

Corte di Cassazione Sezioni unite civili

23/1/2026 n. 1527

Imposta di soggiorno - Responsabilità gestore - Struttura ricettiva

Ai sensi l'art.180 co.3 del d.l. n.34/2020 il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno con diritto di rivalsa sui soggetti passivi.

Va, dunque, affermata la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario, con conseguente difetto, nella specie, della giurisdizione del giudice contabile.

Fatti di causa

1. La Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Veneto ha citato la OMISSIS. in liquidazione giudiziale e OMISSIS, in qualità di amministratore unico ed ex legale rappresentante della citata società, dinanzi alla Sezione giurisdizionale per il Veneto per sentirli condannare, in solido fra loro, al pagamento della somma di euro 114.165,57 o, in subordine, di euro 51.655,50, oltre accessori, in favore del Comune di Montegrotto Terme, a titolo di danno erariale corrispondente all'ammontare dell'imposta di soggiorno pagata dai clienti della struttura alberghiera OMISSIS di Montegrotto Terme negli anni 2022 (terzo, quarto, quinto e sesto bimestre) e 2023 (secondo bimestre) e non versata al Comune.

2. L'atto di citazione dà conto che, con sentenza del Tribunale di Ravenna n. 32 del 29.5.2023, è stata dichiarata aperta la procedura di liquidazione giudiziale della OMISSIS e delle società del gruppo, tra cui la OMISSIS.; che il Comune di Montegrotto ha formulato istanza di ammissione del credito al passivo della procedura, in via privilegiata ai sensi degli artt. 2752, comma 4, e 2778, comma 1 n. 20 c.c., per un importo complessivo di euro 124.279,00; che nel progetto di stato passivo del 4.12.2023 e in quello del 15.4.2024 il credito è stato ammesso con declassamento a chirografo.

3. OMISSIS, nella qualità sopra descritta, ha proposto regolamento preventivo di giurisdizione, ai sensi dell'art. 16 del codice di giustizia contabile e dell'art. 41 c.p.c., affidato ad unico motivo, ed ha chiesto di dichiarare il difetto di giurisdizione della Corte dei conti in favore del giudice tributario territorialmente competente, la Corte di Giustizia tributaria di Venezia. Ha resistito con controricorso la Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Veneto. La OMISSIS. in liquidazione giudiziale non ha svolto difese.

4. La Procura generale presso la Corte Suprema di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, chiedendo dichiararsi la giurisdizione della Corte dei conti. È stata depositata memoria nell'interesse del ricorrente.

Ragioni della decisione

1. Il ricorso è ammissibile, poiché proposto prima che la causa venisse decisa nel merito in

primo grado (v. art. 41, comma 1, c.p.c.). 2. Con il ricorso OMISSIS chiede che sia dichiarato il difetto di giurisdizione della Corte dei conti in favore del giudice tributario, argomentando sulla qualifica del gestore della struttura alberghiera come mero responsabile del versamento dell'imposta di soggiorno e non più quale agente contabile, alla luce del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modifiche dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, che ha aggiunto il comma 1-ter all'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, e dell'interpretazione autentica offerta dall'art. 5-quinquies del decreto-legge n. 146 del 2021, convertito con modifiche dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215. 3. L'istanza è fondata. 4. L'art. 4 (Imposta di soggiorno) del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, prevede, al primo comma, che «1. 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, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo [...]. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali e dei relativi servizi pubblici locali, nonché i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti» (testo così integrato dall'art. 1, comma 493, della legge 30 dicembre 2023, n. 213). Il terzo comma dell'art. 4 affida ad un regolamento, ai sensi dell'art. 17, comma 1, della l. 23 agosto 1988, n. 400, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo, la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno, regolamento in realtà mai emanato. 4.1. L'art. 180, comma 3, del decreto-legge 34/2020, convertito con modifiche nella legge 77/2020, ha aggiunto il comma 1-ter all'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, stabilendo che: «1-ter. Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, secondo le modalità approvate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471». 4.2. Successivamente, l'art. 5-quinquies del decreto-legge n. 146 del 2021, convertito con modificazioni dalla legge n. 215 del 2021 (in vigore dal 21 dicembre 2021), rubricato "Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23", ha disposto: «1. 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». 5. Queste Sezioni unite, con ordinanza del 24 luglio 2018, n. 19654, occupandosi dell'originaria disciplina di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011, hanno affermato che, ai fini della imposta di soggiorno, «il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune che ha istituito l'imposta (soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva e su cui ex art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23 del 2011 essa grava (soggetto passivo). Il gestore della struttura

ricettiva (o "albergatore") è pertanto del tutto estraneo al rapporto tributario e, nel silenzio della norma primaria, non può assumere la funzione di "sostituto" o "responsabile d'imposta", né tale ruolo potrebbe essergli attribuito dai regolamenti comunali». Con l'anzidetta pronuncia si è, quindi, riconosciuto che tra il gestore ed il Comune si instaura un rapporto di servizio pubblico, con compiti eminentemente contabili funzionali alla riscossione dell'imposta ed al suo riversamento nelle casse comunali e tali attività di riscossione e riversamento, interne al rapporto di servizio, implicano il "maneggio di denaro pubblico" che "genera ex se l'obbligo della resa del conto" (v. Corte Cost., F 21.5.1975, n. 114 e Corte Cost., 25.7.2001, n. 292), dal che discende l'appartenenza alla giurisdizione contabile. 6. Con la successiva ordinanza del 21.5.2024, n. 14028, le Sezioni unite hanno esaminato la disciplina di cui al comma 1-ter dell'art. 4, d.lgs., n. 23 del 2011, introdotto dall'art. 180, comma 3, decreto-legge n. 34 del 2020, che individua il gestore quale responsabile del pagamento dell'imposta, con specifico riferimento ai problemi di diritto intertemporale derivanti dall'art. 5-quinquies decreto-legge n. 146 del 2021, che ne ha esteso l'efficacia ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020. L'ordinanza evidenzia 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 (nello stesso senso v. Cass., Sez. U., 9.8.2025, n. 22963). 7. All'interno della cornice normativa come finora ricostruita deve essere esaminata la fattispecie per cui è causa. Oggetto del regolamento preventivo è l'individuazione del giudice munito di competenza giurisdizionale a conoscere la causa avente ad oggetto il mancato versamento al Comune dell'imposta di soggiorno pagata dai clienti della struttura alberghiera OMISSIS di Montegrotto Terme negli anni 2022 (terzo, quarto, quinto e sesto bimestre) e 2023 (secondo bimestre). Tale fattispecie rientra, a pieno titolo, nel regime di cui all'art. 4, comma 1-ter, del d.lgs., n. 23 del 2011, come modificato dall'art. 180, comma 3, decreto-legge n. 34 del 2020. 8. 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). 9. 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. 10. 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. 11. Conducono a tale conclusione le seguenti considerazioni. 11.1. 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. 11.2. 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 proceduralizzato 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. 11.3. 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. 12. 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 allorché 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. 13. 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. 14. 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). 15. 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».

15.1. 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.

16. Va, dunque, affermata la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario, con conseguente difetto, nella specie, della giurisdizione del giudice contabile.

17. Le spese del presente regolamento preventivo vanno interamente compensate tra il ricorrente e l'intimata OMISSIS., in liquidazione giudiziale, in ragione della novità della questione di giurisdizione esaminata. Non vi è luogo a pronuncia sulle anzidette spese nei confronti del Procuratore regionale della Corte dei conti, stante la sua posizione di parte solo in senso formale. In questa sede, il Procuratore regionale, infatti, così come non può essere destinatario di una pronuncia attributiva della rifusione delle spese quando soccombenti risultino i suoi contraddittori, così non può sostenere l'onere delle spese processuali nel caso, di specie, di sua soccombenza, al pari di ogni altro ufficio del pubblico ministero (Cass. Sez. U., 17/05/2022, n. 15893).

P.Q.M.

La Corte dichiara il difetto di giurisdizione della Corte dei conti. Spese interamente compensate tra il ricorrente e la OMISSIS. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 ottobre 2025.