

Omesso o ritardato versamento della tassa di soggiorno e peculato: profili sostanziali ed esecutivi a seguito dell'entrata in vigore della c.d. Legge spazzacorrotti.

di *Francesco Bico* e *Gabriele Corinaldesi*

La mancanza di sistematicità, di visione d'insieme, negli interventi legislativi può notoriamente comportare, soprattutto quando tali interventi riguardino, più o meno direttamente, il diritto penale, conseguenze di assoluto rilievo.

In particolare, sempre più sovente accade che gli interventi del legislatore, nel regolare un settore del diritto, comportino un'interpretazione delle norme da parte dei Giudici, in qualche modo obbligata in virtù dei principi dell'ordinamento, dagli effetti assolutamente devastanti su quel settore del diritto medesimo.

Un esempio eclatante del suddetto fenomeno riguarda l'interpretazione giurisprudenziale che è stata data alla normativa riguardante l'imposta di soggiorno e le conseguenze che tale interpretazione ha causato sul piano dell'equilibrio dell'ordinamento penalistico.

Tanto che viene da chiedersi proprio se il legislatore avesse effettivamente intenzione di cagionare tali (rilevantissime) conseguenze.

L'imposta di soggiorno venne introdotta dall'art. 4 del D. Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, recante "*Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale*", che riconosce ai comuni capoluogo di provincia, alle unioni di comuni nonché ai comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte la facoltà di istituire, mediante deliberazione adottata dal Consiglio Comunale, un'imposta di soggiorno a carico dei soggetti che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio.

Per ciò che concerne le modalità attuative del tributo, nell'ambito delle quali sono evidentemente ricondotte le procedure di riscossione e versamento, la norma suindicata rinviava ad un Regolamento statale, che avrebbe dovuto essere adottato nei sessanta giorni successivi all'entrata in vigore del Decreto. Peraltro, conformemente ed in via residuale rispetto a quanto avrebbe dovuto essere stabilito nel predetto Regolamento governativo, ai comuni era riconosciuta la possibilità di disporre ulteriori modalità applicative dell'imposta, mediante, si badi, un proprio regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Il comma terzo del suddetto art. 4 chiudeva affermando che, in caso di mancata emanazione del citato Regolamento governativo entro il termine indicato, ai comuni veniva in ogni caso riservata la possibilità di "*adottare gli atti previsti dal presente articolo*". E, in concreto, proprio questo è avvenuto: non avendo visto la luce il Regolamento statale, in presenza del vuoto normativo da ciò generato, ciascun

comune ha esercitato autonomamente la facoltà di disciplinare l'imposta di soggiorno, venendosi in tal modo a concretizzare una grave disomogeneità tra Regolamenti comunali.

Ad oggi, la disciplina sull'imposta di soggiorno si applica, oltre che alle attività alberghiere propriamente intese e svolte in forma imprenditoriale, anche alle locazioni brevi, da intendersi, ai sensi dell'art. 4 del D. L. n. 50 del 24 aprile 2017, come *“contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, 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 contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare”*.

È proprio lo stesso art. 4 del D. L. n. 50 del 24 aprile 2017 a specificare 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”*.

Quindi, l'imposta di soggiorno non è più applicabile esclusivamente a chi svolga attività di natura ricettiva in maniera professionale, ma anche a privati cittadini che intendano locare il proprio appartamento per uso turistico, ovvero a quei portali, quali ad esempio AirBnB o Booking.com, che si occupano, appunto, di mettere in contatto persone in cerca di un immobile ad uso turistico con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, tenendo sempre in considerazione che responsabile dell'incasso e del versamento dell'imposta medesima è il soggetto che, di fatto, incassa il canone o il corrispettivo della locazione.

La disciplina dell'imposta di soggiorno, in ogni caso, ha favorito il sorgere di un nutrito contenzioso, ove singoli operatori e associazioni di categoria hanno presentato ricorso contro i vari regolamenti istitutivi dell'imposta.

Uno dei profili più dibattuti, in generale, è stato quello delle responsabilità e del ruolo da attribuire ai gestori delle strutture ricettive, in particolare riferimento alla possibilità di qualificarli, o meno, quali sostituti d'imposta.

Inizialmente, infatti, si era ipotizzato che il gestore ricoprisse tale ruolo e che, conseguentemente, egli avrebbe dovuto essere considerato soggetto passivo dell'imposta, dunque obbligato al pagamento della tassa in caso di mancato adempimento da parte dell'ospite.

La giurisprudenza, al riguardo, si è orientata in senso negativo, qualificando, tuttavia, il soggetto responsabile della riscossione e del versamento al Comune dell'imposta di soggiorno quale agente contabile.

Tale qualifica deriva, in particolare, dalla pronuncia n. 22/2016/QM delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti, confermata da numerose pronunce successive (da ultimo, sentenza n. 1/2019 della Sezione Giurisdizionale Toscana della Corte dei Conti), mediante la quale si è specificato 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 del 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 [...]".

Ciò, in particolare, poiché:

"- è palese il carattere pubblico dell'ente per il quale il riscuotitore agisce, trattandosi di un Comune;

- altrettanto indubbio è il carattere pubblico del denaro oggetto della gestione [...];

- [...] nella misura in cui i regolamenti comunali affidano ad un soggetto, estraneo al rapporto tributario, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'Ente locale, indubbiamente tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio, caratterizzato da un contenuto principalmente contabile."

Tali principi, peraltro, sono stati di recente confermati ed ulteriormente approfonditi da un arresto delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione civile (ordinanza n. 19654 del 24 luglio 2018), secondo cui *"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."*. Conseguentemente, *"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, tale soggetto riveste invero la qualifica di agente contabile"*.

Da tale qualifica, discendono conseguenze estremamente rilevanti per il soggetto incaricato di riscuotere e versare l'imposta di soggiorno.

In particolare, secondo l'impostazione adottata dalla Cassazione penale in alcune recenti pronunce, dalla qualifica di agente contabile discende, a sua volta, la qualifica di incaricato di pubblico servizio.

Secondo l'impostazione della Cassazione penale, espressa in particolare dalla sentenza n. 32058 del 12 luglio 2018 e, da ultimo, dalle sentenze n. 6130 del 7 febbraio 2019 e n. 19925 del 9 maggio 2019, *"il gestore della struttura, incaricato della riscossione dell'imposta di soggiorno in esame, rivesta la qualità di incaricato di pubblico servizio, anche in assenza di un preventivo, specifico incarico da parte della pubblica amministrazione, in considerazione della natura prettamente pubblicistica della sua attività - di compartecipe dell'attività amministrativa del Comune quale ente impositore, anche in considerazione degli obblighi gravanti sugli albergatori, tenuti alla presentazione delle dichiarazioni relative all'imposta di soggiorno versata dai clienti e all'integrale riversamento della stessa al Comune - sì come direttamente disciplinata dalle norme di diritto pubblico istitutive della relativa imposta."*

La medesima Cassazione, peraltro, ha escluso che gli obblighi derivanti dalla qualifica di agente contabile e, conseguentemente, di incaricato di pubblico servizio siano tanto gravosi o complessi da sottostare alla riserva di legge espressa dall'art. 23 della Costituzione, ma che, in ogni caso, tali obblighi non si risolvano in mere mansioni materiali o d'ordine, tali da escludere la qualifica medesima di incaricato di pubblico servizio in capo al riscossore dell'imposta di soggiorno.

Secondo la Cassazione (sentenza n. 6130 del 7 febbraio 2019), infatti, *“come già affermato da questa Corte [...], non sono ravvisabili profili di gravosità negli obblighi strumentali alla riscossione dell'imposta previsti dai regolamenti comunali: essi sono conformi alle leggi di contabilità pubblica e si tratta di obblighi facilmente gestibili per qualsiasi operatore del settore e che comportano, in estrema sintesi, una mera separazione contabile degli incassi a titolo di imposta di soggiorno rispetto a quelli rivenienti dall'esercizio dell'attività di impresa, ai fini della relativa rendicontazione e del versamento nei confronti del Comune.”*.

Cionondimeno, specifica la Cassazione (sentenza n. 32058 del 12 luglio 2018) che *“l'attività di riscossione dell'imposta di soggiorno da parte del privato si accompagna a precedenti condotte di accertamento del presupposto dell'imposta e a successive attività di registrazione dell'importo riscosso che richiedono "un bagaglio di nozioni tecniche, normative e di esperienza che esulano dall'esercizio di mansioni esclusivamente materiali o di ordine”*.”.

In conclusione, la Cassazione giunge ad affermare che la qualifica di incaricato di pubblico servizio comporta, qualora l'incaricato ometta o anche semplicemente ritardi di versare nelle casse comunali quanto riscosso a titolo di imposta di soggiorno, la contestabilità in suo capo del reato di peculato.

Il peculato, sanzionato dall'art. 314 c.p. con la pena della reclusione da quattro anni a dieci anni e sei mesi, è il delitto realizzato dal pubblico ufficiale o dall'incaricato di pubblico servizio il quale si appropria del denaro o della cosa mobile altrui della quale abbia il possesso o, comunque, la disponibilità per ragione del proprio ufficio o servizio.

Secondo la Cassazione, proprio in tema di semplice ritardo nel versamento dell'imposta di soggiorno (sentenza n. 32058 del 12 luglio 2018), *“Integra pertanto il delitto di peculato, che è un reato a consumazione istantanea [...], la condotta del pubblico ufficiale o dell'incaricato di pubblico servizio che omette o ritarda di versare ciò che ha ricevuto per conto della P.A., in quanto tale comportamento costituisce un inadempimento non ad un proprio debito pecuniario, ma all'obbligo di consegnare il denaro al suo legittimo proprietario, con la conseguenza che, sottraendo la "res" alla disponibilità dell'ente pubblico per un lasso temporale ragionevolmente apprezzabile, egli realizza una inversione del titolo del possesso "uti dominus”*.”.

Dunque, anche il mero ritardo nell'adempimento dell'obbligo di versamento delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno può comportare la contestazione del grave reato di peculato, il quale, ovviamente, viene contestato per qualsiasi somma sia trattenuta dall'albergatore, a prescindere dall'importo.

Emblematica, in tal senso, è la sentenza del Tribunale di Firenze del 2 febbraio 2016, che ha condannato, a due anni di reclusione, un albergatore il quale aveva omesso di versare somme incassate a titolo di imposta di soggiorno per l'ammontare di € 300,00 per l'anno 2012, € 837,00 nel 2013 ed € 724,50 nel 2015.

Si aggiunga, peraltro, che alla fattispecie di peculato non è applicabile, in riferimento all'esiguità dell'importo trattenuto dall'albergatore, l'istituto dell'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, ai sensi dell'art. 131-*bis* c.p., il quale risulta applicabile esclusivamente a reati puniti con una pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni (mentre, come detto, il peculato è punito con la pena massima di dieci anni e sei mesi di reclusione).

Il fatto che il semplice ritardo nel versamento comporti la contestabilità del peculato, oltre che la possibilità di contestarlo per qualunque somma sia trattenuta illegittimamente, comporta evidentemente un enorme ampliamento della platea di soggetti che potrebbero essere chiamati a rispondere di tale grave reato, non soltanto gestori di grandi strutture ricettive ma anche privati cittadini che pongano in locazione ad uso turistico la propria casa.

La contestabilità del peculato in caso di ritardato o omesso versamento delle somme incassate a titolo di imposta di soggiorno da parte dei soggetti a ciò obbligati, inoltre, comporta gravi conseguenze, direttamente derivanti dall'entrata in vigore della cosiddetta "Legge Spazzacorrotti", L. n. 3 del 9 gennaio 2019.

Ai sensi dell'art. 1, comma 6, lett. b) della predetta legge, l'art. 314 rientra nel novero dei cosiddetti reati "ostativi", di cui all'art. 4-*bis*, primo comma, dell'Ordinamento Penitenziario (L. n. 354 del 26 luglio 1975).

Ciò comporta due gravissime conseguenze.

Anzitutto, che nel caso di condanna per peculato, l'ordine di esecuzione della condanna, ai sensi dell'art. 656, comma 9 c.p.p. non verrà più sospeso per trenta giorni, al fine di consentire la richiesta, da parte del condannato, di applicazione di misure alternative alla detenzione, con la conseguenza ulteriore che il condannato al quale non sia stata concessa la sospensione condizionale della pena dovrebbe comunque fare ingresso in carcere, per poi richiedere l'applicazione della misura alternativa alla detenzione.

Sospensione condizionale della pena che, peraltro, nel caso del peculato, sarebbe in ogni caso di non semplice concessione, stante il fatto che la sanzione minima per tale reato è di quattro anni di reclusione, mentre la sospensione condizionale della pena è concedibile per condanne al di sotto dei due anni di reclusione, dunque l'imputato dovrebbe fruire di varie circostanze attenuanti.

Seconda conseguenza del fatto che il peculato rientri nel novero dei cd. reati "ostativi" è che, ai sensi dell'art. 4-*bis*, comma primo dell'Ordinamento Penitenziario, ai condannati per tale tipologia di reati le misure alternative alla detenzione, quale, in particolare, l'affidamento in prova al servizio sociale (istituto di grande rilevanza poiché consente l'espiazione della sanzione detentiva inferiore a quattro anni di reclusione al di fuori del carcere), sono concesse esclusivamente qualora il condannato collabori con la giustizia a norma dell'art. 58-*ter*

dell'Ordinamento Penitenziario o a norma dell'art. 323-*bis*, secondo comma, del codice penale.

Considerato che l'art. 323-*bis*, comma secondo c.p. non si applica al peculato, residua la collaborazione per come intesa dall'art. 58-*ter* dell'Ordinamento Penitenziario, secondo cui per collaborazione deve intendersi che il condannato si adoperi per evitare che l'attività delittuosa sia portata a conseguenze ulteriori ovvero aiuti concretamente l'autorità di polizia o l'autorità giudiziaria nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti e per l'individuazione o la cattura degli autori dei reati.

Si tratta, insomma, della medesima disciplina prevista per i condannati di associazione per delinquere di stampo mafioso.

Di fatto, dunque, il soggetto che ritardi anche soltanto di pochi giorni il versamento di quanto riscosso a titolo di imposta di soggiorno, a prescindere dall'importo della somma non versata, viene paragonato dall'ordinamento, quanto al disvalore della fattispecie posta in essere, al soggetto responsabile del reato di associazione mafiosa, con la conseguenza che non gli saranno immediatamente concedibili benefici quali le misure alternative alla detenzione e che, in seguito a condanna non sospesa condizionalmente, dovrà fare obbligatoriamente ingresso in un istituto penitenziario. Si tratta, a ben vedere, di un trattamento sanzionatorio che pare assolutamente sproporzionato rispetto all'impianto dell'ordinamento penalistico, specie se si considera che, in tema di omesso versamento di imposte, in generale quel medesimo ordinamento non reagisce nella stessa maniera, prevedendo ad esempio soglie di punibilità ed ammettendo pacificamente i benefici di natura penitenziaria.

Era proprio questa l'intenzione del legislatore, quando decise di introdurre l'imposta di soggiorno? Domanda che pare legittima, ma che, probabilmente, resterà priva di risposta.