedurre a carico di VERNA Marika (prot. CORTE DEI CONTI - PROC_REG_EMI - PR_ER - 0001702 - Ingresso - 19/04/2023);

7) oc. n. 7 - Relata dell'invito a dedurre a carico di MANUZZI Gian Maria (prot. CORTE DEI CONTI - PROC_REG_EMI - PR_ER - 0001532 - Ingresso - 12/04/2023);

8) doc. n. 8 – Deduzioni per la Società HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c. e i signori VERNA Marika e MANUZZI Gian Maria (prot. CORTE DEI CONTI - PROC_REG_EMI - PR_ER - 0001740 - Ingresso - 20/04/2023);

9) doc. n. 9 - Regolamento comunale tassa di soggiorno del Comune di Ravenna

si evince che, in data 13.12.2018 questa Procura veniva interessata dall'esposto di un consigliere comunale di Ravenna, protocollata in entrata al n. 0009252-13/12/2018-PR_ER-T48-A (doc. n. 1 dell'elenco dei documenti offerti in comunicazione, d'ora in

avanti elenco) relativo ad asseriti ritardi e irregolarità del Comune di Ravenna e della società partecipata affidataria del servizio di riscossione dei tributi, Ravenna Entrate S.p.a., nella gestione dell'imposta di soggiorno di spettanza dell'amministrazione comunale.

3. A seguito dell'apertura dell'istruttoria di responsabilità n. 00119/2018, le attività istruttorie venivano delegate alla Guardia di Finanza, Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di Ravenna che, nel corso delle indagini rilevava e segnalava, con l'annotazione prot. n. 0028172/2023 del 25.1.2023 (doc. n. 2 dell'elenco) - che originava nuova e distinta istruttoria avente n. I00399/2023 - il mancato versamento al Comune di Ravenna da parte della Società HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c. e dei suoi soci amministratori e legali rappresentanti, signori VERNA Marika e MANUZZI Gian Maria, dell'imposta di soggiorno a carico degli ospiti della struttura ricettiva da loro gestita, denominata Hotel Reno, corrente in Lido di Savio, nel medesimo luogo in cui è fissata la sede della predetta società.

4. L'organo di polizia economico-finanziaria accertava e riferiva, in particolare, che HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c., d'ora in avanti anche HOTEL RENO S.n.c., aveva omesso dal 2013 (anno istitutivo del tributo) a tutto il 2018 di versare l'imposta di soggiorno a carico degli ospiti della struttura ricettiva gestita e di trasmettere le relative dichiarazioni trimestrali e che, per tale motivo, Ravenna Entrate S.p.a., affidataria del servizio di

riscossione dei tributi del Comune di Ravenna, si era attivata nei suoi confronti mediante richieste di informazioni alle quali la medesima Società aveva dato riscontro consentendo a posteriori l'accertamento dell'imposta di soggiorno evasa.

Per la riscossione dell'imposta di soggiorno relativa al 2013 e 2014 Ravenna Entrate S.p.a. si era attivata inviando alla HOTEL RENO S.n.c. due lettere di intimazione ad adempiere e costituzione in mora (doc. n. 2 all. 3 file denominato "Allegato 3 Intimazione adempire 2013 e 2014.pdf"), rispettivamente:

- n. 15988 del 14.12.2018 per il 2013;
- e n. 15987 del 19.12.2018 per il 2014;

notificando in data 21 maggio 2019 una ingiunzione di pagamento (n. 20199970001455367000) per euro 16.674 (euro 5.432 per il 2013 ed euro 11.242 per il 2014) (doc. n. 2 all. 4 file denominato "Allegato 4 Ingiunzione pagamento e notifica.pdf").

A seguito delle richiamate ingiunzioni la Società HOTEL RENO S.n.c. in persona di una dipendente specificamente delegata dalla signora VERNA Marika, aveva presentato, in data 18 giugno 2019, istanza di pagamento rateizzato del dovuto (doc. n. 2 all. 5 file denominato "Allegato 5 Richiesta di rateizzazione e istanza rateizzazione 2013 2014.pdf"), interrompendo peraltro i pagamenti dopo aver versato (al netto degli interessi e degli altri accessori) euro 2.804,78 (doc. n. 2 all. 6 file denominato "Allegato 6 Lista pagamenti effettuati imposta 2013 2014.pdf").

Per l'imposta di soggiorno per il 2015, 2016, 2017 e 2018 Ravenna

Entrate S.p.a., dopo aver inviato alla HOTEL RENO S.n.c. le lettere di intimazioni ad adempiere e costituzione in mora nn. 3811/2019, 3812/2019, 3814/2019 in data 11.2.2019 e n. 6870 in data 7.5.2019 (doc. n. 2 all. 12 file denominato "Allegato 12 Intimazione ad adempiere 2015 2016 2017 2018.pdf"), le notificava tramite pec in data 31.1.2022 una ingiunzione di pagamento (n. 20219970000000278) per un totale di euro 40.342 (al netto degli accessori: euro 9.874 per il 2015; euro 9.944 per il 2016; euro 10.960 per il 2017; euro 9.834 per il 2018) (doc. n. 2 all. 13 file denominato "Allegato 13 Ingiunzione pagamento e notifica.pdf").

A seguito di tale ingiunzione la signora VERNA Marika presentava, in data 15 marzo 2022, istanza di pagamento rateizzato del dovuto (doc. n. 2 all. 14 file denominato "Allegato 14 Richiesta di rateizzazione e Istanza di rateizzazione anni 2015 2016 2017 2018.pdf") provvedendo successivamente al versamento a titolo di imposta di soggiorno dovuta - sino a febbraio 2023 - di euro 6.032.

Con annotazione integrativa prot. n. 0074734/2023 del 2.3.2023 (doc. n. 3 dell'elenco), il Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di Ravenna ha aggiornato la situazione dei pagamenti, comunicando l'avvenuto incasso (a seguito di pignoramento presso terzi) da parte di Ravenna Entrate S.p.a. di euro 5.065 imputati al debito per l'imposta di soggiorno dovuta dalla HOTEL RENO per il 2013 e il 2014 (doc. n. 3 all. 1 file denominato "Allegato 1 Quietanza pagamento pignoramento.pdf").

Per quanto precede, rilevando un danno all'erario di complessivi euro 42.673,22 la Procura ha fatto notificare ad HOTEL RENO S.n.c. (doc. n. 5 dell'elenco), in persona dei suoi soci amministratori e legali rappresentanti, VERNA Marika (doc. n. 6 dell'elenco) e MANUZZI Gian Maria (doc. n. 7 dell'elenco) e, a questi ultimi anche in proprio, l'informativa prevista dall'articolo 67 del Codice di giustizia contabile (doc. n.4 dell'elenco) invitandoli a presentare deduzioni ed eventuale documentazione nel termine di giorni quarantacinque, avvertendoli che nello stesso termine era in loro facoltà chiedere di essere sentiti personalmente.

5. Gli invitati non hanno formulato richiesta di audizione difensiva, ma hanno depositato, con l'assistenza dell'avvocato Ermenegildo Andrini del Foro di Ravenna, deduzioni scritte (doc. n. 8 dell'elenco) che - senza contestare la fondatezza della pretesa erariale - giustificano il mancato pagamento dell'imposta di soggiorno per il biennio 2013 e 2014 con la chiusura forzata dell'attività in seguito all'emergenza sanitaria da Covid-19 e rappresentano, per l'imposta di soggiorno relativa al quadriennio 2015-2018, essere in corso un piano di rientro dilazionato in 72 rate mensili con l'agente della riscossione, per il momento regolarmente onorato.

Ad avviso della Procura, tali deduzioni non sono state ritenute idonee a superare la preliminare contestazione di responsabilità mossa nell'invito a dedurre.

6. Pertanto, la Procura emetteva e depositava in data 26.05.2023 atto di citazione, nei confronti di:

1) HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c., in persona dei soci amministratori e legali rappresentanti, signori Verna Marika e Manuzzi Gian Maria;

2) VERNA Marika, nata a Zurigo (Svizzera) l'11.3.1945;

3) MANUZZI Gian Maria, nato a Cesena (FC) il 16.9.1971;

quantificando un danno erariale pari ad **€ 42.673,22 (quarantaduemilaseicentosettantatre/22)** ovvero il diverso importo ritenuto di giustizia, con il vincolo della solidarietà passiva per l'intero importo, oltre rivalutazione monetaria dal giorno di scadenza dei singoli trimestri per i quali è stato omesso il riversamento dell'imposta di soggiorno ed interessi legali sino al momento della integrale soddisfazione; in ogni caso con condanna al pagamento delle spese del presente giudizio.

7. Con successivo decreto presidenziale del 30.05.2023 veniva fissata all'8.11.2023 l'udienza per la discussione del G. 46122 fissando al 19.10.2023 il termine per la presentazione di eventuali memorie.

Nonostante la notifica di tale decreto presidenziale, i convenuti non si costituivano in giudizio e non facevano pervenire memoria a loro difesa.

8. A seguito di aggiornamento in data 2.11.2023 la Guardia di Finanza – Nucleo di Polizia economico-finanziaria Sezione Tutela Spesa Pubblica di Ravenna ha depositato integrazione

documentale (Prot. GdF n. 0361970/2023) contenente aggiornamenti circa la posizione debitoria, per mancato riversamento dell'imposta di soggiorno dei convenuti, in cui evidenziava quanto segue:

- *"In relazione all'imposta dovuta per gli anni 2013 e 2014, risulta una imposta residua pari ad € 9.107,99. Tale somma risulta inferiore rispetto alla precedente comunicazione (€ 9.129,04), in quanto risulta un parziale recupero dell'imposta";*

- *"In relazione all'imposta dovuta per gli anni dal 2015 al 2018, risulta una imposta residua pari ad € 30.301,94. Tale somma risulta inferiore rispetto alla precedente comunicazione (€ 34.732,32), in quanto risultano effettuati i pagamenti rateizzati".*

9. All'udienza dell'8 novembre 2023, udita la relazione del Presidente Tammaro Maiello, magistrato relatore, la Procura ha insistito nella propria domanda, confermando la richiesta di condanna dei convenuti a pagare in favore del Comune di Ravenna, a titolo di risarcimento del danno patrimoniale, rideterminata alla luce della nota n. 0361970/2023 del 2.11.2023 della Guardia di Finanza, ovvero il diverso importo ritenuto di giustizia, con il vincolo della solidarietà passiva per l'intero importo, oltre rivalutazione monetaria dal giorno di scadenza dei singoli trimestri per i quali è stato omesso il riversamento dell'imposta di soggiorno ed interessi legali sino al momento della integrale soddisfazione; in ogni caso con condanna al pagamento delle spese del presente giudizio.

DIRITTO

10. Dichiarazione di contumacia.

Preliminarmente, il Collegio ai sensi dell'art. 93 del codice della giustizia contabile dichiara la contumacia dei convenuti:

1) **HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c**., con sede legale in Ravenna, frazione di Lido di Savio, Viale Romagna n. 167, cod. fisc./p.iva 02263580397, **in persona dei soci amministratori e legali rappresentanti, signori Verna Marika e Manuzzi Gian Maria;**
2) **VERNA Marika,** nata a Zurigo (Svizzera) l'11.3.1945 e residente a Cesena (FC) in Piazza Almerici n. 4, cod. fisc. VRNMRK45C51Z133G;
3) **MANUZZI Gian Maria**, nato a Cesena (FC) il 16.9.1971 e residente in Faenza (RA) in Via Vittori n. 12, cod. fisc. MNZGMR71P16C573F

non costituitisi in giudizio.

11. Ammissibilità azione della Procura erariale.

Il Collegio ritiene ammissibile l'esercizio dell'azione contabile pur in presenza di un piano di rateizzazione concesso da Ravenna Entrate S.p.a. al fine di facilitare il pagamento di quanto dovuto per omesso riversamento dell'imposta di soggiorno.

Invero, tale circostanza non impedisce alla Procura erariale di esercitare la relativa azione per ottenere un titolo giuridico (sentenza di condanna) a tutela dell'erario, laddove il pagamento rateizzato si fonda su circostanze (volontà di adempiere e disponibilità finanziare delle parti debitrici) che nel tempo potrebbero mutare.

L'uniforme giurisprudenza del giudice contabile ha statuito che:

a) *"solo l'effettivo incasso da parte dell'Amministrazione di quanto dovuto dal gestore inadempiente può rivestire efficacia paralizzante (in caso di incasso totale) o decurtante (per l'ipotesi d'incasso parziale) dell'azione di responsabilità amministrativo-contabile, elidendo, in tutto o in parte, il danno erariale incontestabilmente emerso con il mancato riversamento dell'imposta di soggiorno"*. (cfr. Corte dei conti Sez. giur. Toscana n. 207 del 2021)

b) l'adozione di un piano di rateizzazione non fa venire meno l'interesse ad agire del pubblico ministero contabile:

"sussiste infatti un danno per l'ente anche se le parti convenute procedono a versamenti parziali mensili di trecento €, finché non si avrà l'integrale soddisfazione del credito vantato dall'amministrazione comunale di Pesaro, in quanto l'importo avrebbe dovuto essere riversato in un'unica soluzione alla scadenza" (cfr. Corte dei conti Sez. giur. Marche n. 336 del 2021);

c) *"parimenti infondata è la doglianza relativa alla dedotta carenza di interesse del p.m. contabile a promuovere l'azione in presenza di un'ordinanza-ingiunzione idonea a costituire valido titolo esecutivo per la riscossione delle somme oggetto di giudizio. Invero, anche in tal caso, è sufficiente rinviare alla copiosa giurisprudenza contabile che, sul punto, è ferma nel ritenere assolutamente proponibile l'azione erariale in concomitanza delle azioni esperite dal soggetto pubblico danneggiato ovvero di titoli esecutivi, di formazione stragiudiziale. L'unico limite, infatti, alla proponibilità della*

domanda risarcitoria de qua è rappresentato dall'integrale soddisfacimento della pretesa dedotta" (II Sez. centr. App. n. 239/2020 ex pluribus, II Sez. centr. app. 12 maggio 2020 n. 118 e giurisprudenza ivi richiamata).

12. Giurisdizione della Corte dei conti in materia di imposta di soggiorno versata dai titolari delle strutture ricettive.

Sempre preliminarmente, va affermata la giurisdizione della Corte dei conti per i danni arrecati dai titolari delle strutture ricettive che omettano il versamento ai comuni delle somme incassate a titolo di imposta di soggiorno di cui all'art. 4. c. 1, del d.lgs. 14.03.2011, n. 23.

Invero, in applicazione dell'art. 39 comma 2 lett. d) c.g.c., ed al correlato art. 5 comma 2 c.g.c., si richiama il principio di diritto contenuto nella sentenza delle Sezioni Riunite di questa Corte dei conti in sede giurisdizionale n. 22/2016, in cui è stato affermato che: "***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".***

Tale principio è stato confermato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (ord. n. 19654 del 24.07.2018) che hanno ribadito che:

- l'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale

ha natura di servizio pubblico;

- l'obbligazione del concessionario di versare all'ente locale le somme a tale titolo incassate, ha natura pubblicistica essendo regolata da norme che deviano dal regime comune delle obbligazioni civili in ragione della tutela dell'interesse della pubblica amministrazione creditrice alla pronta e sicura esazione delle entrate.

Come già affermato da questa Sezione con sentenza n. 325/2021 del 14.10.2021, con sentenza n. 27/2022 del 18.02.2022 quantunque i fatti in esame si riferiscono al 2019 e al 2020, tuttavia, la giurisdizione contabile va confermata anche alla luce della novella introdotta dall'art. 180, comma 3, del decreto legge n. 34/2020, convertito con legge n. 77/2020.

In tal senso, il Collegio concorda con quanto argomentato dal Pubblico Ministero nella odierna pubblica udienza in ordine alla sussistenza della giurisdizione della Corte anche dopo la sopravvenuta modifica normativa operata dall'art. 180 del d.l. 34/2020, convertito nella legge 77/2020 in cui si prevede 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 della presente disposizione.*

***Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma 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 la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

Invero alla luce:

- della formulazione letterale della stessa novella del 2020;
- delle pronunce della Corte costituzionale, della Corte di Cassazione, della Corte dei conti sia in sede di sezioni regionali che di quelle centrali, in materia di requisiti per l'individuazione dell'agente contabile e dell'obbligo della resa del conto da parte del gestore delle strutture ricettive (albergatore);

anche dopo la modifica normativa del 2020 **resta confermata la giurisdizione della Corte dei conti** in materia di:

- responsabilità erariale dell'albergatore per omesso versamento dell'imposta di soggiorno al Comune;
- obbligo della presentazione del conto giudiziale ovvero, in mancanza, dell'obbligo della resa del conto giudiziale.

13. L'imposta di soggiorno: evoluzione dal 1910 ad oggi.

L'imposta di soggiorno, da collocare nell'ambito della *"fiscalità sul turismo"*, è stata introdotta per la prima volta con la legge 11 dicembre 1910 n. 863, come *"imposta di soggiorno e di cura"* a carico dei primi stabilimenti termali, allo scopo di finanziare i servizi curativi e lo sviluppo delle stazioni termali e climatiche.

Nel 1926, al fine di prevenire: sia elusioni che problemi interpretativi, venne operata prima una distinzione tra l'imposta di soggiorno e l'imposta di cura e poi nel 1937 una differenziazione tra stazioni di soggiorno, cura e turismo e altri Comuni non turistici.

Con successivo D.L. 24 novembre 1938 n. 1926, il tributo assunse la natura giuridica vera e propria di imposta, cioè di un prelievo generale sul turismo, al fine di evitare la discriminazione fra i residenti e i turisti, che, soggiornando per breve tempo in una località, godevano dei benefici derivanti dal consumo dei servizi pubblici offerti dal Comune, senza essere assoggettati ai tributi locali.

Il tributo – denominato impropriamente *"tassa"* di soggiorno - era

dovuto da chiunque prendesse alloggio, in via temporanea, in alberghi, pensioni, locande e stabilimenti di cura, nonché da coloro che dimorassero in ville, appartamenti, camere ammobiliate e altri alloggi, la cui denuncia era peraltro obbligatoria all'autorità comunale, così come l'indicazione dei relativi prezzi.

A fine anni 90, in sede di riordino della finanza locale, con la legge del 24 aprile 1989 n.144 tale tributo veniva soppresso per poi essere reintrodotta, per il solo Comune di Roma, con la legge n. 122 del 30 luglio 2010, al solo fine di *"garantire l'equilibrio economico-finanziario della gestione ordinaria"* della Capitale.

In particolare, veniva previsto *"un contributo di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive della città, da applicare secondo criteri di gradualità in proporzione alla loro classificazione fino all'importo massimo di 10,00 € per notte di soggiorno"*.

Infine, in applicazione della legge delega n. 42/2009 sul c.d. *"federalismo fiscale"* con decreto legislativo di attuazione n. 23 del 14 marzo 2011, recante *"Disposizioni in materia di Federalismo Municipale"*, veniva di nuovo introdotta l'imposta di soggiorno, in applicazione dell'art.119 della Costituzione in cui al primo e al secondo comma è previsto che:

1. *I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea.*

2. *I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione [53 c.2] e secondo i princìpi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.*

14. L'imposta di soggiorno estesa anche alle locazioni brevi, oneri su circolazione e sosta bus turistici e contributo sbarco.

L'art. 4, comma 1 del d.lgs. n. 23 del 2011, 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, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 € per notte di soggiorno*".

Il successivo art, 4 comma 5 ter del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla l. 21 giugno 2017, n. 96, ha esteso l'imposta di soggiorno anche alle c.d. *"locazioni brevi"*, ovvero ai "*contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contratto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare*".

Attualmente detta imposta contribuisce a realizzare la fiscalità comunale insieme agli altri tributi, quali l'imposta municipale propria (Imu), la tassa sui rifiuti (Tari), la tassa e il canone per

l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap-Cosap), il tributo per i servizi indivisibili (Tasi), l'imposta sulla pubblicità.

L'imposta di soggiorno disciplinata dall'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 prevede **tre tributi:**

1) il comma 1 riguarda ***"l'imposta di soggiorno";***
2) il comma 2 disciplina l'imposta relativa ad *"**eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale**"*, e può essere sostituita dall'imposta di soggiorno;
3) il comma. 3-bis il c.d. ***"contributo di sbarco"***, che riguarda solo i *"comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono le isole minori"* il cui gettito è destinato a finanziare interventi di raccolta e di smaltimento dei rifiuti, gli interventi di recupero e salvaguardia ambientale nonché interventi in materia di turismo, cultura, polizia locale e mobilità nelle isole minori.

Con specifico riguardo all'imposta di soggiorno (art. 4, c. 1, d.lgs. n 23/2011), il giudice amministrativo ha affermato che tale tributo rispetta:

- **il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.**, in quanto l'importo speso dal cliente per il pernottamento in albergo costituisce un indice sintomatico di ricchezza tale da legittimare il prelievo (cfr. Tar Lombardia, Sez. II, 12 luglio 2013, n. 1824);
- **il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.**,

riguardando solo i soggetti che pernottano in strutture alberghiere ubicate nel comune e non tutti i turisti in generale.

Pertanto, l'imposta di soggiorno, reintrodotta nel 2011 con riguardo solo ai comuni capoluoghi di provincia (in Italia sono 118), alle Unioni di comuni ed ai comuni inclusi negli elenchi regionali delle *"località turistiche o città d'arte"*, è finalizzata a far concorrere il turista alle spese che il comune sostiene onde predisporre i servizi e i beni pubblici che il medesimo turista utilizza nelle località di destinazione.

15. L'imposta di soggiorno quale species di imposta di *"scopo"*.

La prevalente dottrina riconduce l'imposta di soggiorno a una *species* del *genus* tassa di scopo, con l'unica differenza che rispetto alle ordinarie *"imposte di scopo"*, l'imposta di soggiorno si caratterizzerebbe per una precisa definizione dello scopo fatta a monte dal Governo nell'esercizio dei poteri delegati: "*impiego degli introiti per tutte quelle iniziative, attività e interventi che hanno effetto diretto o indiretto nel settore del turismo".*

La Corte dei conti Sezione di controllo per la regione Campania, con **delibera del 3 ottobre 2018, n. 114**, ha evidenziato che **l'imposta di soggiorno è un'imposta di scopo** cioè "*una forma d'imposizione avente la peculiarità di non essere finalizzata al finanziamento di una qualsiasi spesa pubblica, trovando la propria giustificazione nel collegamento tra imposizione e destinazione del gettito".*

Secondo il giudice contabile, *"la norma è chiara nel pretendere che la*

destinazione sia, oltre che teleologicamente, anche oggettivamente correlata agli scopi ivi indicati; occorre, cioè, che la spesa sia riconducibile ex ante ed ex post allo scopo realizzabile in via oggettiva e non solo soggettiva.

Ne consegue che l'art. 4, D.lgs. n. 23 del 2011 finalizza l'impiego del gettito ottenuto dall'imposta esclusivamente per il finanziamento diretto ed immediato di interventi nel settore del turismo e di interventi ad esso connessi, mediante la previsione di un vincolo di destinazione incombente sulla relativa entrata.

Inoltre, l'esistenza di siffatto vincolo implica evidentemente che, nel bilancio dell'ente, tale entrata debba essere correlata esclusivamente a spese della tipologia indicata dal legislatore e non ad altre; diversamente, il vincolo, di origine normativa, verrebbe disatteso e, dunque, violato".

Tale delibera è stata confermata dalla **deliberazione del 9 aprile 2019, n. 71 della Corte dei conti, Sezione di controllo per la regione Veneto** in cui è stata ribadita la natura dell'imposta di soggiorno quale "*imposta di scopo*", basata, cioè, sulla correlazione prelievo-beneficio e diretta a sostenere l'attività turistica in detto territorio e quindi a determinare un miglior livello di accettazione del sacrificio richiesto.

16. L'imposta di soggiorno ante D.L. 19 maggio 2020, n. 34 convertito in legge 17 luglio 2020, n. 77

Prima della novella del 2020, l'art. 4, comma 1 del d.lgs. n. 23 del 2011, si è limitato ad indicare:

- **il presupposto dell'imposta** (il soggiorno nelle strutture

ricettive localizzate entro il territorio degli enti locali impositori);

- **il soggetto attivo** (i comuni interessati);
- **il soggetto passivo** (gli ospiti delle suddette strutture);
- **il tetto massimo dell'imposta e il modus di modulazione della stessa**, per cui il tributo deve applicarsi "*secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 € per notte di soggiorno*";
- **la destinazione del gettito del tributo**, disponendo che le entrate devono "*finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali*".

Invece al gestore delle strutture ricettive (c.d. albergatore) sono attribuiti oneri **accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria**, ovvero compiti relativi:

- all'informazione;
- al calcolo dell'imposta dovuta;
- all'incasso dell'imposta;
- alla conservazione e compilazione della modulistica;
- all'obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta;
- nonché obblighi dichiarativi e certificativi.

L'unico obbligo previsto dall'art. 4 del D.lgs. n. 23/2011 in capo al soggetto passivo dell'imposta di soggiorno, ossia l'ospite della struttura ricettiva, è il pagamento dell'imposta.

Il gestore della struttura ricettiva, che non è soggetto passivo di imposta, incamera la somma versata dagli ospiti a titolo di

imposta di soggiorno ed è chiamato a svolgere:

- ❖ un'attività meramente ausiliaria dell'ente impositore (Comune soggetto attivo dell'imposta);
- ❖ un'attività strumentale rispetto all'esecuzione dell'obbligazione tributaria, che si sostanzia nell'incasso delle somme versate spontaneamente dal soggetto passivo e nel conseguente obbligo di riversarle, tempestivamente, al comune quale ente.

17. La giurisprudenza della Corte dei conti prima della novella del 2020.

La mancanza di un regolamento generale, mai emanato dal Governo, ha fatto sì che l'art. 4 del D.lgs. n. 23/2011 ha trovato applicazione con appositi regolamenti adottati dai Comuni interessati con apposita deliberazione del Consiglio comunale.

Stante la varietà e diversità di tali regolamenti comunali, è intervenuta la **sentenza della Corte dei conti, Sezioni riunite 22 settembre 2016, n. 22/2016/Qm** in cui, relativamente alla figura del gestore delle strutture ricettive (c.d. albergatore), ha statuito che: "***I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali*** *previsti dall'art. 4, c. 3, 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".***

Invero, nella richiamata sentenza delle Sezioni riunite della Corte

dei conti del 22 settembre 2016, n. 22/2016/Qm si evidenzia che:

- **il quadro normativo di riferimento va essenzialmente individuato**:
  - oltre che nella normativa in materia di imposta di soggiorno;
  - **nella norma generale recata dall'art. 178 r.d. n. 827/1924;**
  - **i cui principi sono ribaditi nel Tuel n. 267/2000, che, in particolare, all'art. 93, c. 2,** prevede che:

"il tesoriere e ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti".

- il *"gestore"* della struttura ricettiva è del tutto estraneo al rapporto tributario che intercorre tra l'ospite tenuto al pagamento del tributo (soggetto passivo) ed il comune cui va riversato il tributo (soggetto attivo);
- **il comune** (soggetto attivo dell'imposta), è **il destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno dagli ospiti** (soggetto passivo);
- **è indubbio poi che detto rapporto (comune /albergatore) abbia un contenuto principalmente contabile**, se si consideri che, tra i compiti affidati al gestore, assumono centralità e importanza:

- **la riscossione dell'imposta;**
- **il suo riversamento nelle casse comunali**;

essendo gli altri obblighi (di informazione alla clientela e report al comune dell'attività svolta) a loro volta rispettivamente strumentali alla riscossione e alla verifica da parte del comune dell'esatto adempimento da parte del gestore degli obblighi di versamento.

- **il rapporto di servizio dell'albergatore con il comune**, soggetto impositore e destinatario dell'imposta di soggiorno, con obbligo del medesimo albergatore dell'attività di riscossione e riversamento delle relative somme versate dagli ospiti per tale imposta, **che implica la "*disponibilità materiale*" di denaro pubblico, evidenzia un contenuto prettamente contabile.**

18. Il Gestore della struttura ricettiva (c.d. albergatore) è un agente contabile.

La qualifica di agente contabile al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del comune, incassa da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all'ente locale è stata confermata dalla Corte di cassazione che in più occasioni ha sottolineato che:

"è consolidato nella giurisprudenza di queste S.U. il principio in ragione del quale elementi essenziali e sufficienti perché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile sono soltanto il carattere pubblico dell'ente per il quale tale soggetto agisca e del denaro o del bene oggetto

della sua gestione, mentre resta irrilevante il titolo in base al quale la gestione è svolta, che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa, in un contratto e perfino mancare del tutto, potendo il relativo rapporto modellarsi indifferentemente secondo gli schemi generali, previsti e disciplinati dalla legge, ovvero discostarsene in tutto o in parte" (*ex plurimis*, S.U., nn. 13330 e 14891/2010).

Il predetto principio è stato anche ribadito dal giudice della giurisdizione con specifico riferimento ad agenti contabili di enti locali (S.U., nn. 14029 e 12367/2001).

Le S.U. della Corte di cassazione con sentenza n. 12367/2001 hanno ribadito che:

"***la qualità di agente contabile è assolutamente indipendente dal titolo giuridico in forza del quale il soggetto*** *– pubblico o privato –* ***ha maneggio di pubblico denaro***.

Tale titolo può, infatti, consistere in un atto amministrativo, in un contratto, o addirittura mancare del tutto".

"***Essenziale è che in relazione al maneggio di denaro sia costituita una relazione*** *tra ente di pertinenza e altro soggetto.*

Tale nozione allargata di agente contabile, la quale ricomprende anche i soggetti che abbiano di fatto maneggio di denaro pubblico, è in perfetta armonia con l'art. 103 Cost*., la cui forza espansiva deve considerarsi vero e proprio principio regolatore della materia*". Alla luce dei suddetti consolidati principi è stata riconosciuta la qualifica di agente contabile al soggetto operante

presso la struttura ricettiva che, per conto del comune, incassa da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all'ente locale.

Infatti:

a) è palese il carattere pubblico dell'ente per il quale il riscuotitore agisce, trattandosi di un comune;

b) altrettanto indubbio è il carattere pubblico del denaro oggetto della gestione, trattandosi di un'imposta di scopo (v. ultimo periodo del c. 1 dell'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011, che individua gli interventi da finanziare con il gettito tributario);

c) il titolo in base al quale la gestione è svolta, può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio;

d) nella misura in cui i regolamenti comunali affidano al gestore una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, indubbiamente **tra detto soggetto e il comune si instaura un rapporto di servizio, caratterizzato da un contenuto principalmente contabile**.

Pertanto, va ribadito, anche in questa occasione, il consolidato principio per cui il ***"maneggio di denaro pubblico"*** genera *ex se* **l'obbligo della resa del conto**, come evidenziato anche dalla Corte costituzionale (n. 114/1975 e n. 291/2001), che ha qualificato **il giudizio di conto** come una procedura giudiziale ***"a carattere necessario"***, volta a verificare se chi ha avuto maneggio di denaro pubblico sia in grado di rendere conto del modo legale

in cui lo ha gestito, e dunque non risulti gravato da obbligazioni di restituzione.

Che si tratti di un principio generale del vigente ordinamento, senza alcuna eccezione di carattere settoriale, trova conferma anche nel d.lgs. n. 118/2011, che nel dettare *"Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni degli enti locali e dei loro organismi"*, nell'allegato 4/2, al punto 4.2 dispone:

"Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale. […]

Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti".

19. L'imposta di soggiorno dopo la novella del 2020 e l'interpretazione autentica del 2021.

Come ricordato il legislatore, con l'art. 180, cc. 3 e 4, del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. *"decreto rilancio"*), convertito con modificazioni dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, ha modificato la disciplina giuridica dell'imposta di soggiorno.

Con l'inserimento del c. 1-*ter* all'art. 4 del citato d.lgs. n. 23/2011 è stata attribuita al gestore della struttura ricettiva la nuova qualifica di **"*responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi*"** del tributo, dettando allo stesso tempo una nuova disciplina sanzionatoria di

natura tributaria, in luogo di quella penale, valida sia per le strutture turistiche ricettive, sia per le c.d. *"locazioni brevi"*.

I punti essenziali della modifica normativa sono così sintetizzati:

- il gestore della struttura ricettiva diventa **responsabile del pagamento dell'imposta o del contributo di soggiorno**, con **diritto di rivalsa sul soggetto passivo** (turista-ospite);
- il **gestore è obbligato a presentare in via telematica la dichiarazione annuale** entro il 30 giugno dell'anno successivo **e rispettare gli altri adempimenti** previsti **dalla legge o dal regolamento del comune** di riferimento;
- **il gestore, in caso di omessa o infedele dichiarazione o di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta-contributo di soggiorno, è soggetto alla sanzione pecuniaria di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997** ("*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi*"), mentre **per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione delle presenze è prevista la sanzione amministrativa compresa tra il 100 e il 200% dell'importo dovuto.** Ciò in quanto l'illecito amministrativo previsto dall'art. 180, cc. 3 e 4, del decreto-legge n. 34/2020 ha carattere speciale e prevale sulla norma generale di cui all'art. 314 c.p. (peculato).

Tale depenalizzazione viene giustificata con la considerazione che non essendo il gestore un incaricato di pubblico servizio e quindi agente contabile ma responsabile di imposta la sua responsabilità penale (art. 314 c.p. peculato) degrada a responsabilità tributaria,

incorrendo **nelle sanzioni pecuniarie di natura tributaria**, previste dall' art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 caso di omessa o infedele dichiarazione o di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta-contributo di soggiorno.

Di poi l'art. 5-quinquies (*Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23)* del decreto legge n.146 del 21 ottobre 2021 convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215 (in G.U. 20/12/2021, n. 301) ha previsto 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*".

20. Il gestore di strutture recettive responsabile di imposta

L'art. 64, c. 3, d.p.r. n. 600/1074, identifica il responsabile d'imposta in: "*Chi, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*", attribuendogli il diritto di rivalsa.

Il responsabile d'imposta rafforza l'adempimento dell'obbligazione tributaria del soggetto passivo e **va escluso dal novero dei soggetti passivi** in quanto estraneo alla situazione di fatto che integra il presupposto del tributo. È un soggetto diverso dal sostituto d'imposta, che la legge tributaria sostituisce completamente al soggetto passivo nei rapporti con l'amministrazione finanziaria.

Il responsabile di imposta risponde del pagamento del tributo insieme con il contribuente ma a differenza del sostituto di imposta che è obbligato al pagamento in luogo del contribuente, **il responsabile d'imposta è obbligato solidalmente con il contribuente** e vanta nei confronti di quest'ultimo il diritto di rivalsa per l'intera somma pagata.

Figure tipiche di responsabile di imposta sono, ad esempio, il notaio che ha redatto l'atto o ne ha autenticato le firme, per l'imposta di registro.

Orbene, secondo parte della dottrina l'aver attribuito all'albergatore la qualifica di responsabile d'imposta in aggiunta alla degradazione dell'illecito penale (art. 314 c.p. peculato) ad illecito amministrativo con sanzioni tributarie comporterebbe:

a) la giurisdizione del giudice tributario in luogo di quello contabile;

b) la perdita della qualifica di agente contabile in quanto non più incaricato di pubblico servizio, presupposto per essere perseguito per il reato di peculato in caso di omesso versamento al comune dell'imposta di soggiorno incassata dagli ospiti che hanno soggiornato nelle strutture ricettive.

Tale tesi, è stata recepita da alcune sentenze minoritarie della Corte dei conti (cfr. – Corte dei conti della Sez. giur. per la regione Lombardia n.38/2021 del 12.2.2021, n.159/2021 del 6.5.2021 e n. 6/2022 del 17.1.2022; Sezione giur. per la regione Calabria n. 195/2021 dell'11.6.2021).

La Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la regione Lombardia **con la prima sentenza n. 38/2021** ha affermato che:

"il gestore della struttura ricettiva, quale soggetto che incassa e riversa l'imposta pagata dal turista, sia che venga sia che non venga considerato come soggetto passivo dell'obbligazione tributaria (ovverosia il soggetto a cui il presupposto del tributo medesimo si riferisce) risulta essere in ogni caso incluso nel novero dei soggetti passivi dell'obbligazione (ovverosia il soggetto tenuto all'adempimento), destinatario di precisi obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta.

Alla stregua di tale classificazione, il gestore responsabile di imposta risulta essere, in ogni caso, soggetto passivo di una obbligazione tributaria 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".*

La stessa Sezione con la **seconda sentenza (n.159/2021)** ha statuito che:

"con la riforma introdotta dall'articolo 180 del d.l. n.34/2020, i gestori delle strutture ricettive sono stati considerati responsabili d'imposta con diritto di rivalsa dell'imposta di soggiorno nei confronti del turista.

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, Dlgs 471/1997. Con tale sopravventa norma, secondo i prevalenti, seppur non univoci, approdi di questa Corte, il responsabile della struttura ricettiva non è più agente contabile, ma ha assunto la qualifica di responsabile d'imposta e, pertanto, la giurisdizione non appartiene più a questa Corte, ma al giudice tributario.

Sul punto, per la tesi tendente ad escludere la giurisdizione di questa Corte ma solo dopo il sopravvenuto art.180, d.l. n.34 del 2020, è sufficiente rifarsi agli accurati argomenti sistematici sviluppati dalla recente sentenza 12.2.2021 n.38 di questa Sezione, la cui motivazione viene qui recepita e condivisa.

Tale approdo è parallelamente confermato dalla Cassazione penale in merito ai rapporti tra il reato di peculato (art. 314 c.p.) 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".

Infine, la medesima Sezione **con la terza sentenza n.6/2022** ha *"dichiarato il difetto di giurisdizione della Corte dei conti a favore del giudice tributario anche per fatti antecedenti alla modifica introdotta dall'art. 180, cc. 3 e 4, del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "decreto rilancio"), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77*

20.1 Insussistenza di un atto impositivo necessario per adire il giudice tributario.

Come è noto per adire il giudice tributario occorre impugnare uno degli atti espressamente previsti dall'art. 19 del D.lgs. 31/12/1992 n. 546 -*Disposizioni sul processo tributario ii attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413* (Gazzetta Ufficiale n. 9 del 13 gennaio 1993).

L'art. 19 (*Atti impugnabili e oggetto del ricorso)* prevede che:

1. Il ricorso può essere proposto avverso:

a) l'avviso di accertamento del tributo;

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie."

È di tutta evidenza che l'omesso versamento del titolare della struttura alberghiera dell'imposta di **soggiorno non è un atto impositivo ma un comportamento causativo di un danno** all'erario in quanto il comune viene privato di una somma

(l'imposta di soggiorno) versata dall'ospite per migliorare ed aumentare i servizi pubblici offerti dall'ente ai villeggianti.

Invero, proprio **la particolarità dell'imposta di soggiorno e gli obblighi in capo all'albergatore** anche se responsabile d'imposta **non sono sufficienti a radicare la giurisdizione del giudice tributare in assenza di uno specifico atto impositivo (art.19 del Dlgs 546/92) necessario per adire il giudice tributario.**

21. La giurisdizione della Corte dei conti sul gestore di strutture recettive responsabile di imposta

Quanto sostenuto dalla dottrina e dalle richiamate sentenze minoritarie della Corte dei conti (giurisdizione a favore del giudice tributario) non è condivisibile per le seguenti argomentazioni.

Il soggetto passivo dell'imposta di soggiorno è l'ospite non l'albergatore cui spetta riversare le somme incassate al Comune.

L' art. 4, D.lgs. n. 23 del 2011 che ha introdotto l'imposta di soggiorno indica chiaramente che **il soggetto passivo dell'imposta è l'ospite delle strutture alberghiere.**

Il responsabile di imposta risponde del pagamento di un tributo (ovvero dell'adempimento di obblighi fiscali) unitamente al soggetto passivo nei cui confronti si è verificato il presupposto d'imposta (si tratta di una coobbligazione solidale dipendente).

In specie, l'art. 64, comma 3, d.p.r. 29.9.1973 n. 600 sancisce che: "*chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa*".

La ratio dell'istituto è determinata dall'esigenza di rendere più agevole e sicura la riscossione.

L'estensione, a opera del legislatore, della responsabilità del pagamento del tributo ad altro soggetto estraneo al presupposto d'imposta determina la natura giuridica dell'obbligazione del responsabile d'imposta: **trattasi di obbligazione solidale ed accessoria a quella principale propria del soggetto passivo**.

Tuttavia, il responsabile d'imposta non è soggetto passivo e non si può confondere con esso in quanto risponde dell'adempimento obbligazione tributaria **solo nel momento in cui il soggetto non versa quanto dovuto**.

Nell'esempio del notaio il soggetto passivo dell'imposta di registro sul rogito di vendita di un immobile è l'acquirente laddove il notaio assume la qualifica di responsabile d'imposta al fine di garantire il corretto e tempestivo versamento dell'imposta di registro versata dall'acquirente all'atto della stipula del rogito.

Il diverso regime tributario tra soggetti passivi e responsabili d'imposta, restando in tema, trova conferma nella circostanza che nel caso in cui le parti (acquirente e venditore) abbiano dichiarato un prezzo di vendita dell'immobile inferiore al suo valore commerciale l'avviso di liquidazione viene notificato ai contraenti (venditore e acquirente in solido) ma non anche al notaio responsabile d'imposta avendo questi calcolato e versato l'imposta di registro, pagata dall'acquirente sul prezzo dichiarato dai contraenti (venditore e acquirente).

Inoltre, il presupposto dell'imposta sorge nel momento in cui l'ospite alloggia e la somma dell'imposta di soggiorno viene corrisposta da questi al momento del pagamento del soggiorno indicando in fattura o ricevuta il relativo importo.

I casi in cui gli ospiti non hanno versato l'imposta sono rarissimi in quanto l'imposta di soggiorno viene chiesta al momento del pagamento dell'alloggio e fatturata dall'albergatore con fattura elettronica o ricevuta in cui si specifica il prezzo della camera e l'importo della relativa imposta di soggiorno.

Di contro, l'intervento prima della Corte dei conti e poi della Cassazione è avvenuto in soccorso dei comuni che non riuscivano ad ottenere il riversamento dell'imposta di soggiorno incamerata dagli albergatori che nel tempo era diventata un'anomala forma di *"auto finanziamento"*.

22. La giurisdizione della Corte dei conti sul responsabile di imposta.

Inoltre, l'univoca giurisprudenza della **Corte dei conti ha sempre affermato la sua giurisdizione nei confronti dei responsabili d'imposta (ad es. notaio)** per non aver versato le somme riscosse a titolo di imposta di registro.

È proprio con riferimento a tale giurisprudenza che **la Corte dei conti sezione giurisdizionale per la regione Sicilia con sentenza n. 432/2020 del 2.9.2020** in materia di imposta di soggiorno emanata dopo la novella del 2020, ha statuito che:

"in ogni caso, deve rammentarsi che anche nella ipotesi di omesso versamento di somme ricevute a titolo di imposta da soggetto

qualificabile come (per fattispecie concernenti la figura del notaio) è stata riconosciuta la giurisdizione della Corte dei conti (cfr. sez. I Appello, sentenza 23 ottobre 2018, n.410) e la qualifica in capo al responsabile medesimo di agente contabile chiamato in giudizio per il maneggio di denaro e non quale coobbligato al pagamento delle imposte (Sez. Appello Sicilia, sentenza 18 gennaio 2018, n. 9)".

Ed ancora la **I Sezione Centrale d'appello della Corte dei conti con sentenza n.410/2018** ha ribadito che:

"per la giurisprudenza contabile pacifica, il soggetto, anche privato, che riscuote danaro che è obbligato, poi, a riversare ad un ente pubblico assume la qualifica di agente contabile (di cui alla previsione dell'articolo 178 del regio decreto n. 827/1924), con la conseguente costituzione di un rapporto di servizio con l'amministrazione pubblica.

Parimenti, la giurisprudenza consolidata riconosce la giurisdizione contabile nel caso in cui dalla violazione degli obblighi di servizio dell'agente contabile siano conseguiti danni all'amministrazione pubblica.

Considerato ciò, il ***notaio in base alla normativa vigente,*** *puntualmente richiamata dal primo giudice****, nel momento in cui riceve da contraenti privati denaro destinato al pagamento delle imposte previste dalla legge è tenuto,*** *nei termini previsti dalle norme di settore,* ***a versare all'amministrazione finanziaria le somme ricevute, rivestendo,*** *per ciò stesso,* ***la qualifica di agente contabile pubblico".***

Ed ancora "*in virtù della funzione di responsabile d'imposta attribuita*

*ex lege al notaio in ordine alla registrazione degli atti rogati ed il pagamento delle rispettive imposte (di registro, catastali, ipotecarie, ecc.) e del maneggio di denaro pubblico che ne deriva", ne fa discendere che "**questi è assoggettato alla conseguente responsabilità contabile laddove ne ometta il riversamento all'erario**" (Sez. giur. reg. Molise, 28 novembre 2011, n. 69).*

E invero, come osservato dalla **Sez. giur. reg. Umbria, 27 dicembre 2017, n. 53**, in forza dell'articolata normativa vigente in materia (d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463; d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131; d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; d.p.r. 18 agosto 2000, n. 308; art. 64 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600), **il notaio è obbligato** (cfr. art. 57 d.p.r. n. 131/1986) **a ricevere il pagamento nelle sue mani e al successivo versamento nelle casse erariali**, degli specifici tributi e imposte (di registro, catastali e ipotecarie) dovuti all'erario dalle parti richiedenti la stipulazione dell'atto.

In tale modo *"le parti contraenti adempiono all'obbligazione tributaria a mani del notaio, che a sua volta è tenuto a versare all'amministrazione finanziaria le somme ricevute. Si configura, pertanto, il ruolo del notaio quale 'responsabile d'imposta' (cfr. art. 64 d.p.r. n. 600/1973) per la funzione che gli deriva dalla legge, quanto all'imposta da versare (ex multis, Cass. 18 maggio 2016, n. 10215; ord. n.5016/2015; 10 agosto 2010, n. 18493) ed è comunque obbligato al pagamento dell'imposta di registro solidalmente con i contribuenti (cfr. art. 57 d.p.r. n. 131/1986), verso i quali ha poi il diritto di rivalersi".*

Sia nel caso del "*responsabile d'imposta*", così come nella ipotesi del

"*sostituto d'imposta*" (surrogato completamente al soggetto inciso dall'obbligazione tributaria in quanto tenuto alla presentazione della relativa dichiarazione delle somme trattenute per conto dell'amministrazione finanziaria, con una funzione eminentemente strumentale, volta ad agevolare il prelievo tributario da parte dell'erario e rendere più sicura l'esazione, cfr. art. 64, c. 1, d.p.r. n. 600/1973) ***"si può ben affermare che si è in presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità contabile, riscontrandosi nella fattispecie le caratteristiche dell'agente contabile, ex art. 178 r.d. n. 827/1924, conseguente al maneggio di denaro riscosso per conto dell'erario e ad esso destinato, con la conseguenza che esso acquisisce natura di pecunia pubblica.***

Il "munus publico" che investe in tal caso la funzione notarile, colloca il professionista finanche in una posizione assimilabile a quella di un organo indiretto della pubblica amministrazione, sussumibile nella figura civilisticamente intesa del depositario fornito di poteri certificativi e di custodia di risorse pubbliche ed in questa accezione tenuto all'adempimento di un obbligo giuridico non rinunciabile" (Cass. 14 gennaio 2013, n. 28302; id., 31 luglio 2015, n. 33879, richiamate da Corte conti, Sez. giur. reg. Umbria, n. 53/2017 cit.).

23. La giurisdizione della Corte dei conti sull'albergatore tenuto al versamento dell'imposta di soggiorno.

Per quanto sopra esposto va quindi affermata la giurisdizione della Corte dei conti sull'albergatore tenuto al versamento

dell'imposta di soggiorno anche dopo la novella del 2020 non essendoci i presupposti per declinare tale giurisdizione a quella tributaria.

Invero, va ricordato che **la giurisdizione tributaria è una giurisdizione *demolitoria***, come quella amministrativa, che necessita dell'impugnazione degli atti impositivi elencati nell'art. 19 del Dlgs n.546 del 1992 nonché, come affermato dalla Corte di Cassazione e dalla Corte Costituzionale, di altri atti che **necessariamente devono contenere una pretesa impositiva** tra cui, certamente, le sanzioni tributare irrogate ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 da notificare con un atto impositivo all'albergatore.

Invece, nel caso in esame, **la giurisdizione contabile accerta** non la legittimità degli atti, compresi quelli impositivi, ma **solo l'illecito comportamento dell'albergatore che:**

- **ometta di versare al Comune le somme pagate dagli ospiti a titolo di imposta di soggiorno** che sono fin dal momento della consegna all'albergatore da parte dei soggetti obbligati (ospiti), ***illico et immediate numerario pubblico*** e che quindi entrano immediatamente nel patrimonio del Comune;
- **ometta di presentare il relativo conto giudiziale.**

Al riguardo la Corte di Cassazione SS.UU. con sentenza 20.11.2020 n.26499 ha affermato che: "*a norma degli artt. 103, comma 2, Cost., 13 e 44 r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, 9 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 603, e 1, comma 1, all. 1 al d.lgs. 26 agosto 2016 (Codice della giustizia*

contabile), alla ***Corte dei conti è attribuita una giurisdizione tendenzialmente generale in materia di contabilità pubblica*** *(ancorché secondo ambiti la cui concreta determinazione è rimessa alla discrezionalità del legislatore).*

Giurisdizione alla quale è attratta ogni controversia intercorrente con l'ente impositore avente ad oggetto la verifica dei rapporti di dare e avere e il risultato finale di tali rapporti *(che dà luogo ad un "giudizio di conto")* ***e riguarda ogni controversia inerente alla gestione di denaro di spettanza dello Stato o di enti pubblici da parte di un agente contabile*** *(Cass., Sez. un., 20 ottobre 2020, n. 22810; Cass., Sez. un., 18 giugno 2018, n. 16014; Cass., Sez. un., 16 novembre 2016, n. 23302; Cass., Sez. un., 7 maggio 2003, n. 6956).*

24. Gli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale (art. 4 comma 1 ter d.lgs. 14.3.11 n.23).

Altra conferma della sussistenza della giurisdizione contabile, anche dopo la riforma del 2020, si rinviene nel testo della norma introdotta dall'art.180 comma 3 della legge 17 luglio 2020 n.77 in cui si prevede 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, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, ***nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge*** *e dal regolamento comunale.*

Ma quali sono questi ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale?

In assenza di una specifica indicazione sull' inciso "*ulteriori adempimenti previsti dalla legge*" (quale legge?) trattandosi di somme riscosse all'albergatore da parte dei soggetti obbligati (ospiti), che sono ***illico et immediate*** **numerario pubblico e che quindi entrano immediatamente nel patrimonio del Comune**, si ritiene che i richiamati adempimenti di legge siano quelli previsti dalle seguenti norme:

- **art. 178 r.d. n. 827/1924**, "*Sotto la denominazione di agenti contabili dell'amministrazione si comprendono:*
  a) *gli agenti che con qualsiasi titolo sono incaricati, a norma delle disposizioni organiche di ciascuna amministrazione, di riscuotere le varie entrate dello Stato e di versarne le somme nelle casse del tesoro;*
  b) *i tesorieri che ricevono nelle loro casse le somme dovute allo Stato, o le altre delle quali questo diventa debitore, eseguiscono i pagamenti delle spese per conto dello Stato, e disimpegnano tutti quegli altri servizi speciali che sono loro affidati dal ministro delle finanze o dal direttore generale del tesoro;*
  c) *tutti coloro che, individualmente ovvero collegialmente, come*

facenti parte di consigli di amministrazione per i servizi della guerra e della marina e simili, hanno maneggio qualsiasi di pubblico denaro, o sono consegnatari di generi, oggetti e materie appartenenti allo Stato;

d) gli impiegati di qualsiasi amministrazione dello Stato cui sia dato speciale incarico di fare esazioni di entrate di qualunque natura e provenienza;

e) tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dello Stato".

- **art. 93, comma 2 del Tuel n. 267/2000** in cui si prevede che:

"il tesoriere e ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti".

- **nel d.lgs. n. 118/2011**, che nel dettare "*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni degli enti locali e dei loro organismi*", nell'allegato 4/2, al punto 4.2 dispone che:

"Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale. […]

Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza

legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti".

- le norme contenute nei regolamenti comunali, tra cui quelle sull'obbligo di presentazione del conto giudiziale da parte dell'albergatore.

A conferma di tale interpretazione si rimarca che il *"regolamento comunale per l'applicazione dell'imposta di soggiorno"* - approvato dal comune di Ravenna con **delibere del Consiglio comunale n. 164 del 12/12/2012, n. 166 del 20/12/2018** ed in ultimo revisionato con delibera **nr. 29 del 08/03/2022** - dispone che:

- art 6 co. 5 "*I gestori devono riversare a Ravenna Entrate SpA le somme corrisposte dai soggetti passivi d'imposta, entro il quindicesimo giorno dalla fine di ciascun trimestre solare, con le modalità stabilite dal presente regolamento.";*
- art.6 co.7 " *Il gestore, in qualità di agente contabile, ha l'obbligo di compilare il conto giudiziale della gestione da rendere all'Amministrazione Comunale secondo quanto stabilito dalla legge".*

25. La degradazione della sanzione penale a sanzione tributaria.

La Corte di cassazione con ordinanza 23 luglio 2018, n. 19654 prima della novella del 2020, ha affermato la sussistenza della giurisdizione della Corte dei conti in quanto:

- *l'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale ha natura di servizio pubblico e l'obbligazione del concessionario di versare all'ente locale le somme a tale titolo incassate ha carattere*

pubblicistico, discostandosi dal regime comune delle obbligazioni civili in ragione della tutela dell'interesse della P.A. ad una pronta e sicura esazione delle entrate;

- *il rapporto che s'instaura tra privato ed ente pubblico si configura a tutti gli effetti come "rapporto di servizio" non organico, bensì funzionale, in quanto il soggetto esterno s'inserisce nell'iter procedimentale dell'ente come compartecipe (anche solo di mero fatto) dell'attività pubblicistica di quest'ultimo;*
- *nell'ambito di tale rapporto, il privato incaricato di riscuotere denaro di spettanza dello Stato o di enti pubblici, del quale ha il maneggio nel periodo compreso tra la riscossione e il versamento, riveste la qualifica di "agente contabile";*
- *ogni controversia con l'ente impositore avente ad oggetto la verifica dei rapporti di dare e avere e il loro risultato finale dà luogo ad un "giudizio di conto" e rientra nella giurisdizione della Corte dei conti, dovendosi a tal fine avere riguardo unicamente alla natura del danno conseguente alla mancata realizzazione della finalità perseguita ed essendo, per contro, irrilevanti tanto la qualità del soggetto che gestisce il denaro pubblico (pubblico o privato), quanto il titolo in base al quale la gestione è svolta (concessione amministrativa, contratto di diritto privato, o anche del tutto difettare);*
- *in conclusione, quindi, come già precedentemente affermato dalle stesse Sezioni unite (sentenza 25 gennaio 2013, n. 1774), spetta alla Corte dei conti la cognizione dell'azione di responsabilità per danno*

erariale ***"ove delle somme ricevute il privato disponga in modo diverso da quello preventivato e per il quale le ha ricevute".***

Di poi la Corte di Cassazione (cfr. sentenza n. 6130 del 2019 Sez. VI penale) ha affermato che l'albergatore nel momento in cui riceve la tassa di competenza del comune va considerato incaricato di pubblico servizio (anche in assenza di un preventivo specifico incarico da parte della pubblica Amministrazione) e pertanto se omette o ritarda il versamento per un lasso temporale ragionevolmente importante realizza un'interversione nel possesso con conseguente consumazione del reato di peculato (cfr. in senso conforme Sez. 6 n. 53467 del 25.10.2017 e n. 32058 del 17.5.2018).

A seguito della novella del 2020 che ha degradato l'illecito, prima sanzionato penalmente, ed ora solo con sanzioni tributarie, la Corte di Cassazione – 6 sezione penale con sentenza n. 30277/2020 del 30 settembre 2020 ha affermato, tra l'altro, che:

"a *seguito dell'entrata in vigore dell'art. 180 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto rilancio), convertito nella legge n. 77 del 20 luglio 2020, non è configurabile il delitto di peculato nella condotta del gestore della struttura ricettiva che ometta di versare al Comune le somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno*".

Ciò, tuttavia, non vale per le condotte realizzate antecedentemente all'entrata in vigore della suddetta disposizione, in quanto in mancanza di norme di diritto intertemporale «*siamo in presenza di una modifica delle attribuzioni di*

un soggetto (il titolare della struttura ricettivo – alberghiera) che opera solamente dall'entrata in vigore della novella e non per il passato».

Per cui ad avviso di alcuni commentatori le intervenute modifiche sul piano penale delle responsabilità dell'albergatore che ometta il versamento al comune dell'imposta di soggiorno incassata dagli ospiti farebbe venir meno la natura di agente contabile di fatto e la conseguente responsabilità contabile per danno all'erario e l'obbligo di presentazione del conto giudiziale, trattandosi di un rapporto tributario, atteso che l'albergatore è qualificato responsabile di imposta.

Tale tesi non condivisibile è smentita oltre dalle considerazioni già svolte ai punti dal **15.** al **25.** della presente sentenza, dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, della Corte di Cassazione e della Corte dei conti.

26. La giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di agenti contabili e conti giudiziali, attribuita alla giurisdizione della Corte dei conti.

La Corte costituzionale **con sentenza 21 maggio 1975 n.114,** con riguardo agli agenti contabili e alle figure assimilate nel rimarcare l'obbligo del rendiconto giudiziale, ha precisato che:

«*è principio generale del nostro ordinamento che il pubblico denaro proveniente dalla generalità dei contribuenti e destinato al soddisfacimento dei pubblici bisogni debba essere assoggettato alla garanzia costituzionale della correttezza della sua gestione, garanzia che si attua con lo strumento del rendiconto giudiziale. Requisito*

indispensabile del giudizio sul conto è quello della necessarietà in virtù del quale a nessun ente gestore di mezzi di provenienza pubblica e a nessun agente contabile che abbia comunque maneggio di denaro e valori di proprietà dell'ente è consentito sottrarsi a questo fondamentale dovere».

La stessa Consulta **con sentenza n.110 del 1970** ha ribadito che:

"*la resa del conto giudiziale principio tendenzialmente generale [rinvenibile dal] secondo comma dell'art. 103 della Costituzione, che non contiene - per questa parte - alcuna riserva di legge e adopera una locuzione ("materie di contabilità pubblica") anche letteralmente più ampia di quella dell'art. 44, primo comma, del T.U. del 1934".*

Ne consegue che, ai fini della giurisdizione della Corte dei conti è dirimente la **sussistenza di un presupposto oggettivo**:

il maneggio e la custodia di denaro e valori di pertinenza dell'erario pubblico, sia che avvenga a seguito di legittima investitura, sia che avvenga in via di mero fatto, **che implica l'assunzione da parte di chi li svolge**, **della qualità di agente contabile** (Corte dei conti, Sez. I, 6 marzo 2006, n. 68; 16 febbraio 1998, n. 28; Sez. II, 1 marzo 2006, n. 108; 3 febbraio 1999, n. 32; Sez. III, 9 novembre 2005, n. 682; Sez. Lombardia, 14 giugno 2006, n. 373; 16 giugno 2003, n. 667; 2 dicembre 2002 n.1943; Sez. Abruzzo, 30.5.2001,n. 98; Sez. Sardegna, 13.01.1987, n. 2).

L'espressione **"*maneggio di denaro*"** ricomprende:

- non soltanto gli agenti che, in base alle norme organizzative, svolgono attività di riscossione o di esecuzione dei pagamenti:

❖ **ma anche coloro che abbiano la disponibilità del denaro da qualificarsi pubblico** (in ragione della provenienza e/o della destinazione) e siano forniti, in sostanza, del potere di disporne senza l'intervento di altro ufficio **(**Sez. I, 5.5.1989, n. 167; Sez. Abruzzo, 6.5.2005, n. 445; Sez. Sardegna, 9.10.1997, n. 1312).

Pertanto, **ai fini della responsabilità erariale**, **non assume rilevanza dirimente la qualifica di pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio rivestita dall'agente contabile.**

Se la qualifica di incaricato di pubblico servizio era necessaria per contestare in sede penale all'albergatore il reato di peculato art. 314 c.p. con l'elemento psicologico del dolo generico, in sede contabile, rilevano con l'elemento psicologico della colpa grave o del dolo, solo la sussistenza dei presupposti previsti:

- dall' art. 178 r.d. n. 827/1924;
- dall' art. 93, comma 2 del Tuel n. 267/2000;
- dal d.lgs. n. 118/2011;
- dai regolamenti comunali;

dal cui esame non emerge l'automatica attribuzione all'agente contabile della qualifica di incaricato di pubblico servizio. E' lo stesso legislatore (art. 4 del D.lgs. 14 marzo 2011, n.23) nel momento in cui ha introdotto l'imposta di soggiorno a qualificare **la somma versata** dall'ospite all'albergatore **con obbligo di riversamento al Comune illico *et immediate numerario pubblico* e che quindi entrano immediatamente nel patrimonio del Comune soggetto attivo e beneficiario dell'imposta di scopo** per finalità pubbliche.

27. La giurisprudenza della Corte di Cassazione dopo la novella del 2020.

Invero, l'automatica configurazione dell'albergatore quale agente contabile ed incaricato di pubblico servizio è stata oggetto di riflessione della stessa Corte di cassazione con sentenza 13 ottobre 2020 n. 18320-21 depositata l'11 maggio 2021.

Con tale sentenza viene esaminata la controversa questione della qualificazione di agente contabile di albergatori e gestori di strutture ricettive che incassano e versano al Comune l'imposta di soggiorno, ponendo l'attenzione sul mancato riversamento delle somme riscosse che, in base alle disposizioni regolamentari comunali, potrebbe non configurarsi come reato di peculato.

Come ricordato la giurisprudenza di legittimità era ferma nel ritenere, sulla base della normativa recata dall'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, che integra il reato di peculato la condotta posta in essere dal gestore di una struttura ricettiva che si appropria delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno, omettendo di riversarle al Comune e che lo stesso rivesta *"la qualità di incaricato di pubblico servizio, anche in assenza di un preventivo, specifico incarico da parte della pubblica amministrazione, qualora avesse proceduto effettivamente e materialmente alla riscossione dell'imposta di soggiorno in considerazione dell'attività prettamente pubblicistica della sua attività direttamente disciplinata dalle norme di diritto pubblico istitutive della relativa imposta. Essenziale, in tale prospettiva, era che fosse costituita una relazione tra ente di pertinenza*

*dell'imposta ed altro soggetto, divenendo agente contabile anche il soggetto che avesse fatto maneggio di denaro pubblic*o."

Orbene la Suprema Corte afferma che: *"se è vero che l'art. 358 cod. pen. attribuisce la qualifica di incaricato di pubblico servizio a coloro che, a qualunque titolo, prestano un pubblico servizio, prescindendo dall'esistenza di un rapporto di dipendenza con la pubblica amministrazione, è imprescindibile l'esame dei caratteri qualificanti dell'attività in concreto svolta dai soggetti per definirla pubblico servizio e, altresì, che tale attività non si concreti in semplici mansioni di ordine o si esaurisca in attività di prestazione d'opera meramente materiale e che non si esaurisce nella mera destinazione, a finalità pubbliche, delle somme riscosse."*

Pertanto, la Corte ritiene che sia necessario approfondire il contenuto dei regolamenti adottati dagli enti locali ai sensi della fonte primaria (art. 4 comma 3 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23) che rappresenta la base normativa del tributo. Va rimarcato che solo e soltanto per l'albergatore è stata operata una specifica e particolare depenalizzazione del reato di peculato (art. 314 c.p.)

Infatti, con sentenza n. 6087/21 della SS.UU penali la Corte di Cassazione ha confermato la sussistenza del reato di peculato del legale rappresentante di una società concessionaria di giochi elettronici che si era impossessata delle somme relative al prelievo erariale unico (cd PREU).

In tale sentenza si evidenzia che:

- *"le Sezioni Unite civili risolvono l'aspetto qui rilevante, escludendo*

che vi sia contrasto tra l'essere il concessionario soggetto passivo d'imposta rispetto al PREU e l'essere gli incassi del gioco di proprietà pubblica:

il regime fiscale previsto dal legislatore non incide sull'obbligo del concessionario dl assicurare**, mediante, la conduzione operativa della rete telematica, **la contabilizzazione delle somme giocate, delle vincite e del P.R.E.U.

- ***La natura tributaria dell'imposta** (Corte cost. 334 del 2006) **e la qualificazione del concessionario come soggetto passivo d'imposta** (ex art. 1 comma 81 della legge n. 296 del 2006) **operano limitatamente** al rapporto di natura tributaria, **senza incidere sulla funzione di agente della riscossione di denaro pubblico** derivante dalla configurazione complessiva dell'attività di gioco lecito mediante apparecchi o congegni elettronici, caratterizzata dalla predeterminazione dettagliata delle modalità di svolgimento dell'attività e della funzione del concessionario rispetto agli esercenti, in particolare, sotto il profilo del controllo periodico della destinazione delle somme riscosse (Sez. Un. civ. n. 14697 del 2019, cit.).*
- *La soluzione recepita dalle Sezioni unite civili è in linea con la consolidata giurisprudenza della Corte dei conti, competente ad esercitare il controllo sui concessionari in virtù della loro qualificazione quali "agenti contabili".*
- *Nella sentenza resa da Sez. I App., n. 1086 del 18.09. 2014, la Corte dei conti ha testualmente affermato:*

«la società appellata è concessionaria dell'Amministrazione

Autonoma dei Monopoli dello Stato per l'attivazione e la conduzione operativa della rete per la gestione telematica del gioco lecito...;

essa riveste la qualifica di agente della riscossione (agente contabile), tenuto al versamento di quanto riscosso e, dunque, al conto giudiziale degli introiti complessivamente derivanti dalla gestione telematica del gioco lecito, compreso il compenso del concessionario».

- La suddetta pronuncia si confronta espressamente anche con la presunta incompatibilità tra la qualifica di agente contabile, derivante dalla riscossione di denaro pubblico, rispetto alla disciplina tributaria del PREU, laddove argomenta che:

*«**la sottoposizione dei concessionari al prelievo erariale unico (PREU) non incide sulla sua natura di agente contabile**, stante che tale prelievo è solo la modalità con cui l'Amministrazione ottiene il versamento da parte del concessionario di somme dovute da calcolarsi, però, su conti da rendersi da chi rivesta la qualifica di contabile, per avere maneggio delle somme di denaro su cui anche il PREU deve calcolarsi».*

- *L'appartenenza del denaro oggetto di PREU all'erario è esplicitata in maniera ancor più netta da **Corte Conti Lazio, sez. reg. giurisd., n. 2110 del 05/11/2010, s**econdo cui «… Lo stesso denaro raccolto con l'utilizzo di apparecchiature collegate alla rete telematica della P.A. deve ritenersi, quindi, denaro pubblico e ciò, ovviamente, non tanto in ragione della sua provenienza, che è squisitamente privata, ma in forza del titolo di legittimazione alla giocata che rende lecito un gioco d'azzardo altrimenti vietato. Ed allora, se il privato deve utilizzare*

l'apposito canale pubblico rappresentato dalle apparecchiature elettroniche collegate alla rete telematica della Pubblica Amministrazione per effettuare la sua giocata, ***ne consegue che il denaro impiegato diventa denaro pubblico, soggetto alle regole pubbliche di rendicontazione e il cui maneggio genera ex se l'imprescindibile obbligo dell'agente a rendere giudiziale ragione della gestione attraverso un documento contabile che dia contezza della stessa e delle sue risultanze».***

Anche nel caso dell'imposta di soggiorno, **la somma versata dall' ospite** per pagare tale imposta ha natura privata, ma nel momento in cui la stessa viene poi **incassata dall'albergatore per essere riversata al Comune assume natura di danaro pubblico con:**

- **obbligo di rendicontazione e presentazione del conto giudiziale;**
- responsabilità erariale, in caso di omesso versamento al comune delle somme incassate a titolo di imposta di soggiorno, (illecito contabile), assoggettato alla giurisdizione della Corte dei conti.

28. Le sentenze delle Sezioni regionali e Centrali che confermano la giurisdizione contabile in materia di imposta di soggiorno anche dopo la novella del 2020.

Tra le numerose sentenze che ribadiscono la giurisdizione della Corte dei conti in materia di imposta di soggiorno anche dopo la novella del 2020 si segnalano le seguenti:

1) Sezione Giurisdizionale della Corte dei conti per la regione

Sicilia sentenza n. 432/2020 del 2.9.2020, in cui si precisa che "*deve rammentarsi che anche nella ipotesi di omesso versamento di somme ricevute a titolo di imposta da soggetto qualificabile come "responsabile di imposta" (per fattispecie concernenti la figura del notaio) è stata riconosciuta la giurisdizione della Corte dei conti … e la qualifica in capo al responsabile medesimo di agente contabile chiamato in giudizio per il maneggio di denaro e non quale coobbligato al pagamento delle imposte*".

2) **Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la regione Toscana n.4/2021 del 26.1.2021** in cui si afferma:

- *la sussistenza della giurisdizione contabile anche alla luce della recente normativa*;
- *come noto, infatti,* il "***maneggio di denaro pubblico***" *genera ex se l'obbligo della resa del conto, con conseguente responsabilità contabile in caso di non corretta gestione* (v. Corte Cost., 21/5/1975, n. 114 e Corte Cost., 25/7/2001, n. 292).
- *a suddetta impostazione sembra non essere cambiata nemmeno a fronte della recente riforma legislativa ad opera dell'art. 180 del d.l. 34/2020, convertito nella legge 77/2020.*
- *Ai fini del decidere occorre precisare che, anche alla luce della sopravvenuta normativa, si è, in ogni caso, in* ***presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità erariale derivante dal maneggio di denaro pubblico****, con la conseguenza che* ***esso acquisisce natura pubblica, ciò in quanto destinato al Comune*** (Corte Conti,

Sez. giur. Toscana, 30 settembre 2020, n. 273), *come anche affermato da altra giurisprudenza di questa Corte in ordine alla sussistenza della giurisdizione contabile anche nell'ipotesi di omesso versamento di somme ricevute a titolo di imposta da parte di soggetto qualificabile come* ***"responsabile d'imposta"*** *(così, per la figura del notaio, Corte Conti, Sez. giur. Umbria, 27 dicembre 2017, n.53, confermata da Sez. I, 23 ottobre 2018, n. 410; id., Sez. giur. Sicilia, 2 settembre 2020, n. 432).*

- *Il titolare della struttura recettiva, quindi, adesso, si identifica con il responsabile di imposta, quindi, in un soggetto diverso dal sostituto d'imposta, che la legge tributaria sostituisce completamente al soggetto passivo del rapporto con l'amministrazione finanziaria.*
- *Va, pertanto, confermata la giurisdizione contabile nella vicenda di che trattasi".*

Si richiamano le sentenze della Corte dei conti sez. giur. per la Toscana 22.4.2021 n.163; id., 29.3.2021 n.133; id., 12.3.2021 n.95; id., 30.9.2020, n. 273 e id., 24.3.2021 n.119.

3) Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la regione Emilia-Romagna n.206/2021 dell'8 giugno 2021 che ha statuito che:

- *anche a seguito della novella, il cliente della struttura, e non quest'ultima, è soggetto passivo dell'imposta di soggiorno e, pur essendo stata depenalizzata la condotta illecita del gestore della struttura alberghiera, nulla è cambiato in ordine alla sua*

responsabilità contabile per omesso riversamento dell'imposta di soggiorno. Invero, il gestore della struttura alberghiera deve provvedere all'incasso della tassa di soggiorno, accantonandola, e successivamente deve versarla al Comune.

- *In* ***tal modo, anche se è qualificato dalla novella come responsabile d'imposta, per le somme a destinazione pubblica, incamerate all'atto del soggiorno*** *in albergo dei clienti,* ***resta confermato l'obbligo a suo carico di riversarle nelle casse dell'ente locale.***
- *Questa ricostruzione è in linea con il principio di diritto enunciato dalle Sezioni riunite della Corte dei conti, con la sentenza n. 22/2016/QM, sull'obbligo di riversamento di tali somme ("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"*).
- ***Si ribadisce, infatti, che le somme pagate o da pagare al gestore a titolo di imposta sono, fin dal momento della consegna da parte dei soggetti obbligati, numerario pubblico e, quindi, entrano immediatamente nel patrimonio del comune*** (v., *sul punto, Corte dei conti, Sezione Giurisdizionale per la Regione Toscana, sentenza n. 286/2020).*

- *Da quanto sopra esposto, consegue che il gestore di una struttura alberghiera è legato al Comune da un rapporto di servizio, corredato da specifici obblighi azionabili innanzi al Giudice contabile.*
- *Pertanto, anche a prescindere dalla circostanza che i comportamenti dei convenuti sono comunque stati posti in essere antecedentemente all'entrata in vigore della modifica legislativa apportata con il d.l. n. 34/2020, deve affermarsi la giurisdizione della Corte dei conti a conoscere della controversia.*

4) **Sezione centrale III di appello della Corte dei conti sentenza n.188/2020 del 6.11.2020** in cui si evidenzia che: " *anche alla luce della sopravvenuta normativa,* ***si è in presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità contabile, riscontrandosi nella fattispecie le caratteristiche dell'agente contabile****, come delineate dall'art. 178 del R.D. n. 827 del 1924,* ***conseguente al maneggio di denaro riscosso per conto dell'Erario e ad esso destinato****, con la conseguenza che esso acquisisce natura di pecunia pubblica".*

5) **Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la regione Emilia-Romagna n. 325/2021 del 14 ottobre 2021** che ha confermato:

- la giurisdizione della Corte dei conti sui titolari delle strutture ricettive (albergatori etc.), tenuti al riversamento al comune dell'imposta di soggiorno riscossa dagli ospiti delle strutture alberghiere.

- Invero, la qualifica di responsabile d'imposta, su cui la Corte dei conti ha sempre avuto giurisdizione (ad es. notaio che non riversa all'erario l'imposta di registro), introdotta dal decreto legge n. 34/2020 convertito nella legge 17 luglio 2020 n. 77 ha solo l'effetto di rafforzare l'adempimento dell'obbligazione tributaria il cui soggetto passivo dell'imposta resta sempre e solo l'ospite delle strutture alberghiera, ma non incide sulla giurisdizione della Corte dei conti, in quanto l'imposta di soggiorno è un'imposta di scopo *con finalità pubbliche volta a sostenere e migliorare i servizi offerti ai villeggianti dai comuni con vocazione turistica"*

29. La novella del 2020 ha solo operato una depenalizzazione dell'illecito penale (art.314 c.p. peculato) restando immutata la giurisdizione della Corte dei conti in materia di omesso versamento dell'imposta di soggiorno.

Pertanto, per le già indicate considerazioni e motivazioni la novella del 2020 in materia di imposta di soggiorno, mentre ha operato una specifica e particolare depenalizzazione della condotta illecita del gestore di struttura alberghiera, **nulla ha innovato in ordine alla responsabilità contabile del gestore stesso**.

In pratica, il gestore della struttura alberghiera deve provvedere:

- all'incasso della tassa di soggiorno, accantonandola;
- e poi deve riversarla al Comune.

Il gestore non assume così la veste di sostituto di imposta, bensì

quella di responsabile del pagamento, un agente contabile che maneggia denaro pubblico ed è tenuto a riversarlo nelle casse dell'ente pubblico (cfr. Cass., sez. VI, 26 marzo 2019, n. 27707, cit.).

Ai fini che qui rilevano, anche alla luce della sopravvenuta normativa, si è in presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità contabile, riscontrandosi nella fattispecie le caratteristiche dell'agente contabile, come delineate dall'art. 178 del R.D. n. 827 del 1924, conseguente al maneggio di denaro riscosso per conto dell'Erario e ad esso destinato, con la conseguenza che esso acquisisce natura di pecunia pubblica.

Le somme pagate dagli ospiti ed incassate dall'albergatore a titolo di imposta di soggiorno sono fin dal momento della consegna da parte dei soggetti obbligati (clienti ospiti), ***illico et immediate*, numerario pubblico** e quindi entrano immediatamente nel patrimonio del Comune.

30. Ulteriori obblighi fiscali a carico degli albergatori.

L'art. 180 del c.d. decreto rilancio del 2020 (DL 34/2020) novellando il Dlgs 23/2011, ed il DL 50/2017 per le locazioni brevi, ha riconosciuto al gestore delle strutture ricettive il ruolo di "*responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno*", nonché quello di responsabile "*della presentazione della dichiarazione [e] degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.*"

Con riferimento alla presentazione della dichiarazione, la normativa richiamata ha previsto che "*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 dal decreto del Ministro dell'economia, sentita la Conferenza Stato-città, adottato il 29 aprile 2022.

Come è evidente anche dal richiamo normativo – che fa salvi gli "ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale" – tale decreto disciplina il nuovo adempimento dichiarativo (a fini fiscali), da effettuarsi mediante il canale telematico dell'Agenzia delle Entrate, ma non incide in alcun modo sulle modalità e sui tempi di versamento, di norma trimestrali, dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori delle strutture ricettive ai Comuni, né tantomeno sulle comunicazioni che si accompagnano a tale riversamento e che sono disciplinate dal regolamento comunale.

In questo senso si evidenzia che le comunicazioni rese ai Comuni congiuntamente al riversamento periodico del gettito non ne rappresentano un adempimento diverso ed autonomo, ma anzi ne costituiscono il complemento necessario per l'amministrazione ad effettuare la contestuale riconciliazione tra versamento, numero di pernottamenti e gestore della struttura ricettiva.

D'altra parte, in molti Comuni, l'effettuazione delle comunicazioni periodiche contestuali al riversamento dell'imposta di soggiorno non costituisce un aggravio per il gestore delle strutture ricettive, ma anzi una facilitazione in

quanto consente di ottenere la precompilazione del conto della gestione (cd Modello 21), necessario all'assolvimento degli adempimenti contabili connessi alla qualificazione di agente contabile del gestore delle strutture ricettive.

Alla luce della normativa richiamata, la previsione del nuovo obbligo dichiarativo non assorbe la potestà, che rimane in capo ai Comuni ai sensi dall'art. 52 del Dlgs 446/1997, di disciplinare le modalità di riversamento dell'imposta (e le comunicazioni trimestrali collegate).

Pertanto, nell'attesa di un intervento definitivo e chiarificatore – gli adempimenti di natura fiscale non sostituiscono gli ulteriori adempimenti collegati alla responsabilità contabile dei gestori, che si sostanzia nell'obbligo di rendere il conto di gestione entro il 30 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento.

31. La giurisdizione della Corte dei conti nella vicenda in esame

Invero, per quanto sopra illustrato, anche nel caso in esame ricorre la qualifica di agenti contabili, ai sensi dell'art. 178 del R.D. del 23.5.1924, n. 827, dei convenuti: HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c. in persona dei legali rappresentanti pro tempore, VERNA Marika e MANUZZI Gian Maria.

Pertanto, va affermata la giurisdizione della Corte dei conti nei confronti dei convenuti, assoggettati alla responsabilità prevista dall'art. 194 dello stesso R.D. del 23.5.1924, n. 827 (cfr. Cass., Sez. un., 29 maggio 2003, n. 8580; 7 maggio 2003, n. 6956; id., 7 dicembre 1999, n. 862; id., 10 aprile 1999, n. 237; id., 10 aprile 1999, n. 232).

32. Ricostruzione della vicenda in esame.

Dall'esame dell'atto di citazione e della documentazione depositata, la Procura erariale ha ribadito l'interesse ad avere una sentenza di condanna dei medesimi convenuti a maggior tutela dell'erario pubblico.

Infatti, a differenza del pagamento rateizzato che comunque è correlato alla decisione unilaterale e volontaria del debitore e come tale soggetta anche ad eventuali interruzioni e/o sospensione, la sentenza di condanna attribuisce al comune di Ravenna un titolo esecutivo per indurre i convenuti al pagamento del debito erariale fino ad arrivare all'escussione del loro patrimonio.

33. Esito del giudizio.

La richiesta di parte attrice di condanna dei convenuti al pagamento della somma complessiva rideterminata in **€ 38.221,79 -** alla luce della nota n. 0361970/2023 del 2.11.2023 della Guardia di Finanza Nucleo di Polizia economico-finanziaria di Ravenna - a favore del comune di Ravenna oltre alla rivalutazione monetaria, agli interessi ed alle spese di giudizio, è fondata e va accolta per le motivazioni e considerazioni di seguito riportate, sussistendo tutti gli elementi della responsabilità erariale:

a) l'elemento soggettivo;

b) il rapporto di servizio;

c) il nesso di causalità;

d) il danno erariale.

34. La responsabilità contabile del titolare della struttura ricettiva.

Per costante giurisprudenza della Corte dei conti e di questa Sezione, **la responsabilità del titolare** della struttura ricettiva che omette di versare al Comune le somme incassate a titolo di imposta di soggiorno **si inquadra nella tipologia della responsabilità contabile**, avendo lo stesso, sulla base del regolamento adottato dal comune di Ravenna con **delibera del Consiglio comunale n. 164 del 12/12/2012, n. 166 del 20/12/2018 ed in ultimo revisionato con delibera nr. 29 del 08/03/2022,** riscosso somme di pertinenza dell'ente comunale che avrebbe dovuto custodire e restituire (cfr., *ex multis,* Sez. Lombardia, n.413/2012; id. n.85/2014; Sez. Emilia-Romagna; n.238/2017; id., n.35/2018; Sez. Sicilia, n.750/2018; id., n.799/2018; Sez. Valle d'Aosta, n. 1/2021).

L'art. 6 del vigente regolamento del Comune di Ravenna (*adempimenti in capo a gestori di strutture ed altre tipologie ricettive)* del regolamento del comune di Ravenna, prevede che:

1. I soggetti di cui all'art. 3 comma 2, di seguito denominati "gestori", sono responsabili degli adempimenti strumentali all'esazione dell'imposta, nonché di tutti gli adempimenti previsti dalla normativa vigente e dai commi seguenti.

2. I gestori, sono tenuti ad informare i propri ospiti riguardo all'applicazione dell'imposta di soggiorno, della relativa entità, delle esenzioni e delle esclusioni, tramite l'esposizione chiara e la massima pubblicità possibile del Regolamento sull'Imposta di Soggiorno

all'interno della struttura ricettiva.

3. *I gestori sono tenuti ad informare Ravenna Entrate S.p.A. quando interviene la gestione di una nuova struttura al fine di ottenere le credenziali di accesso al portale dedicato alla gestione dell'imposta, attraverso il quale assolvere agli adempimenti indicati al presente articolo, così come sono tenuti ad informare l'ufficio in caso di variazioni nella gestione della struttura.*
4. *I gestori devono riscuotere l'imposta dagli ospiti, rilasciandone quietanza.*
5. *I gestori devono riversare a Ravenna Entrate SpA le somme corrisposte dai soggetti passivi d'imposta, entro il quindicesimo giorno dalla fine di ciascun trimestre solare, con le modalità stabilite dal presente regolamento. E' tuttavia consentito il riversamento mensile dell'imposta riscossa nel mese precedente, da effettuarsi entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello dell'avvenuta riscossione. Il versamento deve essere effettuato secondo le disposizioni di cui all'articolo 2 bis del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, come modificato dal comma 786 dell'articolo 1 della Legge 160/2019.*

   Ai sensi dell'art. 180 del D.L. n. 34 del 19.05.2020, i gestori sono responsabili del pagamento dell'imposta con diritto di rivalsa sul soggetto passivo
6. *I medesimi gestori, contestualmente al versamento dell'imposta di cui al comma precedente, presentano a Ravenna Entrate S.p.A. una*

comunicazione con il dettaglio mensile del numero dei pernottamenti imponibili, del numero dei soggetti esenti ed esclusi, dell'imposta incassata, nonché eventuali ulteriori informazioni utili ai fini del computo della stessa,

La comunicazione è presentata on-line utilizzando il portale messo a disposizione da Ravenna Entrate S.p.A. nel rispetto dei principi di semplificazione amministrativa.

7. Il gestore, in qualità di agente contabile, ha l'obbligo di compilare il conto giudiziale della gestione da rendere all'Amministrazione Comunale secondo quanto stabilito dalla legge.

8. Il gestore è tenuto a presentare annualmente, ai sensi dell'art. 180 del D.L. 34/2020, una dichiarazione cumulativa da inoltrare, esclusivamente in via telematica, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di competenza, salvo quanto stabilito all'art. 13 c. 3 del presente Regolamento.

9. In caso di gestione di più strutture ricettive e/o di alloggio da parte dello stesso gestore, quest'ultimo dovrà provvedere ad eseguire versamenti e dichiarazioni distinti per ogni struttura.

10. Il gestore è obbligato a conservare tutta la documentazione inerente all'imposta, e alla sua gestione e applicazione, ai sensi di legge. 6

11. Per quanto riguarda i gestori di portali telematici ed i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, le modalità operative per l'attuazione degli obblighi di cui al presente articolo e per consentire le attività di controllo, potranno essere definite anche con atto convenzionale, pure in deroga al presente regolamento.

Pertanto, come confermato dal regolamento del comune di Ravenna (art. 6 punto 7), **i convenuti sono agenti contabili con obbligo della resa del conto giudiziale.**

Ne consegue che, per le considerazioni e le motivazioni suesposte, **l'omesso versamento da parte dei convenuti alla società incaricata dal comune di Ravenna delle** somme incamerate a titolo di imposta di soggiorno pagata dagli ospiti delle strutture alberghiere sopra indicate, configura **una responsabilità contabile** da cui l'agente può liberarsi solamente provando il caso fortuito o la forza maggiore (art. 194, R.D. 23.5.1924, n. 827).

Invero, elementi essenziali per individuare la figura dell'agente contabile si rinvengono nella:

- ❖ **la natura pubblica dell'ente** per il quale il soggetto agisce;
- ❖ **la natura pubblica del denaro** o bene oggetto della gestione;
- ❖ **la destinazione delle risorse a finalità predeterminate**;
- ❖ **l'obbligazione di custodia e restituzione delle somme incassate gravante sull'agente contabile**;

senza che rivestano alcun rilievo, invece,

- **né la qualifica dell'agente contabile**: soggetto pubblico o privato;
- **né il titolo in base al quale la gestione viene svolta** (che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa o in un contratto, e può perfino mancare del tutto (c.d. agente contabile di fatto);
- **né il modo in cui si atteggia in concreto il rapporto**, che può modellarsi sugli schemi previsti e disciplinati in via generale

dalla legge; finanche a discostarsene in tutto o in parte, senza mutare per questo la sua natura, ove ricorrano i predetti elementi essenziali (cfr. *ex multis*, Corte di Cass. SS.UU. n. 846, del 28 marzo 1974, id. n. 4985 del1995, n. 10667 e 26280 del 2009 e n. 13330, del 10 giugno 2010).

Inoltre, va precisato che l'espressione ***"maneggio di denaro"*** deve essere intesa in modo da indicare non solo la materiale detenzione del denaro ma anche un più ampio concetto di disponibilità, riconosciuta a chi - come si ritiene nel caso di specie - possa venirne in possesso, di propria volontà, in ogni momento.

Poiché l'attività gestoria è caratterizzata dal maneggio di danaro pubblico e di valori, tipica degli agenti contabili individuati dall'art. 178, del R.D. 23.5.1924, n. 827, la responsabilità imputata al convenuto rientra in quella contabile, con le relative conseguenze anche in termini di inversione dell'onere della prova. Invero, la responsabilità di tipo contabile si presenta in termini più rigorosi rispetto a quella amministrativa e determina l'inversione dell'onere della prova, trovando applicazione, sul punto, l'art. 194 del citato Reg. di contabilità a mente del quale: "*spetta all'agente contabile convenuto provare che l'omesso riversamento delle somme ritualmente incassate non sia da imputare a propria negligenza o a propria volontà ma sia riconducibile a causa di forza maggiore* "(*ex plurimis* Corte dei conti, Sezione Giur. Lombardia, n. 38/2016; Corte dei conti, Sez. Giur. Lazio, n. 103/2016; Corte dei conti, Sez. Giur. Piemonte, n. 61/2013).

35. L'elemento soggettivo dei convenuti: il dolo.

In merito all'elemento psicologico, che deve connotare la condotta omissiva dei convenuti, in adesione alla prospettazione attorea, il Collegio ritiene che nella fattispecie in esame i predetti convenuti abbiano agito con dolo.

Nella fattispecie in esame, risulta documentato che i convenuti, in violazione degli obblighi di legge e di quelli previsti dall'art. **6** del regolamento comunale *"per l'applicazione dell'imposta di soggiorno" del Comune di Ravenna,* approvato con deliberazione del Consiglio comunale 29 del 08.3.2022, **ha deliberatamente omesso di riversare alla società incaricata dal Comune di Ravenna la somma complessiva di € 42.673,22** incassata dagli ospiti della struttura alberghiera.

Dalla ricostruzione fattuale della vicenda in esame, emerge una **consapevole violazione da parte dei medesimi convenuti di precise ed espresse disposizioni contenute nel richiamato regolamento comunale** - per l'istituzione ed applicazione dell'imposta di soggiorno del Comune di Ravenna.

Invero, dall'esame dell'atto introduttivo del giudizio emerge chiaramente **la contestazione di un'omissione, cosciente e volontaria**, da parte dei convenuti **degli obblighi imposti dall'art. 4 d.lgs. 15/2011 e del citato regolamento del comune di Ravenna.**

Coscienza e volontarietà pienamente sufficienti per integrare il dolo contabile, in quanto il gestore della struttura ricettiva è

investito della riscossione e del successivo versamento dell'importo, che ab origine rappresenta un'entrata di carattere pubblicistico.

Trattasi, inoltre, di obblighi di cui i gestori, nel caso concreto, erano perfettamente a conoscenza, in quanto i convenuti avevano reso al comune di Ravenna le relative dichiarazioni, non provvedendo, però, ai conseguenti versamenti.

36. Rapporto di servizio dei convenuti: agenti contabili.

Nella misura in cui i regolamenti comunali affidano all'albergatore, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'Ente locale, tra questo soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio.

Per uniforme giurisprudenza di questa Corte, **la responsabilità del gestore di una struttura ricettiva si inquadra nella** specie della **responsabilità contabile**, instaurandosi tra l'albergatore e l'Amministrazione comunale un rapporto di servizio, connotato da spiccati compiti contabili (cfr. Sez. riunite, n. 22/QM/2016:

"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").

Sul punto anche la giurisprudenza di legittimità è conforme laddove afferma che: *"[…] il rapporto tributario intercorre*

esclusivamente tra il Comune che ha istituito l'imposta (soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva e su cui D.lgs. n. 23 del 2011, ex *art. 4, comma 1, essa grava (soggetto passivo).*

[…] Poiché i Regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva (o "albergatore") attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio pubblico (cfr., con riferimento all'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni, Cass., Sez. Un., 24/3/2017, n. 7663) con compiti eminentemente contabili […] Rapporto di servizio pubblico nel cui ambito le attività di riscossione e di riversamento di denaro implicano la "disponibilità materiale" di denaro pubblico" (Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2018, n. 19654).

A rilevare è l'art. 4, c. 2, d.lgs. n. 23/2011, che, nel reintrodurre l'imposta di soggiorno, ha indicato, quali soggetti passivi del tributo, coloro che alloggiano nelle strutture ricettive.

Ove i regolamenti comunali lo prevedano, come nel caso che ne occupa, **il gestore è preposto all'espletamento di una funzione strumentale ai fini dell'esazione del tributo che comporta il maneggio di denaro pubblico.**

A tale rapporto di servizio che prevede un'attività di riscossione e riversamento di denaro, implicando perciò la ***"disponibilità materiale"*** di denaro pubblico, deve riconoscersi un contenuto prettamente contabile (cfr. sentenza Corte conti III sezione Centrale n. 118/2020 del 6.11.2020).

Pertanto, l'albergatore è:

- **un agente contabile** (qualifica prevista dall'art. 178 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827);
- **assoggettato alla responsabilità contabile** (prevista dall'art. 194 dello stesso testo (cfr. Cass., Sez. un., 29 maggio 2003, n. 8580; id., 7 maggio 2003, n. 6956; id., 7 dicembre 1999, n. 862; id., 10 aprile 1999, n. 237; id., 10 aprile 1999, n. 232);

in quanto **nella riscossione delle somme versate dagli ospiti della struttura ricettiva ha il maneggio di denaro pubblico** essendo tale imposta destinata al Comune di Ravenna finalizzata a finanziarie le iniziative, attività e interventi che hanno effetto sul turismo.

Da ciò discende la qualificazione del convenuto come agente contabile, secondo quanto stabilito dalle seguenti norme:

- art. 178 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827;
- art. 93, comma 2 del Tuel n. 267/2000;
- d.lgs. n. 118/2011;
- art. 6 del regolamento- per l'istituzione ed applicazione dell'imposta di soggiorno del Comune di Ravenna.

37. Il nesso di causalità tra la condotta illecita omissiva del convenuto ed il danno prodotto all'erario.

A seguito della nota n.0361970/2023 del 2.11.2023 della Guardia di Finanza – Nucleo di Polizia economico-finanziaria Sezione Tutela Spesa Pubblica di Ravenna **il danno arrecato dai convenuti** per omesso riversamento delle somme incassate dagli

ospiti della struttura alberghiera in Ravenna a titolo di imposta di soggiorno**, va rideterminato in € 38.221,79.**

Tale danno risulta essere chiara conseguenza della condotta illecita posta in essere dai convenuti.

Sussiste, infatti, **un chiaro nesso eziologico tra il danno arrecato all' Erario del comune di Ravenna e la condotta dolosa dei convenuti**, consistente nell'avere omesso di riversare a tale ente locale le somme incassate a titolo di imposta di soggiorno, trattenendole, indebitamente ed ingiustificatamente.

L'obbligazione che caratterizza il rapporto dei convenuti con il comune di Ravenna **è quella di restituzione**, nella quale il collegamento funzionale con l'art. 1218 c.c. comporta l'esonero, per l'attore pubblico, dall'obbligo di fornire la prova della colpevolezza da parte del debitore (cfr. Corte conti, sez. II, 4 febbraio 2004, n. 69).

L'inversione dell'onere della prova non comporta che alla responsabilità contabile non si applichino gli ordinari e imprescindibili canoni del dolo e della colpa grave (cfr. Corte conti, sez. I, 5.2.2004, n. 43/A; id., sez. I, 3.10.2003, n. 341/A).

Orientamento coerente con l'indirizzo della Corte costituzionale (sentenza 20 novembre 1998, n. 371), recepito dal giudice contabile secondo cui: "*la responsabilità contabile, quanto agli elementi costitutivi e indipendentemente dalla specificità delle obbligazioni incombenti su chi maneggia beni e valori di pubblica pertinenza, si modella sullo stesso paradigma che caratterizza la c.d.*

responsabilità amministrativa" (Sez. I n. 89/2019).

Invero, nella fattispecie in esame risulta dimostrato dalla Procura contabile la violazione da parte dei convenuti dell'obbligazione di restituzione della somma incamerata al momento dell'incasso delle somme versate dagli ospiti delle strutture alberghiere sopra indicate, peraltro dichiarate dagli stessi convenuti al comune di Ravenna ma non versata.

Invero, la condotta omissiva, antigiuridica, a sua volta, deriva dalla mancata ottemperanza a tutti gli obblighi stabiliti dall'art.6 *(adempimenti in capo a gestori di strutture ed altre tipologie ricettive)* del richiamato regolamento comunale per l'istituzione e l'applicazione dell'imposta di soggiorno, approvato con delibera del Consiglio Comunale di Ravenna n. 29 del 08/03/2022 ; primo tra tutti quello del mancato puntuale riversamento delle somme a favore dell'Ente.

L'avvenuta violazione dell'obbligo di riversare al comune di Ravenna le somme pagate dagli ospiti di dette strutture alberghiere a titolo di imposta di soggiorno, integra non solo l'antigiuridicità della condotta ma anche il nesso causale, a norma dell'art. 40 c.p., tra tale condotta omissiva e il danno provocato al comune di Ravenna.

Infine, questo Collegio ricorda che per uniforme e consolidata giurisprudenza, a differenza della responsabilità amministrativa, ove spetta al pubblico ministero dimostrare il dolo o lo colpa grave del presunto autore del danno all'erario, **per la**

responsabilità contabile, l'elemento soggettivo si presume, incombendo sull'agente contabile l'onere probatorio di dimostrare che l'omesso versamento delle somme dovute è da ascrivere a causa di forza maggiore o caso fortuito al medesimo non imputabile (cfr., fra le altre, Corte conti, sez. II di appello, 4 febbraio 2004, n. 69 e 28 ottobre 1985, n. 195).

Circostanze che non ricorrono nel caso in esame.

Inoltre, il Collegio ribadisce che la condotta dei convenuti è caratterizzata da dolo intenzionale di violazione dei doveri di servizio, come prospettato dalla procura contabile nell'atto di citazione.

Pertanto, l'omesso riversamento della dovuta imposta, da qualificarsi come doloso in ragione della ripetuta inosservanza di chiari e precisi obblighi giuridici, integra, in assenza dell'assolvimento dell'*onus probandi* contrario (secondo quanto esplicitato da Cass. civ., Sez. Un., 30 ottobre 2001, n. 13533, applicabile anche alla fattispecie in esame), la sussistenza della responsabilità contabile del convenuto.

38. Il danno erariale causato dai convenuti.

Nella vicenda in esame risulta acclarato che è stato arrecato all'erario del comune di Ravenna un danno per complessivi **€ 38.221,79 rideterminato a seguito della nota della Guardia di Finanza n. 0361970/2023 del 2.11.2023** da addebitare in solido a: **HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c, VERNA Marika e MANUZZI Gian Maria.**

Inoltre, come già evidenziato al punto **11.** della presente sentenza, sussiste il danno per l'Ente anche se le parti convenute hanno ottenuto la rateizzazione delle somme dovute finché non si avrà l'integrale soddisfazione del credito vantato dall'amministrazione comunale di Ravenna.

Ciò in quanto l'importo per le somme a titolo di imposta di soggiorno avrebbero dovuto essere riversate in un'unica soluzione alle scadenze fissate (Corte dei conti Sezione Marche n.336/2021 de 25.10.2021).

La costante ed uniforme giurisprudenza del giudice contabile ha affermato che solo **l'effettivo incasso** da parte dell'Amministrazione di quanto dovuto dal gestore inadempiente può rivestire efficacia paralizzante (in caso di incasso totale) o decurtante (per l'ipotesi d'incasso parziale) dell'azione di responsabilità amministrativo-contabile, elidendo, in tutto o in parte, il danno erariale incontestabilmente emerso con il mancato riversamento dell'imposta di soggiorno (cfr. Corte dei conti Sezione giur. Toscana n.207 del 2021; Corte dei conti Sezione giur. Marche n. 336 del 2021; (II Sezione centrale App. n.239/2020 ex pluribus, II Sezione centrale app. 12 maggio 2020 n. 118 e giurisprudenza ivi richiamata).

Nondimeno, in sede esecutiva, potrà tenersi conto di quanto eventualmente già pagato dai convenuti a titolo di imposta di soggiorno trattenuta e non riversata in relazione ai periodi oggetto di contestazione, relativi alla vicenda in esame.

39. Conclusioni.

Pertanto, **i convenuti sono responsabili** del danno causato al comune di Ravenna rideterminato in complessivi **€ 38.221,79**, e devono essere condannati a versare al comune di Ravenna tale somma a titolo di risarcimento del danno arrecato, fatti salvi eventuali recuperi, oltre alla rivalutazione monetaria e agli interessi legali.

40. Le spese del giudizio

Le spese di giudizio seguono la soccombenza, e sono poste a carico dei convenuti per l'importo liquidato in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione Giurisdizionale per la Regione Emilia-Romagna, definitivamente pronunciando,

Preliminarmente

DICHIARA

la contumacia dei convenuti

1) HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c., con sede legale in Ravenna, frazione di Lido di Savio, Viale Romagna n. 167, cod. fisc./p.iva 02263580397, **in persona dei soci amministratori e legali rappresentanti, signori Verna Marika e Manuzzi Gian Maria;**

2) VERNA Marika, nata a Zurigo (Svizzera) l'11.3.1945;

3) MANUZZI Gian Maria, nato a Cesena (FC) il 16.9.1971;

Nel merito

ACCOGLIE

la domanda attorea e per l'effetto

CONDANNA

al pagamento in favore del comune di Ravenna della somma complessiva di **€ 38.221,79,** da addebitare con il vincolo della solidarietà a:

1) HOTEL RENO di Verna Marika & c. S.n.c., con sede legale in Ravenna, frazione di Lido di Savio, Viale Romagna n. 167, cod. fisc./p.iva 02263580397, in persona dei soci amministratori e legali rappresentanti, signori Verna Marika e Manuzzi Gian Maria;

2) VERNA Marika, nata a Zurigo (Svizzera) l'11.3.1945 e residente a Cesena (FC) in Piazza Almerici n. 4, cod. fisc. VRNMRK45C51Z133G;

3) MANUZZI Gian Maria, nato a Cesena (FC) il 16.9.1971 e residente in Faenza (RA) in Via Vittori n. 12, cod. fisc. MNZGMR71P16C573F;

fatti salvi eventuali recuperi nel frattempo intervenuti, oltre alla rivalutazione monetaria secondo gli indici FOI/ISTAT dalla data di scadenza dei versamenti omessi sino alla data di deposito della presente sentenza, ed interessi legali sulla somma rivalutata dal suddetto deposito sino al soddisfo.

Condanna, altresì, i convenuti al pagamento delle spese di giudizio che si liquidano in € 64,00 (euro sessantaquattro/00).

Manda alla Segreteria per i conseguenti adempimenti.

Così deciso nella camera di consiglio del 8.11.2023.

Il Presidente e estensore

Tammaro Maiello

f.to digitalmente

Depositata in Segreteria il giorno 22 novembre 2023

Il Direttore di Segreteria

dott. Laurino Macerola

f.to digitalmente