Sent. n 48/2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE REGIONALE PER L'UMBRIA

composta dai seguenti magistrati:

Piero Carlo	FLOREANI	Presidente
Rosaria Acheropita	MONDERA	Consigliere
Rosalba	DI GIULIO	Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

nel giudizio di responsabilità iscritto al n. 13390 del registro di segreteria, proposto dalla Procura regionale della Corte dei conti presso la Sezione giurisdizionale regionale per l'Umbria

contro

Graziano Ceccaroni (C.F. CCCGZN62E25I921W), nato a Spoleto il 25 maggio 1962 ed ivi residente in Frazione Maiano n. 83, in proprio e nella sua qualità di legale rappresentante della società 'Il Baio S.r.l.' (p. I.V.A. 036120900542), con sede in Spoleto (PG), località Camporoppolo s.n.c., nonché della società 'I Catasti S.r.l.' (p. I.V.A 03615770546), con sede legale in Spoleto, (PG) località Camporoppolo s.n.c., gestore della struttura ricettiva 'Il Baio Relais', ubicata nel comune di Spoleto.

Bruno Di Cosimo (C.F.: DCSBRN51M21D773H), nato a

Frascati (RM) il 21 agosto 1951, residente in Colonna (RM), Piazza Vittorio Emanuele II n. 8, in proprio e quale legale rappresentante della Gestioni RIB S.r.l. (p. I.V.A 02108560547), con sede in Città di Castello (PG), via Carlo Liviero n. 2, gestore della struttura ricettiva 'Il Baio Relais', sita nel comune di Spoleto.

Visto l'atto introduttivo e tutti i documenti di causa.

Uditi alla pubblica udienza del 21 settembre 2022, con l'assistenza del segretario Chiara Lucia Chirienti, il consigliere relatore, Rosalba Di Giulio e il pubblico ministero nella persona del sostituto procuratore generale Enrico Amante, assente e non costituita la parte convenuta.

Ritenuto in

FATTO

1. Con atto di citazione depositato il 9 novembre 2021 e ritualmente notificato la Procura regionale ha esposto che, con successive segnalazioni del comune di Spoleto, è stata fornita informativa attestante il parziale riversamento all'ente locale dell'imposta di soggiorno – anni 2018 e 2019 – da parte dei convenuti in epigrafe generalizzati, in proprio e nella qualità di legali rappresentanti delle indicate società, relativamente alla struttura ricettiva 'Il Baio Relais', villaggio-albergo sito nel comune di Spoleto, in località Camporoppolo.

2. Sono state aperte e poi riunite le istruttorie n. V2018/0347/MNT e n. I00122/2019/MNT13/202, con invito

a fornire deduzioni ritualmente notificato il 25 maggio 2021 a mani di Graziano Ceccaroni, l'8 giugno 2021 via posta a Bruno Di Cosimo e il 19 maggio 2021 via PEC alla Gestioni RIB S.r.l., alla Il Baio S.r.l. ed alla I Catasti S.r.l., in relazione alla struttura recettiva 'Il Baio Relais'.

Non pervenuta alcuna deduzione, all'esito della istruttoria, l'ufficio requirente ha ritenuto sussistenti, stante l'acquisita prova dell'omesso versamento del tributo per l'importo di € 17.663,50, tutti gli elementi costitutivi della responsabilità amministrativa a carico dei convenuti, quali agenti contabili del comune di Spoleto.

3. L'atto di citazione, previa rinnovazione delle ricerche anagrafiche (come da certificati di residenza del 10 maggio 2021 in atti, da cui è risultato confermato, per entrambe le persone fisiche prive di PEC, lo stesso indirizzo), è stato notificato unitamente al decreto presidenziale di fissazione dell'udienza, a mani di Graziano Ceccaroni il 9 dicembre 2021, via posta a Bruno Di Cosimo il 7 gennaio 2022, via PEC alla Gestioni RIB S.r.l. ed alla Il Baio S.r.l., alla I Catasti S.r.l. il 6 dicembre 2021, ma nessuno è comparso per le parti convenute.

La Procura regionale ha concluso in citazione chiedendo l'accertamento della responsabilità a titolo di dolo del gestore, con condanna al risarcimento in favore del comune di Spoleto (PG), del danno di € 17.663,550, di cui € 7.581,00, per omesso versamento dell'imposta di soggiorno per l'anno 2018 (II e III

trimestre, rispettivamente, per un importo pari ad € 3.139,50 ed € 4.441,50) ed € 10.082,50, per il 2019 (III e IV trimestre, rispettivamente, per un importo pari ad € 5.687,50 ed € 4.395,00), oltre alla rivalutazione secondo gli indici ISTAT, interessi legali dal deposito della sentenza fino all'effettivo soddisfo ed alle spese di giudizio.

4. Alla pubblica udienza dell'11 maggio 2022, il rappresentante del pubblico ministero si è riportato alle conclusioni rassegnate in atti, chiedendo di affermare la responsabilità di Graziano Ceccaroni e Bruno Di Cosimo, in proprio e quali legali rappresentanti delle menzionate società in relazione alla struttura ricettiva 'Il Baio Relais', per i fatti dedotti in premessa e, per l'effetto, condannarli a risarcire al comune di Spoleto (PG) i danni prodotti, liquidati nella somma complessiva di € 17.663,50, per omesso versamento dell'imposta di soggiorno per l'anno 2018 e 2019, oltre a rivalutazione secondo gli indici ISTAT, interessi legali dal deposito della sentenza sino all'effettivo soddisfo e spese di giudizio.

Nessuno è comparso per le parti convenute.

Rinviata la causa, con ordinanza del 13 maggio 2022 n. 7, all'udienza del 21 settembre 2022, per attivare il contraddittorio sulla questione di giurisdizione rilevata d'ufficio *ex* art. 101 c.p.c., (richiamato nel processo contabile in virtù del rinvio recettizio operato dall'art. 91, quinto comma, c.g.c.), la Procura regionale ha insistito nelle conclusioni rassegnate, instando per

l'affermazione della giurisdizione della Corte dei conti anche nel mutato quadro normativo di disciplina del tributo, sulla scorta della considerazione che il gestore continuerebbe a rimanere anche agente contabile, in base all'art. 178 del regio decreto n. 827 del 1924 e all'art. 1 della n. 528 del 1982.

La causa è stata decisa, previo aggiornamento della camera di consiglio al 16 ottobre 2023, per approfondimenti sulla complessa e controversa questione, come in dispositivo.

Considerato in

DIRITTO

1. Con regolamento approvato con deliberazione del Consiglio comunale di Spoleto n. 39 del 16 luglio 2015 e s.m.i., è stata istituita, in applicazione dell'art. 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, l'imposta di soggiorno, dovuta dai soggiornanti non residenti, per il tramite del gestore della struttura ricettiva presso la quale pernottano.

2. Sino alla riforma del 2020, come completata nel 2021, era pacifica, nella giurisprudenza contabile, l'attribuzione, ai gestori di strutture ricettive, della qualifica di 'agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta' per quanto incassato (SS.RR., 22 settembre 2016 n. 22/QM e Cass., SS.UU., 24 luglio 2018 n. 19654), considerato che i medesimi non assumevano la funzione di sostituto o di responsabile d'imposta e non percepivano alcun compenso per tale attività di esazione (come invece avviene *sub*

specie di aggio per i concessionari della riscossione). Infatti, il gestore non era soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, che nasceva soltanto a carico del soggiornante, ma svolgeva comunque un ruolo strumentale fondamentale sotto il profilo dell'esazione dell'imposta, che lo metteva in una situazione di materiale disponibilità delle somme riscosse, il cui carattere pubblico gli faceva acquisire la qualifica di 'agente contabile'.

Siffatta qualificazione, imperniata sul concetto di 'maneggio di danaro pubblico' (cfr. art. 93, secondo comma, d. lgs. 18 agosto 2000, n. 267) di regola, in caso di inadempimento degli obblighi di rendicontazione trimestrale, di contabilizzazione e di riversamento delle somme pubbliche introitate nel termine fissato dal regolamento comunale, poteva condurre ad un giudizio di resa di conto o ad un giudizio di conto, entrambi prescindenti dall'elemento soggettivo e finalizzati ad accertare le responsabilità contabili, con onere della prova a carico dell'agente, tenuto a dimostrare la regolarità della gestione per poter ottenere il discarico del conto. Facendo leva tuttavia sulla ritenuta instaurazione, in parallelo, di un 'rapporto di servizio' di fatto tra comune e gestore, più spesso l'omesso versamento dell'imposta di soggiorno era azionato – come nel presente giudizio – *sub specie* di danno erariale 'da mancata entrata', in sede di processo di responsabilità amministrativo-contabile contro il gestore della struttura ricettiva, che veniva condannato ove fossero provati tutti gli elementi costitutivi a

tale fine richiesti, compreso quello soggettivo.

Il regolamento del comune di Spoleto (cfr. art. 6, comma secondo), stabiliva a carico del gestore l'onere di comunicare, entro sedici giorni dalla fine di ciascun trimestre solare, il numero dei pernottamenti imponbili e di riversare le relative imposte.

3. Tale era la disciplina vigente finché l'art. 180, terzo comma, del decreto-legge. 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, in vigore dal 19 luglio 2020, ha inserito nell'art. 4 del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23 il comma 1-*ter,* che ha qualificato per la prima volta il titolare di struttura ricettiva - dal 19 maggio 2020 – come 'responsabile' dell'imposta di soggiorno che, quale coobbligato in via solidale dipendente, si affianca in funzione di garanzia al soggetto passivo, che rimane il soggiornante. Sicché, il titolare di struttura ricettiva ha assunto la più onerosa veste di 'responsabile di imposta' ai sensi dell'art. 64 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973, che lo obbliga a versare al comune non soltanto il danaro 'maneggiato', ma anche quello non incassato, che avrebbe dovuto incassare a titolo di imposta di soggiorno, in proporzione al numero dei soggetti alloggiati presso la sua struttura (sottratti gli esenti).

La Corte di cassazione ha infatti di recente confermato che i gestori sono obbligati, in quanto 'responsabili', a versare il tributo anche qualora il soggiornante non abbia versato loro

l'ammontare corrispondente e, per tale motivo, in caso di omesso versamento, il Comune può rivolgersi anche soltanto al gestore, pretendendo il pagamento dell'imposta e della sanzione del trenta per cento, *ex* articolo 13, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (Cass., 7 marzo 2024 n. 6187).

L'assunzione di tale responsabilità implica che il gestore possa essere direttamente destinatario, da parte del Comune, nei limiti della prescrizione tributaria quinquennale, di avvisi di accertamento proporzionati alle imposte di soggiorno accertate ma non pagate per le più svariate ragioni, a prescindere da una sua responsabilità o negligenza nella riscossione (ne risponde quindi anche se il turista è scappato senza pagarla o si è rifiutato con espressa dichiarazione o è deceduto nottetempo, etc.), con possibilità di esercitare il diritto di rivalsa sul soggiornante.

La previsione della solidarietà tributaria ha, dunque, la funzione di rafforzare la garanzia del raggiungimento dell'obiettivo di preservare l'integrità dei flussi fiscali scaturenti dall'introito del tributo (che rimane imposta di scopo, poiché i relativi proventi sono finalizzati al miglioramento dei servizi turistici e delle infrastrutture locali), con un onere che grava su quei soggetti che, in virtù della loro relazione privilegiata con l'obbligato principale, sono posti nella condizione di garantire l'effettivo ed integrale pagamento dell'imposta di soggiorno.

Il gestore della struttura ricettiva è, inoltre, in continuità con

altre forme di solidarietà tributaria, responsabile non soltanto del pagamento del tributo, ma anche della presentazione della dichiarazione fiscale all'Agenzia delle entrate, entro il 30 giugno per gli importi relativi ai tributi riscossi a tale titolo nell'anno precedente, tanto che, nel caso di omessa o infedele presentazione della medesima, soggiace al pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria pari ad un importo dal cento al duecento per cento di quanto dovuto a titolo di imposta, mentre per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applicano le sanzioni amministrative pecuniarie di cui all'art. 13 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Proprio il fatto che il gestore debba pagare, in caso di inadempimento anche parziale, le sanzioni tributarie di cui al d. lgs. n. 471 del 1997, non consente di ritenere che l'albergatore stia semplicemente incassando l'imposta dovuta dal turista al comune e, dunque, stia maneggiando il danaro (pubblico), derivante dal gettito dell'imposta dovuta dal turista al Comune. Si tratta in realtà di ciò che egli stesso è obbligato a pagare personalmente all'ente locale a titolo di imposta di soggiorno quale 'responsabile' in caso di inadempimento del soggetto passivo; per cui è coobligato a pagare il tributo in via solidale, anticipandolo anche per il non riscosso e non fa più da tramite, nella relazione tra il comune e il debitore dell'imposta, quale 'agente contabile' incaricato della riscossione e in quanto

tale tenuto alla rendicontazione trimestrale della gestione delle risorse pubbliche.

Il legislatore ha, dunque, valutato opportuno, nell'esercizio della sua discrezionalità, di presidiare a monte l'adempimento dell'obbligo tributario relativo all'imposta di soggiorno, anticipando la soglia di tutela. Ed ha perseguito tale obiettivo sostituendo, alla responsabilità dinanzi alla Corte dei conti per la violazione degli obblighi correlati al 'rapporto di servizio' (instaurato di fatto tra albergatore e comune in virtù del 'maneggio' in concreto del denaro pubblico), la diretta cogenza di un 'rapporto tributario' trilatero, tra albergatore, fisco e soggiornante, che è fonte di obblighi che prescindono dall'incasso del tributo e che comportano la responsabilità personale in via solidale del gestore dinanzi al Fisco, con diritto di rivalsa nei confronti dei soggetti passivi per l'intero tributo pagato (Cass. 28 settembre 2020 n. 30227 Cass. 17 dicembre 2020 n. 36317).

L'albergatore è quindi divenuto parte diretta del rapporto tributario, seppure in funzione di garanzia di un adempimento fiscale altrui, per cui non può più essere ritenuto un mero incaricato del servizio di esazione del tributo, quale 'agente contabile' tenuto alla rendicontazione della gestione delle risorse pubbliche – come in passato –, poiché sono venute meno le tradizionali ragioni che avevano richiesto l'assegnazione, a livello pretorio, di questa qualifica di fatto per richiamarlo alle

responsabilità che oggi la legge gli attribuisce, invece, in modo espresso e peraltro in misura maggiore, in quanto estesa anche ai tributi non incassati.

Ne consegue che risulta del tutto superato l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi prima della riforma, che desumeva dal 'maneggio di danaro pubblico', ossia dalla materiale disponibilità delle somme riscosse, l'acquisizione della qualifica di 'agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta' per quanto incassato (SS.RR. 22 settembre 2016 n. 22/QM e Cass. SS.UU. 24 luglio 2018 n. 19654). Anche la Corte di cassazione ha riconosciuto che, per effetto di tale modifica normativa, è mutato il rapporto fra il gestore della struttura ricettiva e l'ente impositore, nel senso che da rapporto di 'servizio' per la riscossione dell'imposta è divenuto un rapporto di natura tributaria, in cui il gestore ha assunto il ruolo di 'responsabile di imposta', pur rimanendo principale soggetto passivo l'ospite della struttura ricettiva, come si evince dal fatto che il legislatore non ha modificato il primo comma dell'art. 4 cit. ed ha previsto, in favore del gestore, il diritto di rivalsa nei confronti dei soggetti passivi per l'intero tributo pagato (Cass., 28 settembre 2020 n. 30227 e Cass., 28 ottobre 2020 n. 36317).

In coerenza con tale assunto, va richiamato il decreto del MEF del 29 aprile 2022, adottato in esecuzione del comma 1-ter dell'art. 4 del d. lgs. n. 23 del 2011 e del comma 5-ter dell'art.

4 del decreto-legge n. 50 del 2017 per le cosiddette locazioni brevi di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, che ha approvato il Modello di dichiarazione che il gestore della struttura recettiva è tenuto a presentare annualmente all'amministrazione fiscale per l'imposta di soggiorno e le relative istruzioni di compilazione. Il menzionato decreto, che ha dettato le modalità di presentazione della dichiarazione annuale senza incidere espressamente sulle modalità di versamento dell'imposta previste dai comuni con i propri regolamenti, ha precisato che la dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, mostrando così di ritenere in via di superamento, se non del tutto superate, le vecchie dichiarazioni trimestrali dei tributi incassati e versati dai gestori quali agenti di conto ed inserite sulla apposita piattaforma telematica col Modello 21, che coesistono col nuovo sistema di dichiarazione fiscale limitatamente al periodo transitorio 2020/2021. Sul nuovo modello è riportato, infatti, che i pagamenti vanno considerati come riferiti agli effettivi pernottamenti senza riferimento ai periodi trimestrali e che nella dichiarazione si possono annotare le eventuali esenzioni (che possono variare da comune a comune).

Dalla medesima data del 19 maggio 2020, infatti, non è più imputabile come reato di peculato (314 c.p.) la condotta

dell'albergatore che si appropri delle somme riscosse senza versarle al Comune, proprio in ragione dell'acquisita qualifica privatistica di 'responsabile di imposta' e della perdita di quella pubblicistica di 'incaricato di pubblico servizio di riscossione', poiché gli è stato tolto il vecchio ruolo ausiliario di 'custode del denaro pubblico' incassato per conto del Comune, danaro che assume oggi una colorazione privatistica. Il passaggio è stato esplicitato dalla Cassazione penale, che ha evidenziato come, "in conseguenza della suddetta qualifica normativa, nel raggio di azione dell'illecito amministrativo-tributario è stata attratta una diversa condotta rispetto a quella rilevante penalmente in passato: nell'ambito della fattispecie prevista dall'art. 4 cit. non vi è più un agente, estraneo al rapporto tributario, che si appropria delle somme di danaro dovute in conseguenza dell'imposta della cui riscossione e versamento egli sia incaricato, ma si è in presenza di un soggetto privato che, solidalmente responsabile ed obbligato con altri, omette di versare quanto dovuto a titolo di imposta" (Cass. sent. 17 marzo 2022 n. 9213).

La non integrabilità del reato di peculato, né di quello di appropriazione indebita, deriva - sia per chi è obbligato alle imposte 'in luogo di altri' (il sostituto), sia per chi lo è - come in questo caso - 'insieme con altri' in caso di loro inadempimento (il responsabile) – anche dalla carenza di altruità del danaro incassato 'posto che il danaro ancora non versato a titolo di

imposta per definizione non costituisce danaro altrui' (cfr. Cass. n. 30227/2020). Del resto, l'ordinamento conosce molte figure di 'responsabile di imposta', quali il coniuge che rende la dichiarazione congiunta, gli amministratori delle società, gli amministratori condominiali, che non sono mai stati considerati 'agenti contabili' e il ruolo di 'responsabile' si differenzia da quello del 'sostituto di imposta' proprio perché, mentre quest'ultimo agisce come intermediario per facilitare la riscossione delle imposte (es. datore di lavoro che è obbligato al pagamento in luogo del dipendente-contribuente e può anche operare le c.d. 'ritenute alla fonte'), il 'responsabile' è invece obbligato a pagare insieme ad altri in via solidale e vanta nei confronti del contribuente un diritto di rivalsa.

Vengono in rilievo qualifiche del diritto tributario, che hanno già una loro *ratio* e dei meccanismi di salvaguardia del gettito tributario, per cui né il 'responsabile di imposta' né il 'sostituto' possono essere considerati anche 'agenti contabili' tenuti all'obbligo di rendicontazione. Difatti, ed a ragione, molti Comuni hanno già provveduto ad aggiornare i loro regolamenti eliminando l'obbligo di resa del conto del gestore (Comuni di Milano, Firenze, La Spezia e Roma). Sembrerebbe, quindi, smentito da tali modifiche l'assunto, ancora sostenuto da talune sezioni della Corte dei conti (Sez. Toscana 2 luglio 2024 n. 69, Sez. Liguria sent. 4 ottobre 2023 n. 79 e 8 febbraio 2024 n. 9 e Sez. Emilia-Romagna 28 marzo 2024 n. 25), che quanto

riscosso costituisca 'pecunia publica' in ragione del fatto che il gestore è investito dai regolamenti del compito di rendere il conto di quanto incassato e versato, anche considerato che i regolamenti comunali che ancora non si sono adeguati alle novità normative andrebbero disapplicati per contrasto con le norme statali sopravvenute.

La responsabilità personale dinanzi al fisco, in via solidale-dipendente, del gestore la struttura recettiva, introdotta dal 19 maggio 2020, è con ogni evidenza misura più che adeguata a tutelare le ragioni del pubblico erario, in astratto ed *a priori*, senza che occorra continuare a considerarlo 'agente contabile' incaricato della riscossione e tenuto a rendere il conto, per verificare in concreto e *a posteriori* se abbia riversato l'imposta incassata, onde evitare danni erariali.

A conforto di tale ricostruzione sistematica è intervenuto l'art. 18, primo comma, n. 9 della legge delega per la riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 111 che ha dettato, tra i principi e criteri direttivi in materia di tributi locali, quelli secondo cui si deve procedere alla 'individuazione in via tassativa dei casi in cui si configuri, in capo a persone fisiche o giuridiche che maneggiano denaro, valori o altri beni pubblici, di qualsiasi natura, l'obbligo di resa del conto'. In attuazione di tale disposto, l'art. 17, primo comma, del d. lgs. 24 luglio 2024, n.110 ha previsto che 'i soggetti che maneggiano denaro, valori o altri beni pubblici a fronte di un corrispettivo comunque configurato, per l'attività

svolta, devono la resa del conto, salvo che non siano tenuti per legge a specifiche rendicontazioni che consentono alla competente amministrazione la verifica dell'adempimento degli obblighi di riscossione e riversamento. In questi casi, è l'amministrazione stessa a trasmettere annualmente e telematicamente alla Corte dei conti il riepilogo dei dati forniti dalle persone incaricate della riscossione'.

Alla luce delle nuove disposizioni, il gestore di struttura recettiva 'responsabile' dell'imposta di soggiorno non potrebbe più essere considerato agente tenuto alla resa del conto, sia in quanto ciò non ha formato oggetto di tassativa previsione da parte della legge, sia in quanto il medesimo non percepisce alcun corrispettivo per tale attività di esazione, sia, infine, perché è già tenuto per legge a rendere specifiche dichiarazioni fiscali - anche in funzione di rendicontazione dell'incasso del tributo - che consentono all'amministrazione la verifica dell'adempimento degli obblighi di riscossione e riversamento. In questi casi, l'amministrazione fiscale - *sub specie* di Agenzia delle entrate - sarà tenuta non soltanto a trasmettere telematicamente i dati ai Comuni per la emanazione degli avvisi di accertamento, ma anche, come espressamente richiesto dal legislatore, ad inviare 'alla Corte dei conti il riepilogo dei dati forniti dei gestori attraverso le loro dichiarazioni annuali' affinchè possa vigilare sui danni erariali da mancata entrata tributaria, come può accadere riguardo a tutti gli altri tributi.

Pertanto non si rivela convincente neppure l'orientamento di molte sezioni della Corte dei conti secondo cui, comunque, il gestore continuerebbe a poter essere condannato per danno erariale in caso di mancato versamento delle imposte di soggiorno dovute dopo il 19 maggio 2020, in sede di giudizio di responsabilità contabile-amministrativa, in virtù del rapporto di servizio di fatto che lo lega all'ente locale; altrimenti, analogo ragionamento dovrebbe essere esteso al mancato pagamento anche di tutti gli altri tributi locali, con evidente sovrapposizione delle giurisdizioni in una materia che è invece devoluta alla competenza giurisdizionale esclusiva del giudice tributario, in base all'art. 2 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Tanto più considerato che l'avviso di accertamento viene, in applicazione della riforma, emanato dal comune non sottoponendo a verifica, ai fini di eventuale rettifica, le dichiarazioni fiscali annuali, ma sulla base dei dati forniti, attraverso il portale Siatel V2.0-Punto Fisco, dall'Agenzia delle entrate, la quale a sua volta li riceve mensilmente in forma anonima e aggregata per struttura ricettiva dal Ministero dell'Interno. Quest'ultimo rielabora quelli derivanti dalle comunicazioni da effettuarsi a fini di P.S. ai sensi dell'art. 109, terzo comma, del TULPS approvato con regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, entro le ventiquattro ore sulla banca dati 'Alloggiati' che, istituita dal 2006, è stata messa a disposizione dell'amministrazione fiscale dal 2019, in applicazione dell'art.

13-*quater* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. 'decreto crescita'), convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, con le modalità del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, adottato in data 11 novembre 2020.

Tali dati comprendono il numero dei clienti e il numero delle notti prenotate, calcolati al momento del *check in* nella struttura recettiva, ma non corrispondono ai pernottamenti effettivi (il cui computo finale si può effettuare soltanto al momento del '*check out*' nella struttura, in quanto essi - per numerosi motivi – possono risultare inferiori al programmato) e non tengono conto né delle esenzioni dall'imposta di soggiorno, né delle esclusioni, poiché includono anche persone che utilizzano le stanze durante il giorno senza pernottare e quindi non sono soggette al tributo, ancorché debbano essere denunciate a fini di P.S..

Ne consegue che gli avvisi di accertamento comunali risultano in partenza sovradimensionati rispetto a quanto dovuto dal gestore della struttura ricettiva, il quale è tenuto a pagare l'imposta soltanto in proporzione al numero di pernottamenti effettivi (tra l'altro per un massimo di 10 giorni *pro-capite*) detratti gli esenti e gli esclusi. Si creano pertanto le condizioni per alimentare un contenzioso perenne col Fisco, costringendo di fatto il gestore ad impugnare gli avvisi per tutti gli anni a venire, per difendersi e dimostrare non soltanto il numero e le

cause delle esenzioni dei terzi e le eventuali esclusioni, ma anche, a monte, proprio l'inattendibilità dei dati ufficiali presi come riferimento dal Comune, che risultano incongrui, poiché comunicati alla Autorità di P.S. ad altri fini.

Poiché gli avvisi di accertamento così emanati dall'amministrazione fiscale sono 'impoesattivi', cioé costituiscono immediatamente titolo esecutivo, idoneo ad attivare le procedure di riscossione coattiva e cautelari, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, è evidente che questo criterio di computo già pone il contribuente in una posizione di minorata difesa e non rispetta il principio di leale collaborazione che connota il rapporto tra Fisco e contribuenti, anche considerato che i dati forniti dalla Questura sono peraltro coperti da segretezza (cfr.circolare ministeriale, prot. 0024932 del 27 settembre 2017, della direzione Centrale per Affari Generali della Polizia di Stato).

L'accertamento svolto dal Comune, di regola analitico, che esamina e rettifica le dichiarazioni presentate dai gestori, può, in caso di dichiarazioni omesse o infedeli (che riportino dati palesemente incongrui rispetto a quelli forniti dalle strutture ricettive circostanti), divenire accertamento induttivo, purché si basi su presunzioni che devono essere gravi precise e concordanti (spettando poi al contribuente la prova contraria) ma ciò presuppone l'assenza di dati ufficiali ulteriori rispetto a quelli forniti dal Ministero dell'Interno.

In senso contrario depone la previsione del citato art. 13-*quater*, quarto comma, in applicazione del quale è stata creata, presso il Ministero delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo (Mipaaft), una apposita banca dati delle strutture ricettive e degli immobili destinati alle locazioni brevi (BDSR), identificati con l'introduzione di un Codice Identificativo Nazionale alfanumerico (CIN), 'da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza'. Col Decreto MIPAAF del 6 giugno 2024 sono state dettate 'disposizioni applicative per l'individuazione delle modalità di interoperabilità tra la banca dati nazionale delle strutture ricettive e degli immobili destinati a locazione breve o per finalità turistiche di cui all'art. 13-*quater*, quarto comma e le banche dati delle regioni e delle province autonome delle strutture ricettive e degli immobili destinati a locazione breve o per finalità turistiche'. A partire dal 1° gennaio 2025, l'assegnazione del CIN diventa obbligatoria per tutte le strutture già registrate nella BDSR, a pena di sanzioni tributarie e il CIN serve a garantire maggiore trasparenza nel mercato delle locazioni turistiche e a combattere l'abusivismo e l'evasione fiscale. Con tali dati possono, inoltre, incrociarsi anche quelli derivanti dalle fatture elettroniche alberghiere desumibili dall'Anagrafe tributaria.

Alla Corte dei conti spetta, ad ogni buon conto, senz'altro la giurisdizione sul danno 'da mancata entrata', da far valere in

sede di giudizio di responsabilità amministrativa nei confronti non del gestore, ma del pubblico funzionario che non abbia provveduto ad emanare gli avvisi di accertamento per riscuotere l'imposta di soggiorno nei termini di prescrizione quinquennale stabilito dall'articolo 2948, n. 4 cod. civ. e non lo notifichi, a pena di decadenza, entro il termine di 5 anni dal giorno in cui l'imposta è diventata esigibile (ex art. 1, commi 161 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, riguardante gli avvisi correlati a tutti i tributi locali e non soltanto all'imposta di soggiorno).

4. La riforma è stata poi completata con ulteriori modifiche nel 2021, in quanto, in forza dell'art. 5-*quinquies* del d. l. n. 146 del 21, convertito dalla l. n. 215 del 21 e rubricato: 'Interpretazione autentica del comma 1-*ter* dell'art. 4 del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23', '*Il comma 1-ter dell'art. 4 del 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 e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020*'.

La Corte di cassazione (17 marzo 2022 n. 9213), pur avendo condivisibilmente precisato che si tratta di un intervento modificativo e non di una vera interpretazione autentica, difettandone i relativi presupposti (anche considerato che l'interpretazione autentica non avrebbe potuto retroagire a data antecedente al 19 maggio 2020, in cui la regola 'interpretata'

non era stata ancora introdotta), ha ritenuto non irragionevole la disposta retroattività della nuova regola, considerato che, per i casi di omesso versamento di tributi effettivamente incassati, il legislatore ha discrezionalmente valutato opportuno sostituire - anche per il passato - ad una sanzione penale per peculato una sanzione (e responsabilità solidale) di carattere amministrativo-tributario; tuttavia residuano seri dubbi riguardo alla ragionevolezza di una retroattività che vada a far sorgere, ora per allora, una responsabilità del gestore di struttura ricettiva riguardo a imposte di soggiorno mai effettivamente incassate, che potrà eventualmente essere dedotta, con tutte le altre eventuali censure di incostituzionalità, correlate anche all'impossibilità di effettiva rivalsa per il passato, nelle sedi giurisdizionalmente compententi.

Nei casi di mancato incasso, infatti, l'albergatore - prima del 19 maggio 2020 - non rispondeva né di peculato (poiché non aveva mai avuto il possesso e non si poteva profilare quindi alcuna condotta appropriativa), né come agente contabile (non avendo avuto il maneggio di danaro pubblico), mentre oggi si troverebbe, anche in relazione a tali casi, ora per allora, nella posizione di dover pagare di tasca propria come 'responsabile di imposta' e senza neppure riuscire fruttuosamente a rivalersi, il che è contrario ai principi di certezza giuridica e di legittimo affidamento del contribuente (analogamente a quanto

dichiarato, con la sentenza di incostituzionalità relativa a Stanleybet e ricevitorie, da Corte cost., 14 febbraio 2018 n. 27).

5. La regola della retroattività della qualifica di 'responsabile' non può applicarsi, tuttavia, al presente giudizio, nonostante riguardi una annualità antecedente il 19 maggio 2020, poiché l'atto di citazione è stato depositato il 9 novembre 2021 e, quindi, il processo è stato incardinato prima della introduzione della regola della retroattività della nuova qualifica di responsabile di cui all'art. 5-quinquies del decreto-legge. n. 146 del 2021, convertito dalla legge n. 215del 2021, in vigore dal 21 dicembre 2021.

La correttezza di tale assunto è stata in tempi assai recenti autorevolmente confermata, con riferimento ad un caso del tutto analogo, dalle Sezioni unite della Corte di cassazione, che hanno fatto richiamo, per tenere ferma la giurisdizione della Corte dei conti, al fondamentale principio della *perpetuatio iurisdictionis* di cui è espressione l'art. 5 c.p.c., richiamato dall'art. 13 c.g.c., che 'rende comunque irrilevanti, ai fini della giurisdizione, i mutamenti legislativi, sostanziali o processuali, e dello stato di fatto successivi alla proposizione della domanda, perseguendo l'obiettivo di conservare la giurisdizione del giudice correttamente adito in base alla legge ed ai presupposti esistenti all'epoca della valida instaurazione del rapporto processuale. Tale principio, interpretato da questa Corte in base ad esigenze di economia processuale, trova dunque

applicazione proprio e soltanto nei casi di sopravvenuta carenza della giurisdizione del giudice adito' (Cass., SS.UU., 21 maggio 2024 n. 14028, che ha rigettato il ricorso avverso la sentenza di appello della Corte dei conti, Sez. I, 26 gennaio 2023 n. 30).

Tale orientamento è stato confermato anche successivamente dalla Corte di cassazione, che ha respinto, con identiche argomentazioni, il ricorso avverso la sentenza della Corte dei conti, Sez. II, 16 marzo 2023 n. 107 (SS.UU., 3 giugno 2024 n. 15388). La Corte di cassazione ha, quindi, riconosciuto che a tutti i processi instaurati dopo il 21 dicembre 2021, ancorché relativi a imposte di soggiorno riguardanti anni antecedenti il 19 maggio 2020, si applica la nuova disposizione innovativa che sancisce la retroattività nel tempo della qualifica di 'responsabile', atta ad escludere la permanenza in capo al gestore della tradizionale qualifica di 'agente contabile' e, di conseguenza, a far ritenere insussistente la giurisdizione della Corte dei conti in materia.

Un margine di giurisdizione contabile resterebbe in ogni caso fermo, anche in questo nuovo quadro normativo, riguardo al mancato introito dell'imposta di soggiorno nelle casse comunali causato dal funzionario comunale che resti inerte e non emani gli avvisi di accertamento nei confronti del gestore entro i termini di prescrizione, avallando un mancato recupero che senz'altro integra danno erariale, azionabile nell'ambito di un ordinario processo di responsabilità amministrativa.

È stata dunque posta una pietra quasi tombale (si attende una terza sentenza delle Sezioni Unite per fine anno) sulla possibilità di concorrenza tra le due azioni contabile e tributaria, ancora sostenuta, pur dopo l'interpretazione autentica del 2021, da diverse sezioni di questa Corte in primo grado (*ex multis*, sez. Emilia Romagna 5 agosto 2024 n. 67 e 28 marzo 2024 n. 25) e in appello (sez. II Appello 9 aprile 2024 n. 91 conforme a 31 gennaio 2024, n. 34), a favore del consolidato orientamento della sezione Lazio (tra le tante: 27 marzo 2024 n.137 e 16 maggio 2024 n. 223).

A ulteriore conforto di quanto esposto, si rammenta che la concorrenza tra le giurisdizioni contabile e tributaria potrebbe vanificare la possibilità di rateizzare il debito tributario, considerato che, siccome esplica effetto totalmente preclusivo del processo contabile soltanto l'integrale ristoro del danno erariale, il gestore potrebbe essere convenuto davanti alla Corte dei conti per il risarcimento del danno da mancato incasso dell'imposta di soggiorno, sebbene ne abbia pattuito il recupero a rate col Fisco, nel caso in cui non abbia ancora ultimato i pagamenti rateali, il che risulterebbe contraddittorio a livello ordinamentale e lederebbe il fondamentale diritto del contribuente a fruire di tale beneficio.

Considerato, inoltre, che accanto alla componente risarcitoria, l'azione contabile conserva una connotazione tradizionalmente sanzionatoria e preventiva, il cumulo delle giurisdizioni

potrebbe generare un risultato applicativo che si porrebbe in netto contrasto con le prescrizioni sovranazionali e costituzionali che richiamano l'attenzione sul principio di proporzionalità punitiva, che vieta la duplicazione di sanzioni per uno stesso fatto; di conseguenza, risulterebbe contraria a tale principio la sottoposizione della medesima violazione commessa dall'albergatore-gestore di struttura ricettiva, al tempo stesso, alle sanzioni pecuniarie di cui al d. lgs. n. 471 del 1997 ed alla sanzione della condanna per danno erariale, con una duplicazione sanzionatoria ritenuta inammissibile dalla giurisprudenza costituzionale (cfr. Corte cost. n. 46/2023) e stigmatizzata di recente anche dalla delega per il riordino del sistema fiscale (art. 20 della legge 9 agosto 2023, n.111). Diversamente opinando, vi sarebbero inevitabili ricadute sull'intero settore turistico-alberghiero, che si troverebbe ad essere ipersanzionato per la violazione da mancato riversamento dell'imposta di soggiorno, peraltro per una valutazione che è il frutto di interpretazioni giurisprudenziali e non di una valutazione comparativa di interessi esplicitata dal legislatore.

6. La fattispecie in esame riguarda l'omesso integrale versamento al Comune di Spoleto delle somme dichiarate come riscosse a titolo di imposta di soggiorno, per le annualità 2018 e 2019, dai convenuti – di cui va dichiarata contumacia *ex* art. 93, quinto comma c.g.c. – in quanto, nonostante la verificata

regolarità della notifica dell'atto di citazione, non si sono costituiti né sono comparsi.

7. Ai fini del presente giudizio, il gestore è ancora da considerare 'agente contabile', trattandosi di annualità della imposta di soggiorno anteriore al 19 maggio 2020 e di giudizio incardinato prima del 21 dicembre 2021 e trova quindi applicazione l'art. 180, terzo comma, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, che ha inserito nell'art. 4 del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23 il comma 1-*ter*, ma non come interpretato dall'art. 5-*quinquies* del d. l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215, poichè occorre applicare, come indicato dal giudice della giurisdizione (Cass., SS.UU., 21 maggio 2024 n. 14028), il principio della *perpetuatio iurisdictionis,* che implica la conferma della giurisdizione contabile limitatamente ai processi incardinati entro il 21 dicembre 2021.

8. In conclusione, verificati (considerata la relazione n. 5484 del 27 gennaio 2021, a cura del dirigente del settore economico-finanziario del Comune), la sussistenza del rapporto di servizio, il nesso di causalità tra il danno e la condotta dolosa dei gestori, in quanto palesemente violativa degli obblighi stabiliti a loro carico dal regolamento comunale, nonché acquisita, ai fini della quantificazione del danno, la prova del mancato versamento delle somme introitate a titolo di imposta di soggiorno nel 2018 e 2019, sulla base delle stesse dichiarazioni trimestrali presentate dai gestori, risulta che Graziano Ceccaroni e Bruno

Di Cosimo, hanno causato al Comune di Spoleto un danno erariale da mancato riversamento all'ente locale dell'imposta di soggiorno, in proprio e nella qualità di legali rappresentanti delle società in epigrafe. Pertanto, devono essere condannati al pagamento, in favore del Comune, di € 17.663,50, oltre alla maggior somma tra rivalutazione e interessi sul capitale ed agli interessi legali dalla pubblicazione della sentenza al soddisfo.

9. Le spese di giudizio, nell'importo liquidato in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione giurisdizionale regionale per l'Umbria, disattesa ogni contraria istanza, eccezione e deduzione, definitivamente pronunciando sul giudizio di responsabilità iscritto al n. 13390 del registro di segreteria:

- condanna Graziano Ceccaroni e Bruno Di Cosimo, in proprio e quali legali rappresentanti gestori della struttura ricettiva Il Baio Relais a versare al Comune di Spoleto € 17.663,50, oltre la maggior somma tra interessi legali e rivalutazione monetaria ed interessi legali dalla pubblicazione della sentenza al saldo e spese del giudizio.

Condanna, infine, Graziano Ceccaroni e Bruno Di Cosimo, in proprio e quali legali rappresentanti gestori della struttura ricettiva Il Baio Relais, in via solidale, alle spese di giudizio liquidate in € 727,85 (diconsi euro settecentoventisette/85).

Così deciso in Perugia nelle camere di consiglio del 21

settembre 2022 e del 16 ottobre 2023.

Il Consigliere estensore — Il Presidente

Rosalba Di Giulio — Piero Carlo Floreani

(firmato digitalmente) — (firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il 19 novembre 2024.

Il direttore della Segreteria

Elena Errico

(firmato digitalmente)