RESPONSABILITÀ CONTABILE E PENALE PER L'OMESSO VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DI SOGGIORNO

Posted on 4 Maggio 2019 by Alessandro Gioacchino

Category: Osservatorio altre giurisdizioni
Tags: 114, agente contabile, alberghi, cassazione, giudizio di conto, giurisdizione, imposta, imposte, responsabilità erariale, soggiorno

La Cassazione consolida la giurisdizione contabile e conferma la configurabilità del reato di peculato.

Con la prima delle pronunce in commento (ordinanza n. 19654 del 24 luglio 2018, Rv. 649978) le SS.UU. della Cassazione regolano la giurisdizione in materia statuendo che spetta al Giudice contabile conoscere, nell'ambito dei giudizi di conto, i rapporti di dare e avere tra il gestore della struttura recettiva (agente contabile di fatto) e il Comune derivanti dagli obblighi di riversamento degli importi incassati a titolo di imposta di soggiorno (cfr. Corte dei conti, SS.RR., n. 22/2016/QM); sotto il concorrente profilo della responsabilità penale, la recente sentenza n. 6130 del 2019 della VI Sez. Penale, afferma che l'albergatore nel momento in cui riceve la tassa di soggiorno 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 ne omette o ritarda il versamento per un lasso temporale ragionevolmente apprezzabile, realizza un'interversione nel possesso con conseguente consumazione del reato di peculato, dovendo egli adempiere non già a un proprio debito pecuniario ma all'obbligo di consegnare il denaro al suo legittimo proprietario (cfr. in senso conforme Sez. 6, n. 53467 del 25/10/2017 e n. 32058 del 17/05/2018, Rv. 273446).

Entrambe le pronunce muovono dalla ricostruzione elaborata dalle SS.RR. della Corte dei conti in merito alla natura e alla portata degli obblighi restitutori – non riconducibili a un'obbligazione tributaria - assunti dal gestore della struttura recettiva che prende in carico (*disponibilità materiale*) il denaro pubblico da riversare all'ente titolare nell'ambito di un rapporto di servizio pubblico.

La pronuncia delle SS.RR. emessa in sede di regolamento di giurisdizione ex articolo 41 c.p.c., ribadisce che l'obbligo di riversamento assunto dal gestore della struttura recettiva esula dallo schema dell'obbligazione tributaria che, invece, in base alla fonte primaria si instaura direttamente tra *"coloro che alloggiano nelle strutture ricettive"* (art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23/2011) e l'ente impositore (in questi termini cfr. anche Consiglio di Stato sentenza n. 5545/2017 e Cass. Penale 32158/2018), valorizzando l'impianto argomentativo della citata pronuncia delle SS.RR. della Corte dei conti (22/2016/QM) in base al quale:

a) la riserva di legge posta dall'art. 23 della Costituzione in materia di imposizione tributaria, comporta che sia la norma primaria a disciplinare gli aspetti essenziali del tributo, stabilendo non solo il presupposto e la misura del tributo, ma anche il soggetto attivo e quello passivo dell'imposizione tributaria, aspetti quindi sui quali non possono incidere i regolamenti comunali (ai quali il comma 3 della riferita disposizione attribuisce ambiti di disciplina riferibili alle *"modalità*

attuative dell'imposta", in luogo del regolamento governativo di attuazione mai intervenuto);

b) gli adempimenti prescritti in capo ai gestori da tali fonti secondarie sono **strumentali** all'esazione dell'imposta ma del tutto **distinti dall'obbligazione tributaria** per la quale sussiste la riferita riserva di legge. Da tali attività *obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale* - trattasi, in genere, degli obblighi di dichiarazione periodica al Comune del numero dei pernottamenti avvenuti, del rilascio della quietanza dell'avvenuto pagamento dell'imposta, del versamento periodico al Comune delle somme effettivamente riscosse (ma non quelle effettivamente dovute dai soggetti passivi), di segnalazione dei soggiornanti inadempienti, ecc. - deriva l'instaurazione tra l'albergatore e il Comune di un *rapporto di servizio pubblico con compiti eminentemente contabili completamente avulso da quello tributario sebbene al medesimo necessariamente funzionalizzato*, rapporto di servizio pubblico nel cui ambito le attività di riscossione e di riversamento di denaro (obblighi di servizio pubblico e non mera delegazione di pagamento) implicano la *"disponibilità materiale"* di denaro pubblico.

c) L'albergatore che ha il maneggio del denaro pubblico incassato e l'obbligo di riversarlo all'ente assume, pertanto, la veste dell'agente contabile di fatto (esattore) talché la controversia intercorrente con l'ente impositore, avente ad oggetto la verifica dei rapporti di dare e avere nonché il risultato finale di tali rapporti, dà luogo ad un *"giudizio di conto"* attratto nella giurisdizione della Corte dei conti (l'ordinanza in commento richiama sul punto il precedente Cass., Sez. Un., 18/6/2018, n. 16014 riferito al concessionario del servizio di riscossione delle imposte).

Il descritto inquadramento del rapporto dell'albergatore con l'ente deriva dall'applicazione del consolidato insegnamento della Cassazione in materia di agenti contabili (cfr. le sentenze delle SS.UU. 28 marzo 1974, n. 846; 10 aprile 1999, n. 232, richiamate da SS.UU. n. 13330/2010 e n. 14891/2010) secondo cui elementi essenziali e sufficienti perché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile, ai fini della sussistenza della giurisdizione della Corte dei conti, sono il carattere pubblico dell'ente, per il quale il soggetto agisce, e del denaro oggetto della gestione mentre è irrilevante il titolo, in base al quale la gestione è effettuata, che può anche mancare del tutto (con riferimento agli agenti contabili di fatto degli enti locali cfr. Cass, SS.UU. n. 14029/2001 e 12367/2001); essenziale è, invece, che in relazione al maneggio del danaro sia costituita una relazione tra ente di pertinenza ed altro soggetto, a seguito della quale la percezione del danaro avvenga in base a un titolo di diritto pubblico o privato, in funzione della pertinenza di tale danaro all'ente pubblico e secondo uno schema procedimentale di tipo contabile (sentenza Cass. SS.UU. n. 9204/94, n. 26280/2009, n. 7663/2017).

A tal ultimo riguardo, la Cassazione nell'ordinanza in commento ha reputato ultronea la tesi del ricorrente secondo cui lo schema che obbliga il gestore a riversare l'imposta fosse inquadrabile in una sorta di delegazione *promittendi* (assegnazione al creditore di un nuovo debitore) *o solvendi* (ordine del debitore a un terzo di pagare al proprio creditore), rilevando che mentre nella delegazione l'iniziativa è rimessa a una scelta del debitore in questo caso la fonte è nella legge.

In dottrina si segnala in senso critico rispetto alla pronuncia in commento l'argomento di chi ritiene che ai fini del riparto di giurisdizione non rileverebbe la qualifica di agente contabile ma piuttosto sarebbe dirimente considerare che l'attuazione del prelievo avviene attraverso moduli riconducibili allo schema dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992 talché la giurisdizione per gli atti di recupero spetterebbe al Giudice Tributario (cfr. Farri, Rivista di diritto tributario, http://www.rivistadirittotributario.it/2018/09/12/imposta-soggiorno-alla-corte-dei-conti).

Per completezza, giova segnalare, sotto il profilo dell'evoluzione normativa, che più recentemente il D.L. 50/2017 così come convertito dalla legge 21 giugno 2017 n. 96 ha previsto all'articolo 4, comma 5-ter, che «il soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, è *responsabile del pagamento dell'imposta* di soggiorno di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23 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, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale».

Tale disciplina ripropone la questione atteso che la ricostruzione sin qui consolidata poggia sull'affermazione che nel silenzio della norma primaria il gestore della struttura recettiva non può assumere la funzione di "sostituto" o "responsabile d'imposta", né tale ruolo potrebbe essergli attribuita dai regolamenti comunali. La questione interpretativa è stata recentemente sollevata in sede consultiva dalla Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna (deliberazione n. 112/2018/QMIG) che ha prospettato una duplice opzione: secondo la prima tesi la novità riguarderebbe solo le locazioni brevi, secondo l'altra la norma conterrebbe una disciplina generale applicabile tanto alle locazioni breve quanto alle strutture alberghiere talché l'intero sistema di riscossione e contabilizzazione sarebbe ora attratto nel regime del responsabile d'imposta. La questione non è stata al momento decisa atteso che le SS.RR. in speciale composizione - cui era stata sottoposta ai sensi dell'art. 114, comma 3, del C.g.c. – l'hanno dichiarato inammissibile in quanto avulsa dalle attribuzioni giurisdizionali delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale (sentenza n. 10/2019/QM); deve, tuttavia, segnalarsi che dalla letture della decisione emerge la posizione contraria della Procura Generale alla revisione dell'indirizzo sin qui consolidato circa la qualifica di agente contabile dell'albergatore.