



Sent. n. 31/2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE PER LA REGIONE LAZIO

composta dal Sigg.ri Magistrati

dott. Antonio Ciaramella Presidente

dott.ssa Alessandra Sanguigni Consigliere relatore

dott. Di Benedetto Giuseppe Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio n. 80083 del registro di segreteria,
promosso dal Procuratore regionale del Lazio nei
confronti di:

- X X X XXX P.I. -

-----, con sede legale in -----,
C.A.P. 00165, in fallimento, in persona del curatore
fallimentare Dott. X X , domiciliato in
Roma, ----- , rappresentato e difeso
dall'Avv. Giuliana Anatrella e elettivamente
domiciliato presso lo studio del legale in Roma, Via
Ezio n. 19;

- X X X , nato a Roma il
25/06/1970 ed ivi residente in -----
-----, in qualità di amministratore unico dal
17/07/2015 al 03/06/2019, rappresentato e difeso
dallo Studio Legale Cancrini e Partners e ivi
domiciliato;

- X X X , nato a ----- (TA)
il 19/10/1936, e residente ad ----- (NA) -----
----- - C.F. -----
, in qualità di amministratore unico dal 03/06/2019
al 18/11/2019, non costituito;

- X X X , nato a ----- il
06/11/1940 e residente in Roma, -----
-----, C.F. -----, in qualità di
amministratore unico dal 18/11/2019, non costituito;

Visti gli atti ed i documenti di causa;

Visto l'atto di intervento di Roma Capitale,
rappresentata dall'Avv. Enrico Maggiore;

Uditi, nella pubblica udienza del 12 dicembre
2023, con l'assistenza del segretario d'udienza
dott.ssa Filomena Graziano, il giudice relatore Cons.
dott.ssa Alessandra Sanguigni, per la Procura, il
V.P.R. nella persona della dott.ssa Oriella

Martorana, l'Avv. Massimo Nunziata per il X ,
l'Avv. Anatrella per il Fallimento e l'Avv. Maggiore
per Roma Capitale interveniente;

FATTO

1. Con atto di citazione del 10 luglio 2023, la
Procura Regionale ha convenuto in giudizio, innanzi
a questa Sezione giurisdizionale, previo invito a
dedurre del 1 dicembre 2022, la X X X
XXX in fallimento, già gestore della struttura
alberghiera X X X sita in Roma -----
-----, in persona del curatore fallimentare X
X , X X X ,
in qualità di amministratore unico della Società dal
17/07/2015 al 03/06/2019, X X X , in
qualità di amministratore unico dal 03/06/2019 al
18/11/2019 e X X X , in qualità di
amministratore unico dal 18/11/2019, in relazione ad
ipotesi di asserita responsabilità per danno
erariale, per omesso riversamento dell'imposta di
soggiorno riscossa per il 2018(I-II-III trimestre) e
2019 (I e II trimestre) e quindi per il risarcimento
del danno causato al Comune, chiedendone la condanna
al pagamento, a favore del Comune di Roma Capitale,

complessivamente di euro 339.228,94 importo comprensivo di interessi (2.102,66 euro) e costo della riscossione (9.868,28 euro).

2. La Procura, nell'atto introduttivo del giudizio, nel confutare le difese svolte dai convenuti nella fase prodromica del presente giudizio, come formulate nelle deduzioni all'invito a dedurre presentate solo dalla Società in fallimento e dal X , esponeva i fatti causativi del danno e gli elementi di diritto con profuse argomentazioni.

2.1. La *notitia damni*, pervenuta alla Procura contabile in data 14 febbraio 2020 dal Dipartimento Risorse Economiche del Comune di Roma Capitale, evidenziava che la struttura alberghiera aveva comunicato le presenze turistiche nel periodo 2018-2019, aveva riscosso l'imposta di soggiorno, ma aveva ommesso di riversare le somme relative ai primi tre trimestri del 2018 ed ai primi due trimestri del 2019.

2.2. Il requirente ha riferito che la X X X XXX è stata dichiarata in fallimento, con sentenza n.----- del Tribunale civile di Roma; che il Comune in data 5-3-2020 ha presentato domanda di insinuazione al passivo,

accolta con iscrizione del credito fra i chirografari; che il Comune stesso ha presentato opposizione allo stato passivo, ritenendo che il proprio credito debba essere considerato credito privilegiato.

2.3. La Procura, inoltre, ha riferito che il X in sede penale è stato assolto perché il fatto non sussiste, con sentenza del GIP del 2021, sul presupposto dell'assenza della qualifica formale di incaricato di pubblico servizio, circostanza che -ad avviso della Procura contabile- tuttavia non esclude la responsabilità erariale, permanendo nella fattispecie in esame il maneggio di risorse di spettanza pubblica e l'instaurazione di una relazione funzionale tra l'autore dell'illecito e l'ente pubblico danneggiato.

2.4. Il requirente ha ampiamente illustrato la normativa di riferimento, sia in relazione alle norme fiscali che regolamentari comunali. In particolare, ha richiamato il DL 31 maggio 2010 n.78 (art. 14, comma 16, lett. e), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, quale norma istitutiva dell'imposta di soggiorno, e l'art. 4, co.

1 del d.lgs. 14/03/2011 n. 23, come novellato dal DL 19 maggio 2020, n. 34 che ha introdotto il co.3 bis ed infine il DL 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215 norma interpretativa della novella su citata. Ha richiamato infine il Regolamento del contributo di soggiorno del Comune di Roma (deliberazione del Consiglio comunale n. 38 del 22/23 dicembre 2010 e successive modifiche).

3. In tale scenario normativo, la Procura contabile ha ritenuto in primo luogo sussistere la giurisdizione della Corte dei conti.

3.1. Nell'evocare numerosa giurisprudenza delle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti anche d'appello, e la sentenza n.22/QM/2016 delle Sezioni Riunite in sede di nomofilachia, il requirente ha sottolineato che la giurisdizione contabile si radica in presenza di obblighi di riscossione, tenuta e riversamento al Comune del pubblico denaro, in base alla natura giuridica del gestore della struttura ricettizia quale agente contabile e all'instaurarsi di un rapporto di servizio tra l'amministrazione pubblica e l'agente medesimo. Elementi richiamati

proprio dalla Cassazione nel consolidato orientamento ed ai quali la Procura si riporta.

3.2. Il Procuratore ha concluso sul punto che la normativa sopravvenuta dal 2020 non ha inciso sulla giurisdizione, per la indubbia connessione con il rapporto di servizio del gestore in relazione agli obblighi di riversamento del denaro pubblico, permanendo la qualifica di agente contabile. E comunque ha precisato che la richiesta risarcitoria riguarda un periodo antecedente alla modifica legislativa, che pur ha diversamente qualificato il gestore di struttura ricettiva quale responsabile d'imposta. All'uopo, nell'atto di citazione ha trascritto interi passaggi della sentenza della II Appello 170/2023, che sulla questione ha ribadito la sussistenza della giurisdizione contabile.

4. In conclusione, per il danno dovuto al mancato riversamento delle somme in questione nel loro intero ammontare essendo dimostrato che le somme riscosse dalla clientela che ha soggiornato nella struttura alberghiera, pur essendo state regolarmente comunicate, non sono state riversate a Roma Capitale, la Procura attrice ha individuato i soggetti ai quali

il predetto danno deve ascriversi: il fallimento della X X X XXX, in persona del curatore fallimentare e gli amministratori unici X , X X X e X X X , a titolo di responsabilità solidale connotata da dolo, con vincolo di solidarietà reciproca, per l'intero ammontare del danno, gravando su coloro che ricoprono la carica specifici obblighi di partecipazione e conduzione della gestione societaria. L'addebito è quantificato in € 339.228,94 oltre rivalutazione monetaria dalla data del danno ed interessi legali, da computarsi dalla data della sentenza al saldo effettivo ed alle spese di giudizio a favore dell'erario.

5. Con memoria difensiva, si è costituita la X X X XXX in persona del curatore fallimentare, eccependo il difetto di giurisdizione della Corte dei conti, a favore, invece, del Giudice tributario e deducendo l'infondatezza delle contestazioni.

5.1. In primo luogo, ha evidenziato che alla luce della novità del 2020, normativa peraltro, dichiarata applicabile anche ai fatti verificatisi in

epoca antecedente alla sua entrata in vigore, il gestore della struttura ricettiva ha espressamente la funzione di responsabile d'imposta, con effetti sulla giurisdizione che appartiene al Giudice tributario. Ha dedotto che una qualsiasi diversa interpretazione - attribuendo ancora al gestore della struttura alberghiera la qualifica di agente contabile - si porrebbe, in contrasto con la legge stessa.

5.2. In subordine, ha eccepito l'improponibilità e/o improcedibilità dell'azione contabile, in quanto ai sensi dell'art. 52 L.F., il fallimento apre il concorso dei creditori sul patrimonio del fallito. Citando giurisprudenza della Cassazione, ha affermato che ogni credito deve essere accertato secondo le norme stabilite dal Capo V artt. 92-103 e le azioni sono inammissibili sia se siano state proposte nel corso di un giudizio ordinario anteriormente alla dichiarazione di fallimento, sia in corso di procedura fallimentare, non potendo altro giudice surrogarsi alla verifica del passivo, per l'unicità necessaria della sede ricognitiva.

5.3. In ulteriore subordine, ha considerato che l'eventuale sentenza di accoglimento dell'azione di

responsabilità per danno erariale sarebbe *inutiliter data*, in quanto il credito del Comune è già ammesso positivamente nello stato passivo.

5.4. Ha infine chiesto la condanna al pagamento delle spese ed onorari del presente giudizio.

6. Con memoria difensiva si è costituito X , anche egli eccependo in via pregiudiziale il difetto di giurisdizione, alla luce del disposto di cui all'art.180 del DL 19.5.2020, n. 34, convertito in l. 17.7.2020, n. 77, che ha introdotto all'art. 4, d.lgs. n. 23/2011 il nuovo comma 1-ter, ai sensi del quale il gestore della struttura alberghiera assume la qualifica di responsabile d'imposta, qualificato dall'art. 64, co. 3, del d.P.R. 29.9.1973, n. 600 in materia di accertamento delle imposte sui redditi. Tant'è che il gestore della struttura ricettiva è debitore in proprio dell'imposta di soggiorno nei confronti dell'ente impositore.

6.1. Il convenuto ha sottolineato che secondo la giurisprudenza anteriore all'entrata in vigore della novella (maggio 2020), invece, il gestore era del tutto estraneo al rapporto d'imposta che si instaurava esclusivamente tra il Comune e il turista

e veniva considerato "agente contabile". Ha riportato quanto affermato dalla Cassazione dopo la novella *de qua* del 2020, che ha escluso la configurazione del reato di peculato per non avere il gestore maneggio di denaro pubblico, in quanto le somme dovute dal gestore appartengono al suo patrimonio e non a quello del Comune (Cass., Sez. VI penale, 13.10.2021, n. 18320). Ha affermato che l'entrata in vigore dell'art. 180 del DL n. 34/2020 costituisce uno spartiacque per l'individuazione della categoria in cui ricondurre il gestore della struttura ricettiva e per la correlata giurisdizione. Atteso che la giurisdizione si determina con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda (2023), non rileva il periodo oggetto della domanda, alla luce di quanto in via interpretativa stabilito dal legislatore (DL 21.10.2021, n. 146), che ha ritenuto applicabile la novella del 2020 anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020.

6.2. Nel merito ha ritenuto infondata l'ipotesi di danno contestata, asserendo che all'epoca dei fatti il titolare della X X X XXX

era l'architetto X X X , il quale aveva assunto il sig. X per lo svolgimento solo formale dell'incarico di amministratore unico della società, mentre in sostanza egli si doveva occupare esclusivamente dell'attività di manutenzione della struttura alberghiera " X X X ", funzioni meramente esecutive, fra le quali non rientrava alcuna funzione di gestione e di controllo. Ha peraltro affermato la materiale impossibilità di adempiere ai doveri di amministratore della X X X XXX per la presenza di un direttore amministrativo competente ai pagamenti. Elementi che a suo avviso emergono anche dall'interrogatorio in sede penale.

6.3. Il convenuto ha evidenziato altresì che il vero *dominus* dell'intera e complessiva attività gestionale è stato sempre e solo l'arch. X X X , che ha ininterrottamente svolto negli anni l'attività di amministratore di fatto della X X X , e comunque che il X non appena ha avuto notizia del mancato pagamento dell'imposta di soggiorno all'ente comunale, pur se non competente si è prontamente attivato convocando

un'assemblea straordinaria della società, al fine di risolvere tale situazione, con l'esito della sua esautorazione da parte del X X .

6.4. Ha rammentato che il procedimento penale per peculato instaurato nei confronti del sig. X si è concluso con sentenza di assoluzione "perché il fatto non sussiste".

6.5. In via subordinata ha chiesto l'esercizio del potere riduttivo.

7. Gli altri due convenuti, X X X e X X X , non risultano costituiti, nonostante la regolarità delle notifiche.

8. Con intervento adesivo il Comune di Roma ha presentato memorie a sostegno delle ragioni della Procura attrice, rappresentando che già dal momento dell'incasso dell'imposta di soggiorno, il gestore alberghiero è qualificabile come agente contabile nei confronti del Comune, con conseguente sua responsabilità per omessa rendicontazione o versamento del denaro ricevuto a questo titolo.

9. All'odierna udienza, il Pubblico Ministero ha concluso con la richiesta di condanna, confermando la sussistenza della giurisdizione contabile, ed i

legali delle parti costituite hanno ribadito le censure ed eccezioni illustrate nei rispettivi scritti difensivi, soprattutto in relazione al difetto di giurisdizione, e confermato le ulteriori argomentazioni, insistendo per l'accoglimento delle conclusioni rassegnate in atti. L'interveniente Comune di Roma ha insistito nelle proprie conclusioni a sostegno dell'ipotesi accusatoria.

10. Al termine della discussione, la causa è stata trattenuta in decisione e decisa in camera di consiglio come da dispositivo riportato in calce.

DIRITTO

1. La fattispecie al vaglio del Collegio riguarda l'azione di responsabilità amministrativa nei confronti dei convenuti, come generalizzati in epigrafe, per il danno cagionato al Comune di Roma Capitale per l'omesso versamento dell'imposta di soggiorno, riscossa nel periodo di gestione della struttura ricettiva, dal I trimestre 2018 al II trimestre 2019, al netto del versamento relativo al IV trimestre 2018.

2. In via preliminare, va dichiarata la contumacia dei convenuti X X X e X X X

, ai sensi dell'art. 93 c.g.c., non costituiti in giudizio benché ritualmente citati. Infatti, risulta in atti che la citazione e il decreto di fissazione dell'udienza sono stati notificati a mano, presso il domicilio degli stessi.

3. Il Collegio in via pregiudiziale è chiamato a scrutinare l'eccezione di difetto di giurisdizione, per vagliare la quale occorre esaminare il quadro normativo vigente.

4. L'imposta di soggiorno è contemplata dall'art. 4 del d.lgs. 23/2011, ai sensi del quale i Comuni capoluogo e gli altri enti locali ivi indicati pongono a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio un'imposta, il cui gettito è destinato a finanziare interventi finalizzati dettati dal legislatore. È altresì previsto un contributo di soggiorno dall'art. 14 comma 16 lettera e) del decreto-legge convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

Di recente come noto, l'art. 180, comma 3 del DL 34/2020 ha aggiunto, al citato art. 4 del d.lgs. 23/2011, il comma 1-ter che espressamente qualifica il gestore della struttura ricettiva come

"responsabile d'imposta", e richiama sotto il profilo sanzionatorio la disciplina di cui al d.lgs. 471/1997 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi) per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno.

Nello specifico, il legislatore ha disposto al citato co. 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».

Per inciso, la Conferenza Stato-Città e autonomie locali, nella seduta del 13 aprile 2022, ha raggiunto l'intesa in merito allo schema di decreto del Ministero dell'economia e delle finanze concernente le nuove modalità per la presentazione della dichiarazione sull'imposta di soggiorno.

Risulta oltremodo chiaro che, avendo il legislatore esplicitamente qualificato il gestore della struttura ricettiva come "responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno", con diritto di rivalsa sul soggetto passivo del tributo, cioè il cliente che

alloggia nella struttura, la fattispecie di omesso versamento dell'imposta di soggiorno al Comune rientra nel campo di applicazione dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992 (Disposizioni sul processo tributario), che prevede la giurisdizione delle Commissioni Tributarie in materia di imposte, tasse e tributi in genere. Ed ancora, tale novella normativa è applicabile anche al periodo precedente alla sua emanazione, in ragione del disposto di cui al decreto legge 21 ottobre 2021 n. 146, convertito con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215, che ha disposto (con l'art. 5-quinquies, comma 1) in tal senso: *"Il comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020."*

5. In altri termini, con effetto retroattivo, il legislatore ha attribuito ai gestori delle strutture ricettive la qualifica di responsabile d'imposta con

diritto di rivalsa sul soggetto che è tenuto, per legge, al pagamento di un tributo, con l'effetto di aggiungere all'obbligazione tributaria principale di colui che è tenuto a versare l'imposta quella accessoria e secondaria del responsabile d'imposta - gestore della struttura ricettiva. Nondimeno, la espressa disciplina del 2020 interviene anche sul quadro sanzionatorio prevedendo una sanzione amministrativa pecuniaria in caso di mancata dichiarazione o di omesso versamento.

6. Le argomentazioni della Procura a sostegno della giurisdizione contabile, pur compiutamente elaborate, sono tuttavia riferibili al periodo precedente al nuovo corso qualificatorio ed interpretativo intrapreso dal legislatore. Prima della modifica su illustrata, la giurisprudenza contabile, in linea con i dettami della suprema Corte del 2018, qui invocati dalla Procura, nonché delle linee di indirizzo definite dalle Sezioni Riunite contabili con la sentenza n. 22/QM/2016, era unanime nell'affermare la giurisdizione della Corte dei conti ed a qualificare il gestore un agente contabile per il maneggio delle somme di denaro riscosse a titolo di

imposta di soggiorno. Anche questa Sezione si era allineata, con pronunce che asserivano la sussistenza della giurisdizione del giudice contabile.

7. Tuttavia, come su evidenziato, il quadro normativo di riferimento è radicalmente mutato e, come sostenuto di recente da questa Sezione (sez. lazio sent. n. 596/2022) <<nell'esigenza di assicurare la tutela dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi mediante l'ampliamento del novero dei "debitori d'imposta", il legislatore con la novella del 2020, interpretata autenticamente nel 2021, è intervenuto modificando lo status del gestore della struttura ricettiva rispetto all'imposta di soggiorno: da un ruolo ausiliario di custode del denaro pubblico incassato per conto del comune e di responsabile del versamento, strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra l'ente impositore e il cliente della struttura, a quello di soggetto solidalmente obbligato al versamento dell'imposta (Cass. Sez. VI penale n. 18105/2021; n. 33568/2021). Per effetto di tale mutamento legislativo, il gestore responsabile dell'imposta risulta essere in ogni caso soggetto

passivo di una obbligazione tributaria, riconducibile ad un rapporto trilatero gestore-cliente-ente locale, di natura tributaria, con conseguenti ricadute in termini di giurisdizione, soggetto alla disciplina delle sanzioni tributarie di cui all'art. 13 d.lgs. n. 471/1997, applicabili in caso di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno (C.d.c. Sez. Lazio n. 596 del 6/09/2022 cit.).

8. Tutto ciò premesso, il Collegio ritiene di dover dare continuità all'orientamento giurisprudenziale da ultimo seguito in casi analoghi, affermatosi dopo la novella normativa ed ancor più a seguito della retroattività dettata dal legislatore in sede di interpretazione della norma, in virtù del quale la qualificazione del gestore quale "responsabile d'imposta" comporta la devoluzione al giudice tributario delle fattispecie di mancato versamento dell'imposta di soggiorno, anche relativo ad epoca antecedente all'entrata in vigore del D.L. 34/2020 (19.5.2020).

9. Al riguardo, si riportano a supporto motivazionale i più significativi elementi

sintomatici dai quali ad avviso del Collegio si desume che non può più ritenersi sussistente la giurisdizione contabile, individuati da questa Sezione e dalle altre che si sono occupate della materia e che hanno denegato la propria giurisdizione (Sez. Lazio sentenze nn. 596/22; n. 31/2023; 178/23; n.180/23; 333/23; 346/2023; 380/2023; n.426/23; 515/2023; 606/2023; 731/2023; sez. Lombardia sentenze nn. 6/2022, 81/2022, 142/2022; 143/2022, 252/2022).

Gli elementi sono così riassumibili:

- a) la qualifica *ex lege* di responsabile d'imposta del gestore di strutture ricettive lo inserisce nell'ambito dei rapporti tributari, non consentendo più di poter configurare il rapporto con l'ente locale come rapporto di servizio, creato antecedentemente alla novella normativa ed in via pretoria nel silenzio del legislatore;
- b) l'esclusione della rilevanza penale, ai fini della configurabilità del reato di peculato, delle condotte di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori delle strutture ricettive anche per condotte antecedenti al 19.5.2020 (Cass. pen. Sez. VI Sent. n.12515 del

10.3.2022; n. 9213 del 15.2.2022; n. 20018/2022; n.35218/2022) costituisce un ulteriore elemento fondante il mutamento del rapporto giuridico con l'ente impositore, considerato non avente più natura contabile dalla Suprema Corte, in conseguenza di tale modifica (Cass. Sez. VI penale sent. n.30227/2020 e 36317/2020); la Cassazione Penale ha inoltre ribadito che la modifica normativa ha eliminato la qualifica di incaricato di pubblico servizio (Cass. VI penale sent. n.9213/2022) ed ha attribuito espressamente valenza retroattiva sia al d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 4, comma 1-ter, cioè alla qualifica di responsabile d'imposta in capo a tale operatore turistico -a fronte della previgente disciplina, che lo investiva, quale agente contabile, del servizio pubblico di riscossione del detto tributo- sia alla disciplina sanzionatoria amministrativo-tributaria correlata a tale mutata qualifica, in deroga agli ordinari criteri di diritto intertemporale in materia di illeciti amministrativi. È esplicitato il raffronto opposto fra la previgente disciplina e la mutata qualifica, con indubbi riflessi sulla giurisdizione (Cass. VI penale sent. n. 11346/2023).

c) le funzioni, quali la riscossione ed il versamento dell'imposta nelle casse comunali, così come gli obblighi di natura dichiarativa, previsti nei regolamenti comunali (nel caso di specie, quello di Roma Capitale adottato con delibera del Consiglio comunale n. 14 del 18.3.2016 e, da ultimo, modificato con delibera n.29 dell'8.4.2021) sono propri, in generale, anche dei responsabili di imposte.

d) l'elemento del cd. maneggio di denaro pubblico non è più configurabile in quanto il gestore della struttura alberghiera non gestisce danaro qualificabile *ab origine* come pubblico, presupposto fondamentale per acquisire la natura di agente contabile pubblico, ma è responsabile del pagamento di una imposta altrui, di cui ne risponde con danaro proprio, in caso di inadempimento del soggetto passivo della stessa, salvo l'esercizio del diritto di rivalsa nei confronti di quest'ultimo; né potrebbe assumere rilevanza, al fine in esame, la finalità pubblica del denaro versato all'ente locale, in quanto trattasi di fine proprio di ogni imposta o tassa, anche qualificata come "di scopo" finalizzata a determinati ambiti di spesa;

e) non è dato riscontrare un principio generale dell'ordinamento in base al quale i responsabili (e/o i sostituti) d'imposta possano essere considerati agenti contabili. Deve, in proposito, osservarsi che le varie figure di responsabile d'imposta - individuate nel tempo dalla legge e dalla giurisprudenza negli spedizionieri, banche, segretari delegati della P.A., datori di lavoro, cessionari d'azienda, coniuge che ha presentato la dichiarazione congiunta, rappresentante ai fini IVA del soggetto non residente e senza stabile organizzazione - assumono la veste di soggetti privati che adempiono ad obblighi esclusivamente fiscali, per i quali deve escludersi la configurabilità della qualifica di agente contabile pubblico (né per i suddetti soggetti che solitamente si fanno garanti del pagamento di imposte di notevole importo, sembra sussistere giurisprudenza contabile che li assimila a contabili pubblici);

f) l'attribuzione in capo al gestore di obblighi di natura dichiarativa, oltre alla previsione del sistema sanzionatorio stabilito per i rapporti di natura tributaria nelle ipotesi di omessa o infedele

presentazione della dichiarazione da parte del responsabile e di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno, rappresentano ulteriori elementi dai quali poter desumere la natura esclusivamente tributaria del rapporto tra ente locale impositore e gestore.

g) Non permane ad avviso del Collegio neppure il rapporto di servizio fra il gestore e il Comune, atteso che, ai fini della sussistenza del rapporto di servizio, devono contestualmente ricorrere requisiti specifici, quali la provenienza pubblica delle risorse, un vincolo funzionale di destinazione delle stesse ad un puntuale scopo pubblicistico con annessa attività gestoria ed un obbligo di attivazione e rendicontazione a carico del percipiente di come siano state gestite le risorse ricevute. Elementi che non si ravvisano nella fattispecie in esame. Non vi è la provenienza pubblica delle risorse erogate trattandosi di imposte dovute inserite nell'alveo del rapporto tributario con l'ente locale; il vincolo funzionale di destinazione è proprio di ogni imposta, e non solamente se la relativa entrata sia da impiegare nella gestione in puntuali ambiti di spesa

predeterminati dal legislatore; l'obbligo di dichiarazione viene assolto con l'invio delle informazioni mediante il modello di dichiarazione telematica (MEF DM 29-4-2022) che deve essere utilizzato dai gestori delle strutture ricettive per la dichiarazione relativa all'imposta di soggiorno, con indicazione dettagliata delle presenze nella struttura, non consistendo in attività gestoria delle risorse.

10. Di contro, e per completezza espositiva, si ravvisa che vi sono pronunce ancora confermatrice dell'orientamento favorevole alla giurisdizione contabile soprattutto in sede di appello (Sez. I, nn. 30/2023; 107/23; 127/23; 387/2023; Sez. II 170/2023), che tuttavia non convincono il Collegio per tutti i motivi su esposti; in tali casi, peraltro, i giudici fondano il proprio convincimento soprattutto sull'orientamento consolidato nel precedente scenario normativo e sui principi espressi dalla Cassazione, prima che il legislatore qualificasse il gestore della struttura ricettiva come sostituto d'imposta, talora ritenendo sussistente ancora la qualifica di agente contabile, talaltra ritenendo che

ancora sussista un rapporto di servizio, elementi che il Collegio non ravvisa più, nell'alveo del nuovo panorama normativo e giurisprudenziale della Cassazione. In presenza di quest'ultimo, non potrebbe nemmeno ipotizzarsi la sussistenza di una giurisdizione alternativa in materia (sia del giudice tributario che di quello contabile), come pure evidenziato in alcune decisioni di appello, in quanto sembra al Collegio contrastante con il principio, di rilevanza costituzionale, perché legato alla tutela giurisdizionale dei diritti individuali, di certezza nella individuazione del giudice chiamato a pronunciarsi su di un rapporto giuridico.

11. Tutto ciò premesso, alla luce delle considerazioni che precedono, nel caso di specie, va dichiarato il difetto di giurisdizione della Corte dei conti in favore del Giudice tributario.

12. In relazione alla regolazione delle spese di lite, ai sensi dell'articolo 31, comma 3, c.g.c. si dispone la compensazione integrale. Nulla per le competenze legali dell'interveniente Roma Capitale.

P.Q.M.

La Corte dei conti - Sezione Giurisdizionale per la Regione Lazio, definitivamente pronunciando, ogni contraria istanza ed eccezione reietta

-Dichiara la contumacia dei sig.ri X X X
e X X X .

-Dichiara il difetto di giurisdizione, in favore del Giudice tributario.

-Spese compensate. Nulla per le competenze legali dell'interveniente.

Ai sensi del combinato disposto dell'art. 52 del d.lgs. 30 giugno 2003, n. 196, recante il "Codice in materia di protezione dei dati personali" (Codice della privacy), e dell'art. 22, comma 1, del decreto legislativo n. 101/2018, a tutela dei diritti e della dignità dei soggetti interessati dalla presente sentenza, e, in particolare, a tutela del loro diritto alla riservatezza dei dati personali, si dispone che, in caso di riproduzione della sentenza stessa in qualsiasi forma, per finalità di informazione giuridica su riviste giuridiche, supporti elettronici o mediante reti di comunicazione elettronica, venga opportunamente omessa l'indicazione delle generalità

e degli altri dati identificativi (con particolare riguardo per quelli relativi allo stato di salute) dei soggetti interessati riportati nella sentenza. A tal fine la Segreteria della Sezione applicherà la disposizione di cui al comma 3 dello stesso art. 52 del d.lgs. 30 giugno 2003, n. 196 (Codice della privacy).

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 12 dicembre 2023.

L'Estensore	Il Presidente
digitalmente f.to	digitalmente f.to
Alessandra Sanguigni	Antonio Ciaramella

Depositata in Segreteria il 23 gennaio 2024.

Il Dirigente
Luciana Troccoli
F.to digitalmente