



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE PER LA REGIONE SICILIANA

composta dai magistrati:

Vincenzo LO PRESTI Presidente

Gioacchino ALESSANDRO Giudice relatore

Francesco CANCELLA Giudice

ha pronunciato la seguente

SENTENZA 500/2022

nel giudizio ad istanza di parte, iscritto al n. **68705** del registro di segreteria

promosso da

De Gaetani Rosa Anna, nata a Cefalù (PA), il 20 aprile 1945, c.f.: DGT RNN

45D60 C421O, in proprio e nella qualità di legale rappresentante della società

I.G.A.C. s.p.a., P. IVA 00735340820, con sede legale in Cefalù, contrada S.

Nicola snc, quale gestore della struttura ricettiva denominata «*Hotel Costa*

Verde», rappresentata e difesa sia congiuntamente che disgiuntamente dagli

avvocati Rocco Lentini (C.F. LNT RCC 79B06 G273R – pec:

roccolentini@pecavvpa.it – fax 0912730251) e Antonino Calcò (c.f.: CLC

NNN 88H29 G273D – pec: avvantoninocalco@pec.it), presso il cui indirizzo

PEC (avvantoninocalco@pec.it) ha eletto domicilio digitale;

contro

COMUNE DI CEFALÙ (C.F. 00110740826), in persona del Sindaco *pro-*

tempore Rosario Lapunzina, sedente per la carica presso il Palazzo di Città,

ed elettivamente domiciliato in Palermo, Via Principe di Villafranca n. 91,

presso e nello studio dell'Avv. Laura Oddo (C.F.: DDO LRA 79R68 G273U, PEC: lauraoddo@pec.it), che lo rappresenta e difende per mandato in calce alla memoria di costituzione.

e nei confronti di

PROCURA REGIONALE presso la Sezione giurisdizionale per la

Regione Siciliana, in qualità di interveniente necessario;

Esaminati gli atti ed i documenti di causa;

Uditi, nella pubblica udienza del 25 maggio 2022, l'avv. Rocco Lentini, in

rappresentanza dell'istante, l'avv. Luca Agostara, in sostituzione dell'avv.

Laura Oddo per il Comune di Cefalù, e il Pubblico Ministero nella persona del

S.P.G. Salvatore Ganci;

Ritenuto in

FATTO

1. Con ricorso ad istanza di parte ex art. 172 del codice della giustizia contabile, la sig.ra De Gaetani, in proprio e nella qualità di legale rappresentante della società I.G.A.C. s.p.a., P. IVA 00735340820, con sede legale in Contrada S. Nicola snc Cefalù, quale gestore della struttura ricettiva denominata «Hotel Costa Verde», avversa il provvedimento n. 4 del 10.12.2021, recante la *«intimazione esecutiva per mancato riversamento imposta di soggiorno 2016, costituzione in mora ex art. 1219 c.c.»* che il Comune di Cefalù ha notificato, con p.e.c. del 28.12.2021, alla società I.G.A.C. s.p.a. e alla sig.ra De Gaetani nella qualità di legale rappresentante pro-tempore della stessa.

La ricorrente si duole, segnatamente, del provvedimento con cui il Comune di Cefalù, verificato il mancato riversamento dell'imposta di soggiorno relativa

ai mesi di maggio, giugno, luglio, settembre e ottobre dell'anno 2016, ha intimato il pagamento dell'importo di euro 52.541,00, asseritamente corrispondente alla differenza tra il totale dei pernottamenti dichiarati (corrispondenti a 70.507,00) e gli importi effettivamente versati al Comune (18.653,00).

A sostegno del ricorso l'istante evidenzia come non sussisterebbe alcun obbligo di riversamento nei confronti del Comune, in quanto la struttura ricettiva "Hotel Costa Verde" non avrebbe incassato l'originario pagamento dell'imposta dagli ospiti.

Denuncia, in punto di diritto, con articolate argomentazioni, la *violazione e/o falsa applicazione dell'art. 4 del d.lgs. n.23/2011 e del regolamento del Comune di Cefalù del 7.11.2011 applicabile, ratione temporis.*

Sostiene, infatti, che ai sensi della disciplina contenuta nella norma primaria *il "gestore" della struttura ricettiva rimane sempre e comunque del tutto estraneo al rapporto tributario, non potendo assumere, nel silenzio della norma primaria, la funzione di "sostituto" o "responsabile d'imposta", e che il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo): il Comune si rapporta con il gestore non come soggetto attivo del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate a titolo di imposta di soggiorno; emerge quindi un rapporto completamente avulso dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionale e necessitato.*

In altri termini, il rapporto tra gestore della struttura alberghiera e Comune è un rapporto "strumentale" rispetto al rapporto tributario principale intercorrente tra lo stesso Ente (soggetto attivo) e l'ospite della struttura

(soggetto passivo); il contenuto di tale rapporto strumentale può assumere i connotati più vari, a seconda della scelta concretamente operata dal regolamento comunale di riferimento.

Quindi evidenzia che il suddetto assetto è confermato, segnatamente dagli artt. 7 e 9 su cui la difesa si sofferma.

In tal senso deporrebbe anche la natura strumentale degli obblighi contemplati dall'art. 7 del Regolamento vigente *ratione temporis* sull'imposta di soggiorno nella Città di Cefalù, adottato in data 7.11.2011, e dal dettato di cui all'art. 9 che prevede due distinte sanzioni a seconda che vi sia stato un omesso ritardato o parziale pagamento da parte del soggetto passivo, oppure un ritardato o parziale versamento della imposta riscossa da parte del titolare della struttura ricettiva.

Alla luce del combinato disposto della riferita norma primaria e di tali articoli del regolamento comunale, gli obblighi del titolare della struttura sarebbero, pertanto, consistiti soltanto nei doveri strumentali di informare gli ospiti della debenza dell'imposta di soggiorno e di 'riversare' le somme da quest'ultimi volontariamente corrisposte: il gestore nel caso specifico "*pur avendo richiesto il pagamento delle somme dovute a titolo di imposta di soggiorno ai propri ospiti e pur avendo affisso nei locali della propria struttura le informazioni relative all'imposta di soggiorno, non avrebbe ricevuto il pagamento delle suddette somme*".

Nulla, pertanto, potrebbe essere oggi richiestole, stante che l'obbligo, in virtù del Regolamento applicabile *ratione temporis*, era solo quello di informare gli ospiti della debenza dell'imposta di soggiorno e di "riversare" le somme da quest'ultimi volontariamente corrisposte, e non di rispondere in loro vece in

caso di mancato pagamento. A ciò si aggiunga che il citato Regolamento nulla prevedeva per la specifica ipotesi in cui gli ospiti si fossero rifiutati di corrispondere l'imposta di soggiorno.

Sul tale ultimo aspetto il ricorrente rileva, infatti, che (soltanto) con il Regolamento adottato con delibera del Consiglio Comunale n. 19 del 14.05.2018 – non applicabile alla fattispecie concreta proprio perché adottato successivamente rispetto al momento in cui sono state rese le dichiarazioni per cui è oggi causa – si sia puntualmente disciplinata la specifica ipotesi in cui il gestore della struttura si trovi di fronte al rifiuto dell'ospite di ottemperare al pagamento dell'imposta di soggiorno, prevedendo in capo al gestore l'obbligo di comunicare al Comune di Cefalù, attraverso la modulistica appositamente predisposta, i nominativi di tali soggetti.

Conclusivamente, la sig.ra De Gaetani, eccepisce l'inammissibilità ed infondatezza dell'intimazione di pagamento formulata dal Comune di Cefalù dal momento che, alla luce della normativa applicabile *ratione temporis* (anno 2016), il gestore della struttura ricettiva non può essere chiamato a rispondere dell'omesso pagamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'ospite. In ogni caso e comunque, in virtù del regolamento applicabile *ratione temporis* (anno 2016), nessun obbligo di specifica comunicazione era configurabile in capo al gestore nell'ipotesi, verificatasi nella fattispecie in esame, di rifiuto da parte dell'ospite di provvedere al pagamento dell'imposta di soggiorno, dovendosi limitare il gestore in virtù del quadro normativo vigente a dichiarare i pernottamenti e le somme riscosse.

Infine, ad avviso dell'istante, ai sensi dell'art. 2948 c.c., sarebbe intervenuta anche la prescrizione delle somme oggetto dell'intimazione esecutiva, atteso

che sono decorsi più di cinque anni dalle relative dichiarazioni di presenza.

Con l'atto introduttivo del presente giudizio parte ricorrente ha, pertanto, concluso chiedendo di:

– Ritenere e dichiarare che, per le ragioni tutte esposte in parte narrativa e 11 motiva, nulla risulta dovuto a titolo di imposta di soggiorno dalla I.G.A.C. s.p.a., nella qualità di gestore della struttura ricettiva Hotel Costa Verde;

– Ritenere e dichiarare che, per le ragioni tutte esposte in parte motiva nulla risulta dovuto a titolo di imposta di soggiorno dalla sig.ra De Gaetani, in proprio e nella qualità di legale rappresentante della I.G.A.C. s.p.a.;

In ogni caso e comunque,

– Ritenere e dichiarare prescritto il credito azionato dal Comune di Cefalù essendo ampiamente spirato il termine breve di prescrizione con riferimento alle mensilità di maggio, giugno, luglio e settembre 2016 e conseguentemente rideterminare il quantum debeatur;

Per l'effetto:

– Ritenere e dichiarare nullo e/o annullabile e/o con qualsiasi altra statuizione revocare l'intimazione esecutiva e messa in mora ex art.1219 c.c. notificata a mezzo pec alla I.G.A.C. s.p.a. ed al di lei legale rappresentante.

2. Il Comune di Cefalù si è costituito con memoria del 13 maggio 2022.

2.1. In primo luogo, l'ente ha contestato l'assenza di un mandato *ad litem* da parte della sig.ra De Gaetani in proprio, risultando presente soltanto una procura quale legale rappresentante della società IGAC S.p.a.

2.2. Sempre in via pregiudiziale ha eccepito il difetto di giurisdizione di questa Corte dei conti, trattandosi di questione che attiene ad un "responsabile d'imposta" e, quindi, appartenente alla giurisdizione del giudice tributario.

Infatti, secondo la prospettazione del Comune di Cefalù l'art. 180, co. 3, d.l. 34/2020 qualifica espressamente il gestore della struttura ricettiva come "responsabile d'imposta" e richiama sotto il profilo sanzionatorio la disciplina del d. lgs. 471/1997 e, pertanto, i fatti in argomento rientrerebbero nel campo di applicazione dell'art. 2 d. lgs 546/1992 che fonda la giurisdizione della Commissione Tributaria in materia di imposte, tasse e tributi in genere. Nonostante il disposto dell'art. 180 sia entrato in vigore successivamente rispetto ai fatti in argomento, l'art. 180 d.l. 34/2020 dovrebbe ritenersi applicabile anche ai fatti antecedenti alla propria entrata in vigore alla luce del sopravvenuto art. 5 quinquies, del decreto legge n. 146/21 conv. in l. 215/21 rubricato "*Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'art. 4 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23*" secondo il quale il comma 1-ter dell'art. 4 d.lgs. 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 – si intende applicabile anche ai fatti verificatisi prima del 19 maggio 2020.

2.3. Ha quindi, formulato deduzioni in ordine alla *legittimità dell'intimazione ai sensi di legge e della normativa regolamentare.*

Sul punto osserva come in realtà, il gestore della struttura fosse considerato – sin dalla introduzione dell'imposta per il combinato disposto della normativa primaria e di quella regolamentare – responsabile dell'imposta con diritto di rivalsa verso i suoi ospiti dei quali lui solo poteva conoscere l'identità.

Ne sarebbe riprova l'obbligo dichiarativo che sin dall'origine gravava sui gestori delle strutture in quanto, per principio pacifico del diritto tributario, non è dato accertamento in assenza di un obbligo dichiarativo.

Ed infatti secondo detto regolamento comunale, premesso che soggetto passivo dell'imposta è l'ospite della struttura, all'art. 7 sono elencati gli obblighi dei gestori: - informazione della clientela - riscossione dell'imposta di soggiorno - dichiarazione periodica (entro 15 gg dalla chiusura del mese) al Comune del numero di ospiti, del rispettivo periodo di permanenza e di eventuali esenzioni - riversamento (entro 15 gg dalla chiusura del mese) delle somme riscosse.

Quindi la difesa si sofferma sull'evoluzione della normativa per sostenere che a chiudere il cerchio è intervenuto l'art. 5 quinquies, d.l. 146/21 conv. in l. 215/21 rubricato "*Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'art. 4 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23*" secondo il quale il comma 1-ter dell'art. 4 d.lgs. 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 – si intende applicabile anche ai fatti verificatisi prima del 19 maggio 2020.

Pertanto, ritiene che la società che gestisce l'Hotel Costa Verde, alla luce della corretta interpretazione normativa, era - e, alla luce delle chiarificatrici novelle legislative, è - soggetto responsabile dell'imposta di soggiorno dovuta in base alla sua stessa dichiarazione in termini di ospiti e pernottamenti

Nel merito, è stato osservato che tra gli ospiti dell'Hotel Calette, nel periodo preso in esame, si registrò un'evasione dell'imposta pari al 75% circa e dovrebbe inevitabilmente venire in rilievo una responsabilità del gestore per non aver in alcun modo contrastato tale andamento, con conseguente danno erariale, quale frutto la sua negligente condotta, atteso che lo si consideri mero agente contabile o – come vuole la legge – responsabile d'imposta, il gestore

è comunque un incaricato di pubblico servizio cui incombe l'onere di riscuotere l'imposta di soggiorno i cui introiti sono illico et immediate numerario pubblico.

A tale ultimo riguardo, il Comune di Cefalù ha, altresì, invitato la Procura contabile a valutare l'eventuale ricorrenza di fattispecie illecite e/o delittuose.

Da ultimo, in ordine alla prescrizione evidenzia che l'art. 1, co. 161, l. 296/2006 prevede che la decadenza si compie il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato.

Pertanto, trattandosi di omessi versamenti relativi al 2016, la decadenza di sarebbe verificata il 31/12/2021 (quinto anno successivo al 2016).

L'Ente locale, alla luce di quanto esposto, ha concluso chiedendo:

- In rito, dire e dichiarare che il signor Vuono non ha conferito, a titolo personale, procura alle liti e quindi non è legittimato a partecipare al presente giudizio;

- In rito, dire e dichiarare la propria carenza di giurisdizione in favore della competente Commissione tributaria provinciale di Palermo e per l'effetto rigettare il ricorso in quanto inammissibile;

- Nel merito, dire e dichiarare che la società IGAC Spa in quanto gestore della struttura ricettiva è soggetto responsabile dell'imposta di soggiorno e per l'effetto confermare l'avviso impugnato e rigettare il ricorso;

- Nel merito, in subordine, dire e dichiarare che l'elevatissima evasione dell'imposta registrata tra maggio ed ottobre 2016 tra gli ospiti dell'Hotel "Costa Verde" è da imputarsi a negligente condotta della ricorrente la quale ha in questo modo determinato un danno erariale pari all'imposta evasa e per l'effetto condannare la ricorrente al pagamento nei riguardi del Comune di

Cefalù, al suddetto tiolo, della somma di euro 51.854,00 pari all'imposta non versata;

- Nel merito, in ogni caso, dire e dichiarare che l'avviso è stato tempestivamente notificato e che il Comune resistente non è incorso in alcuna decadenza. - Condannare parte ricorrente alla refusione di spese ed onorari del giudizio.

3. La Procura regionale ha depositato memoria conclusionale in data 2 maggio 2022, con la quale ha primariamente affermato come le fronteggianti posizioni del Comune creditore e dei ricorrenti impugnanti il provvedimento di intimazione non siano attribuibili alla giurisdizione della Corte dei conti.

3.1. Fornita una ricostruzione normativa ritenuta applicabile *ratione temporis* e giurisprudenziale degli anni di riferimento è stato, infatti, evidenziato come sia la domanda di pagamento contenuta nel provvedimento di intimazione del Comune di Cefalù, sia la reazione impugnatoria di cui all'avversato ricorso ad istanza di parte degli odierni ricorrenti si pongano - per modalità e caratteri sostanziali e procedurali ed in assenza di un quadro normativo generale e procedurale di riferimento - come segmenti procedurali/provvedimentali totalmente privi di giustizialità innanzi alla Corte dei conti.

Quanto al provvedimento di intimazione comunale impugnato è stato, altresì, rilevato che le norme ritenute legittimanti dal Comune sotto il profilo della riscossione contemplino, invece, sotto un profilo impugnatorio, la giurisdizione del giudice ordinario (art. 32 del d.l. n. 150/2011).

La totale carenza di una norma impositiva e di una regolazione del rito prescelto dalle parti nel caso specifico, secondo la procura, manifesterebbe i caratteri di un'azione assolutamente imprevista e *sui generis*, con la

conseguente impossibilità di ricondurla ad una delle azioni ritualmente codificate nel codice. Nello sforzo di fornire, però, una collocazione sistematica a tale azione impugnatoria, essa potrebbe essere, latamente, assimilabile ad una *actio negatoria* che il privato gestore della struttura frapponesse alla pretesa creditoria del Comune, azione che, però, si manifesta nel caso di specie come elusiva della naturale sede procedurale entro cui la domanda originaria del Comune avrebbe dovuto attestarsi, ovvero il giudizio di conto, o, in alternativa, dell'ordinaria azione erariale di responsabilità in confronto dell'agente contabile inadempiente.

Residuerrebbe, pertanto, nel caso di specie la giurisdizione del Giudice ordinario, quale unica sede in cui la pretesa meramente negatoria di un credito asseritamente vantato dal Comune verso il gestore della struttura può essere deliberata, ferma ed incontestata restando, in ogni caso, la giurisdizione contabile di conto o l'eventuale azione di responsabilità della Procura, che non possono, però, essere surrettiziamente eluse nelle modalità del ricorso odiernamente contestato.

3.2. In via subordinata - pur dubitando della compatibilità costituzionale della menzionata disposizione con l'art. 103 Cost., in quanto sottrarrebbe, con effetto retroattivo, alla giurisdizione contabile il rapporto, notoriamente di natura contabile ed avente ad oggetto denaro pubblico, che si instaura tra il gestore della struttura ricettiva e il Comune impositore dell'imposta di soggiorno anche con profili di disparità di trattamento rispetto a situazioni analoghe già risolte in sede di giudizio di conto o in sede tributaria – la Procura ha prospettato la sussistenza della giurisdizione tributaria ex art. 5 *quinquies* d.l. 146/2021.

3.3. Quanto alla prescrizione, la Procura puntualizza che, come pure ammesso dalla difesa dei ricorrenti, il rapporto intercorso tra il gestore della struttura ricettiva ed il Comune impositore è quello tipico dell'agente contabile e, pertanto, la mancata presentazione alcun conto determinerebbe che nessun termine prescrizione poteva decorrere, né alcuna prescrizione può essere maturata. È stato, altresì, osservato che la mancata presentazione delle dichiarazioni di presenza non consentirebbe, comunque, di valutare il *dies a quo* dell'eventuale termine di prescrizione

Per ulteriore integrità difensiva, infine, è stato precisato che, in applicazione del disposto dell'art. 85, comma 4, del d.l. n. 18/2020, all'effetto interruttivo entro il quinquennio andrebbe sommato l'ulteriore periodo di sospensione pari ai giorni intercorrenti tra la data dell'8.3.2020 ed il 31.8.2020 (pari a 176 giorni), con la conseguenza che l'effetto interruttivo andrebbe retrodatato al 5.7.2021, coprendo, quindi, entro il quinquennio antecedente, tutte le somme oggetto delle dichiarazioni che il gestore avrebbe dovuto rendere per le presenze registrate dal mese di giugno 2016.

4. Il 16 maggio 2022 parte ricorrente ha depositato memoria integrativa con la quale ha replicato a quanto affermato dal Comune e dalla Procura regionale.

In primo luogo, condividendo la prospettazione della Procura regionale in ordine alla sussistenza della giurisdizione del giudice ordinario, ha chiesto che l'indicazione del giudice munito di *potestas iudicandi* avvenga ritenendo comunque sussistenti i presupposti per la concessione del beneficio della rimessione in termini per errore scusabile.

In particolare, parte ricorrente ha rilevato che l'errata individuazione del

plesso giudiziario adito scaturirebbe da analoga errata indicazione dell'autorità giudiziaria cui ricorrere contenuta nel provvedimento oggi avverso.

Peraltro, come la Procura Regionale, è stato rilevato come desti dei dubbi di costituzionalità la pretesa applicazione in via retroattiva (“ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020”) dell’art. 1-ter, d.lgs. n. 23 del 2011, come introdotto dall’art. 180, c.3, d.l. n. 34 del 2020.

In subordine, qualora dovesse ravvisarsi la giurisdizione della Commissione tributaria provinciale è stato chiesto comunque di volere autorizzare la *traslatio iudicii*, fissando il relativo termine, ferma restando la condanna del Comune al pagamento delle spese del presente giudizio.

Per quanto concerne l’eccepita inesistenza della procura precisa come da una semplice lettura della stessa si evinca come la Sig.ra De Gaetani abbia rilasciato valido mandato *ad litem* agli Avvocati sia nella qualità di legale rappresentante della Società I.G.A.C. spa che in proprio, recitando espressamente la procura al rigo 2 “*e per essa ed in proprio il legale rappresentante Sig.ra De Gaetani Rosa Anna*”.

Concludeva chiedendo: *In rito: - dichiarare la propria carenza di giurisdizione in favore del Giudice civile o in favore del Giudice tributario; Nel merito: - Accogliere tutte le domande formulate nel ricorso introduttivo.*

5. Alla pubblica udienza del giorno 25 maggio 2022, le parti si sono riportate agli atti, insistendo nelle rispettive conclusioni; l’avv. Lentini ha altresì richiamato recente pronuncia giurisprudenziale della Sezione in merito al difetto di giurisdizione.

Considerato in

DIRITTO

In via del tutto pregiudiziale occorre verificare la giurisdizione di questo Giudice in materia.

Al riguardo, il Collegio ritiene di aderire e dare continuità – richiamandone i contenuti motivazionali anche ai sensi dell'art. 17 delle disposizioni di attuazione del Codice di giustizia contabile - al precedente di questa Sezione di cui alla recente sentenza n. 453 del 18 maggio 2022, pronunciata in un caso del tutto analogo e sovrapponibile a quello odierno, con cui è stata declinata la giurisdizione a favore del giudice tributario.

Come affermato in detta pronuncia, assume rilevanza l'esatta qualificazione dell'atto avverso e, con esso, la natura giuridica del potere esercitato dall'Ente locale. Ed invero, deve considerarsi preliminarmente che:

i) il *petitum* sostanziale, azionato dal ricorrente, alla cui stregua va determinata la giurisdizione (Cfr., ex multis, Cass., SS.UU., n. 1139/2007) ha natura impugnatoria e consiste nella richiesta di annullamento del provvedimento n. 4 del 10.12.2021 concernente *l'intimazione esecutiva per mancato riversamento dell'imposta di soggiorno anno 2016 Costituzione in mora ex art. 1219 c.c.* adottata dal Comune di Cefalù nei confronti del ricorrente quale legale rappresentante della ditta titolare dell'Hotel Costa Verde.

ii) relativamente al mezzo utilizzato dalla parte, ossia il giudizio a istanza di parte, secondo un indirizzo giurisprudenziale consolidato, "*in conformità, a quanto da tempo affermato ... sia pure con riferimento all'art. 58 R.D. 13/8/1933, n. 1038 (la cui formulazione è oggi sostanzialmente ripresa dall'art. 172, lett. d) d.lgs. 174/2016), va precisato che con la previsione di "altri giudizi ad istanza di parte", il legislatore ha introdotto una categoria*

residuale, aperta, di giudizi che possono essere instaurati avanti il giudice contabile ad iniziativa di soggetti diversi dal pubblico ministero, con l'unico limite che si verta in materia assegnata alla giurisdizione della Corte dei conti" (Cfr. Cass., SS.UU., n. 22810/2020 che richiama SS.UU. n. 5463/2009;

iii) pertanto, la questione da dirimere è se il *petitum* sostanziale dell'odierno giudizio rientri nella materia della contabilità pubblica e, quindi, possa essere oggetto di un giudizio ad istanza di parte ex art. 172, lett. d), c.g.c.

Ebbene, anche nel caso di specie, la qualifica di agente contabile dell'istante non viene in rilievo ai fini della definizione del giudizio, poiché non è in contestazione il rapporto contabile di dare-avere che scaturisce dal maneggio di danaro pubblico dell'agente contabile per conto dell'amministrazione comunale e il risultato finale di tali rapporti (Cass. Sez. Unite, Ord. 24/07/2018, n. 19654) ma, piuttosto, la fondatezza della pretesa impositiva del Comune cristallizzata nell'atto impositivo avverso nonché l'eventuale qualificazione del destinatario dello stesso come responsabile d'imposta.

A tal riguardo, rispetto a quanto previsto dal comma 3 dell'art. 4 d.lgs. 23/2011, il Comune di Cefalù, data la mancata emanazione del regolamento di cui al primo comma, ha adottato un proprio regolamento il cui art. 8, nella formulazione ritenuta applicabile *ratione temporis*, al terzo comma stabiliva che *"ai fini dell'attività di accertamento sull'imposta di soggiorno si applicano le disposizioni di cui all'art. 1, commi 161 e 162 della legge 27 dicembre 2006, n. 296"* inerenti alla disciplina degli avvisi di accertamento;

il suddetto comma 161 stabilisce: *"Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio"*

delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni”.

L'atto avverso richiama, poi, espressamente le disposizioni di cui all'art. 1 commi da 792 a 814 della legge 27 dicembre 2019 n.160 con le quali è stato esteso agli enti locali l'utilizzo dell'istituto dell'accertamento esecutivo, già previsto in favore dello Stato dall'art. 29 del decreto legge n. 31 maggio 2010, n. 78. In particolare, la lett. a) del citato comma 792 stabilisce che *“l'avviso di accertamento relativo ai tributi degli enti [...] nonché il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso [...] all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, oppure, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, l'indicazione dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, concernente l'esecuzione delle sanzioni, ovvero di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150. Gli atti devono altresì recare espressamente l'indicazione che gli stessi costituiscono titolo esecutivo idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari nonché l'indicazione del soggetto che, decorsi sessanta giorni dal termine ultimo per il pagamento,*

procederà alla riscossione delle somme richieste, anche ai fini dell'esecuzione forzata. [...].

Ebbene, dal raffronto tra il contenuto dell'atto avverso e la previsione di cui al citato comma 792, può senza dubbio addivenirsi alla conclusione che l'atto intimazione esecutiva n. 4 del 10.12.2021 costituisce invero un avviso di accertamento esecutivo la cui impugnazione rientra ormai pacificamente nella giurisdizione tributaria.

Il Legislatore, infatti, nel delimitare la giurisdizione tributaria, all'art. 2 comma 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha stabilito che *“appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica”*.

L'art. 19 del citato decreto legislativo, inoltre, individua anche gli atti impugnabili (comma 1), tra i quali l'avviso di accertamento del tributo, stabilendo che *“Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente...(comma 3).*

Sul punto, inoltre, la Corte di cassazione, nel regolare i confini tra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria, ha evidenziato che: *“Per*

orientamento costante di queste sezioni unite, difatti, la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda della natura del credito azionato “(tra varie, Cass., sez. un., 7 luglio 2014, n. 15425; sez. un., 31 luglio 2017, n. 18979).

La giurisdizione tributaria ha carattere pieno ed esclusivo, appunto *ratione materiae* (Cass., sez. un., 16 marzo 2009, n. 6315) e si radica indipendentemente dal contenuto della domanda (Cass., sez. un., 27 settembre 2006, n. 20889). E l'ambito di cognizione del giudice tributario si estende sino all'inizio della fase dell'esecuzione forzata, sicché sono sottratte alla giurisdizione tributaria le sole controversie attinenti alla fase dell'esecuzione forzata, mentre quelle scaturite dall'impugnazione degli atti prodromici all'esecuzione, quali la cartella di pagamento o l'intimazione di pagamento, se autonomamente impugnabili ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, sono devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie (Cass., sez. un., 31 marzo 2008, n. 8279; sez. un., 3 maggio 2016, n. 8770).

Pertanto, sebbene l'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992, si limiti a individuare gli atti di cui possono conoscere le commissioni tributarie, senza precisare quale possa essere l'oggetto del giudizio, deriva chiaramente dal sistema che anche in materia tributaria si possono svolgere contestazioni a tutto tondo: chi ricorre contro atti relativi a crediti tributari è quindi ammesso a denunciarne l'irregolarità formale, introducendo contenuti analoghi a quelli che, nel sistema del codice di rito, rientrano nel perimetro dell'opposizione agli atti esecutivi (in termini, Cass., sez. un., 5 maggio 2011, n. 9840; sez. un., 17 aprile 2012, n. 5994); ma egli è anche ammesso, qualora non si siano formate preclusioni, a contestare il diritto del creditore di procedere esecutivamente,

introducendo contenuti analoghi a quelli che, nel sistema del codice di rito, appartengono al perimetro dell'opposizione all'esecuzione. Laddove restano esclusi dalla giurisdizione tributaria gli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notificazione, effettivamente e validamente eseguita, della cartella o dell'intimazione di pagamento (Cass., sez. un., n. 7822/20, cit., punto 3.5.).

Né vale sostenere, come fa la Procura, che in questo modo verrebbe attribuita al giudice tributario un'azione innaturale di mero accertamento, poiché quella davanti alla giurisdizione tributaria è pur sempre inscrivibile nel modello impugnatorio delineato dal suddetto art. 19 (ancora, Cass., sez. un., n. 7822/20, punto 5.1.).

L'assetto così delineato trova conferma in caso d'impugnazione dell'accertamento esecutivo dinanzi richiamato, che realizza l'accorpamento in un solo atto delle funzioni di atto impositivo, titolo esecutivo e precetto (c.d. atto impositivo). Eliminata l'iscrizione a ruolo, non v'è più necessità di notificare la cartella di pagamento. Sicché il coobbligato deve ricevere la notificazione dell'accertamento esecutivo, e non può che impugnarlo dinanzi al giudice tributario (cfr. Cass. civ. Sez. Unite, Sent. 16/12/2020, n. 28709).

Effettuata tale ricostruzione ed alla luce dei principi espressi nella pronuncia, da ultimo citata, nella fattispecie, appare evidente che l'atto avverso costituisce un atto impositivo, in relazione al quale, come già detto, la giurisdizione appartiene al Giudice tributario.

La qualifica di agente contabile dell'istante non assume, invece, rilievo ai fini della definizione della controversia, come sopra anticipato, in quanto non è in contestazione il citato rapporto contabile di dare-avere che scaturisce dal

maneggio di danaro pubblico dell'agente contabile per conto dell'Amministrazione comunale quanto, piuttosto, la fondatezza della pretesa impositiva del Comune cristallizzata nell'atto impositivo avverso nonché l'eventuale qualificazione dello stesso come responsabile d'imposta. Al riguardo, è stato, peraltro, affermato dalla giurisprudenza di questa Corte che non può essere sottoposta alla cognizione della giudice contabile una vertenza promossa per la rivendicazione di un *petitum* che, seppur "*traente astrattamente origine dal rapporto tra l'agente contabile e l'ente pubblico finisca per esprimere una domanda che trascende il "conto giudiziale" considerato, per involgere profili di domanda ad esso estranei*" (Cfr., C. conti, *ex multis*, Sez. giur. Veneto, sent n. 198/2019 e Sez. giur. Calabria, sent. n. 69/2018).

Per tali ragioni, nella fattispecie, occorre dichiarare il difetto di giurisdizione di questa Corte ed affermare, invece, la giurisdizione del Giudice tributario.

Restano assorbite le ulteriori questioni.

Le spese sono compensate integralmente stante la definizione del giudizio sulla base di una questione pregiudiziale ai sensi dell'art. 31, co. 3, c.g.c.,

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione giurisdizionale per la Regione Siciliana, definitivamente pronunciando:

- dichiara il difetto di giurisdizione di questa Corte ed afferma la giurisdizione del Giudice tributario;
- compensa integralmente le spese di giudizio.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di competenza.

Così deciso, in Palermo, nella Camera di consiglio del 25 maggio 2022.

L'Estensore

Il Presidente

Giacchino Alessandro

Vincenzo Lo Presti

*(f.to digitalmente)**(f.to digitalmente)*

Depositato in Segreteria nei modi di legge

Palermo 27 maggio 2022

Il Funzionario Responsabile del Servizio

Dott.ssa Caterina Giambanco

Firmato digitalmente