**REPUBBLICA ITALIANA**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**LA CORTE DEI CONTI**

**SEZIONE TERZA GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO**

composta dai magistrati:

| | |
|---|---|
| Giuseppina MAIO | Presidente |
| Giuseppina MIGNEMI | Consigliere relatore |
| Oriella MARTORANA | Consigliere |
| Marco FRATINI | Consigliere |
| Carola CORRADO | Primo Referendario |

pronuncia la seguente

**SENTENZA**

nel giudizio di appello in materia di responsabilità, iscritto al **n. 60346** del registro di segreteria,

**avverso**

la sentenza della Corte dei conti - Sezione giurisdizionale regionale per la Toscana n. 188 del 15 luglio 2022;

**promosso da:**

**MALLARDO Raffaele**, c.f. MLLRFL86L12F839B, nato a Napoli, il 12.7.1986 e **RUSSO Chiara,** c.f.: RSSCHR60C59E054J, nata a Giugliano in Campania (NA), il 19.3.1960; entrambi residenti in Montecatini Terme (PT), alla Via Maona n. 21; rappresentati e difesi dall'Avvocato Luigi Medugno, c.f.: MDGLGU47S03H501H, e presso il suo studio elettivamente domiciliati in Roma, alla Via Po, n. 9; tel. 06.8840832 - fax: 06.85823200 - pec:

luigi.medugno@pec.it;

- *Appellanti* -

**contro**

- **Procura Regionale presso la Corte dei conti - Sezione giurisdizionale regionale per la Toscana,** in persona del Procuratore regionale;

- **Procura generale della Corte dei conti,** in persona del Procuratore generale;

- *Appellate* -

**e nei confronti di**

**MIGLIORINI Frida**, c.f.: MGLFRD68A42D612X, nata a Firenze il 2.1.1968 e residente in Montecatini Terme, alla Via Daniele Manin, n. 38;

**VISTO** l'atto d'appello;

**VISTI** gli altri atti e documenti di causa;

**UDITI**, nell'udienza del 22 aprile 2026, svolta con l'assistenza del segretario Dott.ssa Lucia Pellegrino, data per letta la relazione del relatore Cons. Giuseppina Mignemi, l'Avv. Luigi Medugno, per gli appellanti, e il Vice Procuratore generale, Cons. Luigi D'Angelo, per la Procura generale;

**FATTO**

**1.** La Procura presso la Corte dei conti - Sezione giurisdizionale regionale per la Toscana, all'esito degli accertamenti istruttori effettuati a seguito della notizia di danno pervenuta, in data 28 dicembre 2020, dal Responsabile del Settore Bilancio del Comune di Montecatini Terme, citava in giudizio Migliorini Frida, nella qualità di amministratore unico e legale rappresentante di Immobiliare Il Golfo s.r.l. - società proprietaria della

struttura ricettiva Hotel Villa Maria, sita in Montecatini Terme, alla Via Maona n. 21 -, nonché Mallardo Raffaele e Russo Chiara, nella qualità di gestori della struttura, nonché amministratori di fatto della società proprietaria della struttura ricettiva, per il danno causato dall'omesso riversamento, in favore del Comune di Montecatini Terme, dell'imposta di soggiorno relativa all'anno 2018, per un importo di euro 8.560,00.

**2.** La Corte dei conti - Sezione giurisdizionale regionale per la Toscana, con la sentenza n. 188 del 2022, dichiarata la contumacia di Mallardo Raffaele e Russo Chiara, li condannava, unitamente a Migliorini Frida, al pagamento, in solido, della somma di euro 8.560,00, comprensivi di rivalutazione monetaria, oltre interessi legali, in favore del Comune di Montecatini Terme.

In particolare, il primo giudice rigettava l'eccezione relativa al difetto di giurisdizione, ritenendo che l'entrata in vigore dell'art. 180, c. 3, del d.l. n. 24 del 2020 e dell'art. 1-*quinquies* del d.l. n. 146 del 2021, con la conseguente qualificazione del gestore della struttura alberghiera quale responsabile di imposta, non avesse inciso sulla sussistenza della giurisdizione della Corte dei conti nel giudizio avente ad oggetto il mancato riversamento dell'imposta di soggiorno.

La Sezione territoriale rigettava, poi, l'eccezione di carenza di legittimazione passiva, finalizzata ad escludere la responsabilità di Frida Migliorini in quanto titolare di una funzione priva di reali poteri gestori, ritenendo che l'accettazione volontaria di una carica societaria determini l'assunzione del complesso dei pertinenti obblighi, come previsti dalla normativa di riferimento, a prescindere dalle motivazioni personali che avevano indotto la convenuta all'accettazione della carica.

Nel merito, riteneva comprovato il doloso omesso riversamento dell'imposta, in violazione degli obblighi previsti dall'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 e del regolamento di cui alla deliberazione del Consiglio comunale n. 79 del 9 novembre 2011, attribuibile alla società ormai estinta, alla sua amministratrice, nonché agli altri due convenuti che, di fatto, gestivano la struttura.

**3.** Avverso la predetta sentenza, con un unico atto, proponevano appello Mallardo Raffaele e Russo Chiara, che, riassunti i fatti di causa, con il primo motivo, censuravano la pronuncia di primo grado per avere ritenuto sussistente la giurisdizione contabile, nonostante l'entrata in vigore dell'art. 180, c. 3, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 e, successivamente, novellato dall'art. 25, c. 3-*bis* del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, che ha introdotto il comma 1-*ter* nell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, a norma del quale il gestore della struttura ricettiva è responsabile di imposta, e nonostante l'entrata in vigore dell'art. 5-*quinquies* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, rubricato "*Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23*", secondo cui "*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 l'appellante, in applicazione della norma di interpretazione autentica, non vi sarebbe dubbio che, nel caso di specie - benché si tratti di contestazioni antecedenti al maggio del 2020 -, trovi piena applicazione l'intervento legislativo che ha modificato la natura del rapporto, sia sul fronte sostanziale, che su quello giurisdizionale.

Inoltre, non sussisterebbe comunque la giurisdizione del giudice contabile sui convenuti, poiché non sarebbe configurabile un rapporto di servizio in capo alle persone fisiche individuate come gestori di fatto della struttura, per l'anno 2018.

Con il secondo motivo, titolato "***Sulla erronea imputazione agli odierni appellanti di responsabilità gestorie della società***", gli appellanti censuravano la pronuncia di primo grado nella parte in cui era stata, erroneamente e contraddittoriamente, ritenuta sussistente la loro responsabilità.

In particolare, sarebbe contraddittoria la pronuncia che, pure riconoscendo la responsabilità della Migliorini - che non avrebbe svolto un ruolo di mera prestanome e/o di amministratore fittizio per conto di altri soggetti, ma avrebbe effettivamente ricoperto la carica di amministratore unico e legale rappresentante della società cui è stato contestato il mancato versamento dell'imposta di soggiorno -, avrebbe recepito la tesi accusatoria, ritenendo provata la contestuale responsabilità dell'amministratore di diritto e dei presunti gestori di fatto della società titolare dell'attività alberghiera.

Peraltro, il compendio probatorio dimostrerebbe che Mallardo e Russo non avevano mai rivestito il ruolo di amministratori di fatto, operando nell'interesse della struttura alberghiera "Villa Maria", con mansioni che

ricomprendevano, ad esempio, lo svolgimento dei colloqui di lavoro o di consulenza, sempre secondo le direttive impartite dall'amministratore Frida Migliorini.

Con il terzo motivo, titolato "***Sull'insussistenza dell'elemento soggettivo imputabile agli odierni appellanti***", Mallardo e Russo evidenziavano l'insussistenza della connotazione dolosa o gravemente colposa della condotta contestata loro, non avendo avuto, gli stessi, la gestione diretta dei riversamenti dovuti, rimessi alla diligenza operativa del soggetto preposto all'amministrazione della società.

Con il quarto motivo, titolato "***In via di estremo subordine: erroneità nella quantificazione del danno e nella previsione del vincolo di solidarietà tra i soggetti convenuti"***, gli appellanti contestavano le modalità di quantificazione e di ripartizione del danno.

In ordine alla quantificazione del danno, l'Autorità delegata, lungi dal basarsi su parametri oggettivi, avrebbe rideterminato, in via equitativa, l'importo originariamente ingiunto dal Comune di Montecatini Terme, pari ad euro 5.140,30, in euro 8.560,00, sulla scorta delle generiche ed incerte affermazioni rese dai dipendenti della struttura ricettiva, in sede di acquisizione di sommarie informazioni.

Sicché, il metodo acquisitivo della prova, ritenuto inutilizzabile, al pari di quello adottato dal Comune, sulla scorta di una presunta prassi consolidata, in assenza di qualsivoglia parametro normativo, dovrebbe condurre alla riforma della sentenza per mancanza di prova del danno.

In ogni caso, in applicazione dei principi di personalità e parziarietà della responsabilità erariale, il giudice di prime cure avrebbe dovuto operare una

differenziazione tra la posizione dell'amministratore unico e quella dei soggetti ritenuti amministratori di fatto.

Rassegnavano, quindi, gli appellanti, le seguenti conclusioni: "*si chiede che, previa fissazione dell'udienza di discussione (che viene richiesta con separata istanza), la Sezione Centrale d'appello designanda voglia: a) in via principale, dichiarare il difetto della giurisdizione contabile sulla materia oggetto del contendere; b) in via gradata, mandare assolti gli appellanti dall'addebito di responsabilità per cui è causa; c) in via di estremo subordine, rideterminare l'importo della condanna irrogata in prime cure, anche facendo uso del potere riduttivo. Con ogni ulteriore pronuncia di legge, anche in ordine al riconoscimento del diritto al rimborso delle spese e degli onorari di lite.*".

**4.** La Procura generale depositava le proprie conclusioni ribadendo, anzitutto, la giurisdizione della Corte dei conti, sulla scorta della giurisprudenza di Cassazione e di questa Corte, considerato che la Procura territoriale aveva esercitato l'azione prima del 21 dicembre 2021, notificando l'atto di citazione ai convenuti tra il 18 e il 24 novembre 2021.

Nel merito, rappresentava come la condanna solidale del rappresentante legale e degli amministratori di fatto della società non avrebbe carattere contraddittorio, dal momento che, per il primo, l'investitura - sia pure meramente formale - determina la responsabilità per l'adempimento dei doveri connessi alla carica, quand'anche la gestione della struttura sia in concreto affidata ad altri soggetti, che, comunque, ne rispondono in concorso.

Inoltre, la circostanza che Mallardo e Russo fossero gli amministratori di fatto della società e gli effettivi gestori della struttura alberghiera sarebbe

sufficientemente comprovato dalle dichiarazioni delle numerose persone assunte a sommarie informazioni dalla Guardia di finanza, dalle quali emergerebbe chiaramente come gli odierni appellanti erano gli effettivi referenti sia del personale attualmente in servizio nell'albergo, che degli *ex* dipendenti (che reclamavano il pagamento delle prestazioni rese), e come la Migliorini svolgesse, nei fatti, solo le funzioni di *receptionist*.

In tale prospettiva, sarebbe significativa anche la segnalazione di operazioni sospette (SOS) n. UF201900000000800100 e n. SIVA202000028138, dalla quale è emerso l'invio di mail, da cui risulta come il Mallardo si sia palesato quale effettivo *dominus*, tra le altre, della società Immobiliare Il Golfo.

Riguardo al terzo motivo di appello, la Procura generale ribadiva come la decisione di non riversare l'imposta non poteva che essere ricondotta alla volontà di chi aveva la complessiva gestione della struttura, ossia Mallardo e Russo, ferma la consapevole partecipazione della Migliorini.

Attendibili sarebbero, poi, le prove che hanno condotto alla quantificazione del danno e, al carattere doloso delle condotte, conseguirebbe, *ex lege*, la responsabilità solidale.

Concludeva, quindi, la Procura generale, per il rigetto dell'appello e per la condanna alle spese del grado.

**5.** Con ordinanza a verbale dell'udienza del 17 dicembre 2025, il Collegio, "*avendo accertato la carenza della notifica del DFU, dispone*[va] *il rinvio del giudizio all'udienza del 22 aprile 2026, con l'onere per la parte appellante di provvedere alla notifica della presente ordinanza nei confronti della parte Migliorini Frida.*

*Per le altre parti il rinvio si considera*[va] *conosciuto ai sensi dell'art.92*

*comma 5 del codice di giustizia contabile*.".

**6.** Con memoria per l'udienza del 22 aprile 2026, gli appellanti rappresentavano che, in materia di giurisdizione, era intervenuta l'ordinanza delle Sezioni unite della Cassazione n.1527 del 23 gennaio 2026, secondo cui, a seguito delle modifiche apportate dal legislatore al regime della imposta di soggiorno, "*l'obbligo dei gestori delle strutture ricettive di versare l'imposta di soggiorno abbia natura esclusivamente tributaria e che ciò determini il venir meno della loro qualifica come agenti contabili, con conseguente attrazione delle liti tra Ente impositore e responsabile d'imposta nella esclusiva sfera della giurisdizione tributaria*".

Né varrebbe sostenere, in senso contrario, che, nella specie, si discute di fatti "*verificatisi prima della vigenza della novella predetta, poiché, com'è noto, l'art. 5 quinquies del d.l. n. 146/2021 (conv. con mod. in l.n. 215/2021), ha stabilito, attraverso una disposizione di interpretazione autentica del cennato art. 4, comma 1 ter, d.lgs. n. 23/2011, la valenza retroattiva di quest'ultima norma indirettamente incidente sulla giurisdizione, applicandosi la stessa, dunque, anche per le vicende verificatesi antecedentemente al 19.5.2020.*".

Sotto il profilo del diritto intertemporale processuale, la Suprema Corte ha precisato, inoltre, come *"(...) sia il comma 1-ter dell'art. 4 del D.Lgs. n. 23 del 2011, sia l'art. 5-quinquies del decreto-legge n. 146 del 2021, hanno dettato norme di natura esclusivamente sostanziale (l'una relativa alla qualificazione legale del rapporto, l'altra all'efficacia nel tempo della stessa qualificazione), con ricadute indirette sulla attribuzione della giurisdizione, che deve ritenersi attratta al giudice tributario a far tempo dalla loro rispettiva entrata in vigore (...)» (Cass. SS.UU., n. 14028/2024 e*

*22963/2025). (…) Ne discende che, a mente dell'art. 13 c.g.c., già illo tempore la giurisdizione sulla presente controversia era devoluta alla cognizione del giudice tributario e non di quello contabile.*".

Concludendo sul punto, gli appellanti segnalavano che la giurisprudenza della Corte dei conti si sarebbe conformata a queste coordinate ermeneutiche, declinando la propria giurisdizione su analoga fattispecie, con la decisione della Prima Sezione Centrale d'Appello n. 61 del 18 marzo 2026.

Confidavano, pertanto, nell'accoglimento dell'appello, con il conseguente annullamento della sentenza gravata per difetto di giurisdizione sulla materia oggetto del contendere, insistendo, per il resto, nelle considerazioni già prospettate con l'atto di appello.

**7.** All'udienza del 22 aprile 2026, le parti ribadivano le argomentazioni già rappresentate in atti ed insistevano nelle rispettive conclusioni.

La causa, quindi, veniva trattenuta in decisione.

**DIRITTO**

**1.** Preliminarmente, va dichiarata la contumacia di Frida Migliorini, che, nonostante la regolarità delle notifiche dell'atto di appello e dell'ordinanza di fissazione della udienza, non si è costituita in giudizio.

**2.** Con il primo motivo, parte appellante censurava la sentenza di primo grado per avere ritenuto sussistente la giurisdizione del giudice contabile, traendone la conseguente responsabilità dei convenuti.

In particolare, evidenziava l'appellante che, a seguito dell'intervento normativo operato dal cd. "Decreto Rilancio", i gestori delle strutture ricettive sono rientrati nella categoria dei responsabili d'imposta, con diritto di rivalsa verso il cliente/turista.

Pertanto, in caso di omesso versamento del tributo, il Comune interessato potrà rivolgersi anche solo nei confronti del gestore della struttura ricettiva per far valere la pretesa di pagamento dell'imposta e della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Osservava l'appellante che, nel previgente sistema, il gestore della struttura risultava del tutto estraneo al rapporto d'imposta, che si instaurava, invece, esclusivamente tra il Comune ed il fruitore dei servizi turistici.

Egli era considerato alla stregua di un ausiliario nella gestione del tributo e, per tale ragione, era da ritenersi - a tutti gli effetti - agente contabile, con tutte le conseguenze del caso (obbligo della resa del conto giudiziale e assoggettabilità a giudizio per responsabilità per danno erariale).

Inoltre, nell'eventualità di ritardato o omesso riversamento dell'imposta all'Ente locale, il gestore medesimo era passibile di denuncia per il reato di peculato, *ex* art. 314 c.p., di cui la Cassazione ha, successivamente, escluso la configurabilità, proprio in forza della modifica normativa introdotta dall'art. 180, comma 3, del decreto-legge n. 34 del 2020.

Al riguardo, gli appellanti evidenziavano come sia stato recentemente ribadito che "*in tema di peculato, deve escludersi la perdurante rilevanza penale delle condotte di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno, poste in essere dal gestore di una struttura ricettiva prima della data del 19 maggio 2020, atteso che l'art. 5-quinquies della legge 17 dicembre 2021 n. 215, di conversione del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, ha espressamente attribuito valenza retroattiva al comma 1-ter dell'art. 4 d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il quale ha attribuito la qualifica di responsabile d'imposta in capo a tale operatore turistico - a fronte della previgente*

*disciplina che lo investiva, quale agente contabile, del servizio pubblico di riscossione del detto tributo - nonché alla disciplina sanzionatoria amministrativo-tributaria correlata a tale mutata qualifica*" (Cass. pen., Sez. VI, 10.3.2022, n. 12516).

Pertanto, secondo la prospettazione degli appellanti, continuare a considerare il gestore della struttura ricettiva alla stregua di un agente contabile mal si concilierebbe con quanto affermato dalla Cassazione penale, giacché una volta escluso il reato di peculato (in quanto le somme dovute dall'esercente appartengono al suo patrimonio e non a quello del Comune), risulterebbe difficile configurare il «maneggio di denaro pubblico», *conditio sine qua non* per l'attribuzione della qualifica di agente contabile al gestore della struttura ricettiva.

Al ridetto gestore, infatti, non potrebbe più imputarsi la condotta di omesso versamento di denaro già originariamente di pertinenza dell'Amministrazione, bensì potrebbe imputarsi solo l'inadempimento di un obbligo tributario, riconducibile ad un rapporto trilatero gestore/cliente/Ente locale, di natura esclusivamente tributaria, nei confronti di quest'ultima.

Le considerazioni innanzi prospettate avrebbero rilevanti effetti anche sul versante della giurisdizione.

Dal momento, infatti, che la norma qualifica il gestore della struttura ricettiva come "responsabile d'imposta", e richiama, sotto il profilo sanzionatorio, la disciplina di cui al d.lgs. n. 471 del 1997, recante la "*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'art. 3 comma 133, lett. q) della legge 23 dicembre 1996 n. 662*", la fattispecie dovrebbe essere

ricondotta nell'ambito applicativo dell'art. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, che radica la giurisdizione delle Corti di giustizia tributaria in materia di imposte, tasse e tributi in genere, disponendo che "*appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio*".

Sul piano dell'applicabilità temporale della novella legislativa, gli appellanti sostenevano che, ai sensi dell'art. 5-*quinquies* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, rubricato "*Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23*", il comma 1-*ter* dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, che 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.

In ragione di quanto chiarito dalla norma di interpretazione autentica, nel caso di specie, benché si tratti di contestazioni antecedenti al maggio del 2020, troverebbe piena applicazione l'intervento legislativo che ha modificato la natura del rapporto sia sul piano sostanziale, che su quello giurisdizionale.

Gli appellanti osservavano, infine, che il profilo della giurisdizione era stato vagliato dai giudici di prime cure, omettendo di effettuare ogni esame sulla sussistenza di un rapporto di servizio in capo ai soggetti (persone fisiche)

ritenuti “gestori” di fatto della struttura alberghiera nell’anno 2018.

Le argomentazioni prospettate nel motivo di appello non risultano condivisibili con riguardo agli effetti che gli appellanti pretendono di trarne in ordine alla giurisdizione e, tuttavia, risultano fondate per i profili sostanziali.

In ordine alla giurisdizione, vale quanto segue.

Il decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, all’art. 14, c. 16, lett. e), convertito, con modifiche, nella legge 30 luglio 2010, n. 122, ha previsto l’“*introduzione di un contributo di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive delle città, (…).*”.

L’art. 4 (Imposta di soggiorno) del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ha disposto che “*I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d’arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un’imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio. (…)*”.

L’art. 180, c. 3, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, ha introdotto il comma 1-*ter* dell’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui “*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’art. 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, 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. (…).*”.

L'art. 5-*quinquies* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, ha, infine, 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.*".

Le Sezioni Unite della Cassazione, con l'ordinanza n. 22141 del 9.8.2025, ribadendo i principi già affermati nell'ordinanza n. 14028 del 21.5.2024, proprio in un caso analogo, hanno affermato che:

*"- il comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, introdotto dall'art. 180, comma 3, del d.l. n. 34 del 2020, come convertito, vigente dal 19 maggio 2020, nel prescrivere che il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale, con le relative sanzioni amministrative, non recava alcuna espressa indicazione o inequivoca formulazione di deroga al principio di irretroattività di cui all'art. 11 preleggi (da intendersi quale "fondamentale valore di civiltà giuridica": così, ad esempio, Corte cost. n. 145 del 2022), e non valeva, quindi, ad attribuire ex lege la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con riguardo ai rapporti antecedenti alla sua entrata in vigore, limitandosi conseguentemente a disporre in tal senso per l'avvenire; il comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, vigente dal 19 maggio 2020, non poteva neppure qualificarsi come*

*norma interpretativa del preesistente comma 1, attribuendo al rapporto fra il gestore della struttura ricettiva e il Comune un significato nuovo, in base al quale il primo riveste la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, significato non rientrante tra quelli già estraibili dall'originaria formulazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, secondo quanto risultante dal diritto vivente espresso da queste Sezioni Unite con l'ordinanza n. 19654 del 2018, che ravvisava tra il gestore ed il Comune un rapporto di servizio pubblico implicante il «maneggio di denaro pubblico» e, quindi, l'obbligo della resa del conto;*

*- a propria volta, l'art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021, come convertito (in vigore dal 21 dicembre 2021), qualificato formalmente dallo stesso legislatore come disposizione di interpretazione autentica del comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, e volto ad applicare anche «ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020» il riconoscimento legale della qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva, ha attribuito alla norma introdotta dal d.l. n. 34 del 2020, come convertito, una portata estranea ai significati ricavabili dal comma 1-ter; esso detta, pertanto, una norma innovativa con efficacia retroattiva, in relazione all'ambito temporale di applicabilità del comma 1-ter (cfr. Corte cost. n. 4 del 2024; n. 104 e n. 61 del 2022; n. 133 del 2020; n. 167 e n. 15 del 2018).*".

Per il caso, come quello in discussione, in cui l'atto di citazione è stato notificato tra le due norme, la Cassazione, nella medesima pronuncia, ha precisato che "*Al momento della proposizione della domanda era, dunque, vigente il comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 (dal 19 maggio*

*2020), norma che, tuttavia, mancando di un'espressa previsione di retroattività, non valeva ad attribuire ex lege la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al convenuto con riguardo alle somme per cui è causa, relative al periodo compreso tra il 2015 e il 2017.*

*Al momento della notificazione della citazione sussisteva, dunque, la giurisdizione della Corte dei Conti, in base al rapporto di servizio pubblico tra il gestore della struttura ricettiva ed il Comune per il pagamento dell'imposta di soggiorno ravvisabile ratione temporis prima della disciplina innovativa introdotta con il comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011.*

*L'art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021, che ha esteso retroattivamente, anche «ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020», il riconoscimento legale della qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva (qualifica che il ricorrente individua quale criterio di collegamento della controversia alla giurisdizione tributaria), è entrato in vigore il 21 dicembre 2021, quando il presente giudizio era già pendente.*

*Sia il comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, sia l'art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021, hanno, dunque, dettato norme di natura esclusivamente sostanziale (l'una relativa alla qualificazione legale del rapporto, l'altra all'efficacia nel tempo della stessa qualificazione), con ricadute indirette sulla attribuzione della giurisdizione.*

*Il principio della perpetuatio iurisdictionis, di cui è espressione l'art. 5 c.p.c., rende comunque irrilevanti, ai fini della giurisdizione, i mutamenti legislativi, sostanziali o processuali, e dello stato di fatto successivi alla proposizione della domanda, perseguendo l'obiettivo di conservare la giurisdizione del*

*giudice correttamente adito in base alla legge ed ai presupposti esistenti all'epoca della valida instaurazione del rapporto processuale.*

*Tale principio, come interpretato da questa Corte in base ad esigenze di economia processuale, trova applicazione proprio e soltanto nei casi di sopravvenuta carenza della giurisdizione del giudice adito, e non anche quando il mutamento dello stato di fatto e di diritto (quest'ultimo semmai intervenuto in forza di legge espressamente dichiarata retroattiva) comporti l'attribuzione della giurisdizione al giudice che ne era privo, dovendosi in questo caso confermare la giurisdizione di esso (cfr. Cass. Sez. U. n. 8999 del 2009; n. 1611 del 2007; n. 20315 del 2006; n. 25031, n. 18126, n. 15916 e n. 4820 del 2005; n. 9554 e n. 6774 del 2003) (...).*" (In termini, pure Cass. n. 22963 e n. 28462 del 2025).

Le Sezioni Unite della Cassazione, quindi, hanno proceduto a verificare l'incidenza sulla giurisdizione del comma 1-*ter* dell'art. 4 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), affermando, sostanzialmente, 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.

La norma, infatti, mancando di un'espressa previsione di retroattività, non vale ad attribuire *ex lege* la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore delle strutture ricettive, con riguardo a periodi precedenti alla sua entrata in vigore.

Ciò anche in quanto l'art. 5-*quinquies* del d.l. n. 146 del 2021, avendo dettato

norme di natura sostanziale, è da ritenersi applicabile ai giudizi incardinati dopo la sua entrata in vigore (21.12.2021), riferiti a fatti antecedenti il 19.5.2020.

Nel caso in discussione, l'atto di citazione risulta notificato a tutti i convenuti prima del 21.12.2021.

Al momento della proposizione della domanda, quindi, era entrato in vigore solo il comma 1-*ter* dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 (19.5.2020), ma non anche l'art. 5-*quinquies* del d.l. n. 146 del 2021 (21.12.2021).

Conseguentemente, in coerenza con la oramai consolidata giurisprudenza di Cassazione, in applicazione del principio della "*perpetuatio iurisdictionis*", sancito dall'art. 13 c.g.c., in base al 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"*, deve ritenersi sussistente, nel caso in discussione, la giurisdizione della Corte dei conti.

L'ordinanza delle Sezioni unite della Cassazione n. 1527 del 2026, citata da parte appellante nella memoria da ultimo depositata, afferisce al diverso caso di omesso versamento dell'imposta di soggiorno relativa agli anni 2022 e 2023 e, quindi, a fatti posti in essere successivamente all'entrata in vigore delle nuove norme e, conseguentemente, a domanda giudiziale successiva a detto momento.

Di talché, le affermazioni relative all'allocazione della giurisdizione non sono pertinenti rispetto alla diversa ipotesi di mancato versamento dell'imposta di soggiorno relativa a periodi precedenti all'entrata in vigore delle nuove norme, con azione erariale avviata prima dell'entrata in vigore dell'art. 5-

*quinquies* del decreto-legge n. 146 del 2021 (21.12.2021); ipotesi per la quale restano valide le argomentazioni dell'ordinanza n. 22141 del 9.8.2025, innanzi riportate.

Inconferente, in tal senso, è pure il precedente di questa Corte citato nella anzidetta memoria (Sez. I App., sent. n. 61 del 2026), poiché anch'esso afferente ad azione erariale incardinata nel 2023 e, pertanto, dopo l'entrata in vigore dell'art. 5-*quinquies* del decreto-legge n. 146 del 2021.

Sussiste, quindi, nel caso in discussione, la giurisdizione della Corte dei conti.

Le ragioni impropriamente addotte da parte appellante per sostenere l'insussistenza, nel caso di specie, della giurisdizione della Corte dei conti valgono, tuttavia, a fondare il motivo di appello, quanto agli aspetti sostanziali.

Le citate pronunce di Cassazione hanno inequivocabilmente chiarito che, pure se, ai fini del radicamento della giurisdizione, si deve tener conto dell'assetto normativo vigente al momento della proposizione della domanda, nella valutazione sostanziale della fattispecie, è necessario applicare la normativa vigente al momento della pronuncia.

Secondo la Cassazione, infatti, la mancata applicazione, da parte del giudice contabile - che abbia conservato la giurisdizione, ai sensi dell'art. 5 c.p.c. (art. 13 c.g.c.) - della sopravvenuta disciplina sostanziale retroattiva del rapporto, introdotta dall'art. 5-*quinquies* del decreto-legge n. 146 del 2021 (che pure non incide sui limiti esterni della giurisdizione speciale, determinata sulla mera base dell'individuazione della legge in vigore al momento dell'introduzione della causa), vale ad integrare un "*error in iudicando"* (Cass., ord. n. 22141 del 9.8.2025).

Quindi, la valutazione del merito della controversia non può prescindere dalla integrale applicazione della novella normativa, nella sua valenza retroattiva.

E proprio in ordine all'incidenza delle modifiche normative in materia di imposta di soggiorno, la Corte di cassazione, nella pronuncia n. 1527 del 2026, ha evidenziato come parte della giurisprudenza d'appello della Corte dei conti ha ritenuto 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 beneficiario del tributo, discendente anche dagli ulteriori compiti incombenti sul primo, in base al comma 1-*ter* dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011.

Ebbene, premesso che, nel caso in discussione, la condotta oggetto della contestazione della Procura erariale è limitata all'omesso riversamento dell'imposta di soggiorno, senza che venga in evidenza la violazione degli ulteriori obblighi di legge connessi al predetto riversamento, rileva quanto evidenziato dalla pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione n. 1527 del 2026, secondo cui, "*Fino alla riforma attuata col decreto-legge n. 34 del 2020, che ha introdotto il comma 1-ter dell'art. 4, D.Lgs., n. 23 del 2011, la giurisprudenza era concorde nel ricondurre la responsabilità dei gestori delle strutture ricettive, per mancato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno in favore dei Comuni, nell'alveo della giurisdizione contabile; ciò sul presupposto della qualificazione degli «albergatori» come agenti contabili, ai sensi dell'art. 178, r.d. n. 827 del 1924, in mancanza di una*

*diversa definizione normativa (Cass., Sez. U., 24.7.2024, n. 19654 evidenzia come il «silenzio della norma primaria» sia ostativo alla qualificazione del gestore come responsabile d'imposta).*

*Anche dopo la riforma del 2020, che ha assegnato al gestore della struttura ricettiva la qualificazione giuridica di responsabile per il pagamento dell'imposta, una parte della dottrina e della giurisprudenza contabile non ha condiviso la tesi della natura esclusivamente tributaria del rapporto fra l'ente locale impositore e il gestore della struttura ricettiva ed ha sostenuto il permanere della giurisdizione contabile, sul rilievo che le attività svolte dal gestore e gli obblighi sullo stesso incombenti abbiano mantenuto natura pubblicistica, pure dopo l'aggiunta del comma 1-ter dell'art. 4.*

*In quest'ultimo senso sono le argomentazioni della Procura regionale controricorrente e le conclusioni depositate dal Sostituto Procuratore generale, che fanno leva sul perdurante obbligo del gestore della struttura di incamerare l'imposta versata dai clienti e di riversarla all'Ente, sul carattere pubblico del denaro in tal modo incassato che genera ex se l'obbligo della resa del conto, idoneo a fondare la responsabilità erariale in ipotesi di mancato o parziale versamento.*

*Le Sezioni unite ritengono che, a seguito della novella del 2020, l'obbligo dei gestori delle strutture ricettive di versare l'imposta di soggiorno abbia natura esclusivamente tributaria e che ciò determini il venir meno della loro qualifica come agenti contabili, con conseguente attrazione delle liti tra Ente impositore e responsabile d'imposta nella esclusiva sfera della giurisdizione tributaria.*

*Conducono a tale conclusione le seguenti considerazioni.*

*Deve, anzitutto, rilevarsi come l'espressa qualificazione normativa dell'albergatore quale «responsabile d'imposta», ad opera del citato comma 1-ter aggiunto all'art. 4, abbia fatto venir meno quel «silenzio normativo» che era stato colmato facendo ricorso, ai fini dell'inquadramento giuridico, alla figura dell'agente contabile.*

*La costruzione qualificatoria e sistematica deve ora partire dall'esplicito dato normativo che rinvia al ruolo definito e tratteggiato dall'art. 64, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973.*

*Non solo, l'efficacia retroattiva assegnata alla novella dall'art. 5-bis cit. costituisce preciso indice della voluntas legis di un mutamento di paradigma nei rapporti tra albergatore ed Ente impositore avente un'ampia estensione anche temporale.*

*Dalla qualifica del gestore come responsabile di imposta discendono una serie di implicazioni, sia sul piano sostanziale e sia su quello procedurale.*

*Dal punto di vista sostanziale, il responsabile d'imposta, «obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi», è persona estranea al presupposto impositivo, che concerne invece unicamente l'ospite, e la sua responsabilità è insita nel ruolo di garanzia a lui assegnato ex lege nel rafforzamento della pretesa dell'amministrazione finanziaria e della sua satisfattività (v. Cass., Sez. V., 12.3.2015, n. 5016; Cass., sez. V, 21.6.2016, n. 12759, Cass., sez. V, 19.8.2020, n. 17357; Cass., sez. V, 24.3.2022, n. 9538, a proposito del notaio nella qualità di responsabile d'imposta ex art. 57 D.P.R. 131/86). L'affiancamento della responsabilità del responsabile d'imposta a quella dell'effettivo contribuente (obbligato «insieme con altri») genera una forma*

*di solidarietà passiva che muove da una relazione non paritetica, ma secondaria o dipendente rispetto a quella del soggetto passivo dell'imposta, tale da legittimare l'esercizio, nei confronti di quest'ultimo, del diritto di rivalsa per l'intero ammontare di quanto pagato, ai sensi dell'art. 64 cit. (v. Cass., sez. V, 21.6.2016, n. 12759 cit.; v. anche Cass., Sez. U., 24.5.2023, n. 14432).*

*L'obbligazione che grava sul responsabile d'imposta, in quanto solidale «dipendente», partecipa della stessa natura tributaria dell'obbligo che fa carico al soggetto passivo dell'imposta, nel caso di specie gli ospiti della struttura ricettiva; la responsabilità dell'albergatore non è limitata, come invece quella dell'agente contabile, alle somme versate dai clienti e da riversare al Comune, ma è calibrata sull'imposta dovuta dai clienti, a prescindere dall'effettivo pagamento da essi eseguito, e salvo il diritto di rivalsa.*

*Sotto il profilo procedurale, il legislatore del 2020, dopo aver qualificato l'albergatore come responsabile d'imposta, ha procedimentalizzato l'attuazione in autotassazione del tributo, ponendo a carico del gestore l'obbligo di presentazione di una dichiarazione a cadenza periodica.*

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

*Con la qualifica dell'albergatore come responsabile d'imposta, il legislatore*

*ha sterilizzato il dato del maneggio di denaro pubblico e del connesso obbligo di conto, ponendo a carico del predetto una obbligazione solidale discendente che prescinde del tutto dall'avvenuto versamento dell'imposta ad opera del cliente.*

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

*La novella rappresentata dall'art. 180 del decreto-legge n. 34 del 2020 ha modificato i compiti affidati al gestore della struttura ricettiva nella riscossione del tributo, che da ausiliario dell'Ente locale tenuto alla riscossione, è divenuto soggetto responsabile del pagamento dell'imposta e del contributo di soggiorno, con diritto di rivalsa sul fruitore del servizio, secondo lo schema ricavabile dall'art. 64, comma 3, TUIR.*

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

*queste Sezioni unite (ordinanza del 19.8.2024, n. 22891) hanno già chiarito che le controversie aventi ad oggetto l'opposizione alle sanzioni amministrative pecuniarie irrogate per violazione delle prescrizioni del regolamento comunale in materia di tassa di soggiorno appartengono alla giurisdizione del giudice tributario allorquando la contestazione involga l'omesso o parziale versamento (o "riversamento") dell'imposta e, invece, a quella del giudice ordinario, nel caso in cui le disposizioni violate abbiano ad oggetto meri obblighi procedurali.*

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

*Una simile opzione interpretativa, come già evidenziato da questa Corte (v. Cass., Sez. U., 21.5.2024, n. 14028), trova un ostacolo nei limiti alla risarcibilità del danno causato dall'evasione fiscale.*

*In particolare, con la sentenza delle Sezioni unite del 12.10.2022, n. 29862, si è escluso che il danno causato dall'evasione fiscale, allorché questa integri gli estremi di un reato commesso dal contribuente o da persona che del fatto di quest'ultimo debba rispondere direttamente nei confronti dell'erario, possa farsi coincidere automaticamente con il tributo evaso, ma deve necessariamente consistere in un pregiudizio "ulteriore e diverso", ricorrente*

*qualora l'evasore abbia con la propria condotta provocato l'impossibilità di riscuotere il credito erariale. Difatti, nei rapporti tra l'erario ed il contribuente che abbia commesso un reato tributario, il capitale dovuto da quest'ultimo a titolo d'imposta costituisce l'oggetto dell'obbligazione tributaria, non un "danno" che a detta obbligazione si aggiunga ai sensi dell'art. 1218 c.c.*

*Merita, inoltre, osservare come, ove pure si rimarcasse il carattere sanzionatorio della responsabilità erariale, così superando l'ostacolo legato alla difficoltà di configurare una responsabilità aquiliana, si concretizzerebbe il rischio di una proliferazione della risposta sanzionatoria per le stesse violazioni in materia di imposta di soggiorno (sul piano contabile, tributario e amministrativo, quest'ultimo derivante dalla violazione dei regolamenti comunali), in contrasto con il principio di ragionevolezza e proporzionalità della sanzione ampiamente predicato dalla giurisprudenza costituzionale (v. Corte cost., sentenza n. 46 del 2023) e unionale (v. giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di proporzionalità delle sanzioni tributarie relative ai tributi armonizzati: Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenza 26 aprile 2017, in causa C-564/15, Farkas; 26 novembre 2015, in causa C-487/14, Total Waste Recycling; 16 luglio 2015, in causa C-255/14, Chmielewski; 17 luglio 2014, in causa C-272/13, Equoland; 18 dicembre 1997, nelle cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e altri).*

*Infine, la natura esclusivamente tributaria dell'obbligazione dell'albergatore come responsabile d'imposta è stata già affermata dalla Sezione tributaria di questa Suprema Corte. L'ordinanza del 7.3.2024, n. 6187 ha puntualizzato*

*che, a seguito del riconoscimento come responsabili d'imposta, con diritto di rivalsa nei confronti del turista, i gestori delle strutture ricettive «sono obbligati a versare il tributo anche qualora il soggetto che ha alloggiato non abbia versato loro l'ammontare corrispondente. Per tale motivo, in caso di omesso versamento del tributo, il Comune può rivolgersi anche solo al gestore, pretendendo il pagamento dell'imposta e della sanzione del 30%, ex articolo 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471». La stessa anzidetta pronuncia ha aggiunto che il responsabile della struttura ricettiva, nella veste di responsabile d'imposta «incassa e riversa l'imposta pagata dal turista, in quanto risulta essere in ogni caso incluso nel novero dei soggetti passivi dell'obbligazione tributaria (ovverosia il soggetto tenuto all'adempimento), destinatario di precisi obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta, riconducibile ad un rapporto trilatero gestore-cliente-ente locale, di natura esclusivamente tributaria, con conseguenti ricadute in termini di giurisdizione, come anche desumibile dal richiamo alla disciplina delle sanzioni tributarie non penali di cui all' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicabili in caso di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno».*

*Sulla stessa scia si è posta la Sezione penale della Corte di cassazione che con plurime pronunce (Cass. pen., Sez. VI, n. 30227 del 2020, n. 36317 del 2020; Cass. pen., Sez. I, n. 41793 del 2021), ha escluso, dopo il decreto-legge n. 34 del 2020, che il mancato riversamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'albergatore possa integrare il reato di peculato e ciò per la ragione che il gestore è debitore in proprio nei confronti dell'Ente impositore, e non di somme appartenenti a quest'ultimo.*".

In estrema sintesi, pertanto, secondo le Sezioni unite della Cassazione, dopo l'entrata in vigore delle nuove norme, l'obbligo dei gestori delle strutture ricettive di versare l'imposta di soggiorno ha assunto natura esclusivamente tributaria e ciò ha determinato il venir meno della loro qualifica come agenti contabili e del conseguente obbligo della resa del conto (Sez. II App., sent. n. 51 del 2026).

Nei rapporti tra l'erario e il contribuente, le somme dovute da quest'ultimo a titolo d'imposta costituiscono l'oggetto dell'obbligazione tributaria, non un «danno», che a detta obbligazione si aggiunga, ai sensi dell'art. 1218 c.c.

L'obbligazione che grava sul responsabile d'imposta, in quanto solidale «dipendente», partecipa della stessa natura tributaria dell'obbligo che fa carico al soggetto passivo dell'imposta; nel caso di specie, gli ospiti della struttura ricettiva.

La veste di responsabile solidale muta il titolo in base al quale il soggetto risponde verso l'Ente impositore e colloca il rapporto su un piano diverso, spostando il *focus* dal maneggio del denaro pubblico incassato per conto dell'Ente, alla responsabilità solidale dell'albergatore per l'intera imposta dovuta dal cliente.

Sicché, il nuovo approccio normativo ha sancito, in modo inequivoco, che l'attuazione dell'imposta di soggiorno debba svolgersi secondo l'assetto proprio della normativa fiscale, sia dal punto di vista procedurale di accertamento e riscossione, che quanto alla irrogazione delle sanzioni.

Non ha rilievo dirimente, ai fini della persistente qualificazione dell'albergatore come agente contabile, il fatto che i regolamenti comunali - emanati, ai sensi dell'art. 4, comma 3, del decreto-legge n. 34 del 2011, nelle

more dell'approvazione del regolamento statale di attuazione dell'imposta di soggiorno - demandino al medesimo una serie di adempimenti funzionali allo svolgimento del rapporto di servizio con la struttura pubblica, considerato che le Sezioni unite (ordinanza del 19.8.2024, n. 22891) hanno già chiarito che le controversie aventi ad oggetto l'opposizione alle sanzioni amministrative pecuniarie irrogate per violazione delle prescrizioni del regolamento comunale in materia di tassa di soggiorno appartengono alla giurisdizione del giudice tributario, allorquando la contestazione involga l'omesso o parziale versamento o riversamento dell'imposta e, invece, a quella del giudice ordinario, nel caso in cui le disposizioni violate abbiano ad oggetto meri obblighi procedurali.

Alla luce di quanto innanzi rappresentato, pur ritenendo sussistente la giurisdizione del giudice contabile e pur condividendo le argomentazioni critiche espresse dalla giurisprudenza di questa Corte, cui si rinvia (Sez. I App., n. 59 del 2026), in applicazione della normativa sopravvenuta, considerato che "*risulta ad ogni modo del tutto condivisibile la ricostruzione, operata dal giudice della giurisdizione, della mens legis della riforma dell'art. 180 del d.l. n. 34/2020, che ha evidentemente inteso sottrarre gli albergatori alle responsabilità prima previste dall'ordinamento penale (delitto di peculato) e anche all'attività delle procure contabili, provvedendo, altresì, a conferire efficacia retroattiva alla qualificazione in termini di responsabile d'imposta e alla disciplina sanzionatoria (art. 5-quinquies del d.l. 21.10.2021 n. 146, convertito in l. 17.12.2021 n. 215)*" (Sez. I App., n. 59 del 2026), il mancato riversamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori della struttura alberghiera, oramai responsabili di imposta, non è più

configurabile quale danno erariale scrutinabile in questa sede, restando assorbita ogni ulteriore questione.

L'appello, pertanto, deve essere accolto e, per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, va dichiarata infondata la domanda di risarcimento del danno proposta dalla Procura territoriale.

**4.** Ai sensi dell'art. 31, c. 3, c.g.c., attesa la novità della questione trattata e pure in considerazione della recente evoluzione dei pertinenti approdi giurisprudenziali, le spese sono compensate.

**P.Q.M.**

**LA CORTE DEI CONTI**

**SEZIONE TERZA GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO**

definitivamente pronunciando, accoglie l'appello e, per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, dichiara infondata la domanda di risarcimento del danno proposta dalla Procura territoriale.

Spese compensate.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di competenza.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22 aprile 2026.

| **L'ESTENSORE** | **IL PRESIDENTE** |
|---|---|
| Dott.ssa Giuseppina Mignemi | Dott.ssa Giuseppina Maio |
| F. to digitalmente | F. to digitalmente |

Depositata il 27/04/2026

**IL DIRIGENTE**

F. to digitalmente