



SENT. N. 325/2021/R

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE

PER LA REGIONE EMILIA ROMAGNA

composta dai seguenti magistrati:

Tammaro Maiello

Presidente e relatore

Antonio Nenna

Consigliere

Ivano Malpesi

Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di responsabilità iscritto al n. **45750/R** promosso ad istanza del

Procuratore Regionale presso la Sezione Giurisdizionale per la Regione

Emilia-Romagna della Corte dei conti nei confronti del **sig. Domenico**

BERTICCI, nato a San Felice a Canello (CE) il 1/07/1983, residente a

Rimini in Viale Giacomo Leopardi n. 14 int. 1, cap. 47921, C.F.

BRTDNC83L01H834Q, titolare dell'omonima ditta individuale (P.I.

04040540405) PEC: domenico.BERTICCI@pec.it;

Visto l'atto di citazione;

Visti gli altri atti e documenti di causa;

Uditi nella pubblica udienza del 13 ottobre 2021, tenuta in videoconferenza ai

sensi dell'art. 85 del D.L. 17 marzo 2020 n. 18, convertito con modificazioni

nella legge 24 aprile 2020 n. 27; del D.L. 14 agosto 2020 n. 104, convertito

con modificazioni nella legge 13 ottobre 2020 n. 126; del Decreto del

Presidente della Sezione Giurisdizionale per l'Emilia-Romagna del 9 agosto 2021 e dell'art. 3 del Decreto del Presidente della Corte dei conti n. 138 dell'1/4/2020, come confermato dal successivo Decreto n. 287 del 27/10/2020; con l'assistenza del Segretario sig.ra Stefania Brandinu, il relatore Presidente Tammaro Maiello, il Pubblico Ministero nella persona del Sostituto Procuratore Generale dr.ssa Daniela Cimmino.

Nessuno è comparso per il convenuto, come da relativo verbale.

FATTO

1. Con atto di citazione depositato in data 19 maggio 2021 la Procura Regionale presso questa Sezione giurisdizionale ha convenuto in giudizio il **sig. Domenico BERTICCI** per sentirlo condannare al pagamento della somma di **€ 6.975,50** in favore del comune di Rimini, a titolo di risarcimento del danno arrecato al predetto comune, oltre alla rivalutazione monetaria, agli interessi legali dalla data di deposito della presente sentenza al soddisfo alle spese del presente procedimento.

Con l'atto introduttivo del presente giudizio la Procura erariale contesta che il convenuto **sig. Domenico BERTICCI** ha omesso il versamento al comune di Rimini delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno dagli ospiti della struttura ricettiva Hotel Villa Franco in Rimini per complessivi **€ 6.975,50**, di cui ai seguenti trimestri del 2019:

- € 1.219,50 per il primo trimestre 2019;
- € 1.434,00 per il secondo trimestre 2019;
- € 4.322,00 per il terzo trimestre 2019.

2. Dall'esame dell'atto di citazione si evince che, con segnalazione inviata per posta elettronica certificata del 24.1.2020, il comune di Rimini ha denunciato

il mancato riversamento dell'imposta di soggiorno riferita al I, II e III trimestre 2019 da parte del sig. Domenico BERTICCI, titolare dell'omonima ditta individuale.

Inoltre, con relazione prot. n. 0262861/2020 del 18.08.2020 trasmessa con posta elettronica certificata in pari data, la Guardia di Finanza di Rimini, Nucleo di Polizia Economico Finanziaria, Gruppo Tutela Finanza Pubblica ha segnalato alla Procura contabile un'ipotesi di danno all'erario per omesso riversamento alla tesoreria comunale delle somme introitate, a titolo di imposta di soggiorno, da vari gestori di strutture ricettive presenti sul territorio, tra i quali la ditta individuale Domenico BERTICCI (cfr pag. 3 della relazione prot. n. 0262861/2020 del 18.8.2020 ed allegata scheda n.21).

Di poi, per gli stessi fatti con nota n. 484/2020 R.G. PM del 22.3.2021 la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Rimini, ai sensi dell'art. 129 del d.lgs. 271/1989, ha trasmesso la richiesta di rinvio a giudizio in pari data del sig. Domenico BERTICCI, imputato del reato di cui all'art. 314 c.p. (peculato).

Inoltre, parte attrice evidenzia che, in base alla documentazione versata in atti, quantunque il sig. Domenico BERTICCI avesse presentato le dichiarazioni (all. C,D,E alla denuncia del comune di Rimini del 24.1.2020) riferite al primo, secondo e terzo trimestre 2019 per la struttura in gestione Hotel Villa Franco in Rimini, indicando anche l'ammontare dell'imposta di soggiorno da versare, tuttavia non aveva provveduto ad effettuare i relativi versamenti al comune di Rimini.

Ed ancora, nonostante n. 3 atti di intimazione di pagamento e di costituzione in mora emesse dal comune di Rimini a carico del convenuto (all. F, G, H alla

denuncia del 24 gennaio 2020):

- n. 0256384/2019 del 20.9.2019 (I trimestre 2019 per € 1.219,50);
- n. 0256391/2019 del 20.9.2019 (II trimestre 2019 per € 1.434,00);
- n. 0306807/2019 del 7.11.2019 (III trimestre 2019 per € 4.322,00);

il sig. Domenico BERTICCI ometteva di effettuare il versamento delle somme dovute al comune di Rimini pari a complessivi € **6.975,50**.

Infine, tale inadempimento veniva confermato con nota inviata per posta elettronica certificata il 10 febbraio 2021 con cui il comune di Rimini, in merito al mancato pagamento imposta di soggiorno da parte del sig. Domenico BERTICCI per la struttura ricettiva Hotel Villa Franco annualità 2019, comunicava alla Procura contabile che: *“non risulta ancora saldato il debito della ditta in oggetto, in quanto la stessa non ha provveduto, ad oggi, a riversare la somma complessiva di € 6.975,50, riferita all’Imposta di Soggiorno incassata, e non riversata, nei primi tre trimestri dell’anno di riferimento, al netto degli interessi maturati e delle competenze della Concessionaria della Riscossione SORIT a cui è stato affidato il credito per la riscossione coattiva tramite ingiunzione fiscale n.20204188900058121, in corso di notifica”*.

3. Con invito a dedurre, emesso ai sensi dell'art. 67 del Codice di giustizia contabile (D.lgs. 26 agosto 2016, n. 174), e notificato a mezzo posta elettronica certificata in data 22 febbraio 2021, come da relativa ricevuta di avvenuta consegna, la Procura contabile contestava al sig. **Domenico BERTICCI** l’omesso versamento al comune di Rimini delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno dagli ospiti dell’Hotel Villa Franco in Rimini per complessivi € **6.975,50**.

Tuttavia, in ordine all'addebito contestato, il sig. Domenico BERTICCI, non presentava deduzioni scritte e non chiedeva di essere ascoltato personalmente.

4. Pertanto, considerato che, dagli atti, la somma dovuta dal sig. Domenico BERTICCI non risulta ancora versata al comune di Rimini, la Procura contabile notificava a mezzo ufficiale giudiziario in data 31 maggio 2021 atto di citazione con cui chiede la condanna del convenuto **sig. Domenico BERTICCI** al pagamento a favore del comune di Rimini della somma complessiva di € **6.975,50**, oltre alla rivalutazione monetaria, agli interessi legali ed alle spese di giudizio.

5. Parte attrice evidenzia che l'art. 4. c. 1, del d.lgs. 14.03.2011, n. 23 attribuisce ai comuni la facoltà di istituire l'imposta di soggiorno a carico degli ospiti che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul territorio.

Nel caso in esame, con deliberazione n. 30 del 14.06.2012 (il Consiglio comunale di Rimini ha approvato il Regolamento per l'istituzione e l'applicazione del tributo a decorrere dal 01.10.2012 (all. A alla denuncia del 24.1.2020) prevedendo, in particolare, all'art. 6 che:

- il gestore della struttura è responsabile degli adempimenti strumentali all'esazione dell'imposta ed è obbligato a riscuotere il tributo dagli ospiti, rilasciandone quietanza e di riversare al Comune le somme entro il sedicesimo giorno dalla fine di ciascun trimestre solare;
- il gestore è inoltre tenuto a presentare al Comune una dichiarazione trimestrale con le necessarie informazioni di dettaglio sui pernottamenti imponibili.

Inoltre, la Procura erariale precisa che sull'inquadramento giuridico della fattispecie concreta e sulla giurisdizione contabile non incide la normativa

sopravvenuta di cui all'art. 180, c. 3, del decreto legge n. 34/2020, convertito nella legge n. 77/2020.

6. A supporto dell'addebito erariale contestato al convenuto sig. Domenico BERTICCI, parte attrice fa presente che:

- **l'illecito oggetto di segnalazione presenta tutti gli elementi strutturali della responsabilità erariale** integrata dalla protratta violazione da parte del sig. Domenico BERTICCI, gestore dell'Hotel Villa Franco in Rimini, dell'obbligo, di rilievo pubblicistico, di riversare nelle casse del Comune di Rimini le somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno e preordinate alla realizzazione delle finalità individuate dalla legge (art. 4 del d.lgs. n. 23/2011);

- **sotto il profilo dell'elemento soggettivo, la condotta antigiuridica viene contestata a Domenico BERTICCI a titolo di dolo**, configurandosi nella fattispecie una consapevole violazione della normativa che disciplina il rapporto di esazione e degli obblighi che incombono sul gestore della struttura alberghiera.

Solo in via subordinata l'odierna contestazione viene formulata a titolo di colpa grave in relazione alla condotta perpetrata in palese violazione della chiara disciplina di riferimento;

- **il rapporto di servizio risulta pienamente integrato** dalla relazione funzionale che intercorre tra gestore dell'unità ricettiva e amministrazione comunale danneggiata, in ragione dell'inserimento del primo, autore dell'illecito, nella procedura di incasso e riversamento del tributo (cfr. Corte dei conti, Sezioni Riunite del 22 settembre 2016, n. 22/QM);

- **sul piano della rilevanza causale è indubbio il nesso eziologico** tra

condotta antigiuridica e danno da mancata entrata tributaria corrispondente all'imposta di soggiorno da riversare al Comune di Rimini, con riferimento ai primi tre trimestri del 2019;

- **la condotta omissiva del convenuto integra gli estremi dell'illecito amministrativo contabile causativo del pregiudizio erariale** corrispondente all'importo complessivo di € 6.975,50, riferito all'imposta di soggiorno incassata e non riversata dal gestore nei primi tre trimestri del 2019.

7. All'udienza del 13 ottobre 2021, udita la relazione del Presidente Tammaro Maiello, magistrato relatore, la Procura ha insistito nella propria domanda, confermando la richiesta di condanna del convenuto **sig. Domenico BERTICCI al pagamento della somma di € 6.975,50 a favore del comune di Rimini** oltre alla rivalutazione monetaria, agli interessi legali ed alle spese di giudizio. Nessuno compariva per la parte convenuta. Quindi la causa veniva trattenuta in decisione.

DIRITTO

8. Il Collegio, ai sensi dell'articolo 93, comma 5, del codice di giustizia contabile, dichiara la contumacia del convenuto sig. Domenico BERTICCI. Invero, nonostante la regolare notifica, a mezzo ufficiale giudiziario sia dell'atto di citazione avvenuta in data 31 maggio 2021 nonché della comunicazione del decreto di fissazione del giudizio 45750/R dell'odierna udienza, come da relata di notifica a mani dello stesso convenuto, acquisita in atti, il sig. Domenico BERTICCI non si è costituito in giudizio, né ha inviato alcuna memoria a sua discolpa.

9. Ricostruzione della vicenda in esame

Dall'esame dell'atto di citazione e della documentazione depositata ed in particolare dalla:

❖ **denuncia alla Procura erariale del comune di Rimini del 24.1.2020,**

inviata per posta elettronica certificata in pari data;

❖ **relazione della Guardia di Finanza prot. n. 0262861/2020 del 18.8.2020**

inviata per posta elettronica certificata in pari data;

❖ **nota n. 484/2020 R.G. PM del 22.3.2021** della Procura della Repubblica

presso il Tribunale di Rimini;

❖ **nota per posta elettronica certificata del 10 febbraio 2021 del comune di**

Rimini;

risulta che:

❖ **il sig. Domenico BERTICCI**, gestore della struttura ricettiva Hotel Villa

Franco in Rimini, **ha ommesso di riversare al comune di Rimini l'imposta**

di soggiorno versata dagli ospiti di tale albergo riferita al I, II e III trimestre

2019 **per complessivi € 6.975,50** come dichiarato dal medesimo gestore

nella dichiarazione per l'imposta di soggiorno (cfr all. C,D,E alla denuncia

del comune di Rimini del 24 gennaio 2021) e precisamente:

• € 1.219,50 per il primo trimestre 2019:

• € 1.434,00 per il secondo trimestre 2019;

• € 4.322,00 per il terzo trimestre 2019.

❖ non avevano avuto alcun esito gli atti di ingiunzione e messa in mora emessi

dal Comune di Rimini a carico del convenuto per il recupero di tale imposta:

• prot. n. 0256384/2019 del 20.9.2019 (I trim. 2019 per € 1.219,50);

• prot. n. 0256391/2019 del 20.9.2019 (II trim. 2019 per € 1.434,00);

• prot. n. 0306807/2019 del 7.11.2019 (III trim. 2019 per € 4.322,00);

per l'importo complessivo dell'imposta di soggiorno di € 6.975,50 non versata dal convenuto sig. Domenico BERTICCI, confermato a pag. 3 ed allegato 21 della relazione della Guardia di Finanza prot. n. 0262861/2020 del 18.8.2020;

❖ con nota inviata per posta elettronica certificata del 10 febbraio 2021 il comune di Rimini ha comunicato che:

“non risulta ancora saldato il debito della ditta in oggetto, in quanto la stessa non ha provveduto, ad oggi, a riversare la somma complessiva di € 6.975,50, riferita all'Imposta di Soggiorno incassata, e non riversata, nei primi tre trimestri dell'anno di riferimento (2019), al netto degli interessi maturati e delle competenze della Concessionaria della Riscossione SORIT a cui è stato affidato il credito per la riscossione coattiva tramite ingiunzione fiscale n.20204188900058121, in corso di notifica”.

❖ per gli stessi fatti con nota n. 484/2020 R.G. PM del 22.3.2021 la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Rimini, ai sensi dell'art. 129 del d.lgs. 271/1989, aveva trasmesso la richiesta di rinvio a giudizio in pari data del sig. Domenico BERTICCI per il reato di cui all'art. 314 c.p. (peculato).

Tale ricostruzione fattuale e documentale della vicenda in esame non è stata contestata e confutata dal convenuto sig. Domenico BERTICCI:

- né dopo l'invio dell'invito a dedurre notificato a mezzo posta elettronica certificata in data 22 febbraio 2021, non fornendo deduzioni e non chiedendo di essere ascoltato personalmente;
- né dopo l'invio dell'atto di citazione e del decreto di fissazione dell'udienza del 13 ottobre 2021, notificati a mezzo ufficiale giudiziario come da relata di notifica a mani del convenuto.

Il convenuto non si è costituito in giudizio e non ha inviato alcuna memoria difensiva.

10. Giurisdizione della Corte dei conti sul versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei titolari delle strutture ricettive.

Nella vicenda in esame va affermata la giurisdizione della Corte dei conti per i danni arrecati dai titolari delle strutture ricettive che omettano il versamento ai comuni delle somme incassate a titolo di imposta di soggiorno di cui all'art. 4, c. 1, del d.lgs. 14.03.2011, n. 23. Invero, in applicazione dell'art. 39 comma 2 lett. d) c.g.c., ed al correlato art. 5 comma 2 c.g.c., si richiama il principio di diritto contenuto nella sentenza delle Sezioni Riunite di questa Corte dei conti in sede giurisdizionale n. 22/2016, in cui è stato affermato che: ***“i soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 23/2011 - della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta”.***

Tale principio è stato confermato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (ord. n. 19654/24.07.2018) che hanno ribadito che:

- ❖ l'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale ha natura di servizio pubblico,
- ❖ e l'obbligazione del concessionario di versare all'ente locale le somme a tale titolo incassate, ha natura pubblicistica essendo regolata da norme che deviano dal regime comune delle obbligazioni civili in ragione della tutela dell'interesse della pubblica amministrazione creditrice alla pronta e sicura

esazione delle entrate.

Quantunque i fatti in esame si riferiscono al 2019, tuttavia, la giurisdizione contabile va affermata anche alla luce della novella introdotta dall'art. 180, comma 3, del decreto legge n. 34/2020, convertito con legge n. 77/2020.

In tal senso, il Collegio concorda con quanto argomentato dal Pubblico Ministero nella odierna pubblica udienza in ordine alla sussistenza della giurisdizione della Corte anche dopo la sopravvenuta modifica normativa di cui all'art. 180 del d.l. 34/2020, convertito nella legge 77/2020 in cui si prevede che:

*“All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n.23, dopo il comma 1-bis, è inserito il seguente: «1-ter.**Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto legge 31 maggio 2010, n.78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n.122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché' degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.** La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, secondo le modalità approvate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione.*

Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento

di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto.

Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”.

Tuttavia, tenuto conto dell’ampio dibattito dottrinale conseguente a tale modifica normativa, emanata nell’ambito della legislazione emergenziale da Covid 19 di sostegno alle strutture alberghiere nonché di alcune sentenze minoritarie delle sezioni regionali della Corte dei conti che - per fatti successivi alla novella del 2020 - hanno declinato la giurisdizione contabile a favore di quella tributaria, appare doveroso e necessario procedere ad una ricostruzione dell’istituto in esame.

Invero alla luce:

- della formulazione letterale della stessa novella del 2020;
- delle pronunce della Corte costituzionale, della Corte di Cassazione, della Corte dei conti sia in sede di sezioni regionali che di quelle centrali, in materia di requisiti per l’individuazione dell’agente contabile e dell’obbligo della resa del conto da parte del gestore delle strutture ricettive (albergatore);

anche dopo la novella del 2020 **resta confermata la giurisdizione della Corte dei conti** in materia di:

- responsabilità erariale dell’albergatore per omesso versamento dell’imposta di soggiorno al Comune;
- obbligo della presentazione del conto giudiziale ovvero, in mancanza, dell’obbligo della resa del conto giudiziale.

11. L’ imposta di soggiorno: evoluzione dal 1910 ad oggi.

SENT. N. 325/2021/R

L'imposta di soggiorno, da collocare nell'ambito della *"fiscalità sul turismo"*, è stata introdotta per la prima volta con la legge 11 dicembre 1910 n. 863, come *"imposta di soggiorno e di cura"* a carico dei primi stabilimenti termali, allo scopo di finanziare i servizi curativi e lo sviluppo delle stazioni termali e climatiche.

Nel 1926, al fine di prevenire: sia elusioni che problemi interpretativi, venne operata prima una distinzione tra l'imposta di soggiorno e l'imposta di cura e poi nel 1937 una differenziazione tra stazioni di soggiorno, cura e turismo e altri Comuni non turistici.

Con successivo D.L. 24 novembre 1938 n. 1926, il tributo assunse la natura giuridica vera e propria di imposta, cioè di un prelievo generale sul turismo, al fine di evitare la discriminazione fra i residenti e i turisti, che soggiornando per breve tempo in una località godevano dei benefici derivanti dal consumo dei servizi pubblici offerti dal Comune, senza essere assoggettati ai tributi locali.

Il tributo – denominato impropriamente *"tassa"* di soggiorno - era dovuto da chiunque prendesse alloggio, in via temporanea, in alberghi, pensioni, locande e stabilimenti di cura, nonché da coloro che dimorassero in ville, appartamenti, camere ammobiliate e altri alloggi, la cui denuncia era peraltro obbligatoria all'autorità comunale, così come l'indicazione dei relativi prezzi.

A fine anni 90, in sede di riordino della finanza locale, con la legge del 24 aprile 1989 n.144 tale tributo veniva soppresso per poi essere reintrodotta, per il solo Comune di Roma, con la legge n. 122 del 30 luglio 2010, al solo fine di *"garantire l'equilibrio economico-finanziario della gestione ordinaria"* della Capitale.

In particolare, veniva previsto *"un contributo di soggiorno a carico di coloro*

che alloggiano nelle strutture ricettive della città, da applicare secondo criteri di gradualità in proporzione alla loro classificazione fino all'importo massimo di 10,00 euro per notte di soggiorno".

Infine, in applicazione della legge delega n. 42/2009 sul c.d. *"federalismo fiscale"* con decreto legislativo di attuazione n. 23 del 14 marzo 2011, recante *"Disposizioni in materia di Federalismo Municipale"*, veniva di nuovo introdotta l'imposta di soggiorno, in applicazione dell'art.119 della Costituzione in cui al primo e al secondo comma è previsto che:

1. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

2. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione [53 c.2] e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

12. L'imposta di soggiorno estesa anche alle locazioni brevi, oneri su circolazione e sosta bus turistici e contributo sbarco.

L'art. 4, comma 1 del d.lgs. n. 23 del 2011, dispone che: *"i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno".*

Il successivo art, 4 comma 5 ter del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla l. 21 giugno 2017, n. 96, ha esteso l'imposta di soggiorno anche alle c.d. *“locazioni brevi”*, ovvero ai *“contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contratto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare”*.

Attualmente detta imposta contribuisce a realizzare la fiscalità comunale insieme agli altri tributi, quali l'imposta municipale propria (Imu), la tassa sui rifiuti (Tari), la tassa e il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap-Cosap), il tributo per i servizi indivisibili (Tasi), l'imposta sulla pubblicità.

L'imposta di soggiorno disciplinata dall'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 prevede **tre tributi**:

- 1) il comma 1 riguarda *l'imposta di soggiorno*;
- 2) il comma 2 disciplina l'imposta relativa ad *“eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale”*, e può essere sostituita dall'imposta di soggiorno;
- 3) il comma. 3-bis il c.d. *“contributo di sbarco”*, che riguarda solo i *“comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono le isole minori”* il cui gettito è destinato a finanziare interventi di raccolta e di smaltimento dei rifiuti, gli interventi di recupero e salvaguardia ambientale nonché interventi in materia di turismo, cultura,

polizia locale e mobilità nelle isole minori.

Con specifico riguardo all'imposta di soggiorno (art. 4, c. 1, d.lgs. n. 23/2011), il giudice amministrativo ha affermato che tale tributo rispetta:

- **il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.**, in quanto l'importo speso dal cliente per il pernottamento in albergo costituisce un indice sintomatico di ricchezza tale da legittimare il prelievo (cfr. Tar Lombardia, Sez. II, 12 luglio 2013, n. 1824);
- **il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.**, riguardando solo i soggetti che pernottano in strutture alberghiere ubicate nel comune e non tutti i turisti in generale

Pertanto, l'imposta di soggiorno, reintrodotta nel 2011 con riguardo solo ai comuni capoluoghi di provincia (in Italia sono 118), alle unioni di comuni ed ai comuni inclusi negli elenchi regionali delle *“località turistiche o città d'arte”*, è finalizzata a far concorrere il turista alle spese che il comune sostiene onde predisporre i servizi e i beni pubblici che il medesimo turista utilizza nelle località di destinazione.

13. L'imposta di soggiorno quale imposta di “scopo”

La prevalente dottrina riconduce l'imposta di soggiorno a una *species* del *genus* tassa di scopo, con l'unica differenza che rispetto alle ordinarie *“imposte di scopo”*, l'imposta di soggiorno si caratterizzerebbe per una precisa definizione dello scopo fatta a monte dal Governo nell'esercizio dei poteri delegati: *“impiego degli introiti per tutte quelle iniziative, attività e interventi che hanno effetto diretto o indiretto nel settore del turismo”*.

La Corte dei conti Sezione di controllo per la regione **Campania**, con **delibera del 3 ottobre 2018, n. 114**, ha evidenziato che **l'imposta di**

soggiorno è un'imposta di scopo cioè *"una forma d'imposizione avente la peculiarità di non essere finalizzata al finanziamento di una qualsiasi spesa pubblica, trovando la propria giustificazione nel collegamento tra imposizione e destinazione del gettito"*.

Secondo il giudice contabile, *"la norma è chiara nel pretendere che la destinazione sia, oltre che teleologicamente, anche oggettivamente correlata agli scopi ivi indicati; occorre, cioè, che la spesa sia riconducibile ex ante ed ex post allo scopo realizzabile in via oggettiva e non solo soggettiva.*

Ne consegue che l'art. 4, D.lgs. n. 23 del 2011 finalizza l'impiego del gettito ottenuto dall'imposta esclusivamente per il finanziamento diretto ed immediato di interventi nel settore del turismo e di interventi ad esso connessi, mediante la previsione di un vincolo di destinazione incombente sulla relativa entrata. Inoltre, l'esistenza di siffatto vincolo implica evidentemente che, nel bilancio dell'ente, tale entrata debba essere correlata esclusivamente a spese della tipologia indicata dal legislatore e non ad altre; diversamente, il vincolo, di origine normativa, verrebbe disatteso e, dunque, violato".

Tale delibera è stata confermata dalla **deliberazione del 9 aprile 2019, n. 71 della Corte dei conti, Sezione di controllo per la regione Veneto** in cui è stato ribadito la natura dell'imposta di soggiorno quale *"imposta di scopo"*, basata, cioè, sulla correlazione prelievo-beneficio e diretta a sostenere l'attività turistica in detto territorio e quindi a determinare un miglior livello di accettazione del sacrificio richiesto.

14. L'imposta di soggiorno ante D.L. 19 maggio 2020, n. 34 convertito in legge 17 luglio 2020, n. 77

Prima della novella del 2020, l'art. 4, comma 1 del d.lgs. n. 23 del 2011, si è

limitato ad indicare:

• **il presupposto dell'imposta** (il soggiorno nelle strutture ricettive localizzate entro il territorio degli enti locali impositori);

• **il soggetto attivo** (i comuni interessati);

• **il soggetto passivo** (gli ospiti delle suddette strutture);

• **il tetto massimo dell'imposta e il modus di modulazione della stessa**, per cui il tributo deve applicarsi *"secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno"*;

• **la destinazione del gettito del tributo**, disponendo che le entrate devono *"finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali"*.

Invece al gestore delle strutture ricettive (c.d. albergatore) sono attribuiti oneri **accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria**, ovvero compiti relativi:

- all'informazione;
- al calcolo dell'imposta dovuta;
- all'incasso dell'imposta;
- alla conservazione e compilazione della modulistica;
- all'obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta;
- nonché obblighi dichiarativi e certificativi.

L'unico obbligo previsto dall'art. 4 del D.lgs. n. 23/2011 in capo al soggetto passivo dell'imposta di soggiorno, ossia l'ospite della struttura ricettiva, è il pagamento dell'imposta.

Il gestore della struttura ricettiva che non è soggetto passivo di imposta

incamera la somma versata dagli ospiti a titolo di imposta di soggiorno ed è chiamato a svolgere:

- ❖ un'attività meramente ausiliare dell'ente impositore (Comune soggetto attivo dell'imposta)
- ❖ un'attività strumentale rispetto all'esecuzione dell'obbligazione tributaria, che si sostanzia nell'incasso delle somme versate spontaneamente dal soggetto passivo e il conseguente obbligo di riversarle, tempestivamente, al comune quale ente.

15. La giurisprudenza della Corte dei conti prima della novella del 2020

La mancanza di un regolamento generale, mai emanato dal Governo, ha fatto sì che l'art. 4 del D.lgs. n. 23/2011 ha trovato applicazione con appositi regolamenti adottati dai Comuni interessati con apposita deliberazione del Consiglio comunale.

Stante la varietà e diversità di tali regolamenti comunali, è intervenuta la

sentenza della Corte dei conti, Sezioni riunite 22 settembre 2016, n.

22/2016/Qm in cui, relativamente alla figura del gestore delle strutture ricettive

(c.d. albergatore), ha statuito che: ***“I soggetti operanti presso le strutture***

ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti

dall'art. 4, c. 3, d.lgs. n. 23/2011 – della riscossione e poi del riversamento

nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che

alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti

conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta”.

Invero, nella richiamata sentenza delle Sezioni riunite della Corte dei conti del

22 settembre 2016, n. 22/2016/Qm si evidenzia che:

➤ **il quadro normativo di riferimento va essenzialmente individuato:**

- oltre che nella normativa in materia di imposta di soggiorno;
- **nella norma generale recata dall'art. 178 r.d. n. 827/1924;**
- **i cui principi sono ribaditi nel Tuel n. 267/2000, che, in particolare, all'art. 93, c. 2, prevede che:**

“il tesoriere e ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti”.

➤ **il “gestore” della struttura ricettiva è del tutto estraneo al rapporto tributario che intercorre tra l'ospite tenuto al pagamento del tributo (soggetto passivo) ed il comune cui va riversato il tributo (soggetto attivo);**

➤ **il comune (soggetto attivo dell'imposta), è il destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno dagli ospiti (soggetto passivo);**

➤ **è indubbio poi che detto rapporto (comune/albergatore) abbia un contenuto principalmente contabile, se si consideri che, tra i compiti affidati al gestore, assumono centralità e importanza:**

- **la riscossione dell'imposta;**
- **il suo riversamento nelle casse comunali;**

essendo gli altri obblighi (di informazione alla clientela e report al comune dell'attività svolta) a loro volta rispettivamente strumentali alla riscossione e alla verifica da parte del comune dell'esatto adempimento da

parte del gestore degli obblighi di versamento.

➤ **il rapporto di servizio dell'albergatore con il comune**, soggetto impositore e destinatario dell'imposta di soggiorno, con obbligo del medesimo albergatore dell'attività di riscossione e riversamento delle relative somme versate dagli ospiti per tale imposta, **che implica la “disponibilità materiale” di denaro pubblico, evidenzia un contenuto prettamente contabile;**

16. Il Gestore della struttura ricettiva (c.d. albergatore) è un agente contabile

La qualifica di agente contabile al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del comune, incassa da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all'ente locale è stata confermata dalla Corte di cassazione che in più occasioni ha sottolineato che:

“ è consolidato nella giurisprudenza di queste S.U. il principio in ragione del quale elementi essenziali e sufficienti perché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile sono soltanto il carattere pubblico dell'ente per il quale tale soggetto agisca e del denaro o del bene oggetto della sua gestione, mentre resta irrilevante il titolo in base al quale la gestione è svolta, che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa, in un contratto e perfino mancare del tutto, potendo il relativo rapporto modellarsi indifferentemente secondo gli schemi generali, previsti e disciplinati dalla legge, ovvero discostarsene in tutto o in parte” (ex plurimis, S.U., nn. 13330 e 14891/2010).

Il predetto principio è stato anche ribadito dal giudice della giurisdizione con specifico riferimento ad agenti contabili di enti locali (S.U., nn. 14029 e

12367/2001).

Le S.U. della Corte di cassazione con sentenza n. 12367/2001 hanno ribadito che: ***“la qualità di agente contabile è assolutamente indipendente dal titolo giuridico in forza del quale il soggetto – pubblico o privato – ha maneggio di pubblico denaro. Tale titolo può, infatti, consistere in un atto amministrativo, in un contratto, o addirittura mancare del tutto”***.

“Essenziale è che in relazione al maneggio di denaro sia costituita una relazione tra ente di pertinenza e altro soggetto.

Tale nozione allargata di agente contabile, la quale ricomprende anche i soggetti che abbiano di fatto maneggio di denaro pubblico, è in perfetta armonia con l’art. 103 Cost., la cui forza espansiva deve considerarsi vero e proprio principio regolatore della materia”.

Alla luce dei suddetti consolidati principi è stata riconosciuta la qualifica di agente contabile al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del comune, incassa da coloro che vi alloggiano l’imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all’ente locale.

Infatti:

a) è palese il carattere pubblico dell’ente per il quale il riscuotitore agisce, trattandosi di un comune;

b) altrettanto indubbio è il carattere pubblico del denaro oggetto della gestione, trattandosi di un’imposta di scopo (v. ultimo periodo del c. 1 dell’art. 4 del d.lgs. n. 23/2011, che individua gli interventi da finanziare con il gettito tributario);

c) il titolo in base al quale la gestione è svolta, può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio;

d) nella misura in cui i regolamenti comunali affidano al gestore una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, indubbiamente **tra detto soggetto e il comune si instaura un rapporto di servizio, caratterizzato da un contenuto principalmente contabile.**

Pertanto, va ribadito, anche in questa occasione, il consolidato principio per cui il **“maneggio di denaro pubblico”** genera *ex se* **l'obbligo della resa del conto**, come evidenziato anche dalla Corte costituzionale (n. 114/1975 e n. 291/2001), che ha qualificato il **giudizio di conto** come una procedura giudiziale **“a carattere necessario”**, volta a verificare se chi ha avuto maneggio di denaro pubblico sia in grado di rendere conto del modo legale in cui lo ha gestito, e dunque non risulti gravato da obbligazioni di restituzione.

Che si tratti di un principio generale del vigente ordinamento, senza alcuna eccezione di carattere settoriale, trova conferma anche nel d.lgs. n. 118/2011, che nel dettare *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni degli enti locali e dei loro organismi”*, nell'allegato 4/2, al punto 4.2 dispone:

“Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale. [...] Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti”.

17. L'imposta di soggiorno dopo la novella del 2020.

Come ricordato il legislatore, con l'art. 180, cc. 3 e 4, del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. *“decreto rilancio”*), convertito con modificazioni dalla l. 17 luglio

2020, n. 77, ha modificato la disciplina giuridica dell'imposta di soggiorno.

Con l'inserimento del c. 1-ter all'art. 4 del citato d.lgs. n. 23/2011 (27), è stata attribuita al gestore della struttura ricettiva la nuova qualifica di **“responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi”** del tributo, dettando allo stesso tempo una nuova disciplina sanzionatoria di natura tributaria, in luogo di quella penale, valida sia per le strutture turistiche ricettive, sia per le c.d. *“locazioni brevi”*.

I punti essenziali della modifica normativa sono così sintetizzati:

- il gestore della struttura ricettiva diventa **responsabile del pagamento dell'imposta o del contributo di soggiorno, con diritto di rivalsa sul soggetto passivo** (turista-ospite);
- il gestore è **obbligato a presentare in via telematica la dichiarazione annuale** entro il 30 giugno dell'anno successivo **e rispettare gli altri adempimenti** previsti **dalla legge o dal regolamento del comune** di riferimento;
- il gestore, in caso di omessa o infedele dichiarazione o di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta-contributo di soggiorno, è soggetto alla sanzione pecuniaria di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 (*“Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi”*), mentre per l'omesso o infedele presentazione della dichiarazione delle presenze è prevista la sanzione amministrativa compresa tra il 100 e il 200% dell'importo dovuto.

Ciò in quanto l'illecito amministrativo previsto dall'art. 180, cc. 3 e 4, del decreto legge n. 34/2020 ha carattere speciale e prevale sulla norma

generale di cui all'art. 314 c.p. (peculato).

Tale depenalizzazione viene giustificata con la considerazione che non essendo il gestore un incaricato di pubblico servizio e quindi agente contabile ma responsabile di imposta la sua responsabilità penale (art. 314 c.p. peculato) degrada a responsabilità tributaria, incorrendo **nelle sanzioni pecuniarie di natura tributaria**, previste dall' art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 caso di omessa o infedele dichiarazione o di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta-contributo di soggiorno

18. Il gestore di strutture recettive responsabile di imposta

L'art. 64, c. 3, d.p.r. n. 600/1074, identifica il responsabile d'imposta in: *“Chi, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi”*, attribuendogli il diritto di rivalsa.

Il responsabile d'imposta rafforza l'adempimento dell'obbligazione tributaria del soggetto passivo e **va escluso dal novero dei soggetti passivi** in quanto estraneo alla situazione di fatto che integra il presupposto del tributo. È un soggetto diverso dal sostituto d'imposta, in cui la legge tributaria lo sostituisce completamente al soggetto passivo nei rapporti con l'amministrazione finanziaria.

Il responsabile di imposta risponde del pagamento del tributo insieme con il contribuente ma a differenza del sostituto di imposta che è obbligato al pagamento in luogo del contribuente, **il responsabile d'imposta è obbligato solidalmente con il contribuente** e vanta nei confronti di quest'ultimo il diritto di rivalsa per l'intera somma pagata.

Figure tipiche di responsabile di imposta sono, ad esempio, il notaio che ha

redatto l'atto o ne ha autenticato le firme, per l'imposta di registro.

Orbene, secondo parte della dottrina l'aver attribuito all'albergatore la qualifica di responsabile d'imposta in aggiunta alla degradazione dell'illecito penale (art. 314 c.p. peculato) ad illecito amministrativo con sanzioni tributarie comporterebbe:

- a) la giurisdizione del giudice tributario in luogo di quello contabile:
- b) la perdita della qualifica di agente contabile in quanto non più incaricato di pubblico servizio, presupposto per essere perseguito per il reato di peculato in caso di omesso versamento al comune dell'imposta di soggiorno incassata dagli ospiti che hanno soggiornato nelle strutture ricettive.

Tale tesi, è stata recepita da alcune sentenze minoritarie della Corte dei conti (cfr – Corte dei conti Sez. giur. per la regione Lombardia n.38/2021 del 12.2.2021 e n.159/2021 del 6.5.2021) Sez. giur. per la regione Calabria n. 195/2021 dell'11.6.2021.

Con la **prima sentenza n. 38/2021** è stato affermato che:

“il gestore della struttura ricettiva, quale soggetto che incassa e riversa l'imposta pagata dal turista, sia che venga sia che non venga considerato come soggetto passivo dell'obbligazione tributaria (ovverosia il soggetto a cui il presupposto del tributo medesimo si riferisce) risulta essere in ogni caso incluso nel novero dei soggetti passivi dell'obbligazione (ovverosia il soggetto tenuto all'adempimento), destinatario di precisi obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta.

*Alla stregua di tale classificazione, il gestore responsabile di imposta risulta essere, in ogni caso, soggetto passivo di una obbligazione tributaria riconducibile ad un rapporto trilatero gestore-cliente-ente locale, **di natura***

esclusivamente tributaria, con conseguenti ricadute in termini di giurisdizione, come anche desumibile dal richiamo alla disciplina delle sanzioni tributarie non penali di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicabili in caso di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno”.

Con la **seconda sentenza (n.159/2021)** si è statuito che:

“con la riforma introdotta dall'articolo 180 del d.l. n.34/2020, i gestori delle strutture ricettive sono stati considerati responsabili d'imposta con diritto di rivalsa dell'imposta di soggiorno nei confronti del turista.

Di conseguenza, sono obbligati a versare il tributo anche qualora il soggetto che ha alloggiato non abbia versato loro l'ammontare corrispondente.

Per tale motivo, in caso di omesso versamento del tributo, il Comune può rivolgersi anche solo al gestore, pretendendo il pagamento dell'imposta e della sanzione del 30%, ex articolo 13, Dlgs 471/1997.

Con tale sopravvenuta norma, secondo i prevalenti, seppur non univoci, approdi di questa Corte, il responsabile della struttura ricettiva non è più agente contabile, ma ha assunto la qualifica di responsabile d'imposta e, pertanto, la giurisdizione non appartiene più a questa Corte, ma al giudice tributario.

Sul punto, per la tesi tendente ad escludere la giurisdizione di questa Corte ma solo dopo il sopravvenuto art.180, d.l. n.34 del 2020, è sufficiente rifarsi agli accurati argomenti sistematici sviluppati dalla recente sentenza 12.2.2021 n.38 di questa Sezione, la cui motivazione viene qui recepita e condivisa.

Tale approdo è parallelamente confermato dalla Cassazione penale in merito ai rapporti tra il reato di peculato (art. 314 c.p.) ed il mancato pagamento

dell'imposta di soggiorno da parte del responsabile delle strutture ricettive: la Cassazione, nel prendere in esame le modifiche di legge, con la sentenza n. 30227/2020 (confermata con la pronuncia n.36317/20), ha escluso la configurabilità del reato di peculato a decorrere dall'entrata in vigore delle stesse. Ciò in quanto oggi il gestore è debitore in proprio di somme nei confronti dell'ente impositore”.

19. La giurisdizione della Corte dei conti sul gestore di strutture recettive responsabile di imposta

Invero, quanto sostenuto dalla dottrina e dalle richiamate sentenze minoritarie della Corte dei conti, non è condivisibile per le seguenti argomentazioni.

Il soggetto passivo dell'imposta di soggiorno è l'ospite non l'albergatore cui spetta riversare le somme incassate al Comune.

L' art. 4, D.lgs. n. 23 del 2011 che ha introdotto l'imposta di soggiorno indica chiaramente che **il soggetto passivo dell'imposta è l'ospite delle strutture alberghiere.**

Il responsabile di imposta risponde del pagamento di un tributo (ovvero dell'adempimento di obblighi fiscali) unitamente al soggetto passivo nei cui confronti si è verificato il presupposto d'imposta (si tratta di una coobbligazione solidale dipendente).

In specie, l'art. 64, comma 3, d.p.r. 29.9.1973 n. 600 sancisce che: *“chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa”.*

La ratio dell'istituto è determinata dall'esigenza di rendere più agevole e sicura la riscossione.

L'estensione, a opera del legislatore, della responsabilità del pagamento del tributo ad altro soggetto estraneo al presupposto d'imposta determina la natura giuridica dell'obbligazione del responsabile d'imposta: **trattasi di obbligazione solidale ed accessoria a quella principale propria del soggetto passivo.**

Tuttavia, il responsabile d'imposta non è soggetto passivo e non si può confondere con esso in quanto risponde dell'adempimento obbligazione tributaria **solo nel momento in cui il soggetto non versa quanto dovuto.**

Nell'esempio del notaio il soggetto passivo dell'imposta di registro sul rogito di vendita di un immobile è l'acquirente laddove il notaio assume la qualifica di responsabile d'imposta al fine di garantire il corretto e tempestivo versamento dell'imposta di registro versata dall'acquirente all'atto della stipula del rogito.

Il diverso regime tributario tra soggetti passivi e responsabili d'imposta, restando in tema, trova conferma nella circostanza che nel caso in cui le parti (acquirente e venditore) abbiano dichiarato un prezzo di vendita dell'immobile inferiore al suo valore commerciale l'avviso di liquidazione viene notificato ai contraenti (venditore e acquirente in solido) ma non anche al notaio responsabile d'imposta avendo questi calcolato e versato l'imposta di registro, pagata dall'acquirente sul prezzo dichiarato dai contraenti (venditore e acquirente).

Inoltre, il presupposto dell'imposta sorge nel momento in cui l'ospite alloggia e la somma dell'imposta di soggiorno viene pagata da questi al momento del pagamento del soggiorno indicando in fattura o ricevuta il relativo importo.

I casi in cui gli ospiti non hanno versato l'imposta sono rarissimi in quanto

l'imposta di soggiorno viene chiesta al momento del pagamento dell'alloggio e fatturata dall'albergatore con fattura elettronica o ricevuta in cui si specifica il prezzo della camera e l'importo della relativa imposta di soggiorno.

Di contro, l'intervento prima della Corte dei conti e poi della Cassazione è avvenuto in soccorso dei comuni che non riuscivano ad ottenere il riversamento dell'imposta di soggiorno incamerata dagli albergatori che nel tempo era diventata un'anomala forma di *"auto finanziamento"*.

20. La giurisdizione della Corte dei conti sul responsabile di imposta

Inoltre, l'univoca giurisprudenza della **Corte dei conti ha sempre affermato la sua giurisdizione nei confronti dei responsabili d'imposta (ad es. notaio)** per non aver versato le somme riscosse a titolo di imposta di registro.

È proprio con riferimento a tale giurisprudenza che **la Corte dei conti sezione giurisdizionale per la regione Sicilia con sentenza n. 432/2020 del 2.9.2020** in materia di imposta di soggiorno emanata dopo la novella del 2020, ha statuito che:

"in ogni caso, deve rammentarsi che anche nella ipotesi di omesso versamento di somme ricevute a titolo di imposta da soggetto qualificabile come (per fattispecie concernenti la figura del notaio) è stata riconosciuta la giurisdizione della Corte dei conti (cfr. sez. I Appello, sentenza 23 ottobre 2018, n.410) e la qualifica in capo al responsabile medesimo di agente contabile chiamato in giudizio per il maneggio di denaro e non quale coobbligato al pagamento delle imposte (Sez. Appello Sicilia, sentenza 18 gennaio 2018, n. 9).

Ed ancora la **I Sezione Centrale d'appello della Corte dei conti con sentenza n.410/2010** ha ribadito che:

“per la giurisprudenza contabile pacifica, il soggetto, anche privato, che riscuote danaro che è obbligato, poi, a riversare ad un ente pubblico assume la qualifica di agente contabile (di cui alla previsione dell’articolo 178 del regio decreto n. 827/1924), con la conseguente costituzione di un rapporto di servizio con l’amministrazione pubblica.

Parimenti, la giurisprudenza consolidata riconosce la giurisdizione contabile nel caso in cui dalla violazione degli obblighi di servizio dell’agente contabile siano conseguiti danni all’amministrazione pubblica.

*Considerato ciò, il **notaio in base alla normativa vigente**, puntualmente richiamata dal primo giudice, **nel momento in cui riceve da contraenti privati denaro destinato al pagamento delle imposte previste dalla legge è tenuto**, nei termini previsti dalle norme di settore, **a versare all’amministrazione finanziaria le somme ricevute, rivestendo, per ciò stesso, la qualifica di agente contabile pubblico.***

*Ed ancora “in virtù della funzione di responsabile d’imposta attribuita ex lege al notaio in ordine alla registrazione degli atti rogati ed il pagamento delle rispettive imposte (di registro, catastali, ipotecarie, ecc.) e del maneggio di denaro pubblico che ne deriva”, ne fa discendere che “**questi è assoggettato alla conseguente responsabilità contabile laddove ne ometta il riversamento all’erario**” (Sez. giur. reg. Molise, 28 novembre 2011, n. 69).*

*E invero, come osservato da **Sez. giur. reg. Umbria, 27 dicembre 2017, n. 53**, in forza dell’articolata normativa vigente in materia (d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463; d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131; d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; d.p.r. 18 agosto 2000, n. 308; art. 64 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600), **il notaio è obbligato** (cfr. art. 57 d.p.r. n. 131/1986) **a ricevere il pagamento nelle sue***

mani e al successivo versamento nelle casse erariali, degli specifici tributi e imposte (di registro, catastali e ipotecarie) dovuti all'erario dalle parti richiedenti la stipulazione dell'atto.

In tale modo *“le parti contraenti adempiono all’obbligazione tributaria a mani del notaio, che a sua volta è tenuto a versare all’amministrazione finanziaria le somme ricevute. Si configura, pertanto, il ruolo del notaio quale ‘responsabile d’imposta’ (cfr. art. 64 d.p.r. n. 600/1973) per la funzione che gli deriva dalla legge, quanto all’imposta da versare (ex multis, Cass. 18 maggio 2016, n. 10215; ord. n.5016/2015; 10 agosto 2010, n. 18493) ed è comunque obbligato al pagamento dell’imposta di registro solidalmente con i contribuenti (cfr. art. 57 d.p.r. n. 131/1986), verso i quali ha poi il diritto di rivalersi”*.

Sia nel caso del *“responsabile d’imposta”*, così come nella ipotesi del *“sostituto d’imposta”* (surrogato completamente al soggetto inciso dall’obbligazione tributaria in quanto tenuto alla presentazione della relativa dichiarazione delle somme trattenute per conto dell’amministrazione finanziaria, con una funzione eminentemente strumentale, volta ad agevolare il prelievo tributario da parte dell'erario e rendere più sicura l'esazione, cfr. art. 64, c. 1, d.p.r. n. 600/1973) ***“si può ben affermare che si è in presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità contabile, riscontrandosi nella fattispecie le caratteristiche dell’agente contabile, ex art. 178 r.d. n. 827/1924, conseguente al maneggio di denaro riscosso per conto dell'erario e ad esso destinato, con la conseguenza che esso acquisisce natura di pecunia pubblica.***

Il “munus publico” che investe in tal caso la funzione notarile, colloca il

professionista finanche in una posizione assimilabile a quella di un organo indiretto della pubblica amministrazione, sussumibile nella figura civilisticamente intesa del depositario fornito di poteri certificativi e di custodia di risorse pubbliche ed in questa accezione tenuto all'adempimento di un obbligo giuridico non rinunciabile'' (Cass. 14 gennaio 2013, n. 28302; id., 31 luglio 2015, n. 33879, richiamate da Corte conti, Sez. giur. reg. Umbria, n. 53/2017 cit.).

21. La giurisdizione della Corte dei conti sull'albergatore tenuto al versamento dell'imposta di soggiorno.

Per quanto sopra esposto va quindi affermata la giurisdizione della Corte dei conti sull'albergatore tenuto al versamento dell'imposta di soggiorno anche dopo la novella del 2020 non essendoci i presupposti per declinare tale giurisdizione a quella tributaria.

Invero, va ricordato che **la giurisdizione tributaria è una giurisdizione demolitoria**, come quella amministrativa, che necessita dell'impugnazione degli atti impositivi elencati nell'art. 19 del Dlgs n.546 del 1992 nonché, come affermato dalla Corte di Cassazione e dalla Corte costituzionale, di altri atti che **necessariamente devono contenere una pretesa impositiva** tra cui, certamente, le sanzioni tributarie irrogate ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 da notificare con un atto impositivo all'albergatore.

Invece, nel caso in esame, **la giurisdizione contabile accerta** non la legittimità degli atti, compresi quelli impositivi, ma **solo l'illecito comportamento dell'albergatore che:**

❖ ometta di versare al Comune le somme pagate dagli ospiti a titolo di

imposta di soggiorno che sono fin dal momento della consegna all'albergatore da parte dei soggetti obbligati (ospiti), ***illico et immediato numerario pubblico*** e che quindi entrano immediatamente nel patrimonio del Comune;

❖ **ometta di presentare il relativo conto giudiziale.**

Al riguardo la Corte di Cassazione SS.UU. con sentenza 20.11.2020 n.26499 ha affermato che: “*a norma degli artt. 103, comma 2, Cost., 13 e 44 r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, 9 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 603, e 1, comma 1, all. 1 al d.lgs. 26 agosto 2016 (Codice della giustizia contabile), alla Corte dei conti è attribuita una giurisdizione tendenzialmente generale in materia di contabilità pubblica (ancorché secondo ambiti la cui concreta determinazione è rimessa alla discrezionalità del legislatore).*

Giurisdizione alla quale è attratta ogni controversia intercorrente con l'ente impositore avente ad oggetto la verifica dei rapporti di dare e avere e il risultato finale di tali rapporti (che dà luogo ad un "giudizio di conto") e riguarda ogni controversia inerente alla gestione di denaro di spettanza dello Stato o di enti pubblici da parte di un agente contabile (Cass., Sez. un., 20 ottobre 2020, n. 22810; Cass., Sez. un., 18 giugno 2018, n. 16014; Cass., Sez. un., 16 novembre 2016, n. 23302; Cass., Sez. un., 7 maggio 2003, n. 6956).

22. Gli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale (art. 4 comma 1 ter d.lgs. 14.3.11 n.23)

Altra conferma della sussistenza della giurisdizione contabile, anche dopo la riforma del 2020, si rinviene nel testo della norma introdotta dall'art.180 comma 3 della legge 17 luglio 2020 n.77 in cui si prevede che:

All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 1 -

bis, è inserito il seguente:

«1 -ter: Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto legge 31 maggio 2010, n.78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n.122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, **nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.**

Ma quali sono questi ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale?

In assenza di una specifica indicazione sull'inciso "*ulteriori adempimenti previsti dalla legge*" (quale legge?) trattandosi di somme riscosse all'albergatore da parte dei soggetti obbligati (ospiti), che sono **illico et immediate numerario pubblico e che quindi entrano immediatamente nel patrimonio del Comune**, si ritiene che i richiamati adempimenti di legge siano quelli previsti dalle seguenti norme:

- **art. 178 r.d. n. 827/1924**, "*Sotto la denominazione di agenti contabili dell'amministrazione si comprendono:*
 - a) *gli agenti che con qualsiasi titolo sono incaricati, a norma delle disposizioni organiche di ciascuna amministrazione, di riscuotere le varie entrate dello Stato e di versarne le somme nelle casse del tesoro;*
 - b) *i tesorieri che ricevono nelle loro casse le somme dovute allo Stato, o le altre delle quali questo diventa debitore, eseguono i pagamenti delle spese per conto dello Stato, e disimpegnano tutti quegli altri servizi*

speciali che sono loro affidati dal ministro delle finanze o dal direttore generale del tesoro;

c) tutti coloro che, individualmente ovvero collegialmente, come facenti parte di consigli di amministrazione per i servizi della guerra e della marina e simili, hanno maneggio qualsiasi di pubblico denaro, o sono consegnatari di generi, oggetti e materie appartenenti allo Stato;

d) gli impiegati di qualsiasi amministrazione dello Stato cui sia dato speciale incarico di fare esazioni di entrate di qualunque natura e provenienza;

e) tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dello Stato”.

- **art. 93, comma 2 del Tuel n. 267/2000** in cui si prevede che: *“il tesoriere e ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti”.*

- **nel d.lgs. n. 118/2011**, che nel dettare *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni degli enti locali e dei loro organismi”*, nell’allegato 4/2, al punto 4.2 dispone: *“Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale. [...] Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si*

ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti”.

- le norme contenute nei regolamenti comunali, tra cui quelle sull’obbligo di presentazione del conto giudiziale da parte dell’albergatore.

A conferma di tale interpretazione si rimarca che nel nuovo *“regolamento comunale per l’applicazione dell’ imposta di soggiorno”* - approvato dal comune di Rimini con **deliberazione del Consiglio comunale n.61 del 3.12.2020** (dopo la novella introdotta dall’ art.180 comma 3 della legge 17 luglio 2020 n.77) in vigore dal 1.2.2021 - **all’art.14 punto 5** si prevede che: *“nelle more dei chiarimenti relativi alla qualifica di agente contabile, i gestori sono sottoposti all’obbligo della “resa del conto giudiziale” come previsto dal R.D. n. 827/1924.*

Entro il 30 gennaio dell’anno successivo a quello di riferimento, i gestori dovranno consegnare al Comune il previsto mod. 21, tramite il sistema applicativo dell’Imposta di Soggiorno di cui all’art. 6, comma 2.

Il Comune provvederà alla trasmissione alla Corte dei conti, entro i termini di cui all’art. 233 del D. Lgs. n. 267/2000”.

23. La degradazione della sanzione penale a sanzione tributaria

La Corte di Cassazione con ordinanza 23 luglio 2018, n. 19654 prima della novella del 2020, ha affermato la sussistenza della giurisdizione della Corte dei conti in quanto:

- ❖ *l’attività di accertamento e riscossione dell’imposta comunale ha natura di servizio pubblico e l’obbligazione del concessionario di versare all’ente locale le somme a tale titolo incassate ha carattere pubblicistico, discostandosi dal regime comune delle obbligazioni civili in ragione della tutela dell’interesse della P.A. ad una pronta e sicura esazione delle*

entrate;

❖ *il rapporto che s'instaura tra privato ed ente pubblico si configura a tutti gli effetti come "rapporto di servizio" non organico, bensì funzionale, in quanto il soggetto esterno s'inserisce nell'iter procedimentale dell'ente come compartecipe (anche solo di mero fatto) dell'attività pubblicistica di quest'ultimo;*

❖ *nell'ambito di tale rapporto, il privato incaricato di riscuotere denaro di spettanza dello Stato o di enti pubblici, del quale ha il maneggio nel periodo compreso tra la riscossione e il versamento, riveste la qualifica di "agente contabile";*

❖ *ogni controversia con l'ente impositore avente ad oggetto la verifica dei rapporti di dare e avere e il loro risultato finale dà luogo ad un "giudizio di conto" e rientra nella giurisdizione della Corte dei conti, dovendosi a tal fine avere riguardo unicamente alla natura del danno conseguente alla mancata realizzazione della finalità perseguita ed essendo, per contro, irrilevanti tanto la qualità del soggetto che gestisce il denaro pubblico (pubblico o privato), quanto il titolo in base al quale la gestione è svolta (concessione amministrativa, contratto di diritto privato, o anche del tutto difettare);*

❖ *in conclusione, quindi, come già precedentemente affermato dalle stesse Sezioni unite (sentenza 25 gennaio 2013, n. 1774), spetta alla Corte dei conti la cognizione dell'azione di responsabilità per danno erariale “ove delle somme ricevute il privato disponga in modo diverso da quello preventivato e per il quale le ha ricevute”.*

Di poi la Corte di Cassazione (cfr sentenza n. 6130 del 2019 Sez. VI penale)

ha affermato che l'albergatore nel momento in cui riceve la tassa di competenza del comune va considerato incaricato di pubblico servizio (anche in assenza di un preventivo specifico incarico da parte della pubblica Amministrazione) e pertanto se omette o ritarda il versamento per un lasso temporale ragionevolmente importante realizza un'interversione nel possesso con conseguente consumazione del reato di peculato (cfr in senso conforme Sez. 6 n. 53467 del 25.10.2017 e n. 32058 del 17.5.2018).

A seguito della novella del 2020 che ha degradato l'illecito, prima sanzionato penalmente ed ora solo con sanzioni tributarie, la Corte di Cassazione – 6 sezione penale con sentenza n. 30277/2020 del 30 settembre 2020 ha affermato, tra l'altro, che: *«a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 180 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto rilancio), convertito nella legge n. 77 del 20 luglio 2020, non è configurabile il delitto di peculato nella condotta del gestore della struttura ricettiva che ometta di versare al Comune le somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno»*.

Ciò, tuttavia, non vale per le condotte realizzate antecedentemente all'entrata in vigore della suddetta disposizione, in quanto in mancanza di norme di diritto intertemporale *«siamo in presenza di una modifica delle attribuzioni di un soggetto (il titolare della struttura ricettivo – alberghiera) che opera solamente dall'entrata in vigore della novella e non per il passato»*.

Per cui ad avviso di alcuni commentatori le intervenute modifiche sul piano penale delle responsabilità dell'albergatore che ometta il versamento al comune dell'imposta di soggiorno incassata dagli ospiti farebbe venir meno la natura di agente contabile di fatto e la conseguente responsabilità contabile per danno all'erario e l'obbligo di presentazione del conto giudiziale, trattandosi

di un rapporto tributario, atteso che l'albergatore è qualificato responsabile di imposta.

Tale tesi non condivisibile è smentita oltre dalle considerazioni già svolte ai punti **19. 20. e 21.** della presente sentenza, dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, della Corte di Cassazione e della Corte dei conti.

24. La giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di agenti contabili e conti giudiziali, attribuita alla giurisdizione della Corte dei conti

La Corte costituzionale **con sentenza 21 maggio 1975 n.114**, con riguardo agli agenti contabili e alle figure assimilate nel rimarcare l'obbligo del rendiconto giudiziale, ha precisato che:

«è principio generale del nostro ordinamento che il pubblico denaro proveniente dalla generalità dei contribuenti e destinato al soddisfacimento dei pubblici bisogni debba essere assoggettato alla garanzia costituzionale della correttezza della sua gestione, garanzia che si attua con lo strumento del rendiconto giudiziale. Requisito indispensabile del giudizio sul conto è quello della necessità in virtù del quale a nessun ente gestore di mezzi di provenienza pubblica e a nessun agente contabile che abbia comunque maneggio di denaro e valori di proprietà dell'ente è consentito sottrarsi a questo fondamentale dovere».

La stessa Consulta **con sentenza n.110 del 1970** ha ribadito che:

“la resa del conto giudiziale principio tendenzialmente generale [rinvenibile dal] secondo comma dell'art. 103 della Costituzione, che non contiene - per questa parte - alcuna riserva di legge e adopera una locuzione (“materie di contabilità pubblica”) anche letteralmente più ampia di quella dell'art. 44,

primo comma, del T.U. del 1934».

Ne consegue che, ai fini della giurisdizione della Corte dei conti è dirimente la

sussistenza di un presupposto oggettivo:

il maneggio e della custodia di denaro e valori di pertinenza dell'erario

pubblico, sia che avvenga a seguito di legittima investitura, sia che avvenga

in via di mero fatto, **che implica l'assunzione da parte di chi li svolge, della**

qualità di agente contabile (Corte dei conti, Sez. I, 6 marzo 2006, n. 68; 16

febbraio 1998, n. 28; Sez. II, 1 marzo 2006, n. 108; 3 febbraio 1999, n. 32; Sez.

III, 9 novembre 2005, n. 682 ; Sez. Lombardia, 14 giugno 2006, n. 373; 16

giugno 2003, n. 667; 2 dicembre 2002 n. 1943; Sez. Abruzzo, 30.5.2001, n.

98; Sez. Sardegna, 13.01.1987, n. 2).

Invero il significato dell'espressione **“maneggio di denaro”** deve essere

latamente inteso, sì da ricomprendere:

❖ non soltanto gli agenti che, in base alle norme organizzative, svolgono attività di riscossione o di esecuzione dei pagamenti:

❖ **ma anche coloro che abbiano la disponibilità del denaro da qualificarsi**

pubblico (in ragione della provenienza e/o della destinazione) e siano

forniti, in sostanza, del potere di disporre senza l'intervento di altro ufficio

(Sez. I, 5.5.1989, n. 167; Sez. Abruzzo, 6.5.2005, n. 445; Sez. Sardegna,

9.10.1997, n. 1312).

Pertanto, **ai fini della responsabilità erariale, non assume rilevanza**

dirimente la qualifica di pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio

rivestita dall'agente contabile.

Se la qualifica di incaricato di pubblico servizio era necessaria per contestare

in sede penale all'albergatore il reato di peculato art. 314 c.p. con l'elemento

psicologico del dolo generico, in sede contabile, rilevano con l'elemento psicologico della colpa grave o del dolo, solo la sussistenza dei presupposti previsti:

- dall' art. 178 r.d. n. 827/1924;
- dall' art. 93, comma 2 del Tuel n. 267/2000;
- dal d.lgs. n. 118/2011;
- dai regolamenti comunali;

dal cui esame non emerge l'automatica attribuzione all'agente contabile della qualifica di incaricato di pubblico servizio.

Invece, è lo stesso legislatore (art. 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n.23) nel momento in cui ha introdotto l'imposta di soggiorno a qualificare **la somma versata** dall'ospite all'albergatore **con obbligo di riversamento al Comune illico et immediato numerario pubblico e che quindi entrano immediatamente nel patrimonio del Comune soggetto attivo e beneficiario dell'imposta di scopo** per finalità pubbliche.

25. La giurisprudenza della Corte di Cassazione dopo la novella del 2020

Invero l'automatica configurazione dell'albergatore quale agente contabile ed incaricato di pubblico servizio è stata oggetto di riflessione della stessa Corte di Cassazione con sentenza 13 ottobre 2020 n. 18320-21 depositata l'11 maggio 2021.

Con tale sentenza viene esaminata la controversa questione della qualificazione di agente contabile di albergatori e gestori di strutture ricettive che incassano e versano al Comune l'imposta di soggiorno, ponendo l'attenzione sul mancato riversamento delle somme riscosse che, in base alle disposizioni regolamentari comunali, potrebbe non configurarsi come reato di

peculato.

Come ricordato la giurisprudenza di legittimità era ferma nel ritenere, sulla base della normativa recata dall'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, che integra il reato di peculato la condotta posta in essere dal gestore di una struttura ricettiva che si appropria delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno, omettendo di riversarle al Comune e che lo stesso rivesta *“la qualità di incaricato di pubblico servizio, anche in assenza di un preventivo, specifico incarico da parte della pubblica amministrazione, qualora avesse proceduto effettivamente e materialmente alla riscossione dell'imposta di soggiorno in considerazione dell'attività prettamente pubblicistica della sua attività direttamente disciplinata dalle norme di diritto pubblico istitutive della relativa imposta. Essenziale, in tale prospettiva, era che fosse costituita una relazione tra ente di pertinenza dell'imposta ed altro soggetto, divenendo agente contabile anche il soggetto che avesse fatto maneggio di denaro pubblico.”*

Orbene la Suprema Corte afferma che *“Se è vero che l'art. 358 cod. pen. attribuisce la qualifica di incaricato di pubblico servizio a coloro che, a qualunque titolo, prestano un pubblico servizio, prescindendo dall'esistenza di un rapporto di dipendenza con la pubblica amministrazione, è imprescindibile l'esame dei caratteri qualificanti dell'attività in concreto svolta dai soggetti per definirla pubblico servizio e, altresì, che tale attività non si concreti in semplici mansioni di ordine o si esaurisca in attività di prestazione d'opera meramente materiale e che non si esaurisce nella mera destinazione, a finalità pubbliche, delle somme riscosse.”*

Pertanto, la Corte ritiene che sia necessario approfondire il contenuto dei

regolamenti adottati dagli enti locali ai sensi della fonte primaria (art. 4 comma 3 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23) che rappresenta la base normativa del tributo.

Peraltro, va evidenziato che solo e soltanto per l'albergatore è stata operata una specifica e particolare depenalizzazione del reato di peculato (art. 314 c.p.)

Infatti, con sentenza n. 6087/21 della SS.UU penali la Corte di Cassazione ha confermato la sussistenza del reato di peculato del legale rappresentante di una società concessionaria di giochi elettronici che si era impossessata delle somme relative al prelievo erariale unico (cd PREU).

In tale sentenza si evidenzia che:

➤ *“le Sezioni Unite civili risolvono l'aspetto qui rilevante, escludendo che vi sia contrasto tra l'essere il concessionario soggetto passivo d'imposta rispetto al PREU e l'essere gli incassi del gioco di proprietà pubblica: il regime fiscale previsto dal legislatore non incide sull'obbligo del concessionario di assicurare, mediante, la conduzione operativa della rete telematica, la contabilizzazione delle somme giocate, delle vincite e del P.R.E.U.*

➤ **La natura tributaria dell'imposta** (Corte cost. 334 del 2006) **e la qualificazione del concessionario come soggetto passivo d'imposta** (ex art. 1 comma 81 della legge n. 296 del 2006) **operano limitatamente al rapporto di natura tributaria, senza incidere sulla funzione di agente della riscossione di denaro pubblico** derivante dalla configurazione complessiva dell'attività di gioco lecito mediante apparecchi o congegni elettronici, caratterizzata dalla predeterminazione dettagliata delle modalità di svolgimento dell'attività e della funzione del concessionario rispetto agli esercenti, in particolare sotto il profilo del controllo periodico della

destinazione delle somme riscosse (Sez. Un. civ. n. 14697 del 2019, cit.).

- La soluzione recepita dalle Sezioni unite civili è in linea con la consolidata giurisprudenza della Corte dei conti, competente ad esercitare il controllo sui concessionari in virtù della loro qualificazione quali "agenti contabili".
- Nella sentenza resa da Sez. I App., n. 1086 del 18.09. 2014, la Corte dei conti ha testualmente affermato: «la società appellata è concessionaria dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli dello Stato per l'attivazione e la conduzione operativa della rete per la gestione telematica del gioco lecito...., essa riveste la qualifica di agente della riscossione (agente contabile), tenuto al versamento di quanto riscosso e, dunque, al conto giudiziale degli introiti complessivamente derivanti dalla gestione telematica del gioco lecito, compreso il compenso del concessionario».
- La suddetta pronuncia si confronta espressamente anche con la presunta incompatibilità tra la qualifica di agente contabile, derivante dalla riscossione di denaro pubblico, rispetto alla disciplina tributaria del PREU, laddove argomenta che **«la sottoposizione dei concessionari al prelievo erariale unico (PREU) non incide sulla sua natura di agente contabile**, stante che tale prelievo è solo la modalità con cui l'Amministrazione ottiene il versamento da parte del concessionario di somme dovute da calcolarsi, però, su conti da rendersi da chi rivesta la qualifica di contabile, per avere maneggio delle somme di denaro su cui anche il PREU deve calcolarsi».
- L'appartenenza del denaro oggetto di PREU all'erario è esplicitata in maniera ancor più netta da **Corte Conti Lazio, sez. reg. giurisd., n. 2110 del 05/11/2010**, secondo cui «... Lo stesso denaro raccolto con l'utilizzo di

*apparecchiature collegate alla rete telematica della P.A. deve ritenersi, quindi, denaro pubblico e ciò, ovviamente, non tanto in ragione della sua provenienza, che è squisitamente privata, ma in forza del titolo di legittimazione alla giocata che rende lecito un gioco d'azzardo altrimenti vietato. Ed allora, se Il privato deve utilizzare l'apposito canale pubblico rappresentato dalle apparecchiature elettroniche collegate alla rete telematica della Pubblica Amministrazione per effettuare la sua giocata, **ne consegue che il denaro impiegato diventa denaro pubblico, soggetto alle regole pubbliche di rendicontazione e il cui maneggio genera ex se l'imprescindibile obbligo dell'agente a rendere giudiziale ragione della gestione attraverso un documento contabile che dia contezza della stessa e delle sue risultanze».***

Anche nel caso dell'imposta di soggiorno la somma versata dall'ospite per pagare tale imposta ha natura privata, ma nel momento in cui la stessa viene versata ed incassata dall'albergatore per essere riversata al Comune **assume**

natura di danaro pubblico:

- ❖ con obbligo di rendicontazione, presentazione del conto giudiziale;
- ❖ ed in caso di omesso versamento al comune delle somme incassate a titolo di imposta di soggiorno illecito contabile per responsabilità erariale assoggettato alla giurisdizione della Corte dei conti.

26. Le sentenze delle Sezioni regionali e Centrali che confermano la giurisdizione contabile in materia di imposta di soggiorno anche dopo la novella del 2020

Tra le numerose sentenze che ribadiscono la giurisdizione della Corte dei conti in materia di imposta di soggiorno anche dopo la novella del 2020 si segnalano

le seguenti:

1) Sezione Giurisdizionale della Corte dei conti per la regione Sicilia

sentenza n. 432/2020 del 2.9.2020, in cui si precisa che “*deve rammentarsi che anche nella ipotesi di omesso versamento di somme ricevute a titolo di imposta da soggetto qualificabile come (per fattispecie concernenti la figura del notaio) è stata riconosciuta la giurisdizione della Corte dei conti ... e la qualifica in capo al responsabile medesimo di agente contabile chiamato in giudizio per il maneggio di denaro e non quale coobbligato al pagamento delle imposte*”.

2) Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la regione Toscana

n.4/2021 del 26.1.2021 in cui si afferma:

- *la sussistenza della giurisdizione contabile anche alla luce della recente normativa;*
- *come noto, infatti, il "maneggio di denaro pubblico" genera ex se l'obbligo della resa del conto, con conseguente responsabilità contabile in caso di non corretta gestione (v. Corte Cost., 21/5/1975, n. 114 e Corte Cost., 25/7/2001, n. 292).*
- *a suddetta impostazione sembra non essere cambiata nemmeno a fronte della recente riforma legislativa ad opera dell'art. 180 del d.l. 34/2020, convertito nella legge 77/2020*
- *Ai fini del decidere occorre precisare che, anche alla luce della sopravvenuta normativa, si è, in ogni caso, in **presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità erariale derivante dal maneggio di denaro pubblico**, con la conseguenza che esso acquisisce natura pubblica, ciò in quanto destinato al Comune*

(Corte Conti, Sez. giur. Toscana, 30 settembre 2020, n. 273), come anche affermato da altra giurisprudenza di questa Corte in ordine alla sussistenza della giurisdizione contabile anche nell'ipotesi di omesso versamento di somme ricevute a titolo di imposta da parte di soggetto qualificabile come **“responsabile d'imposta”** (così, per la figura del notaio, Corte Conti, Sez. giur. Umbria, 27 dicembre 2017, n.53, confermata da Sez. I, 23 ottobre 2018, n. 410; id., Sez. giur. Sicilia, 2 settembre 2020, n. 432).

➤ Il titolare della struttura recettiva, quindi, adesso, si identifica con il responsabile di imposta, quindi, in un soggetto diverso dal sostituto d'imposta, che la legge tributaria sostituisce completamente al soggetto passivo del rapporto con l'amministrazione finanziaria.

➤ Va, pertanto, confermata la giurisdizione contabile nella vicenda di che trattasi”.

In senso conferme si richiamano le sentenze della Corte dei conti sez. giur. per la Toscana 22 aprile 2021 n.163; id., 29 marzo 2021 n.133; id., 12 marzo 2021 n.95; id., 30 settembre 2020, n. 273 e id., 24 marzo 2021 n.119.

3) Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la regione Emilia

Romagna n.206/2021 dell'8 giugno 2021 che ha statuito che:

➤ anche a seguito della novella, il cliente della struttura, e non quest'ultima, è soggetto passivo dell'imposta di soggiorno e, pur essendo stata depenalizzata la condotta illecita del gestore della struttura alberghiera, nulla è cambiato in ordine alla sua responsabilità contabile per omesso riversamento dell'imposta di soggiorno. Invero, il gestore della struttura alberghiera deve provvedere all'incasso della

tassa di soggiorno, accantonandola, e successivamente deve versarla al Comune.

➤ ***In tal modo, anche se è qualificato dalla novella come responsabile d'imposta, per le somme a destinazione pubblica, incamerate all'atto del soggiorno in albergo dei clienti, resta confermato l'obbligo a suo carico di riversarle nelle casse dell'ente locale.***

➤ Questa ricostruzione è in linea con il principio di diritto enunciato dalle Sezioni riunite della Corte dei conti, con la sentenza n. 22/2016/QM, sull'obbligo di riversamento di tali somme ("I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 23/2011 – della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta").

➤ ***Si ribadisce, infatti, che le somme pagate o da pagare al gestore a titolo di imposta sono, fin dal momento della consegna da parte dei soggetti obbligati, numerario pubblico e, quindi, entrano immediatamente nel patrimonio del comune*** (v., sul punto, Corte dei conti, Sezione Giurisdizionale per la Regione Toscana, sentenza n. 286/2020).

➤ Da quanto sopra esposto, consegue che il gestore di una struttura alberghiera è legato al Comune da un rapporto di servizio, corredato da specifici obblighi azionabili innanzi al Giudice contabile.

➤ Pertanto, anche a prescindere dalla circostanza che i comportamenti dei convenuti sono comunque stati posti in essere antecedentemente

all'entrata in vigore della modifica legislativa apportata con il d.l. n. 34/2020, deve affermarsi la giurisdizione della Corte dei conti a conoscere della controversia.

4) Sezione centrale III di appello della Corte dei conti sentenza n.188/2020

del 6.6.2020 in cui si è affermato che:

ai fini che qui rilevano, anche alla luce della sopravvenuta normativa, si è in presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità contabile, riscontrandosi nella fattispecie le caratteristiche dell'agente contabile, come delineate dall'art. 178 del R.D. n. 827 del 1924, conseguente al maneggio di denaro riscosso per conto dell'Erario e ad esso destinato, con la conseguenza che esso acquisisce natura di pecunia pubblica.

27. La novella del 2020 ha solo operato una depenalizzazione dell'illecito penale (art.314 c.p. peculato) restando immutata la giurisdizione della Corte dei conti in materia omesso versamento dell'imposta di soggiorno.

Pertanto, per già indicate considerazioni e motivazioni la novella del 2020 in materia di imposta di soggiorno, mentre ha operato una specifica e particolare depenalizzazione della condotta illecita del gestore di struttura alberghiera, **nulla ha innovato in ordine alla responsabilità contabile del gestore stesso.**

In pratica, il gestore della struttura alberghiera deve provvedere:

- all'incasso della tassa di soggiorno, accantonandola;
- e poi deve riversarla al Comune.

Il gestore non assume così la veste di sostituto di imposta, bensì quella di responsabile del pagamento, un agente contabile che maneggia denaro pubblico ed è tenuto a riversarlo nelle casse dell'ente pubblico (cfr. Cass., sez.

VI, 26 marzo 2019, n. 27707, cit.).

Ai fini che qui rilevano, anche alla luce della sopravvenuta normativa, si è in presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità contabile, riscontrandosi nella fattispecie le caratteristiche dell'agente contabile, come delineate dall'art. 178 del R.D. n. 827 del 1924, conseguente al maneggio di denaro riscosso per conto dell'Erario e ad esso destinato, con la conseguenza che esso acquisisce natura di pecunia pubblica.

Le somme pagate dagli ospiti ed incassate dall'albergatore a titolo di imposta di soggiorno sono fin dal momento della consegna da parte dei soggetti obbligati (clienti ospiti), **illico et immediate, numerario pubblico** e quindi entrano immediatamente nel patrimonio del Comune.

28. Invero, per quanto sopra illustrato, anche nel caso in esame ricorre la qualifica di agente contabile, ai sensi dell'art. 178 del R.D. del 23.5.1924, n. 827, del convenuto **sig. Domenico BERTICCI**, quale gestore dell'Hotel Villa Franco in Rimini che, per conto del Comune di Rimini ha incassato da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, come dal medesimo anche dichiarato. Pertanto, va affermata la giurisdizione della Corte dei conti nei confronti del predetto convenuto, assoggettato alla responsabilità prevista dall'art. 194 dello stesso R.D. del 23.5.1924, n. 827 (cfr. Cass., Sez. un., 29 maggio 2003, n. 8580; 7 maggio 2003, n. 6956; id., 7 dicembre 1999, n. 862; id., 10 aprile 1999, n. 237; id., 10 aprile 1999, n. 232).

29. Esito del giudizio

L'atto di citazione della Procura erariale, con la richiesta di condanna del sig. **Domenico BERTICCI** al pagamento della somma complessiva di **€ 6.975,50**

a favore del comune di Rimini oltre alla rivalutazione monetaria, agli interessi ed alle spese di giudizio, è fondata e va accolta, sussistendo tutti gli elementi della responsabilità erariale:

- a) l'elemento soggettivo;
- b) il rapporto di servizio;
- c) il nesso di causalità tra la condotta illecita ed il danno causato;
- d) il danno erariale.

30. La responsabilità contabile del titolare della struttura ricettiva

Per costante giurisprudenza della Corte dei conti e di questa Sezione, **la responsabilità del titolare** della struttura ricettiva che omette di versare al Comune le somme incassate a titolo di imposta di soggiorno **si inquadra nella tipologia della responsabilità contabile**, avendo lo stesso, sulla base del regolamento adottato dal comune di Rimini con deliberazione del Consiglio comunale n.30 del 14 giugno 2012, riscosso somme di pertinenza dello ente comunale che avrebbe dovuto custodire e restituire (cfr., *ex multis*, Sez. Lombardia, n.413/2012; id., n.85/2014; Sez. Emilia Romagna; n.238/2017; id., n.35/2018; Sez. Sicilia, n.750/2018; id., n.799/2018; Sez. Valle d'Aosta, n. 1/2021).

In particolare, viene in rilievo in questa sede, **l'art. 6 (obblighi dei gestori di strutture ricettive e di altre tipologie ricettive)** del citato regolamento del comune di Rimini, in cui, si prevede che:

1. *I gestori di strutture ricettive e delle altre tipologie ricettive elencate all'art.*
- 2, *di seguito denominati "gestori", ubicate nel Comune di Rimini, sono responsabili degli adempimenti strumentali all'esazione dell'imposta, nonché di tutti gli adempimenti previsti nei commi seguenti.*

1-bis. I gestori delle strutture ricettive ubicate nel territorio comunale, contestualmente con l'inizio dell'attività, devono obbligatoriamente ottenere le credenziali per la registrazione della propria struttura nel servizio on line dell'Imposta di Soggiorno messo a disposizione dal Comune.

2. I gestori sono tenuti ad informare i propri clienti ed intermediari dell'applicazione dell'Imposta di Soggiorno, della relativa entità, delle esenzioni e sanzioni, anche affiggendo l'informativa in appositi spazi.

3. I gestori delle suddette strutture devono riscuotere l'imposta dai propri ospiti, rilasciandone quietanza.

4. I gestori devono riversare al Comune di Rimini le somme corrisposte dai soggetti passivi d'imposta, entro il sedicesimo giorno dalla fine di ciascun trimestre solare, con le seguenti modalità:

- mediante bonifico bancario sul conto di Tesoreria;*
- mediante pagamento diretto effettuato presso gli sportelli della Tesoreria comunale;*
- tramite le procedure informatiche messe a disposizione sul Portale del Comune di Rimini (appena saranno attivate);*
- altre forme di versamento attivate dall'Amministrazione comunale o previste dalla normativa.*

5. I gestori, a decorrere dall'anno d'imposta 2019, hanno l'obbligo di presentare al Comune di Rimini, entro il sedici del mese successivo al trimestre di riferimento, una dichiarazione trimestrale con indicate le presenze complessive ed il dettaglio dei pernottamenti imponibili (anche se pari a zero), del numero dei soggetti esenti in base al precedente art. 4, dei

pernottamenti non assoggettati all'imposta, nonché eventuali ulteriori informazioni utili ai fini del computo della stessa; sono altresì obbligati a segnalare le generalità dei soggetti passivi inadempienti, anche senza il consenso espresso dell'interessato, come prescritto dall'art. 2-ter, comma 3 del D. Lgs. n. 196/2003 (Codice in materia di protezione dei dati personali), integrato con il D. Lgs. 101/2018.

6. La dichiarazione viene trasmessa dal gestore mediante la procedura informatica messa a disposizione dal Comune; solo nel caso in cui il gestore sia impossibilitato ad utilizzare apparecchiature informatiche è consentita la presentazione della dichiarazione cartacea, utilizzando la modulistica predisposta dal Comune.

7. In caso di gestione di più strutture ricettive da parte dello stesso gestore, quest'ultimo dovrà provvedere ad eseguire versamenti e dichiarazioni distinti per ogni struttura.

8. Il gestore, in qualità di agente contabile di fatto, è sottoposto all'obbligo della "resa del conto giudiziale" come previsto dal R.D. 827/1924. Entro il 30 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, il gestore dovrà consegnare al Comune il previsto mod. 21, con le modalità di cui al comma 6. Il Comune provvederà alla trasmissione alla Corte dei conti, entro i termini di cui all'art. 233 del D. Lgs. 267/2000.

9. Il gestore è obbligato a conservare tutta la documentazione inerente al tributo, ai sensi di legge.

Poiché, come confermato dal richiamato regolamento del comune di Rimini (art. 6 punto 8), **il convenuto è un agente contabile, l'omesso versamento al comune di Rimini** delle somme incamerate a titolo di imposta di soggiorno

pagata dagli ospiti dell'Hotel Villa Franco in Rimini, **configura una responsabilità contabile** da cui l'agente può liberarsi solamente provando il caso fortuito o la forza maggiore (art. 194, R.D. 23.5.1924, n. 827).

Invero, elementi essenziali per individuare la figura dell'agente contabile si rinvencono nella:

- ❖ **la natura pubblica dell'ente** per il quale il soggetto agisce;
- ❖ **la natura pubblica del denaro** o bene oggetto della gestione;
- ❖ **la destinazione delle risorse a finalità predeterminate;**
- ❖ **l'obbligazione di custodia e restituzione delle somme incassate gravante sull'agente contabile;**

senza che rivestano alcun rilievo, invece,

- né la qualifica dell'agente contabile: soggetto pubblico o privato;
- né il titolo in base al quale la gestione viene svolta (che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa o in un contratto, e può perfino mancare del tutto (c.d. agente contabile di fatto);
- né il modo in cui si atteggia in concreto il rapporto, che può modellarsi sugli schemi previsti e disciplinati in via generale dalla legge; finanche a discostarsene in tutto o in parte, senza mutare per questo la sua natura, ove ricorrano i predetti elementi essenziali (cfr. *ex multis*, Corte di Cass. SS.UU. n. 846, del 28 marzo 1974, id. n. 4985 del 1995, n. 10667 e 26280 del 2009 e n. 13330, del 10 giugno 2010).

Inoltre, va precisato che l'espressione "**maneggio di denaro**" deve essere intesa ad indicare non solo la materiale detenzione del denaro ma anche un più ampio concetto di disponibilità, riconosciuta a chi - come si ritiene nel caso di

specie - possa venirne in possesso, di propria volontà, in ogni momento.

Poiché l'attività gestoria è caratterizzata dal maneggio di danaro pubblico e di valori, tipica degli agenti contabili individuati dall'art. 178, del R.D. 23 maggio 1924, n. 827, la fattispecie di responsabilità imputata al convenuto rientra in quella contabile, con le relative conseguenze anche in termini di inversione dell'onere della prova.

Invero, la responsabilità di tipo contabile si presenta in termini più rigorosi rispetto a quella amministrativa e determina l'inversione dell'onere della prova, trovando applicazione, sul punto, l'art. 194 del citato Reg. di contabilità a mente del quale: *“spetta all’agente contabile convenuto provare che l’omesso riversamento delle somme ritualmente incassate non sia da imputare a propria negligenza o a propria volontà ma sia riconducibile a causa di forza maggiore (ex plurimis Corte dei conti, Sez. Giur. Lombardia, n. 38/2016; Corte dei conti, Sez. Giur. Lazio, n. 103/2016; Corte dei conti, Sez. Giur. Piemonte, n. 61/2013).*

31. L'elemento soggettivo del convenuto: il dolo

In merito all'elemento psicologico, che deve connotare la condotta omissiva del convenuto, in adesione alla prospettazione attorea, il Collegio ritiene che il convenuto abbia agito con dolo.

Nella fattispecie in esame, risulta documentato che il convenuto **sig. Domenico BERTICCI** in violazione degli obblighi di legge e di quelli previsti dall'art. 6 del regolamento comunale *“per l’istituzione ed applicazione dell’ imposta di soggiorno del Comune di Rimini”* approvato con deliberazione del Consiglio comunale di Rimini n.30 del 14.6.2012 e successive modificazioni **ha deliberatamente omesso di riversare al Comune di Rimini la somma**

complessiva di € 6.975,50 incassata dagli ospiti dell' Hotel Villa Franco in Rimini **per il primo, secondo e terzo trimestre 2019**, e dal medesimo dichiarato, e precisamente:

- € 1.219,50 per il primo trimestre 2019:
- € 1.434,00 per il secondo trimestre 2019;
- € 4.322,00 per terzo trimestre 2019.

Ulteriore conferma della sussistenza dell'elemento psicologico del **dolo del convenuto si rinviene nella reiterata, ingiustificata ed ingiustificabile condotta omissiva** (mancato riversamento al comune di Rimini della somma complessiva di **€ 6.975,50** incassata dagli ospiti dell'Hotel Villa Franco in Rimini a titolo di imposta di soggiorno) protrattasi nel tempo nonostante:

➤ **l'invito a regolarizzare la posizione formalizzato dal comune di Rimini con atti di intimazione a adempiere e di costituzione in mora:**

- n. 0256384/2019 del 20.9.2019 (I trimestre 2019 per € 1.219,50);
- n. 0256391/2019 del 20.9.2019 (II trimestre 2019 per € 1.434,00);
- n. 0306807/2019 del 7.11.2019 (III trimestre 2019 per € 4.322,00);

➤ **la denuncia alla Procura erariale del comune di Rimini del 24.1.2020**, inviata per posta elettronica certificata in pari data;

➤ **la comunicazione n.484/2020 della Procura della Repubblica di Rimini del 22.3.2021**, ai sensi dell'art. 129 del d.lgs. n.271/1989, dell'esercizio dell'azione penale nei confronti del convenuto (richiesta di rinvio a giudizio art.314 c.p. peculato).

Invero, dalla ricostruzione fattuale della vicenda in esame, emerge una **consapevole violazione da parte del convenuto di precise ed espresse disposizioni contenute nel richiamato regolamento comunale** - per

l'istituzione ed applicazione dell'imposta di soggiorno del Comune di Rimini approvato con deliberazione del Consiglio comunale di Rimini n.30 del 14.6.2012, la cui osservanza risulta fondamentale e ineludibile per chi, gestendo un albergo (Hotel Villa Franco in Rimini) , deve riscuotere dagli ospiti l'imposta di soggiorno e riversarla entro il 16 del mese successivo al comune di Rimini (art. 6 punto 5 del regolamento).

Invero, dall'esame dell'atto introduttivo del giudizio emerge chiaramente **la contestazione di un'omissione, cosciente e volontaria**, da parte del convenuto **degli obblighi imposti dall'art. 4 d.lgs. 15/2011 e del citato regolamento del comune di Rimini.**

Coscienza e volontarietà pienamente sufficienti per integrare il dolo contabile, in quanto il gestore della struttura ricettiva è investito della riscossione e del successivo versamento dell'importo, che ab origine rappresenta un'entrata di carattere pubblicistico.

Trattasi, inoltre, di obblighi di cui il gestore, nel caso concreto, era perfettamente a conoscenza, in quanto il convenuto aveva reso al comune di Rimini le relative dichiarazioni, non provvedendo, però, ai conseguenti versamenti.

Infine, va rimarcato che il **sig. Domenico BERTICCI non ha provveduto al pagamento delle somme dovute al comune di Rimini:**

- ❖ non solo dopo gli atti di intimazione ad adempiere e di costituzione in mora dell'Amministrazione finanziaria;
- ❖ ma neanche dopo l'azione di parte attrice non fornendo alcun chiarimento in ordine agli addebiti ascritti dalla Procura erariale prima con l'invito a dedurre e poi con l'atto di citazione e né costituendosi in giudizio e né

presentando alcuna memoria a giustificazione degli addebiti contestati.

32. Rapporto di servizio del convenuto: agente contabile.

In sostanza, nella misura in cui i regolamenti comunali affidano all'albergatore, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'Ente locale, tra questo soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio.

Per uniforme giurisprudenza di questa Corte, **la responsabilità del gestore di una struttura ricettiva si inquadra nella specie della responsabilità contabile**, instaurandosi tra l'albergatore e l'Amministrazione comunale un rapporto di servizio, connotato da spiccati compiti contabili (cfr. Sez. riunite, n. 22/QM/2016:

“I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 23/2011 – della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta”).

Sul punto anche la giurisprudenza di legittimità è conforme laddove afferma che: *“[...] il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune che ha istituito l'imposta (soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva e su cui D.lgs. n. 23 del 2011, ex art. 4, comma 1, essa grava (soggetto passivo).*

[...] Poiché i Regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva (o “albergatore”) attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, tra detto soggetto ed il Comune si

instaura un rapporto di servizio pubblico (cfr., con riferimento all'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni, Cass., Sez. Un., 24/3/2017, n. 7663) con compiti eminentemente contabili [...] Rapporto di servizio pubblico nel cui ambito le attività di riscossione e di riversamento di denaro implicano la “disponibilità materiale” di denaro pubblico” (Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2018, n. 19654).

A rilevare è l'art. 4, c. 2, d.lgs. n. 23/2011, che, nel reintrodurre l'imposta di soggiorno, ha indicato, quali soggetti passivi del tributo, coloro che alloggiano nelle strutture ricettive.

Ove i regolamenti comunali lo prevedano, come nel caso che ne occupa, **il gestore è preposto all'espletamento di una funzione strumentale ai fini dell'esazione del tributo che comporta il maneggio di denaro pubblico.**

A tale rapporto di servizio che prevede un'attività di riscossione e riversamento di denaro, implicando perciò la “*disponibilità materiale*” di denaro pubblico, deve riconoscersi un contenuto prettamente contabile. (cfr sentenza Corte conti III sezione Centrale n. 118/2020 del 21.10.20)

Pertanto, l'albergatore è:

- **un agente contabile** (qualifica prevista dall'art. 178 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827);
- **assoggettato alla responsabilità contabile** (prevista dall'art. 194 dello stesso testo (cfr. Cass., Sez. un., 29 maggio 2003, n. 8580; id., 7 maggio 2003, n. 6956; id., 7 dicembre 1999, n. 862; id., 10 aprile 1999, n. 237; id., 10 aprile 1999, n. 232).

in quanto nella riscossione delle somme versate dagli ospiti della struttura ricettiva ha il maneggio di denaro pubblico essendo tale imposta destinata al

Comune di Rimini finalizzate a finanziarie le iniziative, attività e interventi che hanno effetto diretto o indiretto nel settore del turismo.

Da ciò discende la qualificazione del convenuto come agente contabile, secondo quanto stabilito dalle seguenti norme:

- art. 178 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827;
- art. 93, comma 2 del Tuel n. 267/2000;
- d.lgs. n. 118/2011;
- art. 6 del regolamento - per l'istituzione ed applicazione dell'imposta di soggiorno del Comune di Rimini approvato con deliberazione del Consiglio comunale di Rimini n. 30 del 14.6.2012.

Orbene, dagli atti depositati emerge che le somme incassate dal convenuto non sono state riversate al comune di Rimini, né è stata fornita alcuna prova che l'inadempimento sia stato dovuto a cause diverse (causa di forza maggiore o caso fortuito) dalla sua volontà.

Pertanto, va affermata la piena responsabilità del convenuto, non avendo, peraltro, assolto all'onere di probatorio posto a suo carico che l'omesso riversamento delle somme ritualmente incassate non sia da imputare a sua negligenza ma sia riconducibile a causa di forza maggiore o a caso fortuito.

33. Il nesso di causalità tra la condotta illecita omissiva del convenuto ed il danno prodotto all'erario.

Il danno di € 6.975,50 arrecato dal convenuto sig. Domenico BERTICCI, per omesso riversamento delle somme incassate dagli ospiti dell'Hotel Villa Franco in Rimini a titolo di imposta di soggiorno, risulta essere chiara conseguenza della condotta illecita posta in essere dal convenuto.

Sussiste, infatti, **un chiaro nesso eziologico tra il danno arrecato all' Erario**

del comune di Rimini e la condotta dolosa del convenuto, consistente

nell'aver omesso di riversare a tale ente locale le somme incassate a titolo di imposta di soggiorno, trattenendole, indebitamente ed ingiustificatamente.

L'obbligazione che caratterizza il rapporto del convenuto con il comune di Rimini **è quella di restituzione**, nella quale il collegamento funzionale con l'art. 1218 c.c. comporta l'esonero, per l'attore pubblico, dall'obbligo di fornire la prova della colpevolezza da parte del debitore (cfr. Corte conti, sez. II, 4 febbraio 2004, n. 69).

Tale inversione dell'onere della prova non comporta che alla responsabilità contabile non si applichino gli ordinari e imprescindibili canoni del dolo e della colpa grave (cfr. Corte conti, sez. I, 5.2.2004, n. 43/A; id., sez. I, 3.10.2003, n. 341/A).

Ne consegue che deve essere il convenuto a dover dimostrare la presenza di cause di giustificazione che hanno impedito di adempiere correttamente all'obbligazione restitutoria cui è tenuto, ovvero che l'ammanto è conseguenza di un danno a lui non imputabile, ma dovuto a causa di forza maggiore o caso fortuito

Detto orientamento è coerente con l'indirizzo della Corte costituzionale (sentenza 20 novembre 1998, n. 371), recepito dal giudice contabile secondo cui: *"la responsabilità contabile, quanto agli elementi costitutivi e indipendentemente dalla specificità delle obbligazioni incombenti su chi maneggia beni e valori di pubblica pertinenza, si modella sullo stesso paradigma che caratterizza la c.d. responsabilità amministrativa"* (Sez. I n. 89/2019).

Invero, nella fattispecie in esame risulta dimostrato da parte della Procura

contabile la violazione da parte del convenuto dell'obbligazione di restituzione delle somme incamerate al momento dell'incasso delle somme versate dagli ospiti dell'Hotel Villa Franco in Rimini a titolo di imposta di soggiorno, somme peraltro dichiarate dallo stesso convenuto al comune di Rimini ma non versate.

La condotta omissiva, antigiuridica, a sua volta, deriva dalla mancata ottemperanza a tutti gli obblighi stabiliti dall'art.6 (*Obblighi dei gestori di strutture ricettive e di altre tipologie ricettive*) del richiamato regolamento comunale per l'istituzione e l'applicazione dell'imposta di soggiorno, approvato con Deliberazione di Consiglio Comunale n. 30 del 14/06/2012 e successive modificazioni ed integrazioni; primo tra tutti quello del mancato puntuale riversamento delle somme a favore del comune di Rimini.

L'avvenuta violazione dell'obbligo di riversare le somme incassate dagli ospiti dell'Hotel Villa Franco in Rimini a titolo di imposta di soggiorno integra non solo l'antigiuridicità della condotta ma anche il nesso causale, a norma dell'art. 40 c.p., tra tale condotta omissiva e il danno provocato al comune di Rimini.

Orbene, non solo il convenuto non ha riversato tempestivamente, con volontarietà della condotta e consapevolezza delle conseguenze pregiudizievoli, le somme riscosse dalle giocate del lotto ma, pure a fronte:

- dei richiamati atti di costituzione in mora ed ingiunzione fiscale del comune di Rimini;
- della denuncia alla Procura erariale;
- della denuncia alla Procura della Repubblica;
- della notifica dell'invito a dedurre e della citazione erariale;

è continuato a restare inadempiente, senza fornire alcuna idonea

giustificazione degli omessi riversamenti neanche a fronte dell'azione, nel frattempo, esercitata dalla Procura contabile di cui al giudizio in esame.

Infine, questo Collegio ricorda che per uniforme e consolidata giurisprudenza, a differenza della responsabilità amministrativa, ove spetta al pubblico ministero dimostrare il dolo o la colpa grave del presunto autore del danno all'erario, **per la responsabilità contabile, l'elemento soggettivo si presume**, incombendo sull'agente contabile l'onere probatorio di dimostrare che l'omesso versamento delle somme dovute è da ascrivere a causa di forza maggiore o caso fortuito al medesimo non imputabile (cfr., fra le altre, Corte conti, sez. II di appello, 4 febbraio 2004, n. 69 e 28 ottobre 1985, n. 195).

Nel caso di specie, non solo non sono stati dimostrati i versamenti che dovevano essere effettuati dal convenuto nei termini e modalità stabiliti dal regolamento, ma non risulta fornita dallo stesso convenuto alcuna prova del caso fortuito o della forza maggiore della perdita delle somme da riversare.

Inoltre, il Collegio ribadisce che la condotta del convenuto è caratterizzata da dolo, intenzionale violazione dei doveri di servizio, come prospettato dalla procura contabile nell'atto di citazione.

Pertanto, l'omesso riversamento della dovuta imposta, da qualificarsi come doloso in ragione della ripetuta inosservanza di chiari e precisi obblighi giuridici, integra, in assenza dell'assolvimento dell'*onus probandi* contrario (secondo quanto esplicitato da Cass. civ., Sez. Un., 30 ottobre 2001, n. 13533, applicabile anche alla fattispecie in esame), la sussistenza della responsabilità contabile del convenuto.

34. Il danno erariale causato dal convenuto.

Nella vicenda in esame risulta acclarato che è stato arrecato all'erario del

comune di Rimini un danno di € **6.975,50** quale somma incassata dagli ospiti dell'Hotel Villa Franco in Rimini per il primo, secondo e terzo trimestre 2019, e dal medesimo dichiarato, e precisamente:

- € 1.219,50 per il primo trimestre 2019:
- € 1.434,00 per il secondo trimestre 2019;
- € 4.322,00 per terzo trimestre 2019.

Tale danno attuale, certo ed effettivo, risulta essere chiara conseguenza della condotta illecita posta in essere dal convenuto sig. Domenico BERTICCI.

Invero, dalla documentazione prodotta risulta provato che il predetto convenuto ha, deliberatamente, omesso di riversare al comune di Rimini la somma complessiva di € **6.975,50** incassata dagli ospiti dell'Hotel Villa Franco in Rimini a titolo di imposta di soggiorno peraltro dal medesimo dichiarata (all. C,D,E alla denuncia del comune di Rimini del 24 gennaio 2020), nonostante che il Comune di Rimini abbia provveduto a:

a) inviare gli atti di intimazione ad adempiere e costituzione in mora del comune di Rimini:

- n. 0256384/2019 del 20.9.2019 (I° trimestre 2019 per € 1.219,50);
- n. 0256391/2019 del 20.9.2019 (II° trimestre 2019 per € 1.434,00);
- n. 0306807/2019 del 7.11.2019 (III° trimestre 2019 per € 4.322,00);

b) presentare formale denuncia:

- alla Procura regionale della Corte dei conti per la regione Emilia Romagna per danno all'erario;
- alla Procura della Repubblica di Parma per l'accertamento dell'ipotesi di reato prevista al riguardo dall'art. 314 c.p.

c) attivare la riscossione coattiva:

con ingiunzione fiscale n.20204188900058121 da parte del concessionario alla riscossione.

Parte attrice ha dimostrato come, per il periodo di che trattasi, il convenuto non ha provveduto al riversamento di quanto riscosso, relativamente all'imposta di soggiorno versata dagli ospiti, nonostante, come sopra evidenziato, le dichiarazioni rese dal convenuto al comune.

Pertanto, la documentazione versata in atti, nonché il mancato assolvimento, da parte del convenuto, dell'onere della prova su di lui incombente, stante la contumacia dello stesso, non lasciano margini di dubbio al Collegio sulla sussistenza sulla responsabilità del convenuto nonché sul danno attuale, certo ed effettivo arrecato al Comune di Rimini dal medesimo convenuto sig. Domenico BERTICCI, per avere deliberatamente e consapevolmente violato gli obblighi di riversare il riscosso nelle casse comunali, causando il danno correttamente quantificato da parte attrice in € 6.975,50.

35. Conclusioni

Per le considerazioni suesposte, il sig. **Domenico BERTICCI è responsabile del danno** causato al comune di Rimini **per l'importo di € 6.975,50**, come richiesto dalla Procura contabile e, quindi, deve essere condannato a versare al comune di Rimini la menzionata somma a titolo di risarcimento del danno erariale arrecato, oltre alla rivalutazione monetaria e agli interessi legali.

36. Le spese del giudizio

Le spese di giudizio seguono la soccombenza, e sono poste a carico del convenuto per l'importo liquidato in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione Giurisdizionale per la Regione Emilia

Romagna, definitivamente pronunciando,

DICHIARA

la contumacia del convenuto il sig. Domenico BERTICCI

Nel merito

ACCOGLIE

la domanda attorea e per l'effetto

CONDANNA

**il sig. Domenico BERTICCI al pagamento in favore del comune di Rimini
dell'importo di € 6.975,50 (euro seimilanovecentosettantantacinque/50)**

oltre alla rivalutazione monetaria secondo gli indici FOI/ISTAT dalla data di scadenza di ciascun versamento sino alla data di deposito della presente sentenza, ed interessi legali sulle somme rivalutate dal suddetto deposito sino al soddisfo.

Condanna, altresì, il convenuto al pagamento delle spese di giudizio che si liquidano in € 324,25 (trecentoventiquattro/25).

Manda alla Segreteria per i conseguenti adempimenti.

Così deciso nella camera di consiglio del 13.10.2021.

Il Presidente e estensore

f.to digitalmente Tammaro Maiello

Depositata in Segreteria il giorno 14 ottobre 2021

Il Direttore di Segreteria

f.to digitalmente Lucia Caldarelli