



REPUBBLICA ITALIANA

93/2025

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DEI CONTI

SEZIONE PRIMA GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO

composta dai seguenti magistrati:

Massimo LASALVIA	Presidente
Fabio Gaetano GALEFFI	Consigliere
Natale LONGO	Consigliere relatore
Donatella SCANDURRA	Consigliere
Stefania PETRUCCI	Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di appello in materia di responsabilità iscritto al n. **60531**

del ruolo generale, proposto da:

- Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la Regione Lombardia.

-appellante

Contro

- **POLI Silvia**, nata a Mantova il 16.3.1987 (c.f. PLOSLV87C56E897M), residente in Mantova, via Solferino e San Martino n. 13, personalmente in qualità di soggetto (anche agente contabile anche di fatto) gerente la struttura ricettiva esercitata sotto l'insegna LA RESIDENZA LEON D' ORO sita in Mantova via Solferino e San Martino; nonché nella qualità di

titolare della ditta individuale RESIDENCE MANTOVA CENTRO DI SILVIA POLI (c.f./P.IVA: 02464990205) gerente la struttura ricettiva esercitata sotto l'insegna RESIDENCE MANTOVA CENTRO, 2 RESIDENCE AL SOCIALE UNO e RESIDENCE AL SOCIALE DUE;

- **VM & SP S.r.l.s.**, con sede legale in Mantova, Via Leon D'oro n. 9 (c.f./P.IVA: 02580300206), in persona del rappresentante legale pro tempore, gerente quale cessionaria in affitto/comodato la struttura ricettiva esercitata sotto l'insegna "LA RESIDENZA LEON D'ORO", corrente in Mantova in Via Leon d'Oro n. 9;
- **VIMBELLI Maria**, nata a Volta Mantovana (MN) il 27/1/1967 (c.f. VMBMRA67A67M125L), residente in Mantova, Via della Certosa n. 20 A, personalmente e nella qualità di rappresentante legale della società VM & SP S.r.l.s.

-appellate non costituite

avverso

la sentenza n. 252/2022 della Corte dei conti Sezione Giurisdizionale per la Regione Lombardia, depositata il 3/11/2022;

VISTO l'atto di appello,

ESAMINATI gli altri atti e documenti di causa;

UDITI all'udienza del giorno 6 giugno 2025, con l'ausilio del segretario di udienza dott.ssa Serena Scippa, il relatore Cons. Natale Longo e il V.P.G. Attilio Beccia.

Svolgimento del processo

Con atto di citazione del 9.5.2022 la Procura Regionale evocava innanzi a questa Sezione i convenuti in epigrafe, imputandogli l'omesso riversamento nelle casse del Comune di Mantova delle somme incassate a titolo di imposta di soggiorno da LA RESIDENZA LEON D'ORO SRLS in liquidazione, amministrata all'epoca dei fatti da POLI Silvia, quale gestore della struttura ricettiva esercitata sotto l'insegna "LA RESIDENZA LEON D'ORO" poi ceduta in affitto/comodato alla società VM & SP SRLS (CF.02580300206 - amministratore unico: VIMBELLI Maria) per il periodo 01 luglio - 31 dicembre 2018 nonché da Poli Silvia, in qualità di gestore delle strutture ricettive RESIDENCE MANTOVA CENTRO, RESIDENCE AL SOCIALE UNO e RESIDENCE AL SOCIALE DUE, per un danno erariale complessivo contestato pari ad euro 8.264,00 (di cui € 5.974,00 a carico di Poli Silvia ed € 2.290,00 a carico di VIMBELLI Maria), oltre rivalutazione monetaria, interessi e spese processuali.

Con la sentenza in epigrafe, la Sezione giurisdizionale per la Regione Lombardia ha dichiarato il difetto di giurisdizione, a beneficio del giudice tributario, con riguardo alla suddetta domanda per omesso riversamento al Comune di Mantova delle somme riscosse dagli ospiti della struttura ricettiva a titolo di imposta di soggiorno ex art. 4, d.lgs. n. 23/2011.

In particolare, la Sezione giurisdizionale Lombarda ha ritenuto non più sostenibile il precedente orientamento giurisprudenziale che ravvisava la sussistenza della giurisdizione contabile in ragione della qualifica di agente contabile del gestore delle strutture alberghiere,

alla luce del sopravvenuto l'articolo 180, comma 3, del d.l. 19 maggio 2020 n. 34 (convertito nella legge n. 77/2020), secondo cui il responsabile della struttura ricettiva non sarebbe più agente contabile, avendo assunto la qualifica di responsabile d'imposta, con conseguente radicamento della giurisdizione del giudice tributario.

Pertanto, secondo la sentenza gravata, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 5-quinquies del d.l. 21.10.2021 n. 146 (convertito in l. 17.12.2021 n. 215), rubricato "interpretazione autentica del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23", la legge ha esteso espressamente l'applicazione del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 anche alle fattispecie concrete poste in essere prima del 19 maggio 2020.

Avverso detta sentenza ha proposto appello la Procura regionale piemontese, notificato ai suddetti soggetti, e non anche alla società LA RESIDENZA LEON D' ORO S.R.L.S. in liquid., con sede legale in Mantova, Via Leon d'Oro, 9 (c.f./P.IVA: 02460340207), tenuto conto che dalla visura camerale versata in atti quest'ultima risulta cancellata dal registro in data 31/3/2022 e che al bilancio finale di liquidazione non emergono attività ripartite in capo ai soci alla cui luce apprezzare la successione ex art. 2495, co. 3, c.c. dei soci-persone fisiche nei debiti sociali.

In particolare, la Procura regionale ha articolato motivi di appello nei termini di seguito compendati.

1) *Error in iudicando* della sentenza per avere escluso la natura di agente contabile dell'esercente attività alberghiera. Violazione degli

artt. 103, co. 2, Cost; art. 74 r.d. n. 2440/1923; 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 appellante, la sentenza avrebbe errato nell'escludere la qualità di agente contabile dell'albergatore alla luce dell'acquisto, a seguito del d.l. n. 34/2020, della qualifica di responsabile di imposta, dovendosi la qualifica di agente contabile desumere dal combinato disposto della indicata normativa, che espressamente annovera tra gli agenti contabili, assoggettandoli alla giurisdizione della Corte dei conti, i soggetti a qualsiasi titolo incaricati di riscuotere le entrate pubbliche nonché quelli che comunque hanno il maneggio del pubblico denaro.

La tesi sostenuta dalla sentenza gravata appare, inoltre, contraddetta dalla prevalente giurisprudenza contabile, a cominciare dalla sentenza delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 22/2016/QM, pronunciata in funzione nomofilattica, il cui principio di diritto recita: "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".

La Procura appellante ha altresì evidenziato come sussista il rapporto di servizio con l'Ente locale, che, come da regolamento comunale, non si esaurisce nel mero riversamento dell'imposta dovuta, ma si

sostanza in una serie di oneri accessori strumentali all'esazione dell'obbligazione tributaria, consistenti i) nell'informazione al cliente; ii) nel calcolo dell'imposta dovuta; iii) nell'incasso dell'imposta; iv) nella conservazione e compilazione della relativa modulistica; v) nell'obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta; vi) negli obblighi dichiarativi e certificativi.

La Procura regionale ha altresì richiamato la giurisprudenza della Corte di cassazione in materia (Cass. SS.UU sent. n. 19654/2018) e la prevalente giurisprudenza contabile d'appello (anche successiva all'entrata in vigore dell'art. 180 del d.l. n. 34/2020) e di prime cure, evidenziando come il riconoscimento della qualifica di agente contabile in capo all'albergatore (indipendentemente dal suo ruolo nel rapporto tributario) comporti la sostanziale irrilevanza, ai fini del decidere, della distinzione tra le condotte anteriori e posteriori al 19.5.2020 (data di entrata in vigore del d.l. n. 34/2020) e così, di riflesso, del profilo della retroattività della concorrente qualifica di responsabile d'imposta, che, d'altra parte, sarebbe estraneo al rapporto tributario, intercorrente tra l'ente locale e l'ospite della struttura alberghiera. La sussistenza della giurisdizione tributaria non escluderebbe dunque quella contabile conseguente al maneggio del denaro e relativa a rapporto giuridico diverso da quello tributario.

La Procura regionale ha quindi concluso chiedendo di riformare l'impugnata sentenza, dichiarando la giurisdizione della Corte dei conti, con rinvio del giudizio al giudice di prime cure affinché questa accerti e dichiari la responsabilità amministrativa degli appellati per il

danno da omesso versamento al Comune di Mantova dell'imposta di soggiorno relativa ai periodi d'imposta per cui è giudizio per complessivi Euro 8.264,00, quantificati come da atto di citazione, o nella diversa somma ritenuta di giustizia all'esito del giudizio, oltre ad interessi legali e rivalutazione monetaria dalla data dell'evento lesivo al saldo effettivo ed alle spese di giudizio, come da conclusioni rassegnate in citazione.

Con ordinanza a verbale resa all'udienza del 7/11/2024, questa Corte, considerato che tra la data di notificazione del DFU e quella dell'udienza di discussione era intercorso un termine inferiore ai 90 giorni prescritti dall'art. 155, comma 6, del c.g.c, ha ordinato alla Procura appellante di notificare l'ordinanza alle parti appellate, rinviando la trattazione dell'udienza alla data odierna.

All'udienza del 6 giugno 2025, la Procura generale ha ribadito le argomentazioni già esposte, insistendo nelle conclusioni già rassegnate.

Motivi della decisione

[1] Dichiarazione di contumacia.

In via preliminare, occorre dichiarare la contumacia delle parti appellate, pur ritualmente evocate in giudizio, ai sensi del combinato disposto degli articoli 182, c. 5, e 93 c.g.c.

[2] 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. 11472018; 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 esser 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 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 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 il Comune di Mantova, l'Ente ha approvato il relativo regolamento con la deliberazione di consiglio Comunale n. 82 del 20.12.2018 (rimasta sostanzialmente invariata sino al 2023), con cui ha istituito l'imposta "a decorrere dal 1° gennaio 2018" (art. 2, comma 2), ribadendo (art. 3, comma 1) che "Soggetto passivo dell'imposta è il soggetto non residente nel Comune di Mantova, che pernotta nelle strutture ricettive " e specificando altresì (art. 3, comma 2) che "I gestori delle strutture ricettive e i soggetti che incassano il canone o il corrispettivo della locazione nel caso delle locazioni brevi riscuotono l'imposta e la versano al Comune".

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 invece 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.

[3] 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.

[4] Cenni sull'istituto del responsabile di 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 DPR 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 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 denaro 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 assume 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. 2 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 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] La 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, 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 un recente pronunciamento della Corte di cassazione, a sezioni unite.

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 incombenti 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...".

Orbene, ritiene il Collegio, coerentemente alla condivisa giurisprudenza di appello della Corte dei conti (Sez. I Appello, sent. n. 65/2025, sez. II appello, sent. n. 2/2025 e 66/2024), che debba essere privilegiata, a maggior tutela dell'erario, quest'ultima opzione

ermeneutica, nei termini e per le motivazioni di seguito esposte.

In proposito, occorre innanzitutto ribadire che 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.

D'altra parte, 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, figura prevista e definita dall'art. 64 d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973.

In coerenza con la disciplina relativa al responsabile d'imposta, i titolari delle strutture ricettive devono ritenersi dunque 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 possa rivolgersi anche solo al gestore, pretendendo il pagamento dell'imposta.

Dall'esame della nuova disciplina emerge dunque indubitabilmente l'assoggettamento dei gestori delle strutture ricettive alla giurisdizione tributaria con riguardo ai provvedimenti tributari eventualmente adottati dall'Amministrazione ex art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, proprio considerata l'espressa qualificazione del gestore dei servizi ricettivi quale responsabile d'imposta.

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).

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".

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.

Quanto a quest'ultimi e con specifico riguardo al caso di specie, si evidenzia che il regolamento del Comune di Mantova in materia di imposta di soggiorno prevede, all'art. 6, che:

"I gestori delle strutture ricettive e i soggetti che incassano il canone o il corrispettivo della locazione nel caso delle locazioni brevi riscuotono l'imposta

e la versano al Comune”.

Ancora, l’art. 3, comma 1, del regolamento comunale prevede che i soggetti gestori “sono tenuti:

“1. I soggetti gestori di cui all’articolo 3, comma 2 del presente regolamento sono tenuti:

a) ad informare i propri ospiti dell’applicazione, entità ed esenzioni dell’imposta di soggiorno, tramite affissione nei luoghi comuni della struttura e/o pubblicazione nel sito internet, del materiale informativo;

b) a riscuotere l’imposta, rilasciandone quietanza, emettendo apposita ricevuta numerata e nominativa al cliente e conservandone la copia;

c) a richiedere ai soggetti passivi di cui al precedente articolo 3 comma 1 le apposite dichiarazioni/documentazioni per l’esenzione dall’imposta di soggiorno.

2. I gestori delle strutture ricettive e i soggetti che incassano il canone o il corrispettivo della locazione nel caso delle locazioni brevi sono tenuti ai seguenti adempimenti:

a) devono registrare obbligatoriamente le proprie strutture, in concomitanza con l’inizio dell’attività, richiedendo le credenziali di accesso al portale dell’imposta di soggiorno messo a disposizione dal Comune;

b) entro il sedicesimo giorno successivo alla fine di ogni trimestre solare devono:

- comunicare al Comune, in via telematica tramite l’apposito portale, il numero dei soggetti e dei pernottamenti effettuati presso la propria struttura nel corso del trimestre precedente, con l’indicazione degli eventuali pernottamenti esenti. La dichiarazione deve essere inoltrata anche nel caso in

cui la struttura non abbia avuto ospiti nel corso del trimestre;

- versare al Comune le somme riscosse, mediante pagamento tramite il sistema bancario con bonifico sul conto di tesoreria dell'ente o mediante versamento unitario di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241;

c) devono far compilare all'ospite che si rifiuta di versare l'imposta l'apposito modulo predisposto dal Comune e devono trasmetterlo tempestivamente all'ufficio tributi.

Nel caso in cui l'ospite si rifiuti di compilare tale modulo il gestore è tenuto a darne comunicazione al Comune;

d) devono conservare per cinque anni le ricevute, le fatture e le dichiarazioni/documentazioni rilasciate dal cliente per l'esenzione dall'imposta, al fine di rendere possibili i controlli da parte del Comune".

Peraltro, lo stesso regolamento comunale prevede, all'art. 7 (rubricato "conto giudiziale") che il gestore debba presentare il "conto giudiziale" (non già il conto amministrativo) al Comune, il quale poi dovrà quindi depositarlo, secondo la disciplina generale, presso la Sezione giurisdizionale competente-ai fini del giudizio di conto.

Orbene, 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.

In definitiva, 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, pacificamente 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.

D'altra parte, considerato il fisiologico passaggio, nella dinamica del procedimento di entrata, 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.

D'altra parte, anche sotto il profilo teleologico, si è già evidenziato come l'individuazione normativa di soggetti ulteriori, rispetto al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, quali responsabili d'imposta, risponda evidentemente alla funzione di agevolare e meglio garantire l'amministrazione rispetto all'ipotesi di inadempimento dell'obbligazione tributaria da parte del soggetto

passivo.

Orbene, anche sotto questo profilo, 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 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), 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, decadenza etc..) proceduto verso il gestore con i provvedimenti previsti dall'ordinamento tributario e impugnabili dinanzi alle Corti di giustizia tributaria.

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.

Peraltro, è stato significativamente evidenziato come la possibile compresenza delle due qualifiche nel medesimo soggetto possa riscontrarsi anche per ulteriori ipotesi previste dall'ordinamento, quali il notaio, che, secondo pacifica giurisprudenza contabile (tra le tante, Sez. I appello, sent. n.410/2010), in base alla normativa vigente, "nel momento in cui riceve da contraenti privati denaro destinato al

pagamento delle imposte previste dalla legge (registro ipotecarie e catastali, n.d.r.), è tenuto, nei termini previsti dalle norme di settore, a versare all'amministrazione finanziaria le somme ricevute, rivestendo, per ciò stesso, la qualifica di agente contabile pubblico".

Ritiene dunque il Collegio che dalla qualificazione normativa dell'albergatore quale responsabile d'imposta non possa semplicisticamente dedursi che non sia più configurabile un rapporto di servizio (*lato sensu* inteso) con l'amministrazione, stante l'oggettiva consistenza delle attività ad esso demandate, né tantomeno che al gestore di servizi ricettivi non possa esser riconosciuta la qualifica di agente contabile, dovendo egli provvedere ad un insieme di attività strumentali alla realizzazione dell'entrata pubblica e, in particolare, alla riscossione dal soggetto passivo del tributo (c.d. "maneggio") e al conseguente riversamento del denaro (ormai pubblico) nelle casse dell'Ente locale.

[6] La possibile concorrenza delle giurisdizioni.

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), ritiene il Collegio, 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, che sia da condividere la tesi, del tutto prevalente nella giurisprudenza contabile anche recente, della possibile concorrenza (come accade, con altre giurisdizioni, anche per ulteriori settori affidati alla giurisdizione contabile) della giurisdizione contabile con quella tributaria (in termini sostanzialmente analoghi, successivamente alla riferita a qualificazione normativa del gestore quale responsabile d'imposta, Corte conti, 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.

In conclusione, per tutto quanto sopra rappresentato, l'appello va accolto e, per l'effetto, va dichiarata la giurisdizione della Corte dei conti nella presente controversia, con conseguente rimessione degli atti al primo giudice ai sensi dell'art. 199, comma 1, lett. a) e comma 2, c.g.c., per la prosecuzione, in diversa composizione, del giudizio nel merito e per la pronuncia sulle spese anche del grado d'appello.

P.Q.M.

La Corte dei conti, Prima seconda giurisdizionale centrale d'appello, definitivamente pronunciando sul giudizio di appello iscritto al n. **60531** del ruolo generale, così provvede:

- dichiara la contumacia delle parti appellate, ai sensi del combinato disposto degli articoli 182, c. 5, e 93 c.g.c.,
- accoglie l'appello e, per l'effetto, in riforma dell'impugnata sentenza,

-dichiara la giurisdizione della Corte dei conti e rinvia al primo giudice, in diversa composizione, per l'esame di merito ai sensi dell'art. 199 c.g.c., nonché per la regolamentazione delle spese anche di questo grado di giudizio.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di competenza.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 6 giugno 2025.

IL MAGISTRATO RELATORE

f.to Natale Longo

IL PRESIDENTE

f.to Massimo Lasalvia

Depositata in Segreteria il 11/07/2025

PER IL DIRIGENTE

Il Funzionario Preposto

f.to Maria Vittoria Zotta