

## IMPOSTA DI SOGGIORNO ALLA CORTE DEI CONTI?

1 L'ordinanza delle Sezioni Unite n. 19654/2018 ha affermato che il gestore d'albergo, il quale non riversi al Comune l'imposta di soggiorno percetta dai clienti, debba essere perseguito per danno erariale dalla competente Procura presso la Corte dei Conti, con le modalità proprie del giudizio contabile e con la conseguente giurisdizione della Corte dei Conti.

A fondamento della decisione, la Suprema Corte pone l'assunto - approfonditamente argomentato - che il gestore d'albergo, in tale veste, assume la qualifica di agente contabile (quanto meno di fatto): *"in quanto incaricato di riscuotere denaro di spettanza dello Stato o di enti pubblici, del quale ha il maneggio nel periodo compreso tra la riscossione ed il versamento"*, *"maneggia allora senz'altro denaro pubblico, ed è conseguentemente tenuto alla resa del conto"* e *"riveste invero la qualifica di agente contabile"*.

Senonché, la motivazione della decisione non convince, da un lato, perché prova troppo, e, dall'altro lato, perché risulta manchevole nella misura in cui concentra l'attenzione esclusivamente sul profilo della qualifica soggettiva dell'obbligato al versamento, senza soffermarsi ad indagare sulle modalità attraverso le quali il recupero del tributo dovrebbe avvenire.

Sotto il primo profilo, appare evidente come, sulla base della suddetta motivazione, dovrebbero a rigore considerarsi agenti contabili - ad esempio e tra l'altro - anche i sostituti d'imposta, essendo indubitabile che anch'essi maneggino denaro pubblico nel senso ampio inteso dalla pronuncia: tuttavia, come per essi la qualificazione in termini di agenti contabili non è stata ritenuta rilevante al fine dell'individuazione del giudice dotato di giurisdizione (facendo, peraltro, così passare del tutto in secondo piano la questione della soggettiva qualificazione in termine di esattori o agenti contabili: essa fu oggetto di discussione negli anni Trenta e Quaranta del Secolo scorso - si vedano i riferimenti, peraltro già critici, contenuti in BODDA A., *Il sostituto d'imposta*, in Jus, 1941, 207 ss. - ma fu definitivamente obliata nel comparto tributario dopo la serrata critica mossale da PARLATO A., *Il sostituto d'imposta*, Padova 1969, 107 ss., salva una residua rilevanza prospettata ai fini penalistici ma immediatamente smentita anche a tali effetti, come ricordato da ultimo da FEDELE A., *Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti*, in Riv. dir. trib., 2016, I, 570 nota 46), allo stesso modo non può considerarsi dirimente e decisiva nel caso dei gestori degli alberghi con riferimento all'imposta di soggiorno.

Invero, e sotto il secondo profilo, va ricordato che l'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, a seguito delle riforme del 2005 (art. 3-bis del d.l. n. 203/2005), attribuisce alla cognizione del giudice speciale tributario *"tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati"*. Come noto, peraltro, la delimitazione del perimetro della giurisdizione tributaria non è tracciata soltanto dai limiti esterni appena menzionati ma, anche, da limiti interni costituiti dal fatto che l'attuazione del tributo deve avvenire per il tramite di un atto riconducibile a quelli elencati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 stesso. Per questo, la dottrina ha qualificato la giurisdizione tributaria come generale ma non esclusiva (cfr., per tutti, RUSSO P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, 1551) e, sempre per questo, è possibile affermare (cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano 2005, 101 ss.; RUSSO P. - FRANSONI G., *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 858) che le controversie aventi ad oggetto tributi siano sempre di pertinenza del giudice tributario *a meno che* esse non riguardino vicende a valle o a monte dei segmenti procedurali cui sono riconducibili gli atti indicati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992

21 ovvero non riguardino rapporti tributari per i quali il relativo modulo di attuazione non sia riconducibile allo schema presupposto dal d.lgs. n. 546/1992. Per le prime ipotesi, si pensi all'impugnazione dei provvedimenti amministrativi generali che, anche qualora aventi ad oggetto tributi (come ad esempio il decreto del redditometro o degli studi di settore), sono soggetti a impugnazione dinnanzi al giudice amministrativo, ovvero alle liti in materia di rapporti di rivalsa, soggette alla giurisdizione civile ordinaria; per le seconde ipotesi si pensi, per l'appunto e oltre al caso dei rapporti tra ente per la riscossione e soggetto attivo del tributo espressamente considerato dalla legge (art. 20 del d.lgs. n. 112/1999), ai rapporti fra il ricevitore del lotto o il tabaccaio e l'amministrazione finanziaria creditrice del tributo dai predetti soggetti riscosso.

Alla luce di tale quadro sistematico, pertanto, la domanda che occorre porsi ai fini della individuazione del giudice dotato di giurisdizione per le controversie in materia di imposta di soggiorno non è tanto se il gestore d'albergo assuma o meno la qualifica di agente contabile, quanto piuttosto se il recupero dell'imposta debba o meno avvenire secondo moduli rientranti nel perimetro interno della giurisdizione tributaria (essendo pacifica la natura tributaria dell'imposta di soggiorno e, dunque, l'integrazione del perimetro esterno di tale giurisdizione che, peraltro, secondo alcune impostazioni sarebbe già di per sé sufficiente a incardinarla senz'altro).

In questa prospettiva, appare possibile sostenere che per il recupero dell'imposta di soggiorno debbano essere adottati moduli di attuazione sicuramente riconducibili allo schema presupposto dal d.lgs. n. 546/1992.

L'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011 prevede due tipologie di tributi: al comma 3, l'imposta di soggiorno; al comma 3-bis, l'imposta di sbarco, che la norma qualifica espressamente come alternativa rispetto all'imposta di soggiorno per i Comuni aventi sede nelle isole minori. Ebbene, per l'imposta di sbarco la norma stabilisce espressamente l'applicazione del procedimento di accertamento di cui all'art. 1, cc. 158-170 della l. n. 296/2006, mentre per l'imposta di soggiorno il comma 3 demanda la disciplina generale dell'attuazione a un regolamento governativo, precisando che nelle more dell'attuazione di esso i Comuni possono adottare propri regolamenti e "*gli atti previsti dal presente articolo*". Il richiamo effettuato agli atti "*previsti dal presente articolo*" comprende, come evidente, anche quelli previsti dal comma 3-bis del medesimo articolo, ossia gli ordinari avvisi di accertamento dei tributi locali: ne consegue che, mancando l'emanazione del regolamento governativo, la disciplina legislativa indica direttamente un criterio (l'adozione in materia delle ordinarie procedure di accertamento, contemplate dal comma 3-bis, richiamato per tale eventualità dal comma 3) cui i regolamenti comunali sull'imposta di soggiorno devono necessariamente conformarsi.

Siffatto quadro è confermato, peraltro, in modo espresso dallo schema di regolamento nazionale dell'imposta di soggiorno approvato dal Governo il 2 novembre 2011, il quale, ancorché mai formalmente entrato in vigore, rappresenta parimenti un indice di quella *voluntas legis* la cui ricostruzione è necessaria al fine di interpretare correttamente le norme (essendo stata l'imposta di soggiorno introdotta da un d.lgs. emanato dallo stesso Governo che ha approvato lo schema di regolamento di cui si discute, infatti, è ragionevole accordare a tale schema di regolamento una valenza ermeneutica almeno corrispondente a quella di una relazione illustrativa a un provvedimento normativo). Ebbene, l'art. 5 di quello schema di regolamento affermava espressamente che "*gli avvisi di accertamento ... per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta sono motivati e notificati al soggetto individuato ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera b del presente regolamento*", ossia proprio ai "*gestori delle strutture ricettive*".

Né si presta a mutare tale conclusione l'inciso, contenuto nell'ordinanza, per cui "*il gestore della struttura ricettiva (o 'albergatore') ... nel silenzio della norma primaria non può assumere la funzione di 'sostituto' o 'responsabile d'imposta'*", essendo egli "*del tutto estraneo al rapporto tributario*" siccome "*il rapporto tributario intercorre[rebbe] esclusivamente tra il Comune che ha istituito l'imposta (soggetto attivo) e colui*

*che alloggia nella struttura ricettiva e su cui ex art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23 del 2011 essa grava (soggetto passivo)".*

Anzitutto, tali assunti risultano del tutto apodittici. Per un primo verso, l'espressione utilizzata dalla legge (la quale prevede l'istituzione di "un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive") risulta giuridicamente del tutto atecnica, cosicché essa non esclude certo che il meccanismo mediante il quale l'imposta viene conclusivamente a gravare sul contribuente si configuri in termini di obbligo di versamento del tributo al Comune in capo all'albergatore con obbligo di rivalsa da parte dello stesso gestore sull'avventore (come espressamente prevedeva la vecchia normativa di cui all'art. 8 del d.l. n. 1926 del 1938). Per altro verso, la mancanza di espresse qualificazioni dell'albergatore in termini di sostituto o responsabile nella norma primaria attualmente vigente non adduce alcun argomento nel senso indicato dalla Cassazione, essendo presenti norme (art. 64 del d.P.R. n. 600/1973) che delineano le fattispecie di sostituzione e responsabilità d'imposta in via generale e che, pertanto, richiedono di qualificare come tali tutte le vicende concrete che ad esse siano riconducibili, a prescindere quindi dalla presenza di un espresso richiamo normativo o di una esplicita etichettatura in termini di sostituto o responsabile contenuta nelle norme speciali.

In ogni caso, nella specie va osservato che, ai fini della sussistenza della giurisdizione tributaria non è necessario incasellare un soggetto nel quadro di figure tipizzate come il soggetto passivo, il sostituto d'imposta o il responsabile d'imposta, essendo invece necessario e sufficiente guardare ai moduli attuativi del tributo e verificare se essi siano riconducibili o meno allo schema contemplato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. E qualora ciò avvenga, come nella specie, la giurisdizione per gli atti di recupero spetta necessariamente al Giudice Tributario anche se il soggetto coinvolto non sia esattamente inquadrabile in una delle predette figure tributarie tipizzate: del resto, e come già accennato, se presupposto per incardinare la giurisdizione contabile fosse semplicemente quello del maneggio di danaro di provenienza o di destinazione pubblica, come sembra postulare l'ordinanza, tutte le controversie tributarie sarebbero soggette alla giurisdizione della Corte dei Conti, poiché tutti i soggetti coinvolti nell'attuazione di tutti i tributi (si pensi proprio al sostituto o al responsabile), paradossalmente, quando omettono di dichiarare e versare il tributo dovuto trattengono - in certo senso - danaro pubblico. Tale tesi può forse essere sostenibile in linea teorica e astratta (cfr., di recente, CERIONI F., *Considerazioni sulla prospettata devoluzione della giurisdizione tributaria alle Sezioni Giurisdizionali Regionali e Provinciali della Corte dei Conti*, in *Boll. trib.*, 2018, 673 ss.), ma non vi è dubbio che a legislazione vigente per essa non vi sia alcuno spazio, perché quando l'attuazione del prelievo si deve verificare tramite atti riconducibili allo schema di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 le relative vicende devono essere conosciute dall'apposito Giudice speciale Tributario.

In conclusione, pertanto, da quello che pare essere il preferibile coordinamento normativo consegue che il Comune che intenda recuperare l'imposta di soggiorno non versata dall'albergatore non dovrebbe limitarsi a segnalare l'ammanco alla Corte dei Conti affinché la Procura proceda a citarlo nel giudizio contabile, ma dovrebbe procedere (ed emettere regolamenti comunali in materia che prevedano di procedere) alla notifica, nei confronti del gestore d'albergo che non ha provveduto al versamento dell'imposta di soggiorno, di avvisi di accertamento e di provvedimenti di irrogazione delle sanzioni sicuramente rientranti nel novero degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. E, in questa prospettiva, la conclusione in ordine al giudice dotato di giurisdizione in materia di recupero dell'imposta di soggiorno dovrebbe essere opposta a quella tratta dalla pronuncia delle Sezioni Unite in commento.