REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

TERZA SEZIONE GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO

composta dai seguenti magistrati:

Tammaro MAIELLO	Presidente
Paola BRIGUORI	Consigliere
Antonio PALAZZO	Consigliere - relatore
Carola CORRADO	Primo Referendario
Flavia D'ORO	Primo Referendario

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di appello in materia di responsabilità, iscritto al n. **60332** del ruolo generale, promosso da:

- **Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Lazio**, in persona del Procuratore regionale *p.t.*;

- appellante -

contro

- **la società "THE DUKE HOTEL ROMA SpA"**, con sede a Roma, in Viale Giuseppe Mazzini n. 157, (c.f./p.i. 02095320608), gestore della struttura alberghiera denominata "THE DUKE HOTEL", ubicata a Roma, in via Archimede n. 69, in persona del curatore fallimentare dott.ssa Francesca Ilari, nata a Roma il 3 settembre 1967 (c.f. LRIFNC67P43H501T), con studio a Roma, in via Cola di Rienzo n. 217;

- **il sig. VISOCCHI Marco**, nato a Roma il 1° maggio 1968 (c.f. VSCMRC68E01H501D), e residente a Fiuggi (FR), in via Nuova Italia n. 40 rappresentato e difeso dall'Avv. Prof. Valerio Tallini (c.f. TLLVLR82A25D810C – p.e.c. valeriotallini@ordineavvocatiroma.org) ed elettivamente domiciliato presso il suo studio a Roma, in via Luigi Luciani n. 1, nonché presso il domicilio digitale del medesimo dianzi indicato,

– appellati –

e nei confronti di

- **ROMA CAPITALE** (c.f. 02438750586), in persona del Sindaco e legale rappresentante *p.t.*, rappresentata e difesa, giusta procura in atti, dall'Avv. Enrico Maggiore (c.f. MGGNRC70E09H501Z – p.e.c. enrico.maggiore@pec.comune.roma.it) dell'Avvocatura Capitolina, ed elettivamente domiciliata presso quest'ultima a Roma, in via del Tempio di Giove n. 21,

- interveniente -

avverso

la sentenza n. 596/2022 pronunciata dalla Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Lazio, depositata il 6 settembre 2022.

Visti l'atto di appello, le comparse di costituzione dell'appellato Visocchi e dell'interveniente Roma Capitale, nonché tutti gli atti e documenti di causa.

Uditi, nella pubblica udienza del 3 dicembre 2025, tenutasi con l'assistenza del segretario d'udienza Dott.ssa Lucia Pellegrino e data per letta, con il consenso delle parti, la relazione del relatore Cons.

Antonio Palazzo, il Vice Procuratore generale dr.ssa Giulia de Franciscis per l'appellante, l'Avv. Tallini per l'appellato Visocchi e l'Avv. Battistella, in sostituzione dell'Avv. Maggiore, per l'interveniente Roma Capitale.

Ritenuto in

FATTO

1. Con sentenza n. 596/2022, depositata il 6 settembre 2022, la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Lazio ha dichiarato il proprio difetto di giurisdizione in favore del giudice tributario sulla domanda di condanna, proposta con atto di citazione, depositato in data 26 aprile 2021, dalla locale Procura regionale, di condanna della società "The Duke Hotel Roma SpA", con sede in Roma, gestore della struttura alberghiera denominata "The Duke Hotel" esercente in Roma, in persona del curatore fallimentare dott.ssa Francesca Ilari, e del sig. Visocchi Marco, nella qualità di amministratore unico della predetta struttura alberghiera, al pagamento, in solido, della somma di euro 592.068,00 a favore di Roma Capitale a titolo di responsabilità amministrativo-contabile per il danno erariale cagionato al predetto ente locale in conseguenza dell'omesso riversamento dell'imposta di soggiorno riscossa dalla menzionata struttura alberghiera nelle annualità dal 2011 al 2018, oltre interessi legali e spese di giudizio.

1.1. Ad avviso del Giudice di prime cure, lo *ius superveniens* rappresentato dall'art. 180, co.3, del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, in l. 17 luglio 2020, n.77, che ha introdotto il comma 1-*ter* dell'art. 4 del d.lgs. 11 marzo 2011, n. 23,

avrebbe comportato che *"(…) il gestore della struttura ricettiva si spoglia della vecchia qualifica di intermediario assegnatagli dalle richiamate pronunce della giurisprudenza amministrativa contabile (agente che riscuote e riversa) per conto del Comune con riferimento alle somme incassate a titolo di imposta e sebbene sostanzialmente estraneo rispetto all'evento da cui scaturisce il tributo, assume per espressa previsione normativa il ruolo di debitore in relazione alle somme dovute dagli ospiti in favore dell'ente, mantenendo il diritto di rivalsa su tali soggetti passivi, sottoposto, all'evenienza, alla sanzione prevista dall'art. 13 D.L.vo 471/199, superando così il vuoto normativo evidenziato dalla richiamata pronuncia n. 22/2016 della Corte dei Conti rispetto alla riscossione dell'imposta di soggiorno."*.

1.2. Segnatamente, il Giudice di prime cure osserva che raffrontando il precedente quadro normativo con quello attuale:

- *"(…) emerge con evidenza come il legislatore sia intervenuto modificando lo status del gestore rispetto all'imposta di soggiorno: da un ruolo ausiliario di custode del denaro pubblico incassato per conto del comune e di responsabile del versamento, strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra l'ente impositore e il cliente della struttura, a quello di soggetto solidalmente obbligato al versamento dell'imposta (…)"*, di tal ché *"(…);*
- *il gestore responsabile dell'imposta risulta essere in ogni caso soggetto passivo di una obbligazione tributaria riconducibile ad un rapporto trilatero gestore-cliente-ente locale, di natura tributaria, con conseguenti ricadute in termini di giurisdizione, soggetto alla disciplina delle sanzioni tributarie non penali di cui all'art. 13 del d.lgs 18.12.1997 n. 471,*

applicabili in caso di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno (Corte conti Sez. Lombardia n. 38/21;n. 89/22;n. 6/22) (pagg. 19-22 della sentenza impugnata).

1.3. Inoltre, prosegue il Giudice di prime cure, la nuova disciplina che qualifica il gestore di struttura ricettiva *"responsabile d'imposta"* si estenderebbe anche ai fatti di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno verificatisi precedentemente all'entrata in vigore del citato d.l. n. 34/2020, in quanto l'art. 5-*quinquies* del d.l. 21 ottobre 2021, n.146, convertito, con modificazioni, in l. 17 dicembre 2021 n. 215, recante "*Interpretazione autentica del comma 1 ter dell'art. 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23*", ha stabilito 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." (pagg. 23 e 24 della sentenza impugnata).

1.4. Il Giudice di prime cure ha, infine, ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale prospettata dalla Procura regionale dell'art 5-*quinquies* del d.l. n.146/2021, convertito, con modificazioni, in l. n. 215/2021, in riferimento agli artt. 3 e 102, co.1, Cost., escludendo che la norma *de qua* fosse affetta da una manifesta irragionevolezza, alla stregua della giurisprudenza costituzionale (sono citate le sentenze nn. n. 73/2013, 73/2017, 108/2019, 174/2019 70/2020, 158/2020 e 39/2021).

2. Con atto di citazione in appello, depositato il 3 novembre 2022, il Procuratore regionale *p.t.* presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti ha impugnato la sopra descritta sentenza in quanto l'interpretazione offerta dal Giudice di prime cure della normativa richiamata, posta a base della decisione, sarebbe "*erronea infondata e ultronea*" e, pertanto, ha chiesto:

"**IN VIA PRINCIPALE**

per le argomentazioni esplicate riformare l'impugnata sentenza n. 596/2022 della Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Lazio, depositata il 6.9.2022 e per l'effetto, disattesa ogni contraria, istanza, eccezione e deduzione, in applicazione dell'art. 199, co. 1, lett. a), c.g.c., dichiarata la giurisdizione della Corte dei conti, disporre al Giudice di prime cure il rinvio del giudizio, affinché questo accerti e dichiari la responsabilità in solido della società THE DUKE HOTEL ROMA SpA, dichiarata fallita in data in data 2 luglio 2019 con sentenza nr. 505 del Tribunale di Roma, e convenuta in giudizio in persona del curatore fallimentare dott.ssa Francesca Ilari, e del sig. Marco Visocchi, n.q. di amministratore unico e legale rappresentante p.t. della medesima società "THE DUKE HOTEL ROMA SpA" nel periodo 2011 - 2018, in cui detta società ha gestito la struttura alberghiera denominata "THE DUKE HOTEL", sita in Roma alla via Archimede nr. 69, con condanna degli stessi al pagamento in favore del Comune di Roma di Euro 497.522,29, corrispondenti alle somme incassate a titolo di tassa di soggiorno e non versate nel periodo 2011-2018 oltre interessi e costi, 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 e nella memoria orale;

IN SUBORDINE

ritenuta la rilevanza e non manifesta infondatezza delle questioni 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, rimettere gli atti alla Corte costituzionale ex art. 134 Cost. ed ex art. 23, l. 11 marzo 1953, n. 88, disponendo la sospensione del presente giudizio e riservando la decisione sul merito del gravame all'esito del relativo giudizio di legittimità.". (pag. 22 dell'atto di citazione in appello, enfasi nell'originale).

2.1. L'appello *de quo* è affidato ai seguenti motivi:

2.2. Con il primo motivo, rubricato "*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*", la Procura regionale appellante evidenzia come "*(…) il gestore della struttura recettiva anche nell'innovato quadro normativo infra richiamato 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).*" (pag. 7 dell'atto di citazione in appello).

2.2.1. Ciò in quanto, sostiene l'appellante, anche nel mutato quadro normativo, che il gestore della struttura ricettiva risulta inserito a pieno titolo nella procedura di incasso del tributo di cui si tratta e del suo riversamento all'ente locale creditore, con conseguente insorgenza di responsabilità amministrativo-contabile in caso di inadempimento all'obbligo di riversamento in questione (si citano a sostegno: SS.RR.

22/2016/QM; App. Sez. I, n. 170/2019; Sez. Lazio, n. 209/2020; Sez. Veneto, n. 121/2018; Sez. Emilia-Romagna, n. 168/2018; Sez. Toscana, n. 234/2018).

2.2.2 Peraltro, soggiunge l'appellante, la giurisprudenza contabile ha affermato che il rapporto di servizio del gestore della struttura ricettiva con l'ente locale non si esaurisce nella riscossione e riversamento del tributo in parola, ma comprende anche una serie di ulteriori attività strumentali all'esazione del tributo - nel caso di specie quelle individuate e descritte dal Regolamento del Comune di Roma Capitale, approvato con deliberazione n. 38 del 22 dicembre 2010, modificato con deliberazione n. 44 del 24 luglio 2014 e poi con deliberazione del Commissario straordinario n.14 del 18 marzo 2016 e, infine, con deliberazione C.C. n.32 del 30 marzo 2018 -, residuando, pertanto, in capo al soggetto passivo dell'imposta il mero pagamento della stessa (si cita Sez. Emilia-Romagna n. 325/2021).

2.2.3. Siffatta impostazione, continua l'appellante, troverebbe avallo nella giurisprudenza del Giudice della legittimità, che ha affermato che *"(…) a norma degli artt. 103, comma 2, Cost., 13 e 44 r.d.12 luglio 1934, n. 1214, 9 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 603, e 1, comma 1, all. 1 al d.lgs. 26 agosto 2016 (Codice della giustizia contabile), alla Corte dei conti è attribuita una giurisdizione tendenzialmente generale in materia di contabilità pubblica (…) alla quale è attratta ogni controversia intercorrente con l'ente impositore avente ad oggetto la verifica dei rapporti di dare e avere e il risultato finale di tali rapporti (che dà luogo ad un "giudizio di conto") e riguarda ogni controversia inerente alla gestione di denaro di spettanza dello Stato o di enti*

pubblici da parte di un agente contabile (Cass., Sez. un., 20 ottobre 2020, n. 22810; Cass., Sez. un., 18 giugno 2018, n. 16014; Cass., Sez. un., 16 novembre 2016, n. 23302; Cass., Sez. un., 7 maggio 2003, n. 6956) (così Cass. civ., SS.UU. n. 26499/2020).

2.2.4. Posto che l'art. 103 Cost., per quanto qui rileva, ha trovato attuazione negli artt. 74, co. 1, del r.d. n. 2440/1923, 178 del r.d. n. 827/1924, 93, co. 2, e 233, co.1, del d.lgs. n. 267/2000, e nell'All. 4/2, punto 4.2, del d.lgs. n. 118/2011, il Giudice di prime cure - negando la qualifica di agente contabile al gestore della struttura ricettiva nonostante abbia il maneggio di denaro e abbia un rapporto di servizio funzionale con l'ente locale creditore del tributo di cui si discorre - sarebbe incorso nella violazione delle norme dianzi menzionate "*(…) avendole ignorate/disapplicate con la pronuncia impugnata che pertanto merita di essere riformata*." (pag. 9 dell'atto di citazione in appello, enfasi nell'originale).

2.3. Con il secondo motivo, rubricato "*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*", la Procura regionale appellante lamenta che il Giudice di prime cure, disattendendo peraltro la propria stessa giurisprudenza (si menzionano le sentenze nn. 115/2022, 351/2022 e 519/2022), avrebbe erroneamente fatto discendere dalla normativa sopravvenuta la conseguenza che il gestore della struttura ricettiva non sarebbe più un agente che riscuote e riversa l'imposta di soggiorno per conto dell'ente locale titolare del tributo, ma sarebbe esso stesso

debitore dell'ente locale in relazione alle somme dovute dai fruitori del servizio a titolo d'imposta.

2.3.1. La normativa sopravvenuta, obietta la Procura regionale appellante, richiamando in proposito specificamente le motivazioni delle sentenze n. 1/2022 e n. 325/2021 rispettivamente della Sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti per la Liguria e di quella per l'Emilia-Romagna, non avrebbe modificato la ricostruzione giuridica elaborata sul tema dalle Sezioni unite civile della Suprema Corte di cassazione (si citano: Cass., S.U., nn. 13330 e 14891/2010; Cass., S.U., ord. 24 luglio 2018, n. 19654; Cass.18 giugno 2018, n. 16014; Cass. 25 gennaio 2013, n. 1774; Cass. 16 luglio 2012, n. 12108; Cass., Sez. II, 28 maggio 2019, n. 29632; Cass. pen., Sez. VI, 17 maggio 2018, n. 32058; Cass. pen. 26 marzo 2019, n. 27707; 7 febbraio 2019, n. 19925; 25 ottobre 2018, n. 53467) e dalle Sezioni Riunite in sede giurisdizionale di questa Corte (si cita: sent. n. 22/2016/QM); interpretazione questa che sarebbe stata fatta propria anche dalle sezioni giurisdizionali centrali d'appello di questa Corte (si citano: Sez. III giurisd. centr. app., sent. nn. 188/2020 e 247/2021; Sez. II giurisd. centr. app., sent. n. 275/2022).

2.3.2. Peraltro, prosegue l'appellante, la *ratio legis* sottesa alla novella legislativa di cui si discorre, quale risulterebbe anche dai lavori parlamentari e dalla stessa tecnica legislativa utilizzata nel caso di specie (inserzione di un comma in un articolo lasciando immutato il restante quadro regolatorio; rinvio del nuovo comma inserito a "*ulteriori adempimenti previsti dalla lege e dal regolamento comunale*"), sarebbe ravvisabile non già nella volontà di escludere la qualifica di

agente contabile al gestore della struttura ricettiva, bensì di *"(…) assicurare la corretta applicazione del tributo di scopo, addebitando al medesimo responsabile* [dell'imposta, cioè il gestore della struttura ricettiva] *le somme dovute e non riscosse (…) ampliando i patrimoni escutibili in chiara matrice antievasiva, attraverso il concorso solidale col turista alle spese sostenute dal Comune*. "(pagg.12 e 13 dell'atto di citazione in appello).

2.3.3. Siffatta interpretazione, la cui correttezza deriverebbe anche dall'applicazione dei criteri ermeneutici di tipo storico e sistematico, sarebbe ulteriormente corroborata dalla circostanza che a differenza di altri soggetti a cui il legislatore ha conferito la medesima qualifica, il gestore della struttura ricettiva, responsabile dell'imposta di soggiorno a seguito della novella legislativa, è investito anche della funzione della riscossione e, dunque, del maneggio di denaro.

Di qui, la conclusione che *"(…) nel caso di contestuale esercizio delle funzioni, l'esattore per l'erario, prima ancora che responsabile d'imposta, riveste la qualifica di agente contabile riscuotitore secondo le norme della contabilità pubblica."* (pag. 14 dell'atto di citazione in appello).

2.4. Con il terzo motivo, rubricato "*Violazione di legge. Omessa pronuncia. Violazione del principio della perpetuatio iurisdictionis*", la Procura regionale appellante si duole che il Giudice di prime cure avrebbe omesso di pronunciarsi sulla questione, eccepita in primo grado, secondo cui le modifiche normative in parola nel caso di specie non avrebbero comunque potuto incidere sulla giurisdizione contabile ai sensi dell'art. 13 c.g.c., in quanto al momento della proposizione

della domanda non era ancora entrata in vigore la norma di interpretazione autentica, sopra menzionata, secondo cui la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020 (come è nel caso di specie, essendo i contestati omessi riversamenti dell'imposta di soggiorno avvenuti negli esercizi finanziari dal 2011 al 2018).

2.4.1. Dunque, conclude sul punto la Procura regionale appellante, il Giudice di prime cure sarebbe incorso nella violazione dell'art. 112 c.p.c. (*recte*: art. 101, co. 3, c.g.c), e, pertanto, la sentenza sarebbe meritevole di riforma anche per questo concorrente motivo.

2.5. Con il quarto motivo, rubricato "*Violazione di legge. Motivazione apparente*", la Procura regionale appellante censura il capo della sentenza impugnata nel quale è stata giudicata manifestamente infondata la prospettata questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 - *quinquies* del d. l. n. 146/2021, convertito, con modificazioni, in l. n. 215/2021, in riferimento agli artt. 3 e 102, co. 1, Cost, in quanto il Giudice di prime cure avrebbe omesso di esporre i motivi per cui ha ritenuto la questione in discorso manifestamente infondatezza, non potendosi ritenere costituire assolvimento dell'obbligo motivazionale su di esso gravante la mera affermazione che la norma oggetto della questione di costituzionalità posta non sia manifestamente irragionevole.

2.6. La Procura regionale appellante, infine, richiama e ripropone integralmente in questa sede le argomentazioni in fatto e in diritto

esposte con l'atto di citazione e con la requisitoria orale, che deposita unitamente al fascicolo di primo grado.

3. Con atto depositato il 29 dicembre 2022., si è formalmente costituita nell'odierno giudizio Roma Capitale, che ha spiegato intervento adesivo in primo grado ai sensi dell'art. 85 c.g.c.

3.1. Con successiva memoria, depositata il 5 novembre 2025, il predetto ente locale ha dedotto in merito all'appello proposto dalla Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Lazio di cui ha chiesto l'integrale accoglimento, con ogni conseguenza di legge.

4. Con memoria depositata il 13 novembre 2025 si è costituito nel presente giudizio il sig. Visocchi, convenuto in primo grado, odierno appellato, con il patrocinio dell'Avv. Prof. Tallini, il quale ha preso posizione sui motivi di appello *ex adverso,* di cui ha eccepito l'infondatezza per plurimi motivi, e ha chiesto l'accoglimento delle seguenti conclusioni:

"*Voglia l'Ecc.ma Corte dei conti, Terza Sezione giurisdizionale d'Appello, ogni contraria deduzione, domanda e conclusione disattesa:*

***- nel merito**: confermare integralmente la sentenza ex adverso impugnata e, quindi, dichiarare la giurisdizione del giudice tributario;*

***- in ogni caso**: con vittoria delle spese di lite del doppio grado di giudizio.*" (enfasi nell'originale).

4.1. Quanto al primo e secondo motivo di appello, la difesa dell'appellato ha controdedotto che le tesi *ex adverso* risulterebbero contraddette dalla giurisprudenza contabile di primo grado (si cita:

Corte dei conti, Sezione giurisdizionale regionale per il Lazio, sent. n. 223/2024), e dalla giurisprudenza di legittimità (si cita: Corte di Cass., Sez. Trib., sent. n. 6187/2024) più recenti.

4.1.1. In particolare, secondo la giurisprudenza contabile menzionata, il gestore della struttura alberghiera non gestirebbe denaro qualificabile *ab origine* come pubblico, ma sarebbe responsabile del pagamento di una imposta altrui, di tal ché non sarebbe configurabile nella specie maneggio di denaro pubblico.

Inoltre, le specifiche funzioni e compiti previsti dai regolamenti comunali sarebbero proprie del ruolo attribuito al responsabile d'imposta, e non darebbero luogo, pertanto, ad alcun rapporto di servizio funzionale.

L'attribuzione al gestore della struttura ricettiva anche di obblighi di natura dichiarativa correlati alla qualifica di responsabile dell'imposta di soggiorno, nonché la sua soggezione al sistema sanzionatorio previsto per i rapporti di natura tributaria, sarebbero, peraltro, ulteriori elementi convergenti sull'affermazione della natura esclusivamente tributaria del rapporto tra ente locale titolare del tributo e il gestore della struttura ricettiva.

4.1.2. In termini analoghi si è espressa anche la richiamata giurisprudenza di legittimità, per la quale che il rapporto che si viene a instaurare tra il responsabile della struttura ricettiva, che ha assunto a seguito della novella legislativa in discorso la qualifica di responsabile d'imposta e che incassa e riversa l'imposta pagata dal turista, il cliente e l'ente locale è un rapporto trilatero di natura

esclusivamente tributaria, con conseguenti ricadute in termini di giurisdizione.

E ciò troverebbe conferma anche nella giurisprudenza penale di legittimità che ha escluso che le condotte di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno realizzate dal gestore di una struttura ricettiva integrino gli estremi del reato di peculato per il venir meno in capo al predetto gestore della qualità soggettiva di incaricato di pubblico servizio (nella specie di riscossione dell'imposta di cui si discorre).

4.2. Sul terzo motivo di appello, la difesa dell'appellato, pur dando atto di conoscere l'orientamento recentemente espresso dalle Sezioni unite civili della Suprema Corte di Cassazione con le sentenze n. 14028 del 21 maggio 2024 e n. 22963 del 9 agosto 2025, alla stregua del quale apparterrebbe alla giurisdizione del giudice contabile la cognizione dei giudizi instaurati prima del 21 dicembre 2021 che abbiano riguardo a vicende verificatesi anteriormente al 19 maggio 2020, mentre apparterrebbe alla giurisdizione del giudice tributario la cognizione delle vicende occorse successivamente al 19 maggio 2020 e quelle avvenute anteriormente ma i cui giudizi siano stati instaurati dopo il 21 dicembre 2021, lo ritiene non condivisibile, in quanto:

- non terrebbe in adeguata considerazione che la *locuzione "legge vigente"* di cui all'art. 5 c.p.c. (che l'art. 13 c.g.c. riproduce) si riferisce ai mutamenti sia della disciplina processuale che di quella sostanziale, laddove quest'ultima si ripercuota inevitabilmente sulla giurisdizione;

- sarebbe violativo del principio di uguaglianza, poiché l'assoggettamento alla giurisdizione dell'uno o dell'altro giudice, contabile e tributario, dipenderebbe non dalla diversa disciplina sostanziale introdotta dal legislatore a partire dal 19 maggio 2020, ma solamente dalla circostanza che la Procura contabile abbia avviato o meno il giudizio entro il 21 dicembre 2021, col conseguente paradosso che per vicende ancora più risalenti rispetto a quelle qui in esame ma per le quali l'azione erariale sia stata esercitata dopo il 21 dicembre 2021 perché emerse dopo tale data (perché fino a quel momento dolosamente occultate), sussisterebbe la giurisdizione del giudice tributario;

- non considererebbe, laddove ha escluso che la norma di cui al comma 1-*ter* dell'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011, in vigore dal 19 maggio 2020, sarebbe retroattiva al di fuori dell'ambito penale, che le pronunce di condanna della Corte dei conti sono ascrivibili, sul piano sostanziale, alla categoria delle sanzioni afflittive aventi natura patrimoniale, con la conseguenza che anche nell'ambito della giurisdizione contabile, al pari di quella penale, varrebbe il principio dell'applicazione della legge più favorevole.

4.3. In ordine al quarto motivo d'appello, la difesa dell'appellato deduce l'insussistenza della paventata illegittimità costituzionale dell'art. 5-*quinquies*, del d. l. n. 146/2021, convertito, con modificazioni, in l. n. 215/2021, in riferimento agli artt. 3 e 102, co.1, Cost., in quanto la previsione dell'applicazione retroattiva della disposizione dianzi menzionata assolverebbe proprio all'esigenza di assicurare

uguaglianza e omogeneità nell'applicazione della disciplina in questione.

4.4. La difesa appellante, infine, reitera e ripropone integralmente in questa sede le domande, deduzioni ed eccezioni svolte nel giudizio di primo grado, segnatamente con la memoria depositata il 21 ottobre 2021.

5. Alla pubblica udienza del 3 dicembre 2025, terminata la discussione e udite le conclusioni dei rappresentanti delle parti, come da verbale d'udienza, il giudizio è stato trattenuto in decisione.

Considerato in

DIRITTO

1. Va preliminarmente dichiarata la contumacia della società "THE DUKE HOTEL ROMA SpA", con sede a Roma, in Viale Giuseppe Mazzini n. 157, (c.f./p.i. 02095320608), gestore della struttura alberghiera denominata "THE DUKE HOTEL", ubicata a Roma, in via Archimede n. 69, in persona del curatore fallimentare, la quale non risulta costituita nel presente grado di giudizio quantunque sia stata ritualmente evocata dall'appellante Procura regionale.

2. Passando all'esame dei motivi di appello, il Collegio ritiene di scrutinarli non secondo l'ordine esposto dall'appellante nell'atto introduttivo del presente grado di giudizio, bensì, in applicazione della regola della ragione più liquida, principiando dal terzo motivo, che si appalesa fondato e meritevole di accoglimento.

3. Come ricordato anche dalla difesa dell'appellato costituito, le Sezioni Unite civili della Suprema Corte di Cassazione, chiamate a verificare

l'incidenza dell'art. 5 - *quinquies* del d. l. n. 146 del 2021 (in vigore dal 21 dicembre 2021) e del comma 1-*ter* del d.lgs. n. 23 del 2011, come introdotto dall'art. 180, co.3, del d. l. n. 34/2020 (in vigore dal 19 maggio 2020) sulla giurisdizione contabile *in subiecta materia*, con le ordinanze n. 14028 del 21 maggio 2024 e n. 22963 del 9 agosto 2025, hanno affermato che va considerata sussistente la giurisdizione della Corte dei conti se, al momento della proposizione della domanda, non era ancora vigente l'art. 4, c. 1-*ter*, del d.lgs. n. 23 del 2011 o anche se era vigente solo quest'ultima norma, in riferimento a fatti accaduti prima dell'entrata in vigore della stessa. (così, sent. n. 142/2025; in senso analogo, sent. n. 20/2025).

3.1. Conformemente con le pronunce sopra citate, che il Collegio condivide per quanto qui di specifico interesse, va dunque affermata, in applicazione del principio della "*perpetuatio iurisdictionis*" espresso dall'art. 13 c.g.c., a mente del quale "*la giurisdizione si determina con riguardo alla legge 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*", la giurisdizione di questa Corte nel caso in esame, posto che l'atto di citazione, che concerne vicende risalenti alle annualità dal 2011 al 2018, risulta depositato nella segreteria della Sezione giurisdizionale regionale adita il 21 aprile 2021 e notificato ai convenuti, odierni appellati, rispettivamente in data 11 maggio 2021 e 13 maggio 2021, dunque vigente il solo comma 1-*ter* dell'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011 ma non anche l'art. 5-*quinquies* del d.l. n. 146/2021.

4. Fermo quanto sopra, va ulteriormente rilevato che la oramai consolidata giurisprudenza d'appello della Corte dei conti (Sez. I App., n. 93 del 2025, n. 65 del 2025; Sez. II App., n. 2 del 2025, n. 309 del 2024, n. 266 del 2024, n. 184 del 2024, n. 91 del 2024, n. 34 del 2024), a cui il Collegio aderisce e intende dare continuità, ritiene che i mutamenti legislativi riguardanti l'imposta di soggiorno e il regime concernente il suo versamento non abbiano inciso sul permanere, in capo al gestore della struttura ricettiva, della qualifica di agente contabile derivante dall'incasso di tali somme per conto dell'ente locale o, comunque, non abbiano intaccato il rapporto di servizio intercorrente tra il gestore della struttura ricettiva e il Comune titolare del tributo, anche alla luce dagli ulteriori compiti incombenti sul primo in base al comma 1-*ter* dell'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011, con conseguente permanere della giurisdizione della Corte dei conti nelle fattispecie di omesso riversamento al Comune di quanto riscosso dai fruitori della struttura gestita, anche nel caso in cui l'atto di citazione risulti depositato successivamente all'entrata in vigore dell'art. 4, comma 1-*ter* del d.lgs. n. 23 del 2011 (in vigore dal 19 maggio 2020) e dell'art. 5-*quinquies* del d.l. n. 146 del 2021 (in vigore dal 21 dicembre 2021).

4.1. Come già posto in evidenza da questa Sezione nella sentenza n. 145/2025, pronunciata in una consimile fattispecie, la summenzionata giurisprudenza ha condivisibilmente affermato che: "*i mutamenti intervenuti nella disciplina di settore, per effetto delle disposizioni sopra richiamate, non hanno intaccato il rapporto di servizio intercorrente tra il gestore della struttura ricettiva e il Comune beneficiario del tributo,*

discendente anche dagli ulteriori compiti incombenti sul primo in base al comma 1-ter dell'art. 4 d.lgs. n. 23/2011. Ne è derivato il permanere della qualifica di agente contabile in capo al gestore e della giurisdizione della Corte dei conti a conoscere della responsabilità amministrativo-contabile prospettata nei suoi riguardi, in conseguenza della rilevazione dell'omesso riversamento di quanto riscosso dagli avventori della struttura ricettiva. E invero, la Corte di cassazione a SS.UU., con la sentenza n. 19654/2018, ha già chiarito che «poiché i regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva (o albergatore) le attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione impositiva dell'ente locale, tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio pubblico con compiti eminentemente contabili, completamente avulso da quello tributario, sebbene al medesimo necessariamente funzionalizzato, centrale rilevanza assumendo la riscossione dell'imposta ed il suo riversamento nelle casse comunali».

Nella fattispecie in esame, il gestore di struttura alberghiera, in base ai regolamenti del Comune di Roma Capitale, è chiamato, infatti, a svolgere una funzione strumentale ai fini della riscossione dell'imposta, che comporta il maneggio di denaro a destinazione pubblica; ne consegue che tra costui e l'ente si instaura un rapporto di servizio, che prevede obblighi di contabilizzazione, rendicontazione e riversamento delle somme introitate che devono qualificarsi attività accessorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente, da tenere ben distinte dall'obbligazione tributaria.

Le Sezioni Unite, con la già richiamata decisione n. 19654/2018, hanno inoltre sottolineato che l'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale ha natura di servizio pubblico, e che l'obbligazione del concessionario di

versare all'ente locale le somme a tale titolo incassate ha natura pubblicistica, essendo regolata da norme che deviano dal regime comune delle obbligazioni civili, in ragione della tutela dell'interesse della pubblica amministrazione creditrice alla pronta e sicura esazione delle entrate.

Ne deriva che il rapporto tra concessionario ed ente si configura come rapporto di servizio, in quanto il soggetto esterno si inserisce nell'iter procedimentale dell'ente pubblico, come compartecipe dell'attività pubblicistica di quest'ultimo, e assume la qualifica di agente contabile, non rilevando in senso contrario né la sua natura di soggetto privato, né il titolo giuridico in forza del quale il servizio viene svolto, ed essendo necessario e sufficiente che, in relazione al maneggio di denaro, sia costituita una relazione tra ente pubblico e altro soggetto, per la quale la percezione del denaro avvenga, in base a un titolo di diritto pubblico o di diritto privato, in funzione della pertinenza di tale denaro all'ente pubblico e secondo uno schema procedimentale di tipo contabile (negli stessi termini, Corte conti, Sez. III app., n. 188/2020; id., Sez. II app., n. 275/2022).

Nell'ambito del rapporto di servizio pubblico le attività di riscossione e di riversamento di denaro implicano la disponibilità materiale di denaro destinato all'ente pubblico e, anche in base ai principi affermati dalla Corte costituzionale, il maneggio di denaro pubblico genera ex se l'obbligo della resa del conto (Corte cost. n. 114/1975; n. 292/2001).

Pertanto, è proprio la relazione funzionale dell'albergatore con l'amministrazione, che si instaura per effetto della "disponibilità materiale" delle somme di pertinenza dell'ente pubblico, in quanto riscosse in adempimento dell'obbligazione tributaria del cliente soggetto passivo, ad

assumere rilevanza ai fini della qualificazione di agente contabile, con conseguente responsabilità contabile in caso di non corretta gestione o di omesso riversamento (Corte conti, SS.RR. 22/2016/QM).

Irrilevante è, quindi, la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta attribuita ai gestori delle strutture ricettive, in quanto, anche dopo la sopravvenuta normativa, si è pur sempre in presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità contabile, riscontrandosi nella fattispecie le caratteristiche dell'agente contabile, così come delineate dall'art. 178 del R.D. n. 827 del 1924.

Al riguardo, deve essere sottolineato che le due qualifiche di responsabile d imposta e di agente contabile assolvono a funzioni diverse, nella misura in cui la prima impone al responsabile d imposta di intervenire quale coobbligato solidale dipendente in caso di inadempimento del soggetto passivo (il cliente), mentre la seconda impone a chi riceve somme di spettanza pubblica di riversare quanto riscosso e di porre in essere gli altri adempimenti previsti dalla legge e dai regolamenti, in una fisiologica dinamica impositiva e quale autonomo titolo di responsabilità in caso di omesso riversamento (in termini, anche Corte conti, Sez. I, n. 410/2018).

Resta allora confermata l'irrilevanza dell'assoggettamento dell'albergatore alla giurisdizione tributaria, per effetto delle norme sopravvenute (che hanno riguardato l'attribuzione della qualifica di responsabile d imposta, ma non già la perdita di quella di agente contabile), potendo il medesimo soggetto essere sottoposto contemporaneamente anche alla giurisdizione contabile (quale agente contabile), qualora vi sia stato il maneggio di denaro pubblico, a seguito dell'incasso nei confronti del cliente dell'imposta, poi non riversata.

Può allora essere ribadita l'attualità del principio di diritto (…) già affermato dalle Sezioni riunite di questa Corte ed alla cui stregua «i soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei 21 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» (così, SSRR, sentenza n. 22/2016)". (Sez. II giurisd. centr. app., sent. n. 184 del 2024, n. 34 del 2024, n. 91 del 2024).

4.2. Ha ulteriormente precisato la giurisprudenza di questa Corte (Sez. I giurisd. centr. app., sent. n. 93 del 2025) che *"(…) 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 costituitivi 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 (…) con riguardo all'imposta di soggiorno, la relazione illustrativa allo schema del regolamento governativo dell'imposta in questione (peraltro mai emanato) aveva 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" (…).

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 e 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. 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. (…)

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.

***[6] La possibile concorrenza delle giurisdizioni**.*

Se dunque al gestore dei servizi turistico-ricettivi può essere 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.

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".

5. L'accoglimento del terzo motivo d'appello comporta, dunque, la riforma della sentenza impugnata, con conseguente assorbimento dei restanti motivi e delle ulteriori questioni, domande ed eccezioni prospettate dalle parti.

6. In accoglimento dell'appello, ai sensi dell'art. 199 comma 1 lett. a) e comma 2, dichiara la giurisdizione della Corte dei conti in materia di imposta di soggiorno e rimette gli atti al primo giudice per la prosecuzione del giudizio sul merito e la pronuncia anche sulle spese del grado d'appello. Nulla sulle spese di cui all'art. 31, co.5, c.g.c.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione Terza giurisdizionale centrale d'appello, definitivamente pronunciando, nei sensi di cui in motivazione,

ACCOGLIE L'APPELLO

G 60332 proposto dalla Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Lazio ed in riforma dell'impugnata sentenza n. 596/2022 della Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Lazio, depositata il 6 settembre 2022,

DICHIARA

la giurisdizione della Corte dei conti in materia di imposta di soggiorno

E per l'effetto, ai sensi dell'art. 199, comma 2 c.g.c.;

RINVIA

gli atti alla Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Lazio per la prosecuzione del giudizio sul merito e la pronuncia anche sulle spese del grado d'appello. Nulla sulle spese di cui all'art. 31, co.5, c.g.c.

Manda alla segreteria per gli adempimenti e le comunicazioni di rito.

Così deciso in Roma, nelle camere di consiglio del 3 dicembre 2025.

L'ESTENSORE	IL PRESIDENTE
Antonio Palazzo	Tammaro Maiello
f.to digitalmente	f.to digitalmente

Depositata in Segreteria il 20/01/2026

IL DIRIGENTE

f.to digitalmente