



REPUBBLICA ITALIANA 59/2026

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DEI CONTI

SEZIONE PRIMA GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO

composta dai seguenti magistrati:

Enrico TORRI	Presidente
Natale LONGO	Consigliere relatore
Aurelio LAINO	Consigliere
Donatella SCANDURRA	Consigliere
Beatrice MENICONI	Consigliere

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

nel giudizio di appello in materia di responsabilità iscritto al n. **61457**

del ruolo generale, proposto da:

**- Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la Regione Lazio;**

*-appellante-*

Contro

- 1) sig. **TARQUINI Stefano**, nato a Roma il 11.09.1962 ed ivi residente in via Firenze n. 38 (sc. A/Int. 7) - cod. Fisc. TRQSFN62P11H501S -, in proprio e nella qualità di legale rappresentante *pro tempore* della società CAPITOLI Srl (P. Iva 10113111008), rappresentato e difeso, congiuntamente e anche disgiuntamente, dagli avv.ti Giovambattista Cucci (Pec:

giovambattistacucci@ordineavvocatiroma.org) e Paolo Vittorio Lelli (Pec: paolovittoriolelli@ordineavvocatiroma.org), che hanno dichiarato di voler ricevere ogni comunicazione presso i suddetti indirizzi pec;

2) la **società CAPITOLI Srl** (P. Iva 10113111008), con sede in Roma alla Via Morgagni nr. 41 - CAP 00161, gestore della struttura ricettiva denominata "ROMA ROOM HOTEL", sita in Roma alla Via G. B. Morgagni nr. 39/41, nella persona del legale rappresentante protempore, sig. Stefano TARQUINI, rappresentata e difesa, congiuntamente e anche disgiuntamente, dagli avv. Giovambattista Cucci (Pec: giovambattistacucci@ordineavvocatiroma.org) e Paolo Vittorio Lelli (Pec: paolovittoriolelli@ordineavvocatiroma.org), che hanno dichiarato di voler ricevere ogni comunicazione presso i suddetti indirizzi pec.

*-appellati-*

#### **E NEI CONFRONTI**

- del **Comune di Roma Capitale** (c.f. 02438750586), rappresentato e difeso dall'Avv. Enrico Maggiore, elettivamente domiciliato presso gli uffici dell'Avvocatura capitolina, Via Tempio di Giove n. 21 (pec: enrico.maggiore@pec.comune.roma.it);

*-interveniente ad adiuvandum-*

**avverso**

la sentenza n. 66/2024 della Corte dei conti Sezione Giurisdizionale per la Regione Lazio, depositata il 20/2/2024;

VISTO l'atto di appello;

ESAMINATI gli altri atti e documenti di causa;

UDITI all'udienza del giorno 20 febbraio 2026, con l'ausilio del segretario di udienza Dott.ssa Simonetta Colonnello, il relatore Cons. Natale Longo, il V.P.G. Sabrina D'Alesio e gli avvocati Giovanbattista Cucci e Paolo Vittorio Lelli per gli appellati, l'avv. Enrico Maggiore per Roma Capitale.

### **Svolgimento del processo**

A seguito di segnalazione del Comune di Roma, la Procura regionale, dopo aver svolto attività istruttoria (nell'ambito della quale era emerso un omesso riversamento relativo a tassa di soggiorno per il periodo III Trimestre 2012/II Trimestre 2018 di euro 60.052,67) e aver invitato a dedurre gli odierni appellati, ha depositato atto di citazione avverso i medesimi soggetti, ritenuti, sulla base della giurisprudenza della Corte dei conti, agenti contabili e titolari di rapporto di servizio con il Comune, con riguardo alla tassa di soggiorno, anche successivamente alla modifica normativa effettuata con l'art. 180, 3 c. d.l. n. 34/20, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020 n.77, che ha introdotto il comma 1-ter dell'art. 4 d. lgs 11 marzo 2011 n.23.

Ad esito del giudizio di primo grado, nel quale è intervenuto il Comune di Roma *ad adiuvandum* della Procura regionale, la Sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti per il Lazio, con la

sentenza n. 66/2024, depositata il 20/2/2024, ha dichiarato il difetto di giurisdizione della Corte dei conti in ragione della natura retroattiva dell'articolo 5-*quinquies* del d.l. 146/2021, che avrebbe assegnato alla giurisdizione tributaria le fattispecie di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori di servizi turistici, in quanto qualificati *ex lege* come responsabili di imposta, anche per le fattispecie poste in essere in epoca antecedente all'entrata in vigore del d.l. 34/2020.

Avverso detta sentenza ha proposto appello la Procura regionale, articolando i motivi di appello di seguito compendiatamente.

**A) *Error in iudicando*. Illegittima disapplicazione di norme. Violazione degli artt. 103, co. 2, Cost; art. 74 r.d.n. 2440/1923; art.178 r.d. n. 827/1924; art. 93, co. 2, d.lgs. n. 267/2000; All. 4.2 del d.lgs. n. 118/2011.**

Secondo la Procura regionale, il gestore della struttura recettiva, anche nell'innovato quadro normativo in materia, continua a rivestire la natura dell'agente contabile, sussistendo, nel caso di specie, sia il maneggio di danaro pubblico che il rapporto di servizio (funzionale) nei riguardi del Comune, come peraltro confermato dal regolamento comunale sull'imposta di soggiorno, nel testo approvato con Delibera n. 29/2021, in vigore del d.l. 19 maggio 2020 n. 34 e ss.mm..

Tanto in coerenza con la forza espansiva dell'art. 103 Cost., anche di recente ribadita da Cass. civ., SS.UU. n. 26499/2020, nonché con numerose disposizioni di legge dell'ordinamento contabile della Repubblica, per come, peraltro, ritenuto dalla giurisprudenza recente

di appello di questa Corte.

b) *Error in iudicando. Erronea interpretazione degli artt. 180, co. 3, d.l. n. 34/2020 convertito in l. 17.7.2020 n. 77 e dell'art. 5 quinquies del d.l. 21.10.2021 n. 146, convertito in l. 17.12.2021 n. 215.*

Secondo la Procura regionale, le modifiche normative in questione, pur avendo qualificato il gestore dei servizi turistici quale responsabile d'imposta, non incidono (per come peraltro affermato nella giurisprudenza prevalente) sulla perdurante giurisdizione del giudice contabile ex art. 103 comma 2 Cost., connessa alla qualifica di agente contabile rivestita (riconoscibile in via generale anche per il maneggio di mero fatto del pubblico denaro) dall'albergatore all'atto della riscossione dell'imposta di soggiorno ed al rapporto di servizio che di fatto si instaura tra il gestore della struttura ed il Comune, allorquando, per conto dell'Ente, questi incassa dagli ospiti della struttura l'imposta di soggiorno, con l'obbligo di riversarla poi all'ente locale.

C) *Violazione di legge. Omessa pronuncia. Violazione del principio della perpetuatio iurisdictionis.*

La procura appellante ha inoltre sostenuto l'irrilevanza delle riferite modifiche normative con riguardo ai fatti ante decreto rilancio (e quindi per le condotte oggetto del presente giudizio, afferenti agli anni dal 2011 al 2018), considerato altresì il disposto dell'art. 13 c.g.c, a norma del quale "la giurisdizione si determina con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda, e non hanno rilevanza rispetto ad essa i successivi mutamenti della

*legge o dello stato medesimo*”), nel caso di specie avvenuta in data 28/07/2023.

In particolare, la Procura regionale ha lamentato la circostanza che la sentenza di primo grado ha omesso di pronunciarsi sul punto, chiedendone la riforma anche sotto questo profilo.

**D) Violazione di legge. Difetto di motivazione. Motivazione apparente.**

La Procura appellante ha evidenziato di aver sollevato, in prime cure, questione di legittimità costituzionale dell’art. 5-*quinquies* del d.l. 21.10.2021 n. 146, convertito in l. 17.12.2021 n. 215, trattandosi di norma con valenza innovativa e non interpretativa, prospettando la violazione degli art. 3 (trattamento differente, *sine ratione*, tra fattispecie antecedenti e successive al c.d. decreto rilancio) e 102 (si tratterebbe di norma oggettivamente non interpretativa, che assegnerebbe la giurisdizione a diverso plesso giudiziario, con spoliamento del giudice contabile) della Costituzione.

L’appellante ha quindi lamentato la circostanza che la sentenza di prime cure ha respinto l’eccezione, omettendo di motivare sull’eccezione formulata dalla Procura.

Da ultimo, la Procura appellante ha sostenuto la sussistenza dei presupposti per l’affermazione della responsabilità degli odierni appellati, richiamando le argomentazioni e conclusioni già rassegnate nel giudizio di primo grado.

In via meramente subordinata, la Procura appellante ha prospettato, anche nel presente grado di giudizio, la riferita questione di

costituzionalità dell'art. 5-*quinquies* del d.l. 21.10.2021 n. 146, convertito in l. 17.12.2021 n. 215, richiamando la giurisprudenza di merito con particolare riguardo per l'ipotesi che le norme autoqualificatesi come retroattive (ma in realtà innovative) incidano sui processi in corso, *“con evidente lesione dell'affidamento di chi ha intrapreso un'azione giudiziaria sulla base di regole sostanziali certe e disparità di trattamento”*.

La Procura regionale ha quindi concluso chiedendo, in via principale, di riformare la sentenza gravata e di dichiarare la giurisdizione della Corte dei conti, disponendo (ex art. 199, comma 1, lett. *a*) del c.g.c.) il rinvio del giudizio al Giudice di prime cure in diversa composizione (riproponendo ex art. 196 c.g.c. le domande, deduzioni ed eccezioni svolte in prime cure), nonché, in via gradata, di sospendere il giudizio e sollevare questione di costituzionalità dell'art. 5-*quinquies* del d.l. 21.10.2021 n. 146 (convertito in l. 17.12.2021 n. 215) per violazione degli artt. 3 e 102 Cost. per i motivi in narrativa.

Con memoria datata 21/1/2026, si sono costituite le parti appellate, rappresentate e difese come in epigrafe, che, dopo aver richiamato la motivazione della sentenza gravata, hanno replicato ai motivi di appello nei termini di seguito esposti.

A) quanto al primo motivo di appello, gli appellati ne hanno sostenuto l'infondatezza (o l'inammissibilità) in quanto l'appellante ha richiamato disposizioni normative (sostenendo che ve ne sia stata disapplicazione) tutte risalenti rispetto alla novella normativa in questione, presa invece a riferimento dalla sentenza di primo grado,

che ha articolato puntuale motivazione sul punto.

B) Con riguardo al secondo motivo di gravame, gli appellati ne hanno sostenuto l'inammissibilità ex art. 190, comma 2, c.g.c., (ovvero l'infondatezza) in quanto il gravame "non prende in alcuna considerazione" le puntuali argomentazioni della sentenza gravata, in particolare nella parte in cui confuta la prospettabilità della contemporanea sussistenza, in capo al gestore dei servizi turistici, sia della qualifica di sostituto d'imposta, che di quella di agente contabile. Pertanto, l'atto di appello, dal momento che non contiene una specifica e puntuale contestazione del capo di sentenza in questione, sarebbe inammissibile.

D'altra parte, il motivo sarebbe infondato nel merito, in quanto le argomentazioni dell'appellante non scalfiscono in alcun modo l'ordito motivatorio della sentenza gravata.

C) Con riferimento al terzo motivo di appello, gli appellati hanno sostenuto che il giudice di I grado non si è pronunciato in ordine alla ritenuta violazione dell'art. 13 c.g.c. semplicemente perché la questione "non era stata eccepita dalla Procura".

In ogni caso, il motivo sarebbe infondato in quanto la proposizione dell'azione di responsabilità è avvenuta il 7/8/2023, allorquando la novella normativa era pienamente in vigore da oltre due anni.

D) Con riguardo al quarto motivo di appello, gli appellati ne hanno sostenuto l'inammissibilità (o l'infondatezza), evidenziando che la sentenza di prime cure, lungi dall'omettere il corredo motivatorio, motiva espressamente in ordine alla natura interpretativa (e non

innovativa) dell'art. 5-*quinquies* del d.l. n. 146/2021, in quanto la funzione di agente contabile del gestore di servizi turistico-ricettivi "era di esclusiva determinazione giurisprudenziale".

Pertanto, gli appellati, dopo aver evidenziato che le questioni di merito potranno eventualmente essere trattate soltanto in sede di eventuale giudizio di rinvio (con riproposizione delle deduzioni e argomentazioni difensive già dispiegate in prime cure), ha rassegnato le proprie conclusioni chiedendo:

- in via principale, il rigetto dell'appello con conferma della declaratoria di difetto di giurisdizione e condanna al pagamento delle spese del presente grado di giudizio;

- in via subordinata e per l'ipotesi di accoglimento del gravame e di dichiarazione della giurisdizione contabile, di rimettere gli atti alla Sezione giurisdizionale di primo grado per la trattazione del merito, laddove si intendono riproposte le eccezioni e deduzioni comportanti l'integrale rigetto della richiesta risarcitoria.

All'udienza del 20 febbraio 2026, le parti presenti hanno dato atto di una recente pronunzia della Corte di cassazione sulla questione di giurisdizione *sub iudice*, rimettendosi alle valutazioni di questa Corte in ordine alla decisione da assumere.

## **DIRITTO**

### **A) Primo e secondo motivo di appello.**

Avuto riguardo alla riferita articolazione dei motivi di appello della Procura regionale, ritiene il Collegio di dovere trattare congiuntamente i primi due motivi di appello, ripercorrendo

innanzitutto l'evoluzione normativa e giurisprudenziale registratasi in materia e richiamando, seppure concisamente, le nozioni di agente contabile e di responsabile d'imposta.

### **[1] L'imposta di soggiorno**

Ai fini del decidere, pare utile ripercorrere l'evoluzione normativa relativa alla qualificazione giuridica del soggetto albergatore con riguardo all'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del d. lgs. n. 23 del 14 marzo 2011.

In particolare, nel quadro (ma in assenza di specifica disposizione di delega) dei criteri enucleati nella legge-delega n. 42 del 5 maggio 2009 ("Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione"), il legislatore ha ritenuto, nel rispetto del principio generale euro unitario del "chi inquina paga", di attribuire agli enti locali la facoltà di istituire una imposta di soggiorno, ovvero un tributo di scopo (seppure ad ampio spettro; Corte conti, sez. controllo Campania, delibera n. 114/2018; CdS, sent. n. 6644/2018) funzionale al finanziamento di "interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali".

L'art. 4 del suddetto decreto legislativo prevede che i Comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possano istituire, con deliberazione del Consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul

proprio territorio.

Sul terreno classificatorio-tributario, l'imposta di soggiorno può essere qualificata come imposta di consumo, il cui soggetto passivo è il consumatore-turista, che dà vita al presupposto di imposta ovvero alla manifestazione di capacità contributiva (ex art. 53 Cost.), essendo quindi egli obbligato a corrispondere il tributo all'ente locale nel quale abbia soggiornato.

Ai sensi del successivo comma 3 del medesimo articolo 4 del d. lgs. n. 23/2011, il Legislatore ha demandato la regolamentazione di dettaglio dell'imposta in questione ad un successivo regolamento ex art. 17, comma 1, della l. 23 agosto 1988, n. 400, da adottare d'intesa con la Conferenza Stato - città ed autonomie locali, entro il termine di sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 23 del 2011, regolamento tuttavia mai emanato.

Peraltro, la Presidenza del Consiglio dei ministri aveva comunque predisposto e diramato (nota prot. DAGL/50180/10.3.44/6892 del 21/10/2011) uno schema del prefigurato regolamento governativo, nel quale si prevedeva, tra i criteri generali cui informare i singoli regolamenti comunali, quello che individuava nei gestori delle strutture ricettive i soggetti tenuti, tra gli altri adempimenti, ad effettuare i versamenti delle somme corrisposte dai soggetti passivi dell'imposta; la relazione illustrativa dello schema di regolamento specificava in particolare che "L'individuazione dei gestori nei soggetti che assolvono agli adempimenti fiscali dell'imposta si è resa necessaria per un'esigenza di semplificazione della gestione del

tributo, poiché l'art. 4 del d. lgs n. 23 del 2011 pone la soggettività passiva in capo ai soggiornanti nelle strutture ricettive. È, infatti, del tutto irrazionale prevedere oneri, quali la presentazione della dichiarazione e il versamento del tributo a carico di quest'ultimi, nonché lo svolgimento delle attività di controllo da parte dei Comuni nei confronti di una vasta ed incontrollabile platea di contribuenti”.

Non essendo stato emanato detto regolamento governativo, le modalità applicative del tributo hanno finito per rinvenire la disciplina nei singoli regolamenti comunali relativi all'imposta di soggiorno.

D'altra parte, nel silenzio della legge e avuto riguardo al principio costituzionale di riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali e imposte (art. 23 Cost.), la giurisprudenza amministrativa (Tar Toscana, sent. n. 1348/2011) ha chiarito come i regolamenti degli enti locali non potessero prevedere un'assimilazione della figura del gestore dei servizi ricettivi a quella del sostituto o del responsabile di imposta.

Per quanto concerne la Città metropolitana di Roma, l'Ente ha approvato il relativo regolamento con deliberazione dell'Assemblea capitolina n. 53 dell'11 luglio 2011, modificata con disposizioni marginali ai fini del giudizio) con delibera dell'Assemblea capitolina n. 44/2014, ancora modificata dalla deliberazione dell'Assemblea-capitolina n. 4158 del 25 marzo 2016 e quindi nuovamente modificata con deliberazione dell'Assemblea capitolina n. 32 del 30 marzo 2018, rimasta in vigore sino al 2024.

Con riguardo a detta disciplina legislativa, le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno avuto modo di affermare (ord. n. 19654/2018) che, secondo l'originaria regolamentazione dell'imposta di soggiorno, il rapporto tributario intercorreva esclusivamente tra il Comune che ha istituito l'imposta e colui che alloggia nella struttura ricettiva, sul quale grava la prestazione patrimoniale. Per contro, il gestore della struttura ricettiva (o "albergatore") doveva ritenersi del tutto estraneo al rapporto tributario, non potendo essergli riconosciuta, nel silenzio della legge, la qualifica di «sostituto» o di «responsabile d'imposta», senza peraltro riconoscere valore dirimente, sul punto, a quanto eventualmente stabilito dai regolamenti comunali.

Nel contempo, la Corte di cassazione ha riconosciuto come, sulla base di detti regolamenti comunali, potesse ricostruirsi la sussistenza di un rapporto di servizio tra l'Ente locale e il gestore delle strutture ricettive, con compiti essenzialmente contabili di riscossione e versamento implicanti il maneggio di denaro pubblico, con il conseguente riconoscimento della giurisdizione esclusivamente in capo alla Corte dei conti in ordine al mancato riversamento, da parte del gestore delle strutture ricettive, delle somme riscosse nelle casse comunali.

## **[2] La recente evoluzione normativa dell'imposta di soggiorno**

La riferita disciplina sull'imposta di soggiorno ha tuttavia registrato rilevanti innovazioni legislative, innanzitutto a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 180, comma 3, del d.l. n. 34 del 2020 (come convertito dalla legge n. 77/2020), che ha introdotto nel testo del menzionato art.

4 del d. lgs n. 23/2011, il comma 1-ter, vigente dal 19 maggio 2020 e recante il seguente testo: << «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.».

Successivamente, l'art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021 (convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215), in vigore dal 21 dicembre 2021, ha quindi previsto che << 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>>.*

Secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione (S.U. ord. n. 14028/2024), il riferito art. 5-*quinquies* del d.l. n. 146/2021, avendo attribuito alla disposizione di cui all'art. 4, comma 1-*ter* (introdotto dal d.l. n. 34 del 2020), del d. lgs. n. 23/2011 una portata esulante dal significato evincibile dal testo normativo, costituirebbe norma innovativa con efficacia retroattiva, in relazione all'ambito temporale di applicabilità del menzionato comma 1-*ter*.

Ad ogni modo e con riguardo all'individuazione della disciplina *pro tempore* applicabile (art. 13 c.g.c; cfr. art. 5 c.p.c.), si osserva, con riguardo al caso di specie, che la Procura regionale ha intentato l'azione di responsabilità con atto di citazione datato 9.5.2022 (e successivamente notificato alle controparti), cosicché deve ritenersi indubbiamente applicabile ai gestori dei servizi turistici convenuti in giudizio la qualificazione normativa di responsabili di imposta di soggiorno ai sensi del comma 1-*ter* dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

### **[3] Cenni sull'istituto del responsabile d'imposta.**

Avuto riguardo alla suddetta qualificazione normativa dei gestori delle strutture ricettive, pare utile soffermarsi sinteticamente sull'istituto del responsabile d'imposta, contemplato in via generale nell'ambito della disciplina del diritto tributario.

In particolare, l'articolo 64, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui

redditi) identifica il responsabile d'imposta in "Chi, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi", attribuendogli conseguentemente il "diritto di rivalsa".

Secondo consolidata dottrina, gli elementi costitutivi dell'istituto possono essere individuati nella esclusiva riferibilità ad altri del fatto, espressivo di capacità contributiva, che costituisce il presupposto del tributo, la riscontrabilità di un'obbligazione *ex lege* di adempimento della altrui prestazione tributaria (con conseguente diritto di rivalsa), il vincolo di solidarietà (c.d. dipendente) del responsabile d'imposta con l'obbligazione del soggetto passivo del tributo.

Pur nella diversità delle figure normativamente previste, il responsabile d'imposta, non essendo a lui riferibile la manifestazione di capacità contributiva colpita dal tributo, non può esser qualificato come soggetto passivo dell'imposta, destinato a sopportare in via definitiva il peso del tributo. Tuttavia, la legge annovera il responsabile d'imposta tra i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria (salvo diritto di rivalsa verso il soggetto passivo del tributo), nel senso di soggetto titolare di obbligazione strumentalmente correlata alla prima, che sola manifesta il collegamento con la capacità contributiva.

In definitiva, il Legislatore, per un insieme di ipotesi eterogenee specificamente disciplinate, individua un soggetto solidalmente coobbligato (in guisa dipendente, accessoria e sussidiaria) con il soggetto passivo dell'imposta, al fine di rendere più agevole la

riscossione del tributo e/o di rafforzare la posizione creditoria dell'amministrazione finanziaria in vista e per l'eventualità che il debitore principale - soggetto passivo dell'imposta - si renda inadempiente.

A proposito di detta funzione dell'istituto di agevolazione e/o di garanzia, si è già osservato come, con riguardo all'imposta di soggiorno, la relazione illustrativa allo schema del regolamento governativo dell'imposta in questione (peraltro mai emanato) avesse rilevato che "è infatti del tutto irrazionale prevedere oneri, quali la presentazione della dichiarazione e il versamento del tributo a carico" dei soggiornanti, "nonché lo svolgimento delle attività di controllo da parte dei Comuni nei confronti di una vasta ed incontrollabile platea di contribuenti".

#### **[4] La nozione di agente contabile e il rapporto di servizio.**

In via generale, la generica nozione di "agente contabile" è desumibile dall'articolo 178 del regio decreto 23 maggio 1924, n. 827, recante il "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato", secondo cui sono agenti contabili: a) gli agenti che con qualsiasi titolo sono incaricati, a norma delle disposizioni organiche di ciascuna amministrazione, di riscuotere le varie entrate e di versarne le somme nella cassa dell'amministrazione stessa; b) i tesoriери che ricevono nelle loro casse le somme dovute all'amministrazione, o le altre delle quali questo diventa debitore, eseguono i pagamenti delle spese per conto dell'amministrazione e disimpegnano tutti quegli altri servizi speciali che sono loro affidati;

c) tutti coloro che, individualmente ovvero collegialmente, hanno maneggio qualsiasi di pubblico danaro, o sono consegnatari di generi, oggetti e materie appartenenti allo Stato; d) gli impiegati dell'amministrazione o anche terzi cui sia dato speciale incarico di fare esazioni di entrate di qualunque natura e provenienza; e) tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dell'amministrazione.

Per quanto concerne in particolare gli enti locali, l'articolo 93, comma 2, del Tuel (d. lgs. n. 267/2000) sostanzialmente richiama la disciplina vigente per le amministrazioni statali: "Il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico danaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti".

Inoltre, l'allegato 4/2, punto 4.2, del d. lgs. n. 118/2011 ("Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni degli enti locali e dei loro organismi") espressamente prevede, tra l'altro, che "Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale. [...]"

Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli

agenti anzidetti”.

Tradizionalmente, nell’ambito del *genus* degli agenti contabili, si distinguono dunque le *species* dell’agente contabile della riscossione (incaricati di riscuotere le entrate e di versarne l’ammontare al creditore dell’entrata pubblica), degli agenti pagatori o tesorieri (responsabili dei pagamenti) e degli agenti consegnatari (addetti alla consegna e alla custodia di beni pubblici).

Sul piano del titolo giuridico, si distinguono poi gli agenti contabili di diritto, soggetti (anche privati) incaricati a seguito di un atto formale, dagli agenti contabili di fatto, investiti (senza che sia neppure necessaria la titolarità di una particolare qualifica) dalle funzioni in ragione del c.d. maneggio del denaro pubblico ovvero coloro i quali, secondo il menzionato art. 178, “anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dell’amministrazione”.

Pertanto, non dovrebbe assumere valore dirimente, ai fini del riscontro della qualifica di agente contabile (e quindi della sottoposizione a giudizio di conto e di responsabilità amministrativo-contabile) la titolarità o meno della qualifica di pubblico ufficiale o di incaricato di pubblico servizio secondo l’ordinamento penale, essendo invece dirimente il riscontro di un incarico formale ovvero anche soltanto del c.d. maneggio di risorse pubbliche.

Con riguardo ai gestori di servizi turistico-ricettivi, le Sezioni riunite della Corte dei conti (sent. n. 22/QM/2016) hanno ritenuto 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. 23/2011 – 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, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta".

Affermazione sostanzialmente condivisa, sotto la previgente disciplina, anche dal giudice della giurisdizione che ha altresì riscontrato la sussistenza di un rapporto di servizio con l'amministrazione, affermando che <<[...] Poiché i Regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva (o "albergatore") attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio pubblico (cfr., con riferimento all'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni, Cass., Sez. Un., 24/3/2017, n. 7663) con compiti eminentemente contabili [...] Rapporto di servizio pubblico nel cui ambito le attività di riscossione e di riversamento di denaro implicano la "disponibilità materiale" di denaro pubblico">> (Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2018, n. 19654).

#### **[5] Il regolamento sull'imposta comunale della Città metropolitana di Roma.**

Come già riferito, la Città metropolitana di Roma ha approvato il regolamento sul tributo in questione con delibera dell'Assemblea capitolina n. 53 dell'11 luglio 2011, modificata (con disposizioni marginali ai fini del giudizio) con delibera dell'Assemblea capitolina

n. 44/2014, ancora modificata dalla deliberazione dell'Assemblea-capitolina n. 4158 del 25 marzo 2016 e quindi nuovamente modificata con deliberazione dell'Assemblea capitolina n. 32 del 30 marzo 2018, rimasta in vigore sino al 2024.

Per quanto maggiormente rileva nel caso di specie, pare utile evidenziare che il regolamento comunale sul contributo di soggiorno vigente dal 2011 (anche nella versione modificata nel 2014), in materia di imposta di soggiorno prevede, all'art. 6, che i turisti, qualificati dall'art. 2 come "soggetti passivi" del contributo, "al termine di ciascun soggiorno, corrispondono il contributo al gestore della struttura ricettiva presso la quale hanno pernottato"

Quanto all'albergatore, il medesimo articolo prevede che il gestore della struttura ricettiva *"provvede alla riscossione del contributo rilasciandone quietanza, e al successivo versamento a Roma Capitale ..... entro il sedicesimo giorno dalla fine di ciascun trimestre solare"* :

Il successivo art. 5 del medesimo regolamento prevede che *"il gestore della struttura ricettiva comunica al dipartimento risorse economiche di Roma Capitale, entro il sedicesimo giorno dalla fine di ciascun semestre solare, il numero di coloro che hanno pernottato nel corso del trimestre precedente, nonché il relativo periodo di permanenza"*.

Fermo rimanendo che la Costituzione assegna (art. 117, comma 1, lett. l) alla legislazione statale la competenza esclusiva a disciplinare la materia della "giurisdizione", il regolamento comunale in esame contemplava (art. 11) la "devoluzione" delle controversie in materia di contributo di soggiorno alla giurisdizione delle "commissioni

tributarie”.

Detta regolamentazione ha subito modifiche a seguito dell’entrata in vigore della menzionata deliberazione dell’Assemblea capitolina n. 32 del 30 marzo 2018.

In particolare, per quel che nella specie rileva, la suddetta delibera ha innanzitutto disciplinato più puntualmente, all’*art. 2-bis*, la figura dei “Responsabili del pagamento del contributo”, prevedendo che:

“1. Nel caso di pernottamenti negli alloggi per uso turistico e negli altri immobili destinati alle locazioni brevi di cui al comma 1 dell'articolo *1-bis*, il contributo di soggiorno è dovuto, con diritto di rivalsa sul soggetto passivo, dai soggetti che incassano o intervengono nel pagamento del canone o corrispettivo dovuto per le locazioni brevi, inclusi i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare e i soggetti che gestiscono portali telematici mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

2. I soggetti di cui al comma 1, sono responsabili del pagamento del contributo di soggiorno ai sensi dell'articolo 4, comma *5-ter*, del d.l. 24 aprile 2017, n. 50.

Essi, d'ora in poi denominati "responsabili del contributo", sono, altresì, tenuti agli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal presente regolamento.”

La suddetta deliberazione del 2018 ha altresì riscritto l’art. 5 del regolamento comunale in questione, rubricato “Obblighi di informazione e di comunicazione dei gestori delle strutture ricettive e

dei responsabili del contributo”, dal seguente tenore letterale:

*“1. Il gestore della struttura ricettiva e il responsabile del contributo sono tenuti a:*

*a) informare, con modalità plurilingue, gli ospiti dell'applicazione del contributo di soggiorno, della relativa entità, delle esenzioni previste e delle sanzioni, anche attraverso pubblicazione online sui propri siti web;*

*b) acquisire la documentazione comprovante il diritto all'esenzione nei casi in cui essa sia prevista dal presente Regolamento;*

*c) richiedere i dati dei soggetti passivi che rifiutano di pagare il contributo di soggiorno e acquisire una loro dichiarazione in tal senso, dandone comunicazione a Roma Capitale, anche in caso di rifiuto alla compilazione della predetta dichiarazione;*

*d) conservare per cinque anni le ricevute, le fatture, nonché le dichiarazioni e le certificazioni presentate dal soggetto passivo per l'esenzione dal contributo di soggiorno, al fine di rendere possibili i controlli da parte di Roma Capitale.*

*2. Il gestore della struttura ricettiva e il responsabile del contributo devono comunicare a Roma Capitale, entro il sedicesimo giorno dalla fine di ciascun trimestre solare, il numero di coloro che hanno pernottato nel corso del trimestre precedente, nonché il relativo periodo di permanenza, anche con riferimento ai soggetti esenti ai sensi dell' articolo 3.*

*3. La comunicazione deve essere trasmessa anche in caso di assenza di ospiti nel periodo di riferimento.*

*4. La comunicazione è trasmessa esclusivamente per via telematica mediante procedure informatiche definite dall'Amministrazione, anche avvalendosi degli intermediari dalla stessa abilitati.*

*5. Al fine di agevolare l'adempimento degli obblighi di cui al presente articolo e le relative attività di controllo, Roma Capitale può stipulare apposite convenzioni con i gestori di portali telematici e i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare per definire le relative modalità operative, nel rispetto delle disposizioni del presente regolamento."*

Inoltre, detto regolamento comunale (per come modificato dalla riferita deliberazione assembleare n. 32/2018), pur mantenendo fermo il suddetto riferimento alla giurisdizione tributaria, ha introdotto nel testo della fonte regolamentare l'art. 5-bis, rubricato "Obblighi di riscossione e di resa del conto giudiziale dei gestori delle strutture ricettive", che prevede le seguenti disposizioni:

"1. I gestori di strutture ricettive sono tenuti a richiedere il pagamento del contributo di soggiorno al soggetto passivo, provvedendo alla sua riscossione con rilascio di quietanza numerata e nominativa nel rispetto della normativa vigente in materia contabile e fiscale.

2. Il gestore della struttura ricettiva, in quanto agente contabile, è tenuto alla resa del conto giudiziale, secondo le modalità indicate al comma 3, ed è soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti.

3. Il gestore della struttura ricettiva, entro il 30 gennaio di ciascun anno, deve trasmettere a Roma Capitale, il conto della gestione relativo all'anno precedente, redatto su apposito modello ministeriale (Modello 21 - Conto di gestione), approvato con d.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194. Roma Capitale, entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto, invia il conto degli agenti contabili alla Corte dei conti.

4. La resa del conto giudiziale può essere effettuata mediante apposite

procedure informatiche definite dall'Amministrazione".

La suddetta norma regolamentare prevede dunque espressamente la natura di agente contabile del gestore di servizi turistici, con conseguente obbligo di rendere il conto giudiziale secondo la disciplina propria degli agenti contabili.

**[6] La *quaestio* della conciliabilità, anche post-riforma, delle qualifiche giuridiche di responsabile d'imposta e di agente contabile legato all'amministrazione da un rapporto di servizio.**

Tanto premesso, in via generale, con riguardo alle qualifiche di sostituto d'imposta e di agente contabile titolare di un rapporto di servizio con l'amministrazione, occorre esaminare la *quaestio* giuridica della permanenza (e dunque della conciliabilità con l'espressa attribuzione normativa della qualifica di responsabile d'imposta), in capo al gestore della struttura ricettiva, della qualifica di agente contabile, legato da rapporto di servizio con l'Amministrazione, anche a seguito della sua qualificazione quale responsabile d'imposta, operata dall'art. 180, comma 3, del d.l. n. 34 del 2020 (come convertito dalla legge n. 77/2020), che ha introdotto nel testo del menzionato art. 4 del d. lgs n. 23/2011, il comma *1-ter*, disposizione avente peraltro efficacia retroattiva ai sensi dell'art. 5-*quinquies* del d.l. 21.10.2021 n. 146 (convertito in l. 17.12.2021 n. 215).

L'ormai sopito dibattito giuridico in ordine alla titolarità, in capo al gestore di servizi turistici, della qualifica di agente contabile legato all'amministrazione da rapporto di servizio (con assoggettamento alla giurisdizione contabile), ha registrato infatti un rinnovata vitalità

proprio a seguito di detta innovazione normativa, anche in ragione di due autorevoli pronunciamenti della Corte di cassazione, a Sezioni unite nel 2024 e nel 2026, quest'ultima in sede di regolamento di giurisdizione.

In particolare, il giudice della giurisdizione, con l'ordinanza n. 14028 del 2024, ha respinto, con riguardo alla fattispecie concreta *sub iudice*, il motivo di ricorso relativo al difetto di giurisdizione del giudice contabile incentrato proprio sulla ritenuta violazione dell'art. 180 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla l. 17 luglio 2020 n. 77, dell'art. 5-*quinquies* della l. 17 dicembre 2021 n. 215, di conversione del d.l. 21 ottobre 2021 n. 146 (che ha qualificato il gestore di servizi ricettivi quale responsabile d'imposta), sulla base tuttavia essenzialmente del principio della *perpetuatio iurisdictionis* ex art. 5 c.p.c..

Nel contempo, il giudice della giurisdizione ha avuto cura di prospettare le diverse opzioni ricostruttive stratificatesi in dottrina e giurisprudenza contabile in ordine alla qualificazione giuridica del gestore di strutture ricettive post-riforma.

Secondo una prima opzione ricostruttiva, in forza della nuova disciplina, non potrebbe tuttora ravvisarsi *“un rapporto di servizio pubblico tra il Comune ed il gestore, ovvero un «maneggio di denaro pubblico» da parte di quest'ultimo, tale da giustificarne la qualità di agente contabile dapprima ravvisata nella ricostruzione avallata anche dall'ordinanza n. 19654 del 2018 di queste Sezioni Unite. Essendosi gravato il gestore della struttura ricettiva di un onere di presentazione della*

*dichiarazione, secondo il modello dell'autotassazione, nonché prevista la soggezione a sanzioni amministrative fiscali, il rapporto fra ente locale impositore e gestore avrebbe assunto una esclusiva natura tributaria".*

*Una diversa matrice interpretativa, invece, "immagina che possano concorrere la giurisdizione tributaria sulla lite tra la struttura ricettiva responsabile di imposta e l'ente impositore e la giurisdizione della Corte dei conti per il danno erariale conseguente all'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno, sul presupposto che le attività svolte dal gestore e gli obblighi su questo incumbenti abbiano mantenuto natura pubblicistica pure dopo l'avvento del comma 1-ter dell'art. 4", richiamando "le conclusioni raggiunte in giurisprudenza in ordine alla veste di agente contabile attribuita, ad esempio, al notaio, che pure è riscossore ex lege delle somme sottoposte a tassazione, ovvero delle imposte dovute in conseguenza degli atti rogati, delle quali è solidalmente responsabile con i privati contraenti (fideiussore ex lege estraneo al rapporto tributario: così Cass. n. 12759 del 2016), ne diviene depositario ed è perciò tenuto al versamento delle medesime, costituenti pecunia pubblica, all'Amministrazione Finanziaria...".*

Sul punto, la prevalente giurisprudenza contabile, anche di appello, della Corte dei conti (sez. I Appello sent. n. 65/2025, sez. II Appello, sent. n. 2/2025 e 66/2024), ha sinora ritenuto che debba essere privilegiata, a maggior tutela dell'erario, quest'ultima opzione ermeneutica, nei termini e per le motivazioni di seguito compendiate:

a) l'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23 individua il soggetto passivo dell'imposta di soggiorno esclusivamente in <... coloro che alloggiano

nelle strutture ricettive ...> situate nel territorio dei comuni titolati all'istituzione e che vi abbiano provveduto con la emanazione dell'apposito regolamento, cosicché l'albergatore non può tuttora essere assimilato al soggetto passivo dell'imposta di soggiorno;

b) a seguito della riforma introdotta dall'articolo 180 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, i gestori delle strutture ricettive sono stati qualificati dal legislatore come responsabili d'imposta con diritto di rivalsa dell'imposta di soggiorno nei confronti del turista; essi devono dunque ritenersi obbligati a versare il tributo anche qualora il soggetto che ha alloggiato non abbia loro corrisposto l'ammontare dello stesso, cosicché, in caso di omesso versamento del tributo, il Comune ben può rivolgersi anche solo al gestore, pretendendo il pagamento dell'imposta;

c) i gestori delle strutture devono indubbiamente ritenersi soggetti alla giurisdizione tributaria con riguardo ai provvedimenti tributari eventualmente adottati dall'Amministrazione *ex art. 19 del d. lgs. n. 546/1992*;

d) d'altra parte, occorre rilevare che la menzionata riforma non ha affatto cancellato le funzioni, già valorizzate dal giudice della giurisdizione ai fini del riscontro del rapporto di servizio, attribuite dalla legge e soprattutto dai regolamenti comunali ai gestori dei servizi ricettivi (*<<[...] Poiché i Regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva (o "albergatore") attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio pubblico ... con compiti*

*eminentemente contabili [...] Rapporto di servizio pubblico nel cui ambito le attività di riscossione e di riversamento di denaro implicano la “disponibilità materiale” di denaro pubblico”>> Cass. S.U., sent. n. 19654/2018, già citata).*

e) Anzi, la riforma, oltre a qualificare il gestore dei servizi alloggiativi come responsabile d'imposta, ha esplicitamente affermato che egli è “responsabile ..... della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale” (ritornando al caso di specie, si sono già evidenziati gli adempimenti posti a carico dei gestori dei servizi turistici, in particolare nel regolamento comunale della città metropolitana di Roma del 2018);

f) la riforma, dunque, per un verso ha aggiunto agli obblighi dell'albergatore anche quello dichiarativo, e, nel contempo, ha recepito e ribadito gli obblighi già previsti dalla legge e dai regolamenti comunali;

g) considerato che soggetto passivo dell'imposta di soggiorno rimane comunque chi usufruisce del servizio alloggiativo, la realizzazione del procedimento di entrata, a struttura fisiologicamente trilatera, contempla (salvo inadempimento del turista), per come peraltro previsto nel menzionato regolamento, un'attività (oltre che dichiarativa) di riscossione da parte del gestore e di conseguente riversamento delle somme, da parte di quest'ultimo, a beneficio dell'amministrazione, peraltro puntellata da un insieme di obblighi ulteriori, sempre a carico dei soggetti gestori;

h) alla luce delle richiamate disposizioni normative, l'attribuzione della qualifica giuridica di responsabile di imposta, ingenerante una obbligazione solidale "dipendente" (v. tra le molte, Sez. 5, sentenza n. 12759 del 21/06/2016, Rv. 640163 - 01; Sez. 5, n. 18113/2021), non risulta incompatibile, dal punto di vista giuridico e fattuale, con la permanenza di un rapporto di servizio (*lato sensu*) tra l'amministrazione e il gestore, evincibile dalla congerie di obblighi, non meramente adempitivi, attribuiti dall'ordinamento in capo al gestore dei servizi turistici; obblighi, anzi, coerenti con la qualifica di agente contabile e con la struttura dell'obbligazione tributaria, che imputa il tributo al turista quale unico obbligato principale, essendo soltanto a lui riferibile la manifestazione di capacità contributiva (art. 53 cost.) attinta dalla norma impositiva;

i) considerato il fisiologico passaggio, nella dinamica (fasi dell'accertamento, della riscossione e del versamento) del procedimento di entrata (relativo anche ai tributi), di fondi dalle "mani" del turista a quelle del gestore dei servizi ricettivi e quindi alle casse dell'Amministrazione, appare arduo disconoscere, in capo al gestore dei servizi ricettivi, la qualifica di agente contabile, quanto meno in via di fatto;

l) anche sotto il profilo teleologico, poiché l'individuazione normativa di soggetti ulteriori, rispetto al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, quali responsabili d'imposta risponde evidentemente alla funzione di agevolare e meglio garantire l'amministrazione rispetto all'ipotesi di inadempimento dell'obbligazione tributaria da parte del

soggetto passivo, la riscontrabilità, in capo al gestore dei servizi turistico-alloggiativi, della concorrente qualifica di agente contabile legato da un rapporto di servizio con l'amministrazione, in quanto investito della funzione fisiologica di riscuotere e riversare il tributo, costituisce un'ulteriore istituto di garanzia per l'Erario in ragione dei poteri officiosi riconosciuti dalla legge al Pubblico Ministero contabile (giudizio per resa di conto, giudizio per responsabilità contabile, poteri istruttori), con particolare riguardo per le ipotesi in cui il gestore abbia riscosso ma non riversato (vi sia stato cioè il "maneggio") il tributo e l'amministrazione comunale non abbia (per le più varie ragioni, incapacità accertativa, decadenza, etc..) proceduto verso il gestore con i provvedimenti previsti dall'ordinamento tributario e impugnabili dinanzi alle Corti di giustizia tributaria;

m) In definitiva, tra la qualifica di responsabile di imposta e quella di agente contabile pare sussistere, avuto riguardo ai dati normativi riscontrati, un rapporto che non può definirsi di inconciliabilità, ma semmai di complementarità, in funzione di una più incisiva tutela dell'erario, così come si riscontra in giurisprudenza per ulteriori ipotesi, quali quella del notaio (tra le altre, Sez. I Appello, sent. n. 410/2010);

n) se dunque al gestore dei servizi turistico-ricettivi può esser riconosciuta, oltre alla qualifica di responsabile d'imposta, anche quella di agente contabile (in particolare, per l'ipotesi in cui abbia ricevuto il denaro dal contribuente e abbia omesso di riversarlo all'ente locale) legato all'amministrazione da un rapporto di servizio

(nel senso già tratteggiato), non potrebbe disconoscersi, ferma rimanendo la indiscussa giurisdizione tributaria qualora il gestore dei servizi ricettivi (ovvero anche il contribuente) ricorra avverso gli eventuali provvedimenti assunti dall'amministrazione finanziaria (accertamenti, irrogazione di sanzioni, etc...) ex art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, un possibile ambito di concorrenza (come accade, con altre giurisdizioni, anche per ulteriori settori affidati alla giurisdizione contabile) della giurisdizione contabile (in termini, successivamente alla riferita a qualificazione normativa del gestore quale responsabile d'imposta, Corte conti, Sez. I Appello, sent. n. 93/2025; Sez. II App. n. 34/2024, n. 91/2024; n. 266/2024), ferma restando la necessità di evitare, in sede esecutiva ed in ipotesi di concorrenza di strumenti di tutela azionati nelle due giurisdizioni, eventuali indebiti arricchimenti per le casse comunali.

**[7] Una recente ordinanza delle Sezioni riunite della Corte di cassazione.**

Con riguardo alla problematica in questione, occorre tuttavia far riferimento ad una recentissima ordinanza della Corte di cassazione a Sezioni unite (n. 1527/2026 del 23/1/2026), deliberata in sede di regolamento preventivo di giurisdizione, che ha affermato, con riguardo a fattispecie analoga a quella *sub iudice*, "la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario, con conseguente difetto, nella specie, della giurisdizione del giudice contabile".

La suddetta pronuncia della Corte di cassazione ha accuratamente argomentato la soluzione interpretativa prescelta, confutando la

diversa ricostruzione ivi articolata dalla Procura generale, sulla scorta delle considerazioni di seguito compendiate.

a) il responsabile d'imposta è persona estranea al presupposto impositivo, che concerne invece unicamente l'ospite, e la sua responsabilità è insita nel ruolo di garanzia a lui assegnato *ex lege* nel rafforzamento della pretesa dell'Amministrazione finanziaria e della sua satisfattività; si tratta di una forma di solidarietà passiva che muove da una relazione non paritetica, ma secondaria o dipendente rispetto a quella del soggetto passivo dell'imposta, tale da legittimare l'esercizio, nei confronti di quest'ultimo, del diritto di rivalsa per l'intero ammontare di quanto pagato. La qualificazione in termini di responsabile d'imposta ha fatto venir meno il "silenzio normativo" che era stato colmato facendo ricorso alla qualificazione giuridica dell'albergatore quale agente contabile;

b) l'obbligazione del responsabile d'imposta, in quanto solidale "dipendente", partecipa della stessa natura tributaria dell'obbligazione principale; la responsabilità dell'albergatore non è limitata, come invece quella dell'agente contabile, alle somme versate dai clienti e da riversare al Comune, ma è calibrata sull'imposta dovuta dai clienti, a prescindere dall'effettivo pagamento da essi eseguito, salvo il diritto di rivalsa;

c) sotto il profilo procedimentale, il legislatore del 2020, dopo aver qualificato l'albergatore come responsabile d'imposta, ha procedimentalizzato l'attuazione in autotassazione del tributo, ponendo a carico del gestore l'obbligo di presentazione di una

dichiarazione a cadenza periodica. Ha, inoltre, previsto specifiche sanzioni per il caso di dichiarazione infedele o omessa, secondo i meccanismi di quantificazione propri della normativa tributaria (sanzione corrispondente ad una somma dal 100 al 200 per cento dell'imposta evasa), e per la condotta di omesso, ritardato o carente versamento dell'imposta, ha rinviato alle sanzioni di cui al d. lgs. n. 471/1997, che disciplina le sanzioni amministrative tributarie;

d) con la qualifica dell'albergatore come responsabile d'imposta, il legislatore ha "sterilizzato" il dato del maneggio di denaro pubblico e del connesso obbligo di conto, ponendo a carico del predetto una obbligazione solidale dependente che prescinde dall'avvenuto versamento dell'imposta.

"Come osservato dalla dottrina, la veste di responsabile solidale muta il titolo in base al quale il soggetto risponde verso l'Ente impositore e colloca il rapporto su un piano diverso, spostando il *focus* dal maneggio del denaro (pubblico) incassato per conto dell'Ente alla responsabilità solidale dell'albergatore per l'intera imposta dovuta dal cliente. È quindi mutato l'approccio normativo volto a sancire in modo inequivoco che l'attuazione dell'imposta di soggiorno debba svolgersi secondo l'assetto proprio della normativa fiscale, sia dal punto di vista procedurale di accertamento e riscossione, sia in quanto alla irrogazione delle sanzioni".

e) Con la novella dell'art. 180 del d.l. n. 34/2020, il gestore della struttura ricettiva nella riscossione del tributo, da ausiliario dell'ente locale tenuto alla riscossione è divenuto soggetto responsabile del

pagamento del contributo di soggiorno, con diritto di rivalsa sul fruitore del servizio.

f) “Non ha rilievo dirimente, ai fini della persistente qualificazione dell'albergatore come agente contabile, il fatto che i regolamenti comunali, emanati ai sensi dell'art. 4, comma 3, del d.l. n. 34/2011 nelle more dell'approvazione del regolamento statale di attuazione dell'imposta di soggiorno, demandino al medesimo una serie di adempimenti funzionali allo svolgimento del rapporto di servizio con la struttura pubblica”;

g) “La tesi della coesistenza delle due giurisdizioni è stata argomentata anche sostenendo che la giurisdizione tributaria opererebbe nei casi in cui il ricorso investe i provvedimenti assunti dall'amministrazione finanziaria ex art. 19 del d. lgs. n. 546/1992 (accertamenti, irrogazione di sanzioni, ecc.) mentre le altre controversie sarebbero attratte nella giurisdizione contabile, ferma restando la necessità di evitare - in sede esecutiva e nelle ipotesi di concorrenza di strumenti di tutela azionati nelle due giurisdizioni - eventuali indebiti arricchimenti per le casse comunali.

Una simile opzione interpretativa, come già evidenziato da questa Corte (v. Cass. Sez. U.U., 21.5.2024, n. 14028), trova un ostacolo nei limiti alla risarcibilità del danno causato dall'evasione fiscale. In particolare, con la sentenza delle Sezioni riunite del 12.10.2022, n. 29862, si è escluso che il danno causato dall'evasione fiscale, allorché questa integri gli estremi di un reato commesso dal contribuente o da persona che del fatto di quest'ultimo debba rispondere direttamente

nei confronti dell'Erario, possa farsi coincidere automaticamente con il tributo evaso, ma deve necessariamente consistere in un pregiudizio "ulteriore e diverso", ricorrente qualora l'evasore abbia, con la propria condotta, provocato l'impossibilità di riscuotere il credito erariale. Difatti, nei rapporti tra l'Erario ed il contribuente che abbia commesso un reato tributario, il capitale dovuto da quest'ultimo a titolo d'imposta costituisce l'oggetto dell'obbligazione tributaria, non un "danno" che a detta obbligazione si aggiunga ai sensi dell'art. 1218 c.c.”.

h) “ove pure si rimarcasse il carattere sanzionatorio della responsabilità erariale, così superando l’ostacolo legato alla difficoltà di configurare una responsabilità aquiliana, si concretizzerebbe il rischio di una proliferazione della risposta sanzionatoria per le stesse violazioni in materia di imposta di soggiorno (sul piano contabile, tributario e amministrativo, quest’ultimo derivante dalla violazione dei regolamenti comunali), in contrasto con il principio di ragionevolezza e proporzionalità della sanzione ampiamente predicato dalla giurisprudenza costituzionale (v. Corte cost., sentenza n. 46 del 2023) e unionale (v. giurisprudenza della Corte di giustizia dell’Unione europea in tema di proporzionalità delle sanzioni tributarie relative ai tributi armonizzati)”.

È superfluo sottolineare che si tratta, evidentemente, di una pronuncia pregevole, sia per le argomentazioni svolte che per l’autorevolezza del plesso giurisdizionale, deputato proprio a dirimere contrasti in ordine alla titolarità della giurisdizione tra le diverse magistrature presenti

nel nostro ordinamento.

Tuttavia, in chiave costruttiva ai fini dei futuri eventuali sviluppi della giurisprudenza sul punto, ritiene il Collegio di svolgere alcune considerazioni di ordine interpretativo:

- l'affermazione della Corte di cassazione (sub. d) secondo cui il legislatore, con la qualifica dell'albergatore come responsabile d'imposta, avrebbe "sterilizzato" il dato del maneggio di denaro pubblico e del connesso obbligo di conto costituisce un *unicum* ordinamentale (fatti salvi gli organi costituzionali), in quanto, secondo le disposizioni di legge regolanti la materia, chiunque abbia il maneggio di fondi pubblici (quali si ritiene debbano qualificarsi quelli relativi al tributo una volta che siano stati consegnati dal cliente al responsabile d'imposta), anche soltanto in via di fatto (dunque in assenza di titolo provvedimento o legale), deve ritenersi agente contabile ed essere soggetto al giudizio di conto (non esservi alcun "vuoto da colmare", dunque).

- La qualifica di agente contabile, infatti, ha carattere generale e non pare rivestire natura residuale o sussidiaria rispetto ad ulteriori (eventualmente concorrenti) qualificazioni giuridiche, di modo che vi si possa far ricorso soltanto in presenza di un "silenzio normativo" qualificatorio;

- D'altra parte, la riforma rinvia alla regolamentazione comunale ("ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale"), che continua generalmente a prevedere obblighi, anche ulteriori rispetto a quello dichiarativo, differenti rispetto agli

adempimenti tipici del responsabile di imposta. L'albergatore, con la sua attività prevista dalla legge e da detti regolamenti, si inserisce fisiologicamente nel procedimento contabile di entrata (articolato, come noto, in fase di accertamento, fase di incasso e fase di riversamento), incassando il denaro (acquisizione del "maneggio") e quindi riversandolo nella casse comunali;

- alla confutazione da parte della Corte di cassazione (sub. g) della tesi della concorrenza delle giurisdizioni sulla scorta del riferimento ai limiti giurisprudenziali alla risarcibilità dei danni da violazione tributaria ("pregiudizio ulteriore e diverso"), può replicarsi, in chiave costruttiva, che la responsabilità dell'agente contabile si incentra essenzialmente sull'obbligo di restituzione (*ex recepto*) dei valori pubblici maneggiati, senza che debba necessariamente riscontrarsi un "pregiudizio ulteriore e diverso";

- né, tanto meno, pare potersi sostenere la natura eminentemente sanzionatoria del regime della responsabilità dell'agente contabile, in quanto, nel quadro della ricostruzione giurisprudenziale contabile della concorrenza delle giurisdizioni, le Procure della Corte dei conti interverrebbero (com'è nella natura dell'organo e della sua funzione *lato sensu* "sostitutiva"), con gli strumenti a loro disposizione (giudizi per resa di conto, poteri istruttori, giudizio di conto, giudizio di responsabilità contabile), allorquando gli albergatori non abbiano riversato quanto ricevuto né adottato (per inerzia, decadenza, mancanza di risorse umane, compiacenza etc..), con esito soddisfacente, i provvedimenti tributari previsti dall'art. 19 del d.lgs. n.546/1992

(prima della riforma, i provvedimenti accertativo/sanzionatori *illo tempore* previsti); tanto in costanza di condotte sostanzialmente appropriative (poco importa se punibili o meno penalmente a titolo di peculato) di risorse pubbliche;

- peraltro, la concorrenza di diverse giurisdizioni si verificava pacificamente anche precedentemente alla riforma che ha qualificato il gestore dei servizi giuridici quale responsabile di imposta, allorquando i Comuni potevano procedere ad accertare/sanzionare (anche) gli albergatori che si fossero appropriati di somme mediante ordinari provvedimenti recuperatorio-sanzionatori, ricorribili dinanzi al giudice provvisto di giurisdizione, senza per questo inficiare la concorrente giurisdizione contabile sull'agente contabile per il maneggio di denaro;

- risulta ad ogni modo del tutto condivisibile la ricostruzione, operata dal giudice della giurisdizione, della *mens legis* della riforma dell'art. 180 del d.l. n. 34/2020, che ha evidentemente inteso sottrarre gli albergatori alle responsabilità prima previste dall'ordinamento penale (delitto di peculato) e anche all'attività delle procure contabili, provvedendo, altresì, a conferire efficacia retroattiva alla qualificazione in termini di responsabile d'imposta e alla disciplina sanzionatoria (art. 5-*quinqüies* del d.l. 21.10.2021 n. 146, convertito in l. 17.12.2021 n. 215).

In ragione di quest'ultima argomentazione e tenuto conto dell'autorevolezza del recentissimo intervento della Suprema Corte, in sede proprio di regolamento preventivo di giurisdizione, ritiene il

Collegio di doversi adeguare alla suddetta statuizione e quindi di respingere i primi due motivi di appello.

[B] Né, d'altra parte, può esser condiviso il terzo motivo di gravame avanzato dalla Procura regionale, laddove fa riferimento al disposto dell'art. 13 del codice di giustizia contabile, evidenziando che le condotte oggetto del presente giudizio riguardano annualità precedenti all'entrata in vigore della riforma in questione.

In proposito, tuttavia, non può che rilevarsi che, a norma dell'art. 13 cgc, *“la giurisdizione si determina con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda, e non hanno rilevanza rispetto ad essa i successivi mutamenti della legge o dello stato medesimo”*.

Nel caso di specie, l'atto introduttivo del giudizio risale al 27/7/2023, con conseguente applicabilità della disciplina sulla giurisdizione vigente al tempo, proprio ai sensi del richiamato art. 13 del codice di giustizia contabile.

[C] Quanto, infine, alla prospettata questione di costituzionalità per ritenuta violazione degli art. 3 (trattamento differente, *sine ratione*, tra fattispecie antecedenti e successive al c.d. decreto rilancio) e 102 (si tratterebbe di norma oggettivamente non interpretativa, che assegnerebbe la giurisdizione a diverso plesso giudiziario, con spoliamento del giudice contabile) della Carta, il Collegio la ritiene manifestamente infondata, alla luce della giurisprudenza costituzionale in materia.

Infatti, secondo la Corte costituzionale (sent. n. 103/2013), al di là della

natura interpretativa o meno della legge di riforma, ben può il legislatore adottare leggi retroattive (salva la disciplina delle leggi penali *in malam partem*), pur rimanendo ferma la necessità di rispettare un insieme di “limiti generali attinenti alla salvaguardia, oltre che dei principi costituzionali, di altri fondamentali valori di civiltà giuridica, posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento, tra i quali vanno ricompresi il rispetto del principio generale di ragionevolezza, che si riflette nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento; la tutela dell’affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto; la coerenza e la certezza dell’ordinamento giuridico; il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario (sentenza n. 209 del 2010, citata, punto 5.1, del Considerato in diritto)”.

In definitiva, occorre considerare che il legislatore, con la riforma in questione, ha inteso riconoscere una diversa qualificazione delle funzioni dell’albergatore riconducendole alla materia e dunque alla giurisdizione tributaria, assicurando comunque sufficienti margini di tutela delle ragioni dell’Erario attraverso gli strumenti propri del diritto tributario, secondo dunque un assetto compositivo comunque organico e non privo di ragionevolezza, tanto più nel quadro di un più ampio orientamento di politica legislativa e di giurisprudenza costituzionale (cfr: di recente, sent. n. 132/2024) nel quale sembra registrarsi, pur in un contesto di elevatissimo debito pubblico e di quantomeno perfettibile qualità della spesa pubblica, una progressiva dequotazione delle ragioni dell’Erario e degli strumenti di tutela

affidati alla magistratura contabile.

L'appello deve dunque essere respinto.

[D] Quanto alle spese processuali, se ne dispone la compensazione ai sensi dell'art. 31 c.g.c, considerata la riscontrata sussistenza di contrasti giurisprudenziali in materia.

**P.Q.M.**

La Corte dei conti, Prima Sezione Giurisdizionale Centrale d' Appello, definitivamente pronunciando sul giudizio di appello iscritto al n. **61457** del ruolo generale, lo respinge e compensa le spese processuali. Manda alla Segreteria per gli adempimenti di competenza.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 febbraio 2026.

IL MAGISTRATO RELATORE

f.to Natale Longo

IL PRESIDENTE

f.to Enrico Torri

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 11/03/2026

IL DIRIGENTE

f.to Massimo Biagi