

# Sentenza del 27/10/2020 n. 631 - Comm. Trib. Reg. per il Piemonte Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Nessuna intitolazione presente

## Massima:

Nessuna massima presente

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con il ricorso introduttivo, ritualmente e tempestivamente proposto, notificato il 23 febbraio 2018, la società contribuente, odierna appellante, esercente attività di gestione dell'albergo Sestriere, in Comune di Sestriere, impugnò, richiedendone l'annullamento, ovvero di rideterminare gli importi dovuti in forza dell'atto impositivo de quo, dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, l'avviso di accertamento 1 del 2017, Prot. 7, oggetto di contestazione, emesso e notificato dal Comune di Sestriere a seguito e in relazione all'attività di verifica del reparto della Guardia di Finanza, Tenenza di Bardonecchia, che svolse controlli sulla ricorrente rivolti ad accertare il corretto adempimento di quanto previsto dal Regolamento in materia di Imposta di soggiorno approvato dal Comune di Sestriere con deliberazione di Consiglio Comunale del 23 dicembre 2011 n. 29 (all. 3 alle controdeduzioni del Comune di primo grado), come modificato con deliberazioni di Consiglio Comunale del 23 aprile 2012 n. 7 e del 30 maggio 2014 n. 11 (all. 1.4 e 5 alle controdeduzioni del Comune di primo grado).

Con il verbale di constatazione, richiamato nell'avviso impugnato, la Guardia di Finanza contestò plurime violazioni, commesse nel periodo compreso tra il 1° luglio 2012 e il 31 agosto 2015, conseguenti alla violazione dell'art. 5.1 del regolamento comunale in materia di imposta di soggiorno, vigente dal 1° luglio 2012, non avendo mai provveduto S.r.l. a presentare la comunicazione prevista, riferita ai soggetti che avevano pernottato nell'albergo nel trimestre solare precedente ed al connesso periodo di permanenza, avendo omesso di versare al Comune l'imposta dovuta in relazione al periodo in questione a fronte di ripetuti solleciti dell'Ente impositore, che richiedeva l'adempimento degli obblighi di dichiarazione e di versamento gravanti sulla contribuente, provvedendo a determinare sulla base delle risultanze documentali acquisite, in specie delle ricevute e fatture emesse da parte dell'appellante riferite ai pernottamenti registrati nella struttura ricettiva, l'imposta dovuta in favore dell'Ente appellato, ovvero l'omesso versamento della complessiva somma di euro 48.884,00, riservata la contestazione della sanzione applicabile per le reiterate violazioni dichiarative, ai sensi dell'art. 14 L. 689/1981, rimettendo al Comune di Sestriere l'emissione dell'avviso di accertamento per il recupero dell'imposta omessa e per l'applicazione della relativa sanzione, ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. 471/1997.

Con l'avviso impugnato, il Comune contestò l'omesso parziale versamento dell'imposta di soggiorno dovuta negli anni dal 2012 al 2015, con deduzione di euro 16.552,00, versati dalla contribuente nel corso del 2015 e del 2016, con pagamenti effettuati successivamente al decorso dei termini relativi ai periodi oggetto di verifica, oltre sanzione per omesso versamento pari al 30 per cento della maggiore imposta dovuta e relativi interessi, per complessivi euro 43.380,63.

A sostegno del ricorso introduttivo e con riguardo ai criteri di calcolo utilizzati dagli accertatori, la ricorrente affermò pretesi errori e incongruenze dell'atto, con riguardo a duplicazione dell'imposta, deducendo che sarebbe stato conteggiato più volte il medesimo pernottamento indicato sia nella fattura emessa al Tour Operator sia in fase di prenotazione sia nella fattura emessa al termine dell'effettivo soggiorno; preteso erroneo conteggio dell'imposta anche per i pernotti di militari in servizio che hanno partecipato alla Ca.S.T.A. (Campionati Sciistici Truppe Alpine) e per gli atleti appartenenti alla Polizia di Stato, iscritti alla FITRI (Federazione Italiana Triathlon); erroneo conteggio di prenotazioni effettuate con largo anticipo senza effettivo soggiorno degli ospiti; erroneo conteggio dell'imposta per i giovani della "Juventus Summer Camp" di età compresa tra gli 8 e 16, come tali esentati dal pagamento.

Il Comune di Sestriere si costituì ritualmente in giudizio, richiedendo il rigetto del ricorso, affermando la legittimità dell'avviso, a fronte delle reiterate violazioni dichiarative e di versamento imputabili alla contribuente affermando che in ogni caso "... il metodo induttivo utilizzato dalla Guardia di Finanza per determinare l'imposta evasa ha permesso di ricostruire un dato che (sia nel momento in cui può avere comportato delle duplicazioni di imposta, sia nel momento in cui ha quantificato l'imposta sulla base di un solo soggetto soggiornante) vede imputabili le sue eventuali erroneità esclusivamente al mancato adempimento da parte S.r.l. agli obblighi tributari imposti dal regolamento comunale vigente, con conseguente impossibilità per la società ricorrente di lamentare eventuali pregiudizi derivanti dallo stesso verbale e dalla conseguente attività di accertamento effettuata da parte del Comune...", ancora deducendo la mancata integrale contestazione dell'avviso, risultando le contestazioni di ricorso riferite solo una parte di esso; e ancora, nel merito, eccependo l'omesso assolvimento dell'onere della prova da parte della società appellante anche con riferimento alle pretese e indimostrate esenzioni, in assenza di probante documentazione. Con la sentenza gravata, la Commissione di primo grado rigettò il ricorso, condannando l'appellante al pagamento delle spese del grado che liquidava in euro 5.000,00 oltre accessori.

Con la sentenza gravata, la CTP di Torino ritenne l'infondatezza del ricorso, in quanto "...come emerso dall'accertamento eseguito dalla Guardia di Finanza la società ricorrente, durante il non breve periodo oggetto di verifica (1.7.2012- 31.08.2015), non aveva versato alcunché per l'imposta dovuta né aveva inoltrato al Comune le relative dichiarazioni periodiche o qualsivoglia comunicazione relativa alle persone ospitate per cui fossero previste particolari esenzioni. A tale inadempienza peraltro la società ricorrente avrebbe comunque potuto e dovuto ovviare nell'ambito del presente giudizio, fornendo circostanziate indicazioni circostanziate. Le obiezioni avanzate dalla società ricorrente, soprattutto riferite ad una presunta "duplicazione" determinata dall'aver considerato sia le fatture emesse nei confronti di Tour Operator sia le ricevute rilasciate al singolo cliente non risultano riscontrate da adeguata e puntuale documentazione che dimostrino un'eventuale impostazione sistematicamente errata in tal senso. Né risulta minimamente smentito il criterio di analisi e di calcolo esaurientemente illustrato dagli operanti nel verbale di constatazione secondo cui, in assenza di precise indicazioni circa le persone ospitate, veniva considerato soltanto il soggetto maggiorenne cui risultava intestato il relativo documento fiscale...".

La società contribuente ha interposto rituale e tempestivo appello, con ricorso notificato il 12 aprile 2019 e, concludendo come in epigrafe, ha richiesto la riforma della sentenza gravata, ribadendo le difese svolte in primo grado quanto all'affermata illegittimità dell'avviso impugnato, eccependo il difetto di giurisdizione del Giudice Tributario a conoscere della controversia in esame, in favore del Giudice Contabile, individuando di conseguenza nella Procura della Corte dei Conti l'unico soggetto legittimato a recuperare la pretesa tributaria oggetto di causa.

Il Comune di Sestriere si è ritualmente costituito in giudizio, con atto di costituzione e controdeduzioni tempestivamente depositato, contestando le difese e domande tutte di parte appellante e, richiedendo il rigetto dell'impugnazione, ha concluso come in epigrafe.

All'odierna pubblica udienza comparvero i rappresentanti costituiti delle parti che, dopo la relazione del relatore, hanno richiamato le difese e quindi la Commissione decise il processo.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Sulla base degli atti e delle risultanze documentali, nonché delle difese svolte in contraddittorio, ritiene la Commissione che la sentenza impugnata debba essere confermata con rigetto della infondata impugnazione interposta, dovendosi ritenere pienamente condivisibili le considerazioni svolte dai primi giudici e coerentemente motivata la sentenza gravata sulla scorta della normativa di riferimento.

In via preliminare, facendone motivo di gravame e proponendo la relativa eccezione per la prima volta in questo grado di giudizio, l'appellante, che contraddittoriamente impugna l'atto de quo dinanzi alla CTP di Torino di cui presupponeva la piena competenza, ha dedotto in via preliminare asserito difetto di giurisdizione del Giudice Tributario, sia pure concludendo nel senso di affermarne "l'incompetenza", affermando, a pagina 11 del ricorso in appello, che «laddove l'odierna Commissione dovesse condividere detta interpretazione, dovrebbe provvedere a dichiarare l'illegittimità dell'atto emesso dal Comune di Sestriere, essendo competenza della Corte dei Conti procedere all'eventuale recupero delle somme, laddove dovute», in tal modo contestando ed eccependo per la prima volta l'impossibilità per il Comune di procedere all'accertamento dell'imposta di soggiorno con un proprio atto impositivo.

Il motivo è inammissibile, in quanto tale eccezione, formulata per la prima volta in grado d'appello, risulta preclusa dall'[art. 57 D.Lgs. 546/1992](#), per cui «nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio».

In ogni modo, ritiene la Commissione che vada affermata la giurisdizione del Giudice tributario, peraltro adito da parte contribuente in primo grado, posto che il potere del Comune di accertare con atti impositivi i propri violatori ed eventuali irregolarità riferibili agli obblighi in materia di imposta di soggiorno, appare fondato sul disposto ex [art. 4 D.Lgs. 23/2011](#), per il quale «i Comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'[articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n.446](#), sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, hanno la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo» e che l'u0097 in attesa dell'approvazione di uno specifico Regolamento statale da adottare d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, finalizzato alla specifica attuazione alla norma, «i Comuni possono comunque adottare gli atti previsti dal presente articolo», ivi compresi certamente atti riferibili alla verifica e recupero dell'imposta, ovvero avvisi di accertamento, ex [art.1, commi 161](#) l'imposta tra cui rientrano anche, per lo svolgimento dell'attività di verifica e recupero del tributo dovuto, gli avvisi di accertamento da emettersi ai sensi del sopra citato [art. 1, commi 161](#) e [162 L. 296/2006](#).997, n. 446 (cfr. [art. 1, commi 161](#) e [162 L. 296/2006](#): «161. Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli [articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#), e successive modificazioni.

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo»).

D'altronde, la generale giurisdizione del giudice tributario discende, anche nella specie, dall'[art. 2 D.Lgs. 546/1992](#), per il quale «appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio» facendosi salva e impregiudicata ogni altra attività della Procura della Corte dei Conti rivolta ad altri fini, dovendosi a parere della Commissione ritenere la giurisdizione della Commissione tributaria in ordine all'awiso de quo, in quanto «quella delle Commissioni Tributarie costituisce una giurisdizione di carattere generale, che si radica in base alla materia indipendentemente dal contenuto dei motivi opposti all'atto impositivo» (Corte di Cassazione, Sez. Unite, sentenza del 27 gennaio 2011 n. 1865), considerandosi che la controversia non concerne presunte irregolarità nella condotta posta in essere in ordine al riversamento dell'imposta assolta dai clienti, ovvero la mera gestione del denaro spettante al Comune, ma l'esistenza dell'obbligazione tributaria nei confronti dei soggetti che hanno pernottato nell'albergo, nei termini di cui alle difese di parte appellante.

Nel merito l'appello appare infondato e tautologico, avendo parte appellante sostanzialmente ribadito le doglianze ed eccezioni tutte svolte nel primo grado di giudizio, correttamente sulla scorta delle risultanze, rigettate dalla CTP di Torino, e comunque riconosciuto, come sui legge a pagina 30 del ricorso introduttivo del gravame, di dovere la minore imposta di euro 1.686,00, oltre relative sanzioni ed interessi., risultando incontestato, quale rilievo assorbente, che nel periodo oggetto di contestazione, S.r.l. abbia ommesso la presentazione delle dichiarazioni periodiche previste in materia di imposta di soggiorno, come sancito dal Regolamento del Comune di Sestriere, il quale, in forza del disposto ex [art. 4 D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 233](#).

Il Regolamento del Comune prevedeva nell'art. 2, comma 2, che «soggetto responsabile degli obblighi tributari è il gestore della struttura ricettiva presso la quale sono ospitati coloro che sono tenuti al pagamento dell'imposta» e che, a decorrere dal 1° luglio 2012, tutti i gestori delle strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere avrebbero dovuto applicare alle persone che avevano soggiornato nella propria struttura l'imposta per il periodo di permanenza, fino ad un massimo di dieci pernottamenti consecutivi, con esclusione, ai sensi dell'art. 3 del regolamento comunale, di: minori di 12 anni (16 anni nel periodo estivo); coloro che prestano attività lavorative presso qualsiasi struttura ricettiva o attività lavorativa presso una qualsiasi azienda produttiva locale operante sul territorio; gli appartenenti alle forze dell'ordine statale e locale, che avessero pernottato per esigenze di servizio; le persone disabili; i pernottamenti nei mesi di maggio, giugno, settembre, ottobre e novembre di ogni anno.

In forza del Regolamento, l'imposta risultava dovuta per due periodi: dal 1° luglio al 31 agosto, con termine dichiarativo e di versamento entro il 15 settembre; dal 1° dicembre al 30 aprile, con termine dichiarativo e di versamento entro il 15 maggio; con onere per il gestore della struttura ricettiva di riscuotere direttamente l'imposta, indicando la dicitura «imposta di soggiorno» sulle ricevute, di compilare una comunicazione semestrale, relativa alle persone ospitate e di riversare all'Ente le somme corrisposte.

Dal verbale di constatazione della Guardia di Finanza come non è contestato, l'appellante sia pure a fronte di ripetuti solleciti del Comune, ha ommesso in toto le dovute comunicazioni previste dall'art. 5 del regolamento e non ha versato l'imposta dovuta, parzialmente pagata, pagina 8 del verbale di constatazione, per la prima volta, in data 30 luglio 2015, 23 novembre 2015 e 28 gennaio 2016, dopo il decorso dei termini relativi ai periodi oggetto di verifica, non avendo l'appellante versato alcuna somma a titolo di imposta di soggiorno sino alla seconda parte dell'anno 2015, nonostante che l'imposta fosse entrata in vigore nel Comune di Sestriere sin dal 1° luglio 2012; mentre non è ulteriormente in contestazione che il Comune abbia in ogni caso scomputato tali versamenti dalle somme di cui all'avviso de quo.

Salva la rilevanza in sede penale degli inadempimenti in oggetto, nei termini rilevati con il verbale di constatazione della Guardia di Finanza ex [art 314 c.p.](#), ne è derivata la legittimità della necessaria determinazione per via induttiva dell'imposta dovuta per i pernottamenti registrati nel periodo compreso tra il 1° luglio 2012 ed il 31 agosto 2015, effettuato solo con riguardo alle ricevute, nei termini descritti dai verificatori che, come si legge nel verbale, secondo un criterio logico che appare coerente, specificarono che «ove non vi era indicazione, nei sopraccitati documenti fiscali, delle persone che hanno soggiornato nella struttura ricettiva, è stata presa a base solo una persona, comunque maggiorenne perché destinataria del documento fiscale e soggetto pagante», in assenza, che è incontestata della prescritta comunicazione dati sull'imposta di soggiorno per il periodo oggetto di verifica e «nell'impossibilità da parte dei militari operanti di rilevare il numero di soggetti esenti dall'imposta, quali: minori di anni sedici, soggetti disabili e soggetti che si rifiutano di versare l'imposta di soggiorno, tale dato non viene preso a base nel conteggio dell'imposta di soggiorno».

Appare pertanto coerentemente motivata la sentenza gravata che dichiaro' la legittimità dell'avviso e del metodo

induttivo utilizzato per determinare l'imposta dovuta e non versata, risultando eventuali erroneità esclusivamente imputabili al mancato adempimento da parte della contribuente degli obblighi imposti dal regolamento, incombendo sull'appellante, in forza dei principi generali che governano prova, ex [art.2697 c.c.](#), l'onere, non assolto, di provare in modo puntuale la sussistenza di eventuali cause di esclusione dall'obbligo di versamento dell'imposta, che affermato dalla C.T.P. di Torino .

Ogni altra affermazione di parte appellante circa la pretesa illegittimità della pretesa impositiva appare generica e sfornita di prova puntuale, nei termini affermati dalla CTP di Torino, in assenza di adeguata documentazione, posto che l'appellante fa riferimento a numerosi pernottamenti, tuttavia producendo un numero di fatture molto inferiore ai pernottamenti contestati e documentazione non chiaramente leggibile e circostanziata, in difetto di assolvimento puntuale dell'onere, incumbente secondo i principi generali a carico del contribuente di dichiarare e provare preventivamente all'Ente impositore l'esistenza delle condizioni idonee a ottenere il riconoscimento di specifiche riduzioni di imposta, esenzioni, agevolazioni, posto che la dichiarazione tributaria, così come le comunicazioni riferite all'imposta di cui trattasi, costituisce fondamento e presupposto di una qualche disciplina agevolativa ovvero estintiva dell'obbligazione tributaria.

Risultano peraltro comunque infondate le richieste dell'appellante, proposte solo in giudizio, rivolte a conseguire esenzioni, in assenza dei presupposti, come rilevato nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza e nell'atto impugnato, e come si ricava dalla sentenza gravata, non avendo la contribuente appellante fornito i relativi dati in sede di verifica e comunque fornito la relativa prova, il cui onere incombeva in ipotesi sulla stessa parte (Cass.11 ottobre 2007 n. 21420 ex multis).

In definitiva, non vi è prova circa la dedotta sussistenza delle condizioni di esenzione dedotta di cui avrebbero dovuto beneficiare i militari per i pernottamenti effettuati in occasione di alcune competizioni sciistiche, così come i giovani calciatori dello Juventus Summer Camp di età compresa tra gli otto e i sedici anni, con relativi preparatori ed accompagnatori.

Quanto ai pernottamenti degli appartenenti ai corpi militari in occasione di competizioni sciistiche, caratterizzate da una prevalente funzione sportiva ed associativa, così come affermato da parte appellata nell'atto di costituzione e controdeduzioni, pagina 22, "non è infatti possibile invocare l'operatività dell'art. 3 del Regolamento comunale, nella parte in cui dispone che «sono esenti dal pagamento dell'imposta di soggiorno: [...] c) gli appartenenti alle forze dell'ordine statale e locale», in quanto tale disposizione limita espressamente l'esenzione ai soli soggetti che «pernottano per esigenze di servizio», fattispecie che u0097 come già rilevato nel giudizio di primo grado u0097 non si è verificata nel caso di specie, ove si consideri che la partecipazione ai Campionati Sciistici Truppe Alpine, così come alle competizioni di Triathlon, anche se provata, non potrebbe comunque rappresentare un pernottamento avvenuto per esigenze di servizio, come invece richiesto dalla sopra citata disciplina agevolativa, la quale «come tutte le altre norme dello stesso tipo, esige una interpretazione restrittiva» ed una «applicazione rigorosa», che tenga conto dell'effettiva situazione che caratterizza il caso di specie.

Ugualmente non pare che possa operare nella specie l'invocata esenzione di cui alla lettera a) del Regolamento comunale, a favore dei minori tra il dodicesimo anno e il sedicesimo anno di età nel periodo estivo, in assenza di prova idonea circa il numero dei ragazzi partecipanti ai campi estivi e della loro età, anche tenendosi in conto che, come rilevato dall'appellato, la disposizione regolamentare fu modificata a decorrere dal 1° gennaio 2014, non prevedendo più l'esenzione per i ragazzi fino ai 16 anni, limitata a favore dei minori di 12, dovendosi escludere l'esenzione per preparatori e accompagnatori dei minori, in quanto appartenenti alla categoria esentativa di «coloro che prestano attività lavorativa presso qualsiasi struttura ricettiva o prestano attività lavorativa presso una qualsiasi azienda produttiva locale» come affermato dall'appellante, anche in ragione della novità dell'eccezione, inammissibile in quanto proposta solo in grado d'appello, non constando la prova che i medesimi abbiano svolto la propria attività lavorativa presso una struttura ricettiva o altra azienda locale, dunque con sede presso il Comune di Sestriere, così come non è il caso della società Juventus Football Club.

In conclusione, l'appello viene rigettato, con la conferma della sentenza gravata.

Le spese del grado seguono la soccombenza e vengono liquidate in dispositivo.

PQM

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI TORINO SEZ.1

Visti gli [artt. 61](#) e [35 D.Lgtvo 31/12/1992, n. 546](#),

Conferma la sentenza impugnata.

Pone le spese del presente grado a carico della parte appellante liquidate in complessivi euro 5000,00 (cinquemila/00).

Così deciso in Torino, in data 15 ottobre 2020

