



REPUBBLICA ITALIANA SENT. N. 38/2021

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE PER LA REGIONE LOMBARDIA

composta dai seguenti magistrati:

dott. Massimo Chirieleison Presidente f.f. relatore

dott. Gabriele Vinciguerra Consigliere

dott. Alessandra Olessina Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di responsabilità iscritto al n° 29509 del registro di segreteria ad istanza della Procura regionale per la Lombardia nei confronti di:

**V.D.** Omissis Omissis rappresentata, assistita e difesa dall'Avv. Simona Merisi del foro di Omissis (Omissis), Omissis, Omissis, Omissis, presso la quale è altresì elettivamente domiciliata.

Uditi nell'udienza del giorno 4 novembre, con l'assistenza del Segretario dr Ludovico Rossari, il relatore, consigliere Massimo Chirieleison, il Pubblico ministero rappresentato in udienza dal Vice Procuratore Generale dott. Gianluca Braghò e l'avv.to Fabio Fechio per l'avv. Simona Merisi, come da delega agli atti, per la convenuta.

L'udienza viene celebrata in via telematica, ai sensi e per gli effetti dell'art. 85, comma 3, lettera e, del decreto-legge 17 marzo 2020 n. 18, convertito in legge 24 aprile 2020 n. 27. La trattazione telematica avviene mediante l'utilizzo della piattaforma Microsoft Teams.

I difensori delle parti sono stati riconosciuti tramite documento d'identità, precedentemente inviato alla Segreteria della Sezione.

## FATTO

1. Con atto di citazione regolarmente notificato, la Procura Regionale presso questa Sezione giurisdizionale della Corte dei Conti, citava in giudizio il legale rappresentante della struttura Omissis (impresa individuale), corrente in Omissis sig.ra V.D., per inadempimento dell'obbligo di riversamento a favore del Comune dei proventi dell'imposta di soggiorno per il periodo da settembre 2013 a febbraio 2016, nella misura di € 4.897,00 più interessi fino alla data del versamento (€ 114,00) per un totale di € 5.011,00 (cinquemilaundici/00).

2. Riferisce l'attrice che con nota prot. Omissis datata Omissis, il Comune di Omissis trasmetteva segnalazione di danno a carico della sig.ra V.D., in relazione al mancato riversamento a favore del Comune di Omissis dell'importo dovuto a titolo di imposta di soggiorno, così come determinato dagli uffici comunali .

3. Ritenendo sussistere tutti gli elementi costitutivi della responsabilità amministrativa, la Procura agiva in giudizio per veder riconosciuto il diritto al risarcimento, sul presupposto della sussistenza, in capo al gestore della struttura alberghiera, di un rapporto funzionale di servizio, conseguente all'obbligo di esazione e riversamento dell'imposta di cui trattasi, con correlata sua responsabilità in caso di inadempimenti degli stessi obblighi (Sez. Toscana, n. 253/2016; Id., n.

101/2016; Id., n. 234/2018; Sez. Emilia R., n. 168/2018; Sez. Veneto, n. 121/2018).

**4.** In occasione della udienza pubblica del 7.10.2020, il Collegio, con ordinanza dettata a verbale, ha autorizzato le parti, ai sensi dell'art. 101 cpc., a predisporre note scritte in ordine alla sussistenza della qualifica di agente contabile del soggetto riscuotitore della tassa di soggiorno prevista dal regolamento comunale, alla luce della novella legislativa di cui all'art. 180 del d.l. 34/2020, convertito dalla legge n.77/2020, concedendo termine per il deposito delle memorie entro il 29 ottobre in vista dell'udienza di rinvio, fissata per il 4 novembre 2020, ore 10:00.

**4.1.** La convenuta sig.ra D., riceveva solo in data Omissis la notifica dell'ordinanza di rinvio dell'udienza del 7/10/2020, con contestuale assegnazione del termine fino al 29/10/2020 per il deposito di memoria contenente osservazioni sulla questione della sussistenza della qualifica di agente contabile, alla luce delle nuove disposizioni legislative introdotte dall'art. 180 D.Lgs. 34/2020

**4.** Con memoria di costituzione e risposta la convenuta si costituiva in giudizio, seppur tardivamente per le ragioni esposte nel punto precedente, chiedendo che la Corte dichiari il proprio difetto di giurisdizione, essendo venuta meno la qualifica di "agente contabile" dell'albergatore in relazione alle somme dal medesimo maneggiate a titolo di imposta/contributo di soggiorno destinato al Comune, in quanto, secondo il c.d. "DL Rilancio", il gestore della struttura ricettizia ora riveste la qualifica di semplice "responsabile del pagamento"

dell'imposta di soggiorno, con mero diritto di rivalsa nei confronti dei soggetti passivi del tributo e sanzioni amministrative per eventuali ritardi/omissioni di versamenti e dichiarazioni. Evidenzia la difesa che il parallelo processo penale pendente avanti la sezione IV penale del Tribunale di Omissis nei confronti della sig.ra D. per il reato di peculato, per i medesimi fatti, si è recentemente concluso con sentenza di assoluzione ex art. 129 c.p.p. "perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato" proprio in virtù delle norme sopravvenute.

5. In occasione dell'odierna udienza, anche la Procura erariale depositava una propria memoria con la quale prende posizione sulla questione del mantenimento in capo della convenuta della qualifica di agente contabile in relazione al maneggio dei somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno.

**5.1.** Riferisce la Procura che:

-l'imposta di soggiorno è stata introdotta dall'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011;

- con regolamento, ex articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400 è dettata la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno;

- in ossequio alla riserva di legge ex art. 23 Cost. in materia di imposizione tributaria, la norma primaria disciplina gli aspetti essenziali del tributo (presupposto impositivo dato dal soggiorno nella struttura ricettiva ubicata nel territorio comunale; misura massima del tributo; soggetto attivo e passivo del tributo), lasciando alla normativa regolamentare la disciplina di attuazione;

- in assenza dell'emanazione del regolamento previsto dall'art.

4, comma 3, d.lgs. cit, con deliberazione del consiglio comunale n.

Omissis veniva introdotta l'imposta di soggiorno nel Comune di

Omissis ed approvato il relativo regolamento, disciplinante gli obblighi

in capo ai gestori delle strutture ricettive (presentazione di una

dichiarazione mensile riepilogativa delle presenze; calcolo dell'imposta

dovuta; riversamento nelle casse del Comune tramite gli strumenti

messi a disposizione dall'amministrazione);

- con successiva deliberazione di giunta comunale del Omissis

venivano determinate le tariffe dell'imposta, in base alla classificazione

delle strutture ricettive (stelle), per persona per notte, esclusi i

minorenni.

**5.2.** La difesa erariale evidenzia i seguenti elementi di fatto e di diritto:

i) la struttura ricettiva gestita dall'impresa individuale di D. V., rientra nella categoria "Omissis" ed è stata regolarmente diffidata per inadempimento all'obbligo di riversamento della tassa di soggiorno al Comune di Omissis;

ii) la norma di riferimento per sussumere il gestore della struttura ricettiva, nella categoria degli agenti contabili, in qualità di riscuotitore dell'imposta di soggiorno, è rinvenibile negli artt. 74 comma 1 e 178 comma 1 lett. e) della legge di contabilità generale dello Stato (R.D. 18 novembre 1923 n.2440), nonché negli artt. 610 e 611 del regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato (R.D. 23 maggio 1924, n.827), in quanto soggetto

operante sotto la qualifica indistinta di agente che ha maneggio “qualsiasi” di denaro da riversare allo Stato o agli enti territoriali (art. 93 d. lgs. 267/2000);

iii) per consolidata giurisprudenza contabile, il gestore della struttura ricettiva, riscuotendo per conto del Comune l’imposta di soggiorno con obbligo di successivo riversamento nelle casse comunali, agisce quale agente contabile, essendo pacifica la natura pubblica del denaro oggetto della gestione, sul presupposto che l’albergatore medesimo ottenga la disponibilità o il maneggio del denaro in ragione della propria attività, con obbligo di riversarlo all’ente pubblico di riferimento, restando irrilevante il titolo in base al quale la gestione è svolta (Cass. SS.UU. sent. n.1330/2010; Cass. SS.UU n.14029/2001; TAR Lombardia sent. n.2163/2013; Corte conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sentenza n. 22/2016/QM); Corte dei conti Sez. giur. Lombardia sent. n.190/2018, in tema di obbligo di riversamento all’Omissis, gravante sulle imprese “prime acquirenti” di prodotti lattiero caseari, degli importi di prelievo supplementare in caso di sfioramento delle c.d. “quote latte”);

iiii) in materia di imposta di soggiorno, il metodo di riscossione prescelto dallo Stato è il modello diffuso, ponendo in capo al soggetto più vicino al presupposto d’imposta e al soggetto passivo, di acquisire la pronta disponibilità del denaro pubblico da riversare all’ente locale, in base al soggiorno effettuato nel territorio di riferimento.

**5.3.** Secondo l’attrice, sussisterebbe pertanto un rapporto di servizio tra l’ente ed il gestore della struttura alberghiera/ricettiva, con

conseguente responsabilità in caso di inadempimento all'obbligo di versamento del denaro ricevuto (Sez. giur. centr. I Appello, n. 170/2019; Sez. giur. Lazio, n. 209/2020: "nella misura in cui i regolamenti comunali affidano ad un soggetto estraneo al rapporto tributario una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, tra questo soggetto e il Comune si instaura un rapporto di servizio"; Sez. Veneto, sent. n. 121/2018; Sez. Emilia-Romagna, sent. n. 168/2018; Sez. Toscana, sent. n. 234/2018; 253/2016). Nel caso di impresa alberghiera esercitata in forma collettiva, la qualità di agente contabile deve esser attribuita al legale rappresentante dell'ente societario (così Cass. pen., sez. VI, sent. n. Omissis), dando origine il rapporto di servizio ad "obblighi in capo alla società convenuta e al proprio organo amministrativo relativi alla cooperazione nella potestà impositiva" (Sez. Toscana, sent. n. 227/2020); nel caso di ditta individuale (come nella fattispecie), la qualifica soggettiva spetta alla persona fisica titolare dell'impresa, ovvero a colui che comunque si è ingerito nella gestione o nel maneggio di denaro da riversare nelle casse dell'ente locale. Ne segue che il giudizio sull'accertamento del danno da omesso riversamento provocato dall'albergatore è assoggettato alla giurisdizione della Corte dei conti (Cass. SS.UU. sent. n. 19654/2018). In ordine al danno, si è da ultimo puntualizzato che "l'omesso versamento dell'imposta di soggiorno costituisce, quindi, un danno per l'erario sub specie di danno da entrata non riversata nelle casse comunali e determina la responsabilità amministrativo-contabile in

capo al gestore della struttura” (Sez. giur. Veneto, sent. n. 49/2020).

**5.4.** Ad integrazione del quadro normativo sopra delineato, la Procura segnalava che l’art. 180, comma 3, d.l. n. 34/2020, recante “Misura urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da COVID19” (cd. Decreto Rilancio), convertito in l. 17.7.2020, ha inserito all’art. 4 del d.lgs. n. 23/2011 il comma 1-ter, il quale così recita: “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’art. 14, comma 16, lett. 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’art. 13 del

decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”.

5.5. Secondo la procura erariale, tale norma non rilevarebbe ai fini del decidere, perché, alla stregua del principio cronologico di successione delle leggi nel tempo, non sarebbe applicabile *ratione temporis* ai fatti per cui è causa, relativi al periodo settembre 2013-febbraio 2016. Fermo quanto sopra, la Procura rileva *ad abundantiam*, al fine di condurre a razionalità il sistema di riscossione dell'imposta di soggiorno, che pur a voler ravvisare nell'innovazione legislativa l'attribuzione in capo al gestore della struttura ricettiva della qualità di responsabile d'imposta ex art. 64, comma 3, d.p.r. n. 600/73, risulterebbe ugualmente confermata la natura di agente contabile e la persistenza del rapporto di servizio, come già stabilito dalla giurisprudenza contabile in relazione alla funzione di responsabile d'imposta svolta dal notaio (cfr., al riguardo, Sez. I, n. 410/2018, secondo cui “il notaio, nel momento in cui riceve dai contraenti il denaro destinato al pagamento delle imposte previste dalla legge in relazione all'atto rogato, è tenuto, nei termini previsti dalle 8 norme di settore, a riversarlo all'amministrazione finanziaria, rivestendo, per ciò stesso, la qualifica di agente contabile”. La sentenza ha confermato Sez. Umbria, n. 53/2017, la quale aveva puntualizzato che “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)”. In termini ha statuito la Sez. giur. Molise, con sent. n. 169/2011: “In virtù della funzione di

responsabile d'imposta attribuita ex lege al Notaio, in capo alla Sig.ra P. può senza dubbio ravvisarsi un rapporto con l'Amministrazione fiscale idoneo a radicare la giurisdizione della Corte dei conti [...] non appare di ostacolo alla proposizione dell'azione di responsabilità contabile, il fatto che la dott.ssa P. con riferimento alle somme non versate, sia parallelamente soggetta alla pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria, rientrando nella cognizione del giudice tributario. I due profili di responsabilità, infatti, ben possono concorrere, così come vi è concorrenza - sino all'integrale corresponsione all'Erario della somma non versata - tra l'attività delle due distinte giurisdizioni".

5.6. Da ultimo, l'attrice osserva che quand'anche la suddetta disciplina legislativa appaia aver operato una specifica depenalizzazione della condotta illecita perpetrata dal gestore della struttura ricettiva, nulla ha innovato in ordine alla responsabilità contabile del gestore medesimo, posto che è rimasto perfettamente esigibile l'obbligo del suddetto gestore di provvedere all'incasso dell'imposta di soggiorno, di accantonarla periodicamente e, infine, di provvedere al riversamento nel conto dedicato del Comune di riferimento. Il gestore della struttura ricettiva non assume in tal modo la veste di sostituto d'imposta, ma di responsabile della riscossione e del riversamento, al pari di un agente contabile che maneggia denaro da trasferire obbligatoriamente nelle casse del pubblico erario (cfr. Corte conti sez. giur. Toscana sent. n.273/2020, con ulteriore giur. ivi citata). A differenza del sostituto d'imposta che è obbligato a versare il

dovuto in luogo, in nome e per conto del contribuente, il responsabile d'imposta è coobbligato con il contribuente e vanta nei confronti di quest'ultimo il diritto di rivalsa per l'importo riversato, ma non riscosso. Ergo, non instaurandosi un rapporto tributario esclusivo fra Comune e sostituto d'imposta, la giurisdizione contabile non viene meno all'esito del citato intervento normativo, in favore di un'insussistente giurisdizione tributaria esclusiva, in materia prevista solo per gli atti irrogativi di sanzione amministrativa (artt. 13 d.lgs. 471/1997 e 19 d.lgs. 546/1992).

## DIRITTO

1. La Procura presso la Corte dei Conti della Sezione Giurisdizionale per la Lombardia, ha promosso la presente azione di responsabilità nei confronti della sig.ra V.D., legale rappresentante di una struttura ricettiva, per inadempimento dell'obbligo di riversamento, in favore del Comune di Omissis, dei proventi dell'imposta di soggiorno per un totale di € 5.011,00.

2. Il Collegio deve pronunciarsi sulla questione pregiudiziale di rito, rilevabile anche d'ufficio, di difetto di giurisdizione per poste di danno da omesso versamento dell'imposta di soggiorno, per effetto dello *ius superveniens* di cui all'articolo 180 del Dl 34/2020, convertito nella legge n.77/2020.

Più in particolare, occorre determinare se i gestori delle strutture ricettive continuano a rivestire la qualifica di agente contabile, malgrado l'attribuzione della condizione di responsabile d'imposta, a

seguito delle modifiche intervenute di cui alla richiamata novella legislativa.

3. Innanzitutto il Collegio ritiene opportuno operare una ricognizione della normativa e della giurisprudenza formatasi in tema di imposta di soggiorno, al fine dell'individuazione dei principi fondamentali rilevanti ed applicabili al presente giudizio.

4. Come è noto, le norme impositrici contengono gli elementi sostanziali del Tributo ex art. 23 Cost, individuano chi deve pagare, al verificarsi di quale fatto e in quale misura.

La norma impositrice, pertanto, individua, essenzialmente, il presupposto, ovvero il fatto o il complesso di fatti al cui verificarsi si rende dovuto il tributo e il Soggetto Passivo, nonché colui che viene sottoposto alla capacità tributaria dello Stato e che, quindi, paga il tributo o, in caso di inadempimento, subisce l'esecuzione forzata.

Generalmente, il soggetto passivo coincide con l'obligato al materiale pagamento del tributo, ma talvolta nella fase di adempimento dell'obbligazione d'imposta, la legge prevede il coinvolgimento di altre figure soggettive; tale è il caso del Sostituto d'imposta e del Responsabile d'imposta.

Ai sensi dell'art. 64, c. 1, Dpr. n. 600/73 il Sostituto d'Imposta è colui il quale "in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve effettuare la rivalsa salvo che sia diversamente stabilito in modo espresso".

Nel meccanismo della sostituzione d'imposta, il legislatore

addossa la prestazione impositiva su un soggetto (c.d. Sostituto) diverso da quello cui è riferibile la concreta manifestazione di capacità contributiva (c.d. Sostituto).

L'art. 64, co. 3, del d.P.R. 29.9.1973, n. 600, 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 «diritto di rivalsa». Si tratta della riproposizione del previgente art. 15 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette di cui al d.P.R. 29.1.1958, n. 645, che testualmente prevedeva. «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».

Anteriormente, il dato positivo non contemplava una analoga disposizione di carattere definitorio generale, anche se sussistevano alcune norme specifiche che prevedevano la responsabilità per l'imposta di altri.

In base a tale articolo, la dottrina ha identificato quali elementi costitutivi della responsabilità d'imposta: l'obbligazione ex lege di adempimento della prestazione tributaria, l'esclusiva riferibilità ad altri del fatto che costituisce il presupposto del tributo, il vincolo di solidarietà con l'obbligazione del soggetto a cui il presupposto è riferibile. Viceversa, non è stato considerato elemento costitutivo della fattispecie, bensì effetto della stessa, la previsione del diritto di rivalsa.

Nella prospettiva della necessaria fonte legale, è discussa la riconducibilità alla figura del responsabile d'imposta del c.d. garante

negoziale dell'obbligazione tributaria. Il secondo elemento della figura è identificato nella circostanza per cui l'obbligo al pagamento dell'imposta si riconnette a «fatti e situazioni esclusivamente riferibili» ad altri. I «fatti e situazioni ... riferibili ad altri» sono i fatti o le situazioni che, costituendo manifestazione di capacità contributiva, giustificano il prelievo in capo a chi li ha realizzati, in altri termini, i fatti che costituiscono il presupposto del tributo.

Il fatto o situazione che integra il presupposto dell'imposta deve, dunque, essere "esclusivamente" riferibile ad altri, ovverosia al contribuente.

Il requisito in esame è stato interpretato dalla dottrina nel senso che la nascita dell'obbligazione in capo al responsabile debba derivare senza soluzione di continuità dalla realizzazione del presupposto (esclusivamente) in capo al contribuente. Quanto, infine, al terzo elemento costitutivo, espresso dalla locuzione «obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri», la dottrina ha interpretato tale locuzione come espressiva del vincolo di solidarietà che lega i due soggetti, sino a identificarlo quale elemento caratterizzante dell'istituto.

**4.1.** È tema ampiamente indagato quello del rapporto tra responsabile d'imposta e soggettività tributaria, annoverandosi un orientamento che include il responsabile nell'ambito dei soggetti passivi ed un altro che lo esclude.

La questione nasce dal rilievo che il novero dei soggetti obbligati all'adempimento della prestazione tributaria (tra i quali il responsabile d'imposta) è più ampia del novero dei soggetti titolari del fatto indice

di capacità contributiva, destinati a sopportare in via definitiva il peso del tributo e che si individuano a partire dalla ratio del tributo espressa dal presupposto, essendo essi i soggetti a cui si ricollega la capacità contributiva manifestata dal tributo medesimo (contribuenti). Il legislatore, infatti, in considerazione di varie esigenze, tra cui il rafforzamento della tutela del credito, estende l'obbligo di adempimento del tributo anche a soggetti terzi rispetto alla manifestazione di capacità contributiva dallo stesso colpita, quali, per l'appunto, il responsabile d'imposta.

Un primo orientamento, valorizzando la circostanza che entrambi i soggetti, responsabile e contribuente, si collocano nel lato passivo dell'obbligazione e rivestono, in virtù del vincolo solidale, la medesima posizione nei confronti del creditore, annovera entrambi tra i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, pur ammettendo la possibilità di diversificare nei rapporti interni.

A diverse conclusioni giunge l'orientamento che assume come criterio discretivo tra i soggetti, la loro relazione con il presupposto d'imposta.

In tale diversa prospettiva, pur riconoscendosi che anche il responsabile è un vero e proprio debitore dell'obbligazione tributaria, si rileva che egli va escluso dal novero dei soggetti passivi in quanto estraneo alla situazione di fatto che integra il presupposto del tributo.

Nell'ambito di tale orientamento, si è, in particolare, distinto tra soggetto passivo del tributo da un lato, ovverosia il soggetto a cui il presupposto del tributo medesimo si riferisce e, dall'altro lato, il

soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, ovverosia il soggetto tenuto all'adempimento. Alla stregua di tale classificazione, il responsabile è escluso dal novero dei soggetti passivi del tributo ma incluso nel novero dei soggetti passivi dell'obbligazione.

5. Con la riforma introdotta dall'articolo 180 del D134/2020, 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.

6. Le citate modifiche normative, hanno prodotto effetti anche a livello penale.

6.1. In precedenza, il gestore era del tutto estraneo al rapporto d'imposta, che si instaurava esclusivamente tra il Comune e il turista. Egli era considerato alla stregua di un ausiliario nella gestione del tributo. Per questo motivo, secondo l'opinione unanime della giurisdizione contabile, l'esercente era da considerarsi a tutti gli effetti "agente contabile", con tutte le conseguenze (l'obbligo della resa del conto giudiziale, assoggettabilità a giudizio per responsabilità per danno erariale). Inoltre, in caso di ritardato o omesso riversamento dell'imposta all'ente locale, il gestore medesimo era passibile di denuncia per peculato, in quanto incaricato di pubblico servizio (

Omissis).

**6.2.** In merito ai rapporti tra il reato di peculato (art. 314 c.p.) e al 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 Omissis (confermata con la pronuncia Omissis), ha escluso la configurazione 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. Nel contempo, la Suprema corte ha affermato che non opera la depenalizzazione, con riferimento a violazioni commesse in passato, poiché si è modificata radicalmente la struttura della fattispecie di illecito.

**6.3.** Per quanto concerne più propriamente la qualifica di agente contabile, alcune sezioni giurisdizionali della Corte dei conti (richiamate anche dal PM di udienza) hanno ritenuto che nulla sarebbe cambiato sotto il profilo della responsabilità erariale del gestore. Questi resta infatti obbligato a riscuotere l'imposta e a riversarla al Comune, non potendo quindi essere accostato al sostituto d'imposta ma, per l'appunto, al responsabile d'imposta.

**6.4.** A tal proposito, il Collegio osserva che continuare a considerare il gestore della struttura ricettiva alla stregua di un agente contabile sul presupposto che *“le somme pagate o da pagare al gestore a titolo di imposta sono fin dal momento della consegna da parte dei soggetti obbligati, illico et immediate, numerario pubblico e quindi entrano immediatamente nel patrimonio del Comune”* (Sentenza n. 273 - 2020 Sez-

*Giur. Toscana*), mal si concilia con quanto affermato dalla Cassazione penale, giacché una volta escluso il reato di peculato (in quanto le somme dovute dall'esercente appartengono al suo patrimonio e non a quello del Comune), risulta difficile configurare il “maneggio di denaro pubblico”, *conditio sine qua non*, al fine di attribuire la qualifica di agente contabile al gestore della struttura ricettiva.

#### 6.5. Ma vi è di più.

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.

#### 6.6. A seguito dell'innovazione legislativa di cui si discute, viene

meno, a parere del Collegio, la possibilità di qualificare il titolare di struttura ricettiva quale incaricato di pubblico servizio-agente contabile, non potendosi più imputare a quest'ultimo alcuna condotta di omesso versamento di denaro già ab origine di pertinenza della P.A., ma soltanto di inadempimento di un obbligo tributario nei confronti di quest'ultima.

7. Nonostante il Collegio nutra forti dubbi sul perdurare della giurisdizione della Corte dei Conti con riguardo al mancato versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori di strutture ricettive, la questione di giurisdizione con riferimento ai fatti per cui è causa, ben può essere risolta alla luce dell'art. 13 del C.G.C. ai sensi del quale la "Giurisdizione si determina con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda" senza che abbiano rilevanza i successivi mutamenti della legge. Non può sottacersi che al momento della proposizione della domanda, non esisteva alcuna norma di rango primario che attribuisse espressamente lo status di agente contabile del gestore. Tuttavia, ai fini che qui rileva, la piena operatività del principio della cd. perpetuatio iurisdictionis, deriva dalla circostanza che, all'epoca dei fatti, l'unanime giurisprudenza riscontrava le caratteristiche dell'agente contabile in capo al gestore-albergatore, in conseguenza del accertato maneggio di denaro riscosso per conto dell'Erario e ad esso destinato (da ultimo, Corte di cassazione, Sezioni unite, ordinanza Omissis).

9. Nel merito, l'azione risarcitoria -avente ad oggetto una posta

di danno da omesso riversamento dell'imposta di soggiorno, vigente ratione temporis e prima della modifica intervenuta di cui alla richiamata novella legislativa- va accolta, sussistendo gli elementi idonei a prospettare la fattispecie di responsabilità amministrativa imputabile in capo alla convenuta.

**9.1** L'istruttoria effettuata e depositata agli atti di causa, ha fatto emergere sia un inadempimento reiterato degli obblighi del riscuotitore dell'imposta di soggiorno (tardiva comunicazione dei soggiornanti, carenza di contabilizzazione, effettuata solo dopo la diffida, omesso riversamento delle somme, a tutt'oggi non avvenuta), sia un danno concreto ed attuale (mancata entrata tributaria, derivante dall'omesso riversamento degli introiti riscossi per conto del Comune dagli ospiti soggiornanti presso la struttura).

I fatti acclarati dagli organi inquirenti, non si prestano a censure e non risultano essere nemmeno contestati dalla convenuta.

**11.** Ne deriva che, allo stato degli atti, la convenuta va condannata al pagamento, in favore del Comune di Omissis, della somma di € 5.011,00 cinquemilaundici/00 oltre a rivalutazione monetaria dalla data di percezione degli emolumenti non riversati a favore dell'ente impositore, interessi e spese di giudizio.

Le spese di giudizio, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

**P.Q.M.**

La Corte dei conti, Sezione Giurisdizionale per la Regione Lombardia, definitivamente pronunciando,

accoglie la domanda della Procura regionale e condanna

V.D., legale rappresentante della struttura Ommissis (impresa individuale), corrente in Ommissis sig.ra, al pagamento, in favore del Comune di Ommissis, della somma di € 5.011,00 cinquemilaundici/00 oltre a rivalutazione monetaria dalla data di percezione degli emolumenti non riversati a favore dell'ente impositore sino al deposito della sentenza e interessi legali dalla data del deposito della sentenza e fino all'effettivo soddisfo.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e vengono determinate in € 271,00 (duecentosettantuno/00).

Il Collegio, considerata la normativa vigente in materia di protezione dei dati personali e ravvisati gli estremi per l'applicazione dell'art. 52 del D. Lgs. n. 196/2003, avente ad oggetto "Codice in materia di protezione di dati personali", dispone che, a cura della Segreteria, venga apposta l'annotazione di omissione delle generalità e degli altri elementi identificativi, anche indiretti, dei convenuti, dei terzi e, se esistenti, dei danti causa e degli aventi causa.

Così deciso in Ommissis, nella camera di consiglio del 4 novembre 2020.

IL PRESIDENTE f.f. estensore

(Massimo Chirieleison)

*Firmato digitalmente*

Depositata in Segreteria il 12/02/2021

Il Direttore di Segreteria

Salvatore Carvelli

In esecuzione del Provvedimento ai sensi del menzionato art. 52, D. Lgs. n. 196 del 2003, in caso di diffusione della sentenza in qualsiasi forma, per finalità di informazione giuridica su riviste giuridiche, supporti elettronici o mediante reti di comunicazione elettronica, omettere le generalità e degli altri elementi identificativi, anche indiretti, dei convenuti, dei terzi e, se esistenti, dei danti causa e degli aventi causa.

Milano, 12/02/2021

Il direttore della Segreteria

Salvatore Carvelli