



SENT. n. 40/2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE REGIONALE PER LA LIGURIA

Composta dai seguenti magistrati:

ROSATI dr.ssa Emma **Presidente**

BENIGNI dr. Alessandro **Consigliere**

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

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di conto iscritto al n. **21409** del registro di Segreteria, nei confronti di **PANOZZO Beatrice**, c.f. PNZBRC66S68E632F, nella sua qualità legale rappresentante della *Eredi Panozzo di Panozzo Beatrice & co. S.a.s*, fusa per incorporazione nella società *LA QUIETE S.r.l.*, con sede in Loano, Via Tito Manniti n. 6, c.f.: 01699930093, agente contabile esterno del Comune di Loano (SV), in relazione al conto giudiziale n. 46990 per la riscossione e il versamento dell'imposta di soggiorno per il periodo 01.01.2018 – 31.12.2018 relativo alla struttura ricettiva denominata “*Hotel Villa Mary*” (p. iva 01699930093, sita in via Tito Minniti n. 6, cap. 17025, Loano (SV), rappresentata e difesa dall'Avv. **Ferdinando Acqua Barralis** (C.F.: CQBFDN61S19I480S), con domicilio eletto nel suo studio in Finale Ligure, Piazza Vittorio Emanuele II n. 14;

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

	- Esaminati gli atti e i documenti del giudizio;	
	- Uditi , nella pubblica udienza del giorno 18 aprile 2024, il relatore dr.ssa	
	Patrizia Esposito, il Pubblico Ministero, nella persona del Vice Procuratore	
	Generale dr.ssa Simona Desi, l'Avv. Ferdinando Acqua Barralis.	
	RITENUTO IN FATTO	
	1. Il Magistrato istruttore designato all'esame dei conti, premesso il quadro	
	normativo di riferimento in materia di riscossione e versamento dell'imposta	
	di soggiorno, con specifico riferimento al Regolamento del Comune di Loano	
	istitutivo della medesima a far tempo dal 2018 (delibera del Consiglio Comunale n. 41/2017, in vigore dal 09.12.2017 e ss.mm. ii), con relazione n. 380 del	
	27 luglio 2023 ha esposto che:	
	- in data 3 luglio 2019, l'agente contabile in epigrafe aveva depositato il conto	
	n. 46990 per il tramite del Comune di Loano (SV), relativo al periodo 1° gennaio 2018 – 31 dicembre 2018, nella sua qualità di esercente della struttura	
	ricettiva denominata “ <i>Hotel Villa Mary</i> ” (p. iva 01699930093), sita in via Tito	
	Minniti n. 6, cap. 17025;	
	- con interlocuzione istruttoria prot. n. 137 del 14 dicembre 2020 erano stati	
	richiesti ulteriori documenti, in particolare, la determinazione o relazione di	
	parifica dei conti trasmessi e la relazione dell'Organo di controllo interno;	
	- con nota prot. n. 7584 del 29 dicembre 2020, l'Amministrazione riscontrava	
	la citata richiesta istruttoria, trasmettendo la determinazione dirigenziale n.	
	1083 del 28 dicembre 2020, con la quale era stata integrata la determinazione	
	n. 259 del 27 giugno 2019 di parifica con la documentazione già trasmessa alla	
	Corte dei conti con nota prot. 23760 in pari data, nonché la relazione del Revisore	
	al Rendiconto 2018 approvato con deliberazione di Consiglio comunale	
	n. 11 del 29 aprile 2019 (poi integrata in data 29 dicembre 2020);	
	2	

- nonostante l'integrazione documentale resa dall'Ente locale, il conto giudiziale si era presentato irregolare quanto a compilazione, rivelandosi lacunoso, non riportando la corretta indicazione dei movimenti di carico e scarico della gestione e non consentendo di verificare la correttezza del calcolo dell'imposta e conseguenti eventuali responsabilità per omesso versamento. Inoltre, è stata rilevata l'assenza di bollettari e ricevute, non trasmessi alla Sezione regionale; - pertanto, il deferimento al Collegio è sembrato necessario per la declaratoria di irregolarità della gestione contabile e per l'eventuale successivo discarico. Ciò in quanto, sebbene non fossero stati ravvisati ammanchi, le predette irregolarità non consentivano di dichiarare il conto regolare.

2. Con Decreto del 23 agosto 2023, il Presidente della Sezione fissava l'udienza al ruolo del 18 aprile 2024, assegnando termine al 9 marzo 2024 per il deposito di produzioni e per le conclusioni del P.M.

3. Con **memoria depositata in data 5 marzo 2024**, si è costituita in giudizio l'agente contabile con il patrocinio del difensore in epigrafe, rilevando, in primo luogo, che il 2018 era stato l'anno di introduzione dell'imposta di soggiorno da parte del comune di Loano e che, ai sensi del regolamento comunale, per il suddetto primo anno, ne era stato previsto il versamento esclusivamente per i mesi di luglio e agosto. Inoltre, al fine di documentare il carico contabile e l'insussistenza di irregolarità ed ammanchi, ha prodotto il bollettario con numerazione e datazione progressiva in cui vengono annotate le somme riscosse, unitamente alla contabile pagobancomat del versamento effettuato.

Di tal che, secondo la prospettazione difensiva, la documentazione, come integrata in giudizio, sarebbe stata *“del tutto sufficiente a dissipare ogni possibile dubbio, a fronte della assoluta mancanza di previsioni ed istruzioni normative e/o regolamentari circa la modalità di rendicontazione a carico dei gestori*

delle strutture turistico ricettive che hanno adempiuto, come hanno potuto, ai loro obblighi, nella prima applicazione della normativa, in piena buona fede e correttezza, tanto è vero che non sono stati contestati ammanchi a loro carico”, chiedendo che il procedimento fosse definito con declaratoria di assoluzione e di esclusione di ogni responsabilità a carico dell’agente contabile.

4. Con nota di deposito del **6 marzo 2024**, l’**Organo Requirente** regionale ha rassegnato le proprie conclusioni, a norma dell’art. 147, co. 2 c.g.c., le quali *in parte qua* divergono da quelle del magistrato istruttore. Segnatamente, il conto giudiziale reso non sarebbe stato completo alla stregua dell’artt. 616 e 621 del Regolamento di contabilità generale dello Stato, approvato con il regio decreto 23.5.1924, n. 827 (Regolamento per l’amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato), dovendo “*comprendere il carico, lo scarico e i resti da esigere, l’introito, l’esito e la rimanenza. Di conseguenza, è necessario che il predetto documento indichi non solo le entrate riscosse a titolo di imposta di soggiorno e versate al Comune (gestione di cassa), ma anche quelle che, ai sensi del relativo regolamento comunale, risultano da riscuotere in base all’entità capitaria del tributo e alle effettive presenze dei clienti nella struttura, tenuto conto delle eventuali esenzioni ed agevolazioni (conto “di diritto”). Alla luce di tutto quanto sopra, il conto presentato dall’odierno agente contabile è reso in una forma tale da non consentire l’emersione della consistenza di cassa necessaria ai fini della corretta compilazione del conto giudiziale.*”. Conseguentemente, il P.M. conclude affinché sia dichiarata la non regolarità del conto depositato e sia ordinato all’agente contabile di redigere nuovamente il conto, comprensivo della determinazione del tributo accertato.

5. All’udienza di discussione del 18 aprile 2024 e con specifico riferimento agli artt. 5-7 del Regolamento comunale disciplinante l’imposta, il **Pubblico**

Ministero ha rimarcato restasse testualmente richiesta nelle suddette disposizioni la condivisione con l'Ente locale dei dati relativi ai pernottamenti ed alle esenzioni da parte del gestore, affermando che le novelle normative in materia nulla avevano innovato quanto alla necessità di resa del conto giudiziale, nelle componenti del carico e dello scarico, come richiesto sin dal Regolamento di contabilità generale di Stato r.d. del 23 maggio 1924, n. 827.

Concludendo come in atti, infine, ha evidenziato la necessità di resa di un conto documentale che consentisse la ricostruzione analitica del periodo considerato.

L'Avv. **Ferdinando Acqua Barralis** ha insistito nei termini di cui alla memoria depositata, evidenziando la completezza del bollettario prodotto, in cui erano stati indicati anche i riferimenti dei pernottamenti degli ospiti e delle esenzioni applicate, con conseguente integrazione del conto reso e richiesta di discarico. Quanto alle modalità di compilazione, ha evidenziato che l'agente contabile si era limitata ad utilizzare la modulistica predisposta dall'Ente.

All'esito della discussione del giudizio, sentite le parti che hanno confermato le conclusioni rassegnate, la causa è passata in decisione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

La questione sottoposta all'esame del Collegio attiene alla regolarità dei conti di un agente contabile esterno, titolare di una struttura ricettiva di Loano, in quanto riscuotitore per il Comune del savonese dell'imposta di soggiorno per l'esercizio 2018, alla luce dei profili di criticità sollevati dal Magistrato deferente nella relazione istruttoria, per la declaratoria di irregolarità della gestione.

1. L'art. 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (recante "*Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale*"), ha reintrodotto solo per i Comuni capoluogo di Provincia, per le unioni di Comuni nonché per i Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte la possibilità

di istituire, con deliberazione consiliare, “*un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggino nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio*”, da applicare, secondo criteri di gradualità, in proporzione al prezzo, sino a € 5 per notte, demandandone la disciplina attuativa ad un regolamento governativo, da adottare ai sensi della legge 23 agosto 1988, n. 400, art. 17, comma 1, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie e, in conformità con quest'ultima ovvero, nel caso di sua mancata emanazione, ai singoli regolamenti comunali (commi 1 e 3). Non essendo stato ad oggi ancora emanato il regolamento statale di attuazione, le modalità applicative dello stesso trovano esclusiva disciplina nei regolamenti comunali adottati ai sensi dell'art. 52 del d. lgs 15 dicembre 1997, n. 446. Il **decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50**, convertito con modificazioni nella legge 21 giugno 2017, n. 96, ha esteso l'imposta di soggiorno anche alle c.d. “*locazioni brevi*”, come definite dall'art. 4, comma 1. Il comma 5-ter della norma ha disposto, inoltre, testualmente che: “*il soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, 16° comma, lett. e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.*”.

1.2 Con delibera del Consiglio comunale del 6 dicembre 2017, n. 41, il Comune di Loano ha istituito l'imposta di soggiorno e approvato il relativo Regolamento, da ultimo modificato con deliberazione del Consiglio comunale del 30 dicembre 2020, n. 54. Il presupposto dell'imposta viene individuato nel pernottamento nelle strutture turistico-ricettive, come individuate e definite dalla

legge regionale Liguria, n. 32 del 12.11.2014 e ss.mm.ii. (art. 3).

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

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

1.3 L’art. 180, comma 3, del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. “*decreto rilancio*”), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 ha aggiunto all’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 il comma 1-ter, per gli aspetti sanzionatori modificato dall’art. 25, comma 3-bis, del d.l. 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69. La novella normativa ha attribuito ai gestori delle strutture ricettive la qualifica soggettiva di “*responsabili del pagamento dell’imposta*”, ai sensi dell’art. 64 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, “*con diritto di rivalsa sui soggetti passivi*”, obbligandoli alla presentazione di una dichiarazione telematica annuale e agli “*ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale*”.

L’art. 5-quinquies del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 (“*Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili*”) convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, inserito dalla

legge di conversione e rubricato “*Interpretazione autentica del comma 1- ter dell’articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23*”, ha disposto che: “*Il comma 1-ter dell’articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020*”.

2. Con sentenza n. 22/2016/QM del 22 settembre 2016, le Sezioni riunite di questa Corte hanno affermato il principio di diritto secondo cui: “*i soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall’art. 4, comma 3, del d. lgs n. 23/2011 – della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell’imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta*”. Recentemente, al riguardo, è stato considerato che “*in merito alla valenza della novella, giova ricordare che i menzionati interventi normativi sono stati oggetto di numerosi approfondimenti interpretativi sia in relazione alle ricadute in materia penale che in materia contabile e che, sotto quest’ultimo fronte, si sono andati consolidando divergenti orientamenti giurisprudenziali del giudice contabile in merito alla persistente postulabilità della qualifica di agente contabile in capo al gestore di struttura recettiva con conseguente soggezione all’obbligo di resa del conto giudiziale nonché della giurisdizione di questa Corte*”. (Cfr., Sez. Lombardia, decr. n. 5 del 27.03.2023; Sez. Liguria, sent. n. 79 del 4.10.2023, n. 9 dell’8.02.2024 e n. 23 del 10.04.2024, cui si rinvia per la disamina dei riferimenti giurisprudenziali).

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

Successivamente, con la pronuncia di orientamento n. 1 del 10 gennaio 2022, alle cui motivazioni puntualmente si rinvia, ai sensi dell'art. 17 dell'All. 2 al c.g.c., questa stessa Sezione ha ritenuto “*di poter affermare con sufficiente certezza che il gestore di una struttura ricettiva rimanga assoggettato al giudizio di conto innanzi a questa Corte, cui non può opporsi la natura privatistica dell'attività ovvero il concomitante assoggettamento alla pretesa tributaria e che l'omesso versamento dell'imposta di soggiorno integri anche un danno erariale da mancata entrata, determinando la responsabilità amministrativo-contabile in capo al titolare/gestore della struttura.*”.

Una tale conclusione converge, peraltro, con quanto più volte statuito dalla giurisprudenza contabile dominante e d'appello, anche in riferimento alla recente sentenza n. 107 del 16.03.2023 della Prima Sezione Centrale di Appello secondo cui “*i richiamati mutamenti normativi (art. 180, d.l. n. 34/2020, prima e l'art. 5 quinquies, d.l. n. 146/2021, dopo), non hanno intaccato il rapporto di servizio intercorrente tra gestore e comune e discendente dagli ulteriori compiti per costoro previsti dall'art. 4, comma 1 ter, d.lgs. n. 23/2011 (<<Il gestore della struttura ricettiva è responsabile (...) degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale...>>), di guisa da permanere*

la sottoposizione allo statuto della responsabilità amministrativo-contabile (con la conseguente provvista giurisdizionale) dei soggetti qui appellanti.”

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

Peraltro, gli adempimenti per cui è causa si iscrivono nell’ambito di un procedimento giudiziale, c.d. giudizio di conto, che, come ha avuto modo di osservare la Corte costituzionale, *“si configura essenzialmente come una procedura giudiziale, a carattere necessario, volta a verificare se chi ha avuto maneggio di denaro pubblico, e dunque ha avuto in carico risorse finanziarie provenienti da bilanci pubblici, è in grado di rendere conto del modo legale in cui lo ha speso, e dunque non risulta gravato da obbligazioni di restituzione (in ciò consiste la pronuncia di discarico)”*. (Corte cost., sent. n. 292 del 25 luglio 2001).

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

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

Il giudizio si incardina in via automatica per effetto del deposito del conto presso la Segreteria della Sezione, che *“costituisce l’agente dell’amministrazione in giudizio”*, secondo l’innovativa previsione dell’art. 140 c.g.c. che supera la previgente impostazione dell’art. 45 del T. u. n. 1214 del 12 luglio 1934, secondo la quale il giudizio si riteneva instaurato già nel momento della

presentazione del conto all'amministrazione. Per il resto occorre ribadire la constatazione, pacifica nella giurisprudenza (anche più risalente) di questa Corte (Sez. riun., 30 maggio 1977, n. 185 e 13 maggio 1976, n. 175; Sez. I, 23 settembre 1991, n. 286 e 288; Sez. I, 21 dicembre 1991, n. 373, 371, 376, 377; Sez. II, 14 aprile 1992, n. 69), che l'oggetto del giudizio è il conto dell'agente contabile, non come mero "atto", ma come strumento che consente di accedere al "rapporto gestorio", al fine di accertarne la posizione debitoria nei confronti dell'Ente locale sulla base della documentazione probatoria strettamente inerente alla sua attività (Sez. Liguria, sent. n. 60 del 26 giugno 2023).

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

Al riguardo della specifica questione, questa Sezione si è già espressa con la pronuncia n. 21 del 20 marzo 2024, ritenendo *"che il conto giudiziale dell'imposta di soggiorno debba essere presentato alla stregua del modello 21 approvato con d.P.R. n. 194/1996 e che nel medesimo non sia necessario indicare anche la voce relativa all'accertamento delle entrate da riscuotere"*, alle cui motivazioni testualmente si rinvia, ai sensi dell'art. 17 dell'All. 2 al c.g.c., nonché alla disamina degli orientamenti che in merito si contendono il campo, dal momento che la necessità del conto di diritto è affermata per i conti degli agenti della riscossione degli enti locali solo da una parte della giurisprudenza di questa Corte, alla quale si contrappone un indirizzo che, invece, ritiene sufficiente il conto di mera cassa, orientamenti che risolvono in maniera difforme anche la problematica relativa alla modulistica da utilizzare per la resa del conto degli agenti della riscossione di entrate locali diverse dall'imposta di soggiorno.

Infatti, per determinare gli obblighi di rendicontazione incombenti sul gestore

della struttura ricettiva va verificato, in concreto, quali siano le prestazioni alle quali lo stesso è chiamato secondo la vigente normativa.

Orbene, i limitati adempimenti posti a carico dei gestori delle strutture ricettive, nella specie, dal citato Regolamento per l'imposta di soggiorno del Comune di Loano (comunicazione delle presenze registrate e degli ospiti evasori, esazione dell'imposta, rilascio della ricevuta e versamento del riscosso) e, in generale, da tutti i regolamenti comunali emanati in materia, rendono palese la differenza tra la gestione in esame e quella propria dei concessionari della riscossione delle altre entrate locali di cui si è occupata la giurisprudenza.

Nel caso dell'imposta in argomento, poiché difettano, da un lato, un vero e proprio affidamento del servizio e, dall'altro, il complesso coacervo di obblighi che ne conseguono in capo al soggetto affidatario, la gestione svolta dagli esercenti le strutture ricettive non può che essere assimilata a quella effettuata da agenti riscuotitori interni, per i quali è prevista l'utilizzazione del modello 21.

La citata sentenza, in merito, oltre a tenere conto della funzione della parifica dell'Ente, ha opportunamente considerato: *“Non sembra, del resto, che, per questa via, possa essere frustrata l'esigenza dell'ente di conoscere l'esatto ammontare dell'imposta dovuta (e, di converso, i volumi dell'evasione/elusione) poiché informazioni circa il numero delle presenze, qualora ne fosse omessa la comunicazione da parte del gestore e, comunque, ai fini dei dovuti controlli sulle presenze dichiarate, possono essere acquisite innanzitutto grazie ai dati che i gestori debbono fornire agli enti locali ai sensi dei regolamenti sull'imposta di soggiorno e, a decorrere dal 2020, anche mediante ulteriori canali. Infatti, l'art. 13-quater, comma 2, del decreto-legge 30.4.2019, n. 34 (Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi), convertito, con modificazioni, nella legge 28.6.2019, n. 58,*

prevede che i dati risultanti dalle comunicazioni di cui all'articolo 109, comma 3, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18.6.1931, n. 773, sono forniti dal Ministero dell'interno, in forma anonima e aggregata per struttura ricettiva, all'Agenzia delle entrate, che li rende disponibili, anche a fini di monitoraggio, ai comuni che hanno istituito l'imposta di soggiorno. Il D.M. 11.11.2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 299 del 2.12.2020, ha individuato i criteri, i termini e le modalità per la fornitura da parte del Ministero dell'interno dei dati risultanti dalle comunicazioni dei gestori di strutture ricettive stabilendo che gli stessi, resi disponibili all'Agenzia delle entrate, sono messi a disposizione dei comuni che hanno istituito l'imposta di soggiorno mediante il portale SIATELV2-Puntofisco. Il citato art. 13-quater del d.l. n. 34/2019 prevede inoltre, al comma 4, che presso il Ministero per i beni e le attività culturali e per il turismo è istituita una banca di dati delle strutture ricettive che, per le esigenze di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, è accessibile all'Amministrazione finanziaria e agli enti creditori per le finalità istituzionali. Con D.M. 29.9.2021, n. 161, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 273 del 16.11.2021, sono stabilite le modalità di realizzazione e di gestione della banca di dati delle strutture ricettive e le modalità di accesso, tra l'altro, alle informazioni ivi contenute di cui si prevede la pubblicazione sul sito istituzionale del Ministero del turismo e l'accessibilità agli utenti previa registrazione. Infine, il D.M. 7.1.2013 (Disposizioni concernenti la comunicazione alle autorità di pubblica sicurezza dell'arrivo di persone alloggiate in strutture ricettive), modificato con D.M. 16.9.2021, all'art. 4-bis, comma 1, prevede la conservazione per cinque anni dei dati degli alloggiati, inseriti e inviati dai gestori alla questura territorialmente competente mediante un

sistema web secondo le disposizioni del precedente art. 2, comma 1. ”.

Si condividono, infine, gli ulteriori argomenti di portata generale a sostegno dell’idoneità del mero conto di cassa a rappresentare compiutamente la gestione dell’imposta di soggiorno ricavabili dalla novella del 2020, a seguito della quale il gestore è, dunque, contemporaneamente, da un lato, responsabile d’imposta e, dall’altro, esattore per conto dell’erario. Nella prima di dette qualità, come questa Corte ha già avuto modo di evidenziare, l’albergatore è coinvolto *“ope legis al fine di assicurare il soddisfacimento della pretesa tributaria, con funzione di rafforzamento della garanzia patrimoniale e di tutela del credito (....)”* assicurando *“una solidarietà passiva meramente <dependente> e <successiva>, al realizzarsi della fattispecie collaterale eventuale (...) derivante dal mancato versamento del dovuto da parte dell’obbligato principale, individuato nell’ospite della struttura ricettiva, che in via esclusiva pone in essere il presupposto del tributo”* (Sez. Liguria, n. 1/2022 cit.).

Finché non vengano corrisposte, le somme dovute dagli ospiti o dal gestore appartengono al patrimonio dei medesimi e non già a quello dell’ente locale. Non si configura, in tal caso, un maneggio di denaro pubblico e, conseguentemente, nemmeno l’obbligo di presentazione del conto giudiziale. Pertanto, *“In siffatta evenienza, l’eventuale mancato pagamento dell’imposta da parte degli obbligati, in via principale o successiva, è sanzionato alla stregua di un inadempimento tributario. Diversamente, una volta riscosse, le somme dovute diventano denaro pubblico e il gestore, come esattore, acquisisce la qualità di agente contabile. Egli è perciò tenuto alla presentazione del conto giudiziale, assoggettato al giudizio di conto e, al ricorrere dei relativi presupposti, anche destinatario dell’azione risarcitoria, qualora se ne prospetti una responsabilità amministrativa per danno erariale da mancata entrata. In sostanza, la*

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

Invero, a decorrere dall'anno d'imposta 2020 l'indicazione, per ciascun trimestre, dell'imposta applicata a notte (in misura intera e ridotta), così come del numero delle presenze (a tariffa ordinaria, esenti o a cui spetta la riduzione), è contenuta nella dichiarazione telematica che i gestori sono obbligati a presentare entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, ai sensi dell'art. 4, comma 1-ter del d.lgs. 23/2011.

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

Invero, come rimarcato dal difensore, nell'attuale fase giudiziale dialettica

sono stati prodotti i bollettari delle somme riscosse e la contabile del corrispondente versamento effettuato, per i mesi dell'anno per cui era stata prevista l'introduzione dell'imposta, anteriormente non trasmessi alla Sezione.

In particolare, l'Avv. Barralis ha evidenziato la completezza e l'analiticità del bollettario prodotto, in cui erano stati indicati tutti i riferimenti dei pernottamenti degli ospiti e delle esenzioni applicate, con numerazione e datazione progressiva, con conseguente integrazione del conto reso e piena corrispondenza tra il carico dell'imposta riscossa e la dichiarazione riassuntiva circa lo scarico della medesima imposta integralmente versata all'Amministrazione, come risultante anche dalla contabile bancaria del versamento.

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

Al riguardo, la Sezione ha già considerato *“che il giudizio di conto trova i propri referenti costituzionali negli artt. 81, 97, 100 e 103 della Carta, ed è posto a garanzia della correttezza e della trasparenza delle pubbliche gestioni, sub specie della tutela dell'interesse oggettivo alla regolarità di gestioni finanziarie e patrimoniali (Corte cost., n. 114/1975). In questo quadro, è stato affermato il carattere indefettibile della responsabilità contabile e del giudizio con il quale essa viene fatta valere (Corte cost., n. 110/1970). La responsabilità contabile, quanto ad elementi costitutivi, a prescindere dalla specificità delle obbligazioni che incombono su coloro che hanno maneggio di beni e valori di pubblica pertinenza, si modella sullo stesso paradigma che caratterizza la c.d. responsabilità amministrativa (Corte cost., n. 371/1998) e richiede dunque quale elemento indefettibile la verifica di un danno a carico delle finanze pubbliche. A questa prospettiva si raccorda l'art. 149, c. 3, del codice di giustizia contabile, a mente del quale il giudice, quando non pronuncia di scarico, liquida il debito dell'agente e dispone, ove occorra, la rettifica dei*

resti da riprendersi nel conto successivo, ovvero dichiara l'irregolarità della gestione contabile. Sulla distinzione tra discarico/non discarico e regolarità/non regolarità questa Corte si è ripetutamente espressa, osservando che il non discarico è la conseguenza di un ammanco, al cui ripiano il contabile deve essere condannato. La declaratoria di irregolarità, invece, può essere ricondotta alla mera inosservanza dei requisiti formali (Sez. II, n. 256/2020). Pertanto, è stato rimarcato che il riscontro della irregolarità del conto non ne preclude l'autonoma declaratoria, pur in mancanza di una contestuale pronuncia di condanna a carico del contabile nei cui confronti non sono state rilevate ipotesi di ammanco o di irregolarità della gestione di natura non formale (Sez. Liguria, n. 78/2023; Sez. Sicilia, n. 637/2019; Sez. Trento, n. 42/2013; Sez. Piemonte, n. 10/2008).” (Vedi, sent. n. 100 del 12.10.2023).

Pertanto, allo stato, un conto regolare non risulta essere stato reso e depositato. Aderendo alla prospettazione del Magistrato istruttore, il Collegio rileva quindi che in ogni caso la lacunosità e l'irregolarità formale nella contabilizzazione del conto reso non possano dar luogo a liquidazione di debito a carico dell'agente, in assenza di un danno effettivo nei confronti dell'Amministrazione, con conseguente non configurabilità di un ammanco in senso tecnico, produttivo di obbligo di ristoro, dovendo tuttavia, comunque, dichiararsi l'irregolarità della gestione contabile del conto n. 38772, a norma dell'art. 149, comma 3 del c.g.c. (cfr. Sez. Liguria, sent. n. 56 del 16.06.2023).

Le spese possono essere compensate, giusta Corte costituzionale sent. n. 77 del 19 aprile 2018, in considerazione della mancanza di un danno risarcibile.

P.Q.M.

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

