

Insussistenza della giurisdizione della Corte dei Conti sul mancato versamento dell'imposta di soggiorno da parte del gestore della struttura ricettiva

di Maria Michela Ferraro

Data di pubblicazione: 10-2-2026

Con l'ordinanza n. 1527/2026 delle Sezioni Unite Civili della Suprema Corte di Cassazione, è stato aggiunto un importante tassello al confine tra giurisdizione del Giudice tributario e giurisdizione del Giudice contabile, in riferimento alla disciplina dell'imposta di soggiorno. Dall'adozione del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, si è discusso sull'individuazione del plesso dotato di giurisdizione nell'ipotesi di mancato versamento del tributo nelle casse comunali da parte del gestore della struttura ricettiva. Con l'ordinanza in analisi, le SS.UU. Civili hanno chiarito la *res dubia* in modo netto, sancendo la radicale esclusione della giurisdizione contabile in materia, dovendosi ritenere insussistente la qualificazione di agente contabile in capo al gestore.

Guida alla lettura

Introdotta per la prima volta con la **legge n. 863/1910 allo scopo di finanziare lo sviluppo delle stazioni termali**, l'imposta di soggiorno **ha assunto soltanto nel 1938, con il d.l. n. 1926**, natura di imposta vera e propria, ossia di tributo destinato al finanziamento di servizi pubblici indivisibili di cui è destinataria la generalità dei consociati: nasceva - così - il **prelievo generale sul turismo. Soppressa ad opera della legge n. 144/1989, è stata reintrodotta con il d.lgs. n. 23/2011, applicativo della legge delega sul federalismo fiscale, n. 42/2009**, al fine di attribuire agli enti locali entrate proprie, in ossequio all'art. 119 della Costituzione.

L'art. 4, co. 1, del prefato d.lgs. n. 23, cit. lascia la possibilità ai Comuni e, segnatamente, ai Capoluoghi di provincia, alle unioni di Comuni e ai Comuni inclusi negli elenchi delle località turistiche o delle città d'arte, di istituire con deliberazione del consiglio un'imposta di soggiorno, da porre a carico di chi alloggi nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio. Tale disposizione si limita ad indicare: a) il presupposto dell'imposta, ossia il soggiorno nelle strutture ricettive site nei comuni indicati; b) il soggetto attivo, individuato nei comuni interessati; c) il soggetto passivo, ossia gli ospiti delle suddette strutture; d) il tetto massimo dell'imposta; e) la destinazione del gettito del tributo ad interventi in materia di turismo.

Sulla scorta di tale formulazione, in assenza di qualsivoglia indicazione normativa sul ruolo del gestore della struttura, si era affermato l'orientamento, avallato dalle stesse **SS.UU. Civili con ordinanza del 24 luglio 2018, n. 19654**, secondo il quale, a fronte di un rapporto tributario bilaterale tra il Comune e colui che vi alloggiasse a scopo turistico, il **gestore assumesse le**

vesti di agente contabile. Posta la sua estraneità al rapporto tributario e posta la sua attività *lato sensu* intermediaria tra soggetto attivo e soggetto passivo d'imposta, l'albergatore veniva considerato titolare di compiti accessori e funzionali all'esazione del tributo, quali l'obbligo di informazione, di calcolo e di incasso dell'imposta e di riversamento all'ente comunale delle somme riscosse dall'ospite: ciò al fine di snellire le modalità di esazione.

Anche le **SS.RR. della Corte dei Conti, con sentenza n. 22/2016/Qm**, avevano qualificato l'albergatore come "agente contabile" e ritenuto sussistente un **rapporto di servizio pubblico tra questi e il Comune**, valorizzando, da un lato, l'incarico di gestione dei beni dell'ente locale svolto "per conto" del Comune (incasso/riscossione e riversamento) e, dall'altro, la conseguente "disponibilità materiale" e il "maneggio di pubblico denaro" (in quanto *ab origine* di pertinenza dell'ente pubblico, essendo riscosso in adempimento dell'obbligazione tributaria del soggetto passivo). Ai sensi dell'**art. 178 lett. e), r.d. n. 827 del 1924**, infatti, può rivestire la qualifica di agente contabile non solo il soggetto formalmente investito dell'incarico di riscuotere le varie entrate dello Stato, ma anche "**tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dello Stato**". Da tale status dottrina e giurisprudenza facevano pacificamente discendere l'obbligo di resa del conto giudiziale della gestione svolta, la responsabilità contabile in caso di non corretta gestione e affermavano all'unisono la giurisdizione della Corte dei conti in caso di omesso riversamento.

Quello che sembrava un quadro consolidato è stato messo in discussione con la **novella introdotta dal d.l. 'Rilancio' n. 34/2020**, il quale ha inserito all'**art. 4 del d.lgs. 23/2011 il comma 1-ter**, a norma del quale il gestore della struttura ricettiva è espressamente qualificato come "**responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno**" avente "**diritto di rivalsa sui soggetti passivi**". L'albergatore è divenuto così **responsabile d'imposta ed obbligato a presentare la dichiarazione annuale**: in caso di omessa o infedele dichiarazione, ovvero in caso di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno è soggetto alla sanzione pecuniaria ex art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 relativo alle sanzioni tributarie non penali. **Ne è derivato che la disciplina sanzionatoria applicabile all'albergatore in quanto responsabile d'imposta è divenuta quella tributaria in luogo di quella penale prevista dall'art. 314 c.p., relativa al reato di peculato.**

All'indomani di tale modifica normativa, **l'uniforme orientamento giurisprudenziale si è diviso su due fronti**.

Da un lato, i sostenitori della giurisdizione tributaria hanno ritenuto che in seguito alla novella del 2020, **l'espressa definizione del gestore come responsabile d'imposta ne avesse in radice escluso la consolidata natura di agente contabile**. Ciò sul presupposto che l'albergatore, a prescindere dal suo essere o meno l'effettivo contribuente dell'obbligazione tributaria, ossia colui cui si riferisce il presupposto impositivo, risulterebbe comunque *lato sensu* incluso nel novero dei soggetti passivi della stessa, inteso come soggetto tenuto all'adempimento e sul quale gravano specifici obblighi dichiarativi e di versamento, ancor prima che di prelievo dell'imposta dal cliente-ospite. **È responsabile d'imposta ex art. 64, co. 3, D.P.R. 600/74**, infatti, colui che, "*in forza di disposizioni di legge*, è obbligato al pagamento dell'imposta *insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a*

questi". Tale figura rafforza l'adempimento dell'obbligazione tributaria del soggetto passivo principale, essendo con questo solidalmente obbligato. Il rapporto alla base del versamento dell'imposta di soggiorno viene così interpretato non più come bilaterale, ma come trilaterale, in quanto intercorrente tra gestore-cliente-ente locale. Ciò sarebbe confermato anche dalla circostanza per cui, **in caso di mancato pagamento dell'imposta da parte del cliente all'albergatore**, quest'ultimo sarebbe comunque tenuto a versare l'imposta al Comune, attingendo alle proprie risorse economiche, e potendo l'ente locale rivolgersi anche nei confronti del solo gestore, pretendendo il pagamento sia dell'imposta che della sanzione tributaria del 30%. Il gestore sarebbe, dunque, **debitore in proprio di somme nei confronti dell'ente impositore e legato a questo da un rapporto aente esclusiva natura tributaria**. Ciò premesso risulterebbe **arduo continuare a definire il denaro maneggiato dal gestore come ab origine pubblico, in quanto si trattrebbe di denaro appartenente al patrimonio privato dello stesso gestore**.

Dall'altro, si pongono coloro che hanno ritenuto la nuova riforma e le suddette considerazioni non ostative al riconoscimento della natura di agente contabile del responsabile d'imposta e, con essa, della giurisdizione della Corte dei conti per omesso versamento. La **nuova definizione non varrebbe ad elidere la qualifica di agente contabile del soggetto chiamato alla riscossione**. Ciò per vari motivi.

Il fatto che per disposizione di legge **il responsabile d'imposta sia "obbligato al pagamento dell'imposta" non lo rende soggetto passivo**, in quanto, anzitutto, la situazione di fatto che integra il presupposto dell'obbligo tributario, il soggiorno nella struttura ricettiva nel caso di specie, non è riferibile alla sua sfera soggettiva e, in secondo luogo, **egli è tenuto in prima persona al pagamento del tributo soltanto se e nella misura in cui l'obbligato principale (soggetto passivo la cui condotta fa sorgere l'obbligo tributario) non adempia al versamento della stessa**, dunque soltanto in situazioni di patologia nel procedimento di riscossione dell'imposta.

Inoltre, si argomenta, **lo status di agente contabile potrebbe configurarsi a prescindere da qualsiasi altra qualifica in capo al gestore di tali risorse, non essendo escluso in automatico da quello di responsabile d'imposta**: con la stessa riforma del 2020, infatti, il gestore diviene responsabile non solo della presentazione della dichiarazione, ma *anche* degli ulteriori oneri non meramente adempitivi del tributo già in capo allo stesso previsti dalla legge e dal regolamento comunale istitutivo dell'imposta. L'albergatore, difatti, **resterebbe pur sempre tenuto all'esazione dell'imposta: questo sarebbe il suo obbligo principale al quale quello di dichiarazione si affianca senza sostituirlo**. Senza considerare che **le somme riscosse dall'albergatore sarebbero pubbliche sin dal momento in cui vengono pagate dagli ospiti al gestore della struttura, entrando immediatamente nel patrimonio comunale: tale pecunia è e resta pubblica in quanto riscossa per conto dell'erario e ad esso destinata, in base alla legge, come beneficiario ultimo**. La stessa **Corte Costituzionale**, nella **sentenza 114/1975**, ha puntualizzato, valorizzandone i presupposti, la **natura pubblica di tutto il "denaro proveniente dalla generalità dei contribuenti e destinato al soddisfacimento dei pubblici bisogni"**, sancendone **l'assoggettamento alla garanzia costituzionale della correttezza della sua gestione**. Anche un privato, nella misura in cui riscuote denaro che è poi obbligato a riversare ad un ente pubblico, in base alla normativa

vigente, assume la qualifica di agente contabile.

Seguendo tale filone interpretativo, la **sentenza n. 142/2025 della Terza Sezione Giurisdizionale Centrale d'Appello della Corte dei conti, nel rimarcare la differenza tra le due qualifiche di responsabile d'imposta e di agente contabile, ha affermato che l'una non escluda l'altra**. Se la prima impone al responsabile di intervenire come coobbligato solidale dipendente qualora il soggetto passivo, cliente della struttura alberghiera, non adempia, la seconda impone a chi riceve somme di spettanza pubblica di riversare all'ente quanto riscosso e ad attuarne una sana gestione, configurando, in caso di omesso adempimento, un titolo di responsabilità autonomo rispetto a quello tributario. Il permanere della concorrente qualifica di agente contabile costituirebbe in tal senso un'ulteriore garanzia per l'Erario nella riscossione del tributo: da un lato, in quanto l'albergatore fungerebbe da intermediario diretto tra ospiti ed ente locale, con ciò consentendo al Comune di rivolgersi ad un unico soggetto piuttosto che a ciascun ospite, dall'altro, in quanto i poteri officiosi del PM contabile, legati alla medesima giurisdizione, tutelerebbero le casse pubbliche da atti di *mala gestio*. Mentre infatti, la giurisdizione tributaria potrebbe incardinarsi soltanto a fronte dell'impugnazione di un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria come previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, lasciando scoperte le fattispecie in cui esso manchi, quella contabile prescinde dalla contestazione di un provvedimento, potendo avere anche ad oggetto meri comportamenti e violazioni di obblighi procedurali. **Le due qualifiche sarebbero allora tutt'altro che inconciliabili, quanto piuttosto complementari, in funzione di una tutela più incisiva dell'Erario.**

Questa impostazione, che avrebbe avuto come corollario la **configurabilità di due binari di giurisdizione paralleli, tributario e contabile, a seconda dei profili che di volta in volta sarebbero venuto in rilievo**, è stata in radice decostruita dalle Sezioni Unite Civili, le quali hanno sancito l'esclusiva natura tributaria dell'obbligo dei gestori delle strutture ricettive di versare l'imposta di soggiorno.

In primo luogo, l'**introduzione del comma 1-ter all'art. 4 prefato avrebbe fatto venir meno il *silentium legis* relativo alla posizione del gestore**, lacuna che era stata in precedenza colmata dalla giurisprudenza ricorrendo alla figura dell'agente contabile.

In secondo luogo, la **voluntas legis di un radicale cambiamento di paradigma, si sarebbe indubbiamente manifestata con l'attribuzione alla novella di efficacia retroattiva**, ad opera dell'art. 5-quinquies del decreto-legge n. 146/2021, secondo il quale «*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*».

In terzo luogo, la Suprema Corte ha valorizzato la natura solidale **dipendente dell'obbligazione passiva del responsabile d'imposta**, fondata sull'estranità del responsabile al presupposto impositivo, riferito invece esclusivamente all'ospite. Ne deriverebbe che l'**obbligazione del gestore, in quanto dipendente da quella tributaria dell'ospite-soggetto passivo, partecipi della sua stessa natura, configurandosi**

anch'essa come un'obbligazione tributaria.

Inoltre, per rafforzare la prospettata soluzione, le SS.UU. hanno fatto leva sulla **previsione di natura procedurale, introdotta dall'art.180 del D.L. n. 34/2020**. Essa contempla a carico del gestore il dovere di presentazione di una dichiarazione periodica ai fini dell'autoliquidazione del tributo. Ciò avrebbe spostato l'attenzione dal maneggio di denaro pubblico incassato per conto dell'ente tramite la riscossione alla responsabilità solidale dell'albergatore, il quale avrebbe in tal modo abbandonato le vesti di ausiliario del Comune, per indossare quelle di responsabile del pagamento dell'imposta. Pur restando fermi in capo al gestore gli obblighi funzionali alla riscossione e al riversamento dell'imposta nei confronti dell'ente pubblico, che avevano portato la precedente giurisprudenza a qualificare il primo quale agente contabile legato da rapporto di servizio con il secondo, essi assumerebbero una rilevanza secondaria rispetto agli adempimenti strettamente tributari quali la presentazione della dichiarazione.

Sotto altro profilo, **lo stesso decreto del 2020, escludendo la configurabilità del reato di peculato per l'omesso o parziale riversamento ed attraendo la disciplina sanzionatoria in quella relativa alle sanzioni amministrative tributarie, avrebbe confermato il venir meno della qualifica di agente contabile in capo all'albergatore, il quale in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta non risponde più del reato proprio ex art. 314 del Codice Penale.**

In generale, stando alla ricostruzione della Suprema Corte, non varrebbe argomentare che l'albergatore sia chiamato in concreto a rispondere con proprie risorse soltanto nel caso patologico di mancato pagamento dell'imposta da parte del cliente, in quanto l'obbligazione solidale dipendente del gestore della struttura prescinde del tutto dall'avvenuto adempimento ad opera dell'ospite. La responsabilità solidale dell'albergatore postula infatti che l'ente possa rivolgersi allo stesso per l'intera imposta dovuta dal cliente sulla semplice circostanza che si sia perfezionato il presupposto impositivo riferito all'ospite, senza che assuma rilievo l'*an* e il *quando* del pagamento dell'imposta da parte di quest'ultimo, fermo il diritto di rivalsa da parte del gestore.

Si è voluto, infine, con tale sentenza prendere posizione anche circa la possibile sussistenza di un doppio binario di giurisdizione: tributario, da un lato e contabile, dall'altro. Il principale argomento volto a confutare tale ricostruzione risiede nella ricostruzione del danno da evasione fiscale: **lo stesso non potrebbe coincidere *sic et simpliciter* e in modo automatico con il tributo evaso, dovendo lo stesso consistere in un *quid pluris*, un pregiudizio ulteriore e diverso coincidente con l'impossibilità di riscuotere il credito erariale provocata dalla condotta dell'evasore, qualora non siano percorribili soluzioni recuperatorie.** Non solo, ritenere sussistenti entrambe le giurisdizioni, seppur per profili differenti, implicherebbe un **rischio di proliferazione della risposta sanzionatoria per una medesima violazione.**

