



SENT. 161/2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE SECONDA GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO

composta dai magistrati

Daniela ACANFORA Presidente

Domenico GUZZI Consigliere relatore

Roberto RIZZI Consigliere

Nicola RUGGIERO Consigliere

Maria Cristina RAZZANO Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio sull'appello iscritto al n. **60758** del registro di segreteria, proposto da:

- **Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale per Lazio**, in persona del Procuratore regionale *pro-tempore*,

contro

- **WARMTHOTEL s.r.l.** (P.IVA e C.F. 13483951003), in persona del legale rappresentante *pro tempore* Chin Chang Guo Andrea, rappresentata e difesa dall' avv. Giuliano Berruti, - pec: giulianoberruti@ordineavvocatiroma.org - domiciliata presso il suo studio sito in Roma, Via delle Quattro Fontane 161,

avverso

la sentenza della Sezione giurisdizionale regionale per il Lazio n. 180/2023,

pubblicata il 29 marzo 2023.

Visti gli atti del giudizio.

Nella pubblica udienza del 4 giugno 2024, con l'assistenza del segretario, dott. Giovanni Luca Triolo, udito il relatore, cons. Domenico Guzzi, il Vice Procuratore generale, dott. Giancarlo Astegiano, l'avv. Giovanni Berruti e l'avv. Barbara Battistella, in sostituzione dell'avv. Enrico Maggiore, per il Comune di Roma Capitale.

FATTO

Con la sentenza in epigrafe, la Sezione giurisdizionale regionale per il Lazio ha dichiarato il difetto di giurisdizione della Corte dei conti nel giudizio di conto, instaurato a carico della società "Warmthotel s.r.l.", sulla gestione dell'imposta di soggiorno per l'esercizio 2019.

All'esito della verifica effettuata dal Magistrato relatore sulla documentazione di corredo al conto, si accertava che con determina dirigenziale n. QB/24089/2021 del 23.8.2021, il Comune di Roma Capitale non lo aveva approvato né parificato, stante il mancato versamento da parte della società Blue Globe Hotel s.r.l., oggi Warmthotel s.r.l., di euro 109.386,00 afferenti al terzo trimestre dell'anno finanziario 2019.

Pertanto, dopo avere preliminarmente chiesto alla Sezione di valutare la sussistenza in capo al suddetto gestore di strutture ricettive della qualità di agente contabile alla luce delle novelle recate dall'art. 180, comma 3, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito in legge 17 luglio 2020, n. 77 e dall'art. 5-*quiquies* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito in legge 17 dicembre 2021, n. 215, il Magistrato relatore nel merito concludeva per l'irregolarità del conto e per la condanna della società al riversamento della

somma di euro 109.386,00 in favore del Comune capitolino

Come sopra accennato, la Sezione giurisdizionale per il Lazio è pervenuta alla decisione di declinare la propria giurisdizione sul rilievo che in base alle modifiche normative intervenute in materia, non sarebbe stata configurabile, per il gestore di strutture ricettive, la coesistenza della qualifica di agente contabile con quella di responsabile d'imposta recata dall'art. 180, comma 3, cit., ciò sia in ragione della responsabilità solidale che grava sul gestore stesso e che attribuisce all'amministrazione finanziaria la legittimazione a notificargli l'avviso di liquidazione e la cartella di pagamento per ottenere quanto dovuto a titolo d'imposta, sia in considerazione del sistema sanzionatorio previsto per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta stessa dall'art. 4, comma 1-ter, d.lgs. n. 23/2011 mediante il rinvio all'art. 13 del d.lgs. n.471/1997. Non sarebbe altresì più prospettabile, sempre secondo il primo giudice, il requisito del maneggio di denaro pubblico poiché le somme che i clienti versano al gestore assumerebbero natura pubblicistica solo nel momento del loro effettivo trasferimento all'ente impositore.

Di qui l'appello proposto dalla Procura regionale per il Lazio sulla base dei seguenti motivi di gravame:

- *“violazione degli artt. 103, co. 2, Cost; art. 74 r.d.n. 2440/1923; art r.d. n. 827/1924; art. 93, co. 2, d.lgs. n. 267/2000; All. 4.2 del d.lgs. n. 118/201”*. Secondo la Procura regionale, il primo giudice avrebbe errato nell'escludere il rapporto di servizio sulla base della qualifica di responsabile dell'imposta attribuitagli dall'art. 180, comma 3, del d.l. n. 34/2020 e del fatto che non vi sarebbe stato maneggio di denaro

qualificabile *ab origine* come pubblico. Sostiene l'appellante che, contrariamente a quanto ritenuto in sentenza, il gestore della struttura ricettiva, anche nell'innovato quadro normativo, continua a rivestire la natura dell'agente contabile, alla luce del rapporto di servizio funzionale con la pubblica amministrazione ma anche in considerazione del maneggio di denaro pubblico. In particolare, ha osservato che la giurisprudenza (per tutte ha citato Corte dei conti SS.RR. n. 22/2016/QM) ha ravvisato la qualifica di "*agente contabile*" sul presupposto che incassando nell'interesse del Comune l'imposta di soggiorno ex art. 4, c. 1, d.lgs. n. 23/2011, con l'obbligo del successivo riversamento nelle casse comunali, il gestore avrebbe perciò assunto l'onere di gestirne la riscossione e rendere il conto di essa. In tal senso deporrebbe il regolamento del Comune di Roma (approvato con deliberazione n. 38 del 22 dicembre 2010, modificato con deliberazione n. 44 del 24 luglio 2014, poi con deliberazione del Commissario straordinario n.14 del 18 marzo 2016 e, infine, con deliberazione n.32 del 30 marzo 2018) in osservanza del quale è stata demandata al gestore della struttura ricettiva un'attività chiaramente funzionale alla realizzazione di un'entrata in favore dell'ente locale.

- *"Erronea interpretazione degli artt. 180, co. 3, d.l. n. 34/2020 convertito in l. 17.7.2020 n. 77 e dell'art. 5 quinquies del d.l. 21.10.2021 n. 146, convertito in l. 17.12.2021 n. 215. Ad avviso della Procura regionale, tali modifiche legislative non avrebbero inciso sul rapporto di servizio. Il fatto che, come detto, il gestore di struttura ricettiva si inserisca con un ruolo di compartecipe nell'attività*

pubblicistica finalizzata all'incasso di denaro pubblico, renderebbe

palese che il ruolo dallo stesso svolto è quello tipico dell'agente

contabile, ovvero di un soggetto preposto alla percezione di denaro per

conto della pubblica amministrazione secondo uno schema

procedimentale di tipo contabile.

In conclusione, la Procura regionale appellante ha chiesto l'accoglimento del

gravame, con il riconoscimento della giurisdizione della Corte dei conti e con

il conseguente rinvio al primo giudice, ex art. 199, comma 2, c.g.c., per

l'esame nel merito del conto giudiziale.

Il 3 dicembre 2023 si è costituita la società appellata con la sola richiesta *“che*

l'appello sia dichiarato inammissibile e comunque sia respinto in quanto

infondato nel merito”.

Il Comune di Roma Capitale si è costituito *ad adiuvandum* con una memoria

depositata in data 20 maggio 2024, per richiamare la disciplina regolamentare

approvata con deliberazione n. 38 del 28 dicembre 2010, in esito alla quale il

titolare della struttura ricettiva avrebbe l'obbligo di riversare ogni tre mesi

quanto incassato a titolo di imposta di soggiorno.

Nel caso di specie, poiché dagli atti risulta che la società appellata ha omiss

di trasferire l'indicato importo di euro 109.386,00, non vi sarebbero pertanto

dubbi sul fondamento della giurisdizione contabile nel giudizio di conto a suo

carico.

Il Comune capitolino ha quindi concluso con la domanda di integrale

accoglimento dell'appello proposto dalla Procura regionale.

La società Warmthotel s.r.l. ha, poi, depositato in data 24 maggio 2024 una

memoria illustrativa, con la quale, ripercorsa in fatto la vicenda di causa e

richiamato l'esito della sentenza di prime cure, ha dedotto l'infondatezza dell'atto d'appello.

A tal proposito, l'appellata ha fatto riferimento alle modifiche introdotte dal legislatore con il d.l. n. 34 del 2020, convertito in l.n.77 del 2020 e con il d.l. n.146 del 2021, convertito in l. n.215 del 2021, a tenore delle quali il gestore di strutture ricettive ha assunto la qualità del responsabile d'imposta nella gestione delle somme incassate, ciò anche con riferimento alle gestioni antecedenti al 19 maggio 2020, data di entrata in vigore del primo dei due testi normativi sopra indicati.

La vicenda di causa sarebbe, pertanto, estranea alla giurisdizione contabile, per rientrare, invece, nel perimetro di quella tributaria, come del resto correttamente deciso dal primo giudice con la sentenza impugnata, della quale, in conclusione, la società appellata ha chiesto l'integrale conferma; ha richiamato a sostegno anche giurisprudenza recente delle Sezioni tributarie della Corte di cassazione.

In udienza, come da verbale in atti, il Pubblico Ministero, v.p.g. Astegiano, ha ribadito le ragioni della Procura regionale, insistendo per l'integrale accoglimento delle conclusioni rassegnate con l'atto d'appello. A tale conclusione si è associato il difensore del Comune di Roma Capitale, avv. Battistella.

Di contrario avviso si è, invece, mostrato il patrono di parte appellata, avv. Berruti, che, riportandosi agli scritti in atti, ha insistito per la correttezza in punto di giurisdizione della sentenza gravata, concludendo per la sua integrale conferma, previo rigetto dell'atto d'appello.

Chiusa la discussione, la causa è passata in decisione.

Considerato in

DIRITTO

I motivi di impugnazione, chiaramente osmotici e pertanto congiuntamente esaminabili, vertono sull’asserito errore di diritto in cui sarebbe incorso il primo giudice nel declinare la propria giurisdizione sul giudizio di conto promosso a carico della società Warmthotel s.r.l. riguardo all’imposta di soggiorno dovuta al Comune di Roma Capitale per l’anno 2019.

Come poc’anzi accennato, l’impugnata sentenza è stata pronunciata nell’ambito del giudizio di conto disciplinato dagli artt. 137 e segg. del codice di giustizia contabile, adottato con il d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174.

Si tratta, com’è noto, di un rito previsto per “*i conti degli agenti contabili dello Stato e delle altre pubbliche amministrazioni*” (art. 137 c.g.c. cit.), ovvero per i soggetti che, in quanto preposti al “*maneggio di denaro pubblico*”, devono sottostare al dovere di rendicontazione in ossequio al fondamentale principio di diritto secondo il quale colui che gestisce denaro appartenente ad un soggetto pubblico deve rendere conto del proprio operato.

Il rendiconto, pertanto, si concretizza in un documento idoneo ad esporre in sintesi i risultati finali dell’attività gestoria rapportata ad un determinato arco temporale.

Sin dalla legge sull’amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato di cui al regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, l’ordinamento ha previsto che i rendiconti aventi ad oggetto il “*maneggio di denaro pubblico*” – concetto previsto dall’art. 74 dell’indicato regio decreto e ribadito dall’art. 44 del testo unico sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 12 luglio 1934 n. 1214, e anche dal più recente art. 93, comma 2, del d.lgs.18

agosto 2000 n. 267 sull'ordinamento degli enti locali - devono essere assoggettati alle verifiche proprie della giurisdizione contabile attraverso il modello processuale del giudizio di conto, la cui principale peculiarità trova espressione nell'art. 140, comma 3, c.g.c., in forza del quale *“il deposito del conto costituisce l'agente dell'amministrazione in giudizio”*.

L'inserimento di tale norma nel nuovo rito sul processo contabile non ha certo costituito una novità nel panorama della disciplina legislativa in materia.

L'art. 45, comma 1, del r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, cit. aveva, infatti, già introdotto questa sorta di *fictio iuris* (per tutte, Corte dei conti, Sezioni riunite n.1212/A/1994), per effetto della quale l'agente contabile avrebbe dovuto ritenersi *“fittiziamente costituito in giudizio sin dal momento in cui egli o l'amministrazione dalla quale dipende abbiano presentato al giudice il conto per la sua verifica”* (Corte di cassazione, Sezioni unite ord. n. 14891/2010).

Così instaurato, il giudizio di conto è poi destinato ad incardinarsi lungo una fase preliminare, durante la quale il magistrato relatore svolge la funzione prevista all'art. 145 c.g.c. – disposizione anche in questo caso riproponente quanto già disciplinato dagli artt. 29 e segg. del r.d. n. 1038 del 1933 (regolamento di procedura per i giudizi dinanzi alla Corte dei conti) – di disamina del conto e dei documenti che lo corredano, funzione che quindi si colloca in una fase *“caratterizzata da un'attività ufficiosa di istruzione, a contraddittorio posticipato”*, che, se del caso, può anche concludersi in quella *“da autorevole dottrina qualificata "dialettica", nella quale - in sostanza - si verifica la rinnovazione del processo, contrassegnato, ora, dalla cognitio plenaria e dal contraddittorio con il contabile”* (Corte di cassazione, Sezioni

unite ord. n. 14891/2010 cit.).

Infatti, all'esito di detta fase interlocutoria, con la relazione che ne compendia le conclusioni, il magistrato istruttore può, a norma del citato art. 145, comma 4, c.g.c., alternativamente prospettare la regolarità della gestione con il discarico del contabile, oppure proporre il suo deferimento al giudizio della Sezione qualora ravvisi profili di irregolarità e/o ammanchi di cassa.

Così delineati i tratti di "specialità" del giudizio di conto rispetto al rito ordinario della responsabilità erariale, è ora possibile esaminare l'atto d'appello della Procura regionale alla luce della recentissima ordinanza della Corte di cassazione a Sezioni unite, n. 14028 depositata in data 21 maggio 2024.

Con tale pronuncia, la Suprema Corte è, infatti, intervenuta sulla questione di giurisdizione in materia di imposta di soggiorno riscossa dai gestori di strutture ricettive alla luce della novella di cui all'art. 5-*quinquies* del d.l. n. 146/2021, che ha previsto: *"il comma 1-ter dell'articolo 4 del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (introdotto con l'art. 180, comma 3, del D.L. n. 34/2020) ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura 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"*.

In esito al giudizio sottoposto al suo esame, in cui il procedimento *a quo* aveva avuto ad oggetto un'azione di responsabilità per omesso riversamento di quanto incassato, con la suddetta ordinanza la Suprema Corte ha sì confermato la giurisdizione della Corte dei conti, ma in virtù di un diverso ordine di argomentazioni rispetto a quello seguito in occasione della precedente

ordinanza n. 19654 depositata in data 24 luglio 2018.

Con quest'ultima ordinanza, le Sezioni unite avevano infatti valorizzato l'elemento sostanziale del maneggio di denaro nel quadro di un rapporto di servizio di natura pubblicistica tra l'ente titolare dell'imposta di soggiorno e il soggetto preposto alla riscossione della stessa, ciò sul rilievo che *“ poiché i regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva (o “albergatore”) le attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione impositiva dell'ente locale, tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio pubblico... con compiti eminentemente contabili, completamente avulso da quello tributario sebbene al medesimo necessariamente funzionalizzato, centrale rilevanza assumendo la riscossione dell'imposta ed il suo riversamento nelle casse comunali”*.

Nell'ordinanza n. 14028/2024, la Corte di cassazione ha, invece, privilegiato un profilo di mero rito, in concreto considerando che al momento della proposizione della domanda da parte del requirente contabile era vigente il *“ comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 (dal 19 maggio 2020), norma che, tuttavia, mancando di un'espressa previsione di retroattività, non valeva ad attribuire ex lege la qualifica di responsabili del pagamento dell'imposta di soggiorno”*, pertanto, al *“ momento della notificazione della citazione della Procura Regionale”*, deve ritenersi sussistente la giurisdizione della Corte dei conti *“ in base al rapporto di servizio pubblico tra il gestore della struttura ricettiva ed il Comune per il pagamento dell'imposta di soggiorno ravvisabile ratione temporis prima della disciplina innovativa introdotta con il comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011”*, atteso che l' *“ art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021, che ha esteso retroattivamente anche “ai casi verificatisi*

prima del 19 maggio 2020” il riconoscimento legale della qualifica di responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva (qualifica che le ricorrenti individuano quale criterio di collegamento della controversia alla giurisdizione tributaria), è entrato in vigore il 21 dicembre 2021, quando il presente giudizio era già pendente”.

In sintesi, la Suprema Corte ha fatto leva sul principio della *perpetuatio iurisdictionis*, di cui è espressione l’art. 5 c.p.c., per dedurre l’irrelevanza, appunto ai fini della giurisdizione, dei “*mutamenti legislativi, sostanziali o processuali, e dello stato di fatto*” successivi alla costituzione del rapporto giudiziale, con la conseguenza che in tali casi deve essere conservata la potestà giurisdizionale del giudice “*correttamente adito in base alla legge ed ai presupposti esistenti all’epoca della valida instaurazione del rapporto processuale*” (sempre ordinanza n. 14028/2024).

Il principio evocato dalla Suprema Corte con la decisione in commento può senz’altro applicarsi al caso di specie, in cui viene in rilievo un procedimento riguardante un conto giudiziale.

Difatti, poiché come s’è detto il deposito del conto presso la segreteria del giudice comporta la contestuale costituzione in giudizio dell’agente contabile ex 140, comma 3, c.g.c. – risultando, dunque, per questa via evidente l’analogia con il giudizio di responsabilità quanto al momento dell’instaurazione del rapporto processuale - il Collegio non può che guardare alla data in cui si è avuta la costituzione in giudizio della società Warmthotel s.r.l. e constatare che essa risale al 17 dicembre 2021 (mediante l’invio del conto stesso a cura del Dipartimento risorse economiche del Comune di Roma, con nota del 16 dicembre 2021 ma acquisita dalla Sezione giurisdizionale in

	12	SENT. 161/2024
	data 17 dicembre 2021 con il n. 0005694 del protocollo in entrata), quindi	
	prima dell'entrata in vigore dell'indicato art. 5- <i>quinquies</i> del d.l. n. 146 del	
	2021, appunto vigente dal 21 dicembre 2021.	
	Il giudizio instaurato a carico della società “Warmthotel srl” riguardo al conto	
	giudiziale dell'imposta di soggiorno dell'anno 2019 rientra, pertanto, nella	
	giurisdizione della Corte dei conti e l'appello proposto dalla Procura regionale	
	deve essere conseguentemente accolto, con rinvio degli atti al giudice di primo	
	grado affinché, in diversa composizione, definisca il merito della controversia	
	e si pronunci sulle spese anche del presente grado di giudizio, ai sensi dell'art.	
	199, comma 2, c.g.c.	
	P.Q.M.	
	La Corte dei conti, Sezione seconda giurisdizionale centrale d'appello,	
	definitivamente pronunciando,	
	- dichiara la giurisdizione della Corte dei conti e rimette gli atti al primo	
	giudice, ai sensi dell'art. 199, comma 2, c.g.c. affinché, in diversa	
	composizione, definisca il merito della controversia e si pronunci sulle	
	spese anche del presente grado d'appello.	
	Manda alla Segreteria per gli adempimenti di competenza.	
	Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 4 giugno 2024.	
	L'Estensore Il Presidente	
	Domenico Guzzi Daniela Acanfora	
	f.to digitalmente f.to digitalmente	
	Depositato in Segreteria il 20 GIUGNO 2024	
	p. Il Dirigente	

f.to digitalmente

Il Funzionario Amministrativo
Margherita Sbardella